

## **Masterlehrgang der FH Campus 02**

### **MBA Financial Accounting (MBA Bilanzbuchhaltung)**

Einflussnahme von bestehenden betrieblichen Managementsystemen, unter besonderer Berücksichtigung der EU Taxonomie, sowohl in der externe Finanz- als auch in der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Abfallwirtschaft.

### **Angestrebter akademischer Grad: Master of Business Administration (MBA)**

**Verfasst von:** Rozinski Evamaria  
**Matrikelnummer:** 52113455  
**Ihr Abschlussjahr:** 2023  
**Betreut von:** Mag. Philipp LENGER, Bakk. MA, StB  
**Lehrgangsort:** Wifi Graz  
**Lehrgangstart:** SS2022

Ich versichere hiermit,

- diese Arbeit selbständig verfasst, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfe bedient zu haben,
- diese Arbeit bisher weder im In- noch Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt zu haben,
- die Übereinstimmung dieser Arbeit mit jener Version, die der Betreuung vorgelegt und zur Plagiatsprüfung hochgeladen wurde,
- mit der Veröffentlichung dieser Arbeit durch die Bibliothek der FH CAMPUS 02 einverstanden zu sein, die auch im Fall einer Sperre nach Ablauf der genehmigten Frist erfolgt.

\_\_\_\_\_  
Ort, Datum

\_\_\_\_\_  
Unterschrift

Ich stimme der Veröffentlichung samt Upload der elektronischen Version meiner Masterarbeit durch die Bibliothek der FH CAMPUS 02 in deren Online-Katalog zu. Im Fall einer Sperre der Masterarbeit erfolgt die Veröffentlichung samt Upload erst nach Ablauf der genehmigten Sperrfrist. Diese Zustimmungserklärung kann ich jederzeit schriftlich widerrufen.

\_\_\_\_\_  
Ort, Datum

\_\_\_\_\_  
Unterschrift



# INHALT

Inhalt .....	I
Vorwort .....	V
Abstract .....	VI
Abkürzungsverzeichnis .....	VII
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis.....	VIII
Abbildungsverzeichnis.....	VIII
Tabellenverzeichnis.....	VIII
1. Einleitung .....	1
1.1. Problemstellung & Ausgangssituation.....	1
1.2. Zielsetzung .....	3
1.3. Forschungsfragen & Zielgruppe der Arbeit.....	3
1.4. Methodische Vorgehensweise.....	4
1.5. Aufbau der Arbeit & Vorgehensweise bei der Literaturrecherche.....	5
2. Begriffsabgrenzungen und –definitionen .....	6
2.1. Managementsysteme .....	6
2.2. EU-Taxonomie-Verordnung .....	6
2.3. NACE-Klassifikation .....	7
2.4. Externe Finanzberichterstattung .....	8
2.5. Corporate Sustainability Reporting Directive Nachhaltigkeitsberichterstattung .....	9
2.6. Abfall-, Ressourcen- und Kreislaufwirtschaft.....	9
3. Managementsysteme .....	11
3.1. Management und Systematik von Managementsystemen.....	11
3.2. Managementmodell-normen und deren Aufbau .....	12
3.3. Gängige Managementsysteme und deren Normen .....	14
3.3.1. Qualitätsmanagementsystem und ISO 9001 .....	14

- 3.3.2. Umweltmanagementsystem, ISO 14001 und EU-Öko-Audit..... 16
- 3.3.3. Arbeitsschutzmanagementsystem und ISO 45001..... 19
- 3.3.4. Weitere Managementsysteme und Normen..... 20
- 3.4. Integriertes Managementsystem..... 21
- 4. EU-Taxonomie Verordnung..... 23
  - 4.1. Entwicklung der jüngsten Vergangenheit..... 23
  - 4.2. Umfang der Berichtspflicht..... 24
  - 4.3. Anwendungskreis und Erstanwendungszeitpunkt..... 25
  - 4.4. Systematik der Berichterstattung..... 26
  - 4.5. Key Performance Indicators..... 28
  - 4.6. Offenlegung und Prüfung der EU-Taxonomie..... 30
- 5. Externe Finanzberichterstattung- und Nachhaltigkeitsberichterstattung..... 31
  - 5.1. Externe Finanzberichterstattung..... 31
  - 5.2. Nachhaltigkeitsberichterstattung - Corporate Sustainability Reporting Directive..... 33
    - 5.2.1. Entwicklung der jüngsten Vergangenheit..... 33
    - 5.2.2. Anwendungskreis und Erstanwendungszeitpunkt..... 34
    - 5.2.3. Umfang der Berichtspflichten..... 35
    - 5.2.4. Doppelte Wesentlichkeit..... 36
    - 5.2.5. Berichtsgrenze, Offenlegung und Prüfung..... 37
    - 5.2.6. European Sustainability Reporting Standards..... 38
- 6. Beantwortung der theoretischen Subforschungsfragen..... 42
- 7. Erhebung und Auswertung der empirischen Ergebnisse..... 47
  - 7.1. Erhebungsmethode und Sampling..... 47
  - 7.2. Auswertungsmethode..... 51
  - 7.3. Qualitätssicherung und Gütekriterien..... 51
  - 7.4. Ergebnisdarstellung..... 52

7.4.1.	Anforderungen und Herausforderungen für Unternehmen durch die CSRD und die EU-Taxonomie-Verordnung.....	52
7.4.2.	Datenbereitstellung aus angewandten Managementsystemen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	59
7.4.3.	Digitalisierung .....	66
7.4.4.	Beleuchtung von relevanten Aspekten für die Abfallwirtschaft .....	67
8.	Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen .....	73
9.	Conclusio und Ausblick.....	79
	Literaturverzeichnis.....	85
	Anhang .....	92
	A - 1 Interviewleitfaden.....	92
	A - 2 Kategorienschema .....	98



## VORWORT

„Was wir heute tun, entscheidet darüber, wie die Welt morgen aussieht.“

*(Marie von Ebner-Eschenbach)*

Aufgrund meines persönlichen Interesses am Klimawandel und den damit verbundenen Auswirkungen auf die Umwelt, habe ich mich dazu entschieden dieses Thema für meine Masterarbeit aufzugreifen. Als langjährige Angestellte im Finanzbereich in einem Unternehmen der Abfallwirtschafts- und Recyclingbranche, in dem Engagement für Umwelt- und Klimaschutz an erster Stelle stehen, ist für mich eine nachhaltige Lebensweise von Relevanz. Die umfangreichen Regularien der Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie der EU-Taxonomie-Verordnung führen die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung hin zu mehr „Nachhaltigkeit“. Für die Unternehmen der Abfallwirtschafts- und Recyclingbranche ist die aktuelle Thematik hinsichtlich der Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von signifikanter Bedeutung. Mein Anliegen ist es, die für die Unternehmen damit verbundenen Anwendungsfragen hinsichtlich der Datenquellen und –verarbeitung sowie der Systematik der Berichterstattung zu erforschen, um daraus Handlungsempfehlungen abzuleiten.

Herzlich bedanken möchte ich mich bei meinen Eltern für die Unterstützung und den Beistand in der herausfordernden Zeit des berufsbegleitenden Studiums.

Ebenfalls gilt mein Dank allen ExpertInnen für die Zeit, das entgegengebrachte Vertrauen sowie die wertschätzenden Gespräche und die daraus erlangten Expertisen.

Abschließend möchte ich mich bei meinem Arbeitgeber sowie bei allen KollegInnen für die Unterstützung während des Studiums bedanken.

## ABSTRACT

Bis vor einigen Jahren noch nachrangig behandelt, ist das Thema Nachhaltigkeit auch in der Wirtschaft angekommen. Ausgehend vom Pariser Klimaabkommen im Jahr 2016 setzte die Europäische Union zahlreiche Maßnahmen, die zu einer Reduktion von Treibhausgasen beitragen sowie den Klimawandel positiv beeinflussen sollen. Mit der Einführung der EU-Taxonomie-Verordnung und der Anpassung der Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung kommt es zu einer signifikanten Steigerung der Relevanz von Nachhaltigkeit in der Wirtschaft. Die Unternehmungen stehen in der Umsetzung vor zahlreiche Herausforderungen. Das wissenschaftliche Ziel dieser Masterthesis ist es, die Einflüsse betrieblicher Managementsysteme sowohl auf die Erstellung der externen Finanzbericht- als auch auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung hin zu untersuchen. Darüber hinaus werden die Auswirkungen von Managementsystemen auf die EU-Taxonomie-Verordnung betrachtet. Der spezielle Blickwinkel dieser Masterthesis bezieht sich auf die Branche der Abfallwirtschaft. Für die Erstellung des Theorieteils wurde eine umfassende Literaturrecherche durchgeführt. Hier zeigte sich sowohl die Komplexität des Themengebiets als auch der zeitlich eng bemessene Rahmen hin zum Erstanwendungszeitpunkt. Im Zuge der empirischen Forschung wurden Expertisen von Personen aus dem Fachbereich zur Thematik eingeholt. Hinterfragt wurden die Anforderungen und Herausforderungen im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstellung speziell für Unternehmen der Abfallwirtschaft. Ebenfalls wurden die Wirkungsweisen aus den in der Praxis angewandten betrieblichen Managementsystemen, hinsichtlich der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichtes hinterfragt. Die Forschungsergebnisse zeigen, dass sich die Unternehmen von der Komplexität des Berichtsumfanges durchaus besorgt äußern. Es zeigte sich darüber hinaus, dass für die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichtes das Mitwirken von diversen Abteilungen gefordert ist. Eine Herausforderung stellt die Datenbereitstellung dar. Eine Koordination der Daten im Rahmen eines IMS wird als vorteilhaft erachtet. Angewandte Managementsysteme liefern nach den Erkenntnissen dieser Masterthesis eine gute Datenbasis für die einzelnen Bereiche der Berichterstellung. Für die Abfallwirtschaft ergaben sich einige Themen im Hinblick auf die Berichterstellung als bedeutsam. Als ein noch ungewisser Faktor erwies sich der Umgang mit dem CO<sub>2</sub> intensiven Fuhrpark. Positiv zeigten sich hingegen die Möglichkeiten zu neuen Geschäftsmodellen in der für die Kreislaufwirtschaft relevanten Branche.

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz	NACE	Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne
bspw.	beispielsweise	NaDiVeG	Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz
bzw.	beziehungsweise	NFRD	Non-Financial Reporting Directive
bzgl.	bezüglich	OECD	Organization für Economic Co-operation and Development
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive	PIE	Public Interest Entity
dbzgl.	diesbezüglich	SDG	Sustainable Development Goals
d. h.	das heißt	SSF E1	1. Subforschungsfrage Empirie
EFB	Entsorgungsfachbetrieb	SSF E2	2. Subforschungsfrage Empirie
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group	SSF T1	1. Subforschungsfrage Theorie
ESG	Environment, Social, Governance	SSF T2	2. Subforschungsfrage Theorie
ESRS	European Sustainability Reporting Standards	TÜV	Technischer Überwachungsverein
EU	Europäische Union	u. a.	unter anderem
FAQ	Frequently Asked Questions	UGB	Unternehmensgesetzbuch
GJ	Geschäftsjahr	UN	Vereinte Nationen
GRI	Global Reporting Initiative	URÄG	Unternehmensrechts-Änderungsgesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung	VO	Verordnung
IAS	International Accounting Standards		
insb.	insbesondere		
IFRS	International Financial Reporting Standards		
IMS	Integriertes Managementsystem		
KMU	Klein- und Mittelbetriebe		
KPIs	Key Performance Indicators		

## **ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS**

### **Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Übersicht ESRS ..... 39

### **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: ExpertInneninterviews..... 50

Tabelle 2: Kategorienschema..... 98

# 1. EINLEITUNG

In diesem Kapitel folgt eine Darlegung der Problemstellung und der Ausgangssituation, auf der diese Masterthesis beruht. Die Zielsetzung und die Forschungsfragen werden erläutert. Es folgt die Beschreibung der methodischen Vorgehensweise sowie der Aufbau der Arbeit.

## 1.1. Problemstellung & Ausgangssituation

Die Welt befindet sich im Umbruch, auch in Österreich zeigen sich immer offensichtlichere Auswirkungen des voranschreitenden Klimawandels (vgl. Pinner, 2019, S. 7). Regionale Effekte im mitteleuropäischen Raum sind durch immer stärker werdende Umweltkatastrophen in Form einer Zunahme von Starkniederschlägen, Hitze- und Kälteperioden sowie Stürmen spürbar (vgl. Croci-Maspoli & Essl, 2013, S. 15). Für die Zukunft wird ein Temperaturanstieg anhand von berechneten Klimaszenarien prognostiziert (vgl. Croci-Maspoli & Essl, 2013, S. 27). There's no planet B - dieser kurze und prägnante Satz regt zum Nachdenken an. Es gibt keinen zweiten bewohnbaren Planeten (vgl. Specht & Nauert, 2020, S. 51). KonsumentInnen und UnternehmerInnen sind sich deren Verantwortung bewusst. Die Nachfrage nach nachhaltig und ethisch produzierten Gütern sowie Dienstleistungen steigt. (vgl. Stehr & Struve, 2017, S. 150). Ein wesentlicher Treiber nachhaltiger Unternehmensführung sind kritische VerbraucherInnen, die ein besonderes Augenmerk auf Nachhaltigkeitsaspekte legen (vgl. Weinrich, 2014, S. 73). Nachhaltigkeit bildet einen Dreiklang aus Umwelt bzw. Environment, Sozialem bzw. Social und Unternehmensführung bzw. Governance kurz ESG bezeichnet. Diese Faktoren setzen neue Maßstäbe in der Gesellschaft, der Politik und der Wirtschaft (vgl. Leithner, 2021, S. 10–13).

Österreichische Entsorgungsunternehmen haben einen direkten Bezug zur Kreislauf- und Ressourcenwirtschaft, die für diese Branche wichtig und charakteristisch sind. In den letzten Jahrzehnten wurde in der Abfallwirtschaftsbranche ein starker Fokus auf Nachhaltigkeit im Zusammenhang mit Ressourcenschonung und Umweltschutz gelegt. Damit gelang der Branche der Wandel von MüllkutscherInnen zu RessourcenmanagerInnen (vgl. Kroker, 2012, S. 32–33).

Die Vereinten Nationen (UN) legten in der Agenda 2030 17 Ziele für eine nachhaltige Entwicklung bzw. Sustainable Development Goals (SDG) fest (vgl. Specht & Nauert, 2020, S. 67). Mit Inkrafttreten der EU-Taxonomie Verordnung 2020 der Europäischen Union (EU) hat diese die Grundlagen für mehr Nachhaltigkeit in der Wirtschaft geschaffen. Das Ziel besteht darin, Kapitalflüsse in ökologische und nachhaltige Aktivitäten zu lenken. Durch die Verordnung sind die Voraussetzungen für ein einheitliches Verständnis und nachprüfbar Kriterien in Bezug auf diese Aktivitäten geschaffen worden. Die EU-Taxonomie ist ein Klassifizierungssystem für ökologisch nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten (vgl. Verordnung [EU], 2020, L 198/14 Abs. 9–12). Die Verordnung regelt Offenlegungspflichten und ermöglicht es Unternehmen, Bewertungskriterien in quantitativ wirtschaftliche Leistungsindikatoren bzw. Key Performance Indicators (KPI) zu überführen. Die Offenlegung soll es AnlegerInnen und der Öffentlichkeit erleichtern, den Nachhaltigkeitskurs eines Unternehmens nachzuvollziehen und zu vergleichen. Die Markttransparenz soll erhöht werden (vgl. Delegierte Verordnung [EU], 2021, S. 2). Bedingt durch einen möglichen Wettbewerbsvorteil und die Transparenz gegenüber StakeholderInnen gewinnen Nachhaltigkeitsberichte an Bedeutung. Immer mehr Unternehmen erkennen, dass dies ein wichtiger Aspekt einer erfolgreichen Unternehmensführung ist. Die Global Reporting Initiative (GRI) bildet eine Leitlinie zur Berichterstellung. (vgl. Hildebrandt & Landhäußer, 2017, S. 270). Die Aufgabe von Managementsystemen ist es, durch geplante und gesteuerte Maßnahmen, Organisationsstrukturen sowie Prozessabläufe die Ziele eines Unternehmens zu erreichen (vgl. Brauweiler, Zenker-Hoffmann & Will, 2018, S. 1). In einem Unternehmen können unterschiedliche Managementsysteme vorhanden sein, zwischen denen es zu Überlappungen und Wechselwirkungen kommen kann (vgl. Schneider & Schmidpeter, 2015, S. 396). Als Grundlage der Nachhaltigkeitsberichterstattung spielen Managementsysteme zum Umweltschutz wie ISO 14001 und EMAS-VO sowie zur Arbeitssicherheit und Gesundheit wie OSHAS eine wesentliche (vgl. [www.borderstep.de](http://www.borderstep.de), 2009, S. 9). Aufgrund dieser Entwicklungen wird es für Unternehmen immer wichtiger, taxonomie-relevante Informationen in die Berichterstattung sowie in die Unternehmensstrategie und -steuerung zu integrieren (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68). Der Forschungsbedarf dieser Masterthesis wird darauf begründet.

## 1.2. Zielsetzung

Das wissenschaftliche Ziel dieser Masterthesis ist, die Einflüsse betrieblicher Managementsysteme der Abfallwirtschaft auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu untersuchen. Ebenfalls werden mögliche Einflüsse der externen Finanzberichterstattung auf die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichtes untersucht. Die möglichen Wirkungsweisen, deren Ausmaß sowie Bedeutung werden ausgearbeitet und aufgezeigt. Im Zuge dieser Masterthesis wird erforscht, welche bestehenden Managementsysteme der Abfallwirtschaft nützliche Daten und Informationen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung enthalten und liefern können. Der erwartete praktische Nutzen aus dieser Arbeit ist das Aufzeigen von Anforderungen und Herausforderungen, denen Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche sich stellen müssen. Aus den Ergebnissen dieser Masterthesis können Handlungsempfehlungen zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichtes für Abfallwirtschaftsunternehmen abgeleitet werden.

## 1.3. Forschungsfragen & Zielgruppe der Arbeit

Zur Erreichung der im vorangegangenen Kapitel genannten Ziele werden die Haupt- und Subforschungsfragen wie folgt definiert:

### Hauptforschungsfrage:

Wie gestaltet sich die Einflussnahme von bestehenden betrieblichen Managementsystemen, unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie sowohl in der externen Finanz- als auch in der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Abfallwirtschaft?

### Subforschungsfragen Theorie:

SSF T1: Wie beschreibt die Fachliteratur die externe Finanz- und die Nachhaltigkeitsberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie?

SSF T2: Welche aktuellen Entwicklungen und theoretischen Ansätze in Bezug auf gängige Managementsysteme mit Fokus auf die Abfallwirtschaft werden in der Fachliteratur dargelegt?

Subforschungsfragen Empirie:

SSF E1: Welchen Anforderungen und Herausforderungen müssen Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche sich bei der externen Finanz – und der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie stellen?

SSF E2: Welche Daten und Informationen fließen aus welchen angewandten Managementsystemen in die Berichterstattung ein?

Die Arbeit richtet sich hauptsächlich an Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche in Österreich, die sich aufgrund der EU-Taxonomie-Verordnung zur Erreichung der Klima- und Energieziele der EU zukünftig einigen Herausforderungen stellen müssen. Anhand des Klassifizierungssystems gilt es zu identifizieren, welche Investitionen und wirtschaftlichen Tätigkeiten grün und ökologisch nachhaltig sind. Damit verbunden ist eine Koordination der Datenerfassung und -aufbereitung der relevanten Daten bis hin zur Überführung in ein taxonomie konformes Berichtswesen zur Erstellung der externen Finanz- und der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

#### **1.4. Methodische Vorgehensweise**

Die Masterthesis ist in zwei Bereiche aufgeteilt und umfasst einen theoretischen Teil sowie einen empirischen Teil. Der Theorieteil basiert auf einer umfassenden Literaturrecherche von vorhandener wissenschaftlicher Fachliteratur und Standardwerken zum gewählten Thema. Darin werden unter anderem die für ein grundlegendes Verständnis erforderlichen Elemente wie Erläuterungen und Begriffsdefinitionen des Themengebietes behandelt. Aufbauend darauf erfolgt die Beantwortung der theoretischen Subforschungsfragen.

Der empirische Teil umfasst die Durchführung einer empirisch qualitativen Untersuchung. Dafür wurden die empirischen Subforschungsfragen erarbeitet. Es wurden problemzentrierte ExpertInneninterviews durchgeführt. Aufgrund der Erfahrungen der ExpertInnen wurden die empirischen Subforschungsfragen beantwortet. Die Auswahl der ExpertInnen erfolgte basierend auf deren beruflicher Eignung und Erfahrung zu den Fragestellungen. Interviewt wurden Personen aus dem mittleren und oberen Management von Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche in Österreich. Ebenso zählten Führungskräfte aus thematisch relevanten Fachbereichen zu den ausge-

wählten ExpertInnen. Als Orientierungshilfe und zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit der Gespräche wurde vorab ein Interviewleitfaden erstellt (vgl. Kruse, 2015, S. 203–209). Zur Auswertung und Interpretation der Daten wurde die inhaltlich strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz (vgl. 2016, S. 26) gewählt.

## **1.5. Aufbau der Arbeit & Vorgehensweise bei der Literaturrecherche**

Die vorliegende Masterthesis ist im Wesentlichen in vier Teile, der Einleitung, dem Theorieteil, Empirieteil und Conclusio gegliedert.

Beginnend mit den Verzeichnissen folgt im ersten Kapitel die Einleitung mit einer Beschreibung der Problemstellung, der Ausgangssituation und der Zielsetzung sowie einer Definition der Forschungsfragen. Ebenfalls ist eine Darstellung der methodischen Vorgehensweise beinhaltet. Im anschließenden zweiten Kapitel werden Begriffsabgrenzungen und -definitionen dargelegt.

Im dritten bis sechsten Kapitel werden unter anderem die für ein grundlegendes Verständnis erforderlichen Elemente wie Erläuterungen und Begriffsdefinitionen des Themengebietes behandelt. Die aus der intensiven Literaturrecherche gewonnenen Erkenntnisse der thematisierten Bereiche Managementsysteme, EU-Taxonomie sowie externe Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung werden zur Beantwortung der theoretischen Subforschungsfragen herangezogen.

Eine Beschreibung der angewandten Methodik für den empirischen Teil sowie eine Aufarbeitung der aus den ExpertInneninterviews gewonnenen Meinungen und Aussagen finden sich im siebten Kapitel. Das achte Kapitel enthält die Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen mit Bezug auf die Erkenntnisse der vorangegangenen ExpertInneninterviews.

Die Masterthesis schließt mit einer Conclusio, der Beantwortung der Hauptforschungsfrage und einem Ausblick. Ein vollständiges Literaturverzeichnis ist angefügt. Der Interviewleitfaden und das Kategorienschema bilden den Anhang.

## **2. BEGRIFFSABGRENZUNGEN UND –DEFINITIONEN**

### **2.1. Managementsysteme**

Die Aufgabe von Managementsystemen ist es, die Ziele eines Unternehmens durch geplante und geführte Maßnahmen, Organisationsstrukturen sowie Prozessabläufe zu erreichen (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 1). Es umfasst die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation in einem Unternehmen (vgl. Pischon, 1999, S. 96). Die Literatur beschreibt ein Managementsystem als ein Hilfsmittel von unterschiedlichen Instrumenten zur Erfüllung von Managementaufgaben. Ein Managementsystem kann sich auf spezielle Themenbereiche wie bspw. Umwelt, Qualität, Arbeitssicherheit und Gesundheit beziehen. (vgl. Enzler, 1999, S. 25–26) Mit Anwendung eines Managementsystems sollen Vorgaben des Managements effizient umgesetzt werden und zu einer Zielerreichung beisteuern (vgl. Pischon, 1999, S.113). Lenk- und Steuerungsfunktionen werden durch die Anwendung eines Managementsystems übernommen (vgl. Heller & Prasse, 2017, S.26).

### **2.2. EU-Taxonomie-Verordnung**

Der Begriff Taxonomie stammt aus dem Altgriechischen und bedeutet Einordnung in ein bestimmtes System (vgl. Rechtschreibung der deutschen Sprache, 2000, S. 708). Die EU-Taxonomie ist eine von der EU erlassene Verordnung, die ein Klassifizierungssystem zur Bestimmung nachhaltiger Wirtschafts- und Geschäftstätigkeiten regelt (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 118). Damit hat die EU wichtige Grundlagen für mehr Nachhaltigkeit geschaffen und plant eine Anpassung des Wirtschaftssystems. In weiterer Folge sollen das gesamte Konsumverhalten und Wirtschaftsaktivitäten insbesondere in den Bereichen Industrie, Energie, Landwirtschaft und Verkehr positiv verändern. Investitionen sollen in sogenannte grüne bzw. nachhaltige Unternehmensaktivitäten gelenkt werden. (vgl. Kern, Jung & Jung, 2022, 2022, S. 44) InvestorInnen erhalten dadurch mehr Transparenz im Hinblick auf die Zusammensetzung von grünen und braunen Anteilen im Umsatz, im Aufwand und in den Investitionen. Eine Tätigkeit wird als grün eingeordnet, wenn diese zu einem der von der EU benannten Umweltziele beiträgt sowie einem Umweltziel nicht wesentlich schadet. Ebenso müssen zur Einordnung in den grünen Bereich ein sozialer Mindeststandard und bestimmte technische Kriterien erfüllt werden. (vgl. Kern et al., 2022, S. 44–47)

Folgende sechs Umweltziele stellen den Bewertungsmaßstab der EU-Taxonomie-Verordnung dar: „

1. Klimaschutz,
2. Anpassung an den Klimawandel,
3. nachhaltige Nutzung und Schutz von Wasser- und Meeresressourcen,
4. Übergang zu einer Kreislaufwirtschaft,
5. Vermeidung und Verminderung der Umweltverschmutzung sowie
6. Schutz und Wiederherstellung der Biodiversität und der Ökosysteme“ (finance.ex.eu-rope.eu, 2023)

Neben einer nachweislichen Darstellung von nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten fordert die EU-Taxonomie-Verordnung auch die Offenlegung von Kennzahlen. So sind Unternehmenskennzahlen des Umsatzes, der Investitionen und der operativen Kosten im Zusammenhang mit nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten gefordert. (vgl. Resel & Zenker, 2022, S. 42) In der EU-Taxonomie-Verordnung sind auch unternehmensbezogene Offenlegungspflichten geregelt, die in nichtfinanzielle Berichte aufgenommen werden müssen (vgl. Hrinkow, Hummel & Terko, 2022, S. 16).

Mit der EU-Taxonomie-Verordnung hat die EU einen wichtigen Schritt zur Umsetzung des im Jahr 2018 veröffentlichten Aktionsplans zur Finanzierung nachhaltigen Wachstums bzw. zur Sustainable Finance gesetzt. All diese Maßnahmen beruhen auf dem Pariser Klimaabkommen aus dem Jahr 2016 und der von den UN im Jahr 2015 gesetzten Agenda 2030 zur Erreichung einer nachhaltigen Entwicklung. Die EU möchte im Rahmen von weiteren gesetzten Maßnahmen zum ersten klimaneutralen Kontinent werden. Um diese angestrebte Transformation sowie die Ziele der Agenda 2030 zu erreichen werden verstärkt Maßnahmen im Bereich des Kapitalmarktes gesetzt. (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 118)

### **2.3. NACE-Klassifikation**

Der Begriff NACE-Klassifikation bezeichnet eine Standardsystematik von produktiven Tätigkeiten der Wirtschaft. Dabei handelt es sich um eine europäische Klassifikation welche vom statistischen Amt der Europäischen Union geführt wird. (vgl. Hrinkow, Hummel & Terko, 2022, S. 17) Es werden Daten zu Wirtschaftszweigen aus umfangreichen statistischen Erhebungen gesammelt und

dargestellt. Die NACE-Klassifikation bildet eine Grundlage für eine Vergleichbarkeit von erhobenen Daten aus Bereichen der Wirtschaft (vgl. ec.europa.eu, 2008, S. 13). Im Rahmen der EU-Taxonomie-Verordnung können NACE-Codes bei der Analyse und Zuordnung der Wirtschaftstätigkeiten lediglich als Orientierungshilfe dienen (vgl. Hrinkow et al., 2022, S. 16–17). Tätigkeitsbeschreibungen an Hand der NACE-Codes sind im jeweiligen „Technical Annex“ der delegierten Rechtsakte einzusehen. Sind Wirtschaftstätigkeiten in den erlassenen delegierten Rechtsakten nicht beschrieben, gelten diese als nicht taxonomie-fähige Wirtschaftsaktivitäten. (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 120)

## **2.4. Externe Finanzberichterstattung**

Als UnternehmerIn ist man dazu verpflichtet die Verfahren des betrieblichen Geschehens zahlenmäßig zu erfassen und darzustellen (vgl. Urianek, 2014, S.2). Das betriebliche Rechnungswesen stellt alle in einem Unternehmen anfallenden betrieblichen Vorgängen in Form von Zahlungs- und Leistungsströmen dar (vgl. Denk, Fritz-Schmied, Mitter, Wohlschlager & Wolfsgruber, 2016, S. 1). Die Aufgabe des Rechnungswesens ist es, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage getreu darzustellen und zu vermitteln. Die Grundlage für das Rechnungswesen bilden ausschließlich gesetzliche Vorschriften. (vgl. Denk et al., 2016, S. 2) Die Bilanz bildet die Lage des Vermögens sowie die Schulden zu einem Stichtag ab (vgl. Urianek, 2014, S. 393). Die GuV bildet alle Aufwendungen und Erträge die innerhalb eines definierten Zeitraumes angefallen sind ab und stellt den Gewinn oder Verlust dar (vgl. Urianek, 2014, S. 53). Die Bestandteile des Jahresabschlusses sind die Bilanz und die GuV sowie bei Kapitalgesellschaften der Anhang. Der Jahresabschluss steht StakeholderInnen wie bspw. InvestorInnen, ArbeitnehmerInnen und Behörden als Informationsquelle zur Verfügung. (vgl. Urianek, 2014, S. 390) Kapitalgesellschaften einer gewissen Größe müssen zusätzlich zum Jahresabschluss weitere sonstige Berichte erstellen. Dazu zählen Lagebericht, Corporate-Governance-Bericht, nichtfinanzieller Bericht und Bericht über Zahlungen an öffentliche Stellen. (vgl. Fritz-Schmied et al., 2022, S. 2)

## **2.5. Corporate Sustainability Reporting Directive Nachhaltigkeitsberichterstattung**

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) ist eine EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen, die vom Europäischen Rat angenommen wurde und von den EU-Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden muss. Die Veröffentlichung im Amtsblatt der EU erfolgt im Dezember 2022 und die CSRD trat mit Jänner 2023 in Kraft. (vgl. Baumüller, 2023, S. 58) Durch die Einführung der CSRD wird die Non-Financial Reporting Directive (NFRD) als bisherige Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung ersetzt, die in Österreich im Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz (NaDiVeG) verankert ist (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 124–125). Der AnwenderInnenkreis wird in Etappen erweitert, beginnend ab 2025 für das Geschäftsjahr (GJ) 2024 mit den Unternehmen, die nach dem NaDiVeG bisher bereits berichtspflichtig waren. 2026 folgen für das GJ 2025 alle großen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften nach § 221 UGB. Der Kreis der AnwenderInnen wird bis 2028 auf alle kapitalmarktorientierten Klein- und Mittelbetriebe (KMU) und nichteuropäischen Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen erweitert. Die Berichtspflichten umfassen umfangreiche Informationen aus den ESG-Bereichen. (vgl. Baumüller, 2023, S. 58) Die Berichtstandards haben das Ziel einer Vereinheitlichung der Offenlegungspflichten und sind in den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) verankert (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91). Nachhaltigkeit muss im Lagebericht erfasst sein, dies schließt eine separate Veröffentlichung des Berichtes aus (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 93).

## **2.6. Abfall-, Ressourcen- und Kreislaufwirtschaft**

Als Abfallwirtschaft wird die Vermeidung, Verwertung und Beseitigung von Abfällen bezeichnet. Jegliche genutzten Materialien stammen aus einer natürlichen Ressource und werden zu Abfall und Emissionen. Die Inanspruchnahme von natürlichen Ressourcen und die Umweltauswirkungen sollen geringgehalten werden. Die Abfallwirtschaft strebt eine Gestaltung von Produkten und Produktionsverfahren an, durch die generell möglichst wenige, problembehaftete Abfälle entstehen. Das Ziel der Abfallvermeidung richtet sich insbesondere an die Verantwortung der ProduzentInnen und KonsumentInnen. Nicht vermeidbare Abfälle werden durch die Aufbereitung zu

wiederverwendbaren Stoffen. Diese sogenannte Abfallverwertung, erzeugt daraus Sekundärrohstoffe oder energetische Ersatzbrennstoffe. Eine Wiedereingliederung dieser Stoffe in den Wirtschaftskreislauf wird als Recycling bezeichnet. (vgl. Kranert & Cord-Landwehr, 2010, S. 1–2) Die Abfallwirtschaft in der Steiermark verfolgt das zentrale Ziel der Schaffung geschlossener Stoffkreisläufe, verbunden mit einem hohen Nutzungsgrad der vom Planeten Erde entnommenen Materialien. Ressourcenschonung, soll durch Abfallvermeidung und Wiederverwendung der stetig zunehmenden Verknappung von Rohstoffen entgegenwirken. (vgl. [www.verwaltung.steiermark.at](http://www.verwaltung.steiermark.at), 2023)

### 3. MANAGEMENTSYSTEME

In diesem Kapitel werden die Themenbereiche Managementsysteme und relevante Normen für Managementsysteme ausgeführt. Ebenso wird die Rolle der Abfallwirtschaft im Umweltmanagementsystem beleuchtet.

#### 3.1. Management und Systematik von Managementsystemen

Um den Begriff Managementsystem zu erklären, wird im folgenden Absatz vorab der Begriff Management definiert. Der Begriff leitet sich von der lateinischen Bezeichnung *manus agere* ab, übersetzt steht dies für an der Hand führen. Im Wirtschaftsgebrauch ist der Begriff als Synonym für das Leiten oder Führen von etwas gebräuchlich. (vgl. Forschelen, 2017, S. 43–44) Das Wort Management ist in vielen Sprachen gleichlautend, aber aufgrund der unterschiedlichen Bedeutungen ein Homonym, in Wörterbüchern lassen sich unterschiedliche Begriffsinhalte finden. Jegliches Tun ohne Berücksichtigung einer Hierarchie von Führungstätigkeiten oder Führungspersonen in einer Organisation umfassen den Begriffsinhalt des Wortes. (vgl. Geiger & Kotte, 2008, S. 7) Managementaufgaben beinhalten alle unternehmerischen und betrieblichen Koordinations- und Steuerungsaufgaben (vgl. Benes & Groh, 2014, S. 79).

Der Begriff Managementsystem wird in der Literatur u. a. anderem als Hilfsmittel der Unternehmensleitung definiert, um die systematische Einhaltung und Erfüllung von Managementaufgaben zu unterstützen (vgl. Enzler, 1999, S. 25–26). Ein Managementsystem umfasst alle Prinzipien, Spielregeln sowie alle gelebten Systematiken innerhalb eines Unternehmens (vgl. Pfeifer & Schmitt, 2021, S. 247). Ebenfalls wird ein Managementsystem in der Literatur als die Gesamtheit der organisatorischen Maßnahmen bezeichnet, die zum Erreichen eines Unternehmenszieles beitragen und dies sicherstellen. Das umfasst die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation. Zu organisatorischen Maßnahmen der Aufbauorganisation zählen bspw. die Hierarchie, die Verantwortlichkeit und die Zuständigkeit. Berichtswesen, Informations- und Entscheidungsprozesse sowie Arbeitsverfahren zählen zu den organisatorischen Maßnahmen der Ablauforganisation. (vgl. Pischon, 1999, S. 96) Mithilfe eines Managementsystems sollen die Aufgaben des Managements

effizient umgesetzt werden und zur Zielerreichung führen. Die Literatur bezeichnet Managementsysteme als ein wichtiges Bindeglied zwischen StakeholderInnen-Anforderungen, den strategischen Ausrichtungen und der Umsetzung im operativen Bereich. In einem Managementsystem müssen die angewendeten Prozesse beherrscht werden und mittels Planung sowie Lenkung zur Ergebnisbeurteilung und -verbesserung beitragen. (vgl. Pischon, 1999, S. 113) Ein Managementsystem kann für unterschiedliche Themengebiete in einem Unternehmen angewendet werden bspw. für Qualität, Umwelt und Arbeitssicherheit (vgl. Enzler, 1999, S. 25–26). Es ist ein System, das eine Lenk- und Steuerungsfunktion des Unternehmens innehat. Davor ist eine Integration von unterschiedlichen Managementmodellen erforderlich, dies macht ein Managementsystem zu einem ganzheitlichen System (vgl. Heller & Prasse, 2017, S. 26). Ein Managementmodell umfasst die konkretisierte Angabe eines Organisationsaufbaus sowie -ablaufs und soll als Leitlinie und Orientierung für die Umsetzung eines bestimmten Konzeptes dienen. Managementkonzepte wie bspw. das St.-Galler-Management-Konzept oder Total Quality Management (TQM) geben das immaterielle Gedankengut vor. (vgl. Pischon, 1999, S. 96) Neben diesen beiden Konzepten dienen auch das Konzept nach Kaizen oder das Lean-Management-Konzept zur kontinuierlichen Verbesserung von Wertschöpfungsprozessen (vgl. Rüegg-Stürm & Grand, 2019, S. 62). Ein Managementmodell schafft Rahmenbedingungen, die genauen inhaltlichen Ausgestaltungen können unternehmensspezifisch umgesetzt werden (vgl. Pischon, 1999, S. 344).

### **3.2. Managementmodell-normen und deren Aufbau**

Themenorientierte Managementmodelle werden vorrangig von der internationalen Normenorganisation International Organisation for Standardisation (ISO) erarbeitet. Diese liefern spezialisierte Ansätze bspw. für Qualitäts- und Umweltmanagementsysteme. (vgl. Pischon, 1999, S. 2) Neben internationalen gibt es auch andere nationale und europäische Normungsorganisationen. Die Kennzeichnung für eine Norm einer deutschen Normorganisation trägt die Buchstabenkürzel DIN; EN ist das Buchstabenkürzel für eine europäische Norm. (vgl. Anda-González, 2021, S. 20) Einzelne Normwerke können auch in Normwerke einer anderen Normorganisation aufgenommen werden (vgl. Anda-González, 2021, S. 8–9). Seit vielen Jahren wächst die Anzahl unterschiedlicher Managementsysteme und Managementsystemnormen. Dies umfasst neben den bereits

genannten Themen Umwelt und Qualität bspw. auch die Bereiche Arbeitssicherheit, Risiko, Energie und Datensicherheit. (vgl. Brugger-Gebhardt & Jungblut, 2019, S. 17) Managementsysteme beziehen sich immer auf die spezifischen Anforderungen des Managements sowie auf die Besonderheiten des Unternehmens und sind somit in Bezug auf den Inhalt nicht normierbar. Daher beschränken Normen für Managementsysteme sich auf Empfehlungen für den Aufbau, Definitionen und Erläuterungen für einzelne Inhalte. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 18) Diese bilden demnach ein gewisses Schema bzw. Gerüst, das die Unternehmen individuell befüllen können (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 15). Die ISO nennt diese übergeordnete Gliederung High Level Structure. Damit soll ein einheitlicher Aufbau der genormten Standards gewährleistet sein. (vgl. Brugger-Gebhardt & Jungblut, 2019, S. 17) Der Aufbau und Inhalt richtet sich stark nach dem von William Edwards Deming begründeten Zyklus von Plan, Do, Check, Act (PDCA). Die fortlaufende Verbesserung steht dabei im Vordergrund und soll damit sichergestellt werden. (vgl. Brugger-Gebhardt & Jungblut, 2019, S. 160) PDCA wird durch die unterschiedlichen Phasen des Zyklus abgeleitet (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 3). In der Planungsphase werden der Handlungsbedarf sowie erforderliche Ressourcen bestimmt, Maßnahmen zur Zielerreichung werden definiert (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 16). In der Ausführungsphase bzw. Do-Phase werden die festgelegten Maßnahmen der Ablauf- und Aufbauorganisation zugewiesen; Informationen, Schulungen und Dokumentationen werden durchgeführt (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 3). Die Überprüfung bzw. Check-Phase der Zielerfüllung hat vom Management regelmäßig zu erfolgen. Kommt es zu Abweichungen zum davor Geplanten besteht Handlungsbedarf. Gegenmaßnahmen müssen eingeleitet werden. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 16–17) Dies bedeutet, dass das Ergreifen von Maßnahmen dem kontinuierlichen Verbesserungsprozess bzw. Act entspricht (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 3). Der Zyklus ist damit vollendet und kann neu beginnen. Ein Managementsystem muss durch die laufende strategische Planung neue Erfolgspotentiale schaffen. Mit der Umsetzung durch das Managementsystem wird die Unternehmensstrategie in den unterschiedlichen Geschäftsbereichen und in deren täglichen Ablauf integriert. Die Sicherstellung eines systemischen Handelns kann damit für das gesamte Unternehmen gewährleistet werden. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 17)

### **3.3. Gängige Managementsysteme und deren Normen**

In diesem Abschnitt erfolgt eine Erläuterung von gängigen Managementsystemen. Ebenso werden entsprechende Normen zu den einzelnen Managementsystemen ausgeführt.

#### **3.3.1. Qualitätsmanagementsystem und ISO 9001**

Der Ursprung des Qualitätsmanagements geht bis Anfang des 20. Jahrhunderts zurück. Das von Taylor begründete Scientific Management führte dazu, dass handwerkliches Arbeiten in einzelne Produktionsschritte aufgeteilt wurde. Dies führte zu einer Massenproduktion und zu monotonen Arbeitsabläufen und wirkte sich negativ auf die Qualität der erzeugten Produkte aus. Die ersten Qualitätskontrollen wurden eingeführt. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 19) Der wirtschaftliche Wandel, der zunehmender Wohlstand und die Globalisierung führten zu einem Anstieg des Qualitätsmanagements (vgl. Benes & Groh, 2014, S. 93). Die ersten Regelwerke für die Überprüfung eines Qualitätsstandards wurden in den 1950er Jahren in den USA für Erzeugnisse der Raumfahrt und des Militärs erstellt. Besonders die Industrie der Automobilzuliefernden erkannte die Bedeutung der Qualitätsmanagementsysteme schnell für sich und entwickelten eigene Qualitätsanforderungen. (vgl. Pischon, 1999, S. 126) Qualitätsmanagement hat die Sicherstellung der Erfüllung einer bestimmten Forderung als Ziel, die vom Unternehmen selbst definiert wird. Wesentliche Bestandteile des Qualitätsmanagements sind die Qualitätsplanung und die Qualitätslenkung, gefolgt von der Qualitätssicherung und der Qualitätsverbesserung. (vgl. Geiger & Kotte, 2008, S. 10–11) Die Geschäftsleitung ist neben den Unternehmensergebnissen auch für die Festlegung der Unternehmenspolitik und der Unternehmensziele verantwortlich. Die Qualitätspolitik spielt dabei eine wesentliche Rolle. Die ständige Verbesserung des eigenen Qualitätsstandards und eine Fehlervermeidung unter Berücksichtigung der entstehenden Kosten und Mehrkosten stellt die Geschäftsleitung immer wieder vor Herausforderungen. Die Qualität wird zu einer vom obersten Management zu verantwortenden und in die Unternehmenspolitik und -abläufe aufzunehmenden Aufgabe. (vgl. Benes & Groh, 2014, S. 94–96) Neben dem Beschaffungs-, Leistungs- sowie KundInnenprozess tragen die unterstützenden Prozesse wesentlich zum Qualitätsmanagementprozess bei. Hier erfolgt die Messung des Qualitätsniveaus und die für die Bewertung relevanten Qualitätsdaten werden geliefert. (vgl. Pischon, 1999, S. 141)

In der Praxis wird das Qualitätsmanagement von UnternehmerInnen häufig mit den Motiven KundInnenzufriedenheit und KundInnenbindung begründet sowie definiert (vgl. Ahsen, 2006, S. 16). Ein Unternehmen kann durch die Einführung eines Qualitätsmanagementsystems dessen Wettbewerbsvorteil steigern. Werden die Anforderungen des unternehmensspezifischen Qualitätsmanagementsystems erfüllt, ist eine Zertifizierung als Nachweis erforderlich. LieferantInnen des zertifizierten Unternehmens müssen sich ebenfalls einem Audit unterziehen, um weiterhin als Zuliefernde tätig zu sein. Es entsteht eine Zertifizierungswelle. (vgl. Pischon, 1999, S. 128) Audits sind von großer Bedeutung. Diese stellen die Kontrolle und die positive Umsetzung und Wirksamkeit der definierten qualitätsbezogenen Prozesse sicher. Extern beauftragte GutachterInnen prüfen die Konformität mit der ISO-Norm und vergeben bei positiver Beurteilung ein Zertifikat. Dies erfolgt im Rahmen von Zertifizierungsaudits. Um langfristig zertifiziert zu sein, sind jährliche Überwachungsaudits und nach drei Jahren ein externes Wiederholungsaudit erforderlich. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 27) Neben den genannten Motiven für die Anwendung eines Qualitätsmanagementsystems spielen eine Reduktion von Haftungs- und Produktrisiko, die MitarbeiterInnenmotivation, das Image und die Nachvollziehbarkeit der Prozesse durch die Dokumentation eine Rolle (vgl. Pischon, 1999, S. 129).

Die von den Unternehmen unterschiedlich gestalteten Qualitätsmanagementsysteme, werden mit der weltweit verbreiteten Norm der ISO 9001 definiert (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 21–22). Die Einhaltung der Normerfordernisse bringt dem Unternehmen weitere potenzielle Vorteile in Bezug auf eine Auseinandersetzung mit Chancen und Risiken im Zusammenhang mit den definierten Zielen. Eine Anwendung basierend auf der internationalen Norm ermöglicht einem Unternehmen die internen Prozesse und Wechselwirkungen daraus zu planen. Dies geht auf den Ansatz des PDCA-Modelles zurück, auf das die Norm aufgebaut ist. Eine risikobasierte Denkweise ist erforderlich, um einer Nichtkonformität durch Vorbeugemaßnahmen zu entgehen. (vgl. ÖNORM EN ISO 9001:2015) Die Norm stellt Mindestanforderungen, die ein Qualitätsmanagementsystem erfüllen muss. Diese sollten vom Unternehmen darüber hinaus verfolgt werden. Der Qualitätsgedanke soll in allen Unternehmensbereichen und bei allen MitarbeiterInnen verankert sein, wodurch eine kontinuierliche Qualitätssteigerung angestrebt wird. (vgl. Pischon, 1999, S. 140)

### 3.3.2. Umweltmanagementsystem, ISO 14001 und EU-Öko-Audit

Umweltrelevante Störfälle und durch den Menschen verursachte Bedrohungen für die Umwelt führten in den 1970er-Jahren zu einer Sensibilisierung der Gesellschaft in Bezug auf negative Umweltauswirkungen. Die Umweltgesetzgebung wurde verschärft und die Europäische Kommission erstellte einen Entwurf für ein einheitliches Umweltmanagementsystem: die EU-Öko-Audit-Verordnung (EMAS-VO). Im Jahr 1996 trat die ISO-Norm 14001 in Kraft. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 28–29) Im Sinne des Nachhaltigkeitsprinzips gewann der Umweltschutz in der Lebens- und Wirtschaftsweise dauerhaft an Bedeutung (vgl. Pischon, 1999, S. 178). Die Voraussetzung und der Ausgangspunkt für die Anwendung eines Umweltmanagementsystems sind, ein im Unternehmen verankertes Umweltmanagement. Dieses beinhaltet die ökologische Lage und betrachtet auch die Wechselwirkungen zwischen ökologischer und wirtschaftlicher Lage. Die ökologische Lage bestimmen verschiedenste Umweltwirkungen, verursacht von Aktivitäten des Unternehmens. Hier fließen alle Wirkungsweisen auf das Ökosystem, die Atmosphäre sowie die Menschen und Tiere ein. (vgl. Ahsen, 2006, S. 23–24) Umweltmanagement ist als ein Teil der strategischen Führungsaufgabe anzusehen. Umwelterorientierte Entscheidungskriterien müssen in den Kernprozessen und unterstützenden Prozessen des Managements beinhaltet sein. Ebenso sind ökologische Kriterien im Grundnutzen von Produkten und Dienstleistungen zu verankern. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 1)

Motive für eine umweltorientierte Unternehmensführung und die Anwendung von Umweltmanagementsystemen sind neben einem verantwortungsvollen und bewussten Umgang mit der Natur auch die Vermeidung von Umweltrisiken sowie die Verminderung von Haftungsrisiken (vgl. Pischon, 1999, S. 181–182). Eine Verbesserung des Images, eine Steigerung der Glaubwürdigkeit sowie ein Zertifizierungsdruck von bspw. KundInnen oder AuftraggeberInnen können weitere Motive darstellen (vgl. Kramer, 2010, S. 289). Ein steigender Absatz durch die erhöhte Nachfrage für ökologisch produzierte Güter und Dienstleistungen mit positiven ökologischen Aspekten zählt ebenso zu den Motiven wie Kostensenkungen, die durch durchdachtes und geplantes Umweltmanagement erzielt werden können (vgl. Pischon, 1999, S. 181–182). So bietet sich für Unternehmen die Möglichkeit, durch Umweltschutz Kosten für bspw. Abwasser langfristig zu senken (vgl. Kramer, 2010, S. 230). Im Rahmen eines angewendeten Umweltmanagementsystems kann es im Bereich der Entsorgung von Abfällen zu einer Kostenreduktion kommen. Dies erfolgt bspw.

durch eine gezielte und geplante Vermeidung bzw. Verminderung und schlussendlich die Verwertung von Abfällen. (vgl. Kramer, 2010, S. 518)

Umweltmanagementsysteme können Unternehmen dabei behilflich sein, normative, strategische und operative Aktivitäten des Umweltschutzes und des Managements anhand eines standardisierten Systems in ein betriebliches Umweltmanagementsystem zu führen und anzuwenden (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 2). Ebenfalls dienen Umweltmanagementnormen einer Bewältigung von unterschiedlichen Umweltauswirkungen des Leistungsprozesses (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 29). Die Normanforderungen von Managementsystemen zielen auf eine kontinuierliche Verringerung von Umweltauswirkungen durch Unternehmen ab (vgl. Ahsen, 2006, S. 26).

Die internationale Norm ISO 14001 ist ein Teil der ISO-14000er-Reihe und bildet die Grundlage für die Einführung und Anleitung zur Anwendung eines Umweltmanagementsystems. Die weiteren Standards der ISO-14000er-Reihe bieten Leitlinien für unterstützende Instrumente des Umweltmanagements. Zu diesen Instrumenten zählen bspw. das Umweltauditing, die Bewertung von Umweltleistungen, die Umweltkennzeichnung und die Ökobilanz. (vgl. Kramer, 2010, S. 282–283) Die ISO 14001 lehnt sich an den PDCA-Zyklus an und ist dahingehend strukturiert (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 31). Umweltaspekte müssen ermittelt und geplant werden. Umweltaspekte werden als Bestandteile oder Auswirkungen von Tätigkeiten, Dienstleistungen oder Produkten auf die Umwelt definiert, die durch das Unternehmen entstehen. Die ISO 14001 trifft eine Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Umweltaspekten. Vom Unternehmen und am Betriebsstandort verursachte Umweltaspekte werden als direkt bezeichnet. Dazu zählt bspw. der Verbrauch von Rohstoffen, Wasser, Energie und die Entstehung von Abfällen sowie Emissionen in Bezug auf Luft und Abwasser. Indirekte Umweltaspekte entstehen in Nebenprozessen wie bspw. im Beschaffungsprozess. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 14–17) Nach der Erfassung der Umweltaspekte hat eine Bestimmung jener Aspekte zu erfolgen, die die bedeutendsten Auswirkungen haben. Diese Umweltaspekte müssen in den Umweltzielen des Unternehmens definiert und beachtet werden. (vgl. Ahsen, 2006, S. 27) Für die Bewertung und Relevanz der Umweltaspekte ziehen Unternehmen Kriterien wie bspw. angefallene Mengen, Potenziale für Umweltgefährdungen und Grenzwerte von Emissionen aus relevanten Vorschriften heran. Weitere Kriterien können die Bedeutungen für diverse StakeholderInnen und die Wahrscheinlichkeiten des

Eintritts für Umweltunfälle sein. Die Einstufung der Kriterien hat nach überprüfbaren und nachvollziehbaren Maßstäben zu erfolgen und kann beispielsweise in die Kategorien hoch, mittel oder gering erfolgen. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 18) Alle festgelegten Umweltaspekte und -aktivitäten werden dokumentiert und in einem Umweltmanagementhandbuch zusammengefasst. Die für jedes Unternehmen unterschiedlichen typischen Prozesse werden festgehalten, dass inkludiert die Management-, die Kern- und die unterstützenden Prozesse. Mittels Anweisungen werden umweltorientierte Beschreibungen der einzelnen Prozesse erstellt. Mögliche Notfallsituationen können Einfluss auf Umweltaspekte nehmen und sind zu bestimmen. Ebenso sind Maßnahmen zur Abwehr dazu festzulegen. (vgl. Kramer, 2010, S. 284) Schulungen für die handelnden Personen sind durchzuführen, die Qualifikation der entsprechenden MitarbeiterInnen und Zielgruppen muss dadurch sichergestellt werden. Eine Kommunikation in allen Bereichen und Funktionsebenen des Unternehmens ist notwendig. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 31–32) Ebenso hat eine Überwachung aller im Rahmen des Umweltmanagementsystems festgelegten Anforderungen, Prozesse und Ziele zu erfolgen (vgl. Kramer, 2010, S. 284). Dies wird mittels interner und externer Audits durchgeführt. Von externen UmweltauditorInnen haben jährliche Überwachungsaudits und nach drei Jahren ein umfangreiches Wiederholungsaudit zu erfolgen (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 35). Werden Abweichungen festgestellt, müssen Korrektur- und Vorbeugemaßnahmen eingeleitet werden. Dadurch wird der kontinuierliche Verbesserungsprozess erzielt. Mittels einer Zertifizierung ist das angewendete Umweltmanagementsystem als konform anzusehen und lässt sich damit nachweisen. (vgl. Kramer, 2010, S. 285)

Eine weitere Norm für Umweltmanagementsysteme ist die EMAS-VO, die innerhalb von Europa zur Anwendung kommt (vgl. Ahsen, 2006, S. 28). Die EMAS-VO beinhaltet alle Anforderungen der ISO 14001, darüber hinaus sind inhaltliche und verfahrenstechnische Schritte ergänzend gefordert (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 4). Die zusätzlichen Anforderungen der EMAS-VO umfassen die Durchführungspflicht einer Umweltprüfung, eine Berücksichtigung von direkten und indirekten Aspekten in Bezug auf die Umwelt und einen messbaren Nachweis einer Umweltleistung, die sich jährlich verbessert. Ebenfalls müssen die Öffentlichkeit und ArbeitnehmerInnen informiert und einbezogen werden. Die Zusammenarbeit mit Behörden und ein Nachweis der Legal Compliance sowie eine Überprüfung von unabhängigen UmweltgutachterInnen gehören ebenfalls zu

den zusätzlichen Anforderungen der EMAS-VO. (vgl. Kramer, 2010, S. 287) Durch die Berücksichtigung der indirekten Umweltaspekte müssen bspw. auch Umweltwirkungen aufgenommen werden, die direkt bei LieferantInnen entstehen. In Bezug auf die Kommunikation und Offenlegung geht die EMAS-VO weit über die Anforderungen der ISO 14001 hinaus. Es muss eine Umwelterklärung publiziert werden, an deren Inhalt konkrete Anforderungen gekoppelt werden. (vgl. Ahsen, 2006, S. 28) Die Anzahl der nach der EMAS-VO validierten Unternehmen nimmt tendenziell ab. Eine höhere Akzeptanz der ISO 14001 im Vergleich zur EMAS-VO ist vor allem durch die bessere Kompatibilität der ISO 14001 mit weiteren Managementsystemen nach ISO-Normen begründet. Die geringere Bekanntheit und die höheren Anforderungen der EMAS-VO sprechen bei Unternehmen ebenfalls für eine Anwendung nach der Norm ISO 14001 Norm. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 4–5)

Die betriebliche Entsorgung hat für viele Unternehmen in den vergangenen Jahren an Bedeutung gewonnen. Die Herausforderung der Unternehmen zur Einhaltung umwelt- und abfallrechtlicher Bestimmungen zusammen mit ökonomischen Kriterien hat die Abfall- und Entsorgungswirtschaft zu einer bedeutenden Branche gemacht. (vgl. Kramer, 2010, S. 423) Durch eine Reduzierung des Ressourceneinsatzes und Abfallaufkommens können Unternehmen Umweltwirkungen vermindern, Kosten senken, aber auch einen positiven Effekt in Bezug auf umweltfreundliche Prozesse und Produkte erzielen (vgl. Ahsen, 2006, S. 25–26). Abfall zählt neben Abwasser und weiteren Umweltaspekten in angewendeten Umweltmanagementsystemen zu den direkten Umweltaspekten. Abfall wird in der Betrachtung und Bewertung dieser Umweltaspekte eine große Bedeutung zugeschrieben. Die Einstufung der Umweltauswirkungen im Bereich Abfall kann in nicht gefährliche und gefährliche Abfälle zur Verwertung und Beseitigung erfolgen. (vgl. Brauweiler et al., 2018, S. 20)

### **3.3.3. Arbeitsschutzmanagementsystem und ISO 45001**

Gefahren und deren Abwehr haben in allen Bereichen des Lebens eine große Relevanz, so auch im Bereich der Arbeit. Im Rahmen der Verabschiedung der Europäischen Akte im Jahr 1986 wurde auch der Arbeitsschutz auf EU-Ebene durch vermehrte Vorgaben geprägt. Die Grundlage des betrieblichen Arbeitsschutzes für die nationale Gesetzgebung wurde geschaffen. (vgl.

Schwerdtle, 1999, S. 34–35) Ein Unternehmen ist dazu verpflichtet, die Sicherheit und den Gesundheitsschutz der Beschäftigten im Rahmen der Arbeitstätigkeiten zu gewährleisten (vgl. Brauweiler, 2019, S. 1). Arbeitsschutz umfasst die Bereiche Arbeitssicherheit, Förderung und Schutz der Gesundheit. Das Thema hängt vom Unternehmen und der Branche ab und ist somit spezifisch auslegbar. (vgl. Brauweiler & Zenker-Hoffmann, 2014, S. 3) Das Ziel des Arbeitsschutzes ist die Reduzierung bzw. Vermeidung von Arbeitsunfällen und Krankheiten, die berufsbedingt entstehen (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 40). Im Rahmen eines angewendeten Arbeits- und Gesundheitsschutzmanagementsystems wird eine Arbeits- und Gesundheitsschutzpolitik erarbeitet. Durch die Umsetzung können Risiken in diesem Bereich verwaltet werden. (vgl. Brauweiler & Zenker-Hoffmann, 2014, S. 3) Die ISO 45001 löste die bisherige internationale Norm für Arbeitsschutzmanagementsysteme die OHSAS 18001 ab (vgl. Brauweiler, 2019, S. 5). Der Aufbau der ISO-45001-Norm erfolgt nach High-Level-Structure und dem prozessbezogenen PDCA-Zyklus (vgl. Brauweiler, 2019, S. 5–6). Die Norm fordert die Erkennung und Dokumentation von Gefährdungen. Ebenso ist eine Risikoeinschätzung notwendig. (vgl. Brauweiler & Zenker-Hoffmann, 2014, S. 13) Arbeitsschutzmanagementsysteme müssen Mängel und Schwachstellen im Unternehmen aufzeigen und beschreiben. Maßnahmen zur Verbesserung und Vermeidung müssen gesetzt und Kontrollen müssen nach festgelegten Parametern durchgeführt und bewertet werden. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 42) Schulungspläne sind Zielgruppen spezifisch zu erstellen und die entsprechenden Schulungen sowie Unterweisungen sind durchzuführen. Entsprechende Instrumente zur Kommunikation müssen in allen Bereichen des Unternehmens eingerichtet werden. (vgl. Brauweiler & Zenker-Hoffmann, 2014, S. 27–28)

### **3.3.4. Weitere Managementsysteme und Normen**

Ein Managementsystem für den Bereich Energie bietet das Energiemanagementsystem nach der Norm ISO 50001. Alle Aspekte im Umgang mit Energie werden betrachtet. Das Ziel in der Anwendung der ISO 50001 besteht in der Senkung des Energieverbrauches eines Unternehmens. Damit gehen auch eine Steigerung der Effizienz und eine Senkung der Kosten im Energiebereich einher. (vgl. Geilhausen, 2014, S. 1) Weiters beinhaltet die Norm Maßnahmen zur Unterstützung und zum Vorantreiben von allgemeinen Klimaschutzzielen. Ein weiterer Schwerpunkt der Norm liegt

auf der Reduktion von klimaschädlichen Emissionen. (vgl. Brugger-Gebhardt & Jungblut, 2019, S. 4)

Um ein fundiertes Risikomanagement in einem Unternehmen umzusetzen, kann die Norm ISO 31000 herangezogen werden. Die Anwendung dieser Managementsystemnorm ist darauf ausgerichtet, ein Risikokontrollsystem im Unternehmen einzurichten. (vgl. Romeike, 2018, S. 21) Risikomanagement umfasst die Feststellung, die Bewertung und die Minimierung von möglichen diversen Risikogefahren (vgl. Benes & Groh, 2014, S. 99). Durch ein aktives und in die Zukunft blickendes Risikomanagement können wichtige Erkenntnisse zur Umsetzung anderer Themenbereiche des Managementsystems gewonnen werden (vgl. Romeike, 2018, S. 21).

Die Norm ISO 26000 bietet einen Leitfaden für den Themenbereich Corporate Social Responsibility. Die Norm umfasst Bereiche des gesellschaftlich verantwortlichen Handelns eines Unternehmens. Menschenrechte, Geschäfts- und Arbeitsmethoden sowie die Organisationsführung zählen zu den Kernthemen der Norm. (vgl. Brugger-Gebhardt & Jungblut, 2019, S. 13–14)

### **3.4. Integriertes Managementsystem**

Wendet ein Unternehmen mehrerer Managementsysteme wie bspw. Qualitäts-, Umwelt- oder Arbeitsschutzmanagementsystem an, kommt es zu Schnittstellen, doppelten Arbeitsschritten und Mehraufwand. Die Anwendung von verschiedenen Managementsystemen ist jedoch nicht zwingend erforderlich. In einem Unternehmen sollte ein angewendetes Managementsystem ausreichen, das die Aspekte der unterschiedlichen Themenbereiche wie bspw. Qualität, Umwelt oder Arbeitsschutz angemessen berücksichtigt. Als Leitlinie kann eine spezifische Managementnorm nach bspw. ISO 9001 herangezogen werden. (vgl. Schwerdtle, 1999, S. 92–93) Die Literatur beschreibt eine Vielzahl von Arten zur Integration von diversen Managementsystemen. Es handelt sich dabei immer um einen komplexen Prozess, der gut durchdacht werden muss. Ein Eingreifen in eine bestehende Struktur eines Unternehmens birgt die Gefahr einer ausschließlich formalen Integration der diversen Systeme. (vgl. Pischon, 1999, S. 3) Die Zielsetzungen und Anforderungen von diversen Managementsystemen sollen mittels integrierten Managementsystems (IMS) auf Basis einer übergeordneten Ebene zusammengefasst werden (vgl. Binner, 2002, S. 472). Es darf zu keiner Reduktion der Leistungen und Anforderungen der einzelnen Teilsysteme

kommen (vgl. Pischon, 1999, S. 3). Der Aufbau der Managementsystemnormen nach der ISO basiert auf einheitlichen Elementen. Eine Integration ist aufgrund der hohen übereinstimmenden Anforderungen möglich. (vgl. Geilhausen, 2014, S. 46) Die Einführung von IMS wird für Unternehmen immer relevanter, bedingt durch den hohen Wettbewerb und stetig steigende Anforderungen von KundInnen. Ein IMS soll ein optimales Führungsinstrument darstellen. Die Effizienz und Effektivität der Tätigkeiten innerhalb des Unternehmens werden dadurch gesteigert. (vgl. Binner, 2002, S. 472) Im Bereich der Zertifizierungen sind damit Kosteneinsparungen verbunden (vgl. Geilhausen, 2014, S. 46).

## 4. EU-TAXONOMIE VERORDNUNG

Die EU hat sich mit dem European Green Deal das Ziel gesetzt, bis 2050 der erste klimaneutrale Kontinent zu werden (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 118). Die Klimaziele der EU für 2030 sehen eine Reduktion des Treibhausgasausstoßes um 55 % vor. Um dies zu erreichen, wurde der EU-Aktionsplan Sustainable Finance gestartet. (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 14) Die EU-Taxonomie verweist auf die sechs von der EU festgelegten Umweltziele. Eine Vergleichbarkeit im Hinblick auf nachhaltige Aktivitäten soll erzielt werden. Ebenso wird die Förderung von ökologischen und nachhaltigen Investitionen angestrebt. (vgl. Skerlan & Ackerler, 2022, S. 112–113) Veranlagungs- und Finanzierungsentscheidungen sollen vermehrt nachhaltige Investitionen berücksichtigen. Gelder sollen in Wirtschaftsaktivitäten gelenkt werden, die wiederum einen positiven Einfluss auf nachhaltige Investitionen haben. Mit der EU-Taxonomie wurde ein Klassifizierungssystem für nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten eingeführt sowie die Grundlage für ein einheitliches Verständnis von Nachhaltigkeitsleistungen der Marktteilnehmer geschaffen. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 66) Das Nachhaltigkeitsverständnis soll innerhalb der EU gestärkt werden und die Finanz- sowie die Kapitalmärkte beeinflussen (vgl. Baumüller et al., 2022, S. 77).

### 4.1. Entwicklung der jüngsten Vergangenheit

Im Jahr 2018 hat die EU den Aktionsplan Sustainable Finance für nachhaltiges Wirtschaftswachstum gestartet (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34). Nachhaltigkeitsziele werden von der EU geraumer Zeit stark priorisiert und wurden schon davor im Pariser Klimaabkommen festgehalten. Im Rahmen des EU-Aktionsplanes veröffentlichte die EU eine Vielzahl von Handlungsempfehlungen zur Erreichung eines nachhaltigen europäischen Finanzsystems. Im Dezember 2019 wurden sich das Europäische Parlament und der Ministerrat über eine Verordnung einig. (vgl. Aschauer, Schneider & Strakova, 2022, S. 21-22) Folgend wurde am 22. Juni 2020 die EU-Taxonomie-Verordnung im Amtsblatt der EU veröffentlicht und trat am 12. Juli 2020 in Kraft. Damit schuf die EU die Grundlage für ein gemeinsames Klassifizierungssystem für nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten. (vgl. Delegierte Verordnung [EU] C [2021] 4987, 2021). Diese ursprüngliche Verordnung (EU) 2020/852 bildet die Basis der EU-Taxonomie. Damit hat die EU einen Meilenstein zur Erreichung des EU-Aktionsplans Sustainable Finance gesetzt, der nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten fördern soll.

(vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91) Die Verordnung stellt eine Rahmengesetzgebung dar, die die sechs Umweltziele nicht im Detail ausführt. Die genauen Vorgaben werden in delegierten Rechtsakten konkret ausgeführt, die rechtlich einer Verordnung ähnlich sind. (vgl. Baumüller, Haring & Merl, 2022, S. 78) Mit der EU-Taxonomie-Verordnung wurde in der Wirtschaft ein Fundament der Nachhaltigkeit gelegt. Die Verordnung wurde seither um wesentliche delegierte Rechtsakte ergänzt. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91) In den delegierten Rechtsakten sind technische Bewertungskriterien angegeben, die zur Bewertung sowie zur Beurteilung der genannten Umweltziele beitragen. Ebenso sind Beschreibung und Verfahrensweise für offenzulegende Leistungsindikatoren enthalten. (vgl. Hrinkow, Hummel & Terko, 2022, S. 16) Für die ersten beiden Umweltziele wurden umfassende technische Bewertungskriterien in der delegierten Verordnung (EU) 2021/2139 erlassen, die mit 29. Dezember 2021 in Kraft trat. In einer weiteren delegierten Verordnung (EU) 2021/2179 wurden die geforderten KPI der Taxonomie und deren Offenlegung geregelt; diese trat mit 30. Dezember 2021 in Kraft. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91) Am 05. April 2023 hat die Europäische Kommission einen Entwurf für eine delegierte Verordnung zu Konsultation für die Umweltziele drei bis sechs herausgebracht. Ebenso enthielt der Entwurf Anpassungen und Ergänzungen der technischen Bewertungskriterien zu ersten beiden Umweltzielen (vgl. [www.finance.ec.europa.eu](http://www.finance.ec.europa.eu), 2023). Für das Eingehen auf mögliche Fragen der Unternehmen in Bezug auf berichtspflichtige Angaben hat die EU zwei Dokumente veröffentlicht, in denen häufig an die EU gerichtete Fragen im Zusammenhang mit berichtspflichtigen Angaben beantwortet werden. Der Umfang der bis dato veröffentlichten Teile der Taxonomie-Verordnung ist bereits jetzt sehr groß und komplex; es ist dennoch mit Erweiterungen und einer Zunahme der Komplexität zu rechnen. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 66–68)

## **4.2. Umfang der Berichtspflicht**

Die Berichterstattung bezieht sich auf die sechs Umweltziele aus Art. 9 der Taxonomie-Verordnung. Die Berichtspflichten werden in Art. 8 der Taxonomie-Verordnung erläutert und stellen ein wesentliches Grundelement dar. Berichtspflichtige Unternehmen haben ebenso die dazu erlassenen delegierten Rechtsakten zu berücksichtigen. Eine Angabe darüber, in welchem Ausmaß Unternehmen mit ihren wirtschaftlichen Aktivitäten zum Erreichen eines Umweltzieles beitragen

ist erforderlich. (vgl. Baumüller et al., 2022, S. 77–78) Ebenfalls ist die Definition geregelt, welche Geschäftstätigkeiten als grüne Unternehmenstätigkeiten und somit als ökologisch nachhaltig angesehen werden (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 14). Unternehmen haben keine Entscheidungsfreiheit darüber, welche Wirtschaftstätigkeit als grün eingestuft und bewertet wird (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34). Die delegierten Verordnungen gelten als Beiwerke der Taxonomie-Verordnung und geben die zu erfüllenden technischen Kriterien vor (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 14). Diese unterstützen bei der Definition und Bestimmung nachhaltiger Aktivitäten und definieren den Inhalt, die Ermittlungsmethode sowie Darstellung der zu berichtenden Informationen (vgl. Hrinkow et al., 2022, S. 16–17). Details zum Anwenderkreis sowie zum Erstanwendungszeitpunkt und zu den Offenlegungsverpflichtungen sind in den nächsten Abschnitten enthalten.

### **4.3. Anwendungskreis und Erstanwendungszeitpunkt**

Ab Inkrafttreten der EU-Taxonomie Verordnung im Juli 2020, sind von der Berichtspflicht der EU-Taxonomie aktuell bereits sämtliche Unternehmen betroffen, die nach § 243b und § 267a UGB zur Veröffentlichung von Informationen zu nichtfinanziellen Angaben verpflichtet sind (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 66). Zu einer nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet, sind in Österreich Unternehmen die in das NaDiVeG fallen. Es handelt sich dabei um alle großen kapitalmarktorientierten Unternehmen mit einer Anzahl der MitarbeiterInnen von mehr als 500 im Jahresdurchschnitt. Diese kapitalmarktorientierten Unternehmen mussten im Zuge der EU-Taxonomie für das GJ 2021 zum ersten Mal eine Berichterstattung durchführen (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 15–16) Zukünftig werden auch alle Unternehmen in Konformität mit der EU-Taxonomie berichten müssen, die in die CSRD-Berichtspflicht fallen. Die EU-Taxonomie stellt einen dynamischen Verweis bezüglich Berichtspflichten zur CSRD her. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 66) Durch die Berichtspflicht im Rahmen der CSRD wird es zu einer enormen Ausweitung des Anwendungskreises kommen (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 16). Die EU-Taxonomie Verordnung handelt als Bindeglied in Bezug auf die zwei Berichtspflichten und stellt diese auf ein einheitliches Fundament (vgl. Hrinkow et al., 2022, S. 16). Der Anwenderkreis sowie der Erstanwendungszeitpunkt der CSRD werden im Abschnitt 5.2.2 erläutert. Für die Anwendung der EU-Taxonomie ist für das Berichtsjahr, ab 01.01.2022 bis 31.12.2022, eine Erleichterung vorgesehen. Die Übergangsbestimmungen zur

Erstanwendung sehen vor, dass Nicht-Finanzunternehmen vorerst nur den Anteil der taxonomiefähigen und nicht taxonomiefähigen Wirtschaftsaktivitäten vom gesamten Umsatz, der Investitionen und der Betriebsausgaben offenlegen müssen. Diese erleichterte Berichtspflicht wird ab 2023 um zu veröffentlichte definierte Leistungsindikatoren ausgeweitet und gilt für veröffentlichte Berichte ab dem 1.1.2023. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 92) Über die neu hinzugekommenen Wirtschaftstätigkeiten der Umweltziele drei bis sechs, soll für das Jahr 2024 zunächst über Taxonomiefähigkeit und erst ab 2025 über die Taxonomiekonformität berichtet werden (vgl. [www.finance.ec.europa.eu](http://www.finance.ec.europa.eu), 2023).

In der Literatur wird im Zusammenhang mit der erleichterten und erweiterten Berichtspflicht zwischen Taxonomiefähigkeit und Taxonomiekonformität unterschieden. Diese Thematik wird im folgenden Abschnitt erläutert.

#### **4.4. Systematik der Berichterstattung**

Startpunkt der Berichterstattung ist die Erfassung aller Wirtschaftsaktivitäten eines Unternehmens. Eine Nichtberücksichtigung oder eine Zusammenfassung von nicht wesentlichen Wirtschaftsaktivitäten ist ausgeschlossen. (vgl. Baumüller et al., 2022, S. 79–80) Davor sollten ein Grundwissen sowie ein Verständnis für den Berichtsumfang der EU-Taxonomie, die Struktur und den Aufbau der technischen Bewertungskriterien im Unternehmen geschaffen werden. Durch den Umfang der Berichterstattung können viele verschiedene Fachabteilungen wie bspw. Accounting, Controlling, Fuhrparkmanagement und diverse operative Bereiche betroffen sein. (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 15) Im Zuge der Durchführung einer Betroffenheitsanalyse kann von einem Unternehmen festgestellt werden, welche Wirtschaftsaktivität der Taxonomiefähigkeit entspricht (vgl. Gross et al., 2022, S. 177). Eine genaue Identifizierung des Unternehmensprofils und der zuvor erfassten Wirtschafts- und Geschäftsaktivitäten bilden die Basis der Betroffenheitsanalyse (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67). Bei der Analyse der Tätigkeiten müssen zusätzlich zum Kerngeschäft auch Tätigkeiten berücksichtigt werden, die keinen direkten Umsatz generieren wie bspw. der Fuhrparkbetrieb oder eine Gebäuderenovierung (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 15). Eine Einordnung der Wirtschaftstätigkeiten in die zwei Bereiche taxonomiefähig bzw. eligible und nicht taxonomiefähig bzw. non-eligible hat zu erfolgen (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67).

Die sogenannte NACE-Klassifikation sorgt für ein einheitliches Verständnis davon, was unter den Wirtschaftsaktivitäten zu verstehen ist (vgl. Baumüller et al., 2022, S. 81). Kritische Meinungen in der Literatur dazu, beziehen sich auf den Punkt einer fehlenden Definition sowie Abgrenzung des Begriffes Wirtschaftstätigkeit in der Taxonomie Verordnung. Somit können die NACE-Codes lediglich als Orientierungshilfe bei der Zuordnung dienen. (vgl. Hrinkow et al., 2022, S. 16–17) Tätigkeitsbeschreibungen an Hand der NACE-Codes sind im jeweiligen „Technical Annex“ der delegierten Rechtsakte einzusehen. Sind Wirtschaftsaktivitäten in den erlassenen delegierten Rechtsakten nicht beschrieben, gelten diese als nicht taxonomiefähige Wirtschaftsaktivitäten. (vgl. Roeder & Wedl, 2022, S. 120) Der nächste Schritt im Prozess der Berichterstattung ist alle zuvor taxonomiefähigen Wirtschaftsaktivitäten auf die Taxonomiekonformität zu untersuchen (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 66–67). Dies dient der Klärung der Frage, ob die taxonomiefähige Wirtschaftsaktivität auch der Taxonomiekonformität entspricht (vgl. Gross et al., 2022, S. 176). Im Rahmen der Durchführung einer Konformitätsanalyse kann eine Feststellung getroffen werden (vgl. Gehmayr & Gross, 2022, S. 15). Ausschließlich Taxonomie fähige Wirtschaftsaktivitäten können nach Erfüllung bestimmter Eigenschaften als „ökologisch nachhaltig“ gelten (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 92). Die Konformitätsanalyse erfolgt nach einem drei-stufigen Schema, dem Drei-Level-Test (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67). Die Wirtschaftsaktivität

1. muss einen wesentlichen Beitrag zur Erreichung von mindestens einem der sechs Umweltziele, unter Einhaltung der technischen Prüfkriterien, leisten,
2. darf keine erhebliche Beeinträchtigung auf die anderen fünf Umweltziele haben (DNSH) und
3. muss einen gewissen sozialen Mindeststandard erfüllen (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34).

Der in der Stufe 1 angeführte Beitrag zur Erreichung von mindestens einem der Umweltziele wird mittels Screenings festgestellt (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67). Anhand der Stufe 2 soll überprüft werden, ob die Wirtschaftsaktivität zu einer Verletzung der anderen Umweltziele führt (vgl. Baumüller et al., 2022, S. 77). Die Bewertungskriterien befinden sich ebenso wie für Stufe 1 in den Annexen der delegierten Rechtsakte der Umweltziele. Sie dienen der Sicherstellung, dass das Erreichen eines Umweltzieles nicht zulasten der anderen Umweltziele erfolgt. In der Stufe 3 des Tests wird sichergestellt, dass die Wirtschaftsaktivität einen Mindeststandard im Bereich Soziales und Governance einhält. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67) Der delegierte Rechtsakt dazu ist aktuell

noch nicht veröffentlicht, die Kriterien sind aber bereits absehbar. So wird es erforderlich sein, dass Unternehmen Prozesse in Bezug auf Einhaltung und Sicherstellung von Korruptionsbekämpfung, menschenrechtliche Sorgfaltspflicht, Vermeidung von Steuerhinterziehung und aggressive Steuerplanung einhalten. Als Orientierung dazu dienen bspw. die Leitsätze der Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) für multinationale Unternehmen und die UN-Leitprinzipien für Wirtschaft und Menschenrechte. Eine Nichteinhaltung oder ein Verstoß in diesen Themenbereichen widerspricht einer taxonomie-konformen Einstufung. (vgl. Gross et al., 2022, S. 176) Um eine Verletzung im Bereich der Stufe 3 auszuschließen, bedarf es einer Sorgfaltsprüfung. Erzielt die Prüfung aller drei angeführten Stufen ein positives Ergebnis, ist die taxonomiekonformität erfüllt. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 67) Die Wirtschaftstätigkeit gilt dann als taxonomiekonform und kann als grün dargestellt werden (vgl. Gross et al., 2022, S. 177).

Die Tätigkeiten der Abfallwirtschaft tragen überwiegend einer effizienten Ressourcennutzung sowie der Abfallreduktion bei. Diese Tätigkeiten leisten demnach einen wesentlichen Beitrag zum Übergang in eine Kreislaufwirtschaft (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 119). Die Wirksamkeit des Berichtsumfanges wird durch ein Reporting von definierten Kennzahlen für alle taxonomiekonformen und ökologisch nachhaltigen Wirtschaftstätigkeiten erhöht (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 121).

#### **4.5. Key Performance Indicators**

Neben der im Umfang der Berichtspflicht enthaltenen Identifikation von taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten sieht die Taxonomie-Verordnung in der Berichterstattung auch ein Reporting über drei KPI vor (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68). Umsätze, Investitionen bzw. Capital Expenditures (CapEx) und Aufwände bzw. Operational Expenditures (OpEx) der taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten sind zu berichten (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34). Qualitative und quantitative Informationen müssen darüber offengelegt werden, in welchem Ausmaß Wirtschaftstätigkeiten der EU-Taxonomie-Verordnung entsprechen. Die KPI müssen für jede einzelne nach der EU-Taxonomie-Verordnung definierte Wirtschaftstätigkeit aufgelistet werden. Ebenso ist anzugeben, zur Erreichung welches Umweltzieles die jeweilige Wirtschaftsaktivität einen Beitrag leistet. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91) Als Basis für die Berechnung werden die

ermittelten Anteile der taxonomiefähigen, jedoch nicht konformen Wirtschaftstätigkeiten sowie die der nicht-taxonomiefähigen Wirtschaftstätigkeiten herangezogen. Die Kennzahlen sind aus Daten von Rechnungslegungswerken wie z.B. nach IFRS oder nach nationalen Rechnungslegungsmethoden zu berechnen. (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 122)

Die Berechnung dieses KPI bezieht sich auf die Nettoumsatzerlöse aller taxonomiekonformen Tätigkeiten, diese werden durch die Summe der Nettoumsatzerlöse laut IAS 1.82 (a) dividiert (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68). Die Basisgröße für die Umsatzerlöse wird aus der jeweiligen Position der Gewinn- und Verlustrechnung entnommen (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 92).

Die Kennzahl CapEx gibt den Anteil der gesamten Investitionen an, die sich auf taxonomiekonforme Wirtschaftsaktivitäten beziehen. Diese wird in ein Verhältnis zu den Zugängen der betreffenden Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerte gesetzt. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68)

Die Basis für die Investitionsausgaben sind die entsprechenden Zugänge des GJ vor Abschreibungen und Neubewertungen, ohne Anpassungen im Zusammenhang des beizulegenden Zeitwertes. Zu berücksichtigen sind Anlagenzugänge, die auf Unternehmenszusammenschlüsse zurückzuführen sind. Hier gilt die Anwendung laut der International Financial Reporting Standards (IFRS), IAS 16, 38, 40,41 und IFRS 16. Keine Berücksichtigung in dieser Kennzahl finden erworbene Firmenwerte. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 92)

Die gesamten Betriebsausgaben im Zusammenhang mit taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten werden im Zähler in das Verhältnis zu den gesamten Betriebsausgaben im Nenner gesetzt (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68). Die Basis der im Nenner stehenden Betriebsausgaben bilden alle direkten Kosten, die nicht aktivierbar sind. Darunter fallen bspw. Kosten der Forschung und Entwicklung, Wartungs- und Instandhaltungskosten und Kosten für kurzfristige Leasingverhältnisse. (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 92) Im Nenner nicht enthalten sind Abschreibungen und generelle Personalkosten sowie Kosten für Rohstoffe, Vertriebstätigkeiten und Verwaltungsaufwendungen (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68).

## 4.6. Offenlegung und Prüfung der EU-Taxonomie

Für die Offenlegung der KPI sind Meldebögen heranzuziehen, die in der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 einzusehen sind (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68). Jeder Wirtschaftstätigkeit muss der taxonomiefähige und der taxonomiekonforme Anteile zugeteilt und dem entsprechenden Umweltziel eingeordnet werden. Eine transparente Darstellung der DNSH-Kriterien je Umweltziel hat zu erfolgen. Eine Darstellung des sozialen Mindeststandards (4) ist im Meldebogen ebenso enthalten. (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 124) Zusätzlich ist eine Angabe der taxonomiefähigen und nicht-taxonomiefähigen Wirtschaftsaktivitäten vorgegeben (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 122). Gemäß Art. 8 Abs. 1.2 des delegierten Rechtsaktes müssen die quantitativen Angaben der KPI durch qualitative Angaben ergänzt werden. Es handelt sich um Spezifikationen der angegebenen KPI. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68) Eine Angabe über die Herleitung der Kennzahlen hat ebenso zu erfolgen wie eine Angabe über mögliche Veränderungen zum Vorjahr (vgl. Roider & Wedl, 2022, S. 124). Prozessbeschreibungen der Datenerhebung könnten beispielsweise in diesem Fall eine gute Erläuterungsbasis bilden. Die einzelnen Kennzahlen müssen einen Verweis auf die jeweiligen Posten im Jahresabschluss enthalten. Identifizierte taxonomiefähige Aktivitäten sollen in deren Ermittlungsmethode beschrieben werden. (vgl. Vrba & Huber, 2023, S. 68)

Die Offenlegung hat der Vorgehensweise laut NFRD zu erfolgen und wird ab Inkrafttreten der CSRD durch diese Offenlegungspflicht ersetzt (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 91). Eine Veröffentlichung des gesamten Berichtes hat im Zuge der Jahresabschlusserstellung statt zu finden. Die externe Finanzberichterstattung gewinnt dadurch beträchtlich an Umfang. Im Zuge von Due-Dilligence-Prüfungen werden die in der externen Finanzberichterstattung veröffentlichten Daten zur EU-Taxonomie zukünftig eine wesentliche Rolle spielen. (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34) Der Fachbegriff Jahresabschluss beinhaltet die Bilanz sowie die GuV. Der Lagebericht stellt keinen Teil des Jahresabschlusses dar. Nach der Annahme des AFRAC ist von einer entsprechenden Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes in Bezug auf eine Offenlegung im Lagebericht aus. Dieser beinhaltet auch die Veröffentlichung der nichtfinanziellen Berichte. (vgl. Hrinkow et al., 2022, S. 18)

Eine Prüfung auf Richtigkeit des Berichtes hat nach aktuellem Stand durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu erfolgen (vgl. Kreuzer, 2022, S. 34).

## **5. EXTERNE FINANZBERICHTERSTATTUNG- UND NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG**

In diesem Kapitel wird die externe Finanzberichterstattung beschrieben. Ebenso ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung Inhalt dieses Kapitels.

### **5.1. Externe Finanzberichterstattung**

Das betriebliche Rechnungswesen bildet ein Kerngebiet der Betriebswirtschaftslehre und befasst sich mit der Erfassung, Analyse, Dokumentation und Überwachung von allen in einem Unternehmen anfallenden betrieblichen Vorgängen in Form von Zahlungs- und Leistungsströmen. Das betriebliche Rechnungswesen wird auch als Unternehmensrechnung bezeichnet und stellt damit das wesentliche Informationssystem dar. Die Informationen und Daten können sich auf die Vergangenheit beziehen oder zukunftsorientiert ausgerichtet sein. (vgl. Denk, Fritz-Schmied, Mitter, Wohlschlager & Wolfsgruber, 2016, S. 1) Neben der zeitbezogenen Ausrichtung gliedert die Literatur das betriebliche Rechnungswesen in ein internes Rechnungswesen und ein externes Rechnungswesen. Das interne Rechnungswesen richtet dessen Tätigkeit nach den Informationsanforderungen unternehmensinterner Bereiche aus und unterstützt damit die Unternehmensleitung bei der Erfüllung von Planungs-, Steuerungs- sowie Kontrollfunktion und stellt entscheidungsrelevante Daten bereit. Das interne Rechnungswesen unterliegt ausschließlich den Vorgaben des Unternehmens. Die Kosten-, Leistungs-, Investitions- und Finanzrechnung zählen zu den Hauptaufgabenbereichen des internen Rechnungswesens. (vgl. Fritz-Schmied, Schuschnig & Kraßnig, 2022, S. 2) Die Aufgabe des externen Rechnungswesens ist es, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage getreu darzustellen und zu vermitteln. Die Grundlage für das externe Rechnungswesen bilden ausschließlich gesetzliche Vorschriften. (vgl. Denk et al., 2016, S. 2) Die Bestandteile des externen Rechnungswesens sind, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV; § 193 Abs. 4 Unternehmensgesetzbuch [UGB]) und Anhang (§ 222 Abs. 1 UGB) bei Kapitalgesellschaften, diese bilden den Jahresabschluss. Ebenso müssen Kapitalgesellschaften abhängig von der Rechtsform, Unternehmensgröße und/oder Branche zusätzlich zum Jahresabschluss weitere sonstige Berichte erstellen. Dazu zählen Lagebericht, Corporate-Governance-Bericht, nichtfinanzieller Be-

richt und Bericht über Zahlungen an öffentliche Stellen. Abgesehen von dem Bericht über Zahlungen an öffentliche Stellen obliegt die Erstellung den Kapitalgesellschaften nach § 222 Abs. 1 und § 243b Abs. 6 UGB. (vgl. Fritz-Schmied et al., 2022, S. 2) Der Anhang nach § 222 Abs. 1 UGB soll durch zusätzliche Informationen eine Ergänzung und Erläuterung der Bilanz sowie der GuV sein. Die Anhangsangaben umfassen weitere Aufgliederungen und Erklärungen zu den einzelnen Bilanz- und GuV-Positionen sowie zu Geschäften, die außerbilanzmäßig, mit nahestehenden Personen zu nicht marktüblichen Bedingungen stattgefunden haben. Ebenso befinden sich im Anhang Informationen zu den Organen der Gesellschaft und ArbeitnehmerInneninformationen. Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) sind bei der Erstellung zu beachten. (vgl. Denk et al., 2016, S. 418)

Der Lagebericht nach § 243 Abs. 1 UGB stellt keinen Bestandteil des Jahresabschlusses dar und ist von allen Kapitalgesellschaften zu erstellen, ausgenommen sind kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Eine Darstellung des Geschäftsverlaufs durch die Stellungnahme der Geschäftsführung soll auf eine positive oder weniger positive Entwicklung schließen lassen. Die Geschäftsergebnisse müssen analysiert werden. Ebenso sind Angaben zum Personal- und Sozialbereich sowie Angaben über relevante Ereignisse des Geschäftsjahres erforderlich. Die Geschäftsleitung ist im Rahmen des Lageberichtes dazu verpflichtet die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Absatzlage vergangenheits- und zukunftsbezogen auszuführen. Neben finanziellen Leistungsindikatoren sind auch Berichte zu den Bereichen Forschung, Entwicklung und Risikomanagement anzugeben. (vgl. Denk et al., 2016, S. 419) Eine Angabe der finanziellen Leistungsindikatoren zur Vermögens- und Finanzlage beinhaltet der Lagebericht ebenso wie eine Darlegung bestehender Risiken wie bspw. Preisänderungs-, Ausfalls-, Liquiditäts- und Cashflowrisiken (vgl. Brein et al, 2022, S. 280-281). Die Cashflowrechnung ist eine Ergänzung des Jahresabschlusses und ist ein Bestandteil des Abschlusses im Konzern. Mit der Berechnung des Cashflows gewinnt ein Unternehmen Informationen über die erwirtschafteten Zahlungsüberschüsse. (vgl. Egger, A., Bertl, R., Hirschler, K. & Mittelbach-Hörmanseder, S., 2021, S. 284) Börsennotierte Aktiengesellschaften sind durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz (URÄG) § 243 c zur Erstellung eines Corporate-Governance-Berichtes verpflichtet. Der Bericht muss öffentlich zugänglich gemacht werden und Angaben über die Zusammensetzung und die Arbeitsweise von Vorstand, Auf-

sichtsrat und Ausschüssen enthalten. Ebenso sind Angaben bezüglich der Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen sowie Angaben zum Diversitätskonzept zu machen. (vgl. Egger, Bertl & Hirschler, 2022, 516–517)

## **5.2. Nachhaltigkeitsberichterstattung - Corporate Sustainability Reporting Directive**

Im folgenden Abschnitt werden die Regularien der Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) erläutert. Das komplexe Regelwerk der CSRD wird in den wesentlichen Bereichen ausgeführt.

### **5.2.1. Entwicklung der jüngsten Vergangenheit**

Wie in Abschnitt 2.5 erwähnt, basiert die CSRD auf der bisher gültigen NFRD, einer EU-Richtlinie aus dem Jahr 2014. Die Umsetzung der NFRD erfolgte in Österreich im Jahr 2017 durch das Inkrafttreten des NaDiVeG. Die CSRD ersetzt die bisherige Regelung für die nicht-finanzielle Berichterstattung. Durch die steigende Wichtigkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung und des Bereichs Nachhaltigkeit, wurden seit der Umsetzung der NFRD Schwächen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung festgestellt. Eine Evaluierung der bisherigen Maßnahmen zeigte Schwachstellen in Bezug auf einen zu großen Interpretationsspielraum, eine unzureichende Darstellung von Risiken und eine kaum existente Vergleichbarkeit der offengelegten Daten. Ein weiterer Mangel war ein fehlender verpflichtender Berichterstattungsstandard. (vgl. Brein, Denk, Krainer, Pfeiler & Sixl, 2022, S. 15) Im Hinblick auf diese festgestellten Schwächen wurde die überarbeitete Endfassung der neuen CSRD am 16. Dezember 2022 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Mit dem darauffolgenden Inkrafttreten der CSRD-Richtlinie am 5. Jänner 2023 wurde ein weiterer Meilenstein auf dem Weg zur neuen europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung gesetzt. Damit wurde ein für europäische Unternehmen gültiger, verbindlicher Rechtsrahmen geschaffen. (vgl. Baumüller, 2023, S. 58)

Die Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) ist eine private Vereinigung zur Beratung der EU im Bereich der Rechnungslegung und Nachhaltigkeitsberichterstattung (vgl. [www.efrag.org](http://www.efrag.org), 2023). Die Ausarbeitung der Standards (ESRS) für die CSRD erfolgt von dieser Vereinigung. Eine

Übermittlung der ersten erarbeiteten ESRS an die EU erfolgte im November 2022. Letzte Änderungen im Zuge des Übernahmeverfahrens der EU sind möglich. Anwendungsgültigkeit finden die Standards, wenn die EU diese im Rahmen eines delegierten Rechtsaktes veröffentlicht; dies hat bis zum 30. Juni 2023 zu erfolgen. (vgl. Baumüller, 2023, S. 59) Die EU-Mitgliedsstaaten haben bis zum 6. Juli 2024 Zeit, die neuen Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in das jeweilige nationale Recht zu überführen (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 51).

Die neuen Berichtspflichten, die Erstanwendungszeitpunkte, sowie der Anwendungskreis werden in den folgenden Abschnitten ausgeführt.

### 5.2.2. Anwendungskreis und Erstanwendungszeitpunkt

Der Anwendungsbereich der CSRD ist in drei Typen zu unterteilen und umfasst folgende Unternehmen:

- alle kapitalmarktorientierten EU-Unternehmen
- große EU-Unternehmen bei Erfüllung von mindestens zwei von drei Größenkriterien
  - Größenkriterien:
    - mehr als 250 MitarbeiterInnen,
    - mehr als EUR 40 Mio. Umsatzerlöse,
    - Bilanzsumme größer als EUR 20 Mio.,
- Nicht-EU-Unternehmen mit
  - Umsatzerlösen in der EU von mehr als EUR 150 Mio. und
  - mindestens einer EU-Tochtergesellschaft (groß und kapitalmarktorientiert) oder
  - einer EU-Zweigniederlassung mit Umsatzerlösen größer als EUR 40 Mio. in der EU

Befreiungen können von Tochterunternehmen, gemäß der Richtlinie beansprucht werden, wenn ein den Anforderungen der CSRD entsprechender konsolidierter Nachhaltigkeitsbericht einer Muttergesellschaft vorliegt. (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 51) Der Erstanwendungszeitpunkt wird in Etappen erweitert, beginnend ab 2025 für das GJ 2024 mit allen bereits berichtspflichtigen Unternehmen nach dem NaDiVeG. Folgend sind alle großen Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkten Personengesellschaften nach § 221 UGB im Jahr 2026 für das GJ 2025 zur

Anwendung verpflichtet. Alle kapitalmarktorientierten KMU können nach einer Opt-Out-Regelung die Berichterstattung um zwei Jahre erstrecken. Alle nichteuropäischen Unternehmen, die unter die Berichtspflicht fallen, müssen im Jahr 2029 für das GJ 2028 der Berichtspflicht nachkommen. (vgl. Baumüller, 2023, S. 58)

### **5.2.3. Umfang der Berichtspflichten**

Die massive Ausweitung des Anwendungskreises führt dazu, dass zukünftig ca. 49.000 Unternehmen von der Berichtspflicht betroffen sein werden. Dies ist ein Anstieg von ca. 38.000 betroffenen berichtspflichtigen Unternehmen. (vgl. Schönauer & Irresberger et al., 2022, S. 245) Die Vorgaben der CSRD orientieren sich an der ESG-Leitlinie und verpflichten generell zu inhaltlichen Angaben zu ökologischen, sozialen und governancerelevanten Themen (vgl. Schönauer, Ratzinger & Luggauer, 2022, S. 93). Die allgemeinen Vorschriften der CSRD werden durch ausführliche Standards zu den einzelnen Bereichen ergänzt. (vgl. Baumüller, 2023, S. 59) Um die Angabepflichten einzuhalten und der Berichtspflicht nachzukommen, müssen Unternehmen die ESRS anwenden (vgl. Needham et al., 2023, S. 44). Eine Übersicht der einzelnen Standards ist im Abschnitt 5.2.6 in Abbildung 1 dargestellt. Der Nachhaltigkeitsbericht nach der CSRD soll in die Zukunft gerichtete Informationen und retrospektive Informationen beinhalten, ebenfalls sind qualitative und quantitative Angaben zu machen. Ergänzend sind Informationen über immaterielle Vermögensgegenstände und Informationen zu geistigem, sozialem und Humankapital zu erteilen. (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 126) Die CSRD nimmt auf die Resilienz gegenüber Risiken in Nachhaltigkeitsbelangen Bezug. Chancen in diesem Zusammenhang sollen ebenso aufgezeigt werden. Die Unternehmensstrategie soll mit Geschäftsmodellen eine nachhaltige Wirtschaft gewährleisten. Die CSRD sorgt in diesem Zusammenhang für die Möglichkeit zur besseren Beurteilbarkeit von Maßnahmen zur Zielerreichung. (vgl. Strakova, 2023, S. 61)

Mit dem detaillierten und ausgeweiteten Berichtsumfang und der Einführung der Berichtsstandards ist die CSRD eine Richtlinie, die Informationen zur Nachhaltigkeit einheitlicher und vergleichbarer gestaltet. Der Grad der Informationen im Nachhaltigkeitsbereich steigt im Vergleich zu Finanzinformationen. (vgl. Needham et al., 2023, S. 46)

#### 5.2.4. Doppelte Wesentlichkeit

Das Prinzip der doppelten Wesentlichkeit nimmt Bezug auf alle finanziellen Perspektiven und auf alle anderen Wirkungsperspektiven. Unternehmen müssen bei der Identifikation aller berichtspflichtigen Themen bewerten, was für das Unternehmen als wesentlich in Bezug auf die Nachhaltigkeitsfaktoren zu beurteilen ist und auch wie das Unternehmen die Umwelt beeinflusst. (vgl. Brein et al., 2022, S. 314)

Die Literatur beschreibt die zwei Perspektiven als die „financial materiality“ und die „impact materiality“. Die „financial materiality“ bezieht sich auf die finanziellen Auswirkungen bspw. den Geschäftsverlauf, das Geschäftsergebnis und die Lage des Unternehmens. Auswirkungen auf Umwelt und Menschen werden als die „impact materiality“ bezeichnet. (vgl. Strakova, 2023, S. 60) Beide Perspektiven müssen über kurz-, mittel-, und langfristige Zeiträume auch separat betrachtet werden. Die Informationen müssen zukunfts- und vergangenheitsbezogen offengelegt werden. (vgl. Needham et al., 2023, S. 43) Ein Nachhaltigkeitsaspekt ist aus finanzieller Sicht ausschlaggebend, wenn dieser auf das Unternehmen wesentliche finanzielle Auswirkungen hat oder zukünftig haben kann. Es kann sich dabei um wesentliche Chancen und Risiken handeln, die auf die zukünftigen Cashflows, die Leistungen, die Lage, die Finanzmittel und die Kapitallage des Unternehmens positiv oder negativ einwirken. (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 52) Demnach soll die doppelte Wesentlichkeit die Außeneinflüsse auf das Unternehmen sowie den Einfluss des Unternehmens auf das entsprechende Umfeld abbilden. Beide Bereiche stehen oft in Verbindung. Daraus lässt sich ableiten, dass die Zukunftsfähigkeit eines Unternehmens nicht nur durch Finanzkennzahlen, sondern auch anhand der Wertschöpfung und der Unternehmensstrategie zu bewerten ist. (vgl. Mayer, 2020, S. 101) Die Kriterien der beiden Wesentlichkeiten sind nicht immer zur Gänze klar definiert. Die Richtlinie zielt im Grunde auf eine Kombination der Faktoren Bedeutung und Eintrittswahrscheinlichkeit ab. Es besteht eine Anforderung, die Wesentlichkeitsanalyse abzusichern. Dafür gibt es Leitlinien der UN und der OECD für den Prozess einer Sustainability Due Diligence, die im Unternehmen integriert sein sollten. Wird ein zu bewertendes Thema gesamthaft als unwesentliche eingestuft, muss darauf in der Berichterstattung speziell eingegangen werden. (vgl. Baumüller, 2023, S. 60) Alle bedeutsamen StakeholderInnengruppen im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse sind zu betrachten und zu berücksichtigen (vgl. Strakova, 2023,

S. 62). Eine weite Betrachtung ist wichtig, da die Nachhaltigkeitsberichterstattung für einen großen Personenkreis mit unterschiedlichen Bedeutungen, Informationen und Auswirkungen relevant sein kann. Ebenso können die unterschiedlichen StakeholderInnen einen differenzierten Informationsbedarf haben. So werden für InvestorInnenen beispielsweise Informationen relevant sein, um Investitionsentscheidungen zu begründen. (vgl. Brein, 2022, S. 314). Der Anhang zum ersten Satz der ESRS enthält eine Auflistung mit Nachhaltigkeitsaspekten, die von Unternehmen branchenübergreifend zu einer Wesentlichkeitsbeurteilung herangezogen werden müssen. Für alle Nachhaltigkeitsaspekte zum Thema Klimawandel ist eine Berichtspflicht vorgesehen. Die Berichterstattung ist in diesen Bereichen erforderlich und ist unabhängig vom Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse. Die Auflistung aus dem Anhang des ersten Satzes der ESRS zur Wesentlichkeitsbeurteilung ist vom jeweiligen Unternehmen um eventuelle andere relevante Themen zu erweitern. Es ist bereits zu einem frühen Zeitpunkt der Berichterfassung erforderlich, sich mit den thematischen Standards der einzelnen ESG-Bereiche auseinanderzusetzen. Das Verständnis für die Inhalte der einzelnen thematischen Standards ist demnach für die Erstellung der Wesentlichkeitsanalyse unerlässlich. (vgl. Baumüller, 2023, S. 60)

#### **5.2.5. Berichtsgrenze, Offenlegung und Prüfung**

Neben der doppelten Wesentlichkeit muss auch die Berichtsgrenze der CSRD berücksichtigt werden. Diese basiert auf den Jahresabschlüssen, wird aber um die gesamte Wertschöpfungskette nach oben (Upstream) und unten (Downstream) erweitert. Die Berichtsgrenze geht über die Geschäftstätigkeit des eigenen Unternehmens hinaus und umfasst wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte von diversen Dritten, die mit dem berichtenden Unternehmen in einer Geschäftsbeziehung stehen. Dies ist unabhängig davon, ob es sich um eine direkte oder indirekte Geschäftsbeziehung handelt. Ebenso ist dies unabhängig vom Kontrollgrad des berichtenden Unternehmens. In die Upstream-Wertschöpfungskette fallen bspw. LieferantInnen, während KundInnen hingegen in die Downstream-Wertschöpfungskette des berichtenden Unternehmens fallen. (vgl. Brein, 2022, S. 314–315) In einem Konzernverbund ist der Konsolidierungskreis abzudecken. Die Ausstrahlung bedeutet, dass auch KundInnen und LieferantInnen mit Nachweispflichten unabhängig von deren eigener Nachweispflicht konfrontiert werden. Damit wird eine enorme Breitenwirkung der CSRD-Berichtspflicht erzielt. (vgl. Baumüller, 2023, S. 59)

Der Umfang der Berichtspflichten wirkt ebenso auf die Veröffentlichung ein. Die CSRD sieht vor, die Berichterstattung zukünftig nicht mehr als separaten Bericht zu veröffentlichen. Stattdessen soll diese obligatorisch als ein Teil des Lageberichtes dargestellt werden. Der Umfang des Lageberichtes wird sich für die betroffenen Unternehmen dadurch stark ausweiten. (vgl. Brein et al., 2022, S. 314) Die CSRD sieht ab dem Zeitpunkt der Erstanwendung eine Prüfungspflicht vor. Zunächst ist eine externe Prüfungspflicht mit begrenzter Prüfungssicherheit (limited Assurance) geplant und in späterer Folge ist ein Übergang auf eine externe Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit (reasonable Assurance) vorgesehen (vgl. Needham et al., 2023, S. 45). Ebenfalls soll die Veröffentlichung des Berichtes laut CSRD in einem einheitlichen digitalen Berichtsformat des European Single Electronic Format (ESEF) erfolgen. Damit soll die maschinelle Auswertung von Nachhaltigkeitsinformationen ermöglicht werden. (vgl. Strakova, 2023, S. 61) Um einen Anstieg in der Konzentration des Wirtschaftsprüfungsmarktes zu unterlassen, erlaubt die CSRD die Zulassung weiterer unabhängige ErbringerInnen von Bestätigungsleistungen. Demnach muss die Prüfung nicht verpflichtend von jenen PrüferInnen geprüft werden, die auch den Finanzbericht prüfen. (vgl. Needham et al., 2023, S. 46) Nach derzeitigem Stand kann die Prüfung vom jeweiligen Abschlussprüfer oder auch durch einen unabhängigen Zusicherungsdienstleister erfolgen (vgl. Brein et al., 2022, S. 315).

#### **5.2.6. European Sustainability Reporting Standards**

Der Inhalt der Standards beschreibt detaillierte Angaben, die berichtspflichtige Unternehmen tätigen müssen. Die Standards geben eine definitive Leitlinie zur Berichtserstellung vor, die Vergleichbarkeit der berichteten Informationen wird dadurch wesentlich verbessert. (vgl. Baumüller, 2023, S. 59) Die EFRAG arbeitet die Standards in zwei Sätzen aus, wobei der erste Satz bereits vorliegt. Der zweite Satz beinhaltet sektorspezifische Standards und Standards für KMU (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 52). Bis zum 31. Oktober 2023 soll der zweite Satz erscheinen, dieser soll einer Übergangsfrist von drei Jahren, ab dem GJ 2026 Anwendung finden (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 126). Wird im Zuge der Wesentlichkeitsanalyse ein Thema als wesentliche eingestuft oder handelt es sich um ein generell berichtspflichtiges Thema, geben die thematischen ESRS definitive Leitlinien vor, worüber und in welchem Ausmaß und welcher Form zu berichten ist (vgl. Baumüller, 2023, S. 60).

Der Aufbau aller Standards wurde einheitlich gestaltet und richtet sich nach der Struktur der Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD). Die Struktur beinhaltet die Bereiche allgemeines Management, Strategie und Governance. In den Bereichen wird Bezug auf Auswirkungen, Chancen und Risiken sowie Zielgrößen und Kennzahlen genommen. (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 52)

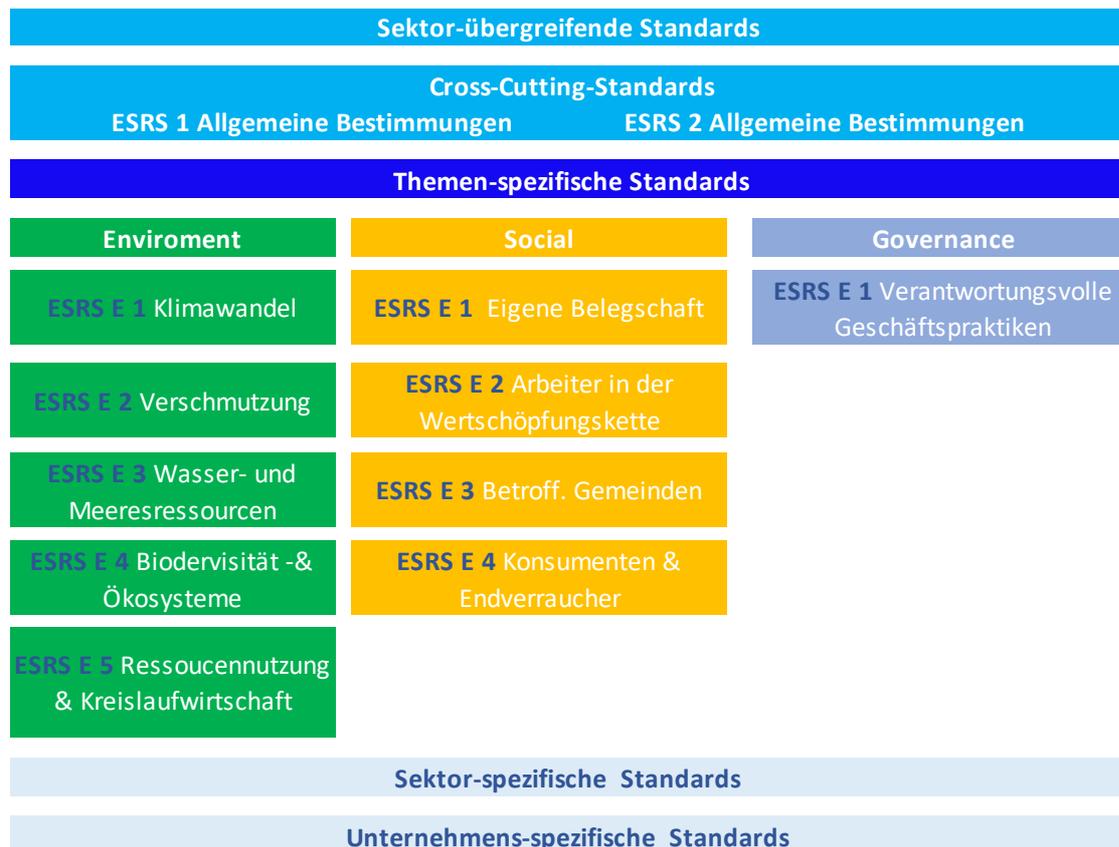


Abbildung 1: Übersicht ESRS. Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Brein et al., 2022, S. 314

Der erste Satz umfasst zwei so genannte Cross-Cutting Standards, in denen allgemeine Anforderungen und Grundsätze definiert sind (vgl. Brein et al., 2022, S. 314). Die Standards ESRS 1 und ESRS 2 enthalten grundlegende Angaben zu übergreifenden Themen und allgemeinen Grundsätzen wie z.B. Vorgaben zur Berichterstattung. Diese ersten beiden Standards enthalten unter anderem Angaben zur Erläuterung des Wesentlichkeitsgrundsatzes (vgl. Baumüller, 2023, S. 59). Der zweite Cross-Cutting-Standard ESRS 2 enthält allgemeine Offenlegungsanforderungen (vgl. Needham et al., 2023, S. 45).

Die nächsten Ebenen des ersten Satzes umfassen die drei ESG-Themenfelder, Umwelt, Soziales und Governance (vgl. Brein et al., 2022, S. 313). Im Gegensatz zu den Sektor-übergreifenden Standards, umfassen die Themen-spezifischen Standards spezielle Berichtsanforderungen der einzelnen Bereiche (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 53). Der Bereich Umwelt ist in fünf Standards, der Bereich Soziales in vier Standards und der Bereich Governance in einen Standard unterteilt. Die ESRS bestehen aktuell in Summe aus zwölf Standards, die als Vorgabedokumente die Anforderungen zur Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen der ESG-Themen detailliert beschreiben. (vgl. Baumüller, 2023, S. 59–60).

Der thematische Schwerpunkt Umwelt erstreckt sich über fünf Standards und enthält Angaben zu Umweltfaktoren (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 52). Diese Umweltfaktoren entsprechen den in der EU-Taxonomie-Verordnung angegebenen sechs Umweltzielen. (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 126 – 127). Die Umweltfaktoren umfassen die Themen Klimaschutz und Klimawandel, Verschmutzung, Wasser und Meeresressourcen, Biodiversität und Ökosysteme sowie abschließend Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (vgl. Needham et al., 2023, S. 44). Im Berichtsstandard ESRS E1 werden beispielsweise Berichtsanforderungen zu folgenden Themen aufgezählt: Konzepte, messbare Ziele und Aktionspläne zur Vermeidung des Klimawandels und zur Anpassung an den Klimawandel, Leistungsbemessungen im Bereich des Energieverbrauchs, Energieintensitäten bezogen auf den Nettoumsatz und Leistungsbemessungen für Treibhausgas und Emissionen. Im Berichtsstandard E1 ist auch gefordert, auf den Abbau von Treibhausgas im Rahmen der eigenen Geschäftsaktivitäten und entlang der gesamten Wertschöpfungskette einzugehen und dafür eine Leistungsbemessung zu erstellen. Finanzielle Auswirkungen von wesentlichen Risiken aus diesem Bereich sowie Übergangsrisiken und klimabezogene Chancen sind im Rahmen der Leistungsbemessung ebenfalls darzulegen. (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 54) Der thematische Schwerpunkt Soziales erstreckt sich über vier Standards (vgl. Brein et al., 2022, S. 313). Es sind Angaben zu Sozialfaktoren wie bspw. Chancen-, Geschlechter- und Lohngleichheit gefordert. Ebenso umfassen diese Standards Angaben zu Arbeitsbedingungen wie bspw. Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben und ein sicheres sowie gesundes Arbeitsumfeld. Die Achtung der Menschenrechte, der Grundfreiheiten und der demokratischen Grundsätze wird in den Standards zu den Sozialfaktoren ebenfalls gefordert. (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 127) In einem Standard wurde der Schwerpunkt Governance

zusammengefasst (vgl. Needham et al., 2023, S. 45). In diesem Standard werden Angaben zur Unternehmensethik und -kultur sowie Angaben zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung gefordert. Ebenso enthält der Standard Angaben zur Qualität von PartnerInnen, mit denen das Unternehmen Geschäfte tätigt, einschließlich der Zahlungsmodalitäten. (vgl. Fuhrmann & Winkelbauer, 2022, S. 127) Die sektorspezifischen Standards und Standards für KMU sind seitens der EFRAG noch in Erstellung und sollen bis zum 30. Juni 2024 von der EU festgelegt werden (vgl. Needham et al., 2023, S. 45).

Die Meinungen zu den vorliegenden ESRS sind unterschiedlich. Auf der einen Seite wird eine zu oberflächliche Ausarbeitung einiger Standards kritisiert, andererseits werden auch Bedenken bzgl. des Aufwandes den Unternehmen mit der Bearbeitung der ESRS zur Berichterstellung haben geäußert. Eine genaue Vorgabe bzgl. eines Einstufungsgrades von Aspekten im Hinblick auf die doppelte Wesentlichkeit enthalten die ESRS nicht. Hier stellt der Interpretationsspielraum Unternehmen vor Herausforderungen, ebenso stellt dies einen kritischen Punkt in Bezug auf die Vergleichbarkeit zu anderen Unternehmen dar. (vgl. Sternisko & Rosanowski, 2023, S. 58)

## 6. BEANTWORTUNG DER THEORETISCHEN SUBFORSCHUNGSFRAGEN

### **SSF T1: Wie beschreibt die Fachliteratur die externe Finanz- und die Nachhaltigkeitsberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie?**

Die vorhandene wissenschaftliche Fachliteratur beschreibt die externe Finanzberichterstattung als Teil des externen Rechnungswesens. Dessen Aufgabe ist es, die finanzielle Situation eines Unternehmens nach außen abzubilden. Die AdressatInnen –, an die sich das externe Rechnungswesen richtet –, sind neben KapitalgeberInnen und LieferantInnen auch das Finanzamt und die Öffentlichkeit. Eine möglichst getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens steht im Vordergrund. Zu den Bestandteilen des externen Rechnungswesens zählen Bilanz, GuV sowie der Anhang bei Kapitalgesellschaften, diese bilden den Jahresabschluss. Zusätzlich müssen Kapitalgesellschaften abhängig von der Rechtsform und Unternehmensgröße einen Lagebericht erstellen. Eine Darstellung des Geschäftsverlaufes durch die Geschäftsführung soll auf die Entwicklung des Unternehmens schließen lassen.

Die umfassende Literaturrecherche von vorhandener wissenschaftlicher Fachliteratur zum Thema Nachhaltigkeitsberichterstattung lieferte die Erkenntnis, dass die CSRD die bisherige in Österreich im NaDiVeG verankerte Regelung der nicht-finanziellen-Berichterstattung, ersetzt. Die CSRD ist eine EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. Diese verpflichtet zu inhaltlichen Angaben von ökologischen, sozialen und governancerelevanten Themen. Die Berichtsbereiche werden in ESG-Themenfelder kategorisiert und Offenlegungsforderungen werden spezifiziert. Aus der Literaturrecherche der vorhandenen wissenschaftlichen Fachliteratur ist hervorgegangen, dass damit eine Erhöhung des Niveaus der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie eine Verbesserung der Datenvergleichbarkeit und -zuverlässigkeit erzielt werden soll. Damit Unternehmen die Angabepflichten einhalten und der Berichtspflicht nachkommen können, müssen die Standards nach ESRS angewendet werden. Der Erstanwendungszeitpunkt beginnend ab 2025 für das GJ 2024 wird für alle bereits berichtspflichtigen Unternehmen nach dem NaDiVeG in Etappen erweitert. Durch die Ausweitung des Anwendungsbereiches kommt es zu einem enormen Anstieg der betroffenen Unternehmen.

Eine wesentliche Veränderung in der Berichterstattung wurde im Rahmen der Literaturrecherche festgestellt. Die CSRD sieht vor, dass die Berichterstattung zukünftig nicht mehr als separater Bericht zu veröffentlichen ist. Die Berichterstattung soll obligatorisch als ein Teil des Lageberichts dargestellt werden. Dies hat zur Folge, dass sich der Umfang des Lageberichts sich für betroffene Unternehmen stark ausweiten wird. Ebenfalls sieht die CSRD ab dem Erstanwendungszeitpunkt eine Prüfungspflicht vor. Zunächst ist eine externe Prüfungspflicht mit begrenzter Prüfungssicherheit geplant, in späterer Folge ist ein Übergang auf eine externe Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit vorgesehen.

In der Literatur wird die EU-Taxonomie als eine von der EU erlassene Verordnung beschrieben, die ein Klassifizierungssystem zur Bestimmung nachhaltiger Wirtschafts- und Geschäftstätigkeiten regelt. Diese bildet somit die Basis für mehr Nachhaltigkeit in der Wirtschaft. Ausgehend vom European Green Deal hat sich die EU das Ziel gesetzt, der erste klimaneutrale Kontinent zu werden. Die EU-Taxonomie verweist auf die sechs von der EU festgelegten Umweltziele. Eine Entwicklung zu einer ressourceneffizienten und wettbewerbsfähigen Wirtschaft ist geplant. Gelder sollen in Wirtschaftsaktivitäten gelenkt werden, die wiederum einen positiven Einfluss auf nachhaltige Investitionen haben. Die Literaturrecherche ergab, dass die Verordnung eine Rahmengesetzgebung darstellt. Die detaillierten Vorgaben werden in delegierten Rechtsakten ausgeführt, die rechtlich einer Verordnung ähnlich sind. In den delegierten Rechtsakten sind Wirtschaftsaktivitäten und technische Bewertungskriterien konkret angegeben. Im Zuge einer Betroffenheitsanalyse, kann ein Unternehmen feststellen, welche Wirtschaftsaktivität der Taxonomiefähigkeit entspricht. Bei der Einordnung der Wirtschaftsaktivitäten sorgt die NACE-Klassifikation für ein einheitliches Verständnis der jeweiligen Wirtschaftsaktivitäten. Der nächste Arbeitsschritt im komplexen Prozess einer Beurteilung der Taxonomiekonformität wird in der vorhandenen Fachliteratur mit der Prüfung der definierten Wirtschaftsaktivitäten im Rahmen eines Drei-Level-Tests beschrieben. Erzielt die Prüfung im Rahmen dieses Tests ein positives Ergebnis, ist die Taxonomiekonformität erfüllt. Eine Wirtschaftstätigkeit gilt dann als taxonomiekonform und kann als grün dargestellt werden.

Die EU-Taxonomie-Verordnung sieht auch ein Reporting über drei KPI vor. Umsätze, Investitionen bzw. CapEx und Aufwände bzw. OpEx der taxonomiekonformen Wirtschaftstätigkeiten sind

zu berichten. Es hat eine Offenlegung über qualitative und quantitative Informationen zu erfolgen. Eine Auflistung für jede einzelne der EU-Taxonomie-Verordnung entsprechende Wirtschaftstätigkeit ist erforderlich. Für die Offenlegung der KPI sind Meldebögen heranzuziehen, die in der delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 einzusehen sind.

Die Literaturrecherche lieferte Erkenntnisse darüber, dass die Inhalte der EU-Taxonomie-Verordnung, der CSRD sowie der ESRS aufeinander abgestimmt sind. Dies dient dem übergeordneten Ziel der Erreichung des European Green Deal. Die Rechtsverweise zwischen der EU-Taxonomie-Verordnung und der CSRD sind dynamisch. Für berichtspflichtige Unternehmen gilt eine genaue Prüfung der komplexen Verordnung und Richtlinie der EU, um die Berichtspflicht zu erfüllen.

Die im Zuge der Literaturrecherche zu den Themen EU-Taxonomie, CSRD sowie externe Finanzberichterstattung gewonnenen Erkenntnisse stellen die Grundlage für die empirische Erhebung dar.

**SSF T2: Welche aktuellen Entwicklungen und theoretischen Ansätze in Bezug auf gängige Managementsysteme mit Fokus auf die Abfallwirtschaft werden in der Fachliteratur dargelegt?**

In der Theorie ist der Begriff Managementsystem als ein Hilfsmittel der Unternehmensleitung definiert. Ebenso wird der Begriff als ein wesentlicher Faktor zur Erfüllung von Managementaufgaben genannt. Ein Managementsystem beinhaltet in der Theorie alle Prinzipien und Spielregeln sowie alle angewandten Systematiken innerhalb eines Unternehmens. Mithilfe eines Managementsystems soll die Unternehmensleitung Aufgaben effizient umsetzen und definierte Ziele erreichen. Die Funktion als Bindeglied zwischen unterschiedlichen StakeholderInnenanforderungen, den strategischen Ausrichtungen und den Umsetzungen im operativen Bereich übernimmt ein Managementsystem ebenso. Ein angewandtes Managementsystem umfasst eine Lenk- und Steuerungsfunktion des Unternehmens. Es schafft Rahmenbedingungen zur Umsetzung dieser Funktionen, die Ausrichtung dessen kann aber unternehmensspezifisch erfolgen. Ein Managementsystem kann für diverse Themenbereiche zur Anwendung kommen.

Die vorliegende wissenschaftliche Fachliteratur beschreibt Managementsysteme für zahlreiche Themengebiete. In der Theorie beschriebene gängige Managementsysteme sind bspw. das Qualitätsmanagementsystem, das Umweltmanagementsystem sowie das Arbeitsschutzmanage-

mentensystem. Da sich Managementsysteme in der Anwendung immer auf die spezifischen Anforderungen des Unternehmens beziehen, sind diese nach deren Inhalt nicht normierbar. In der vorliegenden Fachliteratur sind Normen für Managementsysteme erläutert, die sich auf Empfehlungen in Bezug auf den Aufbau, Definitionen und Erklärungen für bestimmte Inhalte beziehen. Vorrangig finden sich die von der ISO erarbeiteten Normen in der Fachliteratur wieder. Das von der ISO in den unterschiedlichen Normen vorgegebene Schema wird als High Level Structure bezeichnet. Der Aufbau der ISO-Normen ist stark an den von Deming begründeten PDCA-Zyklus angelehnt. Der kontinuierliche Verbesserungsprozess steht dabei im Vordergrund. Ein einheitlicher Aufbau der genormten Standards wird in der vorliegenden Fachliteratur als gewährleistet beschrieben.

Der Ansatz eines IMS findet sich in der Literatur ausgeprägt wieder. So werden eine Vielzahl von Arten zur Integration von diversen Managementsystemen beschrieben. Ein IMS soll bei einer Anwendung von mehreren Managementsystemen in einem Unternehmen wie bspw. Qualitäts-, Umwelt-, Arbeitsschutz- oder Energiemanagementsystemen doppelte Arbeitsschritte sowie den durch eine Schnittstellenproblematik verursachten Mehraufwand, verhindern. Durch ein IMS sollen Zielsetzungen und Anforderungen von unterschiedlichen Managementsystemen auf Basis einer übergeordneten Ebene zusammengefasst werden. Die Literatur beschreibt ein IMS als optimales Führungsinstrument mit dessen Anwendung die Effizienz und Effektivität der Tätigkeiten im Unternehmen gesteigert werden können.

Die Literaturrecherche ergab, dass für die Abfallwirtschaft besonders das Umweltmanagementsystem von Relevanz ist. In der Theorie werden zwei Umweltmanagementsystemnormen beschrieben, die speziell in der Abfallwirtschaft unumgänglich sind: die ISO 14001 und die EMAS-VO. Sowohl die ISO 14001 als auch die EMAS-VO können nach den Ergebnissen der Literaturrecherche Unternehmen dabei behilflich zu sein, strategische und operative Aktivitäten des Umweltschutzes und des Managements in einem betrieblichen Umweltmanagementsystem zusammen zu führen und anzuwenden. Unternehmen müssen Umweltaspekte ermitteln. Die Literatur unterscheidet zwischen direkten und indirekten Umweltaspekten. Es handelt sich dabei um Bestandteile oder Auswirkungen von Tätigkeiten und Dienstleistungen oder Produkten, die sich auf die Umwelt auswirken. Direkte Umweltaspekte entstehen laut den Ausführungen der Fachliteratur direkt durch das Unternehmen, bspw. direkt am Betriebsstandort. Indirekte Umweltaspekte

beschreibt die Literatur als Umweltaspekte die in Nebenprozessen bspw. im Beschaffungsprozess entstehen.

Abfälle können neben Abwässern und anderen Umweltaspekten sowohl zu den direkten als auch zu den indirekten Umweltaspekten zählen. Abfall wird in der Bewertung von Umweltaspekten eine große Relevanz zugeschrieben. Demnach findet dieser sich in den von den Unternehmen ermittelten Umweltaspekten häufig wieder. Durch eine gezielte Vermeidung bzw. Verminderung und Verwertung von Abfällen kann es im Rahmen eines angewendeten Umweltmanagementsystems zu einer Kostenreduktion kommen. Durch die Herausforderung der Unternehmen zur Einhaltung umwelt- und abfallrechtlicher Bestimmungen hat die betriebliche Entsorgung für viele Unternehmen an Relevanz gewonnen. Dies hat die Abfall- und Entsorgungswirtschaft zu einer bedeutenden Branche gemacht.

Im Zuge der Literaturrecherche gewonnenen Erkenntnisse, wurden die Unterschiede der ISO 14001 und der EMAS-VO erforscht. Die Ergebnisse zeigen, dass die EMAS-VO alle Anforderungen der ISO 14001 beinhaltet, darüber hinaus aber inhaltliche und verfahrensrechtliche Schritte ergänzend fordert. Zu den zusätzlichen Anforderungen zählen u. a. die Durchführung einer Umweltprüfung und der messbare Nachweis einer Umweltleistung mit jährlicher Verbesserung. Ebenso geht die EMAS-VO in Bezug auf die Offenlegung und die Kommunikation über die Anforderungen der ISO 14001 hinaus. In der Literatur wird beschrieben, dass die Anwendung der EMAS-VO im Vergleich zur Anwendung der ISO 14001 tendenziell abnimmt. Begründet wird dies mit einer geringeren Bekanntheit und den höheren Anforderungen der EMAS-VO. Diese im Zuge der ausführlich durchgeführten Literaturrecherche gewonnene Feststellung, sowie die Ergebnisse der Literaturlauswertung in Bezug auf die unterschiedlichen Umweltmanagementsystemnormen werden für die empirische Untersuchung herangezogen.

## **7. ERHEBUNG UND AUSWERTUNG DER EMPIRISCHEN ERGEBNISSE**

Dieser zweite Teil der vorliegenden Masterthesis umfasst die empirische Datenerhebung. Es wird der Praxisteil des – in der Theorie umfassend erforschten – Themas dargestellt, die Methodenkombination aus Theorie und Praxis ermöglicht eine umfangreiche wissenschaftliche Darlegung. Der empirische Teil beinhaltet die Durchführung einer praktischen qualitativen Untersuchung. In diesem Kapitel erfolgt die Darlegung der Vorgehensweise der empirischen Untersuchung, um die Nachvollziehbarkeit dieser wissenschaftlichen Ausarbeitung zu gewährleisten. Die Auswertung und Analyse der empirischen Daten bildet die Grundlage bzw. das Fundament für die Ergebnisdarstellung sowie für die ausführliche Beantwortung der empirischen Forschungsfragen.

### **7.1. Erhebungsmethode und Sampling**

Für die Beantwortung der empirischen Forschungsfragen wird in der vorliegenden Masterthesis die qualitative Forschungsmethode gewählt. Die Differenzierung zwischen der qualitativen Forschung und der quantitativen Forschung lässt sich – wie folgend beschrieben – treffen.

Die quantitative Forschung bzw. Datenerhebung ist eine klar strukturierte Erhebung von Daten, Messungen und Versuchen, deren Durchführung durch die ForscherInnen nach vorab festgelegten stringenten Mustern bzw. Kriterien erfolgt. Es wird mit Hilfe eines statischen Verfahrens eine Ergebnisauswertung durchgeführt. Die qualitative Forschung ist im Gegensatz dazu offen ausgelegt bzw. gestaltet. Sie lässt eine flexible Gestaltung der Vorgehensweise zu und ermöglicht dadurch die Erforschung von neuartigen Entwicklungen und Sachverhalten. Die quantitative Forschung eignet sich insb., um Informationen zu individuellen Meinungen und Erfahrungswerten zu erhalten. (vgl. Berger-Grabner, 2016, S. 117) Geeignete Erhebungsmethoden für die für die qualitative Forschung sind bspw. Paarinterviews, ExpertInneninterviews und Gruppendiskussionen (vgl. Kruse, 2015, S. 147).

Im Rahmen der vorliegenden Masterthesis wurde für die qualitative Untersuchung die Erhebung anhand von ExpertInneninterviews gewählt. Hierfür werden die empirischen Subforschungsfragen mittels problemzentrierter ExpertInneninterviews abgeleitet und anhand der Erfahrungen der ExpertInnen wiedergegeben und beantwortet.

Personen mit Fachwissen und Erfahrungswerten zu einem Spezialgebiet werden ebenso als ExpertInnen bezeichnet wie Personen, die für einen bestimmten Fachbereich die Verantwortung tragen. Das Ziel bei der Durchführung eines ExpertInneninterviews ist, die Einschätzungen und die Kenntnisse der ExpertInnen möglichst umfangreich und detailliert wiederzugeben. (vgl. Berger-Grabner, 2016, S. 142) Bei der Durchführung von qualitativen Interviews ist der Interviewleitfaden von wesentlicher bzw. zentraler Bedeutung. Mit diesem Leitfaden soll eine Steuerungs- und Strukturierungsfunktion erfüllt werden. Als Leitfadeninterviews werden Interviewformen bezeichnet, bei denen halbstrukturiert vorgegangen und ein – im Vorfeld ausgearbeiteter – Leitfaden zur Gesprächsführung herangezogen wird. Problemzentrierte Interviews und ExpertInneninterviews zählen zu den Leitfadeninterviews. (vgl. Misoch, 2015, S. 65) Als Orientierungshilfe und zur Sicherstellung der Durchführung von ähnlich aufgebauten Gesprächen und des Vergleiches dieser im Nachhinein ist der Interviewleitfaden stets vor Beginn des Gespräches zu erstellen (vgl. Kruse, 2015, S. 203–209). Durch die Leitfadeninterviews gewinnen die empirischen Forschungsergebnisse an Vergleichbarkeit. Diese Art des Interviews ermöglicht eine gewisse Flexibilität im Rahmen der Gesprächsführung. So hat der/die ForscherIn bspw. die Möglichkeit, je nach Gesprächsverlauf und –situation bestimmte Themenbereiche hinzuzufügen und vertiefende oder weiterführende Fragen zu stellen. (vgl. Bortz & Döring, 2006, S. 314) Eine Anordnung in einer bestimmten Reihenfolge und eine fixe Fragestellung sind trotz der Verwendung eines Interviewleitfadens nicht zwingend vorgeschrieben. Dies ermöglicht den ExpertInnen eine nicht eingeschränkte Möglichkeit der Beantwortung (vgl. Berger-Grabner, 2016, S. 117). Demnach wurde in der Vorbereitungsphase ein Interviewleitfaden (vgl. Anhang 1), der bereits in die Hauptthemengebiete gegliedert wurde, erstellt. Eine gezielte Auswahl der befragten ExpertInnen ist relevant und trägt maßgeblich zur Qualität der gewonnenen Informationen bei. Hierbei ist es essenziell sich im Vorfeld der Interviews zu überlegen, wer als sog. „Informationslieferant“ in Frage bzw. in die nähere Auswahl kommt. Die ausgewählten GesprächspartnerInnen sollen über relevantes Wissen bzw. Informationen verfügen, die Bereitschaft zeigen Auskünfte zu erteilen und diese

entsprechend verständlich zu formulieren. Ebenso gilt es, die Verfügbarkeit der ausgewählten Personen zu prüfen. (vgl. Gläser & Laudel, 2010, S. 117) Die Qualität und Forschungsarbeit ist insb. von der Selektion der ExpertInnen abhängig. Der Begriff des/der ExpertIn lässt sich als Fachmann/Fachfrau oder KennerIn übersetzen und grenzt sich demnach von dem Begriff eines Laien, der über keinerlei spezifische Fachkenntnisse verfügt, ab. (vgl. Huber, 2014, S. 23) Für die Auswahl von Personen zum ExpertInnenkreis stehen Kriterien wie bspw. spezifisches praktisches Wissen und Erfahrungen zum Themengebiet sowie die Fähigkeit, mit dem Fachwissen gezielt und strukturiert auf ein Umfeld einwirken zu können, in Verbindung (vgl. Bogner et al., 2002, S. 45). Die Zielgruppe der befragten ExpertInnen besteht aus Personen der mittleren und oberen Managementebene von Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche in Österreich. Ebenso zählen Mitglieder von Fachverbänden der Abfallwirtschafts- und Recyclingbranche zu der definierten Zielgruppe. Führungskräfte und ExpertInnen aus den thematisch relevanten Fachbereichen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Managementsysteme wurden ebenfalls befragt und zu dieser Zielgruppe hinzugefügt. Die Meinungen und Kenntnisse der InterviewpartnerInnen zum gewählten Thema stehen im Zentrum dieser empirischen Ausarbeitung. Es wurden Gespräche mit insgesamt zehn ExpertInnen zu jeweils etwa 60 Minuten geführt. Die Interviews wurden im April 2023 sowohl persönlich als auch telefonisch und per Videotelefonie via MS-Teams durchgeführt, Tabelle 1 bietet einen Überblick über alle geführten Interviews.

Anhand des einfachen Transkriptionsmodells nach Dresing und Pehl (vgl. 2015, S. 20–23) wurden die Interviews in weiterer Folge transkribiert und in schriftlicher Form elektronisch festgehalten bzw. gespeichert. Verwendet wurde eine wörtliche Transkription in der keine Textpassagen weggelassen wurden. Die Transkripte wurden im Sinne einer besseren Auswertung und zur besseren Zuordnung der Zitate mit Zeilennummern versehen. Im Zuge der Auswertung erfolgte eine Anonymisierung der jeweiligen GesprächspartnerInnen.

ExpertIn	Datum	Funktion	Art	Zeit	Dauer
IP1	12.04.2023	Abteilungsleiter Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen	MS Teams	09:43 Uhr	73:00 Min.
IP2	13.04.2023	Experte Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen	persönlich	14:55 Uhr	84:00 Min.
IP3	14.04.2023	Managerin Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen	MS Teams	08:45 Uhr	68:00 Min.
IP4	17.04.2023	Geschäftsführer u. Vorstandsmitglied Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe	telefonisch	16:30 Uhr	60:00 Min.
IP5	18.04.2023	Abfallrechtlicher Geschäftsführer u. Vorstandsmitglied Österreichischer Baustoff-Recycling-Verband	MS Teams	08:30 Uhr	60:00 Min.
IP6	19.04.2023	Geschäftsführer u. Vorstandsmitglied Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe	MS Teams	09:30 Uhr	63:00 Min.
IP7	19.04.2023	Geschäftsführer u. Vorstandsmitglied Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe	MS Teams	13:04 Uhr	41:00 Min.
IP8	20.04.2023	Expertin Nachhaltigkeit, Recyclingunternehmen	MS Teams	14:02 Uhr	64:00 Min.
IP9	26.04.2023	Managerin Nachhaltigkeit, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft	MS Teams	11:00 Uhr	45:00 Min.
IP10	26.04.2023	CFO Recycling- u. Entsorgungsunternehmen	MS Teams	13:00 Uhr	55:00 Min.
			<b>Gesamtdauer</b>		<b>613:00 Min.</b>

Tabelle 1: ExpertInneninterviews (Quelle: eigene Darstellung)

## **7.2. Auswertungsmethode**

Zur Auswertung und Interpretation des erhobenen Datenmaterials wurde die inhaltlich-strukturierende qualitative Inhaltsanalyse nach Kuckartz (vgl. 2016, S. 26) gewählt. Bei dieser Form der qualitativen Inhaltsanalyse werden die gesammelten Textdaten in Form eines Kategoriensystems systematisch analysiert und bearbeitet (vgl. Mayring, 2002, S. 114). Die Bildung der Kategorien kann sowohl aus der Theorie als auch aus dem verfügbaren Datenmaterial erfolgen. Kuckartz (vgl. 2016, S. 64–73) beschreibt die Formen der Kategorienbildung als deduktiv und induktiv. Die induktive Kategorienbildung, aus dem Datenmaterial, eignet sich zu der Aufnahme von Kategorien für zusätzliche Aspekte und Informationen die durch die Ableitung der Theorie keine weitere bzw. nähere Berücksichtigung gefunden haben.

Die Durchführung einer derartigen qualitativen Inhaltsanalyse liefert die Möglichkeit einer methodisch kontrollierten und gleichzeitig nachvollziehbaren Auswertung. Die Gestaltung kann als sehr offenes exploratives oder als theoriegeleitetes Verfahren durchgeführt werden. (vgl. Kuckartz, 2016, S. 223) Aus diesem Grund eignet sich die qualitative Inhaltsanalyse optimal um die empirischen Forschungsfragen umfassend zu beantworten. Für die empirische Auswertung dieser Masterthesis wurde die Software MAXQDA herangezogen. Die Zusammenfassung und Analyse die des Datenmaterials der kategorisierten Themen wurde durch diese Vorgehensweise erheblich erleichtert.

## **7.3. Qualitätssicherung und Gütekriterien**

Im Rahmen der Qualitätssicherung von wissenschaftlichen Arbeiten werden die klassischen Gütekriterien wie Reliabilität, Validität und Objektivität herangezogen. Wissenschaftliche Untersuchungen sollen stets frei von subjektiven Einflüssen bzw. Meinungen sein. (vgl. Ebster & Stalzer, 2017, S. 169–171) Kuckartz (vgl. 2016, S. 202) ordnet die oben genannten klassischen Gütekriterien den Begriffen Bestätigbarkeit, Zuverlässigkeit und Glaubwürdigkeit zu. Im Sinne des Kriteriums der Reliabilität ist eine systematische gleichwie zuverlässige Dokumentation zu erstellen (vgl. Kuckartz, 2016, S. 204). Die Objektivität bezieht sich auf die intersubjektive Nachvollziehbarkeit. Im Zuge der Ausarbeitung der vorliegenden Masterthesis müssen Abläufe, Dokumente und Ergebnisse detailliert festgehalten werden. (vgl. Berger-Grabner, 2016, S. 129) Nach Kruse (vgl.

2015, S. 55) müssen wissenschaftliche Arbeiten im Zuge der qualitativen Forschung für Dritte nachvollziehbar dokumentiert sein. Das Kriterium der Validität gewährleistet die Glaubwürdigkeit und gleichzeitig auch die Verlässlichkeit (vgl. Kuckartz, 2016, S. 202). Um die Gütekriterien zu erfüllen, wurden die geführten Interviews akustisch aufgezeichnet und anonymisiert. Die Anonymisierung der InterviewpartnerInnen erfolgte im Zuge der Gesprächsauswertung. Demnach werden die GesprächspartnerInnen als „IP“ und die Interviewerin als „I“ bezeichnet. Sohin ist die Zuverlässigkeit und ebenso auch die Nachvollziehbarkeit gewährleistet.

## **7.4. Ergebnisdarstellung**

In diesem Abschnitt erfolgt eine Darlegung der empirischen Forschungsergebnisse dieser Masterthesis. Die Meinungen und Kenntnisse der InterviewpartnerInnen zu den erforschten Themen stehen im Mittelpunkt der empirischen Arbeit. Die Erkenntnisse werden in die Hauptkategorien untergliedert, diese Hauptkategorien bilden die jeweiligen Unterabschnitte. Es erfolgte eine sorgfältige und umfassende Analyse und Wiedergabe der – durch die ExpertInnen berichteten – Informationen, Erfahrungen und Einschätzungen. Weiterführend wird zudem erläutert, welchen Anforderungen und Herausforderungen – sich nach der Meinung der ExpertInnen – Unternehmen durch die CSRD und EU-Taxonomie stellen müssen und wie bei der Umsetzung nunmehr in weiterer Folge vorgegangen wird. Es erfolgt eine Darlegung von möglichen Daten aus angewandten Managementsystemen im Hinblick auf die zukünftige Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es wird zusätzlich auch auf die Thematik der Digitalisierung im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung näher eingegangen. Die Abfallwirtschaftsbranche wird auf wichtige bzw. relevante Aspekte –, die sich durch die CSRD und EU-Taxonomie ergeben – hin beleuchtet.

### **7.4.1. Anforderungen und Herausforderungen für Unternehmen durch die CSRD und die EU-Taxonomie-Verordnung**

Dieser Abschnitt betrachtet die Themenbereiche CSRD, EU-Taxonomie-Verordnung und externe Finanzberichterstattung im Hinblick auf die Anforderungen und die Herausforderungen, die sich daraus für die jeweiligen Unternehmen ergeben. Die Themenbereiche wurden bereits zuvor im

theoretischen Teil in den Kapiteln drei bis fünf durch eine intensive und umfangreiche Literaturrecherche ausgearbeitet.

### **CSRD**

Nach Durchführung der Interviews mit den ExpertInnen konnte festgestellt werden, dass sich alle der befragten ExpertInnen im Rahmen ihres Zuständigkeitsbereichs mit den Anforderungen zum Thema der Nachhaltigkeitsberichterstattung bereits näher befasst bzw. auseinandergesetzt haben. Im Zuge der Interviews berichteten die Befragten über Ihre bisherigen Erfahrungen zu diesem Thema. Die Minderheit der befragten ExpertInnen hielt fest, bereits in der Vergangenheit Nachhaltigkeitsberichte auf freiwilliger Basis erstellt zu haben. Hierzu berichtete IP8 (2023, Z. 64–65), „also der ist heuer auch zum ersten Mal als Nachhaltigkeitsbericht deklariert, sonst war das immer der Transparenzbericht.“

IP5 (2023, Z. 48–50) berichtete über die – in der Vergangenheit durch das NaDiVeG verankerte – Berichtspflicht im Rahmen der nicht finanziellen Berichterstattung: „Genau aufgrund des NaDiVeG, das es ja schon seit Jahren gibt und aufgrund dessen, dass wir ein ATX-notiertes Unternehmen sind, besteht bei uns schon seit vielen Jahren die Verpflichtung, einen Nachhaltigkeitsbericht zu legen.“ Der Rest der Befragten erstellte bis dato keine Nachhaltigkeitsberichte. Der Großteil der befragten ExpertInnen wird in Zukunft jedoch von der Berichtspflicht betroffen sein. Ein kleiner Teil jener Befragten, die nicht betroffen sein werden, denkt über eine freiwillige Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts nach. IP7 (vgl. 2023, Z. 32–35) teilte hierzu mit, dass man aktuell noch nicht so weit wäre, einen Nachhaltigkeitsbericht zu erstellen. Jedoch merke man bereits jetzt das verstärkte Interesse von Industriebetrieben an einem Informationsbedarf aus der Branche. „Ansonsten sehen wir natürlich vermehrt den Druck der Kunden, dass die von uns eigentlich ihren CO<sub>2</sub> Abdruck wollen.“ (IP10, 2023, Z. 41–42)

Die doppelte Wesentlichkeit (vgl. Abschnitt 5.2.4) muss durch die Unternehmen für jede einzelne Wirtschaftsaktivität betrachtet werden. Hierzu gaben die ExpertInnen deren Einschätzungen wieder. IP1 (vgl. 2023, Z. 483–488) führte einige Einflüsse an, die durch das Unternehmen auf die Umwelt und die Gesellschaft entstehen. Die zentrale Wirtschaftstätigkeit Sammlung von Abfällen wirke sich im Bereich des LKW-Betriebs durch Lärmbelästigung und CO<sub>2</sub>-Emissionen aus. IP9 (vgl. 2023, Z. 387–391) rät, die Wesentlichkeitsanalyse sorgfältig durchzuführen und hierfür einen

ausreichenden Zeitrahmen dafür einzuplanen. Im Falle einer unüberlegten Wesentlichkeitsbeurteilung könne mitunter das Problem entstehen, dass zu viele Wirtschaftstätigkeiten als wesentlich eingestuft würden und die Berichterstattung ins Unermessliche führen würde. Die Person rät im Hinblick auf die Prüfpflicht ebenso, für eine aussagekräftige Dokumentation der durchgeführten Analyse Sorge zu tragen. (vgl. IP9, 2023, Z. 387–391) IP1 (vgl. 2023, Z. 696) sieht die generellen Themen der CSRD und der ESRS als Möglichkeit zu einer strategischen Neuausrichtung in Nachhaltigkeitsbelangen für Unternehmen. „Ist es mir wert, in den und den Geschäftsfeldern noch tätig zu werden, wo man eh so wenig Umsatz macht?“ (IP2, 2023, Z. 716–717) Mit dieser Aussage bekräftigt bzw. unterstreicht IP2 die Aussage von IP1 hinsichtlich der strategischen Ausrichtung.

Für IP10 (vgl. 2023, 181–183) steht die unkomplizierte Datenbereitstellung für den Kunden im Vordergrund, die es gilt umzusetzen. Die Person sieht in diesem Bereich einen erheblichen Vorteil für große Unternehmen. In Bezug auf die Datenbereitstellung sei es – der Person – bedeutsam, das Datenmaterial im Konzern monatlich abbilden zu können. So stellen bspw. Die CO<sub>2</sub>-Belastungen, der Wasser und der Stromverbrauch die wesentlichen Datenanforderungen dar. (vgl. IP10, 2023, Z. 341–344) Als eine der größten Herausforderungen beschreibt IP9 (vgl. 2023, Z. 359–369) die CO<sub>2</sub>-Berechnung. Weiters betrachtet die Person die Themenschwerpunkte der ESRS aus dem Environmental Bereich als sehr kritisch. Bspw. seien die Bereiche Biodiversität und Wasser nur schwer zu beurteilen. Fraglich sei, wie man bspw. Biodiversität einer näheren Bewertung unterziehen kann. Es sei sehr schwierig, sich das Verständnis hierfür aus dem Standard abzuleiten.

Im Zuge der Ausarbeitung des Themenbereichs ESRS (vgl. Abschnitt 5.2.6) hat, sich die komplexe Gestaltung der Standards bereits gezeigt. IP8 (vgl. 2023, Z. 116) merkt zudem an, dass die einzelnen Standards noch nicht vollständig veröffentlicht sind. Das Unternehmen in einem ersten Arbeitsschritt auf die Ausarbeitung der Umweltdaten konzentrieren. IP8 (vgl. 2023, Z. 118–121) begründete dies mit der Ansicht, dass dieser Bereich vermutlich umfangreich eingefordert werden wird. Die Bereiche Social und Governance werden aktuell jedoch noch nicht verstärkt bearbeitet.

Nach der Meinung von IP6 (vgl. 2023, Z. 621–622) sind für eine Abwicklung rund um die CSRD auch Fachleute bspw. ExpertInnen bzw. AbsolventInnen der Montanuniversität erforderlich, die im Umweltbereich umfangreich ausgebildet sind.

IP1 (vgl. 2023, Z. 95–98) rechnet mit einem erhöhten Personalbedarf, um die umfangreichen Datenvalidierungen abdecken zu können. Der Prozess der Berichterstellung muss im Unternehmen gut durchdacht bzw. geplant sein, Doppelgleisigkeiten gilt es tunlichst zu vermeiden (vgl. IP6, 2023, Z. 667–668).

IP5 (vgl. 2023, Z. 583–584) sieht die größten Herausforderungen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Bereichen Systeme und Prozesse, sowohl in großen als auch in kleinen Unternehmen. In einem ersten Arbeitsschritt gilt es, die Prozesse und Datenflüsse zu definieren und gleichzeitig zu lenken (vgl. IP5, 2023, Z. 588–589). Systemeinführungen für ein umfangreiches Reporting sowie personelle Ressourcen, die intern bereitgestellt werden müssen, sind mit einem finanziellen Aufwand verbunden. (vgl. IP2, Z. 243–252)

### **EU-Taxonomie Verordnung**

Mit dem Themenbereich der EU-Taxonomie-Verordnung haben sich die ExpertInnen in unterschiedlichem Ausmaß beschäftigt. Die GesprächspartnerInnen sehen im Zusammenhang damit mehr oder weniger große Herausforderungen und Anforderungen.

IP1 (vgl. 2023, Z. 637–651) vertritt die Auffassung, dass man das Thema der EU-Taxonomie auf Grund der Struktur, die durch die Kriterien der jeweiligen Umweltziele veröffentlicht und vorgegeben werden, relativ gut abhandeln werden wird können. Bestärkt in dieser Ansicht fühlt die Person sich im Zuge der Möglichkeit einer Nachschau in den Kriterien, ob die entsprechenden Wirtschaftstätigkeiten des Unternehmens eine Relevanz für die Taxonomie besitzen und somit einer Taxonomiefähigkeit entsprechen. Bei der Entscheidung, ob eine Wirtschaftsaktivität der Konformität entspricht, müsse sich generell die Grundsatzfrage gestellt werden, was sich für das Unternehmen als besser bzw. geeigneter erweist. Eine Konformität bzw. eine Nichtkonformität kann zu einer strategischen Frage für das Unternehmen werden.

Im Hinblick auf die Zuordnung der Wirtschaftstätigkeiten und der Prüfung der Taxonomiefähigkeit sowie der Taxonomiekonformität betrachtet IP2 (vgl. 2023, Z. 570–572) diesen Prozess als sehr komplex und hofft in diesem Zusammenhang auf pragmatische Lösungen, um den Rahmen nicht zu sprengen. Als einen hohen Arbeitsaufwand betrachtet IP3 (vgl. 2023, Z. 624–627) die Feststellung der Wirtschaftstätigkeiten. Für die Abfallwirtschaftsbranche sieht die Person die

komplexen angebotenen Dienstleistungen, bspw. eine Müllsammlung mit einem Pressmüllfahrzeug oder eine Tankreinigung, den Wirtschaftstätigkeiten als schwierig zuzuordnen.

Im Zusammenhang mit der Zuordnung der entsprechenden Umweltziele für die Abfallwirtschaft wies IP9 (vgl. 2023, Z. 215–223) auf einige Möglichkeiten hin. Demnach ist die Abfallwirtschaft stark dem Umweltziel der Kreislaufwirtschaft sowie dem Umweltziel Pollution bzw. auch Vermeidung von Verschmutzung, zugeordnet. Bspw. könnte eine Zuordnung zu den Wirtschaftstätigkeiten Sammlung und Beförderung gefährlicher Abfälle oder nicht gefährlicher Abfälle oder einer Wirtschaftstätigkeit erfolgen, die die gefährlichen und nicht gefährlichen Abfälle in einem beinhaltet. Diese Entscheidung muss jedoch gut überlegt sein und ist eine strategische Ausrichtung.

Ein wesentlicher Teil der EU-Taxonomie-Verordnung betrifft die KPI Umsatz, CapEx und OpEx. Die theoretische Erörterung dieser Kennzahlen erfolgte im Abschnitt 4.5.

Die Berechnung der KPI für die einzelnen Wirtschaftstätigkeiten betrachtet IP2 (vgl. 2023, Z. 555–568) als komplexen Prozess und führt es darauf zurück, dass der Detaillierungsgrad bisher noch weitgehend ungeklärt ist. Es könne bis zu einer Darstellung der Kennzahlen auf Ebene der einzelnen Abfallströme hinauslaufen. Dbzgl. wurde von der Person die Thematik der Schlüsselnummern ins Spiel gebracht. Bspw. sei eine Fraktion mit gleicher Schlüsselnummer in der Gefahr eines Brandes unterschiedlich zu beurteilen ist. Demnach gestalte sich eine Zuordnung von Investitionen für den Brandschutz als schwierig.

Laut IP1 (vgl. 2023, Z. 675–679) ist eine aktuelle Beschäftigung mit der Berechnungsthematik nicht sinnvoll, solange nicht alle Umweltziele im Detail verabschiedet wurden. Für die Abteilungen Controlling und Finanzbuchhaltung sei es jedoch keine große Herausforderung, die Daten zu erheben und auszuweisen. Kennzahlen sind nach Meinung von IP4 (vgl. 2023, Z. 405–409) für einen Manager unerlässlich, um eine Steuerungsfunktion zu erfüllen. Man müsse mit Kennzahlen jedoch vorsichtig bzw. behutsam umgehen und deren Aussagekraft immer wieder hinterfragen, um – insb. in Großkonzernen – die Gefahr einer unnötigen „Kennzahlansammlung“ zu vermeiden. „Also umso größer und umso komplizierter die EDV-Systeme, umso schwieriger wird es, dass man die Kennzahlen leicht und einfach herausbekommt“. (IP4, 2023, Z. 403–404) IP8 (vgl. 2023, Z. 503–509) kann über die Thematik der Kennzahlenberechnung noch über keine näheren Erfahrungswerte berichten. Eine Klärung des Themas im Hinblick auf die aktuellen Möglichkeiten einer

Kennzahlenerhebung erfolge im kommenden Monat auf Managementebene in enger Abstimmung mit der IT-Abteilung. Man wolle sich jedoch von einem manuellen Prozess in Form von Excel-Listen weitgehend distanzieren.

Eine Problematik stelle nach Aussage von IP9 (vgl. 2023, Z. 71–81) eine automatisierte Berechnung in den angewandten ERP-Systemen dar. Die Verknüpfung der technischen Daten, die die Taxonomie im Bereich der Kennzahlen vorgibt, stellt die Systeme vor Herausforderungen. Die Abteilungen Accounting und Controlling nutzen bspw. vermehrt SAP. Hingegen ist die Verknüpfung zu den operativen Bereichen von einzelnen Projekten zumeist jedoch noch nicht gegeben. Aus diesem Grund gibt es in vielen Fällen Excel als Zwischenschritt zur Anwendung. Für IP10 (vgl. 2023, Z. 629–632) ist der Schlüssel zum Erfolg der Berechnung der geforderten Kennzahlen die Datensammlung in einem angemessenen System. Damit erhofft die Person sich eine entsprechende Erleichterung. Im Hinblick auf die Berechnung der Kennzahlen sieht IP10 (vgl. 2023, Z. 609–612) den Vorteil in einem vorhandenen Shared-Service-Center und ERP-System. Die monatliche Konsolidierung der Ergebnisse bringe ebenfalls einen Vorteil mit sich.

Das Vorgehen über den – in der Taxonomie vorgesehenen – Meldebogen zur Kennzahlenberichterstattung (vgl. Abschnitt 4.6) beschrieben wurde, empfindet IP9 (vgl. 2023, Z. 260–270) als unübersichtlich. Die Person äußerte zudem auch die Befürchtung, dass sich der Meldebogen für Stakeholder außerhalb des Bankensektors als nicht hilfreich erweisen könnte. Trotzdem ist dies ein Instrument, das für mehr Transparenz Sorge tragen wird.

Nach den Aussagen der ExpertInnen zum Thema Kennzahlen konnte mitunter die Erkenntnis gewonnen werden, dass der überwiegende Teil der ExpertInnen die Berechnung an sich nicht als die größte Problemstellung betrachtet. Vielmehr sehen die ExpertInnen eine große Herausforderung in der entsprechenden Datensammlung und Aufbereitung, die bereits im Vorfeld der Berechnungen erfolgen muss. Aus den Gesprächen lässt sich eine Tendenz zu einem erwünschten automatisierten Prozess für die Umsetzung erkennen.

### **Externe Finanzberichterstattung**

Mit der externen Finanzberichterstattung in deren Unternehmen sind der Großteil der ExpertInnen sehr zufrieden. Diese sind gleichzeitig der Meinung, dass die Abwicklung sehr gut bis gut funktioniert.

Denn wenn es um die Standardisierung in einem Unternehmen geht, ist es meistens der einzige Prozess, der wirklich sehr gut einheitlich über alle Länder, über alle Unternehmen, über alle Bereiche hinweg funktioniert, ist der des Rechnungswesens. Am Ende des Tages will natürlich der Geschäftsführer, der Eigentümer genau wissen, was passiert mit dem Geld? Sind wir profitabel oder nicht? (IP1, 2023, Z. 689–693)

Nach Meinung von IP4 (vgl. 2023, Z. 543–546) ist der Prozess der externen Finanzberichterstattung aktuell ein Standardprozess in einem Unternehmen, der von allen ernst genommen wird. Der Ablauf im Rahmen der externen Finanzberichterstattung ist sehr gut etabliert. Es bestehen eindeutige Vorgaben und es gibt wenig Möglichkeiten für etwaige Spielräume. Die Prüfungen der externen Finanzberichte werden von den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bereits jahrelang ausgeführt, somit herrscht auf diesem Gebiet ein bestimmter Qualitätsstandard. (vgl. IP6, 2023, Z. 637–640) Die Zahlenaufbereitung für die externe Finanzberichterstattung darf heutzutage keine Probleme bereiten. In einem Unternehmen von einer Größenordnung eines mittelständischen Unternehmens ist es zudem möglich, das relevante Zahlen auf „Knopfdruck“ zu liefern. Eine Plausibilisierung des Zahlenmaterials ist hingegen ein wesentlicher Punkt, der Beachtung finden sollte. (vgl. IP7, 2023, Z. 332–343)

Das Ziel zur Erlangung des in der externen Finanzberichterstattung vorherrschenden Qualitätsstandards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sehen die ExpertInnen kritisch. Diese haben dazu unterschiedliche Meinungen. So vertritt IP10 (vgl. 2023, Z. 565–568) die Ansicht, dass das Erreichen eines Levels – ähnlich dem der externen Finanzberichterstattung – unumgänglich ist und es letztlich auch darauf hinauslaufen wird. Die Geschwindigkeit hingegen empfindet lässt sich laut der Person als schwierig einschätzen. Dennoch ist diese zuversichtlich, dass dieses Ziel relativ rasch erreicht werden kann. IP9 (vgl. 2023, Z. 137–142) schätzt dieses Thema als relativ realistisch ein und begründet dies mit der „Einschleifregelung“, d.h., dass es im ersten Schritt der Prüfpflicht nur zu einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit kommt. Da diese Prüfung nicht tiefergehend ist, hätten die Unternehmen die Möglichkeit, sich zu orientieren und sich auf eine vollumfängliche Prüfung vorzubereiten. Nach der Auffassung von IP8 (vgl. 2023, Z. 525–527) führt für die Unternehmen hierbei kein Weg vorbei. „Und ich glaube, dieser Paradigmenwechsel, dass diese Kennzahlen oder diese Zahlen dann genauso wichtig sind wie Finanzzahlen und die auch geprüft werden, ich glaube, da braucht es noch ein bisschen Überzeugungsarbeit“.

„Ich glaube, den gleichen Stellenwert wird es nie haben, weil sozusagen ja unser Unternehmenszweck ist es, Geld zu verdienen. Und deswegen hat das Priorität eins.“ (IP5, 2023, Z. 611–612) Laut IP5 (vgl. 2023, Z.631–632) wird das Nachhaltigkeitsthema sich im Allgemeinen soweit durchsetzen, dass der Nutzen dahinter mehr bringt als der damit verbundene finanzielle Aufwand.

#### **7.4.2. Datenbereitstellung aus angewandten Managementsystemen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung**

Der folgende Abschnitt beschäftigt sich mit einer möglichen Datenbereitstellung aus angewandten Managementsystemen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es wird aufgezeigt, aus welchen Managementsystemen die Daten für die einzelnen ESG-Themenfelder der ESRS bezogen werden können. Die theoretische Darstellung der ESRS erfolgte bereits in Abschnitt 5.2.6 Eine umfassende theoretische Erörterung zum Thema Managementsysteme lässt sich im dritten Kapitel der vorliegenden Ausarbeitung finden.

Nach Meinung von IP1 bildet ein IMS im Rahmen der Datenaufbereitung bzgl. der Nachhaltigkeitsberichterstattung das grundlegende Instrument.

Aus meiner Sicht muss es aber so sein, denn diese gesamte Berichtserstattung bzw. auch die grundlegenden Werkzeuge und Anforderungen basieren meiner Ansicht nach auf einem integrierten Managementsystem, das das Unternehmen hat und somit sollte es auch nicht als eigenständige Sache betrachtet werden, sondern dieser integrative Ansatz hier weiter fortgeführt werden, auch über die Länder, Landesgrenzen darüber hinaus. (IP1, 2023, Z. 79–83)

Auch im Unternehmen von IP5 (vgl. 2023, Z. 391–404) kommt ein IMS zur Anwendung. Unter der Voraussetzung, dass die Datensammlung zentral erfolgt, sieht die Person im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Erleichterung.

#### **Umweltmanagementsysteme**

Im Rahmen der Zertifizierung des Umweltmanagementsystems nach ISO 14001 werden laut Aussage von IP3 (vgl. 2023, Z. 59–61) Daten wie bspw. der Energieverbrauch und Umweltemissionen quantifiziert und abgebildet, dies ist eine Anforderung dieser Norm. Dieses Datenmaterial fließt in den Nachhaltigkeitsbericht ein. IP6 (vgl. 2023, Z. 405–407) vertritt die Meinung, dass wenn ein

Umweltmanagementsystem nach ISO 14001 zur Anwendung gelangt, es ein Vorteil im Bereich der Datenerfassung für umweltrelevante Daten ist. „[...] wenn man ISO 14000 hat, hat man glaube ich eine bessere Basis.“ (IP6, 2023, Z. 411–412). So wie IP7 (vgl. 2023, Z. 158–159) vertritt der überwiegende Teil der ExpertInnen die Überzeugung, dass es ein guter Ansatz ist, wenn man Daten nach ISO 14000 erfasst. IP9 (vgl. 2023, Z. 323–325) meint, dass eine Ableitung von Daten aus einer Umweltzertifizierung nach ISO 14000 für den Environmental Bereich der ESRS wesentlich sein kann und ist der Ansicht daraus sehr gute Inhalte zu erhalten.

IP3 (vgl. 2023, Z. 373–375) gibt seine persönliche Einschätzung bzgl. einer Datenverwertbarkeit durch die Anforderungen nach ISO 14001 für die Nachhaltigkeitsberichterstattung folgendermaßen ab: „Ja, denke ich schon. Also, das ist ja ein internationaler Standard. Und, also ich habe auch den Eindruck, die EFRAG hat sich ganz stark an diesen Normen orientiert bei der Ausformulierung der ESRS.“

IP7 (vgl. 2023, Z. 158–161) vertritt die Auffassung, dass man sich als UnternehmerIn im Rahmen eines angewendeten Managementsystems nach ISO 14000 ein Bewusstsein über unterschiedliche Verbräuche schaffen und die Entwicklungen gut interpretieren kann.

Eine kritische Meinung äußert IP8 (vgl. 2023, Z. 352–359) zum Thema der Nachweisbarkeit der Datenerfassung nach ISO 14001 und zielt hiermit auf die freie Wahl der Umweltauswirkungen durch das Unternehmen selbst ab. Laut der Person tragen ISO Zertifizierungen dazu bei, dass man ein näheres Verständnis für diesen Themenbereich erlangen kann. Die Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Detail sei noch mit erheblichen Arbeitsaufwand verbunden. (vgl. IP8, 2023, Z. 349–351)

Das – in der Theorie ausgearbeitete Umweltmanagementsystem – EMAS-VO (vgl. Abschnitt 3.3.2), zählt nach der Auskunft einiger Befragten auch zu den Umweltmanagementsystemen, die in den Unternehmen zur Anwendung gelangen es wurden die Erfahrungen und Einschätzungen der ExpertInnen sowie die Unterschiede im Vergleich zu einem Umweltmanagementsystem nach ISO 45001 in den Gesprächen genannt.

IP8 (vgl. 2023, Z. 92–95) berichtete, dass das Unternehmen nach EMAS-VO validiert ist und daraus in der Vergangenheit schon sehr viele Daten für den – auf freiwilliger Basis erstellten – Nachhaltigkeitsbericht entnommen werden konnten. Nach der Einschätzung von IP3 (vgl. 2023, Z.

368–370) ist EMAS-VO von den gestellten Anforderungen ähnlich der ISO 140001 aufgebaut. Dennoch macht die EMAS-VO zusätzlich auch einen Umweltbericht erforderlich. Den erweiterten Anforderungen der EMAS-VO (vgl. 3.3.2) stellt IP7 (vgl. 2023, Z. 161–162) folgendermaßen dar: EMAS-VO geht in der Anforderung im Vergleich zu ISO 14000 noch weiter. Es sind zusätzliche Berichte und Angaben erforderlich. IP8 (vgl. 2023, Z. 365–370) beschreibt EMAS-VO als das fundiertere Managementsystem im Vergleich zur ISO 14001. Begründet wird diese Einschätzung damit, dass die ISO-Norm ein Risikomanagement in diesem Bereich nicht zwingend vorschreibt. EMAS-VO fordert ein Risikomanagement bereits zu Beginn der Norm und auch im Rahmen der ersten Betriebsprüfung, die die EMAS-VO fordert, ist ein Risikomanagement vorgeschrieben. Umweltthemen müssen nach der EMAS-VO detaillierter nachgewiesen und regelmäßiger evaluiert werden.

Ergänzend merkt IP8 (vgl. 2023, Z. 377–379) zudem auch an, dass das Thema der Offenlegung bei der Norm nach EMAS-VO verstärkt ausgeprägt ist. Bzgl. des Themas Kommunikation seien beide Normen – EMAS-VO und ISO 14001 – sehr gut aufgestellt.

Die Aussagen der ExpertInnen decken sich mit den – im Zuge der Literaturrecherche gewonnenen – Erkenntnissen. Die ExpertInnen bestätigen die höheren Anforderungen der EMAS-VO. Auch der im Theorieteil beschriebene – geringere Bekanntheitsgrad kann im Zuge der durchgeführten Interviews festgestellt und gleichzeitig bestätigt werden. Im Hinblick auf den Datenumfang lässt sich nach Aussagen der ExpertInnen ein leichter Vorteil der EMAS-VO für die Nachhaltigkeitsberichterstattung erkennen. Ein Großteil der ExpertInnen sieht einen möglichen Vorteil der jeweiligen angewendeten Umweltmanagementsysteme für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.

### **Arbeitsschutzmanagementsysteme**

Für den sozialen Bereich der ESRS –, der u. a. die Inhalte Arbeitssicherheits- und Gesundheitsschutz sowie Arbeitsbedingungen und Kinderarbeit beinhaltet ist IP1 (vgl. 2023, Z. 422–426) der Meinung, dass eine Zertifizierung eines Arbeitsschutzmanagementsystems nach ISO 45001 zu einem wesentlichen Teil in Bezug auf die geforderten Daten beitragen kann. Die ISO 45001 umfasst nach Erfahrung von IP1 (vgl. 2023, Z. 427–431) Themen wie bspw. die Sicherheit von Arbeitsplätzen, Gesundheitsschutz sowie Sicherheitsaspekte in Bezug auf die MitarbeiterInnen.

In Bezug auf Arbeitssicherheit trifft IP2 (vgl. 2023, Z. 365–366) zum Thema Brandgefahr in der Abfallwirtschaftsbranche eine wesentliche Aussage: „Brand ist eigentlich mit Abstand das größte Unfallrisiko, das wir haben.“ Weiters führt IP2 (vgl. 2023, Z. 368–371) aus, dass es diese überaus erhebliche Brandgefahr einzudämmen gilt und, dass in diesem Zusammenhang u. a. die ISO 45001 einen essenziellen Beitrag leistet. IP3 (vgl. 2023, Z. 413–416) sieht für den Standard Soziales, die – durch die ISO 45001 abgedeckten – Themenbereiche Arbeitnehmerschutzvorgaben für wesentlich. Durch die Zertifizierung nach ISO 45001 werden für diesen Bereich eigene Kennzahlen erstellt.

Aber wir haben sicher mit der ISO 45.001 die Arbeitnehmerschutzvorgaben abgedeckt, also die Aufzeichnung von Unfällen, von Beinaheunfällen, die Kennzahlen bezogen auf die Arbeitsstunden, bezogen auf die Mitarbeiterzahl. (IP3, 2023, Z. 414–416)

IP3 (vgl. 2023, Z. 422–424) bestätigt, dass in der Normanforderung der ISO 45001 Bereiche wie Modellen zu Arbeitszeiten, Work-Life-Balance sowie Diversität nicht beinhaltet sind.

IP4 (vgl. 2023, Z. 373–375) betrachtet das Thema von Managementsystemen im Bereich Arbeitsschutz in seinem Unternehmen, das als ein sehr eigentümergeleitetes Unternehmen geführt wird, als nicht erforderlich: „Also da bedarf es keinem Managementsystem, sondern das ist einfach der Geist des Eigentümers. Ja, wir denken immer zuerst an die Mitarbeiter [...].“

IP5 (vgl. 2023, Z. 390–404) konstatiert, dass im Unternehmen die ISO-Norm für den Bereich Arbeitssicherheit Anwendung findet. Von einer Erleichterung in Bezug auf die Datenbereitstellung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung berichtet die Person vorausgesetzt, es ist gewährleistet, dass die Daten für Zertifizierungen zentral abgerufen und nicht manuell erhoben werden müssen.

IP7 (vgl. 2023, Z. 247–252) ist sich mit der Einschätzung ob Daten aus einem Managementsystem für Arbeitsschutz für die Nachhaltigkeitsberichterstattung hilfreich sind unklar. Im Unternehmen ist dieser Bereich aus Gründen einer objektiven Beurteilung ausgelagert.

Für den sozialen Bereich der ESRS vertritt IP9 (vgl. 2023, Z. 322–327) die Ansicht, dass aus der ISO-Norm 45001 gutes Datenmaterial abzuleiten ist. Es finden sich in der Norm umfangreiche Inhalte zum Thema Arbeitssicherheit die in dem Own Workforce Standard, der Angaben zur eigenen Belegschaft fordert, enthalten sind. Bei einer vorhandenen ISO-Zertifizierung zum Themenbereich sollte sich die Struktur der Norm angesehen werden. Größere Unternehmen sollten

sich mit den verantwortlichen Personen austauschen, die für den jeweiligen Themenbereich im Unternehmen zuständig sind. (vgl. IP9, 2023, Z. 334–335) U. a. erwähnte IP9 (vgl. 2023, Z. 338–342) für den sozialen Bereich auch die Human-Resources-Abteilung. Diese könnte die relevante Daten und Kennzahlen im Bereich der MitarbeiterInnenkennzahlen liefern. In vielen Unternehmen gibt es auch gesonderte Abteilungen, die sich speziell für den Themenbereich der Personalentwicklung zuständig zeigen. Hierbei werden Themen zu Ausbildungen und Schulungen verwaltet. Diese Abteilung kann Kennzahlen zu Schulungsstunden und zur Anzahl von Schulungen liefern.

Im Unternehmen von IP10 (vgl. 2023, Z. 660–663) ist ebenfalls eine Zertifizierung nach ISO 45001 vorhanden, es werden hierfür bspw. intensive Beobachtungen und Aufzeichnungen von Arbeitsunfällen durchgeführt Grundsätzlich vertritt IP10 (vgl. 2023, Z. 640–641) die Meinung, dass im sozialen Bereich des Unternehmens durchaus noch ein Verbesserungspotential im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht. In der Vergangenheit musste sich jedoch aufgrund der angespannten Arbeitsmarktsituation mit diesem Thema bzw. dem sozialen Bereich gezwungenermaßen auseinandergesetzt werden (vgl. IP10, 2023, Z. 646–649). Eine weiterführende Aussage bzgl. Vorteile für die Nachhaltigkeitsberichterstattung tätigte IP10 nicht.

IP6 (vgl. 2023, Z. 463–464) berichtete, dass es im Konzern durch die Abteilung für Qualität, Sicherheit und Umwelt in diesen Bereichen einen hohen Standard in Bezug auf die Qualität des Datenmaterials gibt.

Anhand der ausgewerteten Daten der befragten ExpertInnen geht nunmehr eindeutig hervor, dass ein angewendetes Managementsystem im Bereich des Arbeitsschutzes nach den Einschätzungen der ExpertInnen einen Vorteil hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der sozialen Standards bringen kann. Demnach sehen die ExpertInnen durch ein vorhandenes Managementsystem im Bereich der Arbeitssicherheit eine gute Basis für die geforderten Daten der sozialen Standards. Die Tendenz der Befragten macht jedoch gleichzeitig auch offenbar, dass diese Datenbasis im Hinblick auf die sozialen Standards nicht gänzlich ausreichend sein wird.

## **Weitere relevante Managementsysteme und Zertifizierungen**

Neben häufig angewendeten Managementsystemen berichteten die ExpertInnen über die Erfahrungen und Einschätzungen zu weiteren relevanten Managementsystemen in Bezug auf eine Datenbereitstellung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Eine weiteres Regulativ im Zusammenhang mit einer Qualitätskontrolle von Managementsystemen im Bereich der Abfallwirtschaft stellt nach Auskunft der Entsorgungsfachbetrieb (EFB) dar. Dabei handelt es sich um eine jährliche wiederkehrende Überprüfung des kompletten Managementsystems. Es erfolgen u. a. Überprüfungen im Bereich von Einhaltung von Genehmigungen oder Lieferantenbewertungen. Eine Überprüfung im Rahmen des EFB setzt den Schwerpunkt auf Bereiche der Entsorgungsbranche. (vgl. IP4, 2023, Z. 315–324) Nach Einschätzung von IP4 (vgl. 2023, Z. 340–342) könne ein Zertifikat nach EFB sich positiv auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung auswirken.

Auch IP5 (vgl. 2023, Z. 388) erwähnt, dass es im Unternehmen Standorte gibt, die nach EFB zertifiziert sind. Ebenso erwähnt IP7 (vgl. 2023, Z. 163–165) eine gute umweltbezogene Datenbasis im Rahmen des EFB.

IP1 (vgl. 2023, Z. 565–568) schätzt das Qualitätsmanagementsystem als Datenlieferant für die Nachhaltigkeitsberichterstattung insb. für die Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsaspekten (vgl. Abschnitt 5.2) über die eigene Geschäftstätigkeit hinaus. Hier gilt es die Wertschöpfungsketten hin zu den LieferantInnen und zu den KundInnen zu berücksichtigen:

Das heißt im Sinne der Wertschöpfungskette, für Lieferanten und für Kunden, glaube ich, hilft das Qualitätsmanagement an sich, weil hier eben auch die Anforderung darin besteht, ausgelagerte Tätigkeiten, die für die Wertschöpfung relevant sind, auch zu mitkontrollieren und mitzuführen. (IP1, 2023, Z. 565–568)

IP1 (vgl. 2023, Z. 439–441) erwähnt auch eine relevante Norm für den Bereich Governance, es wäre eine Zertifizierung in diesem Bereich auch eventuell für die Zukunft erforderlich. Die erwähnte Norm 26000 wurde im Abschnitt 3.3.4 kurz dargestellt. IP1 (vgl. 2023, Z. 467–468) betrachtet dies im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung jedoch auch für eine generelle Außenwirkung als positiv.

IP3 (vgl. 2023, Z. 432–439) vertritt die Auffassung, dass der Governance Standard ESRS G-1 für bspw. verantwortungsvolle Geschäftspraktiken durch die ISO 9001 im Bereich von StakeholderInnenanalysen oder Bewertungen von KundInnen- sowie LieferantInnenzufriedenheit gut abgedeckt ist.

Ein Risikomanagement wird nach Auskunft von IP1 (vgl. 2023, Z. 453–455) im Unternehmen nach den Vorgaben der Norm ISO 31000 verfolgt. Es ist hierfür jedoch keine Zertifizierung vorhanden. IP8 (vgl. 2023, Z. 446–448) betrachtet das Risikomanagement im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung mitunter als sinnvoll: „Aber es ist jetzt auch unser Plan, dass wir eben dieses Risikomanagement gerade in Hinblick auf ESG, das wird es jetzt in dem Jahr noch mal ausrollen und dann dementsprechend auch wirklich unserer künftigen Kennzahlen entwickeln wollen.“

Die Bereiche zum Thema eines Compliancemanagements oder Risikomanagements werden nach Einschätzung von IP3 (vgl. 2023, Z. 440–443) durch die ISO 9001 nicht ausreichend abgedeckt. IP1 (vgl. 2023, Z. 455–460) vertritt die Meinung, dass eine Zertifizierung nach ISO 37301 Compliance für das Unternehmen noch zu prüfen ist, d.h. ob dadurch ein Mehrwert entstehen würde.

Für den Compliance-Bereich sind im Unternehmen bereits Funktionen installiert worden IP8 (vgl. 2023, Z. 335–339) berichtet zum Thema Compliance-Management, dass das Unternehmen bereits ein Zertifikat nach ISO 37301 vorweisen kann. Eine Zertifizierung in diesem Bereich ist erst seit geraumer Zeit möglich. Einen Vorteil sieht die Person im Hinblick auf die Datenerhebung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Qualität der Daten war bei diesem ersten Zertifikat noch weniger bedeutsam und signalisiert einen Verbesserungsbedarf.

IP8 (vgl. 2023, Z. 426–432) berichtet aus der Erfahrung dieser relativ jungen Zertifizierungsmöglichkeit, dass es aus diesem Grund noch wenige Erfahrungswerte seitens des Auditors gegeben hat. Es wurde für jeden Normabschnitt mit Hilfe der hierzu vorhandenen Erläuterungen eine eigene bzw. gesonderte Risikobewertung durchgeführt.

Nach Aussage von IP2 (vgl. 2023, 421–430) bieten Zertifizierungen für die Bereiche Risikomanagement, Compliancemanagement, Energiemanagement im Hinblick auf die Datenbereitstellung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung keinen weiteren Mehrwert. Aus der Sicht der Person handelt es sich hierbei um Hilfszertifizierungen, mit denen eine Präzisierung der Fachberei-

che erfolgen kann. Bei den weiteren relevanten Managementsystemen wie Compliancemanagement oder Risikomanagement ergab die Befragung durchwegs Meinungsverschiedenheiten der ExpertInnen. Hier bestehen zum Teil noch wenig Erfahrungswerte, auch fehlen den ExpertInnen für eine finale Beurteilung die detaillierten Forderungen gewisser Standards nach ESRS.

Zum Energiemanagement äußert sich IP1 (vgl. 2023, Z. 463–465) in Bezug auf eine Zertifizierung kritisch. Man kann nach der Meinung der Person die Norminhalte der ISO 50001 sehr gut auch über die Norm nach ISO 14001 zum Umweltmanagement lösen. IP5 (vgl. 2023, Z. 420–428) hingegen ist von der zunehmenden Bedeutung eines Energiemanagementsystems nach ISO 50000 überzeugt. Im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist der Verbrauch von Energie ein wesentlicher Faktor, den es auch zu messen gilt. Im Bereich des Energiemanagementsystems zeigten sich geteilte Meinungen der ExpertInnen.

Die Befragungen ergaben, dass zumindest eines der genannten Umweltmanagementsysteme nach ISO 14001 oder nach EMAS-VO in den Unternehmen zur Anwendung gelangt. Ein überraschendes Ergebnis brachten die Befragungen in Bezug auf eine weitere Zertifizierungsmöglichkeit in diesem Bereich durch den EFB. Diese branchenspezifische Zertifizierung kam in Rahmen der Literaturrecherche nicht zu Tage. Die Befragung zeigte, dass diese Zertifizierung im Bereich der Entsorgungs- und Recyclingwirtschaft von einem kleinen Teil ergänzend zu Zertifizierungen der ISO 14001 oder der EMAS-VO durchgeführt wird. Die ISO-Norm ist jedoch die eindeutig bekanntere und gleichzeitig auch jene Norm, die unter den Befragten am häufigsten zur Anwendung gelangt. Die ExpertInnen sehen darin einen gewissen Vorteil für die Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts.

### **7.4.3. Digitalisierung**

Die Frage der Digitalisierung im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung wurde im Zuge der Interviews immer wieder aufgeworfen bzw. thematisiert. Es zeigte sich als relevantes Thema auf dem Weg zur Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts.

„Also es gibt sehr viele Daten, das ist richtig, der Digitalisierungsgrad, das ist jetzt aber, sage ich mal, eher durchwachsen.“ (IP1, 2023, Z. 591–592) Im Rahmen von bspw. Energiekennzahlen fehlt

noch ein großer bzw. essenzieller Schritt zur Digitalisierung. Es entsteht hierbei durch die manuelle Bearbeitung im Rahmen der Zählerablesung eine mögliche bzw. potenzielle Fehlerquelle. Ebenso entsteht durch die zeitlich nicht regelmäßige Durchführung der Ablesung eine gewisse Unschärfe des Datenmaterials. (vgl. IP1, 2023, Z. 593–600) Mit dieser Aussage geht IP1 auf die Thematik der digitalen Datenbereitstellung im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein. Eine Umstellung im Bereich der Energiedatenerfassung auf Smart Meter, ist vermutlich sehr aufwendig und stellt gleichzeitig auch einen Kraftakt dar (vgl. IP5, 2023, Z. 455–456).

IP2 (vgl. 2023, Z. 243–245) ist ähnlicher Meinung wie IP1 und erläutert dies folgendermaßen: „Das, was jetzt eben in der Vergangenheit zum großen Teil Handarbeit war, das muss eben ich sage bis 2025, dann in ein Regelreporting übergeführt werden. Das wird sicher nochmal eine Herausforderung für das Unternehmen werden.“ Nach der Beschreibung von IP2 (vgl. 2023, Z.316–318) sind im Unternehmen viele Daten digitalisiert und in Datenbanken vorhanden, jedoch nicht alles ist im ERP-System abgebildet, zusätzlich ist auch Datenmaterial auf Excel-Basis vorhanden. Eine Datenerfassung für relevante Daten der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird aktuell zum Großteil noch manuell durchgeführt. Hierbei besteht nach der Einschätzung von IP8 (vgl. 2023, Z. 294–296) noch ein erheblicher Verbesserungsbedarf.

Die Erfahrungswerte von IP10 (vgl. 2023, Z. 408–409) zeigen, dass im Unternehmen die Implementierung eines Programms umgesetzt ist, das speziell auf die relevanten Daten für die Bereiche Umwelt, Soziales und Unternehmensführung ausgerichtet ist.

Zum Thema der digitalen Berichterstattung in Form des ESEF Formats (vgl.5.2.5) gab IP9 (vgl. 2023, Z. 280–293) an, dass über 1 600 Tagging-Elemente für die einzelnen Informationen gefordert sind. Da der Nachhaltigkeitsbericht einen Teil des Lageberichtes darstellt und Teile daraus nicht veröffentlicht werden müssen, wird es eventuell zu einer Novellierung der Vorschrift kommen.

#### **7.4.4. Beleuchtung von relevanten Aspekten für die Abfallwirtschaft**

In diesem Abschnitt erfolgt eine ausführliche Darstellung bzw. Beleuchtung von relevanten Aspekten für die Abfallwirtschaftsbranche, die in einem engen Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung stehen. Ebenso werden mögliche neue Geschäftsmodelle, die nach den

Aussagen und Meinungen der ExpertInnen für die Branche entstehen können, näher erörtert. Weiters wird detailliert auf die Rolle des Verbands Österreichischer Entsorgungsbetriebe (VOEB) eingegangen.

„Die Abfallwirtschaft ist halt eine Schlüsselbranche in einer Kreislaufwirtschaft.“ (IP5, 2023, Z. 181–182) IP5 (vgl. 2023, Z. 187–188) beschreibt die künftige Entwicklung der Branche folgendermaßen: „[...] dass man zukünftig nicht mehr von Abfällen spricht, sondern immer mehr von Stoffstrommanagement und Kreislaufwirtschaft.“ Den Krenbereich Circular Economy –, Kreislaufwirtschaft – betrachtet IP8 (vgl. 2023, Z. 172–174) als eine Möglichkeit für die Branche. Die Rückführung der Materialien in den Stoffkreislauf bildet das Fundament der Kreislaufwirtschaft.

### **Fuhrpark, Transport und Logistik**

Bei den Befragungen der einzelnen ExpertInnen kristallisierte sich in Bezug auf Umweltaspekte das Thema des Fuhrparkes und der Transport- und Logistikeinsatz als branchenrelevant heraus. Die ExpertInnen verfolgen hierzu unterschiedliche Ansätze. Generell haben die Befragungen ergeben, dass ein Umstieg auf einen CO<sub>2</sub> neutralen Fuhrpark in der Branche als sehr schwierig betrachtet bzw. bewertet wird. IP10 (vgl. 2023, Z. 54–57) sieht sein Unternehmen als Recyclingunternehmen – bezogen auf die Geschäftstätigkeit – generell als nachhaltiges Unternehmen, insb. im Hinblick auf die Kreislaufwirtschaft. Als einen Problempunkt sieht IP10 (vgl. 2023, Z. 59–66) den CO<sub>2</sub>-Abdruck, der hauptsächlich durch den Antrieb von Diesel betriebenen LKW's, Baggern sowie Staplern verursacht wird. Die Verbrennung fossiler Brennstoffe betrifft den Logistikbereich. Nach der Aussage von IP10 (vgl. 2023 Z. 77–82) unternimmt man den Versuch den CO<sub>2</sub>-Ausstoß laufend zu reduzieren. So verfügt man über einen relativ neuen Fuhrpark nach Abgasklasse EURO 5. Ebenfalls habe man mit Gas betriebene Fahrzeuge im Einsatz, sowie eine eigene Biogas-Anlage in Betrieb. Die Entwicklung geht nach Meinung von IP10 (vgl. 2023, Z. 84–87) in eine gute Richtung, eine Forcierung von CO<sub>2</sub>-reduzierenden Maßnahmen hängt jedoch stark von der Bereitschaft der KundInnen ab, die höhere Kosten zu tragen.

IP8 (vgl. 2023, Z. 214–217) sieht eine Entwicklung hin zu einem CO<sub>2</sub>-sparsameren LKW-Fuhrpark derzeit aus technischen Gründen nicht möglich, da das Setzen auf alternative Antriebsarten schwierig sei. Das Unternehmen sei jedoch bestrebt, bei der Auswahl der SammelpartnerInnen,

jene PartnerInnen, die alternative Antriebsarten in Verwendung haben, im Vergabeverfahren positiv zu berücksichtigen. IP8 (vgl. 2023, Z. 220–226) erwähnt auch eine neue Regelung in Bezug auf den Transport per Bahn. Diese Regelung besteht erst seit 2023, hier muss der Transport ab einer gewissen Anzahl von Tonnen und ab einer Strecke von über 300 Kilometer auf die Schiene verlagert werden. Das mangelnde Angebot und die hohen Preise sorgen laut Auskunft des/der ExpertIn dafür, dass diese Transportart in seinem/ihrem Unternehmen noch nicht „überragend“ angelaufen ist. Hier fordert IP8 (vgl. 2023, Z. 228–230) explizit mehr Anreize durch die Politik. Nach der Aussage von IP7 (vgl. 2023, Z.112–116) hat sich das Unternehmen mit der Thematik eines Umstiegs in Richtung eines CO<sub>2</sub> sparsameren Lkw-Fuhrpark bereits eingehender beschäftigt. Die Person betrachtet dieses Vorhaben jedoch als schwierig und geht von einem längeren Entwicklungsprozess aus. „Es geht darum, eben umzusteigen auf Elektromobilität oder auf andere alternative Formen, [...]“

Die Befragungen haben ergeben, dass bezüglich einer CO<sub>2</sub>-Neutralität bzw. CO<sub>2</sub>-Reduktion im Bereich des LKW-Fuhrparkes für den überwiegenden Teil der ExpertInnen die Definition nicht eindeutig ist. IP8 (vgl. 2023, Z. 244–249) ist der Meinung, dass wenn die gesamte Wertschöpfungskette von einem Elektro-LKW und einem Diesel-LKW verglichen wird, es nicht eindeutig ist, wer in Bezug auf den CO<sub>2</sub>- Abdruck ein besseres Ergebnis erzielt. Ein Vergleich muss in diesem Bereich einer sehr genauen Betrachtung unterzogen werden, auch hinsichtlich der zurückzulegenden Routen.

Eine Optimierung der täglichen Logistiktätigkeiten findet in der Branche nach Meinung von IP6 (vgl. 2023, Z. 205) laufend statt. Nach der Erfahrung von IP5 (vgl. 2023, Z. 192) gibt es aus den jahrelangen Entwicklungen im Logistikbereich in der Branche bereits ein sehr gutes Know-how. „Logistik kann natürlich dann gewinnen, wenn ich vor allem nicht fahre. Die Logistik ist ja nicht nur Fahren von A nach B, sondern sich auch zu überlegen wie fahre ich am allerwenigsten.“ (IP5, 2023, 202–204) Nach Meinung von IP5 (vgl. 2023, Z. 206–209) muss man mehr Überlegungen dahingehend anstellen, an welchen Ort und zu welchem Zeitpunkt Stoff zur Verwertung anfällt sowie zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort ein Material benötigt wird. Es gilt nunmehr, diese Punkte optimal miteinander zu verknüpfen.

## **Deponien**

Durch die Befragungen ist im Bereich der Abfallwirtschaftsbranche und der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Zusammenhang mit Deponien ein weiteres und gleichzeitig spannendes Thema zu Tage getreten. Zum Themenbereich Deponien sieht IP7 (vgl. 2023, Z. 216–221) es vor allem in anderen Ländern als kritisch, dass es zu einer Ablagerung von Stoffen kommt, die wiederverwertet und einer sinnvollen Verwertung zugeführt werden könnten. Erst wenn das Material nicht mehr in anderer Weise verwertet werden kann, steht einer ordnungsgemäßen bzw. vorschriftsmäßigen Deponierung nichts entgegen. In Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist für IP7 (vgl. 2023, Z. 229–231) die Behandlung der Deponierung noch unklar. IP6 (vgl. 2023, Z. 556–562) zeigt sich über den Umstand erfreut, dass es im Unternehmen kaum Deponien gibt. Für die Bewertung der Nachhaltigkeitsberichterstattung drängt sich für jene, die geschlossene Deponien und Altlasten haben, dennoch die Frage auf, in welcher Form dies Berücksichtigung findet bzw. finden kann. In Bezug auf Umweltwirkungen gehen von Deponien und Altlasten Gase – wie bspw. Methangase, CO<sub>2</sub> und FCKW's – in die Luft. Diese interessante Betrachtungsweise, die im Rahmen der Befragungen jedoch nicht umfassend geklärt werden konnte, warf IP6 in Bezug auf die Frage der Deponien auf. „[...] wir haben kaum Deponien, darauf haben wir immer besonders viel Wert gelegt.“ (IP6, 2023, Z. 556) Einen neutralisierenden Effekt in Bezug auf Deponien sieht IP4 (vgl. 2023, Z. 501–503) in der Möglichkeit Brachflächen auf Deponien mit Photovoltaikanlagen auszustatten, die einen möglichen negativen Umwelteffekt wieder ausgleichen könnten.

## **Neue Geschäftsmodelle**

Im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt die Branche auch Überlegungen für neue mögliche oder bereits umgesetzte Geschäftsmodelle an. Im Zuge der Befragungen konnte ein umfassender Einblick in angestrebte Modelle und Ideen sowie damit verbundenen Herausforderungen gewonnen werden.

Für IP8 (vgl. 2023, Z. 189–191) stehen hier vorrangig kreislaufwirtschaftsfähige Projekte im Mittelpunkt. Dies beinhaltet Projekte, die sich auf den Verpackungsbereich sowie auch auf den Bereich des Batterierecyclings bei Elektro- und Altgeräten beziehen. Die stoffliche Verwertung von Kaffeekapseln für die Möbelindustrie ist eines dieser Projekte. (vgl. IP8, 2023, Z. 195–199) Auch

das Thema Textilrecycling besitzt Relevanz, ebenso setzt man im Konzern auch verstärkt auf die Digitalisierung, um diese Stoffkreisläufe transparent abbilden zu können (vgl. IP8, 2023, Z. 201–204).

Die Anforderungen der Industrie und vor allem der Bauwirtschaft sind für IP6 (vgl. 2023, Z. 25–27) von wesentlicher bzw. essenzieller Bedeutung. Das nachhaltige Bauen umfasst auch den Einsatz von nachhaltigen Baustoffen. Zudem ist eine Zuführung dieser Baustoffe in einen nachhaltigeren Kreislauf wichtig bzw. unerlässlich.

„Da werden wir als Entsorger auch gefordert sein, für unsere Kunden zukünftig auch entsprechende Recyclingquoten und sonstiges zu ermitteln.“ (IP6, 2023, Z. 28–29)

IP5 (vgl. 2023, Z. 139–142) vertritt die Ansicht, dass der Bereich des mineralischen Baustoffrecyclings aufgrund jahrelanger Erfahrungen und Entwicklungen gut funktioniert.

Für das Unternehmen von IP10 (vgl. 2023, Z. 228–234) steht u. a. in einem ersten Arbeitsschritt der Gedanke der Kundenberatung im Vordergrund. Es beginnt bei der beratenden Unterstützung im Bereich der Produktentwicklung, bereits an diesem Punkt muss auch die Entsorgung der Materialien bedacht werden. Eine Nachfrage bemerkt man bereits jetzt, insb. bei größeren Betrieben und bei börsennotierten Unternehmen. Das Problem ist jedoch, dass man für diese Beratungsleistung aktuell noch keinerlei Vergütung erhält und dies somit eine kostenlose Dienstleistung darstellt. (vgl. IP10, 253–255) Im Bereich der wesentlichen Stoffströme wie bspw. Kunststoff oder Papier werden sich vermehrt Systeme entwickeln. Die Aufgabe der Branche ist, für ausreichend verfügbare Anlagen Sorge zu tragen. (vgl. IP10, 2023, Z. 238–242) Vor allem jedoch vertritt IP10 (vgl. 2023, Z. 181–182) die Überzeugung, dass man als UnternehmerIn im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Lage sein muss, den Kunden mit allen relevanten Daten zu versorgen. Die Person ist überzeugt, dass mittelfristig zusätzlich CO<sub>2</sub>-relevante Daten auf der Rechnung angegeben werden müssen (vgl. IP10, 2023, Z. 541–542).

### **Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe (VOEB)**

Die Überlegungen und Bestrebungen, die seitens des VOEB im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung angestellt werden, im Zuge der Befragungen auch immer wieder thematisiert. Einige der ExpertInnen konnten auf Grund ihres Engagements und ihrer Tätigkeit für den VOEB hierzu nähere Informationen erteilen.

„[...] im VOEB sehen wir als Aufgabe, dass wir eben für die Entsorgungswirtschaft in Österreich Möglichkeiten schaffen oder den Markt so weit aufbereiten, damit er auch vernünftig von den Mitgliedsbetrieben bearbeitbar ist. Stichwort Verpackungsverordnung, Stichwort Gesetzeslage auf Schiene etc. [...].“ (IP4, 2023, Z. 59–62)

Der VOEB arbeitet bereits seit über 30 Jahren erfolgreich an Umweltthemen in der Abfallwirtschaft, hält bspw. IP6 explizit fest (vgl. IP6, 2023, Z. 19–22).

Nach Auskunft von IP4 (vgl. 2023, Z. 63–64) versucht man für die Branche Rahmenbedingungen zu erstellen, um eine Wertschöpfung für die Entsorgungswirtschaft zu schaffen. Die Person berichtet von einer Studie, die im VOEB erstellt wird und beschreibt dieses Vorhaben folgendermaßen: „Welchen Beitrag liefert die Abfallwirtschaft zur CO<sub>2</sub>-Reduktion in Österreich.“ Im Rahmen dieser Studie wird sowohl der Beitrag, den die Abfallwirtschaft im Hinblick auf das Nachhaltigkeitsthema leistet, hinterfragt als auch Überlegungen für ein Berechnungsmodell angestellt. Es soll erarbeitet werden, wie viel CO<sub>2</sub>-Ausstoß pro Tonne im Rahmen der stofflichen Verwertung der unterschiedlichen Fraktionen entstehen. (vgl. IP4, 2023, Z. 293–296) Die Befragung ergab, dass die vielen unterschiedlichen Stoffströme, die in der Abfallwirtschaft entstehen, die Berechnungen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung sehr komplex gestalten. IP7 (vgl. 2023, Z. 180–189) vertritt die Überzeugung, dass auch andere Branchen mit der Berechnung von gewissen Kennzahlen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu kämpfen haben. Die Abfallwirtschaftsbranche versuche aber, erste Schritte zu setzen und Kennzahlen zu erarbeiten.

## 8. BEANTWORTUNG DER EMPIRISCHEN SUBFORSCHUNGSFRAGEN

In diesem Kapitel erfolgt eine Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen unter Berücksichtigung der – im siebten in Kapitel ausgearbeiteten – empirischen Erkenntnisse. Es werden die – durch die Literaturrecherche gewonnenen theoretischen – Feststellungen des dritten und fünften Kapitels mit den empirischen Ergebnissen verknüpft.

### **SSF E1: Welchen Anforderungen und Herausforderungen müssen Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche sich bei der externen Finanz – und der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie stellen?**

Durch die geführten ExpertInneninterviews sowie die umfassende Literaturrecherche zu dem, wurde der Umfang der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Berücksichtigung der EU-Taxonomie-Verordnung festgestellt. Die wissenschaftliche Fachliteratur beschreibt den Prozess der Nachhaltigkeitsberichterstattung, in den auch die Kennzahlen aus der EU-Taxonomie-Verordnung einfließen, als sehr komplex und umfangreich. Die Befragungen machten offenbar, dass sich zahlreiche Unternehmen auf Grund der relativ kurzen Zeit bis zum Erstanwendungszeitpunkt mit der Thematik insgesamt auseinandergesetzt haben. Es handelt sich hierbei um einen Prozess, bei dem laut der Expertise der Befragten mehrere Abteilungen eines Unternehmens mitwirken müssen. Die umfangreichen Anforderungen, die die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit sich bringt, stellen viele Unternehmen vor personelle Herausforderungen. Viele der befragten ExpertInnen ziehen in Erwägung, externe BeraterInnen zu diesem Thema zu Rate zu ziehen, somit kalkulieren Unternehmen mit einem Kostenanstieg. Viele Unternehmer mussten feststellen, dass es im Hinblick auf die Berichterstattung noch Unklarheiten in Bezug auf die Detailanforderungen, bspw. zu den einzelnen Umweltzielen und den ESRS sowie auf die organisatorischen Abläufe und Zuständigkeiten im Unternehmen, bestehen. Der Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit in der Nachhaltigkeitsberichterstattung, der im Abschnitt 5.2.4 detailliert dargestellt wird, erweist sich für den Großteil der befragten ExpertInnen im Rahmen der durchzuführenden Wesentlichkeitsanalyse für die einzelnen Geschäftstätigkeiten als sehr aufwändig bzw. umfangreich. Ebenso beschäftigen die Datenanforderungen der einzelnen Standards der ESRS zu den Themen Umwelt, Soziales etc. die Unternehmer. In diesem Zusammenhang stellt sich für Unternehmer auch die Frage der künftigen strategischen Ausrichtung. So ergaben die Interviews mit den ExpertInnen,

dass sich die Unternehmen durchaus dazu bereit zeigen und zudem auch Überlegungen anstellen, Geschäftsfelder mit geringer Kostendeckung durch neue lukrativere Geschäftsmodelle zu ersetzen.

Um im Rahmen der EU-Taxonomie-Verordnung geforderte Kennzahlen wie Umsatz, CapEx und OpEx berechnen zu können, muss im Unternehmen eine aufwendige Analyse der Wirtschaftstätigkeiten auf die Taxonomiefähigkeit und die Taxonomiekonformität durchgeführt werden. Die Systematik zu dieser Analyse wird in unter dem Drei-Level-Test detailliert beschrieben (vgl. Abschnitt 4.4). Die Befragungen ergaben, dass sich der Großteil der ExpertInnen den Analysevorgang und die Berechnung der Kennzahlen mitunter als kompliziert vorstellt. Eine weitaus größere Problematik stellen die Befragten allerdings bei einer systemischen Zuordnung der Wirtschaftstätigkeiten für die Berechnungsgrundlage fest. Dies fließt in die Zuständigkeitsbereiche der Abteilungen Rechnungswesen und Controlling ein, hier muss eine entsprechende Zuordnung der Aufwände und Erträge auf die einzelnen Wirtschaftstätigkeiten erfolgen.

Die Kreislaufwirtschaft stellt eines der sechs von der EU definierten – Umweltziele dar. Dies macht die Abfallwirtschaftsbranche zu einer Schlüsselbranche im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dennoch gehen Umweltauswirkungen von den Unternehmen der Branche aus, die die Unternehmen auffordern künftig für Verbesserungen Sorge zu tragen. So erwies sich im Rahmen der geführten Interviews das Thema des Fuhrparks und der Transport- und Logistik-tätigkeiten in Bezug auf den CO<sub>2</sub>-Ausstoß als sehr wesentlich und gleichzeitig als dringlich. Überlegungen hin zu einem Umstieg auf eine CO<sub>2</sub>-schonendere Antriebsart der LKW's bzw. des Fuhrparks beschäftigen alle Befragten sehr. Es zeigte sich jedoch, dass aus aktueller Sicht und mit dem aktuellen technischen Stand der Entwicklungen ein Umstieg mit einem erheblichen finanziellen Aufwand verbunden ist. Dies wird die Unternehmen der Branche zukünftig noch vor Erprobungen verschiedenster Technologien stellen um sich für die – auf lange Sicht – effizienteste Antriebsart zu entscheiden. Die weiteren gesetzlichen Rahmenbedingungen werden dbzgl. einen großen Einfluss nehmen. Der CO<sub>2</sub>-Ausstoß in Verbindung mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt die Abfallwirtschaftsbranche vor die Herausforderung, den CO<sub>2</sub>-Ausstoß für die unterschiedlichen Stoffströme zu berechnen. Die Befragungen der ExpertInnen brachten die Erkenntnis, dass der Branchenverband VOEB hierzu an einer umfangreichen Studie arbeitet.

Das Thema der Digitalisierung erwies sich vor allem im Zuge der durchgeführten Interviews auf dem Weg zur Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung als bedeutsam. Die umfangreichen Anforderungen der CSRD und der EU-Taxonomie-Verordnung fordern die Unternehmen im Bereich der Datenaufbereitung. Die Befragungen ergaben, dass ein Großteil der geforderten Daten aktuell noch manuell erfasst wird. So beschäftigen sich die Unternehmen in einem hohen Ausmaß damit die Datenerfassung zu digitalisieren und danach in einem zentralen Regelreporting-system zu integrieren. Das geplante digitale Berichtsformat ESEF, in dem die Berichterstattung erfolgen soll, weist nach Einschätzungen der ExpertInnen noch Fragen in Bezug auf den Umfang und die Systematik auf. Generell werden die größten Herausforderungen im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung in den Bereichen Systeme und Prozesse gesehen. Hierbei war festzustellen, dass diese Problematik –, unabhängig von der Größe des Unternehmens – bei allen Befragten besteht.

### **SSF E2: Welche Daten und Informationen fließen aus welchen angewandten Managementsystemen in die Berichterstattung ein?**

In der Literaturrecherche zu den Hauptthemengebieten Nachhaltigkeitsberichterstattung und EU-Taxonomie-Verordnung, erfolgte eine detaillierte Ausarbeitung der relevanten Anforderungen. Eine ausführliche Darlegung der Theorie zu diesen Themen erfolgte im vierten und fünften Kapitel. Weiters wurde in der vorliegenden Forschungsarbeit das ebenso relevante Thema Managementsysteme theoretisch erforscht und im dritten Kapitel dargelegt. Die – im Rahmen der Literaturrecherche – gewonnenen Erkenntnisse wurden im Zuge der durchgeführten ExpertInneninterviews in der praktischen Anwendung hinterfragt und verglichen. Im Bereich der Managementsysteme wurde in der Theorie festgestellt, dass sich die Daten aus bestimmten Managementsystemen und deren Normen in den geforderten Inhalten einzelner Standards der ESERS wiederfinden. Der Großteil der befragten ExpertInnen bestätigten dies erteilten – im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung – Auskunft über eine mögliche praktische sowie vorteilhafte Vorgehensweise.

Ein relevantes Managementsystem ist das Umweltmanagementsystem, dessen Inhalte und die entsprechenden Normen hierzu werden in Abschnitt 3.3.2 ausgeführt. Die Norminhalte nach ISO 14001 sowie die EMAS-VO beziehen sich laut Auskunft der ExpertInnen in einem hohen Ausmaß auf Daten im Bereich Umwelt, Umwelt sowie Klimaschutz. Dies wurde auch in der theoretischen

Forschung festgestellt und deckte sich mit den Aussagen der ExpertInnen. So werden nach der Auskunft der ExpertInnen Umweltaspekte hinterfragt und festgelegt. Die ExpertInnen der Abfallwirtschaftsbranche nannten hierzu u. a. die Beispiele Verschmutzung der Luft, Verunreinigung von Böden oder auch Lärmbelästigung. Neben den Umweltemissionen werden ebenso der Ressourcenverbrauch wie bspw. der Energie-, Wasser- sowie Stromverbrauch, quantifiziert und abgebildet. Diese unterschiedlichen Umweltwirkungen und -aspekte werden von den jeweiligen Unternehmen nach erfolgter Quantifizierung laufend überwacht. Ebenso wird in dieser Hinsicht eine stetige Verbesserung angestrebt. Dieses Prinzip entspricht dem – nach Deming begründeten – PDCA-Zyklus (vgl. Abschnitt 3.2). Die Expertise der Befragten ergab, dass sowohl die Norm der ISO Reihe 14000 sowie die EMAS-VO relevante Daten für den Umweltbereich der ESRS liefern. Weiters gilt es festzustellen, dass die Inhalte der ISO 14001 und der EMAS-VO von den Grundanforderungen annähernd ähnlich sind. Die EMAS-VO fordert jedoch einen zusätzlichen Umweltbericht, der im Hinblick auf die umweltbezogenen Daten der ESRS bedeutsam sein kann. Für eine Einbindung in ein integriertes Managementsystem könnte sich die EMAS-VO laut Einschätzung der Experten auf Grund des anderen Aufbaus der Struktur jedoch als schwieriger gestalten.

Ein weiteres relevantes Managementsystem ist das Arbeitsschutzmanagementsystem (vgl. Abschnitt 3.3.3). Die Recherche in der wissenschaftlichen Fachliteratur brachte das Ergebnis, dass die Vorgängernorm – OHSAS 18001 – in diesem Bereich die durch die neuere Norm der ISO 45001 abgelöst wurde. Dies wurde auch im Rahmen der Befragungen der ExpertInnen bestätigt. Die Norminhalte nach ISO 45001 umfassen die Bereiche des betrieblichen Arbeitsschutzes sowie den Schutz der Sicherheit sowie der Gesundheit der Beschäftigten eines Unternehmens. Im Zuge der Befragungen der ExpertInnen konnten die Inhalte eines angewandten Arbeitsschutzmanagementsystems in den Unternehmen bestätigt werden. Das Ziel eines Arbeitsschutzmanagementsystems, ist eine Vermeidung bzw. Reduzierung von Arbeitsunfällen sowie berufsbedingten Krankheiten zu erzielen. Die Inhalte der Norm wurden im Zuge der Interviews auf eine Anwendung in der Praxis erforscht. Die ExpertInnen berichteten über den Themenbereich ArbeitnehmerInnenschutz, der durch die Normvorgaben in der Praxis Anwendung für den Bereich der Vermeidung und Verminderung von Arbeitsunfällen die Relevanz besitzt. Es erfolgt eine Quantifizierung von Unfällen sowie Beinaheunfällen und es werden Kennzahlen hierzu geführt. So sind in der Praxis die Kennzahlen dieser Bereiche bezogen auf die Arbeitsstunden und bezogen auf die

MitarbeiterInnenzahl durchaus gängig. Auch der Gesundheitsschutz und die Förderung der Gesundheit werden durch die Anwendung dieser Norm laufend überwacht. Das Ziel der Unfallvermeidung steht nach Aussage der ExpertInnen in allen Unternehmen stets im Vordergrund. Die empirische Forschung ergab zudem, dass insb. die Vermeidung des Unfallrisikos Brand in der Abfallwirtschaftsbranche sehr bedeutsam ist. Die Expertise der Befragten ergab, dass die Norm der ISO 450001 relevante Daten für den sozialen Bereich der ESRS liefert. Die ExpertInnen sehen dies im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstellung durchwegs positiv.

Neben den bereits genannten und häufig angewandten Managementsystemen, lieferte sowohl die Literaturrecherche als auch die empirische Forschung Kenntnisse über Managementsysteme und Normen für weitere Themenbereiche der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Das Qualitätsmanagementsystem nach ISO 9001 stellte sich als geeigneter Datenlieferant vor allem für die Wertschöpfungskette des Lieferanten- und des Kundenbereichs heraus. Es ist im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung für die Berücksichtigung der Wertschöpfungskette über die eigene Geschäftstätigkeit hinaus relevant. Ebenso enthält die Norm der ISO 9001 auch relevante Inhalte, die den Bereich des Governance Standards betreffen. Hier nannten die ExpertInnen Stakeholderanalysen oder Bewertungen der KundInnen- und LieferantInnenzufriedenheit als Beispiele, die einen qualifizierten Beitrag zu den verantwortungsvollen Geschäftspraktiken liefern. Die Norm der ISO 26000 liefert der Theorie zufolge einen Leitfaden für den Themenbereich Corporate Social Responsibility und umfasst demnach die Bereiche des gesellschaftlich verantwortlichen Handelns in einem Unternehmen. Es werden hierbei insb. Themen wie Arbeitsmethoden oder Menschenrechte sowie die Unternehmensführung eingehend behandelt. Nach einem Abgleich der theoretischen Inhalte sowie der praktischen Erfahrungen und Einschätzungen der ExpertInnen liefert die Norm der ISO 26000 essenzielle Daten und Inhalte, die speziell den Bereich der Unternehmensführung laut Standard ESRS G-1 betreffen. Ein angewandtes Managementsystem für den Bereich Energie nach der Norm ISO 50000 essenzielle Aspekte im Umgang mit diversen Energieressourcen. Im Vordergrund dieser Norm steht eine Senkung des Ressourcenverbrauchs. Nach der Einschätzung der ExpertInnen liefert diese Norm mit den Themen des Energie-, Wasser- sowie Stromverbrauchs für den Bereich der Umweltstandards nach ESRS relevante Informationen, die jedoch teilweise auch durch die ISO 14001 abgedeckt werden. Der Theorie zufolge beinhalten die Normen der ISO 37301 für Compliance-Management und der ISO

31000 für Risikomanagement vorteilhafte Inhalte im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die empirische Forschung brachte jedoch die Erkenntnis, dass zu diesen Normen in der Praxis bisher noch relativ wenige Erfahrungswerte zur Verfügung stehen.

## 9. CONCLUSIO UND AUSBLICK

Im abschließenden Kapitel der vorliegenden Masterthesis werden die gewonnenen Erkenntnisse, die sich aus der Theorie sowie aus der empirischen Forschung ergeben haben, zusammengefasst dargelegt. Anhand der Ergebnisse der vollständig beantworteten Subforschungsfragen der Theorie sowie der Empirie, welche im sechsten Kapitel sowie im achten Kapitel ausgearbeitet wurden, erfolgt eine Beantwortung der Hauptforschungsfrage, die im Zentrum der vorliegenden Masterthesis steht und folgendermaßen lautet:

**Wie gestaltet sich die Einflussnahme von bestehenden betrieblichen Managementsystemen, unter besonderer Berücksichtigung der EU-Taxonomie sowohl in der externen Finanz- als auch in der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Abfallwirtschaft?**

Abschließend wird in diesem Kapitel auf weitere Fragen, sich im Zuge dieser wissenschaftlichen Ausarbeitung ergeben haben, näher eingegangen. Ebenfalls erfolgt eine Darlegung des Ausblicks über einen weiteren relevanten Forschungsbedarf zu dieser Thematik, um die – die Masterthesis gewonnenen – wissenschaftlichen bzw. praktischen Erkenntnisse weiter fortzuführen zu können.

Im ersten Kapitel wurde die Ausgangssituation beschrieben, d.h. wie sich das Thema dieser Forschungsarbeit begründet und welche zentrale Problem- bzw. Fragestellung gegeben ist. Demnach zeigen die jüngsten Entwicklungen im Bereich des Klimawandels starke regionale Effekte im Zusammenhang mit Umweltkatastrophen und negativen Umweltereignissen. Diese Entwicklungen führen nunmehr dazu, dass der Themenbereich Ressourcenschonung und Umweltschutz zunehmend an Relevanz gewinnt. Mit der Richtlinie der CSRD und der EU-Taxonomie-Verordnung setzt die Politik wichtige und notwendige Maßnahmen, um das Thema Nachhaltigkeit zu forcieren und für die Wirtschaft relevanter zu gestalten. Die Branche der Abfallwirtschaft nimmt in diesem Zusammenhang eine bedeutsame Stellung ein, da sie in einem direkten bzw. engen Zusammenhang mit der Kreislauf- und Ressourcenwirtschaft steht.

Die zentralen Ergebnisse der vorliegenden Masterthesis umfassen die Thematik sowie die systematischen Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung und betrieblicher Managementsysteme. Es wurden die Wirkungsweise von angewandten betrieblichen Managementsystemen auf die Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung eingehend beleuchtet. Um diese Themen speziell

für die Abfallwirtschaftsbranche ausführlich zu erarbeiten, konzentrierten sich die empirischen Befragungen auf ExpertInnen aus Abfallwirtschafts- und Recyclingunternehmen.

Der theoretische Teil der vorliegenden Masterthesis legt ein besonderes Augenmerk auf die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen der CSRD sowie der EU-Taxonomie-Verordnung. Ebenfalls wurde der Bereich der externen Finanzberichterstattung, der im Rahmen dieser Thematiken in Teilbereichen wichtige Aspekte beinhaltet, näher ausgeführt.

Es erfolgte eine detaillierte Ausarbeitung und Unterscheidung der EU-Taxonomie-Verordnung und der CSRD in den wesentlichen Bestandteilen des Berichtsumfangs und der Systematik der Berichterstattungen. Die empirische Untersuchung machte nunmehr offenbar, dass eine Differenzierung dieser beiden Berichtsumfänge in der Praxis teilweise nicht eindeutig getroffen werden kann. Die Inhalte der CSRD und der EU-Taxonomie-Verordnung sind zwar der Theorie nach aufeinander abgestimmt, dennoch sind sie im Aufbau sehr komplex gestaltet. Ebenso umfassen die beiden Rechtsgrundlagen viele unterschiedliche Themenbereiche. Die bestätigen die gewonnenen Erkenntnisse aus den geführten Interviews. Die ExpertInnen führten an, dass für die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verschiedene Fachabteilungen miteinbezogen sind, um die komplexen Anforderungen zu erfüllen und fachspezifische Informationen zu liefern.

Bei der EU-Taxonomie-Verordnung, die im vierten Kapitel dargelegt wird, handelt es sich um eine –, von der EU erlassene –, Verordnung, die ein Klassifizierungssystem zur Bestimmung nachhaltiger Wirtschafts- und Geschäftstätigkeiten normiert. Hiermit verfolgt die EU die Zielsetzung, das Wirtschaftssystem anzupassen und das Konsumverhalten und die Investitionen in nachhaltige Wirtschaftsaktivitäten zu lenken. Die sechs – von der EU festgelegten – Umweltziele sind für die Verordnung bedeutsam. Aufgrund dieser Verordnung müssen die Unternehmen im Rahmen einer Betroffenheitsanalyse feststellen, ob ihre Wirtschaftstätigkeiten einer Taxonomiefähigkeit entsprechen. In weiterer Folge kann – im Rahmen einer Konformitätsanalyse – eine Feststellung der Taxonomiekonformität erfolgen. Die danach festgestellten Wirtschaftstätigkeiten sind als ökologisch nachhaltig einzustufen und bilden das Ergebnis dieser Klassifizierung. Im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind die KPI daraus relevant. Die Daten aus der Bilanz sowie aus der GuV stellen für die Erstellung von KPI Umsatz, Investitionen (CapEx) sowie Aufwände (OpEx) eine wichtige Berechnungsgrundlage dar. Die Definition dieser Kennzahlen wurde in Abschnitt 4.5 vorgenommen. Die empirische Forschung hat ergeben, dass die ExpertInnen die Feststellung

der nachhaltigen Wirtschaftsaktivitäten im Rahmen dieser Analysen besonders für die Abfallwirtschaftsbranche als sehr komplex und aufwändig betrachten. Aufgrund der dynamischen Rechtsverweise der EU-Taxonomie-Verordnung und der CSRD sind die Kennzahlen auch in der CSRD und somit auch für die Nachhaltigkeitsberichterstattung von signifikanter Bedeutung.

Bei der CSRD, die in Abschnitt 5.2 umfassend dargelegt wird, handelt es sich um eine EU-Richtlinie zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. Die Vorgaben der CSRD verpflichten zu inhaltlichen Angaben aus den Bereichen Umwelt, Soziales und Unternehmensführung. Um diese Angabepflichten einzuhalten und der Berichtspflicht nachzukommen, müssen die Unternehmen die Standards nach ESRS anwenden. Der Inhalt der zwölf Standards beschreibt detaillierte Angaben sowie eine definitive Leitlinie zur Berichterstellung. Dadurch ist eine Vergleichbarkeit der von Unternehmen erstellten Berichten gegeben. Die Standards sind in unterschiedliche Bereiche gegliedert, so bestehen allgemeine, themenspezifische sowie branchenspezifische Standards. Im Rahmen einer Wesentlichkeitsanalyse müssen die Unternehmen bei der Identifikation aller berichtspflichtigen Themen bewerten, was für das Unternehmen als wesentlich hinsichtlich der Nachhaltigkeitsfaktoren zu beurteilen ist. Ebenso ist auch zu bewerten, in welcher Form das Unternehmen die Umwelt beeinflusst. Die theoretischen Erkenntnisse liefern einen Einblick, wie umfangreich die Standards hinsichtlich der Bandbreite der Themen, sowie hinsichtlich des detaillierten inhaltlichen Aufbaus ausgestaltet sind. Dies spiegelte sich auch im Rahmen der empirischen Forschung wider. Den ExpertInnen ist das umfangreiche Ausmaß der Berichtsthemen durchwegs bewusst. Viele der befragten ExpertInnen zeigen sich hinsichtlich des relativ zeitnahen Erstanwendungszeitpunkts und der organisatorischen Umsetzung, die für eine Berichterstellung in Bezug auf eine Datenbereitstellung erforderlich sind, durchaus besorgt.

Ein –, für die Beantwortung der Hauptforschungsfrage dieser Masterthesis –, relevantes Thema bilden die Managementsysteme, die im dritten Kapitel umfassend dargelegt werden. Ein Managementsystem wird u. a. als Hilfsmittel der Unternehmensleitung definiert, um die systematische Einhaltung und Erfüllung von Managementaufgaben zu unterstützen. Dieses System umfasst alle Prinzipien, Spielregeln sowie alle gelebten Systematiken innerhalb eines Unternehmens. Zum Erreichen gleichwie zur Sicherstellung eines Unternehmensziels umfasst ein Managementsystem die Gesamtheit aller organisatorischen Maßnahmen und kann sich auf spezielle Themenbereiche

wie bspw. Umwelt, Qualität, Arbeitssicherheit und Gesundheit stützen. Managementsysteme beziehen sich stets auf die spezifischen Anforderungen des Managements sowie auf die Besonderheiten des Unternehmens und sind sohin in Bezug auf den Inhalt nicht normierbar. Aus diesem Grund beschränken sich Normen für Managementsysteme auf Empfehlungen für den Aufbau, die Definitionen und die Erläuterungen einzelner Inhalte. Die Erkenntnisse sowohl aus der Theorie als auch aus der Empirie machten offenbar, dass die internationale Normenorganisation ISO einen sehr hohen Bekanntheits- sowie Anwendungsgrad hat. Die Normen bilden demnach ein gewisses Schema bzw. Gerüst, das die Unternehmen jeweils individuell befüllen können. Die ISO nennt diese übergeordnete Gliederung High Level Structure. Hiermit soll ein einheitlicher Aufbau der genormten Standards gewährleistet werden. Der Aufbau und Inhalt orientiert sich insb. nach dem – von William Edwards Deming begründeten –PDCA-Zyklus. Die fortlaufende Verbesserung steht hierbei stets im Vordergrund und soll auch gewährleistet werden. Diese fachspezifischen Erkenntnisse zu Managementsystemen, die in der Theorie gewonnen wurden, wurden auch von den Expertinnen dieses Fachbereichs bestätigt.

Die theoretische Forschung lieferte Erkenntnisse über häufig angewandte Management-System-Normen. In Kombination mit den – durch die empirische Forschung – gewonnen Erkenntnissen wurden diese auf Grund ihrer Inhaltlichen Normanforderungen mit den thematischen Bereichen der Nachhaltigkeitsberichterstattung verglichen. Es wurde erarbeitet, dass sich die Daten aus Managementsystemen und deren Normen sich in den geforderten Inhalten einzelner Standards der ESRS wiedergefunden haben und somit relevante Daten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung liefern können.

So führten die Forschungsergebnisse zu folgenden Erkenntnissen sowie wesentlichen Schlussfolgerungen. Ein angewandtes Umweltmanagementsystem nach der ISO Reihe 14000 liefert umfangreiche Daten im Bereich Umwelt, Umwelt sowie Klimaschutz. Es werden bestimmte Umweltaspekte hinterfragt und gleichzeitig auch festgelegt. Die ExpertInnen der Abfallwirtschaftsbranche nannten hierzu u. a. anderem die Beispiele Luftverschmutzung, Verunreinigung von Böden oder auch Lärmbelästigung. Neben den Umweltemissionen werden ebenso der Ressourcenverbrauch wie bspw. der Energie-, Wasser- sowie Stromverbrauch quantifiziert und abgebildet. Der beschriebene Ressourcenverbrauch beinhaltet auch die ISO 50000, die nach empirischen Er-

kenntnissen in der Praxis aktuell noch kaum zu Anwendung gelangt. Die Daten können im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung dem Themenbereich Umwelt zugeordnet werden. Neben der ISO 14001 ist mit der EMAS-VO, in der wissenschaftliche Fachliteratur eine weitere relevante umweltspezifische Norm angeführt, die detaillierte Daten für den Umweltbereich liefert. Ein überraschendes Ergebnis lieferten die Erkenntnisse im Zuge der ExpertInneninterviews. Ein – besonders für die Abfallwirtschaft relevantes – Regulativ im Zusammenhang mit einer Qualitätskontrolle von Managementsystemen im Bereich der Abfallwirtschaft stellt demnach der EFB dar. Dieses Regulativ kam in der theoretischen Literaturrecherche nicht vor, stellt dennoch eine relevante Datenbasis für eine Verwendung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Verfügung. Ein angewandtes Arbeitsschutzmanagementsystem nach der Norm ISO 450001 umfasst die Themenbereiche des betrieblichen Arbeitsschutzes sowie den Schutz der Sicherheit sowie der Gesundheit der Beschäftigten eines Unternehmens. Es liefert Kennzahlen dieser Bereiche bezogen auf die Arbeitsstunden und auf die MitarbeiterInnenzahl. Somit ist für diesen Bereich eine aktuelle Datenbasis gegeben. Die Daten können im Rahmen der Nachhaltigkeitsberichterstattung dem Themenbereich Soziales zugeordnet werden. In der Theorie wurden weitere Managementsystem-Normen erforscht, in der Praxis finden sich hierzu noch wenige Erfahrungswerte. Dem theoretischen Inhalt sowie der Einschätzung einiger ExpertInnen zufolge können sich hieraus auch relevante Daten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ergeben. Die Norm der ISO 26000 für die Corporate Social Responsibility umfasst den Bereich des gesellschaftlich verantwortlichen Handelns in einem Unternehmen. Die Inhalte und Daten betreffen speziell den Bereich der Unternehmensführung in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Normen der ISO 37301 für das Compliancemanagement gleichwie der ISO 31000 für das Risikomanagement können ebenso vorteilhafte Einblicke bzw. Inhalte im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung liefern.

Die Forschungsergebnisse bestätigten und präzisierten die Vorannahmen, dass angewandte Managementsysteme – in Bezug auf die Datenbereitstellung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung – Einfluss nehmen. Es wurden umfassende Erkenntnisse darüber gewonnen, dass sich die Anwendung eines IMS, das in Abschnitt 3.4 beschrieben ist, im Hinblick auf eine effiziente Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchaus als vorteilhaft erweist. Eine Einfluss-

nahme von Managementsystemen auf die externe Finanzberichterstattung belegen die Forschungsergebnisse nicht. Hingegen stellt die externe Finanzberichterstattung mit der Bilanz sowie mit der GuV eine wichtige Berechnungsgrundlage für die Erstellung der KPI dar.

Aufgrund nicht vollständig publizierter Anforderungen einiger Standards der ESRS sowie einiger Umweltziele wurden in Bezug auf den Detaillierungsgrad der Daten- und Informationsbereitstellung für Unternehmen im Rahmen der vorliegenden dieser Masterthesis einige Wissenslücken identifiziert. Demnach stellt dies gleichwie die Thematik der Digitalisierung –, die in Abschnitt 7.4.3 eingehend beschrieben wurde – im Rahmen der Datenaufbereitung, -zusammenführung und -verarbeitung einen weiteren und gleichzeitig nicht unerheblichen Forschungsbedarf dar. Die vorliegende Forschungsarbeit ist hinsichtlich der aktuellen Thematik insb. für Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche hinsichtlich der Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von signifikanter Bedeutung.

## LITERATURVERZEICHNIS

### Fachbücher

- Ahsen, A. (2006). *Integriertes Qualitäts- und Umweltmanagement: Mehrdimensionale Modellierung und Anwendung in der deutschen Automobilindustrie*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.
- Anda González, L. (2021). *Normen richtig lesen und anwenden: Erläuterung anhand von Beispielen* (2. Aufl.). Berlin, Wien, Zürich: Beuth Verlag GmbH.
- Benes, G. & Groh, P. E. (2014). *Grundlagen des Qualitätsmanagements* (3. Aufl.). München: Fachbuchverl. Leipzig im Carl-Hanser-Verl.
- Berger-Grabner, D. (2016). *Wissenschaftliches Arbeiten in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften: Hilfreiche Tipps und praktische Beispiele* (3. Aufl.). Wiesbaden: Springer Gabler.
- Bogner, A. Littig, B. & Menz, W. (2002). *Das Experteninterview: Theorie, Methode, Anwendung*. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Bortz, J. & Döring, N. (2006). *Forschungsmethoden und Evaluation: Für Human- und Sozialwissenschaftler* (4. Aufl.). Heidelberg: Springer-Medizin-Verl.
- Brauweiler, J. (2019). *Arbeitsschutzmanagementsysteme nach ISO 45001: Grundwissen Für Praktiker* (2. Aufl.). Wiesbaden: Gabler.
- Brauweiler, J. & Zenker-Hoffmann, A. (2014). *Arbeitsschutzmanagementsysteme nach OHSAS 18001: Grundwissen für Praktiker*. Wiesbaden, Springer Gabler.
- Brauweiler, J., Zenker-Hoffmann, A. & Will, M. (2018). *Umweltmanagementsysteme nach ISO 14001: Grundwissen für Praktiker* (2. Aufl.). Wiesbaden, Heidelberg: Springer Gabler.
- Brein, M., Denk, C., Krainer, W., Pfeiler, K. & Sixl, G. (2022). *Bilanzierung 2023* (19. Aufl.). Graz: dbv.
- Brugger-Gebhardt, S. & Jungblut, G. (2019). *Die DIN EN ISO 50001:2018 verstehen: Die Norm sicher interpretieren und sinnvoll umsetzen*. Wiesbaden, Heidelberg: Springer Fachmedien.
- Dresing, T. & Pehl, T. (2015). *Praxisbuch Interview, Transkription & Analyse: Anleitungen und Regelsysteme für qualitativ Forschende* (6. Aufl.). Marburg, Eigenverlag.
- Duden. (2000). *Rechtschreibung der deutschen Sprache*. Mannheim: Dudenverl.

- Ebster, C. & Stalzer, L. (2017). *Wissenschaftliches Arbeiten für Wirtschafts- und Sozialwissenschaftler* (5. Aufl.). Wien: Facultas.
- Egger, A., Bertl, R. & Hirschler, K. (2022). *Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch – Der Einzelabschluss* (18. Aufl., Bd. 1). Wien: Linde.
- Egger, A., Bertl, R., Hirschler, K. & Mittelbach-Hörmanseder, S. (2021). *Der Konzernabschluss* (9. Aufl., Bd.2).
- Enzler, S. (1999). *Integriertes prozeßorientiertes Management: Die Verbindung von Umwelt, Qualität und Arbeitssicherheit in einem Managementsystem anhand der betrieblichen Prozesse*. Berlin: Mensch-und-Buch-Verl.
- Forschelen, B. (2017). *Kompendium der Zitate für Unternehmer und Führungskräfte: Über 5000 Aphorismen für Reden und Texte im Management*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Geiger, W. & Kotte, W. (2008). *Handbuch Qualität: Grundlagen und Elemente des Qualitätsmanagements: Systeme - Perspektiven* (5. Aufl.). Wiesbaden: Vieweg.
- Geilhausen, M. (2014). *Kompakter Leitfaden für Energiemanager: Energiemanagementsysteme nach ISO 50001*. Wiesbaden: Springer Vieweg.
- Gläser, J. & Laudel, G. (2010). *Experteninterviews und qualitative Inhaltsanalyse als Instrumente rekonstruierender Untersuchungen* (4. Aufl.). Wiesbaden: VS Verlag.
- Heller, T. & Prasse, C. (2017). *Total Productive Management - Ganzheitlich: Einführung in der Praxis*. Berlin, Heidelberg: Vieweg.
- Hildebrandt, A. & Landhäußer, W. (2017). *CSR und Digitalisierung: Der digitale Wandel als Chance und Herausforderung für Wirtschaft und Gesellschaft*. Berlin, Heidelberg: Springer Gabler.
- Huber, B. (2014). *Öffentliche Experten: Über die Medienpräsenz von Fachleuten*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Kramer, M. (2010). *Integratives Umweltmanagement: Systemorientierte Zusammenhänge zwischen Politik, Recht, Management und Technik*. Wiesbaden: Gabler.
- Kranert, M. & Cord-Landwehr, K. (2010). *Einführung in die Abfallwirtschaft* (4. Aufl.). Wiesbaden: Vieweg + Teubner.
- Kruse, J. (2015). *Qualitative Interviewforschung: Ein integrativer Ansatz* (2. Aufl.). Weinheim, Basel: Beltz Juventa.

- Kuckartz, U. (2016). *Qualitative Inhaltsanalyse: Methoden, Praxis, Computerunterstützung* (3. Aufl.). Weinheim, Basel: Beltz Juventa.
- Leithner, S. (2021). *Nachhaltige Kapitalmärkte: Die Transformation erfolgreich gestalten*. Freiburg, Basel, Wien: Herder.
- Mayer, K. (2020). *Nachhaltigkeit: 125 Fragen und Antworten: Wegweiser für die Wirtschaft der Zukunft* (2. Aufl.). Wiesbaden: Springer Gabler.
- Mayring, P. (2002). *Einführung in die qualitative Sozialforschung: Eine Anleitung zu qualitativem Denken* (5. Aufl.). Weinheim, Basel: Beltz.
- Misoch, S. (2015). *Qualitative Interviews*. Berlin, München: De Gruyter.
- Pfeifer, T. & Schmitt, R. (2021). *Masing Handbuch Qualitätsmanagement* (7. Aufl.). München: Hanser.
- Pinner, W. (2019). *Nachhaltiges Investieren: Konkrete Themen und ihre Bewertung* (2. Aufl.). Wien: Linde international.
- Pischon, A. (1999). *Integrierte Managementsysteme für Qualität, Umweltschutz und Arbeitssicherheit*. Berlin, Heidelberg: Springer.
- Romeike, F. (2018). *Risikomanagement*. Wiesbaden, Heidelberg: Springer Gabler.
- Rüegg-Stürm, J. & Grand, S. (2019). *Das St. Galler Management-Modell: Management in einer komplexen Welt*. Bern: Haupt Verlag.
- Schneider, A. & Schmidpeter, R. (2015). *Corporate Social Responsibility: Verantwortungsvolle Unternehmensführung in Theorie und Praxis* (2. Aufl.). Berlin, Heidelberg: Springer Gabler.
- Schwerdtle, H. (1999). *Prozeßintegriertes Management – PIM: Ein Modell für effizientes Qualitäts-, Umwelt- und Arbeitsschutzmanagement*. Berlin, Heidelberg: Springer.
- Specht, O. & Nauert, A. (2020). *Planet proofed: Wie Ihr Unternehmen Schritt für Schritt nachhaltig und zukunftsfähig wird*. München: Redline.
- Stehr, C. & Struve, F. (2017). *CSR und Marketing: Nachhaltigkeit und Verantwortung richtig kommunizieren*. Berlin: Springer Gabler.
- Urianek, J. (2014). *ABC der Buchhaltung* (5. Aufl.). Wien: Linde.
- Weinrich, K. (2014). *Nachhaltigkeit im Employer Branding: Eine verhaltenstheoretische Analyse und Implikationen für die Markenführung*. Wiesbaden: Springer Gabler.

### **Beiträge aus Sammelwerken**

Croci-Maspoli, M., & Essl, F. (2013). Klimatologische Grundlagen Klimawandel, Beobachtungen, Szenarien. In F. Essl & W. Rabitsch (Hrsg.), *Biodiversität und Klimawandel. Auswirkungen und Handlungsoptionen für den Naturschutz in Mitteleuropa* (S. 3–29). Berlin, Heidelberg: Springer Spektrum.

### **Beiträge aus Fachzeitschriften**

Aschauer E., Schneider G. & Strakova J. (2022). Aktuelle Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 2022(1), 21–29.

Baumüller, J. (2023). Am Weg zur neuen europäischen Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine Skizze erster Vorbereitungsschritte für die neuen Berichtspflichten. *BÖB Journal*, 24(1), 58–62.

Baumüller, J., Haring, N. & Merl, S. (2022). Erstanwendung der Berichtspflichten gem. Taxonomie-VO: Überblick und Handlungsempfehlungen. *IRZ*, 2022(77), 77–84.

Binner, H. F. (2002). Entwicklung und Einführung integrierter Managementsysteme - Standardisiertes Vorgehensmodell. *ZWF - Zeitschrift für wirtschaftlichen Fabrikbetrieb*, 97(9), 472–473.

Fuhrmann, K. & Winkelbauer, B. (2022). CSRD - Ausweitung der Nachhaltigkeitsberichtspflichten: Der Entwurf der Europäischen Kommission im Überblick. *Immo Aktuell*, 4(3), 124–128.

Gehmayr, B. & Gross, S. (2022). Die EU-Taxonomie: Welche Maßnahmen müssen von Unternehmen bezüglich der Vorgaben der EU-Taxonomie gesetzt werden?. *CFO aktuell*, 16(1), 14–16.

Gross, S., Kirchmair, L. & Gehmayr, B. (2022). EU-Taxonomie: Die Konformitätsanalyse bringt neue Herausforderungen: Erweiterte Anforderungen im Vergleich zum ersten Berichtsjahr. *CFO aktuell*, 16(5), 176–178.

Hrinkow, M., Hummel, K. & Terko, S. (2022). Aktuelle Fragen aus der Praxis zur EU-Taxonomie-Verordnung – zur Definition von Wirtschaftstätigkeiten und Rolle des Wesentlichkeitsverständnisses. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 2022(1), 16–20.

Kern, A., Jung, P. & Jung, P. (2022). Reporting für das Klima. *Controlling & Management Review*, 66(2), 44–49.

Kreuzer, C. (2022). Taxonomiekonformer Umsatz. *CFO aktuell*, 16(1), 34.

- Kroker, D. (2012). Vom Müllkutscher zum Ressourcenmanager. *VOEB – Festschrift*. 1(1), (32–33).
- Needham, S., Warnke, L. & Müller, S. (2023). Grünes Licht für die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD): Ein Überblick über die finalisierten Regelungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung. *IRZ*, 18(1), 41–46.
- Resl, K. & Zenker, M. (2022). Nachhaltigkeitskennzahlen 2.0 – Das immer stärker werdende Involvement von CFOs im Reporting vor dem Hintergrund der CSRD und der EU-Taxonomie. *CFO aktuell*, 16(2), 43–46.
- Roider, D. & Wedl, J. (2022). Die EU-Taxonomie-Verordnung – Implikationen für Unternehmen und deren Abschlussprüfer. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 32(4), 118–126.
- Schönauer, K., Irresberger, S., Athavale, S. & Leitner, J. (2022). Sustainability Reporting Standards als neue regulatorische Herausforderung für die Finanzfunktion im Unternehmen. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 32(7-8), 244–248.
- Schönauer, K., Ratzinger, V. & Luggauer, M. (2022). Aktuelle Entwicklungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. *CFO aktuell*, 16(3), 91–94.
- Skerlan, P. & Ackerler, M. (2022). Nichtfinanzielle Berichterstattung – Herausforderung oder Chance?. *CFO aktuell*, 16(3), 111–114.
- Sternisko, A. M. & Rosanowski, L. (2023). Die europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung nimmt Form an: Einblicke in den aktuellen Stand der sektoragnostischen European Sustainability Reporting Standards (ESRS). *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*. 33(2), 51–58.
- Strakova, J. (2023). Sustainability Reporting aus der Perspektive der Finanzberichterstattung. *RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*. 33(2), (59–62).
- Vrba, M. & Huber, K. (2023). Nachhaltigkeitsberichterstattung - Update zur EU-Taxonomie. *BÖB Journal*, 24(1), 66–68.

**Sonstige Quellen (noch durchschauen ob alle verwendet und alphabetisch sortieren)**

- Delegierte Verordnung (EU) C (2021) 4987, in der Fassung vom 06.07.2021. Verfügbar unter EUR-Lex Website: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:6cc10dc0-de60-11eb-895a-01aa75ed71a1.0004.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:6cc10dc0-de60-11eb-895a-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF) (abgerufen am 9.05.2023).
- Durchführungsakte und delegierte Rechtsakte – Taxonomie-Verordnung. (2023). Verfügbar unter Finance EC Europa Website: [https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/financial-services-legislation/implementing-and-delegated-acts/taxonomy-regulation\\_de?et-rans=de](https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/financial-services-legislation/implementing-and-delegated-acts/taxonomy-regulation_de?et-rans=de) (abgerufen am: 09.05.2023).
- EFRAG Today. (2023). Verfügbar unter EFRAG Website: <https://www.efrag.org/About/Facts> (abgerufen am 18.03.2023).
- EN ISO 9001:2015-11-15; Qualitätsmanagementsysteme – Anforderungen Europäisches Komitee. (2015).
- EU-Taxonomie für nachhaltige Aktivitäten. (2023). Verfügbar unter Europäische Kommission Website: [https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities\\_en#regulation](https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en#regulation) (Abgerufen am 28.03.2023).
- Expertinnengespräch IP1, Leitung Abteilung Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen, geführt von Rozinski Evamaria, 12.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–17.
- ExpertInnengespräch IP2, Experte Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen, geführt von Rozinski Evamaria, 13.04.2023, Feldkirchen b. Graz, S. 1–19.
- ExpertInnengespräch IP3, Managerin Qualität, Sicherheit u. Umwelt, Abfallwirtschaftsunternehmen, geführt von Rozinski Evamaria, 14.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Feldkirchen b. Graz, S. 1–24.
- ExpertInnengespräch IP4, Geschäftsführer; Recyclingunternehmen; Vorstandsmitglied Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe, geführt von Rozinski Evamaria, 17.04.2023, telefonisch, Fernitz-Mellach, S. 1–17.
- ExpertInnengespräch IP5, Abfallrechtlicher Geschäftsführer, Vorstandsmitglied des Österreichischen Baustoff-Recycling Verbandes, geführt von Rozinski Evamaria, 18.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–18.

- ExpertInnengespräch IP6, Geschäftsführer; Abfallwirtschaftsunternehmen, Vorstandsmitglied  
Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe, geführt von Rozinski Evamaria, 19.04.2023,  
Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–19.
- ExpertInnengespräch IP7, Geschäftsführer; Abfallwirtschaftsunternehmen, Vorstandsmitglied  
Verband Österreichischer Entsorgungsbetriebe, geführt von Rozinski Evamaria, 19.04.2023,  
Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–10.
- ExpertInnengespräch IP8, Expertin Nachhaltigkeit, Recyclingunternehmen, geführt von Rozinski  
Evamaria, 20.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–16.
- ExpertInnengespräch IP9, Managerin Nachhaltigkeit, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, geführt  
von Rozinski Evamaria, 26.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S.  
1–12.
- ExpertInnengespräch IP10, CFO Recycling u. Entsorgungsunternehmen, geführt von Rozinski  
Evamaria, 26.04.2023, Videotelefonie via Microsoft Teams, Fernitz-Mellach, S. 1–21.
- NACE Rev. 2 Statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft.  
(2008, Januar). Verfügbar unter Commission Europa Website: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5902453/KS-RA-07-015-DE.PDF> (abgerufen am: 02.05.2023).
- Nachhaltigkeitsberichterstattung: Empfehlungen für eine gute Unternehmerpraxis. (2009, Ja-  
nuar). Verfügbar unter Borderstep Website: [https://www.borderstep.de/wp-content/uplo-  
ads/2007/01/BMU\\_Nachhaltigkeitsberichterstattung\\_Empfehlungen\\_Unternehmenspra-  
axis\\_2008.pdf](https://www.borderstep.de/wp-content/uploads/2007/01/BMU_Nachhaltigkeitsberichterstattung_Empfehlungen_Unternehmenspraaxis_2008.pdf) (abgerufen am: 31.05.2022).
- Referat Abfall- und Ressourcenwirtschaft. (2023). Verfügbar unter Land Steiermark Website:  
<https://www.verwaltung.steiermark.at/cms/ziel/75778008/DE> (abgerufen am: 14.03.2023).

## ANHANG

### A - 1 Interviewleitfaden

#### Einleitung:

- Begrüßung, Dank im Voraus und Erklärung zum Ablauf des Interviews
- Gegenseitige Vorstellung
- Thema der Masterthesis und Zielsetzung
- Hinweis und Einverständnis zur Aufzeichnung

#### Aufrechterhaltungsfragen:

Können Sie dazu bitte ein Beispiel nennen?

Können Sie mir das bitte genauer erklären?

Wie meinen Sie das?

#### Bereich Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD):

1. Das Thema Nachhaltigkeitsberichtserstattung ist in den letzten Monaten in aller Munde. Wie weit haben Sie sich mit diesem Thema schon auseinandergesetzt?
2. Hat ihr Unternehmen in der Vergangenheit schon einen Nachhaltigkeitsbericht erstellt? Wenn Ja: Was war der Hintergrund dafür?
3. Welche Bedeutung hatte dies für Ihr Unternehmen bis jetzt? Noch keine Bedeutung, oder Image Aufbesserung?
4. Wie sind sie in der Vergangenheit bei der Erstellung des Nachhaltigkeitsberichtes vorgegangen?
5. Gibt es dafür eine eigene Abteilung in Ihrem Unternehmen in dessen Zuständigkeitsbereich das fällt?
6. Haben Sie sich mit, der von der EU erlassenen Richtlinie, der CSRD Corporate Sustainability Reporting Directive schon befasst?
7. Wissen Sie ob Sie in die Berichtspflicht fallen bzw. ab wann? Konzernzugehörigkeit?

8. Es sind bspw. Angaben und Offenlegungen zu Geschäftsmodellen Unternehmensstrategie und Nachhaltigkeitszielen (Fokus Treibhausgasemission) gefordert – dies nimmt Bezug auf die Resilienz gegenüber Risiken in Nachhaltigkeitsbelangen- Chancen sollen ebenso aufgezeigt werden. Wie schätzen sie die Resilienz ein? Gerade im Bereich der Abfallwirtschaft?
9. Nennen Sie in der Unternehmensstrategie Geschäftsmodelle für eine nachhaltige Wirtschaft?
10. Sind in Ihrer jetzigen Unternehmensstrategie Nachhaltigkeitsbezogene Themen erfasst?
11. Um die Berichtspflichtigen Angaben der CSRD einzuhalten, müssen die von der EFRAG erarbeiteten Standards berücksichtigt werden. Haben Sie sich damit bereits auseinandergesetzt?
12. Sind in Ihrer jetzigen Unternehmensstrategie Nachhaltigkeitsbezogene Themen erfasst? Können Sie diese kurz erörtern?
13. Die Frage die sich nun bei so vielen geforderten Angaben stellt ist die, wie man zu den relevanten Daten und Informationen kommt? Haben Sie sich speziell für Ihr Unternehmen damit bereits auseinandergesetzt?
14. Wenn man sich die Bereiche getrennt anschaut – woher könnten Sie Ihrer Meinung nach dafür relevante Daten beziehen?
15. Wesentlichkeitsbeurteilung ist in der CSRD mit der doppelten Wesentlichkeit geregelt. Also man muss jeden Bereich beurteilen von 2 Seiten betrachten. Welche Chancen und Risiken sehen Sie für Ihr Unternehmen?
16. Die Berichtspflicht sieht vor, dass die Veröffentlichung als Teil des Lageberichtes darzustellen ist.
17. Die Veröffentlichung soll in einem einheitlichen digitalen Berichtsformat ESEF (European Single Electronic Format) erfolgen. Eine maschinelle Auswertung soll damit ermöglicht werden. – Haben Sie sich damit beschäftigt? Bzw. Ihre IT-Abteilung? (Auch Kategorie Digitalisierung)
18. Die CSRD sieht auch vor, dass Nachhaltigkeitsberichte zukünftig einer externen Prüfpflicht unterliegen. Haben Sie sich dazu bereits Gedanken gemacht bzw. stehen Sie bereits im

Austausch mit Unternehmen welche diese Prüfung durchführen können? Kostenfaktor?  
Planung

**Bereich externe Finanzberichterstattung:**

19. Das langfristige Ziel ist es die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf den gleichen Stand wie die externe Finanzberichterstattung zu bringen. Wie schätzen Sie das ein?
20. Wie funktioniert die externe Finanzberichterstattung in Ihrem Unternehmen? Gut organisiert?
21. Wie weit ist die FIBU digitalisiert in Ihrem Unternehmen? – Stehen die Daten auf Knopfdruck zur Verfügung?
22. Denken Sie wird Ihnen die externe Finanzberichterstattung grundlegende Daten für die Nachhaltigkeitsberichterstattung liefern können?

**Bereich EU-Taxonomie:**

23. Einführung zum Thema EU-Taxonomie. Erfassung aller Wirtschaftsaktivitäten, Betroffenheitsanalyse, Taxonomiefähigkeit, Konformitätsanalyse, „Drei-Level-Test“. Haben Sie sich Gedanken darüber gemacht wie Sie diese Prüfung, welche im Besten Fall zu einer sog. „grünen“ also nachhaltigen Wirtschaftstätigkeit führt, durchführen werden? In welchem Bereich des Unternehmens könnte dieses Thema Ihrer Meinung nach am besten angesiedelt sein?
24. In die CSRD fallen auch die Berichtspflichtigen Kennzahlen der EU-Taxonomie Verordnung. Haben Sie sich mit diesem Thema bereits beschäftigt?
25. Für die Offenlegung dieser KPI's sind vorgefertigte Meldebögen, in tabellarischer Form, heranzuziehen. Haben Sie diese schon eingesehen?
26. Haben Sie eine Vorstellung wie sie die Zuteilung der taxonomiefähigen und taxonomielevanten Wirtschaftstätigkeiten den Umsätzen, Aufwänden und Investitionen zuteilen?
27. In welchem Schritt der Datenerfassung bzw. –verarbeitung könnte die Kennzeichnung/Zuordnung erfolgen? (Auch Kategorie Digitalisierung)

**Bereich Managementsystemen:**

28. Wie können in Ihrem solche Risiken aufgezeigt werden? Gibt es ein Risikomanagementsystem in Ihrem Unternehmen? Sind sie in diesem Bereich zertifiziert? Norm ISO 31000 Risikomanagement
29. Wäre eine Zertifizierung in diesem Bereich aus Ihrer Sicht sinnvoll?
30. Berichtsgrenzen Upstream – Downstream. Welche Möglichkeit der Datenerhebung u. Erfassung sehen Sie hier?
31. Gibt es dafür bereits ein Managementsystem welches zur Anwendung kommt?
32. Norm ISO 9001 Qualität? Wäre eine Zertifizierung in diesem Bereich aus Ihrer Sicht sinnvoll?
33. Den Bereich Umwelt - woher könnten Sie Ihrer Meinung nach dafür relevante Daten beziehen?
34. Gibt es ein angewandtes Managementsystem das diese Daten liefern kann?
35. Hat Ihr Unternehmen in diesem Bereich eine Zertifizierung?
36. Norm ISO 14001, EMAS Umweltmanagementsysteme? Wäre eine Zertifizierung in diesem Bereich aus Ihrer Sicht sinnvoll? Warum denken Sie, dass, sich diese Zertifizierung im Hinblick auf die CSRD Berichtspflicht bezahlt macht?
37. Für den Bereich Soziales - woher könnten Sie Ihrer Meinung nach dafür relevante Daten beziehen?
38. Gibt es ein angewandtes Managementsystem das diese Daten liefern kann?
39. Hat Ihr Unternehmen in diesem Bereich eine Zertifizierung?
40. Norm ISO 45001 vormals OHSAS 18001, Arbeitsschutzmanagementsystem? Wäre eine Zertifizierung in diesem Bereich aus Ihrer Sicht sinnvoll?
41. Für den Bereich Governance - woher könnten Sie Ihrer Meinung nach dafür relevante Daten beziehen? Gibt es ein angewandtes Managementsystem das diese Daten liefern kann?
42. Norm ISO 37301 Compliance Management, ISO 37001 Anti-Korruptions-Richtlinie, ISO 31000 Risikomanagement?
43. Wäre eine Zertifizierung in diesem/n Bereich/en aus Ihrer Sicht sinnvoll?

**Bereich Abfallwirtschaft:**

44. Es sind auch Unternehmensspezifische Standards angedacht. Was könnte das für den Bereich der Abfallwirtschaftsbranche Ihrer Meinung nach sein?
45. Welche Bedeutung könnte speziell der Bereich Umwelt für ein Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche haben?
46. Welche potentiellen od. tatsächlichen Risiken ergeben sich durch das Unternehmen für Umwelt und Gesellschaft?
47. Welche potentiellen und tatsächlichen Risiken ergeben sich für das Unternehmen durch die Umwelt?
48. Was könnte das aus Ihrer Sicht für ein Unternehmen der Abfallwirtschaftsbranche sein?
49. Es sind bspw. Angaben und Offenlegungen zu Geschäftsmodellen Unternehmensstrategie und Nachhaltigkeitszielen (Fokus Treibhausgasemission) gefordert – dies nimmt Bezug auf die Resilienz gegenüber Risiken in Nachhaltigkeitsbelangen- Chancen sollen ebenso aufgezeigt werden. Wie schätzen sie die Resilienz ein? Gerade im Bereich der Abfallwirtschaft?

**Bereich Digitalisierung:**

50. Wie zufrieden sind Sie mit der Qualität der Datenbasis in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung?
51. Wie schätzen Sie den Digitalisierungsgrad der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein?
52. Inwieweit kommen in Ihrem Unternehmen digitale Systeme und Anwendungen zur Umsetzung der EU-Taxonomie zum Einsatz? (manuelle Prozesse, digitale Prozesse)
53. Wird für die Umsetzung von Nachhaltigkeitsaspekten im Unternehmen ein EDV-System benötigt?

**Abschließend:**

54. Jetzt haben wir viel darüber gesprochen was in der nächsten Zeit durch die CSRD Berichtspflicht alles auf Ihr Unternehmen zukommen wird. Was sind Ihrer Meinung nach die größten Faktoren welche davor noch erfüllt werden müssen. Was muss noch alles bis dahin in die Wege geleitet werden?

55. Welche Herausforderungen ergeben sich aus dem künftigen Berichterstattungs- und Veröffentlichungsprozess?
56. Welche Vorteile sehen Sie für ihr Unternehmen in der zukünftigen Berichterstattungspflicht?
57. Welche Nachteile sehen Sie für ihr Unternehmen in der zukünftigen Berichterstattungspflicht?
58. Möchten Sie abschließend noch etwas zu den Themen erwähnen?

Recht herzlichen Dank für das Gespräch und Ihre Expertise zum Thema!

## A - 2 Kategorienschema

Folgendes Kategorienschema bildete die Basis für die Empirische Auswertung. In der vorliegenden Masterthesis wurde sowohl eine deduktive als auch induktive Kategorienbildung durchgeführt.

Hauptkategorien	Subkategorien
Kategorie Anforderungen u. Herausforderungen für Unternehmen durch die CSRD und EU-Taxonomie Verordnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wissensstand, Wissensaufbau, bisherige Erfahrungen</li> <li>• Systematiken im Zuge der Berichterstellung</li> <li>• Datenbereiche</li> <li>• Ermittlung KPI</li> <li>• Personalbedarf</li> <li>• Stellung der externer Finanzberichterstattung</li> </ul>
Kategorie Datenbereitstellung aus angewandten Managementsystemen	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Arbeitsschutzmanagementsysteme</li> <li>• Entsorgungsfachbetrieb</li> <li>• Qualitätsmanagementsystem</li> <li>• Risikomanagementsystem</li> <li>• Compliancemanagementsystem</li> <li>• Integriertes Managementsystem</li> </ul>
Kategorie Digitalisierung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Digitalisierungsgrad im Bereich Datenaufbereitung u. –verarbeitung</li> <li>• Berichterstellungsformat</li> </ul>
Kategorie Abfallwirtschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Fuhrpark, Transport u. Logistik</li> <li>• Deponien</li> <li>• Neue Geschäftsmodelle</li> </ul>

Tabelle 2: Kategorienschema (Quelle: eigene Darstellung)