Masterlehrgang der FH CAMPUS 02

MBA Financial Accounting

Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung an österreichischen Fachhochschulen gemäß Fachhochschulgesetz und Corporate Sustainability Reporting Directive in Anwendung der European Sustainability Reporting Standards

Angestrebter akademischer Grad:
Master of Business Administration (MBA)

Verfasst von:	Andreas M. Cadek
Matrikelnummer:	52313528
Ihr Abschlussjahr:	2024
Betreut von:	Mag. Philipp Lenger, Bakk. M.A. StB, WP
Lehrgangsort:	Graz
Lehrgangsstart:	Start WS 2023/24

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

1. Einleitung 1

1.1 Einführung in die Thematik 1

1.2 Problemstellung 2

1.3 Relevanz und Zielsetzung des Themas 2

1.4 Forschungsleitende Fragestellung 3

1.5 Aufbau der Masterarbeit 5

2. Begriffsabgrenzungen und -definitionen 7

2.1 Corporate Sustainability Reporting Directive 7

2.2 Generalnorm 7

2.3 Due-diligence-Prozesse 8

2.4 Europäische Lieferkettenrichtlinie 8

2.5 Rahmenwerke 8

2.6 Belange (Themenbereiche) 9

2.7 Integrated Reporting 9

2.8 Inside-Out-Perspektive 10

2.9 Outside-In-Perspektive 10

2.10 Greenwashing 10

2.11 Nachhaltigkeit 11

2.12 Fachhochschulen 12

3. Darlegung der bestehenden Literatur 13

3.1 Nachhaltigkeit 13

3.2 Nichtfinanzielle Berichterstattung 14

3.3 EU-Taxonomie-Verordnung 15

3.4 Rahmenwerke 16

3.4.1 Global Reporting Initiative 17

3.4.2 Sustainability Accounting Standards Board 18

3.4.3 Freiwillige Berichterstattung 19

3.4.4 Corporate Sustainability Reporting Directive 19

3.5 Inhalte der Berichterstattung ... 23
3.5.1 European Sustainability Reporting Standards ... 23
3.5.2 Sektorunabhängiger Standard: „Environment“ ... 25
3.5.3 Sektorunabhängiger Standard: „Social“ ... 29
3.5.4 Sektorunabhängiger Standard: „Government“ ... 30
3.6 Wesentlichkeit der CSRD-Berichterstattung ... 32
3.6.1 Wesentlichkeitsanalyse ... 34
3.6.2 Wesentlichkeitsgrundsatz ... 34
3.6.3 Doppelte Wesentlichkeit ... 35
3.7 Stakeholder ... 35
3.8 Nonprofit-Organisation ... 36
3.9 Berichtswesen an Fachhochschulen ... 37
3.9.1 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung ... 38
4. Beantwortung theoretischer Subforschungsfragen ... 41
4.1 SFF 1: Welche Vorgehensweise ist bei der Themenfindung für eine Wesentlichkeitsanalyse (-prüfung) sinnvoll? ... 41
4.1.1 Festlegung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten ... 41
4.1.2 Organisatorische Eingliederung ... 41
4.1.3 Festlegung der wesentlichen Berichtspunkte ... 42
4.1.4 Grundstruktur einer Wesentlichkeitsmatrix ... 42
4.1.5 Festlegung der relevanten Gruppen ... 42
4.1.6 Findung der Ansprechpersonen innerhalb der Gruppen ... 43
4.1.7 Erstellung wesentlicher Berichtspunkte der beiden Gruppen ... 43
4.1.8 Gewichtung der Berichtspunkte im Sinne der Wesentlichkeit ... 44
4.1.9 Festlegung der Berichtsperiode ... 45
4.1.10 Festlegung des Empfängerkreises ... 45
4.1.11 Möglichkeiten zur Verbesserung, Improvement procedure ... 45
4.2 SFF 2: Welche Methoden sind geeignet wesentliche Themen für das Nachhaltigkeitsreporting an Fachhochschulen festzulegen? ... 47
4.2.1 Die BINARY-AND-Methode zur Auswahl der Themen ... 48

4.2.2 Die BINARY-OR-Methode zur Auswahl der Themen ... 49

4.2.3 Die ARITHMETIC-SUM-Methode zur Auswahl der Themen ... 50

4.2.4 Die ARITHMETIC-PRODUCT-Methode zur Auswahl der Themen ... 51

4.2.5 Festlegung des Schwellwerts ... 52

5. Erhebung und Auswertung der empirischen Ergebnisse ... 53

5.1 Erhebungsmethode und Sampling ... 53

5.2 Analysemethode für die Auswertung ... 56

6. ERGEBNISDARSTELLUNG DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG ... 59

6.1 Basis und Arbeitsgrundlage ... 59

6.1.1 Berichtspflicht ... 59

6.1.2 Freiwillige Erstellung eines Nachhaltigkeitsreportings ... 59

6.1.3 Erfahrungen aus den Projekten zur Reporteinführung ... 60

6.1.4 Angewandte Standards für die Nachhaltigkeitsberichtserstattung ... 61

6.1.5 Stellenwert und Bedeutung des Nachhaltigkeitsreportings für Fachhochschulen ... 62

6.1.6 Expertise aufgrund bisheriger Erfahrungen und relevanter Kenntnisse ... 64

6.2 Berichtserstellung ... 65

6.2.1 Vorgehensweise / Ablauf ... 66

6.2.2 Datenprüfung ... 67

6.2.3 Datenschutz ... 68

6.2.4 Personaleinsatz ... 69

6.2.5 Softwareunterstützung ... 70

6.2.6 Datenerhebung ... 71

6.3 Doppelte Wesentlichkeit ... 72

6.3.1 Stakeholder ... 72

6.3.2 Methoden für die Themenauswahl ... 73

6.3.3 Aktualisierung der Wesentlichkeitsanalyse ... 75

6.4 Richtlinien ... 75

6.4.1 ESRS-VSME ... 76

6.4.2 Vorteile und Auswirkungen ... 76

6.4.3 Eigener FH-Standard ... 77

6.4.4 Mitwirkende am eigenen FH-Standard ... 78

6.4.5 Prognose ... 79

6.4.6 Herausforderung für Fachhochschulen ... 80

7. Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen ... 83

7.1 SFF1: Welche Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting werden bereits an FHs erfüllt? 83

7.2 SFF2: Wie wird die Erstellung des Nachhaltigkeitsreportings an FHs umgesetzt? ... 84

8. Conclusio und Ausblick ... 89

8.1 Rückschlüsse auf die forschungsleitende Fragestellung ... 89

8.2 Methodenkritik ... 91

8.3 Limitationen ... 91

8.4 Forschungsausblick ... 92

Literaturverzeichnis ... 95

Wissenschaftliche Literatur ... 95

Beiträge aus Fachzeitschriften ... 97

sonstige Quellen ... 98

Anhang ... 103

A-1 Interviewleitfaden Experten*innen ... 103

A-2 Kategorienschema ... 106

VORWORT

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

(Marie von Ebner-Eschenbach)

Diese Masterthesis bildet den Abschluss meines berufsbegleitenden Studiums „Financial Accounting" an der Fachhochschule Campus 02. Bei der Themenfindung für die vorliegende Arbeit war es mir ein Anliegen aufzuzeigen, dass das Rechnungswesen kein abgeschlossenes System darstellt, im Gegenteil offen für neue Entwicklungen ist und sich die Anforderungen an dieses laufend verändern. Der Trend zu ethischen Rechnungslegungspraktiken um ökologisches Verantwortungsbewusstsein und soziale Verantwortung in Einklang zu bringen zeigt dies besonders gut auf.

Ich bedanke mich bei meinem Betreuer, Herrn Mag. iur. Philipp Lenger, Bakk. M.A. StB, WP, der seitens der Fachhochschule Campus 02 mit seiner Fachexpertise für Fragestellung und Kritik sowie bei Problemen zur Verfügung stand. Ein herzlicher Dank gilt auch Herrn Bernhard Fink, MMB, MBA, der Fragestellungen zur Zitierung kompetent beantwortet hat.

Ebenfalls sehr dankbar bin ich den Experten*innen, die in den Interviews Ihr Fachwissen und Ihre Erfahrung eingebracht haben und einen wertvollen Beitrag für die empirische Untersuchung geleistet haben.

Mein Dank gilt auch meiner derzeitigen Arbeitgeberin, die Fachhochschule Campus 02, die trotz des laufenden Arbeitspensums meine Arbeit finanziell entlastet hat sowie Studium und Masterthesis unterstützt hat.

Weiters spreche ich meinen Dank an meine Eltern, Rosa und Walter, die mir zur Seite standen und stets ein offenes Ohr für mich hatten.

ABSTRACT

Nachhaltigkeit ist in der öffentlichen Wahrnehmung zum Synonym für ein umweltfreundliches, ökonomisches, die endlichen Ressourcen schonendes Wirtschaften geworden. Das ist für viele Unternehmen der Grund, sich an diesen Werten zu orientieren und sich so in der Öffentlichkeit darzustellen.

Produktionsprozesse werden seit vielen Jahren am Prinzip der Nachhaltigkeit ausgerichtet, weil sich die Ziele zumeist auch mit dem Prinzip der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit decken. Letztlich dient das auch der Maximierung der Gewinne, solange Nachhaltigkeit mit eben diesen Zielen, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit, deckungsgleich ist. Neu ist in den letzten Jahren geworden, dass Nachhaltigkeit an sich zum eigenständigen Ziel mutiert und im Extremfall sogar Priorität gegenüber anderen Zielen erlangt. Dementsprechend hat sich auch die Gesetzgebung auf lokaler und europäischer Ebene dieser Entwicklung nicht verschlossen und durch die Erlassung von Regeln und Standards in die Legung von diesbezüglichen Berichten eingegriffen.

Diese Arbeit versucht, die derzeitige im Fluss befindliche Situation der nichtfinanziellen Berichterstattung an österreichischen Fachhochschulen im theoretischen Teil zu beleuchten, um im Spannungsfeld zwischen Pflicht und Freiwilligkeit einen Leitfaden zu bilden. Deutlich kommt aber auch die Schwierigkeit bei der Festlegung der Berichtsthemen zum Ausdruck, sowohl die Findung der Bewertungsgremien betreffend als auch bei der Festlegung objektivierter Verfahren und Methoden für die Auswahl der Themenbereiche zu finden. Letztlich findet die Arbeit ihr Limit im Aufzeigen der Gestaltungsmöglichkeiten, ohne eine singuläre Lösung anbieten zu können.

Schließlich wird im empirischen Teil die aktuelle Situation an den österreichischen Fachhochschulen erhoben und den theoretischen Ergebnissen gegenübergestellt. Die qualitative Untersuchung hat gezeigt, dass die Fachhochschulen bedacht sind bei der Umsetzung Ihrer Nachhaltigkeitsberichtserstattung Ihre unterschiedlichen Ausrichtungen und Schwerpunkte entsprechend zu berücksichtigen.

Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung ist gekommen, um zu bleiben. Die Fachhochschulen mit Berichtspflicht sind bereits gut aufgestellt für die vorgesehene Umsetzung. An Fachhochschulen mit einer Berichtsoption wird die Themenstellung bearbeitet, um eine freiwillige Berichterstellung einzuführen oder für eine zukünftige Berichtspflicht bestens vorbereitet zu sein.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AFRAG	Austrian Financial Reporting Advisory Committee
AG	Arbeitsgruppe
AIF	Alternativ Investmentfonds
AQ Austria	Agentur für Qualitätssicherung und Akkreditierung
BMBWF	Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung
BMK	Bundesministerium für Kilmaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie
BOKU	Universität für Bodenkultur Wien
BPB	Bundeszentrale für politische Bildung
CAPEX	capital expenditure
CDP	Carbon Disclosure Project
CSDDD	Corporate sustainability due diligence directive
CSR	Corporate Sustainability Reporting
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
CSR-RUG	CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
DNK	Deutscher Nachhaltigkeitskodex
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EIB	Europäische Investitionsbank
ERP	Enterprise-Resource-Planning
EwGr.	Erwägungsgrund
ESG	Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	Europäische Union
EUA	Europäische Universitätsvereinigung
FF	Forschungsfrage
FH	Fachhochschulen
FHG	Fachhochschulstudiengesetz
GHG	Greenhouse Gas
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GRI	Global Reporting Initiative
GWÖ	Gemeinwohl-Ökonomie
IFRS	International Financial Reporting Standard
IIRC	International Integrated Reporting Council / Committee
ILO	International Labour Organization
ISA	International Standards on Auditing
ISO	International Standardization Organization
iZ	im Zusammenhang
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KPI	Key-Performance-Indicators

LkSG	Lieferkettensorgfaltsgesetz
LSME	Listed Small Medium Enterprises
NaDiVeG	Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungs-gesetz
NEKP	Nationaler Energie- und Klimaplan
NFB	Nichtfinanzieller Bericht
NFE	Nichtfinanzielle Erklärung
NHR	Nachhaltigkeitsreportings
NPO	Nonprofit-Organisationen
OGAW	Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren
OPEX	operational expenditure
ÖH	Österreichische Hochschülerinnen- und Hochschülerschaft
PLUS	Paris Lodron Universität Salzburg
Rz	Randziffer
SASB	Sustainability Accounting Standards
SDG	Sustainable Development Goal
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts
SFF	Subforschungsfrage
SICS	Sustainable Industry Classification System®
TU Graz	Technische Universität Graz
UBA	Umweltbundesamt Gesellschaft mit beschränkter Haftung
UGB	Unternehmensgesetzbuch
USP	Unternehmensservice Portal
VSME	Voluntary Small Medium Enterprises
WAM	with additional measures
Q&A	Questions and Answers

ABBILDUNGS- UND TABELLENVERZEICHNIS

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Die ESG-Dimensionen. 14

Abbildung 2: Struktur der ESRS. 24

Abbildung 3: Visuelle Darstellung der Priorisierung von Themen. 34

Abbildung 4: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. 39

Abbildung 5: Visuelle Darstellung der BINARY-AND-Methode. 48

Abbildung 6: Visuelle Darstellung der BINARY-OR-Methode. 49

Abbildung 7: Visuelle Darstellung der ARITHMETIC-SUM-Methode. 50

Abbildung 8: Visuelle Darstellung der ARITHMETIC-PRODUCT-Methode. 51

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Aufbau der vorliegenden Masterthesis. 6

Tabelle 2: Überblick über zentrale Inhalte der CSRD. 22

Tabelle 3: Überblick und Aufbau des „Environmental“-Standards. 28

Tabelle 4: Gliederungsstruktur und Berichtspflichten der ESRS S. 30

Tabelle 5: Nachhaltigkeitsaspekte der ESRS G. 31

Tabelle 6: Übersicht der geplanten Experteninterviews. 56

Tabelle 7: Interviewleitfaden Experten*innen. 105

Tabelle 8: Kategorienschema. 106

1. EINLEITUNG

Das erste Kapitel erläutert Erkenntnisgegenstand, Forschungsproblem sowie Forschungsmethode dieser Masterarbeit. Auch der Aufbau sowie Ziele und Vorgehensweise werden dargelegt.

1.1 Einführung in die Thematik

Für österreichische Fachhochschulen (FHs) gibt es derzeit keine spezifische Richtlinie, die deren Nachhaltigkeitsreporting regelt. Deshalb werden im Rahmen dieser Masterthesis, die derzeit gültigen Reglungen untersucht, um daraus eine mögliche Anwendung für FHs abzuleiten.

Nachhaltiges Reporting umfasst das Erstellen transparenter und umfassender Berichte zu Themen wie Umwelt, Soziales und Governance (ESG). Um den Interessengruppen und der Öffentlichkeit Informationen über die Nachhaltigkeitsleistung und -praktiken eines Unternehmens zur Verfügung zu stellen, werden diese Berichte veröffentlicht. (vgl. Gehmayr 2023, S. 86)

Nonprofit-Organisationen (NPOs) haben durch die Nachhaltigkeitsberichterstattung die Möglichkeit, ihre organisationale Wirkung stärker in den Mittelpunkt der Berichterstattung zu rücken. Sie können damit aufzeigen, dass ihre Handlungen mit den pluralistischen und gegensätzlichen Erwartungen der Gesellschaft übereinstimmen. (vgl. Greiling 2019; S. 91, 100)

Im deutschsprachigen Raum müssen NPOs bereits gemäß gesetzlichen Vorschriften ein zweckmäßig strukturiertes Rechnungswesen führen (vgl. Baumüller 2022, S. 342 – 343). Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) fordert in Zukunft große NPOs in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft in Deutschland oder Österreich auf, Nachhaltigkeitsberichte zu erstatten (vgl. Baumüller/Scheid 2021, S. 207).

Die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) veröffentlichte im Jänner 2024 einen Entwurf für einen Standard zur Nachhaltigkeitsberichterstattung freiwillig berichtender KMU (Kleinen und mittleren Unternehmen) (Voluntary Small Medium Enterprises, VSME), die nicht unter die CSRD-Regelung fallen. Der Entwurf entspricht den European Sustainability Reporting Standards (ESRS) für große Unternehmen. Die endgültige Veröffentlichung ist für Herbst 2024 vorgesehen. (vgl. Bernhardt 2024)

1.2 Problemstellung

Das Ziel der CSRD ist es, sicherzustellen, dass Unternehmen ausreichende Informationen über ihre Risiken und Möglichkeiten im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit sowie über deren Auswirkungen auf Menschen und Umwelt veröffentlichen (Prinzip der doppelten Wesentlichkeit). „Vergleichbar, zuverlässig und für die Nutzer mit Hilfe digitaler Technologien leicht auffindbar und nutzbar.“ (2021/0104(COD)) soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß der Richtlinie sein. (vgl. Orth/Vollmert 2023)

Durch die Implementierung der CSRD wird der Kreis der berichtspflichtigen Unternehmen deutlich erweitert. Die Berichterstattung in Form eines Nachhaltigkeitsreportings ist für FHs in der Regel freiwillig, da sie oft als GmbHs organisiert sind[1], (vgl. Bericht des Fachhochschulrates 2010) und das Kriterium für große EU-Unternehmen nicht erreicht wird. Es bleibt zu klären, wie der geplante VSME-Standard für die freiwillige Berichterstattung von KMUs umgesetzt werden kann.

Hier ist Forschungsbedarf gegeben, um die Veränderungen im Berichtswesen an FHs in Verbindung mit einer FH-spezifischen Nachhaltigkeitsberichtserstattung bei der Anwendung der ESRS-Standards iRd CSRD zu untersuchen.

1.3 Relevanz und Zielsetzung des Themas

Die Arbeit soll Erkenntnisse gewinnen welche Themenbereiche (Belange) der ESRS iRd CSRD in einer Nachhaltigkeitsberichtserstattung an FHs zur Steuerung von Nachhaltigkeitszielen in Bildungseinrichtungen zu würdigen sind.

Dieser Erstellung geht eine umfangreiche Literaturrecherche mit besonderer Würdigung der Richtlinien von GRI-Standards (Global Reporting Initiative) bis ESRS und dem veröffentlichten Entwurf zum VMSE-Standard voraus, um die Inhalte der Nachhaltigkeitsberichtserstattung darzustellen. Im theoretischen Teil werden darauf aufbauend Veränderungen des Berichtswesens und Auswirkungen auf das Verbesserungspotenzial in Bezug auf Nachhaltigkeit thematisiert.

Des Weiteren sollen mit der Masterarbeit Erkenntnisse gewonnen werden, ob bei der Wesentlichkeitsanalyse eine für alle FHs einheitliche Wesentlichkeitsmatrix verwendet werden kann oder für jede FH spezifische Varianten notwendig sind.

[1] Organisation der 21 österreichischen FHs: 16 x GmbH, 3 x Verein, 1 x gemeinnützige Privatstiftung und 1 x juristische Person des öffentlichen Rechts (BMLVS)

Im Empirieteil werden praktische Erfahrungen und Problemstellungen bei der Reporterstellung von FHs aufgezeigt.

1.4 Forschungsleitende Fragestellung

Hauptforschungsfrage

Welche Rahmenbedingungen an das Berichtswesen ergeben sich an Fachhochschulen bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung unter besonderer Berücksichtigung geltender Standards im Rahmen der CSRD und des FHG?

Theoretischer Teil

SFF (1): Welche Vorgehensweise ist bei der Themenfindung für eine Wesentlichkeitsanalyse (-prüfung) sinnvoll?

SFF (2): Welche Methoden sind geeignet die wesentlichen Themen für das Nachhaltigkeitsreporting an FHs festzulegen?

Empirischer Teil

SFF (1): Welche Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting werden bereits an FHs erfüllt?

SFF (2): Wie wird die Erstellung des Nachhaltigkeitsreportings an FHs umgesetzt?

Kurzbeschreibung der Methodik

Die Masterthesis gliedert sich in zwei Bereiche, den theoretischen Teil und den empirischen Teil. Der theoretische Teil basiert auf einer detaillierten Recherche in wissenschaftlicher Literatur, Studien, Beiträgen aus Fachzeitschriften und ähnlichen Publikationen. Mit den daraus gewonnen Erkenntnissen werden die theoretischen Subforschungsfragen beantwortet.

Mithilfe einer qualitativen Untersuchung wird im empirischen Teil untersucht, welche der erforschten Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting an FHs umgesetzt werden und welche noch umgesetzt werden sollen. Diese bietet gegenüber der quantitativen Methode den Vorteil der Offenheit: Interviewpartner*innen können die gestellten Fragen völlig frei und offen beantworten. (vgl. Kuckartz/Rädiker, 2002, S. 48 – 49)

Die Untersuchung wird auf der Grundlage eines Interviewleitfadens durchgeführt, darin sind 28 offene Fragen enthalten. Dadurch ist sichergestellt, dass ähnlich strukturierte Interviews geführt werden, um eine Vergleichbarkeit zu gewährleisten. (vgl. Kruse, 2015, S. 203 – 209)

Die geführten Interviews werden in Form von Einzelgesprächen mit einer Dauer von ca. 60 min. umgesetzt. Die Gespräche werden digital aufgezeichnet und anschließend transkribiert. Die Analyse erfolgt in Form einer qualitativen Inhaltsanalyse, die auf Basis der transkribierten Experteninterviews durchgeführt wird. Im Zentrum der qualitativen Analyse stehen Kategorien, mit denen das gesamte für die Forschungsfragen bedeutsame Material codiert wird. Die Analyse geschieht kategorienorientiert (vgl. Kuckartz/Rädiker, 2022, S. 39).

Die qualitative Inhaltsanalyse ist in 5 Phasen eingeteilt: Planung, Entwicklung, Test, Codierung und Auswertung (vgl. Kuckartz, 2016, S. 45). Das Textverständnis und die Textinterpretation sind bei dieser Auswertungsform von zentraler Bedeutung (vgl. Kuckartz, 2016, S. 26 – 27).

Auf der Grundlage der Erkenntnisse der qualitativen Inhaltsanalyse werden die Subforschungsfragen beantwortet.

1.5 Aufbau der Masterarbeit

Die vorliegende Masterarbeit ist in acht Kapitel gegliedert. Das erste Kapitel widmet sich der zugrundeliegenden Problemstellung und stellt in weiterer Folge vor: Zielsetzung und Relevanz dieser Arbeit, sowie den aktuellen Stand der Forschung, die forschungsleitende Frage und die Methodenwahl.

Das zweite Kapitel thematisiert wesentliche in der Arbeit verwendete Fachtermini und grenzt die Definition gegenüber nicht behandelten Themen ab.

Das dritte Kapitel skizziert die nichtfinanzielle Berichterstattung anhand der dafür anwendbaren Rahmenwerke, die zu berichtenden Inhalte und deren Festlegung durch Stakeholder*innen in Form einer Wesentlichkeitsanalyse.

Anschließend behandelt das vierte Kapitel die theoretischen Subforschungsfragen, die auf Basis der im vorherigen Kapitel dargelegten Erkenntnisse beantwortet werden.

Kapitel fünf erläutert die Methodik für die empirische Untersuchung und beschreibt die einzelnen Schritte beginnend von der ausgewählten Methode bis zum Auswerten der gewonnenen Ergebnisse.

Im Kapitel sechs wird die Auswertung der gewonnenen Forschungsergebnisse von der empirischen Untersuchung präsentiert.

Das siebente Kapitel behandelt die empirischen Subforschungsfragen, die auf Basis der in Kapitel fünf präsentierten empirischen Untersuchung beantwortet werden.

Das achte Kapitel ist eine umfassende Diskussion zur Hauptforschungsfrage, die auf der theoretischen Recherche und der durchgeführten empirischen Untersuchung basiert.

Im Literaturverzeichnis sind alle für diese Masterthesis verwendeten Literaturquellen aufgelistet. Der Anhang mit dem Interviewleitfaden und dem verwendeten Kategorienschema schließen die Arbeit ab.

Die folgende Tabelle stellt die Struktur und den Inhalt der Arbeit dar. Auf die Einleitung, die Definition des Problems und der Forschungsfragen folgen die Bereiche Theorie und Empirie mit der Beantwortung der Forschungsfragen. Der Abschluss der Arbeit bildet die Conclusio und ein Ausblick.

Interviewleitfaden Experten*innen	
Inhaltsverzeichnis	
1. Kapitel: Einleitung	
2. Kapitel: Begriffsabgrenzung und -definition	
3. Kapitel: Darlegung der bestehenden Literatur	**Theorieteil**
4. Kapitel: Beantwortung der theoretischen Subforschungsfragen	
5. Kapitel: Erhebung und Auswertung der empirischen Forschungsergebnisse	**Empirieteil**
6. Kapitel: Ergebnisdarstellung der empirischen Untersuchung	
7. Kapitel: Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen	
8. Kapitel: Conclusio und Ausblick	
Literaturverzeichnis	
Anhang: Interviewleitfaden Kategorienschema	

Tabelle 1: Aufbau der vorliegenden Masterthesis. (Quelle: eigene Darstellung)

2. BEGRIFFSABGRENZUNGEN UND -DEFINITIONEN

Es werden in diesem Kapitel grundlegende Begriffe definiert, die in den folgenden Kapiteln in den Ausführungen verwendet werden. Für nicht verwendete Begriffe wird eine Abgrenzung vorgenommen. Der Begriff der Wesentlichkeitsmatrix steht im Mittelpunkt der Arbeit und soll im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichtserstattung überprüft werden.

2.1 Corporate Sustainability Reporting Directive

Die CSR-Richtlinie legt spezifische Anforderungen an die nicht finanzielle Berichterstattung fest, um Transparenz in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen zu fördern. Die Unternehmen müssen über folgende Inhalte berichten:

1. **Umweltbelange:** Maßnahmen zur Reduzierung von Umweltauswirkungen, Ressourcennutzung, Klimaschutz
2. **Sozialbelange:** Soziale Auswirkungen der Unternehmensaktivitäten, Engagement in der Gemeinschaft, Kundenschutz
3. **Arbeitnehmerbelange:** Arbeitsbedingungen, Vielfalt, Weiterbildungsmöglichkeiten, Gesundheit und Sicherheit am Arbeitsplatz.
4. **Achtung der Menschenrechte:** Maßnahmen zur Verhinderung von Menschenrechtsverletzungen in der Lieferkette und im eigenen Betrieb.
5. **Bekämpfung von Korruption und Bestechung:** Strategien und Maßnahmen zur Förderung von Integrität und ethischem Verhalten. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 19)

Damit verbunden soll erreicht werden, dass die Führung von Unternehmen umfassend und verantwortungsvoll erfolgt, weit hinaus über kapitale Beweggründe.

2.2 Generalnorm

Den gesetzlichen Rahmen für den Jahresabschluss bildet die Generalnorm lt. UGB. Für die Darstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sind in den Abschluss nichtfinanzielle Leistungsindikatoren aufzunehmen, die sich mindestens auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen. Diese als nichtfinanzielle Leistungsindikatoren ausgewiesenen Beträge und Angaben

sind mit einer Analyse zu erläutern. (vgl. § 243b UGB)

Berichtspflichtige können im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben nach § 243b (2) UGB und § 267a (1) UGB die Inhalte ihrer nichtfinanziellen Berichterstattung festlegen. Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass die relevanten Themen den Anforderungen der CSR-Richtlinien und den Interessen ihrer Stakeholder*innen entsprechen. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 112)

2.3 Due-diligence-Prozesse

Mit Due-Diligence-Prozessen („Sorgfältige Prüfung“ oder „mit gebührender Sorgfalt“) integrieren Unternehmen eine systematische Prüfung und Bewertungen in ihre Unternehmenskonzepte, um Verantwortung für Ihre Geschäftstätigkeit zu übernehmen und damit negative Auswirkungen auf Umwelt und Gesellschaft zu vermeiden und nachhaltig zu handeln. Due-Diligence-Prozesse umfassen die Identifikation von Risiken, Prävention, Überwachung und Berichterstattung der gesetzten Ziele, Schulung und Sensibilisierung von Mitarbeitern*innen und Lieferanten*innen sowie die Einbindung von Stakeholdern. (vgl. Baumüller 2020, S. 100)

2.4 Europäische Lieferkettenrichtlinie

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) verpflichtet Unternehmen Verantwortung für die Menschenrechte und Umweltstandards in ihren Lieferketten zu übernehmen. (vgl. LKSG, BGBl I 2021, S. 2959) Ab dem 1. Januar 2023 müssen betroffene Unternehmen sicherstellen, dass sie die Einhaltung dieser Sorgfaltspflichten kontinuierlich dokumentieren und nachweisen können. Für die Aufbewahrung der erstellten Dokumentation ist ein Zeitraum von sieben Jahren vorgesehen. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 368)

Die Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) wird die Anforderungen an die Berichterstattung über nachhaltigkeitsbezogene Due-Diligence-Prozesse erheblich erweitern. Die Integration dieser Anforderungen in die bestehende Berichtsrahmen, CSRD und ESRS, ist ein zentraler Aspekt, um eine kohärente und umfassende Berichterstattung zu gewährleisten. (vgl. Müller/Baumüller/Scheid 2023, S. 927)

2.5 Rahmenwerke

Den berichtspflichtigen Unternehmen steht es frei, im Rahmen der Erstellung der

nichtfinanziellen Berichterstattung, auf nationale, EU-basierte oder internationale Rahmenwerke zurückzugreifen. (§ 243 Abs. 5 UGB) Eine Einschränkung auf bestimmte Rahmenwerke ist nicht vorgesehen. Zudem können mehrere Rahmenwerke, die einander ergänzen, zur Anwendung kommen. Der Gegenstand der Berichterstattung ist an den handelsrechtlichen und EU-rechtlichen Vorgaben auszurichten und ergibt sich nicht aus dem gewählten Regelwerk. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 246)

2.6 Belange (Themenbereiche)

Die Themenbereiche („Belange“), die eine nachhaltige Berichterstattung enthalten muss, werden in der Generalnorm genannt. Zu diesen gehören Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, Menschenrechtsachtung sowie Korruptions- und Bestechungsbekämpfung. Es handelt sich aber nicht um eine endgültige Aufzählung. Die berichtspflichtigen Unternehmen entscheiden selbst, welche Anliegen und zugeordnete Einzelthemen zur Erfüllung der Generalnorm thematisiert werden. (vgl. Baumüller 2020, S. 6)

2.7 Integrated Reporting

Integrated Reporting ist ein Konzept, das in seiner heutigen Form maßgeblich auf die Arbeiten des Harvard-Professors Robert G. Eccles zurückgeht und folgende Charakteristika aufweist:

- Ausrichtung: „reporting financial and non-financial information in such a way that shows their impact on each other.“
- Umfang: „a single document, either in paper or perhaps electronically provided as a PDF file.”. (Eccles/Krzus 2010, S. 11)

Auf dieser Grundlage soll ein Integrated Thinking entwickelt werden „The active consideration by an organization of the relationships between its various operating and functional units and the capitals that the organization uses or affects. Integrated thinking leads to integrated decision-making and actions that consider the creation of value over the short, medium and long term.”. (IIRC 2013, S. 33) Dh es wird auch hier eine Verhaltensänderung angestrebt, deren Ziel es allerdings ist, dass Entscheidungen im Hinblick auf ihre langfristige Wertbeiträge für die Kapitalgeber getroffen werden (vgl. Baumüller 2020, S. 19).

2.8 Inside-Out-Perspektive

Neben der Wirkung von außen, wie im Pkt. 2.9 beschrieben, gibt es auch Auswirkungen des Unternehmens auf sein Umfeld. Diese sollte ein Risikomanagement regelmäßig überwachen. (vgl. Fellmeth 2024, S. 49)

Eines der wichtigsten Ziele der FHs ist die Wirkung auf das Umfeld durch den Transfer von Wissen und Methoden. Dies erfolgt durch Studienangebote für Studierende und im Rahmen von Forschungsprojekten mit Projektpartnern.

2.9 Outside-In-Perspektive

Darunter sind Wirkungen des Umfelds auf das Unternehmen zu verstehen, die im Rahmen des Risikomanagements regelmäßig von Unternehmen überwacht werden sollten (vgl. Fellmeth 2024, S. 49).

An FHs ist die Wirkung auf das Unternehmen charakterisiert durch die Themensetzung bei den Forschungsprojekten sowie allgemeine Fortschritte in der Wissenschaft und der Gesellschaft.

2.10 Greenwashing

Greenwashing bezeichnet die Praxis, bei der Unternehmen Marketingstrategien einsetzen, um sich als umweltfreundlich oder nachhaltig zu präsentieren, obwohl ihre tatsächlichen Aktivitäten oder Produkte erheblich umweltschädlich sind. Diese irreführenden Maßnahmen können das Vertrauen der Verbraucher untergraben und verhindern, dass echte Fortschritte in Richtung Nachhaltigkeit erzielt werden. Greenwashing kann sich in übertriebenen Behauptungen, vagen Begriffen oder der Betonung unwichtiger umweltfreundlicher Aspekte zeigen, während die wesentlichen negativen Auswirkungen nicht angesprochen werden. (vgl. Bernard-Rau/Schnerring 2022, S. 55)

Die Literatur definiert den Begriff „Greenwashing“ unterschiedlich, wie ausgesuchte Definitionen aufzeigen:

a) Darunter werden gezielte Maßnahmen zur Verbesserung der ökologischen Situation verstanden, welche besonders dazu dienen sollen das Image des Unternehmens zu verbessern. Da Begriffsabgrenzungen und -definitionen für das Thema Umweltschutz zurzeit in aller Munde sind und immer mehr an Bedeutung gewinnen, setzen Unternehmen gezielte PR-Maßnahmen

ein, um sich ein umweltfreundliches, nachhaltiges, grünes Image zu verschaffen. (vgl. Jonker, Stark & Tewes, 2011, S. 66)

b) Müller beschreibt mit Greenwashing, also dem Grünwaschen, eine Strategie mit der Unternehmen durch gezielte Desinformation ein umweltfreundlicheres, nachhaltigeres, grüneres Image erreichen wollen. Dabei reichen die Maßnahmen von Werbeplakaten über PR-Projekte bis hin zu Kooperationen mit Umweltverbänden. Ein grünes, nachhaltiges Image wird in einer Zeit, in der das Umweltbewusstsein der Konsumenten*innen steigt, als Wettbewerbsfaktor verstanden. Dabei dient Greenwashing nicht primär der Verkaufsförderung, sondern der Beeinflussung von Entscheidungsträger*innen, Meinungsmacher*innen und kritischen Konsumenten*innen. (vgl. Müller 2007, S. 2)

c) Greenwashing kann dazu dienen, umweltschädliche und umstrittene Geschäftspraktiken zu verschleiern. Greenwashing gilt als der Versuch, mit Hilfe gesellschaftlicher Normen und Werte eine Entscheidung zugunsten eines Produktes oder einer Dienstleistung zu beeinflussen, um so von der Gesellschaft als nachhaltig wahrgenommen zu werden. Dies soll schlussendlich zu einem Gewinn an Image führen. (vgl. Schnell, 2020, S. 253)

Eine gezielte Berichterstattung von Nachhaltigkeitsmaßnahmen birgt für Unternehmen auch Gefahren. Es können deren Produkte, Marken oder Aktivitäten geahndet werden (Greenbashing). Dies geschieht oft anonym unter zu Hilfenahme von Social Media-Kanälen. Dies kann dem Unternehmensimage nachhaltig großen Schaden zu fügen. Um solchen Vorwürfen aus dem Weg zu gehen, ist zu beobachten, dass Unternehmen die Berichterstattung von Nachhaltigkeitsinitiativen reduzieren oder verzichten (Greenhushing). (vgl. Kopp 2024)

2.11 Nachhaltigkeit

Es bietet sich an, zunächst den Begriff Nachhaltigkeit zu definieren. Das Ziel besteht in langfristigem Denken, um langfristig ein wirtschaftliches Handeln zu betreiben, das die Natur heutzutage in einer Art und Weise nutzt, dass spätere Generationen dieselben oder sogar verbesserte Lebensbedingungen vorfinden (Generationenverantwortung). Der Begriff der Nachhaltigkeit hat seinen Ursprung in der Forstwirtschaft und umfasst

- einen sparsamen, verantwortungsvollen Umgang mit nicht erneuerbaren Ressourcen (zB Erdöl) und
- einen Umgang mit erneuerbaren respektive nachwachsenden Ressourcen (zB Energiepflanzen, Waldbestände, Fischbestände). (vgl. Schubert/Klein nach BPB 2023)

2.12 Fachhochschulen

Fachhochschulen (FH) bieten entsprechend dem Fachhochschulgesetz (FHG) eine explizit wissenschaftlich fundierte Berufsausbildung auf Hochschulniveau an. Zentrale Bezugsgrößen bei der Gestaltung der FH-Studiengänge sind der Berufspraxisbezug und die Ausbildung auf Hochschulniveau. Im Bereich der Forschung liegt der Fokus an den FHs schwerpunktmäßig auf der anwendungsbezogenen Forschung und Entwicklung. (vgl. BMBWF 2024)

Diese Ausrichtung auf Praxisbezug und Anwendungsbezogene Forschung unterscheidet FHs von Universitäten. Daraus ergibt sich auch die Berechtigung beider Ausbildungssysteme nebeneinander und begründet auch eine sinnvolle gegenseitige Ergänzung im Bildungssystem.

Die Unterschiede beider Ausbildungssysteme liegen auch in deren Organisationsstruktur. Universitäten sind entsprechend dem Universitätsorganisationsgesetz autonom organisiert. FHs sind zumeist als Gesellschaft oder Verein mit einem jeweiligen „Erhalter“ organisiert, der, neben der studienplatzbezogenen Förderung durch den Bund, die finanzielle Ausstattung sicherstellt.

Bezüglich der „Freiheit der Wissenschaft und Forschung“ gelten bei den FHs die gleichen Regeln wie an den Universitäten.

3. DARLEGUNG DER BESTEHENDEN LITERATUR

In diesem Kapitel werden Rahmenwerke für eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung sowie eine Vorgehensweise zur Festlegung einer ESG-Strategie erläutert. Des Weiteren werden auch die Inhalte der Berichterstattung und die Wesentlichkeit bei der Themenfindung, die Mithilfe der Stakeholder*innen bestimmt werden, ausgeführt.

3.1 Nachhaltigkeit

Es ist schwierig zu bestimmen, welche Tätigkeiten genau als nachhaltig gelten können. Deshalb wurde auch die EU-Taxonomie-Verordnung als Klassifikationssystem implementiert, um eine eindeutige Definition von Aktivitäten als nachhaltig zu ermöglichen. Die ESG-Dimensionen (Environment, Social und Governance) sind die Basis für das Konzept der Nachhaltigkeit. Diese Dimensionen fungieren als wesentliche Säulen der Nachhaltigkeit und stehen auf gleicher Ebene. Um Nachhaltigkeit in ihrer Gesamtheit anzugehen, ist es notwendig, dass alle Dimensionen miteinander in Einklang gebracht werden. Unter den verschiedenen Dimensionen versteht man die nachfolgenden Gesichtspunkte:

E (Umwelt) – Umwelt: Diese Dimension behandelt die Aufrechterhaltung und Verbesserung eines rücksichtsvollen und weitsichtigen Umgangs mit Naturressourcen und der Natur insgesamt.

S (Social) – Soziales: Diese Dimension zielt darauf ab, die Förderung von Gesundheit, Lebensqualität und Gleichberechtigung durch gezielte Kontrolle sozialer und kultureller Systeme zu unterstützen.

G (Governance) – Unternehmensführung: Die Dimension umfasst die nachhaltige Tätigkeit eines Unternehmens in Bezug auf seine Werte, seine Führung und seine Produkte. (vgl. Bachert/Thillmann 2024, S.14, 16)

Die nachfolgende Abbildung zeigt, wie die einzelnen ESG-Dimensionen „Umwelt“, „Soziales“ und „Unternehmensführung“ ineinander verschmelzen, um Nachhaltigkeit iSd EU-Taxonomieverordnung zu klassifizieren und zu verstehen:

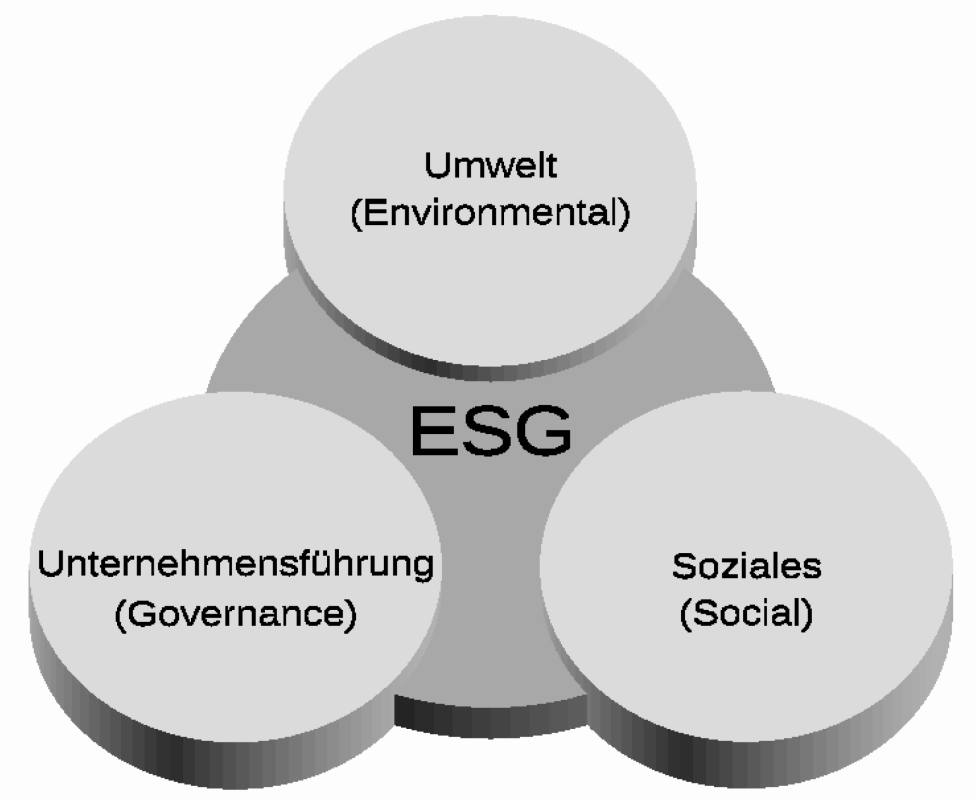

Abbildung 1: Die ESG-Dimensionen. (Quelle: in Anlehnung an Hein 2023)

3.2 Nichtfinanzielle Berichterstattung

Das Gesetz zur Verbesserung der Nachhaltigkeit und Vielfalt (NaDiVeG) hat zwei neue Namen für Berichtsformate in das Bilanzrecht des UGB aufgenommen: die nichtfinanzielle Erklärung (NFE) und den nichtfinanziellen Bericht (NFB) – kurz gesagt: „nichtfinanzielle Berichterstattung“. (vgl. Baumüller 2018, S. 94)

Die Bestimmungen von § 243b respektive § 267a, die durch das NaDiVeG neu in das UGB aufgenommen wurden, können als eine konkrete und weitreichende Weiterentwicklung der Berichtspflichten verstanden werden, die in § 243 Abs. 5 UGB für sogenannte „nichtfinanzielle Leistungsindikatoren“ vorgesehen sind. (vgl. Baumüller 2018a, S. 461)

Die nichtfinanzielle Erklärung muss Informationen enthalten, die für ein Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der gesellschaftlichen Situation und der Auswirkungen ihrer Tätigkeit notwendig sind. Diese umfassen zumindest Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. Zur Erläuterung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren sind die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu verwenden. (vgl. § 243b Abs. 3 UGB)

Die CSRD erweitert die berichtspflichtigen Aspekte, die Unternehmen gemäß Artikel 19a der Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) idF der CSRD in Zukunft offenlegen müssen: Unternehmensmodell und -strategie, zeitgebundene Nachhaltigkeitsziele des Unternehmens, Rolle der Verwaltungs-, Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane im Kontext von Nachhaltigkeitsaspekten oder Unternehmensverantwortung. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 73)

3.3 EU-Taxonomie-Verordnung

Die Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852, die am 22. Juni 2020 veröffentlicht und am 12. Juli 2020 in Kraft trat, bildet einen zentralen Bestandteil der EU-Nachhaltigkeitsstrategie. Mit dieser Verordnung wird ein einheitliches Klassifizierungssystem eingeführt, das definiert, welche Wirtschaftsaktivitäten als „nachhaltig“ gelten können. Die Kriterien für diese Klassifizierung basieren auf ökologischer Nachhaltigkeit und zielen darauf ab, Investitionen in nachhaltige Projekte zu fördern und gleichzeitig Greenwashing zu vermeiden. Unternehmen und Investoren erhalten so ein klares Rahmenwerk, das es ihnen ermöglicht, fundierte Entscheidungen zu treffen und ihre Ressourcen gezielt in nachhaltige Aktivitäten zu lenken. Ein wichtiger Aspekt der Taxonomie-Verordnung ist, dass sie nicht nur ökologische, sondern auch soziale und wirtschaftliche Dimensionen der Nachhaltigkeit in Betracht zieht. Diese differenzierte Herangehensweise soll dazu beitragen, den Übergang zu einer nachhaltigen Wirtschaft zu beschleunigen und gleichzeitig die Erreichung der Klimaziele der EU zu unterstützen. Insgesamt stellt die Taxonomie-Verordnung ein wesentliches Instrument dar, um Transparenz zu schaffen und das Vertrauen in nachhaltige Investitionen zu stärken. Unternehmen müssen sich zunehmend an diesen Kriterien orientieren, um als nachhaltig wahrgenommen zu werden, was langfristig zu einer Transformation der Märkte führen könnte. (vgl. Baumüller 2020a, S. 63)

Gemäß der Taxonomie-Verordnung gelten Geschäftsaktivitäten als ökologisch nachhaltig, wenn sie einen wesentlichen Beitrag zum Klimaschutz oder zur Anpassung an den Klimawandel leisten („substantial contribution“). Dies wird durch die Einhaltung bestimmter Kriterien („technical screening criteria“) nachgewiesen, die jedoch nicht in der Verordnung selbst, sondern in nachgeordneten delegierten Rechtsakten festgelegt werden. (vgl. Deloitte 2023) Zusätzlich müssen diese Aktivitäten die Erreichung der vier weiteren EU-Umweltziele nicht erheblich beeinträchtigen, was als „do no significant harm“ (DNSH) Prinzip bezeichnet wird. Dieses Prinzip wird ebenfalls in den delegierten Rechtsakten konkretisiert. Ein weiterer wichtiger Aspekt ist die Einhaltung von Mindeststandards für Arbeitssicherheit und Menschenrechte („minimum

safeguards“). Diese Vorgaben sollen sicherstellen, dass nachhaltige Aktivitäten nicht nur ökologisch, sondern auch sozial verantwortungsvoll sind. Insgesamt fördert die Taxonomie-Verordnung eine umfassende und ganzheitliche Herangehensweise an Nachhaltigkeit, indem sie ökologische, soziale und wirtschaftliche Kriterien integriert. Dies trägt dazu bei, dass Unternehmen ihre Geschäftsmodelle an den Zielen der EU-Nachhaltigkeitsstrategie ausrichten und somit einen positiven Einfluss auf die Umwelt und die Gesellschaft ausüben. Aktivitäten, die alle festgelegten Kriterien der Taxonomie-Verordnung kumulativ erfüllen, gelten als ökologisch nachhaltig. Unternehmen sind verpflichtet, die damit verbundenen Umsatzerlöse sowie die Investitionsausgaben (CAPEX) und Betriebsausgaben (OPEX) zu ermitteln und zu berichten. (vgl. Rieth/Schmidt 2022, S. 518f)

Gemäß Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung (EU) 2020/852 müssen Unternehmen den Anteil ihrer Umsatzerlöse, CAPEX und OPEX, die als ökologisch nachhaltig im Sinne der Taxonomie betrachtet werden, offenlegen. Diese Berichterstattung ist erstmals für Geschäftsjahre erforderlich, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. (vgl. Art. 27 Abs. 2 lit. a VO (EU) 2020/852)

Die Begriffe Umsatzerlöse, CAPEX und OPEX sind in der Taxonomie-Verordnung nicht definiert, was bedeutet, dass Unternehmen flexibel in der Anwendung sind. In Übereinstimmung mit dem jeweils angewandten Regelwerk sind die drei Kennzahlen zu ermitteln und zu veröffentlichen. Wenn der Abschluss nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufgestellt wird, müssen die ökologisch nachhaltigen Umsatzerlöse, CAPEX und OPEX ebenfalls nach den IFRS ermittelt werden. Bei Abschlüssen, die nach nationalem Recht aufgestellt sind, werden die Kennzahlen entsprechend den dort geltenden Vorschriften ermittelt. Diese Vorgehensweise sorgt dafür, dass die Berichterstattung konsistent und transparent bleibt, unabhängig von den spezifischen Rechnungslegungsstandards, die ein Unternehmen anwendet. Dadurch wird die Vergleichbarkeit der Informationen zwischen verschiedenen Unternehmen und Sektoren gefördert, was für Investoren und andere Stakeholder von großer Bedeutung ist. (vgl. Rieth/Schmidt 2022, S. 520)

3.4 Rahmenwerke

Das Framework des International Integrated Reporting Committee (IIRC), die Sustainability Accounting Standards (SASB), die Standards der Global Reporting Initiative (GRI) und der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK) sind die am weitesten verbreiteten Rahmenwerke. Alle bilden ökonomische, ökologische und soziale Fragestellungen ab, und berücksichtigen dabei bereits vor-

handene Anforderungen von internationalen Organisationen wie dem Carbon Disclosure Project (CDP), dem Greenhouse Gas Protocol (GHG-Protocol), der International Standardization Organization (ISO) oder der International Labour Organization (ILO) sowie zahlreichen anderen. Infolgedessen liefern Berichte, die diesen Standards entsprechen, für Investoren und Analysten viele wichtige Informationen, allerdings in unterschiedlichem Ausmaß. (vgl. Braun/Senger 2022, S. 126)

Die Gemeinwohl-Ökonomie (GWÖ), die ursprünglich als ein Netzwerk für zukunftsfähiges Wirtschaften fungierte, hat sich durch ihre Gemeinwohl-Bilanz als zusätzliches Format der Nachhaltigkeitsberichterstattung etabliert. Die Bewegung, die 2011 in Österreich gegründet wurde, hat vor allem im deutschsprachigen Raum Bedeutung. Seither haben etwa 1.000 deutsche Unternehmen, Gemeinden und Wirtschaftsverbände Gemeinwohlbilanzen entwickelt. (vgl. Fellmeth 2024, S. 58)

An der FH Burgenland wird im Zuge der Berichterstattung eine Gemeinwohlbilanz erstellt (vgl. FH Burgenland 2024).

3.4.1 Global Reporting Initiative

Die Normen der Global Reporting Initiative (GRI) bilden den weltweit anerkannten und am häufigsten verwendeten Rahmen für die Ausarbeitung von Nachhaltigkeitsberichten. Die Standards wurden seit ihrer ersten Veröffentlichung im Juni 2000 mehrfach überarbeitet, wobei verschiedene Interessensgruppen involviert waren. Sie wurden an die zunehmenden Transparenzanforderungen angepasst. Die Grundsätze der Berichterstattung (GRI 101) sind die Leitlinien für alle GRI-Berichte. Die General Disclosures (GRI 102) stellen generelle Angaben über das Unternehmen, seine Strategie und Governance sowie über die Herkunft des Berichts. Die Angaben zum Managementansatz, die für jedes wesentliche Thema zu erstellen sind, sind in GRI 103 aufgeführt. Die drei Hauptthemen sind Wirtschaft (GRI 200), Umwelt (GRI 300) und Soziales (GRI 400) für die jeweils bestimmte qualitative respektive quantitative Indikatoren verwendet werden. Es ist notwendig, eine Wesentlichkeitsanalyse unter Einbeziehung der Stakeholder durchzuführen, um festzustellen, welche der 35 Themen insgesamt zu berichten sind. Die Themen müssen bewertet werden, um festzustellen, ob sie das Unternehmen in erheblichem Maße positiv oder negativ beeinflussen und ob die Interessengruppen in diesem Zusammenhang hohe Erwartungen an das Unternehmen haben. Für einen GRI-gemäßen Bericht ist eine Erläuterung der Wesentlichkeitsanalyse erforderlich. Die GRI macht einen Unterschied zwischen einem „Core“-

Erfüllungsgrad, bei dem das Unternehmen nur bestimmte Indikatoren zu einem bestimmten wesentlichen Thema melden muss, und „Comprehensive“, bei dem es alle Indikatoren zu einem bestimmten Thema melden muss. Es ist für Unternehmen üblicherweise sinnvoller, sich auf die wichtigsten Themen und ausgewählte Indikatoren zu fokussieren und dort detailliert zu arbeiten, anstatt einen umfassenden Bericht zu verfassen, der alle Indikatoren abdeckt. Es ist obligatorisch, einen GRI-Index zu haben, der die Textstellen aufzeigt, in denen die relevanten Informationen enthalten sind. Dabei ist es notwendig, Transparenz zu allen wichtigen Themen gemäß dem Prinzip „Comply or Explain“ herzustellen. Die Nachhaltigkeitsleistungen von Unternehmen können aufgrund ihrer internationalen Anerkennung und der Vielfalt der abgefragten Themen relativ gut miteinander verglichen werden. Die Berichte stellen für Analysten und Anleger eine solide Grundlage für Bewertungen dar. (vgl. Braun/Senger 2022, S. 126f.)

3.4.2 Sustainability Accounting Standards Board

Seit den späten 2000er Jahren wurde die Entwicklung von SASB vorangetrieben. Dieser Standard richtet seine Ausrichtung eher auf branchenspezifische Indikatoren als auf die Interessen von Anlegern und Finanzmärkten. Um dem Finanzmarkt das Thema Nachhaltigkeit näherzubringen, konzentrieren sich die Themen insbesondere auf die Risikoreduzierung für Anleger und Investoren. (vgl. Thurm 2022, S. 194) Für diese Zwecke wurden spezielle Berichtsstandards für 77 Industriezweige aus elf Wirtschaftszweigen herausgegeben. (vgl. Braun/Senger 2022, S. 127)

Bei seiner Wesentlichkeitsdefinition orientiert sich SASB an der Definition des U.S. Supreme Court: „A substantial likelihood that the disclosure of the omitted fact would have been viewed by the reasonable investor as having significantly altered the 'total mix' of information made available.“ (SASB Conceptual Framework 2017, S. 9)

Die Berichtsstandards konzentrieren sich darauf, welche ESG-Faktoren die finanzielle Lage oder das operative Ergebnis eines Unternehmens wesentlich beeinflussen. Umwelt, Humankapital, Sozialkapital, Geschäftsmodell und Innovation sowie Leadership und Governance sind die fünf Dimensionen, deren Unternehmensaktivitäten zu berichten sind. Sie beinhalten 26 Themen im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeit („disclosure topics“) mit hauptsächlich quantitativen Messwerten („accounting metrics“). Die relevanten Themen sind abhängig von der Branche verschieden. Darüber hinaus werden auch „activity metrics“ erfasst. Sie geben Auskunft über die Größe des Geschäftsbetriebs und bieten somit einen Rahmen für die Beurteilung der offengelegten Daten. (vgl. Braun/Senger 2022, S. 129)

Relevante Themen sind daher Nachhaltigkeitsthemen, die wahrscheinlich einen signifikanten Einfluss auf die finanzielle Situation oder das Betriebsergebnis von Unternehmen in einer bestimmten Branche haben werden. Darauf aufbauend liefert SASB als Entscheidungshilfe Einschätzungen darüber, welche Themen für einen bestimmten Industriesektor voraussichtlich von Bedeutung sind. Die Standards zielen darauf ab, den Anlegern aufgrund der zentralen Bedeutung der finanziellen Wesentlichkeit ausführliche und vergleichbare Informationen über die Auswirkungen von Unternehmensaktivitäten auf Umwelt und Gesellschaft zu liefern. (vgl. Braun/Senger 2022, S. 129)

3.4.3 Freiwillige Berichterstattung

Die Form einer freiwilligen Berichterstattung muss im Einklang mit den grundlegenden Anforderungen an eine ordnungsgemäße Berichterstattung stehen, wie es das österreichische Bilanzrecht und die relevanten angrenzenden Normen verlangen. (vgl. AFRAG-Stellungnahme 9 2019, Tz. 53)

Weitere Berichtspflichten sowie die Pflichten des (Konzern-)Abschlussprüfers werden durch die Verpflichtung zur Erstellung einer (konsolidierten) nichtfinanziellen Berichterstattung ausgestrahlt. Diese müssen auch berücksichtigt werden, wenn eine (konsolidierte) nichtfinanzielle Berichterstattung ohne Berichtspflicht erstellt wird. (vgl. Baumüller 2021, S. 47)

Für die nichtfinanzielle Berichterstattung sieht § 269 UGB eine Vorlageprüfung des Abschlussprüfers vor. Es ist außerdem notwendig, dass der Abschlussprüfer die nichtfinanzielle Berichterstattung gemäß den International Standards on Auditing (ISA) 720 kritisch liest. (vgl. Baumüller 2021, S. 47)

3.4.4 Corporate Sustainability Reporting Directive

Die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), die am 5. Januar 2023 in der EU in Kraft trat, stellt einen wichtigen Schritt zur Verbesserung der Transparenz in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte von Unternehmen dar. Mit der Einführung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) wird ein einheitlicher Rahmen geschaffen, der es Unternehmen ermöglicht, relevante und vergleichbare Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen. Der Hintergrund dieser Richtlinie ist die wachsende Forderung nach verlässlichen Daten über die ökologischen und sozialen Auswirkungen von Unternehmen, die in der Vergangenheit oft unzureichend er-

füllt wurde. Die EU-Kommission hat erkannt, dass diese Informationen für Investoren, Verbraucher und die Gesellschaft insgesamt von zentraler Bedeutung sind, um informierte Entscheidungen zu treffen und nachhaltige Praktiken zu fördern. Die CSRD verpflichtet Unternehmen dazu, ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung zu standardisieren, was nicht nur die Qualität der Informationen erhöht, sondern auch die Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen Unternehmen und Branchen erleichtert. Dies ist besonders wichtig, um die Ziele des European Green Deal zu unterstützen und den Übergang zu einer nachhaltigeren Wirtschaft voranzutreiben. (vgl. Lanfermann/Schwedler/Schmotz 2021, S. 762)

Die CSRD ersetzt die Vorschriften für die nichtfinanzielle Berichterstattung, die 2014 durch die CSR-Richtlinie (VO (EU) 2014/95) des europäischen Gesetzgebers verabschiedet wurden. Die EU-Sustainable-Finance-Regulierung und der damit verbundene „European Green Deal“ haben die Reform der Nachhaltigkeitsberichtsvorschriften vorangetrieben. Die Regulierung der EU für nachhaltige Finanzen verpflichtet eine Vielzahl von Finanzmarktakteuren, darunter Vermögensverwalter und Kreditinstitute, ihr Verhalten an Nachhaltigkeits- und vor allem Klimarisiken auszurichten. Dafür brauchen die Unternehmen verlässliche Daten zur Nachhaltigkeit. Da die Finanzfunktion der Unternehmen in der Gestaltung belastbarer Berichterstattungsprozesse oft besondere Expertise aufweist, rückt die Zuverlässigkeit der Datenermittlung in den Mittelpunkt des Umgangs mit den neuen Berichterstattungspflichten. (vgl. Langermann 2023, S. 17f.)

Die Implementierung der CSRD führt zu einer deutlichen Expansion des Kreises der Berichtspflichtigen. Es gibt einen Anstieg der in der EU zu meldenden Unternehmen von etwa 11.000 auf etwa 49.000. Diese Verdreifachung ist darauf zurückzuführen, dass neben den sogenannten Unternehmen von öffentlichem Interesse nun auch alle großen haftungsbeschränkten Unternehmen und ihnen gleichgestellten Personengesellschaften von der verpflichtenden Berichterstattung betroffen sind. In der Zukunft müssen Unternehmen, die davon betroffen sind, Nachhaltigkeitsberichte in den (Konzern-)Lagebericht aufnehmen. (vgl. Langermann 2023, S. 18f.)

Die CSRD ist eine Rahmenrichtlinie. Die detaillierten Angabepflichten werden mithilfe der ESRS ausgearbeitet, die formal verbindlich ist und keine weitere nationale Umsetzung benötigt. Mit der Ausarbeitung der ESRS ist die EFRAG beauftragt. Nach einem festgelegten Verfahren erarbeitet die EFRAG ESRS-Entwürfe als fachlichen Ratschlag für die EU-Kommission. Es liegt dann in der Verantwortung der EU-Kommission, diese fachlichen Ratschläge als delegierte Rechtsakte zu erlassen. Am 31.07.2023 erließ die EU-Kommission als delegierter Rechtsakt den ersten Satz von zwölf sektorübergreifenden ESRS (Set 1) (Delegierte Verordnung C (2023) 5303 final). (vgl.

Langermann 2023, S. 18f.)

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über zentrale Inhalte der CSRD-Richtlinie:

Überblick über zentrale Inhalte der CSRD	
Persönlicher Anwendungsbereich	• Große haftungsbeschränkte EU-Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte Personengesellschaften • Große EU-Versicherungsunternehmen • Große EU-Kreditinstitute • Mutterunternehmen großer Gruppen • Kapitalmarktorientierte EU-Unternehmen (Ausnahme: EU-Mikro-Unternehmen) • Nicht-EU-Unternehmen mit über EUR 150 Mio. Umsatz • innerhalb der EU und mit EU-Niederlassungen (EUR 40 Mio. Umsatz innerhalb der EU) oder EU-Tochterunternehmen (groß oder EU-kapitalmarktorientiert)
Gestaffelte Einführung der Berichtspflichten	• Geschäftsjahr 2024: bisher zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtete EU-Unternehmen • Geschäftsjahr 2025: alle anderen großen EU-Unternehmen • Geschäftsjahr 2026: kapitalmarktorientierte kleine und mittlere EU-Unternehmen (KMU) • Geschäftsjahr 2028: Nicht-EU-Unternehmen mit EU-Niederlassungen oder EU-Tochterunternehmen • opt-out-Möglichkeit für kapitalmarkt-orientierte KMU: Nutzung eines zweijährigen Übergangszeitraums, erstmalige Anwendung im Geschäftsjahr 2028 möglich
Berichtsort	• Verpflichtend in einem gesonderten Abschnitt des (Konzern-)Lageberichts
Digitalisierung	• (Konzern-)Lagebericht wird in einheitlichem elektronischem Format gem. ESEF-Verordnung erstellt; Angaben zur Nachhaltigkeit sollen nach zukünftigem Standard ausgezeichnet werden

Überblick über zentrale Inhalte der CSRD	
EFRAG als wichtiger Akteur für die Nachhaltigkeitsberichterstattung	• EFRAG als die EU-Institution, die die ESRS ausarbeitet und der EU-Kommission in Form von fachlichen Empfehlungen unterbreitet
Berichterstattung auf Konzernebene / Befreiung für Tochterunternehmen	• Reduzierte KMU-Berichtspflichten • Erwartete Ausstrahlungswirkung der CSRD-Vorschriften auf KMU außerhalb des CSRD-Anwendungsbereichs, insbesondere über Angaben zur Wertschöpfungs- und Lieferkette
Sektorspezifische Standards	• Insbesondere Sektoren mit hohen Risiken / Auswirkungen, u.a. Land- und Forstwirtschaft, Bergbau, Verarbeitendes Gewerbe/Herstellung von Waren, Energie- und Wasserversorgung, Baugewerbe, Handel, Verkehr und Lagerung und Grundstücks- und Wohnungswesen
Gestaffelte Verabschiedung der ESRS	• Set 1 wurde Ende Juli 2023 als delegierter Rechtsakt erlassen • Weitere Sets u.a. zu sektorspezifischen ESRS sowie Nicht-EU-Unternehmen werden zu späteren Zeitpunkten verabschiedet
Pflichtprüfung für die Nachhaltigkeitsberichterstattung im (Konzern-)Lagebericht	• Prüfung durch den Abschlussprüfer, einen anderen Wirtschaftsprüfer oder einen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen (Mitgliedstaatenwahlrecht)
Prüfungstiefe	• Zunächst Prüfung mit begrenzter Sicherheit (prüferische Durchsicht) • Anschließend Überprüfung dieser Vorschrift und ggf. Erarbeitung von EU-Prüfungsstandards zur Prüfung mit hinreichender Sicherheit (Prüfung) bis Oktober 2028 • Geplante Anhebung der Prüfungstiefe (von prüferischer Durchsicht hin zur Prüfung)

Tabelle 2: Überblick über zentrale Inhalte der CSRD. (Quelle: in Anlehnung an DRSC Briefing Paper 2022)

Mindestanforderungen:

Die CSR-Richtlinie legt in ihren Erwägungsgründen (ErwGr.) klare Mindestanforderungen für die nichtfinanzielle Berichterstattung fest. Unternehmen sind verpflichtet, explizit über folgende Themen zu berichten:

1. **Umweltbelange:** Informationen über die Auswirkungen der Geschäftstätigkeiten auf die Umwelt, einschließlich Ressourcenverbrauch, Emissionen und Biodiversität,

2. **Sozialbelange:** Berichterstattung über soziale Aspekte, die die Beziehung zu Mitarbeitern*innen, Kunden*innen und der Gesellschaft betreffen,

3. **Arbeitnehmerbelange:** Informationen über Arbeitsbedingungen, Rechte der Arbeitnehmer*innen, Diversität und Gleichstellung am Arbeitsplatz,

4. **Achtung der Menschenrechte:** Darstellung der Maßnahmen zur Wahrung der Menschenrechte im Geschäftsbereich und in der Lieferkette,

5. **Bekämpfung von Korruption und Bestechung:** Angabe von Maßnahmen, die ergriffen werden, um Korruption und Bestechung vorzubeugen und zu bekämpfen. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023. S.19)

Die Richtlinie fördert somit Transparenz und Verantwortlichkeit in der Unternehmensberichterstattung. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023. S.19)

3.5 Inhalte der Berichterstattung

Mit dem Inkrafttreten der Berichtspflicht nach CSRD wird die Anwendung der ESRS für europäische Unternehmen verpflichtend. Ein Rückgriff auf alternative Rahmenwerke, wie es zuvor möglich war, entfällt. Dadurch verlieren die bisher verwendeten Rahmenwerke an Bedeutung, und die Berichterstattung muss umfassend an die ESRS angepasst werden. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 268)

3.5.1 European Sustainability Reporting Standards

ESRS 1 bildet die Grundlage der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) und legt die grundlegende Struktur fest. Es behandelt das Zusammenspiel der bereits veröffentlichten und der noch in Entwicklung befindlichen Standards. Dabei unterscheidet ESRS 1 drei Ebenen von Standards, die sektorunabhängig für alle berichtspflichtigen Unternehmen gelten:

- **Generelle Standards** (cross-cutting standards): Diese Ebene legt die grundlegenden Prinzipien und Anforderungen fest, die alle Unternehmen bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung berücksichtigen müssen. (vgl. ESRS 1.5 ff. 2023);

- **Sektorübergreifende Standards** (topical standards): Diese Standards beziehen sich auf gemeinsame Themen, die für alle Branchen relevant sind, und bieten spezifische Vorgaben zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte. (vgl. ESRS 1.4 2023);
- **Sektorale Standards** (sector-specific standards): Diese Standards sind auf bestimmte Branchen zugeschnitten und berücksichtigen die spezifischen Herausforderungen und Anforderungen dieser Sektoren. (vgl. ESRS 1.10)

Durch diese dreistufige Struktur ermöglicht ESRS 1 eine klare und konsistente Berichterstattung, die sowohl allgemeine als auch branchenspezifische Aspekte der Nachhaltigkeit abdeckt. Dies trägt dazu bei, dass Unternehmen umfassende und vergleichbare Informationen zu ihren Nachhaltigkeitsleistungen bereitstellen können. Die folgende Abbildung stellt den Aufbau systematisch dar:

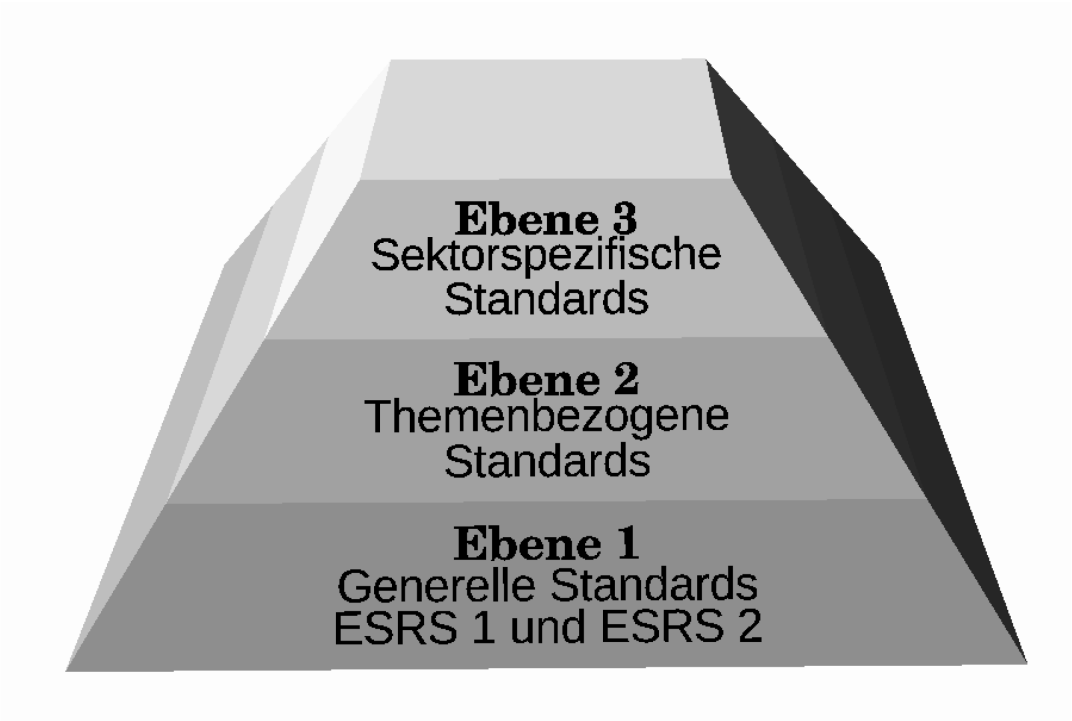

Abbildung 2: Struktur der ESRS. (Quelle: in Anlehnung an Baumüller/Lopatta/Hrinkow 2023; Online-Version)

Das Set 1 der im Jahr 2023 beschlossenen ESRS beinhaltet die allgemeinen Normen sowie zehn thematische Normen. Während der zweite Teil (siehe ESRS S2 – ESRS S4) teilweise noch nicht abgeschlossen ist wurden für die sektorspezifischen Standards nur Arbeitspapiere veröffentlicht. Die Verabschiedung von ersten von den angekündigten 40 Standards dieser Ebene war bereits im Jahr 2024 geplant und wird erst 2026 realisiert werden. (vgl. Baumüller/Lopatta/Hrinkow 2023; S. 91)

Die Querschnittsstandards ESRS 1 und ESRS 2 legen einerseits die generellen Voraussetzungen für die Erstellung und Darstellung von Nachhaltigkeitsberichten (ESRS 1) fest, andererseits die spezifischen Berichtsanforderungen (Umwelt, Soziales, Governance), die übergreifend für berichtende Organisationen gelten und die Zugehörigkeit zum jeweiligen Sektor definieren (ESRS 2). Diese querschnittsbezogenen Berichtsanforderungen des ESRS 2 werden durch die themenspezifischen ESRS konkretisiert und ausgebaut. (vgl. DRSC, S. 2)

Im Wesentlichen gliedert sich die Struktur von ESRS 2 und den themenspezifischen ESRS wie folgt:

- Zielsetzung
- Interaktion mit anderen ESRS (in ESRS 2 nicht vorhanden)
- Berichtsanforderungen (Disclosure Requirements)
- Anhang A: Definitionen
- Anhang B: Anwendungsvorgaben (Application Requirements, in den Konsultationsentwürfen als Application Guidance bezeichnet). (vgl. DRSC, S. 2)

In ESRS 2 sind zusätzliche Anhänge enthalten. In Anhang C sind die Berichtsanforderungen und Datenpunkte aufgeführt, die aus anderen EU-Vorschriften resultieren und unabhängig vom Ergebnis einer Wesentlichkeitseinschätzung durch das Unternehmen gelten. (vgl. DRSC, S. 2)

Die dargestellten Ebenen entsprechen der "full ESRS". Weiters ist zwischen ESRS-Varianten für KMU (ESRS LSME und VMSE ESRS) sowie die ESRS für Drittstaaten zu differenzieren. In diesen Versionen wird versucht, die Grundprinzipien und Inhalte der „full ESRS“ mit Erleichterungen auf die betrachteten Kontexte umzusetzen. Auf diese Weise soll die Konsistenz und Durchlässigkeit des Gesamtrahmens erhalten bleiben. (vgl. Baumüller/Lopatta/Hrinkow 2023; Änderungshinweis der aktualisierten Online-Version)

3.5.2 Sektorunabhängiger Standard: „Environment“

Zum themenbezogenen Standard „Environmental“ gehören folgende Themen: ESRS E1 „Klimawandel“, ESRS E2 „Umweltverschmutzung“, ESRS E3 „Wasser- und Meeresressourcen“, ESRS E4 „Biologische Vielfalt und Ökosysteme“ und ESRS E5 „Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft“. Obwohl die jeweiligen Standards thematisch abgegrenzt sind, gibt es inhaltliche Überschneidungen. Die thematischen Aspekte erstrecken sich teilweise über die Inhalte der „Envi-

ronmental“-Standards hinaus und beziehen sich auf den Anwendungsbereich der „Social“-Standards (zB im Zusammenhang mit inhaltlichen Verknüpfungen zwischen ESRS E3 und ESRS S3). Bei den verschiedenen „Environmental“-Standards können inhaltlich verwandte Angabepflichten verwendet werden, um die entsprechende(n) Anwendungsbestimmung(en) auszulegen. (vgl. Sopp 2024, S. 301)

Die Flexibilität in Bezug auf die Konsistenz der Informationen resultiert wiederum aus den Erklärungen der EFRAG in den Fragen und Antworten (Q&As). Infolgedessen können Unterschiede entstehen, wenn unterschiedliche Methoden von den Unternehmen eines Berichtskreises angewendet werden (zB von der Muttergesellschaft und einer Tochtergesellschaft). Eine abweichende Vorgehensweise muss jedoch gerechtfertigt und offengelegt werden. In ähnlicher Weise können sich die in den verschiedenen E-ESRS festgelegten Zielzeiträume voneinander unterscheiden. Dies lässt sich damit erklären, dass es bei der Betrachtung der finanziellen Wesentlichkeit eine Abweichung von der Perspektive der Auswirkungswesentlichkeit gibt. (vgl. ESRS-Umsetzung Q&A 2024)

Bei allen „Environmental“-Standards sind die Ergebnisse der Wesentlichkeitsanalyse entscheidend dafür, welche Informationen tatsächlich zu melden sind. Ein Ergebnis der Wesentlichkeitsanalyse kann darin bestehen, dass bestimmte Angaben eines themenspezifischen Standards weder berichtspflichtig oder insgesamt nicht wesentlich sind (ESRS 1, App. E; siehe auch ESRS 2.57; § 4 Rz. 120 und Rz. 125). (siehe Sopp 2024, S. 303)

Die Struktur der einzelnen „Environmental“-Standards ist ähnlich. Die Anzahl der anzugebenden, themenspezifischen Parameter stellt eine Differenzierung der Berichtserfordernisse dar. In der nachstehenden Tabelle wird die Darstellung des Aufbaus der „Environmental“-Standards gegenübergestellt:

Überblick zum Aufbau der „Environmental“-Standards E
Ziel(e) des Standards (E)
Zusammenspiel mit anderen ESRS
ESRS 2 Allgemeine Angaben
Angabepflichten

Überblick zum Aufbau der „Environmental“-Standards E				
ESRS-E1	**ESRS-E2**	**ESRS-E3**	**ESRS-E4**	**ESRS-5**
Strategie				
Angabepflichten iZ[2] mit ESRS 2 GOV-3 Einbeziehung der nachhaltigkeitsbezogenen Leistung in Anreizsysteme				
Governance				
DR E1-1 – Übergangsplan für den Klimaschutz			DR E4-1 – Übergangsplan und Berücksichtigung von biologischer Vielfalt und Ökosystemen in Strategie und Geschäftsmodell	
DR iZ mit ESRS 2 SBM-3 – wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell	DR iZ mit ESRS 2 SBM-3 – wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell			
Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen				
DR iZ mit ESRS 2 IRO-1 – Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen klimabezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen	DR iZ mit ESRS 2 IRO-1 – Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit Umweltverschmutzung	DR iZ mit ESRS 2 IRO-1 – Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit Wasser- und Meeresressourcen	DR iZ mit ESRS 2 IRO-1 – Beschreibung der Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen	
DR E1-2 – Strategien iZ mit dem Klimaschutz und der Anpassung an den Klimawandel	DR E2-1 – Strategien iZ mit Umweltverschmutzung	DR E3-1 – Strategien iZ mit Wasser- und Meeresressourcen	DR E4-2 – Strategien iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen	DR E5-1 – Strategien iZ mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
DR E1-3 – Maßnahmen und Mittel iZ mit den Klimastrategien	DR E2-2 – Maßnahmen und Mittel iZ mit Umweltverschmutzung	DR E3-2 – Maßnahmen und Mittel iZ mit Wasser- und Meeresressourcen	DR E4-3 – Maßnahmen und Mittel iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen	DR E5-2 – Maßnahmen und Mittel iZ mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft

[2] im Zusammenhang

Überblick zum Aufbau der „Environmental“-Standards E				
Parameter und Ziele				
DR E1-4 – Ziele iZ mit dem Klimaschutz und der Anpassung an den Klimawandel	DR E2-3 – Ziele iZ mit Umweltverschmutzung	DR E3-3 – Ziele iZ mit Wasser- und Meeresressourcen	DR E4-4 – Ziele iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen	DR E5-3 – Ziele iZ mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
DR E1-5 – Energieverbrauch und Energiemix	DR E2-4 – Luft-, Wasser- und Bodenverschmutzung	DR E3-4 – Wasserverbrauch	DR E4-5 – Auswirkungsparameter iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemveränderungen	DR E5-4 – Ressourcenzuflüsse
DR E1-6 – THG-Bruttoemissionen der Kategorien Scope 1, 2 und 3 sowie THG-Gesamtemissionen	DR E2-5 – besorgniserregende Stoffe und besonders besorgniserregende Stoffe	DR E3-5 – erwartete finanzielle Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit Wasser- und Meeresressourcen	DR E4-6 – erwartete finanzielle Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit biologischer Vielfalt und Ökosystemen	DR E5-5 – Ressourcenabflüsse
DR E1-7 – Abbau von Treibhausgasen und Projekte zur Verringerung von Treibhausgasen, finanziert über CO2-Gutschriften	DR E2-6 – erwartete finanzielle Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit Umweltverschmutzung			DR E5-6 – erwartete finanzielle Auswirkungen durch Auswirkungen, Risiken und Chancen iZ mit Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft
DR E1-8 – interne CO2-Bepreisung				
DR E1-9 – erwartete finanzielle Auswirkungen wesentlicher physischer Risiken, Übergangsrisiken, klimabezogene Chancen				

Tabelle 3: Überblick und Aufbau des „Environmental“-Standards. (Quelle: in Anlehnung an Sopp 2023, S. 305ff.)

3.5.3 Sektorunabhängiger Standard: „Social“

Die ESRS „Social“ weisen eine gleichbleibende Struktur auf, die durch die Phasen des Due-Diligence-Prozesses geprägt ist (vgl. Baumüller 2023a, S. 208). In ESRS S1 sind die Berichtsanforderungen in Bezug auf Umfang und Tiefe deutlich ausgeprägter als in ESRS S2 bis ESRS S4 (vgl. Sopp/Sopp 2023, Seite 439). Außerdem müssen die Leistungskennzahlen der S-Standards noch weiterentwickelt werden, die noch nicht abgeschlossen sind. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 288)

Die Gliederungsstruktur des ESRS Social Standards ist in der folgenden Abbildung dargestellt:

<table>
<tr><th colspan="5">Einheitliche Gliederungsstruktur und Berichtspflichten der ESRS S</th></tr>
<tr><td colspan="5">Ziel(e) des Standards (S)</td></tr>
<tr><td colspan="5">Zusammenspiel mit anderen ESRS</td></tr>
<tr><td colspan="5">Angabepflichten</td></tr>
<tr><td>Allgemeine Angaben nach ESRS 2</td><td>ESRS-S1</td><td>ESRS-S2</td><td>ESRS-S3</td><td>ESRS-S4</td></tr>
<tr><td colspan="5">ESRS 2 SBM-2: Interessen und Standpunkte der Interessenträger</td></tr>
<tr><td colspan="5">ESRS 3 SBM-3: Wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen und ihr Zusammenspiel mit Strategie und Geschäftsmodell</td></tr>
<tr><td colspan="5">Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen</td></tr>
<tr><td>ESRS-S1:
Strategien …</td><td rowspan="4">… in Bezug auf die eigene Belegschaft</td><td rowspan="4">… in Bezug auf Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette</td><td rowspan="4">… in Bezug auf betroffene Gemeinschaften</td><td rowspan="4">… in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer</td></tr>
<tr><td>ESRS-S2:
Verfahren zur Einbeziehung …</td></tr>
<tr><td>ESRS-S3:
Verfahren zur Behebung negativer Auswirkungen und Beschwerdemanagement …</td></tr>
<tr><td>ESRS-S4:
Umgang mit wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen …</td></tr>
</table>

Einheitliche Gliederungsstruktur und Berichtspflichten der ESRS S				
Parameter und Ziele				
ESRS-S5: Ziele zu wesentlichen negativen Auswirkungen zur Förderung der positiven Auswirkungen und zum Management wesentlicher Risiken und Chancen	… in Bezug auf die eigene Belegschaft	… in Bezug auf Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette	… in Bezug auf betroffene Gemeinschaften	… in Bezug auf Verbraucher und Endnutzer

Tabelle 4: Gliederungsstruktur und Berichtspflichten der ESRS S. (Quelle: in Anlehnung an Sopp/Sopp 2023, S. 439)

3.5.4 Sektorunabhängiger Standard: „Government“

Durch die Implementierung der CSRD wird die Definition der Nachhaltigkeitsterminologie ebenfalls weiterentwickelt. Die Nachhaltigkeit umfasst nicht nur Umwelt- und Sozialaspekte, sondern auch Modalitäten der Unternehmensführung, die im Nachhaltigkeitsbericht entsprechend dargestellt werden müssen. (siehe Hrinkow und Kollegen 2023, Seite 1015f.)

Das Ziel der ESRS G1 besteht darin, Angabepflichten zu definieren, die es externen Adressaten der Nachhaltigkeitsberichterstattung erleichtern, ein Verständnis für die Unternehmensstrategie, den Ansatz, die Prozesse und Verfahren sowie die Leistung im Hinblick auf die Unternehmenspolitik zu erlangen. ESRS G1 fokussiert sich auf die nachfolgenden Aspekte, die dieser Standard als „Unternehmenspolitik“ (Business Conduct) beschreibt:

1. Geschäftsethik und Unternehmenskultur, einschl. Korruptions- und Bestechungsbekämpfung, Schutz von Hinweisgebern und des Tierwohls;
2. Management der Beziehungen zu den Lieferanten, einschl. Zahlungspraktiken, insbes. im Hinblick auf Zahlungsverzug bei kleinen und mittleren Unternehmen;
3. Tätigkeiten und Verpflichtungen des Unternehmens im Zusammenhang mit der Ausübung seines politischen Einflusses, einschl. seiner Lobbytätigkeit. (vgl. Hrinkow et al. 2023, S. 1016)

Die folgende Aufstellung zeigt Nachhaltigkeitsaspekte, die bei der Wesentlichkeitsanalyse eines berichtspflichtigen Unternehmens zu würdigen sind:

Abzudeckende Themen der ESRS G		
Thema	Unterthema	Unter-Unterthema
Unternehmenspolitik	• Unternehmenskultur • Schutz von Hinweisgebern (Whistleblower) • Tierschutz • Politisches Engagement • Management der Beziehungen zu den Lieferanten, einschl. Zahlungspraktiken	
	• Korruption und Bestechung	• Vermeidung und Aufdeckung einschl. Schulung • Vorkommnisse

Tabelle 5: Nachhaltigkeitsaspekte der ESRS G. (Quelle: in Anlehnung an ESRS G1 (ESRS 1, App. B))

Andere Elemente, die für die Unternehmenspolitik relevant sein können, werden von anderen ESRS behandelt. Schon in ESRS S4 „Verbraucher und Endnutzer“ (ESRS G1.BC3) sind Offenlegungsanforderungen zur Einhaltung des Datenschutzes festgelegt. Zusammengefasst bestehen folgende Angabepflichten:

- ESRS 2 – Allgemeine Offenlegungsanforderungen
- ESRS 2 GOV-1 – die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane
- ESRS G1-1 – Unternehmenskultur und Geschäftsgebaren
- ESRS G1-2 – Management der Beziehungen zu Lieferanten
- Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen:
  ESRS G1-3 – Verhinderung und Aufdeckung von Korruption und Bestechung
- ESRS G1-4 – Vorfälle in Bezug auf Korruption oder Bestechung
- ESRS G1-5 – politische Einflussnahme und Lobbytätigkeiten in Bezug auf wesentliche Auswirkungen, Risiken und Chancen des Unternehmens
- ESRS G1-6 – Zahlungspraktiken hinsichtlich Zahlungsverzug gegenüber KMU (vgl. Hrinkow et al. 2023, S. 1015; 1018)

3.6 Wesentlichkeit der CSRD-Berichterstattung

Die EU schreibt Unternehmen keine Verpflichtung vor, über 1.000 Datenpunkte in den 86 Berichtsanforderungen der 12 ESRS zu melden oder einzuhalten. Die Regulatorik setzt auf ein etabliertes und unkompliziertes Grundprinzip, um die Anforderungen an die CSRD auf ein leicht zu bewältigendes Maß zu verringern und die Berichterstattung nicht mit unwichtigen Daten zu überfluten. Es ist nur erforderlich über Themen zu berichten, die auch für ein Unternehmen von Bedeutung sind. Die CSRD erweitert den Begriff der Wesentlichkeit erheblich und stellt eine Betrachtungsweise in zwei Dimensionen vor: (vgl. Kirchhoff/Niefünd/von Pressentin 2024, S. 55f.)

- **Impact-Wesentlichkeit (**Impact Materiality**):** Diese Dimension zielt darauf ab zu beurteilen, welche Auswirkungen die Geschäftsprozesse eines Unternehmens oder seiner Lieferkette auf die Umwelt, die Gesellschaft und die Menschen haben. Mögliche Auswirkungen sind zum Beispiel Verschmutzung der Chemikalienproduktion und -verarbeitung sowie Menschenrechtsverletzungen in der Lieferkette eines Schokoladenherstellers. Da die wesentlichen Effekte nach außen wirken, wird diese Wesentlichkeitsdimension auch als Inside-Out bezeichnet.

- **Finanzielle Wesentlichkeit (Financial Materiality):** Die komplementäre Betrachtungsweise wird in der finanziellen Dimension dargestellt. Nachhaltigkeitsthemen können den Erfolg, den Cashflow, die Kreditverfügbarkeit oder den Versicherungsabschluss beeinflussen, was zu einer finanziellen Wesentlichkeit führt. Eine finanzielle Wesentlichkeit kann sich jedoch auch viel unmittelbarer ergeben: wenn ein unzureichendes ESG-Profil eines Unternehmens zu einem Rückgang des Investoreninteresses und einer Erhöhung der Kapitalkosten führen kann. Da diese Dimension nach innen gerichtete Effekte zusammenführt, wird sie auch als **Outside-In** bezeichnet. Es ist unerheblich für die finanzielle Wesentlichkeit nach CSRD, ob ein Unternehmen die finanziellen Folgen aufgrund einer selbstverantworteten Handlung (zB Strafzahlung aufgrund aktiver Überschreitung von Fangquoten in der Fischerei) oder aufgrund von Entwicklungen, die nicht im Einflussbereich des Unternehmens liegen (zB Einführung restriktiver Fangquoten oder reduzierter Fang durch allgemeine Überfischung) spürt.

Die Auswirkungen, die eine Wesentlichkeit beschreiben, müssen nicht unbedingt negativ sein; es sollten auch Möglichkeiten in Betracht gezogen werden. Die Wesentlichkeitsanalyse wird durchgeführt, um potenzielle und tatsächlich wesentliche Effekte zu identifizieren. Die Wesentlichkeit innerhalb einer Dimension führt bereits zu einer entsprechenden Berichtspflicht für das

jeweilige Thema, weil die beiden Dimensionen mit einem Oder verbunden sind. Dieser Ansatz wird von der EU angewendet, um zwei vorhandene Wesentlichkeitsdefinitionen zu einem ganzheitlichen, sich ergänzenden Konzept zu verbinden. Der Nachhaltigkeitsstandard der IFRS stützt sich auf die finanzielle Wesentlichkeit, während die GRI-Standards sich auf die Impact-Betrachtung konzentrieren. (vgl. Kirchhoff/Niefünd/von Pressentin 2024, S. 56)

Der ESRS 1 – General Requirements beschreibt, wie eine Wesentlichkeitsanalyse durchgeführt werden soll. Die Beschreibung der anzuwendenden Methodik innerhalb der einzelnen Prozessschritte bleibt bewusst vage, da jedes Unternehmen, auch im Vergleich zu anderen Branchen, unterschiedliche Anforderungen hat. Die Einbeziehung der Stakeholder oder die Reihenfolge der Analysen werden beispielsweise vorgegeben (zuerst die Impact-Analyse, danach die Financial-Analyse). Es liegt beim Unternehmen, in welchem Format (systematische Abfrage, Interviews/Dialoge usw.) die Stakeholder konsultiert werden sollen. Die Anwendung von Thresholds (Wesentlichkeitsgrenzen) ist für die Bewertung der Wesentlichkeit erforderlich. Dies führt dazu, dass nicht alle bewerteten Themen auch automatisch eine Wesentlichkeit begründen und daher unweigerlich mit einer Berichtspflicht enden. Alle Anforderungen an Berichte in den Themenstandards sind daher der Wesentlichkeitsanalyse unterworfen. (vgl. Kirchhoff/Niefünd/von Pressentin 2024, S. 56f.)

Eine CSRD-konforme Wesentlichkeitsanalyse kann in der Umsetzung teurer und aufwendiger sein als etwa eine nach dem GRI-Standard durchgeführte. Sie stellt gleichzeitig auch ein ganzheitliches und erleuchtendes Hilfsmittel dar, um die Abhängigkeit von Nachhaltigkeitsaspekten zu beleuchten. Eine sorgfältig durchgeführte Wesentlichkeitsanalyse kann auch abseits von CSRD und dem Reporting desselben ein wirksames und bereicherndes Instrument sein, da sie Unternehmen dazu motiviert, sich eingehend mit den Möglichkeiten und Gefahren im Zusammenhang mit Nachhaltigkeit zu beschäftigen. Die Verwendung bei der CSRD-Berichterstattung ist mit einem Filter vergleichbar, der die Komplexität der Berichterstellung deutlich verringern kann. Allerdings können methodische Fehler nicht nur zu Diskussionen mit dem Wirtschaftsprüfer führen, der die korrekte Umsetzung überprüfen muss, sondern auch unerwartet zu einer Erhöhung der Berichtspflichten führen (zB aufgrund von zu vielen thematischen Anforderungen an die Organisation). (vgl. Kirchhoff/Niefünd/von Pressentin 2024, S. 57)

3.6.1 Wesentlichkeitsanalyse

Im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung werden die Vorschriften der Generalnorm in Form einer sogenannten „Wesentlichkeitsanalyse“ umgesetzt. Die Inhalte, auf die die Berichtspflichten gemäß § 243b Abs. 3 respektive § 267a Abs. 3 UGB anzuwenden sind, werden in ihrer Struktur systematisch, dokumentierbar und nach außen darstellbar identifiziert. Ein in der herkömmlichen Nachhaltigkeitsberichterstattung weit verbreitetes Berichtselement ist die Wesentlichkeitsmatrix. Auf diese Weise werden die relevanten Dimensionen der Betrachtung dargestellt, aus denen die Existenz einer Berichtspflicht abgeleitet wird. Dadurch wird die Berichterstattung verständlicher. (vgl. Baumüller 2020, S. 54f.)

Die nachfolgende Darstellung entspricht einer häufig in der Literatur referenzierten Vorlage:

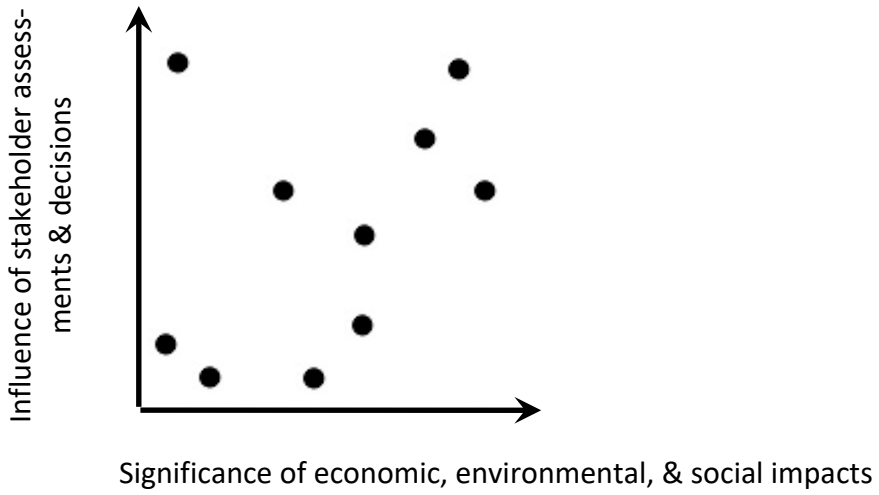

Abbildung 3: Visuelle Darstellung der Priorisierung von Themen. (Quelle: in Anlehnung an GRI (vgl. GRI-Foundation 2016, 11)

3.6.2 Wesentlichkeitsgrundsatz

Die CSRD führt zu einer Kodifizierung der Meldepflicht gemäß der sogenannten doppelten Wesentlichkeitsperspektive („double materiality“). Bei der Formulierung der CSRD geht es bei der Abgrenzung des Umfangs der Berichtspflichten um Auswirkungen, die das Unternehmen auf sein Umfeld ausübt („Outside-in-Perspektive“) als auch um Wirkungen, die im Umfeld auf das Unternehmen gerichtet sind („Outside-out-Perspektive“). Folglich müssen Unternehmen in ihrer Nachhaltigkeitsberichterstattung beide Perspektiven gleichermaßen abdecken, unabhängig voneinander (daher: „oder“). (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 72)

Für die Wesentlichkeit wird im Kapitel 4.2 SFF 2: „Welche Methoden sind geeignet, wesentliche Themen für das Nachhaltigkeitsreporting an FHs festzulegen?“ eine übersichtliche Struktur erarbeitet, die verschiedene Möglichkeiten von Verknüpfungen der beiden Perspektiven behandelt.

3.6.3 Doppelte Wesentlichkeit

Der Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit wird in ESRS 1 aus der Definition der Anspruchsgruppen des Unternehmens abgeleitet (vgl. ESRS 1 - 25ff). Ein Nachhaltigkeitsthema ist wesentlich und grundsätzlich berichtspflichtig

- wenn es sich entweder auf erhebliche tatsächliche oder potenzielle Auswirkungen des Unternehmens auf Menschen oder Umwelt bezieht (impact materiality), oder
- wenn es kurz-, mittel- oder langfristig erhebliche finanzielle Auswirkungen auf das Unternehmen, dh auf Entwicklung, Leistung und Position des Unternehmens hat oder haben kann (financial materiality). (DRSC, S. 2)

3.7 Stakeholder

Als zentrale Berichtsadressaten der nichtfinanziellen Berichterstattung sind die Interessengruppen des berichtspflichtigen Unternehmens entscheidend für die Festlegung nichtfinanzieller Risiken und für die Festlegung der Berichtsinhalte im Rahmen der Wesentlichkeitsanalyse. Die Problematik der angemessenen Identifikation und Integration in den Berichtsprozessen wurde in der Literatur bisher selten untersucht. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 145)

Wenn die Leitlinien der EU-Kommission zur nichtfinanziellen Berichterstattung ausdrücklich eine „Ausrichtung auf die Interessenträger“ als Anforderung festlegen, lässt sich die Bedeutung dieses Themas durchklingen (vgl. Leitlinien Berichterstattung 2017, S. 9).

Es gibt weder im Gesetzestext noch in den begleitenden Materialien eine präzise Definition dafür, was unter Stakeholdern zu verstehen ist und wie diese in die Berichterstattung einbezogen werden sollen. Die berichtspflichtigen Unternehmen haben daher einen erheblichen Ermessensspielraum. Der gesamte Prozess der Wesentlichkeitsanalyse hängt jedoch wesentlich vom zugrunde gelegten Stakeholder-Verständnis ab. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 145)

In der Literatur gibt es zwei unterschiedliche Konzepte zur Bestimmung der Interessengruppen:

- **Enges Verständnis:** „Any identifiable group or individual on which the organization is dependent for its continued survival." (Freeman/Reed 1983, S. 91)

Dieses Verständnis stützt sich auf eine einseitige Wirkungsrichtung, wonach Interessengruppen für das Unternehmen hinsichtlich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relevant sein müssen. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 145)

- **Weites Verständnis:** „Any group or individual who can affect or is affected by the organization's objectives." (Freeman 1984, S. 46)

Dieses Verständnis stützt sich auf eine zweiseitige Wirkungsrichtung, wonach Interessensgruppen auch dann einbezogen werden müssen, wenn diese durch die Auswirkungen der Tätigkeit des Unternehmens beeinflusst werden aber selbst keinen Einfluss auch das Unternehmen nehmen können. (vgl. Sopp/Baumüller/Scheid 2023, S. 145)

3.8 Nonprofit-Organisation

Die Bezeichnung Nonprofit-Organisation (NPO) hat sich bereits in den 1970er etabliert (zB Kotler, 1975). Die folgende Aufzählung nennt Merkmale anhand derer NPO in dieser Masterthesis definiert werden. Unter dem Begriff der Nichtregierungsorganisation werden hier ausschließlich solche Organisationen verstanden, die auf eine dauerhafte Zielverfolgung ausgerichtet sind und sich durch formelle Strukturen auszeichnen. Dies schließt spontane, lediglich auf einen einzigen temporären Anlass bezogene Aktivitäten oder informelle Gruppen aus, auch wenn diese wichtige und gesellschaftlich relevante Phänomene darstellen. (vgl. Meyer/Simsa/Badelt 2022, S. 7f. zit. n. Salamon/Anheiner, 1992)

- NPOs zeichnen sich durch eine geringe formale Organisation aus. Eine formale Organisation manifestiert sich in einer rechtlichen Eintragung, die zumindest formalisierte Entscheidungsstrukturen oder Verantwortlichkeiten aufweist. Es gibt eine Vielzahl von Rechtsformen für NPOs, weswegen es keine Einschränkung auf eine bestimmte Rechtsform gibt.

- Der Begriff der NPOs impliziert zunächst, dass diese nicht staatlich, sondern privatrechtlich organisiert sind. Dennoch können sie in unterschiedlichem Umfang durch die öffentliche Hand finanziell gefördert oder überwiegend durch diese finanziert werden. Die Grenzen zwischen privaten und öffentlichen Organisationen sind in diesem Kontext fließend, weshalb es in Europa eine Vielzahl von Mischformen gibt.

- Bei NPOs besteht die Verpflichtung, erzielte Gewinne und Überschüsse innerhalb der Organisation zu belassen und sie nicht an Eigentümer oder Mitglieder auszuschütten. ("Non-Distributions-Constraint") Es steht NPOs jedoch nicht entgegen, Gewinne zu erwirtschaften, die dann jedoch in der Organisation verbleiben und für den Unternehmenszweck thesauriert werden müssen.

- Die wesentlichen Merkmale von NPOs umfassen Selbstverwaltung und Entscheidungsautonomie. Dies impliziert, dass die primären Entscheidungen innerhalb der Organisation getroffen werden können. Eine vollständige Außenkontrolle steht im Widerspruch zum NPO-Konzept.

- Ein entscheidendes Charakteristikum von Nonprofit-Organisationen ist das Mindestmaß an Freiwilligkeit, welches sie auszeichnet. Dieses ist insbesondere dann gegeben, wenn in den entsprechenden Organisationen ehrenamtliche Arbeit oder Freiwilligenarbeit geleistet wird. Unter ehrenamtlicher Arbeit respektive Freiwilligenarbeit ist dabei jede Form der unbezahlten Arbeit zu verstehen. (vgl. Meyer/Simsa/Badelt 2022, S. 7f. zit. n. Salamon/Anheiner, 1992)

Die NPOs werden als Dritter Sektor bezeichnet. Sie stehen den Sektoren „Markt“ und „Staat“ gegenüber. (Dreisektoren-Modell). Profitorganisationen, also Unternehmen, die sich durch gewinnorientierte und marktfinanzierte Tätigkeiten auszeichnen, gehören daher zum Bereich „Markt“. Öffentliche Organisationen wie Bund, Länder, Gemeinden und Kommunen gehören zum Sektor „Staat“, die sich durch die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben sowie durch die Finanzierung über öffentliche Gelder auszeichnen. Ein weiterer Bezugspunkt ist die Zivilgesellschaft. Dabei handelt es sich um einen Bereich zwischen Staat, Wirtschaft und Privatpersonen, in dem Menschen sich bemühen, ihre Anliegen selbst zu vertreten und zu gestalten. NPOs spielen in der Zivilgesellschaft häufig eine bedeutende Rolle, aber sie sind nicht die einzigen, auch soziale Bewegungen oder Gruppen von engagierten Bürgern*innen gehören zu den Akteuren der Zivilgesellschaft. (vgl. Meyer/Simsa/Badelt 2022, S. 9)

3.9 Berichtswesen an Fachhochschulen

Um ein Nachhaltigkeitsreporting (NHR) regelkonform zu bewerten, müssen zuerst die bestehenden Vorschriften analysiert werden. Im Einzelnen handelt es sich dabei um Vorschriften des FHG und des UGB in Bezug auf die Berichtspflichten sowie um Bestimmungen zum NHR, sofern diese bereits gelten. Das NHR erweitert die Finanzberichterstattung um das Thema Nachhaltig-

keit. In den nachfolgenden Ausführungen werden daher sowohl die verpflichtenden Bereiche als auch der zusätzliche Bereich Nachhaltigkeit dargestellt. Das FHG enthält keine Bestimmungen zur Erstellung nachhaltiger Berichte.

Das FHG § 23 (Berichtswesen) legt fest, wie FHs der Agentur für Qualitätssicherung und Akkreditierung Austria (AQ Austria) Bericht zu erstatten ist. Darin ist festgelegt, dass FHs Informationen über die laufende Entwicklung bereitstellen. Der Bericht über die Entwicklung des letzten Studienjahres muss jedes Jahr bis Ende März vorliegen. (vgl. FHG § 23 Abs. 1f.) Diese Berichte umfassen:

1. Darstellung der allfälligen Weiterentwicklung der Zielsetzungen der FH;
2. Qualitative Darstellung und Analyse der Entwicklungen in den Bereichen Studien und Lehre, Angewandte Forschung und Entwicklung, Personal, Internationalität, Kooperationen, inklusive der Darstellung von wesentlichen Änderungen gegenüber dem letzten Akkreditierungsantrag oder dem letzten Jahresbericht;
3. Darstellung und Analyse von Maßnahmen der Gleichstellung der Geschlechter. (vgl. Bericht des Fachhochschulrates 2010)

Die Buchführungspflicht an FHs ergibt sich in erster Linie aus der Anwendung des § 189 UGB. Da FHs als juristische Personen geführt werden (vgl. Bericht des Fachhochschulrates 2010).

3.9.1 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchhaltung

Die Aufzeichnung der Geschäftsfälle stützt sich neben den gesetzlichen Bestimmungen in erster Linie auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) (vgl. Wagenhofer 2022, S. 54).

Im § 195 UGB wird grundlegend für alle Unternehmen bestimmt: „Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.“ (vgl. § 195 UGB)

Für Kapitalgesellschaften wird diese Generalklausel um ein möglichst genaues Bild der finanziellen Situation erweitert. (vgl. § 222 Abs. 2 UGB)

Es gibt mehrere gesetzliche Bestimmungen, die auf die GoB verweisen, aber es gibt keine Definition des Begriffs. In der aktuellen Fassung des UGB sind die wesentlichen Grundsätze, die bereits früher anerkannt wurden, ausdrücklich festgelegt. Da sie nicht alle wirtschaftlichen Sach-

verhalte erfassen, sind auch die gesetzlichen Regelungen zu interpretieren. Unbestimmte Gesetzesbegriffe (zB „angemessen“ oder „wesentlich“) werden vom UGB verwendet, die im Einzelfall mit Inhalt ausgefüllt werden müssen, indem die GoB verwendet werden. Außerdem existieren Prinzipien, die zwar als GoB anerkannt sind, jedoch nicht ausdrücklich gesetzlich festgelegt sind. Die Grundsätze der internationalen Rechnungslegung stützen sich ebenfalls auf ähnliche Prinzipien[3]. (vgl. Wagenhofer 2022, S. 54f.)

Die folgende Darstellung gliedert die GoB nach formellen und materiellen Grundsätzen:

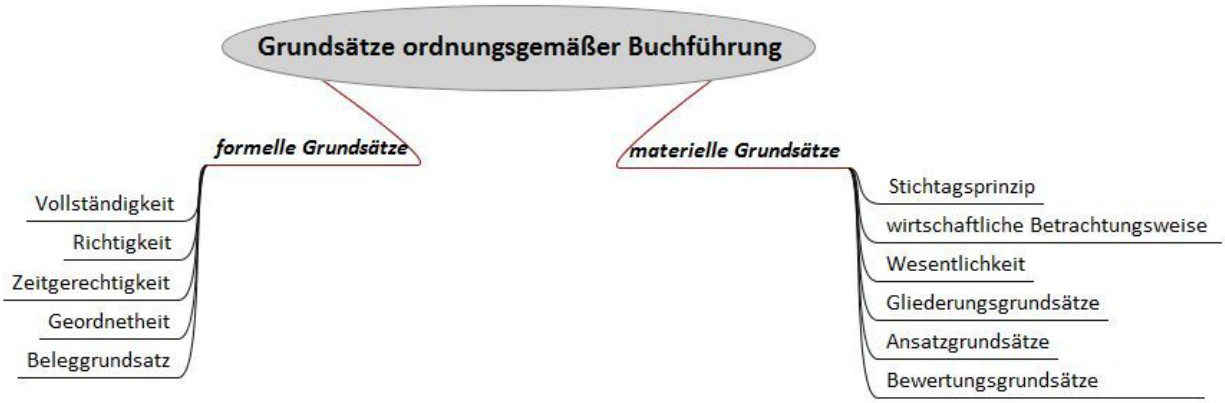

Abbildung 4: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. (Quelle: in Anlehnung an Wagenhofer 2022, S. 55.)

[3] In der US-amerikanischen Rechnungslegung gibt es Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC), bei IFRS das Rahmenkonzept (Conceptual Framework).

4. BEANTWORTUNG THEORETISCHER SUBFORSCHUNGSFRAGEN

Die Antworten auf die zwei Subforschungsfragen basieren auf der in Kapitel 3 dargelegten Literaturrecherche.

4.1 SFF 1: Welche Vorgehensweise ist bei der Themenfindung für eine Wesentlichkeitsanalyse (-prüfung) sinnvoll?

Ein wirkungsvolles Nachhaltigkeitsreporting sollte folgenden Kriterien entsprechen:

- übersichtlich dargestellte Fakten;
- für jede Stakeholdergruppe jene Informationen, die diese auch interessieren respektive für Entscheidungen benötigen;
- Signalisierung von gefährlichen Abweichungen;
- Ansatzpunkte für die Zukunftsgestaltung, speziell hinsichtlich der Engpässe und der Engpassbeseitigung.

4.1.1 Festlegung der Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten

Die Erstellung eines Nachhaltigkeitsreports erfordert umfangreiche Aktivitäten, die von der Unternehmensführung bewusst autorisiert werden müssen. Dies vor allem in Bezug auf die personellen und zeitlichen Ressourcen. Darüber hinaus müssen die Akteure auch mit den entsprechenden Kompetenzen ausgestattet werden.

4.1.2 Organisatorische Eingliederung

Diese erfolgt am besten als Stabstelle der Geschäftsführung, da sich dadurch die unmittelbare Beauftragung durch die Geschäftsleitung ergibt und auch unternehmensweit sichtbar wird.

Nominierung der Verantwortlichen

Dazu wird von der Geschäftsführung ein*e Verantwortlicher*e nominiert, dessen Aufgabe die operative Umsetzung des Reportings ist.

4.1.3 Festlegung der wesentlichen Berichtspunkte

Besonders bei der Einführung eines Nachhaltigkeitsreportings stellt sich die Frage, welche Themen dieses umfassen soll. Darüber hinaus soll sich aber auch der Umfang des Reportings auf besonders wichtige Themen konzentrieren. Um aber festzustellen, welche Themen das Reporting nun tatsächlich umfassen soll, ist es zweckmäßig eine strategische Prozedur anzuwenden, die einerseits die wichtigen Themen sicher identifiziert und andererseits diejenigen Themen, die als „nice to have“, aber nicht unbedingt mit der absoluten Notwendigkeit klassifiziert werden, separiert. So wird das Nachhaltigkeitsreporting auch nach ökonomischen Gesichtspunkten auf die wichtigen (wesentlichen) Themen beschränkt.

In der Literatur und in den entsprechenden Richtlinien werden naturgemäß keine konkreten Berichtsthemen angegeben. Stattdessen wird auf Verfahren verwiesen, wie die wesentlichen Berichtsthemen gefunden werden können.

Eine Wesentlichkeitsmatrix stellt eine geeignete Methode zur Identifizierung der wesentlichen Themen dar. Sie ist eine gängige Methode zur Bestimmung der Themen, die im Nachhaltigkeitsreporting einer Betrachtung zukommen.

4.1.4 Grundstruktur einer Wesentlichkeitsmatrix

In diesem Zusammenhang wird stets auf die Generierung einer Wesentlichkeitsmatrix verwiesen. Dabei handelt es sich um eine 2-dimensionale Darstellung (Matrix) von Themen als Punkte in einem Koordinatensystem. Die beiden Achsen weisen eine Skalierung von 0 % bis 100 % auf und sind den Gewichtungen der einzelnen Themenbereiche zugewiesen. Die Abszisse ist der Gewichtung durch die interne Gruppe (Organisation) zugewiesen, die Ordinate ist der Gewichtung durch die externe Gruppe (Stakeholder) zugewiesen. Die einzelnen Themen werden als Punkte in diesem Koordinatensystem eingetragen mit den Koordinaten entsprechend der Gewichtung durch die entsprechenden Gruppen (siehe Kapitel „Wesentlichkeitsanalyse“).

4.1.5 Festlegung der relevanten Gruppen

Die Gruppen, welche die Themenbereiche identifizieren und später bewerten sollen, sind grob definiert als:

- **Innen:** Jene Gruppe von Personen, die im Innenbereich an einer nachhaltigen Geschäftstätigkeit beteiligt respektive interessiert sind. Dies sind in der Regel Mitglieder der Geschäftsführung, die Leiter der Organisationseinheiten bis zu den Mitarbeitern.

- **Außen:** Die Gruppe der Stakeholder, also alle jene Gruppen, die von den Aktivitäten der Organisation betroffen sind, das sind die Vertreter der Eigentümer, im konkreten Fall „Erhalter“ zB Aufsichtsrat, Eigentümervertretung, aber auch „Kunden“, im Konkreten die Studierenden.

4.1.6 Findung der Ansprechpersonen innerhalb der Gruppen

Die erste Gruppe repräsentiert die Interessenslage der inneren Organisation und wird in der Regel aus Mitarbeitern*innen der Organisation, insbesondere dem*der Nachhaltigkeitsbeauftragten gemeinsam mit Vertretern*innen der Organisationseinheiten gebildet.

Die zweite Gruppe sind die Stakeholder*innen, sie werden aus Gruppenmitgliedern aller betroffenen Einheiten gebildet, die von der Tätigkeit der Organisation betroffen sind. In der Praxis könnte es oft schwierig sein, eine ausreichende Anzahl von Repräsentanten zu motivieren, an der Bewertung in Bezug auf die Nachhaltigkeit der Organisation nach außen teilzunehmen, weil ja hier in der Regel kein Vertragsverhältnis besteht.

4.1.7 Erstellung wesentlicher Berichtspunkte der beiden Gruppen

Die Vertreter*innen der beiden Gruppen erstellen:

1. Schritt: Erstellung eines Katalogs von Bereichen, die ihrer Meinung nach in einem Nachhaltigkeitsreport Berücksichtigung finden sollen. Dazu werden alle Aktivitäten der FH daraufhin analysiert, wo nachhaltige Aspekte eine Rolle spielen können.

2. Schritt: Abgeleitet aus dem Katalog aus dem 1. Schritt sollen diese Bereiche detailliert untersucht werden, im Hinblick auf die Themen

    - Finanzielle Ressourcen
    - Materielle Ressourcen
    - Ressourcen auf dem Gebiet Humankapital

3. Schritt: Konkretisierung der einzelnen Themen für den Nachhaltigkeitsbericht.

4.1.8 Gewichtung der Berichtspunkte im Sinne der Wesentlichkeit

1. Schritt: Nach der Nominierung der Themen sollen diese „eigenen Themen“ einer Reihung unterzogen werden, in dem Sinne, dass die Wichtigkeit gegeneinander gegenübergestellt werden und so eine Tabelle mit der Reihung der Themen entsteht.

   Jedes dieser Themen wird von jeder Gruppe einer Bewertung unterzogen mit einem Ergebnis, das zwischen 0 … 1 oder 0 % … 100 % liegt.

   Bei der Festlegung dieser Bewertung gehen die Gruppen so vor, dass sie die Themen nach ihrer Wichtigkeit bewerten, sodass sukzessive ein Thema mit den anderen in Beziehung gesetzt wird und davon das jeweils wichtigere eine höhere Bewertung bekommt. Es ergibt sich eine Skala, in der die einzelnen Themen jeweils nach Ihrem Bewertungsergebnis gereiht werden können.

   Als Ergebnis ergibt sich für jede Gruppe eine nach Wichtigkeit gereihte Liste von Themen mit deren Bewertung als eine Zahl von 0 … 1 resp. 0 % … 100 %.

2. Schritt: Es sollen auch die Themen der jeweils anderen Gruppe einer Reihung unterzogen werden und in einer zweiten Tabelle festgehalten werden.

3. Schritt: Aus beiden Tabellen wird eine Gesamttabelle durch Vereinigung der beiden Tabellen aus den vorhergehenden Schritten gebildet.

4. Schritt: Jedem Thema in der Gesamttabelle wird von den beiden Gruppen jeweils eine Gewichtung von 0 … 1 oder 0 % … 100 % zugeordnet. Jedes Thema der Gesamttabelle erhält so eine Gewichtung durch die erste, aber auch durch die zweite Gruppe.

Erstellung der Wesentlichkeitsmatrix

Aus den gewichteten Tabellen wird eine Wesentlichkeitsmatrix erstellt. Die Abszisse der Matrix wird aus der gewichteten Tabelle der inneren Gruppe (Organisation) gebildet. Die Ordinate der Matrix wird aus der gewichteten Tabelle der äußeren Gruppe (Stakeholder) gebildet. Jedes Thema der Gesamttabelle wird somit durch einen Punkt innerhalb der Matrix repräsentiert, mit dem Abszissenwert aus der inneren Gruppe und dem Ordinatenwert aus der äußeren Gruppe.

Findung der konkreten Berichtspunkte aus der Wesentlichkeitsmatrix

Die Wesentlichkeitsmatrix enthält nun alle Themen, die einen gewissen Einfluss auf die Nachhaltigkeit einer Organisation haben. Es besteht aber auch die Forderung nach einer Selektion der Themen nach Wesentlichkeit, wobei die Schwierigkeit besteht, die Wesentlichsten von den weniger Wesentlichen zu separieren. Dies soll mithilfe eines Schwellwerts erfolgen, der aber nun innerhalb der Matrix auf verschiedene Weise angewandt werden kann.

4.1.9 Festlegung der Berichtsperiode

Bei der Festlegung der Berichtsperiode muss ein gewisser Kompromiss eingegangen werden, der im Spannungsverhältnis zwischen dem Berichtsjahr, der laufenden Aktualisierung der Daten für den Bericht und der finanziellen Berichtsperiode liegt. Im Sinne der Plausibilität der nichtfinanziellen Berichterstattung sollte die Periode mit jener der finanziellen Berichterstattung ident sein. Die Datenerfassung und -aktualisierung sollte im Sinne der Zielerreichung laufend erfolgen. Ist die aktuelle Datenlage, sowie die daraus generierten KPIs jederzeit aus den verwendeten Systemen verfügbar, ist eine bloß jährliche schriftliche Berichtslegung der nichtfinanziellen Berichterstattung im Sinne der Effizienz sinnvoll.

4.1.10 Festlegung des Empfängerkreises

Der Kreis der definierten Stakeholder sind die primären Adressaten des Berichtes. Eine online Veröffentlichung ermöglicht es auch der Öffentlichkeit in den Bericht Einsicht nehmen zu können. Darüber hinaus sollten die gewonnen Erkenntnisse auch Bestandteile der transparenten Unternehmenskommunikation sein.

4.1.11 Möglichkeiten zur Verbesserung, Improvement procedure

Hauptmotivation der Berichtslegung sollte es sein, die definierten Ziele zu erreichen oder idealerweise sogar zu übertreffen. Im Sinne der Weiterentwicklung sind aber die definierten Ziele regelmäßig zu hinterfragen und weiterzuentwickeln. Verbesserungen können durch verschiedene Maßnahmen im Sinne der Weiterentwicklung der FH als Organisation erreicht werden. Um Einfluss auf die Ziele zu nehmen, gibt es verschiedene Möglichkeiten, die im Folgenden exemplarisch angeführt werden.

Zielerreichung der einzelnen Themenbereiche

Der Zielwert legt fest, wann das vereinbarte Ziel als erreicht gilt. Deshalb sollte dessen Festlegung mit der gebotenen Sorgfalt erfolgen. Eine Anpassung der festgelegten Zielwerte hat maßgeblichen Einfluss auf die Zielerreichung der zu berichtenden Themen. Ein zu niedriger Zielwert birgt die Gefahr einer ungerechtfertigt positiven Berichterstattung. Ein zu hoher Zielwert stellt der Organisation ein ungerechtfertigt negatives Bild aus. Bei der Feststellung, dass definierte Zielwerte mittelfristig nicht erreicht werden können, ist die Festlegung eines realistischeren Zielwertes sinnvoll.

Erstellung einer aktualisierten Wesentlichkeitsmatrix

Neben der Weiterentwicklung innerhalb des gewählten Themenbereiches kann das Entwicklungspotenzial auch dadurch gehoben werden, dass die konkreten Themenbereiche als solche einer Aktualisierung unterzogen werden. Dies kann durch Anpassung der Wesentlichkeitsmatrix insgesamt erfolgen. Im Sinne einer dynamischen, nachhaltigen Weiterentwicklung der Organisation sollte eine regelmäßige Aktualisierung als Grundlage für die Berichterstattung erwogen werden.

Eine statische Wesentlichkeitsmatrix bietet den Vorteil einer hohen Vergleichbarkeit der einzelnen Berichtsperioden, wodurch die Ableitung von Trends erleichtert werden kann. Dem gegenüber steht bei einer Dynamisierung der Wesentlichkeitsmatrix ein höheres Verbesserungspotential der Nachhaltigkeit innerhalb der Organisation.

4.2 SFF 2: Welche Methoden sind geeignet wesentliche Themen für das Nachhaltigkeitsreporting an Fachhochschulen festzulegen?

Zentrale Basis für den Nachhaltigkeitsreport ist die Auswahl der zu berichtenden Themenbereiche. Bei der Themenfindung muss ein Kompromiss zwischen möglichen und notwendigen Themen erreicht werden. Der Umfang des Berichts soll einerseits durch Aufnahme zu vieler Themen nicht unnötig ausarten, anderseits eine Weiterentwicklung im Sinne der Nachhaltigkeit ermöglichen. Dies wird durch Findung der wesentlichen Themen erreicht. Die Literatur nennt in diesem Zusammenhang die Anwendung einer Wesentlichkeitsmatrix (siehe Kapitel 3.6 „Wesentlichkeit der CSRD-Berichterstattung“).

In dieser Thesis werden verschieden unterschiedliche Verfahren untersucht. Im Folgenden werden vier Methoden auf Vor- und Nachteile analysiert und folgendermaßen bezeichnet:

- BINARY AND,
- BINARY OR,
- ARITHMETIC SUM,
- ARITHMETIC PRODUCT

In der Literatur finden sich Beispiele, wonach diese Separation nach einer BINARY-AND-Methode, aber auch nach einer BINARY-OR-Methode erfolgen soll. Die hier genannte BINARY-OR-Methode wird in der Literatur doppelte Wesentlichkeit genannt. Hier sollen nun die möglichen Methoden beschrieben werden sowie deren Vor- und Nachteile diskutiert werden.

4.2.1 Die BINARY-AND-Methode zur Auswahl der Themen

Influence of stakeholder assessments & decisions	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,9	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,8	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,7	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,6	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,5	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Significance of economic, environmental & Social impacts

Abbildung 5: Visuelle Darstellung der BINARY-AND-Methode. (Quelle: eigene Darstellung)

Bei der BINARY-AND-Methode wird eine binäre UND-Verknüpfung der Bewertungsergebnisse der beiden Gruppen in der folgenden Form gebildet:

Die Bewertung der einen Gruppe muss höher als ein Limit sein UND auch die Bewertung der anderen Gruppe muss höher als ein Limit sein.

Beispiel: Ein erstes Limit zu Beginn eines Nachhaltigkeitsreportings ist zB 0,5 (50 %). Es werden dann nur Themen behandelt, die sowohl von der einen wie auch der anderen Gruppe mit einer Wichtigkeit von ≥ 50 % bewertet worden sind.

Vorteil dieser Methode: Einfaches Kriterium

Nachteile dieser Methode: Bewertungen einer Gruppe kleiner als das Limit führt zu einem KO-Kriterium, obwohl das Thema der anderen Gruppe u.U. sehr wichtig erscheint.

Mathematische binäre Formel: $Ergebnis = (U_1 \geq Limit) \wedge (U_2 \geq Limit)$

Bei einem Ergebnis TRUE (1) wird das Thema behandelt, ist das Ergebnis FALSE (0) dann nicht.

4.2.2 Die BINARY-OR-Methode zur Auswahl der Themen

Influence of stakeholder assessments & decisions	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,9	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,8	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,7	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,6	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,5	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,4	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,3	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,2	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,1	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1

Significance of economic, environmental & Social impacts

Abbildung 6: Visuelle Darstellung der BINARY-OR-Methode. (Quelle: eigene Darstellung)

Bei der BINARY-OR-Methode wird eine binäre ODER-Verknüpfung der Bewertungsergebnisse der beiden Gruppen in der Form gebildet, dass die Bewertung der einen ODER der anderen Gruppe ein bestimmten Bewertungslimit überschreiten muss.

Beispiel: Ein naheliegendes Kriterium wäre 0,5 (50 %). Es werden dann alle Themen behandelt, die von einer der Gruppen mit einer Wichtigkeit von ≥ 50 % bewertet wurde.

Vorteil dieser Methode: Einfaches Kriterium,
Wichtige Themen einer Gruppe führen zur Behandlung.

Nachteile dieser Methode: Nur Bewertungen beider Gruppen kleiner als das Limit führen zum Ausscheiden.
Der Umfang des Reportings ist vermutlich unnötig hoch, da auch Themen inkludiert werden, die eine sehr niedrige Bewertung von einer Gruppe haben.

Mathematische binäre Formel: $Ergebnis = (U_1 \geq Limit) \vee (U_2 \geq Limit)$

Bei einem Ergebnis TRUE (1) wird das Thema behandelt, ist das Ergebnis FALSE (0) dann nicht.

4.2.3 Die ARITHMETIC-SUM-Methode zur Auswahl der Themen

Influence of stakeholder assessments & decisions	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1
1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,9	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1
0,8	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1
0,7	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1
0,6	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,5	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
0,4	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Significance of economic, environmental & Social impacts

Abbildung 7: Visuelle Darstellung der ARITHMETIC-SUM-Methode. (Quelle: eigene Darstellung)

Bei der ARITHMETIC-SUM-Methode wird die arithmetische SUMME der Bewertungsergebnisse der beiden Gruppen gebildet. Dadurch kann eine geringere Bewertung der einen Gruppe durch die andere kompensiert werden. Das ergibt eine eher ausgewogene Auswahl der Themen.

Ein naheliegendes Kriterium wäre zum Beispiel 0,9 (90 %) wie in Abbildung 7 dargestellt. Es werden dann alle Themen behandelt, die in Summe der Gruppenbewertungen mit einer Wichtigkeit von ≥ Limit (zB 90 %) bewertet wurden.

Vorteil dieser Methode: Einfaches Kriterium
Wichtige Themen einer Gruppe führen zur Behandlung.
Eine geringere Bewertung einer Gruppe führt nicht zwangsläufig zum Ausschluss. Insgesamt ergibt sich eher ein Gleichgewicht zwischen Annahme und Ausschluss.

Nachteil dieser Methode: Nur kleine Bewertungen beider Gruppen führen zum Ausscheiden, daher eher umfangreich, wenn das Limit höher als 80 % ist.

Mathematische arithmetische Formel: $Ergebnis = (U_1 + U_2) \geq Limit$

Bei einem Ergebnis TRUE (1) wird das Thema behandelt, ist das Ergebnis FALSE (0) dann nicht.

4.2.4 Die ARITHMETIC-PRODUCT-Methode zur Auswahl der Themen

Influence of stakeholder assessments & decisions											
1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1
0,9	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1
0,8	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1
0,7	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1
0,6	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
0,5	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
0,4	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	0	0,1	0,2	0,3	0,4	0,5	0,6	0,7	0,8	0,9	1

Significance of economic, environmental & Social impacts

Abbildung 8: Visuelle Darstellung der ARITHMETIC-PRODUCT-Methode. (Quelle: eigene Darstellung)

Bei der ARITHMETIC-PRODUCT-Methode wird das arithmetische PRODUKT der Bewertungsergebnisse der beiden Gruppen gebildet. Dadurch kann einerseits eine geringere Bewertung der einen Gruppe durch die andere Gruppe kompensiert werden, andererseits eine hohe Bewertung einer Gruppe tendenziell stärker berücksichtigt als eine mittelmäßige von beiden Gruppen. Das ergibt eine sehr ausgewogene Auswahl der Themen, die die Wertungen der Gruppen optimal berücksichtigt.

Ein naheliegendes Kriterium wäre zum Beispiel 0,3 (30 %) wie in Abbildung 8 dargestellt. Es werden dann alle Themen behandelt, deren PRODUKT der Gruppenbewertungen einer Wichtigkeit von ≥ Limit (zB 30 %) bewertet wurden.

Vorteil dieser Methode: Einfaches Kriterium

Wichtige Themen einer Gruppe führen zur Behandlung. Wenn sie nicht von der anderen Gruppe besonders niedrig (< 30 %) bewertet werden.

Eine mäßig geringe Bewertung einer Gruppe führt nicht zwangsläufig zum Ausschluss. Insgesamt ergibt sich eher ein Gleichgewicht zwischen Annahme und Ausschluss.

Nachteil dieser Methode: Nur Bewertungen einer Gruppe kleiner als das Limit (30 %) führen zum Ausscheiden.

Mathematische arithmetische Formel: $Ergebnis = (U_1 \times U_2) \geq Limit$

Bei einem Ergebnis TRUE (1) wird das Thema behandelt, ist das Ergebnis FALSE (0) dann nicht.

4.2.5 Festlegung des Schwellwerts

Allen Methoden ist gemeinsam, dass über die Festlegung des Limits eine Anpassung des Umfangs des Reportings steuerbar ist. Dies kann vorzugsweise dazu verwendet werden am Beginn den Umfang noch eher gering zu halten und im Laufe der Reporting-Perioden den Umfang den gewonnenen Erfahrungen anzupassen respektive zu erweitern.

Der Schwellwert legt fest, ab wann das vereinbarte Thema als wesentlich und damit als berichtspflichtig gilt. Deshalb ist dessen Festlegung ein Kriterium, das den Umfang des Reporting maßgeblich bestimmt.

Ein zu niedriger Schwellwert birgt die Gefahr einer unökonomisch hohen Anzahl von Themen im Bericht. Ein zu hoher Zielwert birgt andererseits die Gefahr wesentliche Themen vom Reporting auszuschließen. In den Beispielen der jeweiligen Methodendiskussion (siehe Kapitel 4.1.11 „Möglichkeiten zur Verbesserung, Improvement procedure“) wurden praxisnahe Schwellwerte vorgeschlagen.

5. ERHEBUNG UND AUSWERTUNG DER EMPIRISCHEN ERGEBNISSE

Dieses Kapitel beschreibt, wie bei der empirischen Untersuchung vorgegangen wurde. Die Grundlage für die Untersuchung bilden Experteninterviews zur Befragung einer zuvor definierten Zielgruppe mit dem Ziel deren Erfahrungen, Einschätzungen und mögliche Entwicklungen beim Forschungsgegenstand zu erheben. Die Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen im Kapitel 7 passiert auf der Analyse der ausgewerteten Daten aus den Experteninterviews.

5.1 Erhebungsmethode und Sampling

Der Ablauf empirischer Untersuchungen erfolgt idealerweise in fünf aufeinanderfolgenden Schritten: Zuerst muss das Forschungsproblem klar und präzise definiert werden. Je genauer das Forschungsziel umrissen wird, desto leichter fällt der nächste Schritt, die Planung und Vorbereitung der Datenerhebung. Auch dieser Schritt muss gewissenhaft und tiefgehend durchgeführt werden, da im Wesentlichen der Erfolg der Studie davon abhängig ist. Anschließend wird die Erhebung der Daten planmäßig und sorgfältig durchgeführt. Der nächste Schritt ist die Auswertung dieser Daten unter Zuhilfenahme qualitativer respektive quantitativer Analysemethoden. Der letzte wichtige Schritt ist die Umsetzung der Forschungsergebnisse vor allem in Form einer Ergebnisdarstellung mit etwaigen Handlungsempfehlungen (vgl. Bergner-Grabner 2022, S. 121).

Mithilfe einer qualitativen Untersuchung wurde untersucht, welche der erforschten Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting an FHs umgesetzt werden und welche noch umgesetzt werden müssen.

Dabei bilden qualitative Begriffe (auch klassifizierende Begriffe) den Inhalt von Klassennamen oder Klassenbezeichnungen. Mit Ihrer Hilfe soll ein Bereich in verschiedene Klassen zerlegt werden (vgl. Stegmüller 1970, S. 19).

Diese bietet gegenüber der quantitativen Methode den Vorteil der Offenheit: Interviewpartner können die gestellten Fragen völlig frei und offen beantworten (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 48 – 49). Bei der quantitativen Methode werden durch quantitative Begriffe (auch metrische Begriffe oder Größenbegriffe) numerische Funktionen eingeführt, deren Wertbereich aus Zahlen besteht (vgl. Stegmüller 1970, S. 44ff). Durch das Verfahren der Metrisierung werden bestimmte Größen auf den Prozess des Zählens zurückgeführt und zu quantitativen Begriffen (vgl. Stegmüller 1970, S. 98ff).

Es geht in erster Linie um das Beschreiben, Interpretieren und Verstehen von Zusammenhängen, die Aufstellung von Klassifikationen oder Typologien und die Generierung von Hypothesen. Die qualitative Befragung zeichnet sich durch eine nicht vorherbestimmte, nicht standardisierte und umfassende Informationen liefernde Herangehensweise aus. Es liegt zwar meist ein grober thematischer Leitfaden zugrunde, die Reihenfolge und Gestaltung der Fragen sind jedoch flexibel und die Antwortmöglichkeiten der Gesprächspartner unbeschränkt. Durch diese Vorgehensweise wird ein tieferer Informationsgehalt der Ergebnisse erreicht, ohne allerdings repräsentative und zahlenmäßige Aussagen machen zu können (induktive Vorgehensweise). Sie eignet sich deshalb sehr gut, um ausführliche Beschreibungen individueller Meinungen und Eindrücke zu erhalten sowie für Verbesserungsvorschläge oder zur Erkundung von Ursachen (vgl. Bergner-Grabner 2022, S. 127).

Die Analyse für die vorliegende Masterthesis erfolgte in Form einer qualitativen Inhaltsanalyse, die auf Basis der transkribierten Experteninterviews durchgeführt wurde. Im Zentrum der qualitativen Analyse stehen Kategorien, mit denen das gesamte für die Forschungsfragen bedeutsame Material codiert wurde. Die Analyse geschah kategorienorientiert (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 39).

Auf der Grundlage der vorgestellten Erkenntnisse wurden die beiden Subforschungsfragen beantwortet. Für die Erhebung zu den Erfahrungen aus der Praxis bei der Erstellung von Nachhaltigkeitsreportings wurden 12 Experten*innen an FHs in Einzelinterviews befragt. Die Interviews dauerten jeweils rund 60 min. und wurden auf Basis desselben Interviewleitfadens durchgeführt.

Der Interviewleitfaden enthielt 28 offene Fragen (siehe Anhang A-1 „Interviewleitfaden Experten*innen“). Die Gespräche wurden digital aufgezeichnet und anschließend transkribiert. Die offenen Fragen des Interviewleitfadens wurden in folgende Themenblöcke aufgeteilt:

- Basis und Arbeitsgrundlage,
- Erstellung von Nachhaltigkeitsreportings,
- Doppelte Wesentlichkeit,
- Entwicklung von Richtlinien.

Zur Qualitätssicherung wurde ein Interview mit einer kompetenten Testperson simuliert. Mit den beim Testlauf gewonnen Erkenntnissen wurde eine finale Version des Leitfadens erstellt. Das Testinterview wurde für die Auswertung nicht verwendet.

Die Grundvoraussetzung für die Teilnahme war, dass Teilnehmende an einer FH tätig sind und gerne bereit sind den Interviewleitfaden zu beantworten. Ein bereits implementiertes Nachhaltigkeitsreporting war nicht zwingend erforderlich. Die Experten*innen erstellen entweder ein bereits eingeführtes Nachhaltigkeitsreporting oder waren Projektmitglieder von Arbeitsgruppen (AGs), die ein Reporting einführen werden.

Die Interviewpartner wurden durch direkte und indirekte Rekrutierungsstrategien gewonnen. Der Erstkontakt erfolgte mit einem eigenen Rundschreiben, das an sämtliche FHs in Österreich versendet wurde. Daraus ergaben sich direkte Rückmeldungen von Interessenten und Terminvereinbarungen für Experteninterviews. Weitere Experten*innen konnten durch gezielte Rückfragen gewonnen werden. Die Kontaktaufnahme erfolgte dabei in Form von Telefonaten und E-Mails. Kontaktierte Personen waren hier auch als Multiplikatoren*innen tätig. Dabei empfehlen Personen mit einem Vertrauensstatus in Ihrem Fachgebiet geeignete Experten*innen für eine Teilnahme am geplanten Interview (vgl. Kruse 2015, S. 250 – 253).

Die Befragung wurde im Juli 2024 online in Form von Microsoft Teams-Meetings oder persönlichen Gesprächen durchgeführt. Zu Beginn wurde die Zustimmung eingeholt, das Gespräch für die Erstellung einer Transkription aufzuzeichnen. Allen Interviewpartnern wurde angeboten die Gespräche anonym zu führen. Eine Terminzusage für ein Experteninterview (IP 3) wurde kurzfristig abgesagt, ein Ersatztermin konnte bei mehrfacher Nachfrage nicht mehr vereinbart werden. Die folgende Tabelle listet die geplanten Interviews:

Experte*in	Datum	Funktion	Dauer
IP 1	02.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	0:56:54
IP 2	02.07.2024	Departmentleitung, Fachhochschule	0:51:59
IP 3	04.07.2024	geplanter Termin wurde kurzfristig abgesagt, Vereinbarung eines Ersatztermin verlief erfolglos	—
IP 4	05.07.2024	Lehre und Forschung, Mitglied Nachhaltigkeitsrat, Fachhochschule	0:44:28
IP 5	05.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	1:16:28
IP 6	08.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	0:48:56
IP 7	10.07.2024	Leitung Finanzen und Controlling, Fachhochschule	0:40:55

Experte*in	Datum	Funktion	Dauer
IP 8	10.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	0:44:25
IP 9	11.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	1:10:35
IP 10	15.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	0:37:44
IP 11	19.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	1:19:40
IP 12 [4]	29.07.2024	Nachhaltigkeitsbeauftragte*r, Fachhochschule	0:48:37
		Gesamtdauer Interviews ~ 600 min.	10:00:41

Tabelle 6: Übersicht der geplanten Experteninterviews. (Quelle: Eigene Darstellung)

5.2 Analysemethode für die Auswertung

Von den aufgezeichneten Tonaufnahmen wurden wörtliche Transkriptionen erstellt. Dabei wurden alle Textpassagen inhaltlich vollständig übernommen. Für direkte Zitate von Gesprächspassagen wurden die Transkripte zeilenweise nummeriert. Die Auswertung der gewonnenen Daten erfolgte mittels inhaltlich strukturierter, qualitativer Inhaltsanalyse nach *Kuckartz* (vgl. Kuckartz/Rädiker 2022, S. 129 – 156):

Dabei wird ein mehrstufiges Verfahren zur Kategorienbildung und Codierung angewendet. Die Daten werden durch sorgfältiges Lesen und dem Markieren von wichtigen Textpassagen aufbereitet. Bei der ersten Codierphase wird entlang von Hauptkategorien codiert, diese stammen aus dem Leitfaden zur Interviewführung. Der gesamte Text wird dazu sequenziell durchgegangen und einzelnen Textabschnitten Kategorien zugewiesen. Enthält ein Textabschnitt mehrere Kategorien wird er mehrfach zugeordnet. Nicht relevante Textpassagen bleiben uncodiert. Die Kategorien werden in der zweiten Codierphase systematisch mit Subkategorien weiterentwickelt und das Datenmaterial wird mit den hinzugekommenen Kategorien neuerlich codiert. Die Bildung der Subkategorien wird auf Basis von hinreichend viel Material ausdifferenziert, um eine neuerliche Präzisierung und Erweiterung zu vermeiden. Die gebildeten Subkategorien werden bei der Codierung für eine Hauptkategorie angewendet, bevor die nächste

[4] Auf Wunsch des*der Experten*in wurde ein*e neuer*e Mitarbeiter*in beigezogen.

Hauptkategorie unterteilt und codiert wird. Das Ergebnis des gesamten Codierungsverfahren ist die Erzeugung einer inhaltlichen Strukturierung der Daten.

Kuckartz und Rädiker empfehlen nach Abschluss in einem Zwischenschritt nach dem zweistufigen Kodierprozess thematische Summarys zu erstellen. Dies ist vor allem hilfreich, wenn das Material sehr umfangreich ist oder Textstellen zu einem bestimmten Thema im gesamten Interview verteilt enthalten sind. Diese Zusammenfassung ist eine komprimierte analytische Bearbeitung, die meist keine Originalzitate mehr enthält.

Die codierten Daten werden auf Basis der Kategorien auswertet. Dabei finden einfache und komplexe Analysen statt. Visualisierungen des Datenmaterials helfen dabei Muster zu identifizieren, Zusammenhänge zu erkennen und Vermutungen zu überprüfen.

Die gewonnenen Erkenntnisse werden in Form von Memos oder Textbausteinen für die Ergebnispräsentation vorbereitet. Die Ergebnisse werden abschließend in einem Forschungsbericht dargestellt, deren Struktur durch die ausdifferenzierten Kategorien mehr oder weniger vorgegeben ist. Die verfassten Memos, Textfragmente und Auswertungstexte werden zu einem finalen Ergebnistext zusammengefasst.

Zur Illustration können Grafiken, Tabellen und Concept-Maps ergänzend zur erläuternden Beschreibung von gefundenen Zusammenhängen, Mustern, Ähnlichkeiten und Unterschieden verwendet werden.

Die Auswertung erfolgte computerunterstützt mit der Software MAXQDA 24 Analytics Pro. Es wurden 4 Hauptkategorien und 3 - 6 Subkategorien für die Analyse definiert (siehe Anhang A-2 „Kategorienschema“). Eine visualisierte Darstellung der Daten ist in dieser Arbeit nicht enthalten.

6. ERGEBNISDARSTELLUNG DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG

Dieses Kapitel präsentiert die Ergebnisse aus der empirischen Untersuchung. Dabei werden Kernaussagen der Experten*innen näher betrachtet und die geführten Interviews dargestellt. Die strukturierte Aufbereitung orientiert sich am Kategorienschema. Die Ergebnisse werden nach den Kategorien Basis und Arbeitsgrundlage, Berichtserstellung, Doppelte Wesentlichkeit und Richtlinien gegliedert.

6.1 Basis und Arbeitsgrundlage

Die Grundlage für Nachhaltigkeitsreportings bilden einerseits gesetzliche Grundlagen, Richtlinien (CSRD, ESRS, GRI etc.), andererseits Auflagen von Fördergebern oder Zertifizierungsstellen. Auch in der laufenden Geschäftskorrespondenz kann das Berichten von Nachhaltigkeitsaktivitäten sinnvoll sein, wenn Auftraggeber*innen Projekte an nachhaltige Organisationen vergeben wollen oder Geldgeber ihr Kapital in nachhaltige Unternehmen investieren wollen.

6.1.1 Berichtspflicht

Die österreichischen FHs können bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung aufgrund Ihrer Größenverhältnisse in Organisationen mit einer Berichtspflicht und einer freiwilligen Berichtserstellung untergliedert werden. Bei den meisten berichtspflichtigen FHs wird eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung nach der CSRD-Richtlinie das erste Mal im Jahr 2026 schlagend, wenn über das Studienjahr 2024/25 berichtet werden muss (vgl. IP11, 2024, Z. 90 – 92).

Eine verpflichtende Berichtspflicht für FHs kann sich auch aus der Erhalterstruktur ergeben, wenn Holdinggesellschaften, für die eine Berichtspflicht gilt, Erhalter (Gesellschafter) von FHs sind, wodurch die betreffenden FHs Daten an ihre Muttergesellschaft für deren Berichterstattung liefern, ohne selbst einen spezifischen Nachhaltigkeitsbericht erstellen zu müssen (vgl. IP02, 2024, Z. 81 – 82).

6.1.2 Freiwillige Erstellung eines Nachhaltigkeitsreportings

Bei der Prüfung, ob die jeweilige FH unter eine Berichtspflicht fällt, werden Expertisen von Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfen eingeholt (vgl. IP05, 2024, Z. 180 – 190 und IP10, 2024, Z. 100 – 103).

FHs, die im Rahmen Ihrer Größe nicht verpflichtet sind CSRD anzuwenden, verfolgen ein Interesse ihren Öffentlichkeitsauftritt in den Fokus der Nachhaltigkeit zu setzen, zur Information der Allgemeinheit, um Studierende zu gewinnen und um Kooperationen mit Unternehmen einzugehen (vgl. IP04, 2024, Z. 64 – 72).

An zahlreichen FHs ohne Berichtspflicht gibt es ein Interesse auf freiwilliger Basis eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung umzusetzen, um für eine spätere mögliche Berichtspflicht vorbereitet zu sein. Die Situation wird laufend eruiert, um nicht zu spät mit einer Nachhaltigkeitsberichtserstattung zu beginnen. Dafür ist ein Erfahrungsaustausch mit Verantwortlichen von berichtspflichtigen FHs angedacht (vgl. IP07, 2024, Z. 117 – 122).

Einzelne FHs ohne Berichtspflicht werden keine freiwillige Berichterstattung umsetzen, und planen dies erst mit einer tatsächlichen Verpflichtung umzusetzen, weil auch relativ wenig Ressourcen dafür zu Verfügung stehen (vgl. IP10, 2024, Z. 107 – 108).

FHs die als Verein organisiert sind, stellen einen Sonderfall dar (vgl. IP05, 2024, Z. 155 – 158 und IP08, 2024, Z. 136). Derartige Nonprofit-Organisationen gelten nach EU-Regulatorik nicht als Unternehmen und werden in den Richtlinien nicht explizit genannt. Die herrschende Rechtsmeinung geht davon aus, dass diese NPOs nicht in die Berichtspflicht nach CSRD fallen, auch bei Überschreiten der Kennzahlen Mitarbeiteranzahl, Bilanzsumme, Umsatz und Nettoumsatz, die bei Kapitalgesellschaften zur Prüfung der Berichtspflicht angewendet werden (vgl. IP05, 2024, Z. 162 – 176). Betroffene FHs hoffen auf eine Rechtssicherheit durch eine Klarstellung des österreichischen Gesetzgebers auf nationaler Ebene in Form einer eindeutigen Definition, welche Organisationsformen in Österreich von einer Berichtspflicht umfasst sind, um die in der EU-Richtlinie weitgefasste Definition von Unternehmen zu präzisieren (vgl. IP05, 2024, Z. 180 – 190).

6.1.3 Erfahrungen aus den Projekten zur Reporteinführung

Derzeit werden an den FHs Projekte zur Umsetzung einer Berichterstattung gestartet, die Entscheidung dazu kann auch kurzfristig gefällt werden (vgl. IP08, 2024, Z. 157 – 160).

Den Projekten für die Umsetzung gehen Strategieworkshops zur Erarbeitung eines dafür erforderlichen Projekthandbuches voraus (vgl. IP08, 2024, Z. 372 – 378). In den Workshops wurden Brainstormings mit Leitungsverantwortlichen durchgeführt. Dabei hat sich gezeigt, dass Nachhaltigkeit mit großem Abstand zum wichtigsten Thema für zukünftige Unternehmensstrategien

von FHs definiert wurde (vgl. IP05, 2024, Z. 363 – 381).

Nachhaltigkeitsbeauftragte halten es für sinnvoll, auch an FHs mit freiwilliger Berichterstattung, ein Nachhaltigkeitsreporting einzuführen und setzen sich dafür ein. Der Nachhaltigkeitsbericht sollte vollständig nach ESRS-Standards erstellt werden oder zumindest den Standard in abgeschwächter Form abbilden, da die Struktur nach ESRS für überlegt und gut befunden wird (vgl. IP05, 2024, Z. 255 – 258). Die zuständigen Experten*innen, weisen im Interview auch auf deren eingeschränkte Möglichkeit hin, ein Nachhaltigkeitsreporting auf freiwilliger Basis in der eigenen Organisation durchzusetzen (vgl. IP05, 2024, Z. 162 – 176).

Ein Reporting auf freiwilliger Basis, auch wenn es nicht geprüft wird, wird als gute Chance angesehen den Status quo festzustellen, wo die eigene FH als Organisation bei Nachhaltigkeitsthemen derzeit steht (vgl. IP08, 2024, Z. 317 – 320).

Nachhaltigkeitsbeauftragte planen zur Mitarbeiterinformation Austauschformate (Green Days) um Mitarbeiter*innen in Form von niedrigschwelligen Angeboten an das Thema Nachhaltigkeit heranzuführen (vgl. IP05, 2024, Z. 313 – 330).

6.1.4 Angewandte Standards für die Nachhaltigkeitsberichtserstattung

Für die zukünftige Umsetzung eines Reportings werden die EU-weiten Richtlinien – CSRD und ESRS – als wesentlich angesehen. An FHs, die bereits ein vollständiges Nachhaltigkeitsreporting realisiert haben, wurde in der Vergangenheit nach dem GRI-Standard und in Form der Gemeinwohlbilanz berichtet. Zukünftige Reportings werden nach dem CSRD-Standard erstellt. Der CSRD-Standard weist laut Experten*innen eine hohe Kompatibilität zum GRI-Standard aus. Die Verantwortlichen gehen davon aus, dass bekannte Abläufe aus dem GRI-Standard mit leichten Anpassungen in das neue CSRD-Reporting integriert werden können (vgl. IP02, 2024, Z. 141 – 144). Die Kenntnisse und Erfahrungen mit dem GRI-Standard werden für das Verständnis iZm einem Nachhaltigkeitsreporting als Vorteil angesehen (vgl. IP09, 2024, Z. 192 – 202).

Die interviewten Experten*innen berichten in den Gesprächen, dass seitens Geschäftsführung, Rektorat oder Stakeholder bis dato keine internen Auflagen bekanntgegeben wurden, die eine ergänzende Berichterstattung erfordern würden (vgl. IP11, 2024, Z. 153 – 169 und IP07, 2024, Z. 134 – 140). Darüberhinausgehende Erweiterungen zum Nachhaltigkeitsreporting sind an FHs derzeit nicht angedacht.

FHs, die kein freiwilliges Reporting umsetzen werden, befinden sich derzeit in einer Findungsphase zur Festlegung nach welchen Kriterien und welche Themen bei einem Nachhaltigkeitsreporting berichtet werden soll (vgl. IP07, 2024, Z. 134 – 140).

Bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung von FHs sind auch Datenerhebungen und entsprechende Berichte in Zusammenhang mit Klimainitiativen, regionalen Umweltprogrammen und Zertifikaten zu berücksichtigen. (zB EMAS, Grazer Klimapakt, MissionZeroV, Ökoprofit, Salzburg 2050). Die Angaben für die dazugehörigen Berichte sind niederschwelliger als Nachhaltigkeitsberichte nach dem ESRS-Standard und teilweise noch nicht festgeschrieben. Bei den Berichten iZm Umweltprogrammen und Zertifikaten wird meist nur über ökologische Themen berichtet (vgl. IP01, 2024, Z. 100 – 108, IP10, 2024, Z. 94 und IP05, 2024, Z. 154 – 158).

Die CSRD-Richtlinie wird aus mehrfacher Hinsicht sehr positiv gesehen. Zum einen, weil es eine Initialzündung ist und es einen relativ klar vorgegebenen Rahmen darstellt, auch wenn dafür etwas getan werden muss, kommt es zu Umsetzungen (vgl. IP09, 2024, Z. 161 – 164).

Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung in Form einer Gemeinwohlbilanz soll an FHs mit der Einführung eines CSRD-Reportings nicht mehr fortgeführt werden (vgl. IP02, 2024, Z. 151 – 154).

Die Anwendung der VSME-Richtlinie, zur Erstellung eines freiwilligen Reportings, wird an den FHs als sinnvoll erachtet (vgl. IP04, 2024, Z. 124 – 130).

6.1.5 Stellenwert und Bedeutung des Nachhaltigkeitsreportings für Fachhochschulen

Die FHs wollen mit Ihrer Berichterstattung in sehr unterschiedlichen Facetten aufzeigen, dass sie im Sinne eines Nachhaltigkeitsverständnisses aktiv sind und viel dafür getan wird (vgl. IP09, 2024, Z. 115 – 117).

Neben dem Nachhaltigkeitsgedanken, wird ein nichtfinanzielles Reporting auch als Wettbewerbsvorteil angesehen. Für Nachhaltigkeitsbeauftragte an FHs ist die Berichterstattung von Nachhaltigkeitsthemen auch ein persönliches Anliegen. Einen hohen Stellenwert hat auch die Attraktivität des eigenen FH-Standortes für Interessenten*innen, Studierende, Forschungs- und Kooperationspartner. Es wird davon ausgegangen, dass die freiwillige Berichterstattung zukünftig eine hohe Bedeutung haben wird, da es im FH-Sektor auch FHs mit Berichtspflicht gibt (vgl. IP01, 2024, Z. 73 – 88).

Für die interviewten FHs haben die berichteten Nachhaltigkeitsthemen teilweise auch im Hochschulmarketing einen hohen Stellenwert, der nach außen kommuniziert werden soll. Eine

transparente ehrliche Kommunikation steht dabei im Vordergrund. Die Experten*innen, sehen für nachhaltig agierende FHs einen Wettbewerbsvorteil bei der Besetzung von Studienplätzen mit Erstsemestrigen, wie Studien belegen. Dieser finanzielle Aspekt kann auch einen Antrieb für FHs bei der Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen darstellen. Die Experten*innen distanzieren sich deutlich von Greenwashing-Methoden. Beim Thema Nachhaltigkeit sollte der Reporting-gedanken über dem Marketingzweck stehen (vgl. IP01, 2024, Z. 243 – 288 und IP04, 2024, Z. 201 – 207). Einzelne Interviewpartner*innen sind der Meinung, dass die Bedeutung der in den Interviews zitierten Studien überschätzt wird. Sie berichten, dass Nachhaltigkeit bei den wenigsten Interessenten der tatsächliche Grund sei, an einer FH zu studieren und andere Themen ausschlaggebender seien (vgl. IP02, 2024, Z. 198 – 204 und IP09, 2024, Z. 241 – 259). Die Experten*innen stimmen überein, dass Nachhaltigkeit als wesentlicher Teil einer modernen Mission und Strategie von FHs angesehen wird.

Die von den AGs und Beiräten entwickelten Initiativen und Ideen werden gemeinsam mit der Geschäftsführung und dem Rektorat umgesetzt. Die Einhaltung der rechtlichen Vorgaben, wenn es um Nachhaltigkeit und speziell den Nachhaltigkeitsbericht geht, sind dabei wesentlich. Das zeigt sich insbesondere bei FHs, für die keine Berichtspflicht gilt, die sich eine Rechtssicherheit wünschen, bevor sie eine Berichtserstellung in Angriff nehmen (vgl. IP11, 2024, Z. 153 – 169).

Nachhaltigkeitsbeauftragte berichten, dass mit Beginn des Nachhaltigkeitsprojektes das Thema Inklusion insbesondere „Gender and Diversity“ einen höheren Stellenwert bekommen habe und dafür eigene Stabstellen eingerichtet wurden. Die Schaffung von heterogenen Studierenden-gemeinschaften hat besonders bei internationalen Studiengängen an Bedeutung gewonnen. Für FHs, dem Bildungsauftrag verpflichtet, hat hochwertige Bildung im Sinne des SDG-Ziels Nummer 4 (Sustainable Development Goals) eine ganz hohe Bedeutung.

Für das Thema Mobilität wird vermehrt versucht neue Lösungsansätze zu finden. Dies ist an FHs mit Standorten in Randlage wichtig, wo viele Personen nach wie vor auf ein Auto angewiesen sind (vgl. IP02, 2024, Z. 210 – 220).

Bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung wird als Mehrwert angesehen den Status Quo zu erkennen und Verbesserungspotenziale ausmachen zu können, um diese dann umzusetzen. Die Experten*innen können sich gut vorstellen, dass der Nachhaltigkeitsbericht als Grundlage bei zukünftigen Verhandlungen mit den Erhaltern an Bedeutung gewinnen werde. Die Bedeutung für den*die einzelnen*e Mitarbeiter*in wird als gering angesehen. Gute Schulungen und persönliche Gespräche hätten für sie mehr Ausschlag. Durch persönliche Überzeugungsarbeit pas-

siere sehr viel mehr, als durch einen Nachhaltigkeitsbericht, so die Experten*innen, den nur wenige bewusst lesen werden (vgl. IP02, 2024, Z. 252 – 272).

Die Berichterstattung wird als ein guter, aufwändiger und sehr lehrreicher Prozess wahrgenommen, der wesentliche Punkt sei, so die Experten*innen, dass von den involvierten Personen, jene Mitarbeiter*innen mitgenommen werden können, die nicht unbedingt mitgenommen werden wollten (vgl. IP02, 2024, Z. 333 – 339).

6.1.6 Expertise aufgrund bisheriger Erfahrungen und relevanter Kenntnisse

Bereits vor der eingeführten CSRD-Berichtspflicht wurde an FHs in Geschäftsberichten ein Berichtsteil dem Thema Nachhaltigkeit gewidmet. Darin wurde von Initiativen punktuell, schlaglichtartig berichtet, wie die FH im Sinne der Nachhaltigkeit aktiv geworden ist. Diese Form der Berichterstattung ist kein Nachhaltigkeitsbericht im klassischen Sinne mit Indikatoren, Merkmalen und dergleichen (vgl. IP09, 2024, Z. 113 – 120).

An FHs beschäftigt man sich teilweise schon seit 15 Jahren mit Nachhaltigkeitsthemen, primär intern. Dafür wurden zu Beginn bereichsübergreifende digitale Austauschgruppen (MS Teams) mit Teilnehmenden aus Lehre, Forschung und Verwaltung gegründet. Die Austauschgruppen beschäftigen sich mit Grundlagen zur Nachhaltigkeit wie Kreislaufwirtschaft (vgl. IP06, 2024, Z. 103 – 114). Das Thema Nachhaltigkeit ist ein wichtiger Bestandteil bei Lehrveranstaltungen, darüber hinaus gibt es auch bereits eigene Studiengänge, die sich gesamtheitlich mit Nachhaltigkeit auseinandersetzen (vgl. IP02, 2024, Z. 70 – 76).

Der Bereich Infrastruktur setzt Nachhaltigkeitsaktivitäten mit der Errichtung von PV-Anlagen, Anschaffung von Elektroautos, Umrüstung auf LED-Lampen, Wassereinsparungen bei den Toilettenanlagen, eine effizientere Kühlung, einer effizienteren Heizung und der Gestaltung des Campus um und achtet bei der Errichtung und Sanierung von Gebäuden auf eine nachhaltige Bauweise. Veranstaltungen werden als Green Events organisiert, in Kantinen und bei den Bewirtungen von Veranstaltungen werden vegane und vegetarische Speisen serviert. Bei den Dienstreisen gibt es Vorgaben in Bezug auf die Nutzung von Zug und Flugzeug. Im Zusammenhang mit sozialer Nachhaltigkeit wird der Themenbereich „Gender and Diversity“ behandelt. (Einrichtung von eigenen Ombudsstellen, Unisex-Toiletten etc.) In Netzwerken unterstützen sich FHs gegenseitig nachhaltiger zu sein und tauschen Erfahrungen aus. In F&E-Projekten wird Nachhaltigkeit mit Projektpartnern in der Praxis umgesetzt. Bei den Projektanträgen sind auch

Nachweise über eine nachhaltige Wirtschaftsweise zu erbringen (vgl. IP01, 2024, Z. 297 – 316, IP02, 2024, Z. 706 – 720 und IP04, 2024, Z. 100 – 109).

Bei der Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen wird die Berichterstattung zu diesen Themen als nützlich angesehen. Das Engagement an unterschiedlichen Stellen erleichtert dabei die Realisierung. Die CSRD-Richtlinie wird als hilfreiches Werkzeug angesehen (vgl. IP06, 2024, Z. 263 – 270).

An den FHs wurden, bereits bevor es eine Entscheidung für ein freiwilliges Nachhaltigkeitsreporting gegeben hat, Carbon footprints erhoben und errechnet, Wesentlichkeitsanalysen, Stakeholderanalysen und Mobilitätsumfragen erstellt. Die Umsetzung erfolgte in Form von Projekten teilweise unter Mitarbeit von Studierenden (vgl. IP08, 2024, Z. 178 – 183 & Z. 187 – 193).

Die Einbindung der Mitarbeiter ist ein wesentlicher Aspekt. Die Mitarbeiter*innen im Reporting sollten ein Verständnis dafür haben, warum die konkreten Daten für das Reporting erhoben werden. Ein*e Experte*in berichtet, dass ein Sustainability-Award eingeführt wurde, wo nachhaltige Maßnahmen vorgeschlagen werden können. Die Erfahrung zeigt, je mehr Mitarbeiter*innen den Eindruck haben an Verbesserungen mitwirken zu können, desto eher ist die Bereitschaft tatsächlich etwas persönlich beizutragen (vgl. IP02, 2024, Z. 756 – 766).

Ein*e Nachhaltigkeitsverantwortlicher*e berichtet, dass Erstsemestrige von Bachelor- und Master-Studiengängen Symposien besuchen, damit die Jungstudierenden einen Input für Nachhaltigkeit bekommen. Die Symposien werden bereits seit 15 Jahren veranstaltet (vgl. IP06, Z. 193 – 201).

6.2 Berichtserstellung

Anstelle eines kompletten Nachhaltigkeitsberichts auf freiwilliger Basis, wird von einem*er Experten*in angedacht, kleinere Dokumente zusammenzustellen, mit denen nach außen aufgezeigt werden kann, welche Aktivitäten im Bereich Nachhaltigkeit umgesetzt werden (vgl. IP04, 2024, Z. 114 – 119).

Eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung erleichtert die Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen, da diese definiert und mit messbaren Werten greifbar und verfolgbar sind. Daraus können Maßnahmen abgeleitet werden, mit der Motivation, die festgelegten Ziele zu erreichen oder idealerweise zu übertreffen. Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung sollte als lebendiges Reporting verstanden werden und nicht als kurzfristiger Trend einmalig einen entsprechenden Bericht zu

veröffentlichen, ohne jegliche Absicht an den eigenen Nachhaltigkeitszielen zu arbeiten (vgl. IP04, 2024, Z. 221 – 240).

6.2.1 Vorgehensweise / Ablauf

Für die Umsetzung werden abteilungsübergreifende AGs eingesetzt. Die Mitglieder sind neben den Nachhaltigkeitsbeauftragten, Mitarbeiter*innen aus den Bereichen Rechnungswesen, Controlling, Infrastruktur, Lehre und Forschung. In den gestarteten Projekten agieren die Nachhaltigkeitsbeauftragten als Projektmanager*innen und Koordinatoren*innen, die über den Projektfortschritt an die Geschäftsführung berichten (vgl. IP12, 2024, Z. 152 – 158).

Bei FHs mit Berichtspflicht ist die Projektdauer mit dem Abgabetermin des ersten Nachhaltigkeitsberichtes konkret definiert. Spätestens ab dem Studienjahr 2025/26 soll eine Berichterstellung für das Wirtschaftsjahr 2024/25 realisiert werden (vgl. IP01, 2024, Z. 123 – 130).

Bei FHs mit freiwilliger Berichterstattung gibt es teilweise kein fixes Datum, an dem ein Nachhaltigkeitsbericht vorliegen soll. In den AGs oder dem Nachhaltigkeitsbeirat der FHs wird derzeit mit unterschiedlichen Horizonten und / oder zeitlichen Ressourcen, die Frage geklärt, wie das entwickelt und umgesetzt werden kann (vgl. IP04, 2024, Z. 168 – 174).

Bei der Projektumsetzung wird mit der Festlegung der Datenerhebung und in der Folge der Inhalte für die Berichterstattung begonnen. Dies wird in Form von Schulungen umgesetzt (vgl. IP11, 2024, Z. 134 – 136).

Nach Abschluss der Vorarbeiten zur Einführung von Nachhaltigkeitsprojekten werden an vielen FHs im nächsten Studienjahr Projekte gestartet werden. Als Projektziel ist es angedacht im Wirtschaftsjahr 2025/26 einen Nachhaltigkeitsbericht zum Wirtschaftsjahr 2024/25 zu legen (vgl. IP08, 2024, Z. 212 – 217). Die Generierung eines Pilotberichts um Erfahrung für ein zukünftiges reguläres Reporting wird als essenziell angesehen.

Im Herbst 2024 werden viele FHs mit der Erstellung einer Wesentlichkeitsanalyse als Grundlage für das eigene Nachhaltigkeitsreporting starten, um sich von dieser bei den weiteren Schritten leiten zu lassen (vgl. IP09, 2024, Z. 152 – 154). Die FHs möchten idealerweise bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 2024/25 einen ersten freiwilligen Probebericht nach CSRD erstellen, der als Basis für Entscheidungen verwendet werden kann, wie an den FHs damit umgegangen wird. Dies hätte auch den Vorteil, dass das erforderliche Prozedere der Berichtslegung zu Beginn der Berichtspflicht bekannt wäre, da es einmal durchlaufen wurde (vgl. IP09, 2024, Z. 177 – 185).

Damit hätten FHs, die der Berichtspflicht unterliegen, auch alle Maßnahmen getroffen, damit die Berichterstattung ab dem Wirtschaftsjahr 2025/26 funktioniert (vgl. IP09, 2024, Z. 189 – 190).

An FHs mit freiwilliger Berichterstattung starten AGs mit der Abklärung wie erste Teilbereiche eines nichtfinanziellen Reportings abgebildet werden können. Externe Experten*innen sollen hinzugezogen werden, um auch eine äußere Perspektive über die FH zu bekommen (vgl. IP04, 2024, Z. 369 – 380).

6.2.2 Datenprüfung

Den Nachhaltigkeitsbeauftragten ist es wichtig mit dem Reporting kein Greenwashing zu betreiben (vgl. IP01, Z. 251).

Eine externe Prüfung des Reportings in Form eines Audits gemeinsam mit der finanziellen Berichterstattung erachten die Nachhaltigkeitsbeauftragten für sinnvoll. Dies gilt auch für Nachhaltigkeitszertifizierungen, deren Auflagen in einem separaten Audit geprüft werden (vgl. IP01, 2024, Z. 526 – 531 und IP06, 2024, Z. 451 – 460).

Bei FHs mit freiwilligem Reporting wird die Prüfung kurzfristig nur intern erfolgen. Mittelfristig sollen auch externe Audits durchgeführt werden. Ein*e Nachhaltigkeitsbeauftragter*e spricht sich für eine öffentliche Prüfung durch externe Berichtsempfänger*innen aus, dafür sollen auch Hintergrunddaten zugänglich gemacht werden (vgl. IP01, 2024, Z. 422 – 430 & Z. 435 – 346). Bei der Durchführung von externen Audits ist für FHs als NPOs der finanzielle Aspekt von Bedeutung, ob das Nachhaltigkeitsreporting mit einem finanziellen Reporting mitgeprüft werden kann (vgl. IP04, 2024, Z. 388 – 395).

Für die FH-interne Datenprüfung des Reportings werden von den interviewten FHs unterschiedliche Zuständigkeiten genannt. Das Gesamtreporting wird bei den Nachhaltigkeitsbeauftragten angesiedelt sein, die einen Überblick haben, welche Daten von wem geliefert werden und fordern diese bei den erhebenden Stellen ein (vgl. IP11, 2024, Z. 716 – 722).

Größtenteils wurde der Fachbereich „Rechnungswesen und Controlling“ genannt, der traditionell durch Reportingaufgaben mit derartigen Prüfroutinen vertraut ist. Mehrere Nachhaltigkeitsbeauftragte berichten, dass die Prüfung durch das Qualitätsmanagement durchgeführt werden könnte. Eine grundlegende Prüfung der Daten wird bei den jeweiligen berichtenden Fachbereichen vorausgesetzt, die die erforderlichen Daten beschaffen. Als hilfreich wird in die-

sem Zusammenhang die bereits vorhandene Datenerhebung von KPIs pro Department oder Fachbereich genannt. Nachhaltigkeitsbeauftragte versuchen derzeit Überzeugungsarbeit zu leisten, dass auch eigene KPIs zur Nachhaltigkeit sinnvoll sind (vgl. IP06, 2024, Z. 401 – 407).

Die dauerhafte Umsetzung ist teilweise noch nicht entschieden. Nachhaltigkeitsbeauftragte sind sich nicht sicher, ob bei Plausibilitätskontrollen der Bezug zu den Daten in den Fachbereichen ausreichend gegeben sein wird. Erste Erfahrungen zeigen, dass die Datenbeschaffung eine unerwartete Komplexität annehmen kann (vgl. IP09, 2024, Z. 405 – 416).

Nachhaltigkeitsbeauftragte schließen nicht aus, dass mögliche Datenqualitätsprobleme nicht ad hoc für den ersten Bericht gelöst sein werden und die Erstellung der ersten Berichterstattung begleiten werden (vgl. IP12, 2024, Z. 434 – 441).

6.2.3 Datenschutz

Die Nachhaltigkeitsverantwortlichen gehen nicht von Interessenskonflikten gem. DSGVO iZm einer richtlinienkonformen Berichterstattung aus. Die Daten werden aggregiert weitergegeben, wodurch keine direkten Rückschlüsse auf Einzelpersonen gegeben sind (vgl. IP02, 2024, Z. 314 – 316). Es wird auf die bereits bei GRI-Reportings vorhandene Möglichkeit der Erklärung eines Ausnahmegrundes (vgl. IP11, 2024, Z. 609 – 612) und die Prüfung durch engagierte Datenschutzverantwortliche hingewiesen (vgl. IP06, 2024, Z. 378 – 386).

Die Bedeutung des Datenschutzes wurde für die Verarbeitung von personenbezogenen Daten am höchsten eingeschätzt. Im finanziellen Bereich werden Unternehmensdaten bei F&E-Kooperationen genannt (vgl. IP01, 2024, Z. 560 – 564).

Als problematisch wird die Veröffentlichung personenbezogener Daten von Department- oder Organisationseinheiten empfunden (vgl. IP06, 2024, Z. 382 – 384). Die Angabe von Belegschaftsstrukturen wird im Sinne der Gleichstellung und Gleichbehandlung als legitim erachtet. Die Transparenz ermögliche eine Verbesserung durch entsprechende Berücksichtigung bei den Nachhaltigkeitszielen (vgl. IP05, 2024, Z. 567 – 581).

Es gibt Bedenken, dass mit dem Aspekt des Datenschutzes die Transparenz unterlaufen werden könnte, wenn Zahlen aus unterschiedlichsten Gründen nicht gerne veröffentlicht werden (vgl. IP09, 2024, Z. 331 – 342). Die Anwendung von wissenschaftlichen Methoden kann Anonymität von höchstpersönlichen privaten Daten bei Erhebung korrekter Daten gewährleisten (vgl. IP11, 2024, Z. 583 – 621).

6.2.4 Personaleinsatz

Die Experten*innen gehen davon aus, dass die Reporterstellung mit einem deutlichen Mehraufwand verbunden sein wird. In den Gesprächen wurde mehrfach erwähnt, dass an FHs auch ressourcenmäßig aufgestockt werden muss, um die Generierung des Reportings zu bewerkstelligen (vgl. IP07, 2024, Z. 108 – 111).

Dieses zusätzliche FH-Personal soll sich dann ausschließlich der Einführung und später der Erstellung des Nachhaltigkeitsreportings und der Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen widmen. Die Rekrutierung von benötigten Experten*innen wurde an vielen FHs noch nicht umgesetzt (vgl. IP08, 2024, Z. 219 – 221). Für eine Beurteilung, wie viele Ressourcen dafür benötigt werden, warten FHs die Erstellung der doppelten Wesentlichkeitsanalyse ab (vgl. IP06, 2024, Z. 431 – 446).

Die oft seit kurzem eingerichteten Stabstellen „Nachhaltigkeitsmanagement“, direkt bei der jeweiligen Geschäftsführung angesiedelt, bestehen derzeit häufig aus einem Mitarbeitenden. Eine Personalaufstockung ist an vielen FHs zukünftig angedacht (vgl. IP05, 2024, Z. 81 – 87).

Die Nachhaltigkeitsbeauftragten möchten die agierenden AGs gerne mit Mitarbeitern*innen aus den Bereichen Finanz, Qualitätsmanagement und Unternehmenskommunikation besetzen, die auch für ihren Bereich zuständig sind (vgl. IP05, 2024, Z. 607 – 612).

An den FHs werden für die Abdeckung der benötigten Personalressourcen auch interinstitutionelle Zusammenarbeiten mit Universitäten praktiziert. Für die Erstellung von CO_2-Bilanzen kooperieren FHs mit der AG „Klimaneutrale Universitäten & Hochschulen“, ein Konsortium der Universität für Bodenkultur Wien (BOKU), der Technischen Universität Graz (TU) und der Umweltbundesamt Gesellschaft mit beschränkter Haftung (UBA-GmbH) (siehe Kapitel 6.2.5 „Softwareunterstützung“).

Es gibt eine einzige österreichische FH, die beim universitätsübergreifenden Projekt Uninetz (Eigenschreibweise: UniNETz) beteiligt ist, und dabei mit der Paris Lodron Universität Salzburg (PLUS) zusammenarbeitet (vgl. IP06, 2024, Z. 138 – 145).

Der Erfahrungsaustausch über das Bündnis Nachhaltige Hochschulen wird von allen Experten*innen als wertvoll beurteilt. Einzelne Experten*innen sind der Meinung, dass das Thema Nachhaltigkeitsreporting im Bündnis einen höheren Stellenwert haben sollte.

6.2.5 Softwareunterstützung

Gute Erfahrungen bei der Bewertung von SDGs hat man an den FHs mit dem Online-Tool „Goal-Check“ des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie (BMK) gemacht. Nach Eingabe der Projektparameter erfolgt eine Bewertung, welche SDGs in welchem Ausmaß erfüllt werden. An einzelnen FHs ist die Nutzung bereits in F&E-Projektanträge integriert und eine Mindestanzahl an SDGs vorgesehen (vgl. IP05, 2024, Z. 419 – 434).

Für die Treibhausgas-Bilanzierung verwenden die berichtenden FHs das Softwaretool „ClimCalc“. Die AG „Klimaneutrale Universitäten & Hochschulen“ forscht im gleichnamigen Projekt an der Treibhausgas-Bilanzierung und Reduktion an österreichischen Universitäten und stellt das selbstentwickelte Softwaretool frei zugänglich zu Verfügung.

An FHs wurden und werden für die nichtfinanzielle Berichterstattung auch eigene Softwarelösungen entwickelt, um Teilbereiche besser abbilden zu können (vgl. IP01, 2024, Z. 441 – 449).

Viele erforderliche Auswertungen wurden an den FHs in Form von Excel-Sheets angelegt und ausgebaut. Die Excel-Lösungen stoßen mit zunehmender Komplexität an die Grenzen des Machbaren. Der zu Beginn sehr praktikable Lösungsansatz der leichten Bedienbarkeit, wird nach Meinung vieler Experten*innen auf Dauer nicht reichen, um eine ESRS-kompatible Berichterstattung aufzustellen (vgl. IP04, 2024, Z. 434 – 437). Eine bessere Gesamtlösung für die Berichterstattung erscheint sinnvoll. Dafür würden zusätzliche budgetäre Mittel benötigt (vgl. IP02, 2024, 397 – 406).

Ein erster Lösungsansatz ist die gezielte Verwendung von online verfügbaren Self-Assessment-Tools, idealerweise mit einer Excel-Schnittstelle, um die vorhandenen Auswertungen zu erweitern (vgl. IP05, 2024, Z. 501 – 518). Die Experten*innen berichten, dass diese Softwarelösungen nicht alle Dimensionen abdecken, sondern nur bestimmte Teilaspekte. Die getesteten Anwendungen sind nicht optimal für den Hochschulsektor und müssten im Detail geprüft werden (vgl. IP10, 2024, Z. 137 – 151).

Hier könnten gemeinsame Kooperationen von FHs mit Projektpartnern hilfreich sein. Ein*e Experte*in berichtet, dass das Uninetz eine eigene Systemlösung mit Datenprüfungsmöglichkeiten entwickelt (vgl. IP06, 2024, Z. 467 – 497).

In den Interviews wird auch die Verwendung von Erweiterungen der bestehenden ERP-Systeme (Enterprise-Resource-Planning) angesprochen. Ob die Systemanbieter der aktuell genutzten

ERP-Systeme hierzu Tools anbieten, bleibt abzuwarten (vgl. IP07, 2024, Z. 352 – 367). Derzeit sind ESG-Parameter in den gängigen Systemen nicht wirklich gut verankert, so die Experten*innen. FHs, die Systeme führender Anbieter nutzen, könnten hier im Vorteil sein. Die Verantwortlichen, sondieren angebotene Softwarelösungen und klären, ob die angebotenen Lösungen langfristig eine sinnvolle Unterstützung darstellen (vgl. IP09, 2024, Z. 455 – 462). Aufgrund des Zeitdrucks ist es fraglich, ob ein produktives Neusystem rechtzeitig implementiert werden könnte. Die Verwendung von KI-Systemen zur Datenverknüpfung wird von den Experten*innen als Effizienzsteigerung bewertet.

Experten*innen berichten, dass bereits eingeführte KPI-Systeme, die sich für die automatisierte Darstellung von Kennzahlen bewährt haben, für die nichtfinanzielle Berichterstattung verwendet werden sollen. Die vorhandene Datenaufbereitung soll um die benötigten Kennzahlen erweitert werden (vgl. IP11, 2024, Z. 830 – 867 und IP12, 2024, Z. 505 – 524).

Softwaretools werden von allen berichtenden FHs benötigt, da die Anzahl und Bearbeitung der Datenpunkte für kleine FHs nicht anders aussieht als für große FHs. Die Experten*innen gehen auch davon aus, dass die Datenverarbeitung unabhängig von der Organisationsgröße mit einem Team derselben Größe realisierbar sein wird (vgl. IP09, 2024, Z. 470 – 482).

6.2.6 Datenerhebung

Prozesse für die Datenerhebung und Auswertung für die verschiedenen Berichtsformen (CSRD, GRI, Klimazertifikaten, Klimainitiativen, regionaler Umweltprogramme) müssen einheitlich integriert werden, da bisher vieles mehrfach parallel erhoben wird (vgl. IP02, 2024, Z. 141 – 144).

Berichte werden als wertvoll angesehen, wenn genaue Daten erhoben werden und aufgezeigt wird, was besser sein könnte und Verbesserungen bei der Umsetzung vorgenommen werden. Ein*e Experte*in merkt in diesem Zusammenhang an, dass sich viele kleinteilige Aktivitäten nicht in Zahlen messen lassen (vgl. IP02, 2024, Z. 706 – 720).

Für die Datenerhebungen wurden umfangreiche Excel-Sheets verteilt, die von den Mitarbeitern*innen ausgefüllt und an die koordinierende Stelle zurückgesendet wurden. Mit Hilfe der gewonnenen Daten wurden wesentliche Prozesse für die Beurteilung in Form einer Wesentlichkeitsanalyse und Kennzahlen für die Berichterstattung festgelegt (vgl. IP02, Z. 326 – 341).

Die Projektbeteiligten heben hervor, dass diese Methode zur Berichterstellung einen guten, aufwändigen und für alle sehr lehrreichen Prozess darstellt, bei dem selbst Beteiligte mitge-

nommen werden konnten, die nicht unbedingt mitgenommen werden wollten. Die Beschäftigung mit der aktuellen Nachhaltigkeitssituation, welche Ziele sollen erreicht werden und was jeder Mitarbeitende dazu beitragen kann, wird als hoher Mehrwert dieses Prozesses angesehen (vgl. IP02, 2024, Z. 330 – 339).

Die verantwortlichen Mitarbeiter*innen vom Reporting sollten ein Verständnis dafür haben, warum die konkreten Daten für das Reporting erhoben werden (vgl. IP02, 2024, Z. 755 – 760).

6.3 Doppelte Wesentlichkeit

Die Erstellung der doppelten Wesentlichkeitsanalyse an FHs erfolgt größtenteils intern. Einzelne FHs lassen diesen Prozess extern begleiten oder haben diesen Prozess auch zur Gänze ausgelagert (vgl. IP06, 2024, Z. 156 – 158).

Durch die Verwendung FH-eigener Wesentlichkeitsanalysen als Grundlage für Nachhaltigkeitsreportings sind die Reports von FHs untereinander nicht vergleichbar. Die Experten*innen stimmen überein, dass die Anwendung einer einheitlichen Wesentlichkeitsanalyse für alle FHs nicht sinnvoll ist, da eine Vergleichbarkeit von FHs durch Ihre unterschiedlichen Schwerpunkte und Studienangebote von vornherein nicht gegeben ist (vgl. IP08, 2024, Z. 584 – 598).

6.3.1 Stakeholder

Eine erste Maßnahme von Nachhaltigkeitsbeauftragten ist es, wenn es die Zeit zulässt, ausführliche Interviews mit Departmentleitern*innen und Abteilungsleitern*innen zu führen, um sich ein Bild vom Status quo zu machen – „Wo steht die FH derzeit bei Nachhaltigkeitsaktivitäten?“, „Was ist bereits passiert?“, „Was ist bereits geplant?“. Dabei soll auch die Stimmung der Stakeholder*innen zur Nachhaltigkeit abgefragt werden und wie damit in den Departments und Fachbereichen umgegangen wird, wer koordiniert das Thema intern in den jeweiligen Teams. Ein wichtiger Punkt sind auch unterschiedliche externe Stakeholder*innen, wie Studierende, Alumni*ae, Industriepartner*innen und öffentliche Organisationen mit denen in Form von F&E-Projekten und Kooperationen zusammengearbeitet wird (vgl. IP05, 2024, Z. 219 – 232 & Z. 241). Bei externen Stakeholdern*innen ergeben sich je nach Themenschwerpunkten der Departments (Technik, Wirtschaft, Soziales) unterschiedliche Ausrichtungen von Beteiligten.

Für die Kommunikation mit Stakeholdern gibt es Newsletter, die auch an externe Beteiligte verteilt werden. Es werden Jour fixe mit Industriepartnern*innen organisiert und durchgeführt. Die

Kommunikation wird auf die jeweilige Zielgruppe ausgerichtet. Es gibt dabei nicht eine gesamtumfassende Lösung – „dieses eine Tool“ – womit alles gleichzeitig erreicht werden kann. Die gewählten Lösungen, um die Kommunikation zu halten, sind abteilungs- und bereichsabhängig (vgl. IP05, 2024, Z. 238 – 246).

Bei Studierenden werden Nachhaltigkeitspodcasts, an denen diese selbst mitgewirkt haben, sehr gut angenommen. Darin reden und berichten Studierende darüber, was sie betrifft und können damit auch AGs oder den Nachhaltigkeitsrat erreichen, wenn Sie persönlich darin nicht Mitglieder sind. Damit sollen gute Argumente und Ideen gesammelt werden, die dann in den jeweiligen Gruppen vertieft bearbeitet werden auch gemeinsam mit jenen Studierenden, die das Thema eingebracht haben. An der Erstellung der Wesentlichkeitsanalyse sind Studierende beteiligt, um festzulegen, welche Themen wesentlich und berichtenswert sind (vgl. IP11, 2024, Z. 940 – 957). Die Nachhaltigkeitsbeauftragten berichten, dass vor Einführung einer Nachhaltigkeitsberichtserstattung keine regelmäßigen Berichte an Stakeholder*innen über Nachhaltigkeitsaktivitäten gelegt werden oder wurden (vgl. IP04, 2024, Z. 93 – 95).

FHs wenden zur Definition relevanter Stakeholder die Stakeholder-Map Ihrer Unternehmensstrategie an (vgl. IP09, 2024, 522 – 528).

An den interviewten FHs ist teilweise der Zeitpunkt ab wann Stakeholder*innen in den Prozess der Berichterstattung einbezogen werden noch nicht konkret festgelegt. Viele FHs sprechen sich dafür aus, dass Stakeholder*innen erst bei der Bewertung der Themen für die doppelte Wesentlichkeitsanalyse einbezogen werden. Eine alternative Vorgehensweise wäre Stakeholder*innen bereits mit dem Projektstart einzubeziehen (vgl. IP05, 2024, Z. 778 – 792).

6.3.2 Methoden für die Themenauswahl

Teilweise können Nachhaltigkeitsbeauftragte Themenvorschläge (Schwerpunkte) für die Berichterstattung komplett selbstbestimmen, dabei erhalten Sie Unterstützung durch die Geschäftsführung und Rektorat. Dieses Vertrauen wird als sehr positiv eingeschätzt, da dies nicht an allen FHs in dieser Form umgesetzt wird (vgl. IP01, 2024, Z. 96 – 100).

Eine alternative Methode ist die Themenauswahl für die Wesentlichkeitsanalyse in Form einer Workshop-Reihe festzulegen. Das dafür gegründete Green Team wird in mehrere Arbeits- und Fokusgruppen aufgeteilt, die an spezifischen Themen arbeiten. Bei den bearbeiteten Themen kann es sich um kurz- oder langfristige Kooperationen handeln, abhängig von der jeweiligen

Maßnahme. Für die Workshop-Reihe ist eine Dauer von bis zu 12 Monaten vorgesehen (vgl. IP05, 2024, Z. 296 – 305). Diese Workshops sollen auch Studierende zum Teilnehmen ansprechen, um Meinungen von betroffenen Generationen einzubeziehen (vgl. IP05, 2024, Z. 377 – 381).

An zahlreichen FHs wurden Nachhaltigkeitsbeiräte (auch Green Team genannt) installiert. In diesen Gremien können Ideen eingebracht werden und es wird über Maßnahmen und Vorschläge abgestimmt. Im Gremium werden mögliche Maßnahmen mit den Fachbereichen diskutiert, die sie betreffen oder die notwendige Expertise haben, um alle Aspekte mitzudenken. Durch das Gremium findet ein gebündelter Austausch zwischen allen Interessensvertretern*innen aus den einzelnen Departments, Abteilungen, Stabstellen, dem Betriebsrat oder der Österreichischen Hochschülerinnen- und Hochschülerschaft (ÖH) über Nachhaltigkeitsaktivitäten statt (vgl. IP05, 2024, Z. 119 – 136).

Für die Umsetzung der Themenauswahl werden auch externe Organisationen im Auftrag der FH-Erhalter beauftragt, dabei werden grundlegende Kriterien, die auch für Klimainitiativen wesentlich sind, berücksichtigt (vgl. IP06, 2024, Z. 155 – 165).

Mehrstufen-Methode:

1. Aussendung einer Umfrage an alle Vertreter*innen von Stakeholdern
2. Erstellung einer Nachhaltigkeitsanalyse für externe Stakeholder (Studierende, Alumni*ae, Unternehmenspartner und Vertreter der Region)
3. Erstellung einer Nachhaltigkeitsanalyse für interne Stakeholder (Vertreter*innen aller Abteilungen)
4. Zusammenstellung der Wesentlichkeitsanalyse durch Nachhaltigkeitsbeauftragte*innen
5. Bericht zu den wesentlichen Prozessen und Kennzahlen (vgl. IP02, Z. 326 – 363).

Ein*e Experte*in berichtet, dass die Stakeholder*innen nach Teilnahme an einem Workshop an einer Online-Umfrage teilgenommen haben. Dabei wurde die Wesentlichkeit der Themen vollständig nach dem ESRS-Standard abgefragt. Die Vorgehensweise wird als sehr aufwändig und wenig zielgerichtet beurteilt (vgl. IP05, 2024, Z. 794 – 823).

Ein*e Experte*in berichtet von einem Studierendenprojekt, bei dem eine Wesentlichkeitsanalyse durch in der Öffentlichkeit aufgehängte Infoblätter mit QR-Codes durchgeführt wurde. Interessenten*innen konnten sich mittels Smartphones einwählen und einen vorbereiteten

Fragebogen ausfüllen. Der*Die Experte*in bezweifelt eine Anwendung dieser sehr offenen Methode in der Praxis für eine eigene Wesentlichkeitsanalyse (vgl. IP08, 2024, Z. 490 – 505).

Ein*e Experte*in berichtet von der Methode der Europäischen Universitätsallianz bei der Projektmitglieder für dieses virtuelle Projekt eine Wertschöpfungskette ausgearbeitet haben und das Ergebnis den Stakeholdern*innen präsentiert wurden. Die Stakeholder*innen wurden in der Folge eingeladen zurückzumelden, ob sie damit übereinstimmen oder anders bewerten. Seitens der Stakeholder*innen gab es eine hohe Zustimmung zum Präsentationsergebnis (vgl. IP09, 2024, Z. 505 – 520).

6.3.3 Aktualisierung der Wesentlichkeitsanalyse

Eine regelmäßige Aktualisierung der Wesentlichkeitsanalyse bietet den Vorteil, dass bei der Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen flexibler auf die Anforderungen der Steakholder reagiert werden kann. Ein kontinuierlicher Soll-Ist-Vergleich, wie bei einem finanziellen Reporting üblich, wird dadurch schwieriger. Auch bei den interviewten Experten*innen ist die Meinung geteilt, wie damit zugegangen werden soll:

Der Punkt, dass die Reportings vergleichbar sind, hat eine sehr hohe Priorität, um ein Monitoring für die vorgeschlagene Richtung zu ermöglichen. Die Experten*innen sind sich einig, dass für die Klärung die Erfahrung aus den ersten Pilotberichten notwendig sein wird, die dann auch durch Wirtschaftsprüfer*innen geprüft worden sind. Zu diesem Zeitpunkt kann besser beurteilt werden, ob die berichteten Aktivitäten nochmals bewertet werden müssen, da Punkte, die als hochrelevant eingeschätzt werden nur von eingeschränkter Bedeutung sind, oder Aktivitäten, die als vernachlässigbar angesehen wurden eine höhere Relevanz zukommt (vgl. IP06, 2024, Z. 574 – 587 und IP07, 2024, Z. 97 – 101).

6.4 Richtlinien

Ergänzend zum verpflichtenden CSRD-Standard mit der Erweiterung durch ESRS werden derzeit durch die EFRAG im Auftrag der Europäischen Kommission weitere Standards konzipiert und ausgestaltet. Für die Nachhaltigkeitsberichtserstattung kapitalmarktorientierter KMUs soll ein eigener Standard (ESRS-LSME) und zur freiwilligen Nachhaltigkeitsberichtserstattung der Standard ESRS-VSME veröffentlicht werden. Diese Entwicklung ist vor allem für FHs, die derzeit nicht berichtspflichtig sind, von Bedeutung, um sich auf eine zukünftige Berichtspflicht

vorbereiten zu können.

6.4.1 ESRS-VSME

Nachhaltigkeitsbeauftragte stehen dem geplanten freiwilligen Standard positiv gegenüber und halten den Entwurf für umsetzbar. Eine Vereinheitlichung führe zu besserer Vergleichbarkeit und erleichtere den Datenaustausch bei Kooperationen (vgl. IP01, 2024, Z. 155 – 179). Als weiterer Vorteil wird die Möglichkeit Zahlen mehrmals zu verwenden gesehen. Berichterstattung sollte kein Selbstzweck, sondern ein Mittel zum Zweck sein (vgl. IP05, 2024, Z. 526 – 539).

Eine freiwillige Berichterstattung ist nach den Experten*innen ein starkes Signal, die Bedeutung von Nachhaltigkeit für die FH nach außen aufzuzeigen (vgl. IP08, 2024, Z. 530 – 537).

Der VSME-Standard ist sehr formfrei in Modulbasis aufgebaut. Die Experten*innen empfehlen alle Module zu befüllen. Der Standard eigne sich gut als Rahmenwerk für eine Selbstanalyse. Ein damit erstellter Bericht könnte als Nachweis für Außenfinanzierungen zu wenig Aussagekraft haben, so die Experten*innen (vgl. IP04, 2024, Z. 518 – 532). Einer*e der interviewten Experten*innen geht davon aus, dass die VSME-Richtlinie eine Überarbeitung erfahren wird, da der vorliegende Entwurf für eine ESRS-konforme Berichterstattung nicht ausreichen wird (vgl. IP04, 2024, Z. 124 – 130).

Kritisch wird gesehen, dass der Freiwilligenstandard nur bedingt auf eine (Fach-)Hochschule anwendbar ist – Stichwort: „Kunden*innen“ vs. „Studierende“ (vgl. IP02, 2024, Z. 514 – 520). Die Anwendung eines Standards auf freiwilliger Basis wird kritisch gesehen, da derartige generierte Berichte nur einen geringen Impact produzieren und vermehrt positive Entwicklungen darstellen ohne soziale Erwünschtheit (vgl. IP05, 2024, Z. 885 – 911).

6.4.2 Vorteile und Auswirkungen

Viele Verbesserungsvorschläge, die beim Kick-Off-Termin präsentiert werden, können bereits zu Beginn aufgegriffen werden, priorisiert und bewertetet werden. Damit ergeben sich auch konkrete Arbeitsthemen für Fokusgruppen, die sich mit der Umsetzung beschäftigen (vgl. IP05, 2024, Z. 286 – 310). Die Nachhaltigkeitsbeauftragten an den FHs halten die doppelte Wesentlichkeitsanalyse und die entsprechende Nachhaltigkeitsstrategie für ein ideales Fundament, um Nachhaltigkeit in der strategischen Ausrichtung besser zu verankern (vgl. IP06, 2024, Z. 156 – 165).

Nachhaltigkeitsthemen wurden und werden in Lehrveranstaltungen und Curriculas verankert. Aus Projekten entstehen Wahlfächer bei denen Studierende interdepartmental zusammenkommen und sich gut vernetzen können (vgl. IP06, 2024, Z. 225 – 232).

Bei Leitungsgremien wird auch Wert auf die Berechnung des „Carbon Handprints“ gelegt, ergänzend zum weithin bekannten Carbon Footprint (vgl. IP09, 2024, Z. 172 – 176).

Ein*e Experte*in nennt als Vorteile durch die Richtlinien, dass es leichter wird, die strategische Ausrichtung iZm Nachhaltigkeit zu verankern, Schwerpunkte bei der Umsetzung zu setzen und ein entsprechendes Reporting auf den Weg bringen zu können (vgl. IP06, 2024, Z. 599 – 612).

Eine positive Entwicklung sehen Experten*innen neben der Bewusstseinsbildung für das Thema Nachhaltigkeit auch in der entstandenen Management Attention, da Nachhaltigkeitsthemen jetzt beobachtet werden und das Bewusstsein, dass über Entwicklungen berichtet wird (vgl. IP09, 2024, Z. 650 – 657).

6.4.3 Eigener FH-Standard

Nachhaltigkeitsbeauftragte halten einen eigenen Standard für FHs oder Hochschulen für sinnvoll. Bei der Arbeit mit CSRD merke man, dass der Standard erst im Entstehen sei und vor allem die Kriterien für Hochschulen nicht zusammenpassen, so die Meinung eines*er Experten*in. Ein gegenseitiger Austausch und die Vernetzung innerhalb der FH-Landschaft, um miteinander von Good-Practice-Beispielen lernen zu können, wird als wichtig erachtet, um unterschiedliche Auslegungen derselben Richtlinien innerhalb von FHs zu vermeiden (vgl. IP06, 2024, Z. 562 – 566).

Ein eigener Standard ermögliche, den eigenen Handabdruck im Sinne der ESG-Bildung zu erheben, etwa die Berücksichtigung von Nachhaltigkeit in der Lehre & Forschung (vgl. IP01, 2024, Z. 200 – 210).

In der Ausgestaltung eines Standards für den Hochschulsektor sehen Experten*innen eine komplexe Fragestellung, da FHs oder der Hochschulsektor auch in jedem Land unterschiedlich ausgestaltet und finanziert sind (vgl. IP02, 2024, Z. 585 – 590).

Die Experten*innen erachten es als sinnvoller, die Einführung des vorhandenen Standards abzuwarten, daraus gewonnene Erkenntnisse bei einem eigenen Branchenstandard für den (Fach-) Hochschulsektor zu berücksichtigen, sofern sich ein Bedarf dafür ergibt (vgl. IP05, 2024, Z. 970 – 986).

Als Vorteil eines eigenen Standards wird ein reduziertes Set an Informationen genannt, ohne den allgemeinen Standard für den eigenen Sektor interpretieren zu müssen (zB das Verhalten Kunden*innen gegenüber auf Studierende iSd Servicegedanken zu übertragen, Lehre und Projekt als „Produkt“ zu beschreiben, nebenberuflich Lehrende) (vgl. IP09, 2024, Z. 680 – 688 und IP11, 2024, Z. 1239 – 1244).

Für die Umsetzung dieser Ableitungen und Interpretationen aus den allgemeinen Standards sehen die Experten*innen die verantwortlichen Personen bestens ausgebildet und eine gute Vernetzung innerhalb der FHs als hilfreich an. Der Bildungsbereich wird nicht als der vorrangige Sektor angesehen, der einen eigenen Standard benötigen würde (vgl. IP13, 2024, Z. 591 – 603).

Die Experten*innen erwarten mit eigenen Standards einen größeren Bürokratismus und äußern Bedenken bei der Umsetzbarkeit in der Administration mit den vorhandenen Ressourcen (vgl. IP05, 2024, Z. 974 – 976). Ein eigener Standard ist nur sinnvoll, wenn er Vorteile bringen kann. Ein erhöhter Bürokratismus soll vermieden werden.

6.4.4 Mitwirkende am eigenen FH-Standard

Es wird als sinnvoll erachtet, wenn FHs und Hochschulen bei der Entwicklung eines eigenen Berichtsstandards zusammenarbeiten und Ihre Vorschläge bei der EFRAG einreichen würden (vgl. IP02, 2024, Z. 601 – 602). Eine aktive Unterstützung durch das Bündnis nachhaltiger Hochschulen kann, so die Experten*innen bei der Gestaltung eines eigenen Standards viel bewirken (vgl. IP02, 2024, Z. 784 – 796).

Ein*e Experte*in spricht sich für eine aktive Einbringung in den Entwicklungsprozess durch die Nutzung der Kommentarfunktion von veröffentlichten Entwürfen aus, da diese Eingaben auch Einarbeitung in die finale Version finden und es auch mehrere Überarbeitungsschleifen geben kann (vgl. IP04, 2024, Z. 573 – 582). Ein*e weiterer*e Experte*in hält Vorschläge von FH-internen Interessensvertretungen zu einem eigenen FH-Standard für berücksichtigungswürdig (vgl. IP05, 2024, Z. 1008 – 1027).

Die langjährige Praxis mit Nachhaltigkeitszielen von skandinavischen Hochschulen wird als wertvolle Basis bei der Erstellung eines eigenen FH-Standards angesehen (vgl. IP09, 2024, Z. 735 – 739). Eine Mitwirkung durch die Europäische Universitätsvereinigung (EUA) und Hochschulvertreter*innen von verschiedenen Verbänden wird als sinnvoll angesehen (vgl. IP10, 2024, Z. 491 – 498).

6.4.5 Prognose

Bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung sehen Experten*innen die FHs in der Funktion von Multiplikatoren, die vorzeigen wie einerseits eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung umgesetzt wird und andererseits das Wissen in der Lehre an zukünftige Entscheidungsträger weitergegeben wird. Der Erfahrungsaustausch untereinander wird einen hohen Stellenwert einnehmen. Bei den Richtlinien werden noch Klarstellungen und Präzisierungen erwartet (vgl. IP02, 2024, Z. 630 – 659).

Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung, die derzeit häufig im Bereich des Controllings angesiedelt ist, sollte sinnvollerweise eine Entwicklung zu einer interaktiven Zusammenarbeit der einzelnen Fachbereiche nehmen. Einen hohen Nutzen sehen die Experten*innen bei der Generierung von automatisierten Berichtsdaten für eine effizientere Reportgenerierung (vgl. IP04, 2024, Z. 586 – 604).

Die Nachhaltigkeitsberichtserstattung wird eine logische Entwicklung von einem Sonderbericht zu einem Standardbericht nehmen, der die Bedeutung von ökologischer und sozialer Nachhaltigkeit hervorhebt. Viele der darin gebündelten Verpflichtungen sind auch bei anderen Umweltberichten üblich und bekannt. Die Experten*innen sprechen sich dafür aus, die in der Berichterstattung dargestellte Transparenz auch im wirtschaftlichen Alltag zu leben und die Berichte auch einer breiten Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen (vgl. IP05, 2024, Z. 1029 – 1080 und IP09, 2024, Z. 756 – 767). Der Kreis der berichtenden Organisationen wird sich durch die zukünftigen Standards – ESRS-LSME und ESRS-VMSE – deutlich erhöhen (vgl. IP10, 202, Z. 500 – 516).

Die Akzeptanz der Nachhaltigkeitsberichtserstattung wird nach Meinung der Experten*innen davon abhängen, ob die berichtenden Organisationen einen Mehrwert in Form eines guten Standings am Markt feststellen können. Bei KMUs könnten hauptsächlich die Kosten im Vordergrund stehen und weniger die Chancen, die damit verbunden sind. Eine vergleichbare und einheitlichere Berichterstattung würde dafür viel verbessern (vgl. IP12, 2024, Z. 611 – 622).

6.4.6 Herausforderung für Fachhochschulen

An den FHs werden als Grundlage für die Nachhaltigkeitsberichtserstattung organisationsweite Nachhaltigkeitsstrategien entwickelt, damit das Hand in Hand mit dem Reporting derselbigen geht und inhaltlich alles stringent ist, das Quantitative mit dem Qualitativen gut abgestimmt ist und auch inhaltlich ein guter Bericht entsteht (vgl. IP06, 2024, Z. 184 – 193).

An einer FH, die an einem Holdingbericht mitschreibt, wird das vorhandene interne Nachhaltigkeitsreporting basierend auf eigenen Ideen nicht weitergeführt. Die Einstellung wird mit der notwendigen Erhebung des Status quo und mit dem damit betriebenen Aufwand, der in Zukunft nicht mehr möglich sein wird, begründet (vgl. IP02, 2024, Z. 88 – 95).

Für die Projektverantwortlichen ist es relevant eine zukunftssichere Aufsetzung und Adaptierung eines (vorhandenen) Nachhaltigkeitsreportings sicherzustellen, um ausgezeichnet damit arbeiten zu können. Die Berichterstattung sollte folgenden Anforderungen gerecht werden:

1. **Output:** Welche konkreten Nachhaltigkeitsaktivitäten werden an der FH umgesetzt?
2. **Outcome:** Welcher Mehrwert kann durch nachhaltiges Wirtschaften für Stakeholder der FH erzielt werden?
3. **Impact:** Welchen langfristigen Nutzen generieren die erzielten Outcomes für inhaltliche Weiterentwicklung der FHs?

Es wird von Nachhaltigkeitsbeauftragten kritisch gesehen, dass der Nachhaltigkeitsbericht nur oberflächlich auf der Kennzahlenebene betrachtet wird und eine tiefere Auseinandersetzung mit dem Inhalt unterbleiben könnte (vgl. IP06, 2024, Z. 294 – 306). Das Reporting soll quantitativ und qualitativ gut abgestimmt sein, um auch langfristig einen Nachhaltigkeitsimpact auf unterschiedlichen Ebenen kreieren zu können und zu keiner „Spielerei“ mit Zahlen verkommt (vgl. IP06, 2024, Z. 187 – 192).

Die Nachhaltigkeitsbeauftragten bemerken, dass iZm Nachhaltigkeit bewusster über Alternativen nachgedacht wird. Dabei werden Prozesse angestoßen, bei denen Themen angesehen werden, Bottom Lines definiert werden und überlegt wird, was verbessert werden kann, um einen möglichst großen Impact zu generieren. Dabei gibt es die Bestrebung immer mehr Personen an den FHs mitzunehmen und entsprechende Schulungsmaßnahmen anzubieten. Nachhaltigkeit soll als ein Thema verstanden werden, an dem alle Mitarbeiter*innen beteiligt sind (vgl. IP02, 2024, Z. 222 – 235). Die Nachhaltigkeitsbeauftragten sind sich der Tragweite, der von Ihnen ge-

setzten Maßnahmen bewusst, mit denen Einfluss genommen wird auf das gewohnte Verhalten von Mitarbeitern*innen, die Art wie Arbeiten umgesetzt werden, Prozesse gestaltet sind und setzen diese Aufgaben langsam mit einzelnen Schritten um (vgl. IP05, 2024, Z. 147 – 151). Die Kommunikation mit den Mitarbeitern*innen wird als essenziell für eine Bewusstseinsbildung und eine Beteiligung angesehen. Nachhaltigkeit sollte auch in der Unternehmenskultur verankert sein. Je besser die Schulungen gemacht sind und je verständlicher darin für den einzelnen erklärt wird, was gemeinsam damit erreicht werden soll, umso größer wird die Bereitschaft von Mitarbeitern*innen sein sich einzubringen (vgl. IP02, 2024, Z. 241 – 251).

Die Nachhaltigkeitsstrategie und das Reporting sollen aufeinander abgestimmt sein, damit beides Hand in Hand geht und inhaltlich stringent läuft (vgl. IP06, 2024, Z. 184 – 187).

Es gibt auch Vorbehalte, wenn alle oder mehreren FHs gemeinsam über Nachhaltigkeitsindikatoren berichten, weil die Vergleichbarkeit der FHs, überhaupt oder für Laien, nicht klar gegeben ist (vgl. IP09, 2024, Z. 152 – 161).

Die Interviewpartner*innen sehen in der vollständigen Abdeckung der Reportingstandards eine herausfordernde Aufgabenstellung, deren Umsetzung mit knappen vorhandenen Ressourcen sich sehr schwierig erweisen könnte (vgl. IP04, 2024, Z. 130 – 135). Als weitere Einflussfaktoren werden in diesem Zusammenhang Stress und fehlende Management Attention genannt (vgl. IP09, 2024, Z. 206 – 217).

FHs sind auch in der Verantwortung, beim Thema Nachhaltigkeit ihre Dritte Mission, den Wissens- und Technologietransfer an die Allgemeinheit, wahrzunehmen. Dafür sollte es mehr Möglichkeiten geben sich auszutauschen, um Überzeugungsarbeit und eine Bewusstseinsbildung zu leisten, auch über die Sphäre der FHs hinaus. Dies sei schwierig, so die Experten*innen, wenn Veranstaltungen zu oft in der „eigenen Blase“ stattfinden (vgl. IP02, 2024, Z. 693 – 701).

Die Berichterstattung ist mit den DSGVO-Bestimmungen in Einklang zu bringen, um korrekte Daten zu erheben und trotzdem Anonymität zu gewährleisten (vgl. IP11, 2024, Z. 616 – 621).

7. BEANTWORTUNG DER EMPIRISCHEN SUBFORSCHUNGSFRAGEN

Die Beantwortung der empirischen Subforschungsfragen erfolgt auf Basis der Erkenntnisse aus der in Kapitel 6 vorgestellten empirischen Untersuchung unter Berücksichtigung der theoretischen Erkenntnisse aus der Literaturrecherche.

7.1 SFF1: Welche Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting werden bereits an FHs erfüllt?

Wie immer bei der Einführung von neuen Anforderungen in Organisationen bestehen auch bei der Bildung von Teams zur Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten mehr oder weniger große Anfangsschwierigkeiten. Im Wesentlichen können diese wie folgt aufgelistet werde:

- personelle Ressourcen sind knapp, zusätzliches Personal mit geeigneter Kompetenz schwierig zu finden
- Die Ausbildung zum Nachhaltigkeitsbeauftragten ist noch nicht vollständig etabliert, daher kommt es hier noch weitestgehend auf die Eigeninitiative der handelnden Personen an.
- Die organisatorische Eingliederung als Stabstelle und damit eine direkte Unterstellung der Geschäftsführung ist weitestgehend erfüllt.
- Die Findung konkreter Personen für die Gruppe der Stakeholdergruppen gestaltet sich schwierig.
- Die zeitlichen Ressourcen der Beauftragten sind nur schwer bereitzustellen.
- Die bereits vorhandene Nachhaltigkeitsberichtserstattung erfüllt nur teilweise die neuen Anforderungen nach CSRD und ESRS.
- Aus der teilweise freiwilligen Nachhaltigkeitsberichtserstattung an FHs ergibt sich ein Wildwuchs im Umfang und der konkreten Themenauswahl.
- FHs, die Umwelt- und Klimazertifikate führen, benötigen für Zertifizierung eigene Nachweise.
- Fallweise wird derzeit keine Notwendigkeit gesehen, ohne eine bestehende Verpflichtung, den hohen Aufwand für eine Berichterstattung auf sich zu nehmen.

Aus den genannten Punkten lässt sich eine sehr differenzierte Betrachtungsweise zum Thema Nachhaltigkeitsbericht an FHs ableiten. Die Argumente sind zum Teil sehr entgegengesetzt, im Extremfall wurde auch die Bereitschaft zur Führung eines Experteninterviews abgelehnt.

Die derzeit laufenden Aktivitäten an FHs gehen in Richtung der Bildung von Nachhaltigkeitsteams, denen ein*en Nachhaltigkeitsbeauftragter*e vorsteht.

Ein*e Nachhaltigkeitsbeauftragter*e ist grundsätzlich für das Nachhaltigkeitsmanagement in Organisationen verantwortlich. Der Fokus der Tätigkeit sollte in der nachhaltigeren Führung der Organisation liegen. Das Berichtswesen stellt einen Teil dieser Aufgabe dar, der die Umsetzung nach außen sichtbar macht. Dafür ist eine umfangreiche Kenntnis der aktuellen Standards (CSRD in Verbindung mit ESRS) erforderlich, um diese auch umsetzen zu können.

Um diese gesamten Aufgaben zu erfüllen, ist es erforderlich entsprechende Nachhaltigkeitskonzepte zu entwickeln und diese in die Strategie der Organisation zu integrieren.

Die Bereitstellung der erforderlichen Daten ist eine weitere Herausforderung, die durch entsprechende Motivation der datenerhebenden Fachbereiche gefördert werden kann.

Unterstützung findet der*die Nachhaltigkeitsbeauftragte dabei in Form der von Ihm auch definierten Stakeholdern*innen. Die Kommunikation zu den Stakeholdern*innen ist ebenfalls eine der wesentlichen Aufgaben.

Da FHs in der öffentlichen Wahrnehmung stehen, umfasst der Bereich der Stakeholder auch Repräsentanten*innen und Institutionen der Öffentlichkeit. Schließlich legt er*sie auch die Methoden zur Findung der wesentlichen Aspekte für das Nachhaltigkeitsreporting fest. Die Herausforderung dabei liegt in der gleichzeitigen Akzeptanz bei allen Beteiligten, insbesondere den Mitarbeitern*innen, die mit der Umsetzung befasst sind.

7.2 SFF2: Wie wird die Erstellung des Nachhaltigkeitsreportings an FHs umgesetzt?

Das Thema Nachhaltigkeit wird an FHs seit ca. 15 Jahren behandelt. Ob Lehrinhalte im Hörsaal, in der Forschung oder Umsetzung in der eigenen Organisation: Nachhaltigkeit ist allgegenwärtig. Die Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts nach CSRD/ESRS stellt eine neue Facette dar.

Eine zentrale Bedeutung in diesem Zusammenhang kommt den neugeschaffenen Stabstellen „Nachhaltigkeitsrat“ und ihren*r Nachhaltigkeitsbeauftragten zu, die eine geeignete Struktur

für die Berichterstattung in Form eines Kernteams schaffen. Die Zusammenarbeit erfolgt interaktiv über die gewohnten Abteilungsgrenzen hinaus. Das Kernteam setzt sich häufig aus Mitarbeitern*innen der Fachbereiche Finanz, Qualitätsmanagement, Infrastruktur und Unternehmenskommunikation zusammen. Der*Die Nachhaltigkeitsbeauftragte übernimmt die Funktion eines*er Koordinators*in und Projektmanagers*in im Rahmen der Einführung der Nachhaltigkeitsberichtserstattung.

Der erste Schritt ist die Findung von internen Stakeholdern*innen und externen Stakeholdern*innen als Grundlage zur Erstellung der Wesentlichkeitsanalyse. Als interne Stakeholder*innen werden Vertreter*innen aus Lehre, Forschung und Verwaltung entsandt. Bei externen Stakeholdern*innen wie Studierenden, Alumni*ae, Industriepartnern*innen und öffentlichen Organisationen ergeben sich unterschiedliche Ausrichtungen von Beteiligten je nach Themenschwerpunkten der FHs. Die Kommunikation mit den Stakeholdern*innen findet ausgerichtet auf die jeweilige Zielgruppe statt. Die Stakeholder-Map im Strategieplan von FHs kann eine sinnvolle Hilfestellung bei der Findung der Stakeholdergruppen darstellen, das verhindert von Beginn an, dass das Nachhaltigkeitsreporting mit der Unternehmensstrategie der FH divergiert.

Es werden unterschiedliche Methoden verwendet, um Vorschläge wesentlicher Themen für den Themenkatalog zu erarbeiten, aus denen Stakeholder*innen die wesentlichen Aspekte bestimmen:

- Nachhaltigkeitsbeauftragte erstellen den Themenkatalog autonom mit Unterstützung der Geschäftsführung.
- Alternativ agieren Nachhaltigkeitsbeauftragte mit Ihrem Green Team als Gremium. In diesem Gremium können Ideen eingebracht werden, die mit den jeweiligen Fachbereichen diskutiert werden. Zur Themenfestlegung findet abschließend eine Abstimmung statt.
- Für die Auswahl des Themenkatalogs wird eine externe Organisation beauftragt.
- Mehrstufiges Verfahren: Bei dieser Methode erstellt die Gruppe der internen Stakeholder*innen und der externen Stakeholder*innen zunächst einen eigenen Themenkatalog. Daraus wird ein Gesamtkatalog für die FH erstellt.
- Durchführung einer Online-Umfrage auf Basis aller Themenaspekte gemäß dem ESRS-Standard. Der Vorteil dieser Methode ergibt sich, wenn die Umfrage gleichzeitig mit der Bewertung der Themen kombiniert wird. Einen Nachteil ergibt sich aus dem enormen

Umfang der Themenbereiche, der die Teilnahme erschwert.

Der so gewonnene Themenkatalog wird vom Kernteam zu einem Gesamtthemenkatalog überarbeitet. Dieser Gesamtkatalog wird den Stakeholdergruppen zur Bewertung übermittelt. Die Aufgabe der Stakeholdergruppen ist die Bestimmung der Wertigkeit der einzelnen Themen in einer Skala von 0 % … 100 %.

Auf Basis des Ergebnisses der getroffenen Bewertung lässt sich eine Wesentlichkeitsmatrix erstellen, mit deren Hilfe die wesentlichen Themen bestimmt werden können.

Mit den nun vorliegenden wesentlichen Themen wird festgelegt, über welche Themen berichtet werden soll, welche Themen nicht berücksichtigt werden und welche Themen müssen argumentiert werden. Die gemeinsame Entscheidung darüber wird von dem*der Nachhaltigkeitsbeauftragten gemeinsam mit den Arbeitsgruppen getroffen.

Das benötigte Datenmaterial wird von den Fachbereichen Finanz, Personal, Infrastruktur und Qualitätsmanagement erhoben und bereitgestellt. Die Stabstelle Nachhaltigkeit koordiniert den Prozess.

Die Auswertung der zu berichtenden wesentlichen Themen in Form von KPIs oder Erläuterungen wird vielfach vom Fachbereich „Rechnungswesen und Controlling“ umgesetzt, da hier die erforderlichen Kompetenzen aus der Erstellung finanzieller Berichte gegeben sind. Die Berichtserstellung ist vereinzelt auch im Fachbereich „Qualitätsmanagement“ angesiedelt, da das Thema Nachhaltigkeit auch im Strategieplan berücksichtigt wird, für deren Umsetzung dieser Fachbereich verantwortlich ist. Nach der Zusammenführung der ausgewerteten KPIs aus den unterschiedlichen Fachbereichen wird die generierte Analyse der Stabstelle „Nachhaltigkeit“ zur Verfügung gestellt.

Die Berichtserstellung erfolgt durch die Stabstelle „Nachhaltigkeit“ in enger Zusammenarbeit mit dem Fachbereich „Unternehmenskommunikation“, um die Ergebnisse des Nachhaltigkeitsreportings sinnvollerweise auch in anderen Bereichen der Unternehmenskommunikation (Marketing, PR, Kundeninformation, etc.) verwenden zu können.

Der erstellte Nachhaltigkeitsbericht wird als Bestandteil der finanziellen Berichterstattung verwendet. Eine Prüfung durch Steuerberater*innen und Wirtschaftsprüfer*innen erfolgt im Rahmen der Audits für die finanzielle Berichterstattung zum Jahresabschluss der berichtenden FH.

Die Aufgabenstellung „Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten“ ergibt branchenübergreifende

Perspektiven für Absolventen von Nachhaltigkeitsstudiengängen.

Zusammenfassend lassen sich folgende Schritte für die Erstellung eines Nachhaltigkeitsreporting definieren:

1. Schritt: Struktur in Form eines Kernteams für Datenerhebung schaffen,
2. Schritt: Findung der Stakeholder*innen jeweils intern und extern,
3. Schritt: Erstellung einer Wesentlichkeitsanalyse,
4. Schritt: Abstimmen der erstellten Wesentlichkeitsanalyse mit ESRS-Standards,
5. Schritt: Welche Belange sollen berichtetet werden, welche werden nicht berichtet und müssen argumentiert werden?
6. Schritt: Beschaffung des benötigten Datenmaterials,
7. Schritt: Auswertung und Generierung der KPIs,
8. Schritt: Zusammenführung der KPIs aus den unterschiedlichen Fachbereichen mit der Unternehmenskommunikation,
9. Schritt: Erstellung des Nachhaltigkeitsreportings.

8. CONCLUSIO UND AUSBLICK

Dieses Kapitel erläutert auf Basis der Literaturrecherche und der empirischen Untersuchung die Antwort auf die Hauptforschungsfrage. Die Zielsetzung der Masterthesis ist die Untersuchung der Rahmenbedingungen an das Berichtswesen bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung an österreichischen FHs. Bei der Beantwortung wird abschließend auf das Anforderungsprofil von Nachhaltigkeitsbeauftragten eingegangen, in deren Zuständigkeit die Berichterstattung von Nachhaltigkeitsaktivitäten fällt.

Hauptforschungsfrage:

Welche Rahmenbedingungen an das Berichtswesen ergeben sich an Fachhochschulen bei der Nachhaltigkeitsberichtserstattung unter besonderer Berücksichtigung geltender Standards im Rahmen der CSRD und des FHG?

8.1 Rückschlüsse auf die forschungsleitende Fragestellung

Mit der CSRD-Richtlinie wird die Nachhaltigkeitsberichtserstattung im EU-Raum neu geregelt, um angemessen über Nachhaltigkeitsrisiken und -chancen sowie deren Auswirkung zu berichten. Die bereits mit der EU-Taxonomie-Verordnung eingeführte Klassifizierung berichtspflichtiger Aspekte wurde u.a. um zeitgebundene Nachhaltigkeitsziele und deren Zusammenhang mit der Unternehmenspolitik erweitert. Für die Darstellung sind neben schriftlichen Erläuterungen auch Indikatoren (KPIs) vorgesehen mit dem Ziel Nachhaltigkeit präsenter zu machen.

Das Nachhaltigkeitsreporting erlangt an FHs zunehmend an Bedeutung, sowohl an solchen mit zukünftiger Berichtspflicht wie auch an solchen, die nur einer freiwilligen Pflicht unterliegen. Der Nachweis einer nachhaltigeren Unternehmensstrategie kann ein entscheidender Wettbewerbsvorteil sein, in Zeiten in den das Umweltbewusstsein bei Kunden*innen weiter steigt, insbesondere bei der jüngeren Generation.

Mit der Nachhaltigkeitsberichtserstattung geht auch ein Due-Diligence-Prozess mit ein, um potenzielle negative Auswirkungen frühzeitig zu erkennen, abzuschwächen und idealerweise zu vermeiden. Dies erfolgt durch Verfahren, in denen Sorgfaltspflichten und -obliegenheiten für einzelne nichtfinanzielle Aspekte ermittelt, identifiziert und erfüllt werden.

Eine gute Grundlage für ein gelungenes Nachhaltigkeitsreporting der berichtenden Organisation stellt die laufende Weiterentwicklung einer ESG-Strategie dar. Darin werden jene Ziele oder

Ergebnisse definiert, die die Organisation in Bezug auf Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen erreichen will. Die Umsetzung des damit verbundenen langfristigen Prozesses benötigt Engagement seitens des*der Nachhaltigkeitsbeauftragten und Transparenz.

Die zu berichtenden Inhalte eines Nachhaltigkeitsreportings iSd CSRD leiten sich grundsätzlich aus den Querschnittstandards ESRS 1 und ESRS 2. ab. Das FHG, das die Akkreditierung von FHs regelt, sieht keine zusätzlichen Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting von FHs vor.

Die Definition von Stakeholdern kommt an FHs als öffentliche Institution eine besondere Bedeutung zu. Die Anwendung einer weiten Definition erscheint sinnvoll, dementsprechend können Anrainer*innen, Gemeinden, Industriepartner*innen, Kooperationspartner*innen, Studierende, Alumni*ae und öffentliche Organisationen als Stakeholder*innen von FHs präsent sein.

Die Definition einer einheitlich gültigen Wesentlichkeitsanalyse für den gesamten FH-Sektor wird kritisch gesehen, da die davon abgeleitete Vergleichbarkeit von FHs durch unterschiedliche Ausrichtungen keine sinnvollen Schlüsse ziehen lässt (siehe auch Kapitel 8.3 „Limitationen“). Die laufende Aktualisierung der FH-eigenen Wesentlichkeitsanalyse wird für sinnvoll erachtet. Die nachhaltige Weiterentwicklung der Organisation gezielt steuern zu können überwiegt eine damit einhergehende eingeschränkte Vergleichbarkeit der laufend generierten Nachhaltigkeitsberichtserstattung.

Die Erstellung eines standardkonformen Nachhaltigkeitsberichts geht mit hohen Anforderungen an die Datenverarbeitung einher, um die hohe Anzahl an Datenpunkten bearbeiten zu können. Die häufig verwendeten Ad-hoc-Lösungen auf Basis von Excel-Arbeitsblättern werden auf Dauer diesen Anspruch nicht zufriedenstellend abdecken können. Die Verwendung von KPI-Systemen für die Berechnung der benötigten Kennzahlen und Datenbanken zur Verwaltung und Darstellung der generierten Daten wird deutlich an Stellenwert gewinnen. Die geführten Experteninterviews haben gezeigt, dass die Datenverarbeitung unabhängig von der Organisationsgröße mit einem Team in vergleichbarer Größe realisiert werden kann, da die Anzahl der Datenpunkte nicht signifikant zunimmt und die Bearbeitung der Datenpunkte vergleichbar erscheint.

Die laufende Berichtserstellung zieht auch den Bedarf von kompetentem Personal nach sich, das durch entsprechendes Recruiting und Ausbildung gewonnen und mit Weiterbildung gehalten werden muss. Die Umsetzung von Nachhaltigkeitsaktivitäten geschieht durch die Gründung von AGs, die über Abteilungsgrenzen hinaus kooperieren. Die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichtserstattung wird derzeit traditionell vom Fachbereich „Rechnungswesen und Control-

ling“ umgesetzt. Mittelfristig könnte diese Aufgabenstellung von einem kompetenten Team der Stabstelle „Nachhaltigkeit“ übernommen werden.

Eine gelungene Berichterstattung ermöglicht Nachhaltigkeitsaktivitäten zu analysieren, erkannte Verbesserungspotenziale umzusetzen und damit einen attraktiven Standort zu schaffen. Ein weiterer Aspekt liegt in der Bewusstseinsbildung bei Mitarbeitern*innen und Management für Nachhaltigkeitsthemen.

8.2 Methodenkritik

Einer der wesentlichen Prozesse ist die Bestimmung der Berichtsthemen, diese werden im Allgemeinen nach der Methode der doppelten Wesentlichkeit (BINARY-OR-Methode) erstellt. Diese Methode ist ihrer Natur nach auf die Wesentlichkeit beider Gruppen sowohl interner Stakeholder als auch externer Stakeholder beschränkt. Der wesentliche Nachteil besteht darin, dass eine der beiden Gruppen eine Behandlung des einzelnen Themas veranlassen kann. Es kann sich dabei ein Thema durchsetzen, obwohl es von einer der Gruppen als nicht ausreichend wesentlich beurteilt wurde. Die Gefahr besteht, dass sich das Reporting unnötig umfangreich gestaltet und unnötige Ressourcen verschlingt. Die vorliegende Masterthesis behandelt dieses Thema systematisch nach alternativen Methoden, die diese Nachteile vermeiden können. Dabei handelt es sich um die systematischen Methoden BINARY-AND, BINARY-OR, ARITHMETIC-SUM, ARITHMETIC-PRODUCT wie in Kapitel 4.2 „SFF 2: Welche Methoden sind geeignet wesentliche Themen für das Nachhaltigkeitsreporting an FHs festzulegen?“ beschrieben. Mit diesen Methoden lässt sich eine gewisse Ausgewogenheit bei der Bewertung wesentlicher Themen verwirklichen.

8.3 Limitationen

Am Beginn dieser Masterthesis entstand der Anspruch eine für FHs allgemeingültige Handlungsanweisung für die Erstellung einer Nachhaltigkeitsberichtserstattung zu erarbeiten. Dieser Vorsatz konnte im Laufe dieser Arbeit nicht aufrechterhalten werden. Zu unterschiedlich sind die Anforderungen an ein Nachhaltigkeitsreporting der einzelnen FHs. Die erste gravierende Unterscheidung in berichtspflichtige und freiwillige FHs stellt unterschiedliche Anforderungen an die Berichtserstellung. Verschiedene Forschungsbereiche und Lehrinhalte stellen eine weitere Diversifizierung dar wie auch unterschiedliche Organisationsformen. Ob der Bereich der

Verwaltung im weitesten Sinne gemeinsame einheitliche Lösungen erlaubt, muss geprüft werden. Dennoch versucht diese Masterthesis die wichtigsten Aspekte der Nachhaltigkeitsberichtserstattung zu beleuchten, Alternativen aufzuzeigen und versteht sich als Hilfestellung bei Fragestellungen zur Berichtserstellung.

8.4 Forschungsausblick

Für den FH-Sektor könnten die zukünftige Anwendbarkeit der ESRS-Standards für KMU-Unternehmen (ESRS-LSME) Erleichterungen bedeuten. Für FHs, die ohne Berichtspflicht eine Nachhaltigkeitsberichtserstattung erstellen, ergibt der zukünftige Standard für eine freiwillige Berichterstattung eine zusätzliche Rechtssicherheit.

Nach der Veröffentlichung von generellen und themenbezogenen Standards befasst sich das Board der EFRAG mit der Entwicklung von sektorspezifischen Standards zur Nachhaltigkeitsberichtserstattung. Die Erkenntnisse der Masterthesis führen zum Ergebnis, dass einerseits ein eigener Standard für (Fach-)Hochschulen Erleichterungen bei der Interpretation der allgemeinen Standards ergäbe, anderseits die Vereinheitlichung von unterschiedlich ausgerichteten Bildungseinrichtungen neue Fragestellungen aufwirft. Die Beantwortung derselbigen könnte eine geeignete Forschungsfrage für eine weiteren Masterthesis ergeben.

In Österreich wurde zur Erreichung der Energie- und Klimaziele der Nationale Energie- und Klimaplan (NEKP) fertiggestellt und an die EU-Kommission übermittelt. Dieser Plan basiert auf dem sogenannten WAM-Szenario (with additional measures) auf dessen Basis die Treibhausgas-Reduktion für bereits geplante Maßnahmen berechnet wird. Bis zu seiner Rechtswirksamkeit in Österreich müssen daraus nationale Pläne zur Umsetzung abgeleitet werden. Deshalb ist die zukünftige Entwicklung sowie sich daraus ergebende Konsequenzen noch nicht absehbar. Daraus lässt sich zukünftiges Forschungspotenzial ableiten (vgl. BMK 2024).

Die Ergebnisse dieser Masterthesis lassen den Rückschluss zu, dass an den*die Nachhaltigkeitsbeauftragten*e hohe Anforderungen in Bezug auf Kompetenzen und Fähigkeiten gestellt werden. In deren Verantwortung wird neben der Erstellung einer standardkonformen Nachhaltigkeitsberichtserstattung, die Entwicklung und Umsetzung von Nachhaltigkeitskonzepten, die Sensibilisierung der Mitarbeitenden der gesamten Organisation auf das Thema Nachhaltigkeit, die Durchführung von Nachhaltigkeitsmaßnahen zu bewerten, Projekte zur Zielerreichung zu entwickeln und umzusetzen sowie die Einhaltung von Nachhaltigkeitsstandards gesehen. Bei

der Konkretisierung des Berufsbildes „Nachhaltigkeitsbeauftragte*r“ werden sich die FHs im Sinne Ihrer Mission zur Wissensvermittlung einbringen.

LITERATURVERZEICHNIS

Wissenschaftliche Literatur

Bachert Robert/Thillmann Sabrina (2024): Einführung in das Thema Nachhaltigkeit. In: Bachert, Robert/Thillmann, Sabrina (Hrsg.): Nachhaltigkeit im Nonprofit-Bereich – Nachhaltigkeitsberichterstattung und EU-Taxonomie an konkreten Beispielen und Tools. Freiburg in Breisgau: Verlag Lambertus, S. 13 – 41.

Baumüller, Josef (2020): Nichtfinanzielle Berichterstattung. Wien: Verlag Österreich.

Baumüller, Josef (2022): Controlling und Rechnungswesen in NPOs. In: Meyer, Michael/Simsa, Ruth/Badelt, Christoph (Hrsg.): Handbuch der Nonprofit-Organisation Strukturen und Management. 6. Auflage. Stuttgart: Verlag Schäffer-Poeschel, S. 333 – 358.

Baumüller, Josef/Lopatta, Kerstin/Hrinkow, Matthias (2023): ESRS 1 – Allgemeine Anforderungen. In: Freiberg, Jens/ Lanfermann, Georg (Hrsg.): ESRS-Kommentar. Freiburg: Verlag Hauf-Lexware, S. 87 – 174.

Berger-Grabner, Doris (2022): Wissenschaftliches Arbeiten in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften. 4. Auflage. Wiesbaden. Verlag Springer Gabler.

Braun, Sabine/Senger, Elisabeth (2022): Nachhaltigkeitsreporting 4.0. In: Schwager, Bernhard (Hrsg.): CSR und Nachhaltigkeitsstandards – Normung und Standards im Nachhaltigkeitskontext. Berlin: Verlag Springer, S. 119 – 133.

Eccles, Robert G./Krzus, Michael P. (2010): One Report – Integrated Reporting for a Sustainable Strategy. New Jersey: Verlag John Wiley & Sons.

Fellmeth, Ulrich (2024) Nachhaltigkeitsberichterstattung und Nachhaltigkeitsmanagement. In: Bachert, Robert/Thillmann, Sabrina (Hrsg.): Nachhaltigkeit im Nonprofit-Bereich – Nachhaltigkeitsberichterstattung und EU-Taxonomie an konkreten Beispielen und Tools. Freiburg in Breisgau: Verlag Lambertus, S. 42 – 59.

Freeman, Edward R. (1984): Strategic Management: A Stakeholder Approach. New York: Verlag Cambridge University Press.

Freeman, Edward R./Reed, David L. (1983): Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. In: California Management Review 1983, S. 88 – S. 106.

Greiling, Dorothea (2019): Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine Rechenschaftslegungs-innovation für Non Profit Organisationen? In: Fröse, Marlies W./Naake, Beate/Maik, Arnold

(Hrsg.): Führung und Organisation – Neue Entwicklungen im Management der Sozial- und Gesundheitswirtschaft. Wiesbaden: Verlag Springer, S. 91 – 106.

Hrinkow, Matthias/Müller, Stefan/Needham, Sean/Terko, Sanela/Wieser, Christina (2023): ESRS G1 – Unternehmenspolitik. In: Freiberg, Jens/ Lanfermann, Georg (Hrsg.): ESRS-Kommentar. Freiburg: Verlag Hauf-Lexware, S. 1015 – 1086.

Jonker, J./Stark, W./Tewes, S. (2011): Corporate Social Responsibility und nachhaltige Entwicklung – Einführung, Strategie und Glossar. Berlin Heidelberg: Verlag Springer.

Kotler, Philip (1975): Marketing for Nonprofit Organizations. New Jersey: Verlag Pearson PLC.

Kruse, Jan (2015): Qualitative Interviewforschung – Ein integrativer Ansatz. 2. Auflage. Weinheim und Basel: Verlag Beltz Juventa.

Kruse, Jan (2015): Qualitative Interviewforschung – Ein integrativer Ansatz. 2. Auflage. Weinheim & Basel: Beltz Juventa.

Kuckartz, Udo (2016): Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Computerunterstützung. 3. Auflage. Weinheim & Basel: Beltz Juventa.

Kuckartz, Udo (2016): Qualitative Inhaltsanalyse – Methoden, Praxis, Computerunterstützung. 3. Auflage. Weinheim & Basel: Beltz Juventa.

Kuckartz, Udo/Rädiker, Stefan (2022): Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Computerunterstützung. 5. Auflage. Weinheim: Verlag Beltz Juventa.

Kuckartz, Udo/Rädiker, Stefan (2022): Qualitative Inhaltsanalyse. Methoden, Praxis, Computerunterstützung. 5. Auflage. Weinheim: Verlag Beltz Juventa.

Lanfermann, Georg (2023): Einführung in die European Sustainability Reporting Standards (ESRS). In: Freiberg, Jens/ Lanfermann, Georg (Hrsg.): ESRS-Kommentar. Freiburg: Verlag Hauf-Lexware, S. 17 – 50.

Meyer, Michael/Simsa, Ruth/Badelt, Christoph (2022): Nonprofit-Organisationen: Abgrenzungen, Definitionen, Forschungszugänge. In: Meyer, Michael/Simsa, Ruth/Badelt, Christoph (Hrsg.): Handbuch der Nonprofit-Organisation Strukturen und Management. 6. Auflage. Stuttgart: Verlag Schäffer-Poeschel, S. 3 – 15.

Stegmüller, Wolfgang (1970): Probleme und Resultate der Wissenschaftstheorie und Analytischen Philosophie. Band II: Theorie und Erfahrung. Berlin: Verlag Springer.

Wagenhofer, Alfred (2022): Bilanzierung und Bilanzanalyse. 15. Auflage. Wien: Verlag Linde.

Beiträge aus Fachzeitschriften

Baumüller, Josef (2018): Ziele und Inhalte der nichtfinanziellen Berichterstattung. In: DJA, Heft 34, S. 94 – 98.

Baumüller, Josef (2018a): Zum Anwendungsbereich der nichtfinanziellen Berichterstattung. In: SWK-Heft 9, S. 461 – 466.

Baumüller, Josef (2020a): Erweiterung der nichtfinanziellen Berichtspflichten durch die Taxonomieverordnung. In: BÖB Journal, Heft 83, S. 62 – 65.

Baumüller, Josef (2021): Freiwillige nicht finanzielle Berichterstattung. In: BÖB Journal, Heft 86, S. 46 – 50.

Baumüller, Josef (2023): Die neue europäische Nachhaltigkeitsberichterstattung. In: BÖB Journal, Heft 96, S. 42 – 45.

Baumüller, Josef (2023a): European Sustainability Reporting Standards (SRS) Set 1 – Die Vorschläge der EFRAG vom November 2022. In: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), Heft 5, S. 200 – 211.

Baumüller, Josef/Scheid, Oliver (2021): Der Entwurf zur Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). In: Praxis der Internationalen Rechnungslegung. Heft 17, S. 202 – 210.

Gehmayr, Bernhard (2023): European Sustainability Reporting Standards – Die neuen Standards in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. In: CFO aktuell, 17. Jahrgang, Heft 3, S. 86-88.

Lanfermann, Georg/Schwedler, Kristina/ Schmotz, Thomas (2021): Nachhaltigkeitsberichtsstandards im Fokus der EU-Gesetzgebung. In: WPg 2021, Heft 12, S.762 – 768.

Müller, Stefan/Baumüller, Josef/Scheid, Oliver (2022). Berichterstattung aufgrund des Lieferkettensorgfaltspflichtengesetzes: Darstellung, Analyse und Umsetzung der neuen Berichtspflichten. In: StuB – Unternehmenssteuern und Bilanzen, 23-24, S. 923 – 928.

Rieth, Lothar/ Schmidt, Matthias (2022): EU Sustainable Finance Taxonomy – Einordnung, Vorgaben und erste Praxiserkenntnisse. In: Schwager, Bernhard (Hrsg.): CSR und Nachhaltigkeitsstandards – Normung und Standards im Nachhaltigkeitskontext. Berlin: Verlag Springer, S. 516 – 525.

Schnell, T. (2020): Ökolabel zwischen Greenwashing und Entscheidungshilfe. Eine markensoziologische Organisationsanalyse am Beispiel von Konsumgütern aus dem Lebensmittelsektor. Wiesbaden: Verlag Springer Gabler.

Sopp, Karina (2024): Vorbemerkungen zu ESRS E1 – E5. In: Freiberg, Jens/ Lanfermann, Georg (Hrsg.): ESRS-Kommentar. Online-Version. Freiburg: Verlag Hauf-Lexware, S. 301 – 311.

Sopp, Karina/Baumüller, Josef/Scheid, Oliver (2023): Nachhaltigkeitsberichterstattung: Nichtfinanzielle Berichterstattung nach dem CSR-RUG und Neuerungen durch die CSRD und die ESRS. 3. Auflage. Herne: Verlag NWB.

Sopp, Guido/Sopp, Karina (2023): Berichterstattung über soziale Belange ab 2024 – Anforderungen nach den Draft-ESRS und Abgrenzung zu weiteren Regelungen. In: WPg 2023, Heft 8, S. 436 – 451.

Thurm, Ralph (2022): Nachhaltigkeitsstandards – welchen Beitrag leisten sie derzeit zur Erzielung von tatsächlicher Nachhaltigkeit? In: Schwager, Bernhard (Hrsg.): CSR und Nachhaltigkeitsstandards – Normung und Standards im Nachhaltigkeitskontext. Berlin: Verlag Springer, S. 193 – 215.

sonstige Quellen

Alliance for Corporate Transparency (ACT) (2019): Research Report – An analysis of the sustainability reports of 1000 companies pursuant to the EU Non-Financial Reporting Directive. In: https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2022/03/2019_Research_Report-_Alliance_for_Corporate_Transparency-7d9802a0c18c9f13017d686481bd2d6c6886fea6d9e9c7a5c3cfafea8a48b1c7.pdf [05.10.2024].

Austrian Financial Reporting Advisory Committee (AFRAG) (2019): AFRAC-Stellungnahme 9. Lageberichterstattung (UGB).

Bernard-Rau, Brigitte/Schnerring, Guilhem (2022): Gabler Kompakt-Lexikon Corporate Social Responsibility Schlüsselbegriffe einer nachhaltigen Wirtschaft in Deutsch und Englisch. Wiesbaden. Verlag Springer Gabler.

Bernhard, Thomas im Blog der dhpg Wirtschaftsprüfung (16.02.2024): Standards zur Nachhaltigkeitsberichterstattung für KMU im Entwurf veröffentlicht. In: https://www.dhpg.de/de/newsroom/blog/standards-nachhaltigkeitsberichterstattung-kmu [29.03.2024].

Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung (BMBWF) (2024): Fachhochschulen – Österreich hat 21 Fachhochschulen. In:

https://www.bmbwf.gv.at/Themen/HS-Uni/Hochschulsystem/Fachhochschulen.html [11.06.2024].

Bundesministerium für Kilmaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität Innovation und Technologie BMK (2024): BMK: Nationaler Energie- und Klimaplan (NEKP). In: https://www.bmk.gv.at/themen/klima_umwelt/klimaschutz/nat_klimapolitik/energie_klimaplan.html [18.08.2024].

2014/95/EU Richtlinie 2014/95/ des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22.10.2014 vom 14. Dezember 2022.

Deloitte (2023): Perspective: EU-Taxonomie - So gelingt die praktische Umsetzung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. In: https://www.deloitte.com/de/de/services/audit/perspectives/eu-taxonomie-nachhaltigkeitsberichterstattung.html [11.11.2024]

DNK – Deutscher Nachhaltigkeitskodex (2023): Berichtspflichten – CSRD. In: http://ww.deutscher-nachhaltigkeitskodex.de/de-DE/Home/Berichtspflichten/CSRD [01.06.2024].

Deutsches Rechnungslegung Standards Committee (DRSC): DRSC Briefing Paper: European Sustainability Reporting Standards (ESRS). In: https://www.drsc.de/app/uploads/2022/11/221124_DRSC_Briefing_Paper_ESRS.pdf [25.06.2024].

Eccles, Robert G./Lee, Linda-Eling/Stroehle, Judith C. (2019). The Social Origins of ESG: An Analysis of Innovest and KLD. Organization and Environment. In: Sage Journal Volume 33 Issue 4, S. 575 – 596.

European Sustainability Reporting Standards, ESRS 1 Allgemeine Anforderungen (Abl. L, 2023/2772, 2023, S. 1, 3). In der Fassung vom 31.07.2023.

EFRAG: ESRS Implementation Q&A Platform, Explanations 1/2024 vom Februar 2024.

Experteninterview IP 1 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 02.07.2024, persönliches Gespräch, S. 1 – 23.

Experteninterview IP 2 geführt von Andreas M. Cadek, Departmentleitung; Fachhochschule, 02.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 24 – 49.

Experteninterview IP 4 geführt von Andreas M. Cadek, Lehre & Forschung; Mitglied Nachhaltigkeitsrat, 05.07.2024, persönliches Gespräch, S. 50 – 71.

Experteninterview IP 5 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 05.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 72 – 112.

Experteninterview IP 6 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 08.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 113 – 138.

Experteninterview IP 7 geführt von Andreas M. Cadek, Leitung FICO; Fachhochschule, 10.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 139 – 159.

Experteninterview IP 8 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 10.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 160 – 183.

Experteninterview IP 9 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 11.07.2024, persönliches Gespräch, S. 184 – 213.

Experteninterview IP 10 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 15.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 214 – 232.

Experteninterview IP 11 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 19.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 233 – 282.

Experteninterview IP 12 geführt von Andreas M. Cadek, Nachhaltigkeitsbeauftragte*r; Fachhochschule, 29.07.2024, Videotelefonie via MS Teams, S. 283 – 306.

Nachhaltigkeit – FH Burgenland. In: https://www.fh-burgenland.at/ueber-uns/infos-zu/nachhaltigkeit [20.05.2024].

Bundesgesetz über Fachhochschulen (Fachhochschulgesetz – FHG). In der Fassung vom 01.06.2024.

Kopp, Heidrun. (2024): Zero Waste Austria Blog – Vom Greenwashing zum Greenbashing. In: https://www.zerowasteaustria.at/blog/vom-greenwashing-zum-greenbashing. [16.11.2024].

Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG) 2021. In der Fassung vom 16.7.2021.

Goodbalancer (2024): Das Werteverständnis des Matrix-Entwicklungsteams. In: https://app.goodbalancer.org/de/balances/themes_index/ [21.08.2024].

GRI Foundation (2016): GRI 101, 11.

IIRC (2013): The International <IR> Framework.

Europäische Kommission (2017): Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle

Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen).

Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) – Gesetz über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten. In der Fassung vom 16.7.2021.

Müller, Ulrich. (2007): LobbyControl – Initiative für Transparenz und Demokratie: Studie – Greenwash in Zeiten des Klimawandels. Wie Unternehmen ihr Image grün färben. Köln. In: https://www.lobbycontrol.de/wp-content/uploads/greenwash-studie.pdf. [12.06.2024].

Orth, Christian/Wollmert, Peter (2023): So verändert die CSRD Ihre Berichterstattung. In: https://www.ey.com/de_de/assurance/so-veraendert-die-csrd-ihre-berichterstattung [30.03.2023].

Österreichisches Parlament (2011): Bericht des Fachhochschulrates 2010. In: https://www.parlament.gv.at/dokument/XXIV/III/311/imfname_251081.pdf, S. 5. [30.03.2024].

Sustainability Accounting Standards Board. SASB Conceptual Framework. Februar 2017. In: https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2019/05/SASB-Conceptual-Framework.pdf, S.9.

Salamon, Lester M./Anheier, Helmut K. (1992): In Search of the Nonprofit Sector I: The Question of Definitions (Working Paper). Baltimore: The Johns Hopkings Institute for Policy.

Schubert, Klaus/Klein, Martina (2020): Das Politlexikon (2020): Das Politiklexikon. Lizenzausgabe Bonn: Bundeszentrale für politische Bildung (BPB). In: http://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/politiklexikon/296446/nachhaltigkeit/ [18.05.2024].

Schumacher, Hans-Dieter/Helms, Fritz Peter (2018): Diskussionen und Ergebnisse zum Thema Gemeinwohl-Ökonomie. In: http://uni50plus-hagen.de/data/documents/GWOe-Diskussion.pdf [02.06.2024].

Hein, Maria (2023): Nachhaltigkeitscontrolling: Wie kann ich ESG-Initiativen effizient steuern und nach Vorgaben der EU-Taxonomie berichten? In: https://smartpm.solutions/de/2023/01/30/nachhaltigkeitscontrolling-esg-reporting/ [05.10.2024].

Unternehmensgesetzbuch (UGB) 2016. In der Fassung vom 06.12.2016.

Unternehmensservice Portal (USP) (2023): Die Pflicht, Nachhaltigkeitsberichte zu erstellen, wird erweitert. In: https://www.usp.gv.at/news/nachhaltigkeitsberichte.html [01.06.2024].

Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Juni 2020 über

die Einrichtung eines Rahmens zur Erleichterung nachhaltiger Investitionen und zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/2088, Amtsblatt vom 22.6.2020, L 198/13.

Vorschlag 2021/0104(COD) für eine RICHTLINIE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES zur Änderung der Richtlinien 2013/34/EU, 2004/109/EG und 2006/43/EG und der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen

ANHANG

A-1 Interviewleitfaden Experten*innen

Interviewleitfaden Experten*innen
Einleitung

- Begrüßung
- Vorstellung des Interviewführenden / Studium
- Thema der Masterarbeit und Zielsetzung
- Einverständnis zur Aufzeichnung / Möglichkeit zur Anonymisierung

Allgemeines zum Nachhaltigkeitsreporting

1. Wie würden Sie Nachhaltigkeit allgemein beschreiben?
2. Wie lange beschäftigen Sie sich an Ihrer FH bereits mit dem Thema Nachhaltigkeit und dessen Berichtsmöglichkeit?
3. Ist Ihre FH zur Erstellung von Nachhaltigkeitsreportings iSd CSRD verpflichtet und gibt es darüber hinaus FH-eigene Auflagen von Seiten der GF, Rektorat, Stakeholdern?
4. Erzählen Sie mir bitte, seit wann Sie über Nachhaltigkeit Ihrer FH an Ihre Stakeholder berichten?
5. Planen / Betreiben Sie die Einführung eines Nachhaltigkeitsreportings auf freiwilliger Basis?
6. Wieviel Zeit haben Sie für das Projekt zur Einführung eines Nachhaltigkeitsreportings vorgesehen?
7. Auf Basis welcher Standards ist Ihr Reporting aufgebaut? Auf Basis welcher Standards planen Sie Ihr freiwilliges Nachhaltigkeitsreporting aufzubauen?
8. Wie lange hat es gedauert ein **nützliches** Reporting an Ihrer FH einzuführen?
9. Welchen Stellenwert hat Nachhaltigkeit für Ihre FH (Stichwort: Standortentwicklung / Hochschulmarketing)?

Interviewleitfaden Experten*innen

10. In welchen Bereichen werden Prinzipien der Nachhaltigkeit derzeit oder zukünftig umgesetzt (Stichworte: Lehre und Forschung / Ressourceneinsatz / Organisationsstruktur)?
11. Wie hilfreich ist das generierte Reporting bei der Umsetzung von Nachhaltigkeitszielen?
12. Wie oft wird das Reporting während der Wirtschaftsperiode aktualisiert?
13. Sehen Sie Konflikte bei der Berichtslegung gegenüber Auflagen iSd DSGVO?

Erstellung von Nachhaltigkeitsreporting

14. Wie gehen Sie bei der Reporterstellung vor?
15. Wie ist der Ablauf dazu? Welche Daten müssen von welchen Fachbereichen dazu (in Zukunft) geliefert werden?
16. Wie erfolgt die Prüfung der Daten?
17. Gibt es dazu eigenes Personal, welches dafür verantwortlich ist? (Stichwort: Inhouse / Outsourcing)?
18. Haben Sie für die Reportgenerierung zusätzliche Software integriert oder verwenden Sie bereits vorhandene Systeme (Stichwort: Allheilmittel Excel)?
19. Wann werden Stakeholder der FH einbezogen?

Doppelte Wesentlichkeit

20. Auf Basis welcher Kriterien erstellen Sie die für das Reporting erforderliche Wesentlichkeitsanalyse?
21. Gibt es Methoden zur Auswahl der Vertreter*innen der jeweiligen Stakeholder / Organisationsgruppen?
22. In welchen Abständen wird an Ihrer FH die Wesentlichkeitsanalyse neu erstellt?

Interviewleitfaden Experten*innen

Entwicklung von Richtlinien

23. Was sagen Sie zum vorliegenden Entwurf des ESRS-VSME zur freiwilligen Berichterstattung?
24. Was sind aus Ihrer Sicht Vorteile dieser neuen Rechtsvorschrift?
25. Welche Auswirkungen erwarten Sie durch die neue Rechtsvorschrift auf Ihre FH?
26. Würden Sie einen eigenen branchenspezifischen Standard im (Fach)Hochschulsektor für sinnvoll erachten? (Stichwort: Erhalterstruktur in Österreich)?
27. Wer/welche Organisationen sollten Ihrer Meinung nach einen solchen Standard erstellen?
28. Was lässt sich daraus für die Zukunft der Nachhaltigkeitsreportings ableiten?

Aufrechterhaltungsfragen

- **Gibt es aus Ihrer Sicht darüberhinausgehend weitere Punkte?**
- **Wie meinen Sie das?**
- **Hätte das Auswirkungen für Bereiche Ihrer FH?**
- **Können Sie das bitte genauer beschreiben?**
- **Haben Sie bitte ein Beispiel dafür?**
- **Was ist entscheidend für die …?**
- Was müssen Fachhochschulen für die Zukunft noch alles tun um „nachhaltig zu sein“?
- Welche Maßnahmen wurden bereits getroffen um die ESG-Kriterien umzusetzen?
- Welcher Bereich von ESG also Umwelt, Soziales oder Unternehmensführung ist für Sie entscheidend?
- Wie wird das Thema ESG bei Ihnen gelebt respektive integriert?
- Gab es dazu schon wesentliche Veränderungen?
- Können Sie mir sagen, wie groß der damit verbundene Aufwand war?
- Gab es Reaktionen von den Mitarbeitern?
- Was glauben Sie wird sich in diesem Bereich noch ändern?

Abschlussfrage

- Gibt es noch ein Thema, dass Sie ergänzen möchten, da es im Interview nicht zur Sprache gekommen ist?
- Welche Themengebiete sollte eine Masterthesis zum Thema Nachhaltigkeitsreporting behandeln?

*Tabelle 7: Interviewleitfaden Experten*innen. (Quelle: Eigene Darstellung)*

A-2 Kategorienschema

Die angeführte Tabelle ist eine Darstellung des Kategorienschemas, mit dem die Ergebnisse der leitfadengestützten Experteninterviews analysiert wurden. Die Kategorienbildung beinhaltet zentrale Aspekte dieser Forschungsarbeit. Es wurden insgesamt vier Hauptkategorien mit drei bis sechs Subkategorien gebildet.

Hauptkategorien	Subkategorien
1. **Basis und Arbeitsgrundlage**	a) Berichtspflicht
	b) Freiwillige Erstellung eines Nachhaltigkeits-reportings
	c) Angewandte Standards für die Nachhaltigkeits-berichtserstattung
	d) Stellenwert und Bedeutung des Nachhaltigkeits-reportings für Fachhochschulen
	e) Expertise aufgrund bisheriger Erfahrungen und relevanter Kenntnisse
2. **Berichtserstellung**	a) Vorgehensweise / Ablauf
	b) Datenprüfung
	c) Datenschutz
	d) Personaleinsatz
	e) Softwareunterstützung
	f) Datenerhebung
3. **Doppelte Wesentlichkeit**	a) Stakeholder
	b) Methoden für die Themenauswahl
	c) Aktualisierung der Wesentlichkeitsanalyse
4. **Richtlinien**	a) ESRS-VSME
	b) Vorteile und Auswirkungen
	c) Eigener FH-Standard
	d) Mitwirkende am eigenen FH-Standard
	e) Prognose
	f) Herausforderung für Fachhochschulen

Tabelle 8: Kategorienschema. (Quelle: Eigene Darstellung)