

Der DNK im Sinne des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes (CSR-RUG)

Eine Orientierungshilfe für Anwender

3. Fassung, 08. Mai 2018

Dieses Dokument wird fortlaufend aktualisiert. Kapitel 6, „Aktualisierungshistorie“, informiert im Detail über die Änderungen gegenüber älteren Fassungen.

Inhalt

Vorteile des DNK für Anwender	3
1. Einordnung: Wie verhalten sich der DNK und das CSR-RUG zueinander?	4
2. Das CSR-RUG: Die Fakten	5
a. Auf einen Blick	5
b. Adressatenkreis	6
c. Rahmenwerke	7
d. Inhalte	7
e. Befreiung von Tochterunternehmen	8
f. Prüfpflicht	9
g. Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung	9
h. Sanktionen bei Nichteinhaltung	10
3. Prozess zur Erstellung einer Entsprechenserklärung gemäß CSR-RUG	10
a. DNK-Datenbank	10
b. DNK-Checkliste	10
c. Durchsicht der Entsprechenserklärung	10
d. Prozessempfehlungen für die Prüfungsphase	11
e. Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung	12
f. Unterstützung für DNK-Anwender	13
4. Auslegung des CSR-RUG	15
a. Berichtsumfang und Konsolidierungskreis	15
b. Merkmale zur Feststellung der Berichtspflicht	15
c. „Vierklang“ Berichtspflicht	16
d. Konzepte	17
e. Wesentlichkeit	18
f. Risiken	20
g. Prüfpflichten und externe Dritte	22
h. Berichtsprinzipien	24
i. Länderspezifische Unterschiede bei der Umsetzung	25
j. Angaben zur Diversität der Leitungs- und Kontrollorgane	25
5. Weiterführende Informationen	27
6. Aktualisierungshistorie	28
7. Impressum	28

Vorteile des DNK für Anwender

Der DNK bietet:

- ✓ Transparenz von Nachhaltigkeitsleistungen und Vergleichbarkeit mittels Standardisierung.
- ✓ einen überschaubaren Handlungsrahmen und Strukturierungshilfe für nachhaltiges Wirtschaften.
- ✓ mittelständischen Unternehmen einen komprimierten und einfach handhabbaren Einstieg in die Nachhaltigkeitsberichterstattung.
- ✓ Für berichtspflichtige Unternehmen jetzt und künftig die Erfüllung der EU-Berichtspflicht zu nichtfinanziellen Informationen.
- ✓ Für nicht-berichtspflichtige Unternehmen einen glaubhaften Nachweis der Nachhaltigkeitsleistung. Durch die EU-Berichtspflicht sind zahlreiche Unternehmen mittelbar betroffen im Sinne gesteigerter Transparenzanforderungen in der Lieferkette. Auch ist perspektivisch eine Ausweitung der EU-Berichtspflicht wahrscheinlich.
- ✓ neue Impulse für die Integration von Nachhaltigkeit in das Kerngeschäft und somit langfristig Wettbewerbsvorteile.
- ✓ branchenspezifische Adaptionen, u.a. für wohnungswirtschaftliche Unternehmen, Ernährungsindustrie sowie Sparkassen.

***Disclaimer:** Als Orientierungshilfe ersetzt dieses Dokument keine fachliche Expertise seitens der Unternehmen und stellt keine Beratungsleistung dar. Es liegt in der Verantwortung eines jeden Unternehmens einzuschätzen, wie weit die eigene Kompetenz reicht.*

1. Einordnung: Wie verhalten sich der DNK und das CSR-RUG zueinander?

Der DNK zählt gemäß CSR-RUG zu **den geeigneten Rahmenwerken**, um eine gesetzeskonforme nichtfinanzielle Erklärung zu erstellen¹. Mit einer Berichterstattung nach dem DNK wird zu allen in der Berichtspflicht genannten nichtfinanziellen Aspekten Stellung bezogen. Für DNK-Anwender – berichtspflichtige als auch nicht-berichtspflichtige – ist entscheidend zu verstehen:

1. dass der formale Prozess des Erstellens einer **DNK-Entsprechenserklärung keine Garantie ist für eine gesetzeskonforme nichtfinanzielle Erklärung** gemäß CSR-RUG. In anderen Worten: Allein die Möglichkeit, nach dem DNK eine gesetzeskonforme nichtfinanzielle Erklärung zu verfassen, bedeutet nicht, dass jede DNK-Entsprechenserklärung automatisch den gesetzlichen Anforderungen genügt.
2. dass der DNK vom Selbstverständnis und vom inhaltlichen Rahmen her **mehr ist als ein Instrument zur Erfüllung der Berichtspflicht**. Der Rat für Nachhaltige Entwicklung verfolgt mit dem DNK einen ganzheitlichen Ansatz, unternehmerische Verantwortung und nachhaltiges Wirtschaften insgesamt zu fördern. Bei einigen Aspekten – wie zum Beispiel der Frage nach der Wesentlichkeit, den Chancen von Nachhaltigkeit für das berichtende Unternehmen und den Zielen – geht der DNK über die gesetzlichen Anforderungen des CSR-RUG hinaus. Diese inhaltlichen Anforderungen an eine DNK-Entsprechenserklärung bleiben auch für gemäß CSR-RUG berichtspflichtige Unternehmen bestehen, wenn sie den DNK als Rahmenwerk zur Erfüllung ihrer Transparenzpflicht nutzen möchten.

Was leistet der DNK?

- Er ist ein kostenloses Instrument zur Implementierung einer Nachhaltigkeitsstrategie.
- Er bietet einen Einstieg in die Nachhaltigkeitsberichterstattung.
- Er ist ein juristisch geprüftes Rahmenwerk zur Erfüllung des CSR-RUG.
- Entsprechenserklärungen werden vom Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex auf formale Vollständigkeit im Sinne des CSR-RUG durchgesehen, Anwender erhalten qualifiziertes Feedback.
- Die allgemein zugängliche DNK-Datenbank und Kommunikationsmaßnahmen erzeugen Sichtbarkeit.

Was leistet der DNK nicht?

- Er ersetzt nicht die Prüfung im Sinne des CSR-RUG durch den Aufsichtsrat (siehe auch Kapitel 3f „Prüfpflichten und externe Dritte“).
- Die Veröffentlichung in der DNK-Datenbank ersetzt nicht die Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung im Sinne des CSR-RUG (siehe auch Kapitel 2g „Veröffentlichung“).

¹ Dies bestätigt ein juristisches Gutachten, das der Rat für Nachhaltige Entwicklung 2015 in Auftrag gegeben hat. Für den Link zum Gutachten siehe Kapitel 5, weiterführende Informationen. Die Überarbeitung des DNK 2017 und die Beschreibung der rechtskonformen Anwendung des DNK erfolgte mit juristischer Begleitung.

2. Das CSR-RUG: Die Fakten

a. Auf einen Blick

Adressatenkreis

Unternehmen von „öffentlichem Interesse“ (Kapitalgesellschaften und ihnen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften sowie Banken und Versicherungen)

mit

- Mehr als 500 Mitarbeitenden
- Jahresumsatz von mehr als 20 Mio. Euro
- Bilanzsumme von mehr als 40 Mio. Euro

Inhalte

Angaben zu

- Umwelt-,
- Arbeitnehmer- und Sozialbelangen,
- Achtung der Menschenrechte und zur
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung

Und zwar in Bezug auf

- Konzepte (inkl. Due-Diligence-Prozesse)

- Die Ergebnisse dieser Konzepte
- wesentliche Risiken
- Leistungsindikatoren

Sowie eine Erläuterung des Geschäftsmodells.

Veröffentlichung

Binnen 4 Monaten nach Bilanzstichtag als entweder

- (Konzern-)Lagebericht
- nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht zeitgleich mit dem (Konzern-)Lagebericht
- nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht auf Internetseite (Bezugnahme im (Konzern-)Lagebericht)

Verfügbarkeit der Dokumente für 10 Jahre.

Rahmenwerke

- Nationale, EU- oder deutsche Rahmenwerke werden empfohlen
- ein Nicht-Berücksichtigten muss erklärt werden
- der DNK wird als geeignetes Rahmenwerk in

der Gesetzesbegründung genannt.

Weitere Aspekte

- „comply or explain“ und „safe harbour“ als Berichtsprinzipien
- Angaben zur Diversität der Kontrollorgane für einen Teil des Adressatenkreises
- Keine gesetzliche Prüfpflicht, Aufsichtsrat durch Prüfung Lagebericht jedoch in der Verantwortung
- Sanktionen von bis zu zehn Mio. Euro, fünf Prozent des Jahresumsatzes oder des Doppelten des durch die Nichteinhaltung entstandenen Gewinns oder vermiedenen Verlusts

Gesetzliche Grundlage

- CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz
- EU-Richtlinie 2014/95/EU

Kontext

Im Dezember 2014 hat die EU-Kommission eine Richtlinie zur Erweiterung der finanziellen Berichterstattung um nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Aspekte verabschiedet (2014/95/EU). Im März 2017 wurde diese Richtlinie mit dem CSR-RUG ins deutsche Recht überführt.

Die Berichtspflicht trifft ausgewählte Unternehmen und Konzerne und gilt für alle nach dem 31. Dezember 2016 beginnenden Berichtsjahre. Die berichtspflichtigen Unternehmen sind demzufolge verpflichtet, künftig zu jedem Geschäftsjahr im Kontext der Lageberichterstattung eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung (als Teil des Lageberichts) bzw. einen nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht (als separates Dokument) abzugeben, in welchem über wesentliche nichtfinanzielle Belange berichtet wird.

Für die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung bzw. eines nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts in Erfüllung des CSR-RUG kann der DNK genutzt werden. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass bei der Erstellung einer Erklärung bzw. eines Berichts die gesetzlichen Anforderungen erfüllt werden (für Details zum Verhältnis vom DNK zum CSR-RUG siehe Kapitel 1).

Unabhängig davon hat nach dem CSR-RUG ein zumindest teilweise abweichender Adressatenkreis künftig die Erklärung zur Unternehmensführung durch präzisere Angaben zu den Diversitätskonzepten für Leitungsorgane der Unternehmen zu ergänzen (§ 289f HGB), siehe Kapitel 4j, „Angaben zur Diversität der Leitungs- und Kontrollorgane“.

b. Adressatenkreis

Zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung bzw. eines nichtfinanziellen Berichts sind nach dem CSR-RUG Kapitalgesellschaften (§ 289b Abs. 1 HGB), ihnen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften und Genossenschaften verpflichtet, sofern sie

- (1) als groß i. S. v. § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB eingestuft werden und
- (2) kapitalmarktorientiert i. S. v. § 264d HGB sind sowie
- (3) im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigen.

Gleiches gilt für Kreditinstitute (§ 340a HGB) und Versicherungen (§ 341a HGB), die die Kriterien 1 und 3 erfüllen. Für Sparkassen gelten teils gesonderte Regelungen. Diese sind an den entsprechenden Stellen im Dokument gesondert ausgewiesen und über die Dokumentsuche Stichwort „Sparkassen“ auffindbar.

Eine entsprechende Pflicht zur Abgabe einer nichtfinanziellen Konzernklärung bzw. eines nichtfinanziellen Konzernberichts trifft Mutterunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (§ 315b HGB), einer gleichgestellten haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft oder Genossenschaft, sofern

(1) sie kapitalmarktorientiert i. S. v. § 264d HGB sind und

(2) die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen nicht die Voraussetzungen für eine größenabhängige Befreiung nach § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 HGB erfüllen und

(3) die in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigten.

Die gleiche Pflicht trifft Mutterunternehmen, die Kreditinstitute (§ 340i Abs. 5 HGB) oder Versicherungen (§ 341 Abs. 5 HGB) sind und bei denen die Kriterien 2 und 3 erfüllt sind. Im Falle einer Konzernklärung bzw. eines Konzernberichts sind in den Fällen des § 315b HGB einbezogene Tochtergesellschaften von der Berichtspflicht befreit.

c. Rahmenwerke

Das CSR-RUG empfiehlt, bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung auf nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke zurückzugreifen, wie zum Beispiel den Standard der Global Reporting Initiative (GRI), den UN Global Compact oder die unverbindlichen Leitlinien der EU-Kommission. Die Gesetzesbegründung nennt in diesem Zusammenhang ausdrücklich auch den DNK als geeignetes Rahmenwerk.

Sofern kein Rahmenwerk bei der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung verwendet wird, muss dies durch das berichtende Unternehmen explizit begründet werden.

d. Inhalte

Das CSR-RUG fordert die Offenlegung von Angaben zu nichtfinanziellen Aspekten, zumindest zu

- Umwelt-,
- Arbeitnehmer- und Sozialbelangen,
- zur Achtung der Menschenrechte und zur
- Bekämpfung von Korruption und Bestechung (§ 289c HGB).

Hierbei sind zu den einzelnen nichtfinanziellen Aspekten diejenigen Angaben zu machen, die für

- das Verständnis des Geschäftsverlaufs,
- des Geschäftsergebnisses und der Lage der Gesellschaft sowie
- der Auswirkungen ihrer Tätigkeiten

auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind (siehe hierzu auch Kapitel 3e „Wesentlichkeit“).

Zu den **wesentlichen Angaben** zu den einzelnen nichtfinanziellen Aspekten sollen gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 1 bis 6 HGB folgende Informationen gehören:

- Beschreibung des jeweiligen Konzepts, inkl. angewandter Due-Diligence-Prozesse, sowie die Ergebnisse des Konzepts (siehe hierzu auch Kapitel 4d „Konzepte“),
- Darstellung der wesentlichen Risiken, die mit der Geschäftstätigkeit verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die Aspekte haben oder haben werden, und die Handhabung dieser Risiken (siehe hierzu Kapitel 4f „Risiken“),
- Darstellung der wesentlichen Risiken (siehe hierzu Kapitel 4f „Risiken“), die mit Geschäftsbeziehungen, Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich negative Auswirkungen auf die Aspekte haben oder haben werden, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist, und die Handhabung dieser Risiken,
- Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft von Bedeutung sind, und
- soweit für das Verständnis erforderlich, Hinweise auf im Lagebericht enthaltene Beiträge und zusätzliche Erläuterungen hierzu.

Zusätzlich zu den Angaben zu den nichtfinanziellen Erklärungen muss das **Geschäftsmodell** des berichtspflichtigen Unternehmens bzw. Konzerns kurz dargestellt werden.

Für die inhaltlichen Angaben gelten die **Berichtsprinzipien** „comply or explain“ und „safe harbour“ (siehe hierzu Kapitel 4h, „Berichtsprinzipien“).

Weitere Informationen:

Beispiele für eine inhaltliche Konkretisierung und mögliche Leistungsindikatoren im Sinne der EU-Richtlinie listen die *Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen* der EU-Kommission auf (siehe Kapitel 5, „Weiterführende Informationen“). Die in den Leitlinien ausgesprochenen Empfehlungen sind unabhängig von der Übersetzung in nationales Recht EU-weit gültig. Sie sind unverbindlich, denn für deutsche Unternehmen ist das CSR-RUG maßgebend.

e. Befreiung von Tochterunternehmen

Ein berichtspflichtiges Unternehmen muss keine nichtfinanzielle Erklärung erstellen, wenn es in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist (§ 289b Abs. 2 HGB, Befreiungen von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts). Der Konzernabschluss muss dabei im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanz-Richtlinie) erstellt worden sein.

Die Konzernmutter muss ihren Sitz dabei nicht in einem EU-Mitgliedstaat oder einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben. Auch Drittstaaten können eine befreiende Konzernklärung abgeben, diese muss allerdings auf Englisch oder Deutsch vorgelegt werden.

Das unter die Befreiung fallende Unternehmen hat in seinem Lagebericht anzugeben, welches Mutterunternehmen die nichtfinanzielle Erklärung (als Teil des Konzernlageberichts oder als gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht) erstellt und wo diese in deutscher oder englischer Sprache veröffentlicht ist.

Unternehmen, die von der Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts befreit sind, müssen auch keine nichtfinanzielle Erklärung erstellen.

f. Prüfpflicht

Das CSR-RUG sieht keine gesonderte inhaltliche Prüfpflicht für die nichtfinanzielle Erklärung vor. Der Abschlussprüfer hat lediglich formal das Vorhandensein der nichtfinanziellen Erklärung zu prüfen.

Für weitere Informationen zur Prüfpflicht des Aufsichts- bzw. Verwaltungsrats siehe Kapitel 4g, „Prüfpflichten und externe Dritte“.

g. Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung

Für jedes Geschäftsjahr muss eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung bzw. ein nichtfinanzieller (Konzern-)Bericht abgegeben werden. Berichtspflichtige Unternehmen und Kreditinstitute können die nichtfinanziellen Angaben gemäß § 289b HGB in drei verschiedenen Varianten veröffentlichen:

- Das berichtspflichtige Unternehmen kann die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung in den Lagebericht aufnehmen,
- das berichtspflichtige Unternehmen kann einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht erstellen und zeitgleich mit dem (Konzern-)Lagebericht nach § 325 HGB im Bundesanzeiger offenlegen oder
- das berichtspflichtige Unternehmen kann einen gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht erstellen und auf seiner Internetseite veröffentlichen, wenn hierauf im (Konzern-)Lagebericht Bezug genommen wird. Auch in diesem Fall muss das Unternehmen eine Frist von vier Monaten ab dem Abschlussstichtag für die Veröffentlichung einhalten und den Bericht mindestens für eine Dauer von zehn Jahren auf der Internetseite verfügbar halten.

Branchenspezifische Besonderheiten für Sparkassen:

Sparkassen, die als Veröffentlichungsform den Bundesanzeiger wählen, haben in Kongruenz mit den allgemeinen Fristen zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses von Sparkassen eine verlängerte Frist. Demzufolge muss die nichtfinanzielle Erklärung zu dem Zeitpunkt veröffentlicht werden, wenn der (fertige) Lagebericht der Sparkasse zu veröffentlichen ist – also ggf. 6 Monate nach Abschlussstichtag (siehe hierzu auch Kapitel 4g, Prüfpflichten und externe Dritte).

Für die Veröffentlichung auf der Internetseite gilt indes unverändert die Frist von 4 Monaten nach Bilanzstichtag, selbst wenn die Veröffentlichung des Jahresabschlusses und Lageberichts erst nach sechs Monaten erfolgen muss. Eine Sparkasse, die im Bundesanzeiger veröffentlicht, kann zur gesteigerten Sichtbarkeit der DNK-Entsprechenserklärung diese im

Anschluss natürlich dennoch auf der unternehmenseigenen Internetseite veröffentlichten bzw. mit dem DNK-Signet direkt auf die Datenbank verlinken.

h. Sanktionen bei Nichteinhaltung

Die nichtfinanzielle Erklärung wird von den Sanktionsvorschriften des HGB erfasst. In diesem Zuge wurde der Bußgeldrahmen deutlich erhöht: Bei Verstößen drohen Bußgelder in Höhe

- von bis zu zehn Mio. Euro
- fünf Prozent des Jahresumsatzes
- des Doppelten des durch die Nichteinhaltung entstandenen Gewinns oder vermiedenen Verlusts

Entscheidend ist der jeweils höchste Betrag. Damit werden die Sanktionen für die Nichteinhaltung der Berichtspflicht zu nichtfinanziellen Informationen den Bußgeldhöhen angepasst, die bereits für Offenlegungsverstöße im (Konzern)abschluss bzw. (Konzern)lagebericht gelten.

3. Prozess zur Erstellung einer Entsprechenserklärung gemäß CSR-RUG

Die folgenden Ausführungen beschreiben den konkreten Prozess zur Erstellung einer Entsprechenserklärung gemäß CSR-RUG in idealtypischer Form.

a. DNK-Datenbank

Beim Anlegen einer neuen Entsprechenserklärung in der DNK-Datenbank werden Anwender aufgefordert, eingangs unter „Allgemeine Informationen“ als Pflichtangabe zu definieren, ob das Unternehmen berichtspflichtig ist im Sinne des CSR-RUG.

b. DNK-Checkliste

Die DNK-Checkliste unterstützt Anwender bei der Erstellung einer Entsprechenserklärung und gibt konkrete inhaltliche Hinweise zu den 20 DNK-Kriterien und Leistungsindikatoren. Die Checkliste wurde um zusätzliche Hilfestellungen für berichtspflichtige Unternehmen ergänzt. Der DNK empfiehlt allen Anwendern die aktive Nutzung der DNK-Checkliste im Erstellungsprozess. Sie ist ein hilfreiches Tool um sicherzustellen, dass alle nötigen Inhalte für eine Entsprechenserklärung und eine nichtfinanzielle Erklärung gemäß CSR-RUG abgedeckt sind und kann maßgeblich dazu beitragen, den DNK-seitigen Prüfprozess zu verkürzen.

Die DNK-Checkliste ist in der DNK-Datenbank in der blauen Box am rechten Rand eingebunden. Sie ist weiterhin als PDF separat auf der DNK-Website verfügbar unter „Anwender“ sowie in der DNK-Broschüre (4. aktualisierte Fassung 2017) integriert.

c. Durchsicht der Entsprechenserklärung

Das DNK-Büro bietet wie auch in der Vergangenheit die formelle Durchsicht auf DNK-Konformität an. Es bestehen zwei Möglichkeiten der Durchsicht (Auswahl über die Rubrik „Allgemeines“ in der DNK-Datenbank):

- DNK-Entsprechenserklärung im Sinne der freiwilligen Selbstauskunft
- Anwendung des DNK im Sinne der Berichtspflicht gemäß CSR-RUG

Für berichtspflichtige Unternehmen ist wichtig zu berücksichtigen, dass eine DNK-Entsprechenserklärung als nichtfinanzielle Erklärung als geschlossenes Dokument zu werten ist. Dies hat Auswirkungen auf den Umgang mit dem „comply or explain“-Prinzip, weil Verweise auf externe Quellen nicht länger möglich sind (anders als bei einer klassischen DNK-Entsprechenserklärung).

Das DNK-Büro übernimmt im Rahmen der Durchsicht keinerlei Haftung für die Qualität, Vollständigkeit, Aktualität und Korrektheit der in den Entsprechenserklärungen enthaltenen Informationen und die Erfüllung der rechtlichen Anforderungen der Berichtspflicht nach dem CSR-RUG. Die Verantwortung für die Richtigkeit und Qualität der nichtfinanziellen Erklärungen und Berichte und die Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz liegen ausschließlich bei den berichtenden Unternehmen.

d. Prozessempfehlungen für die Prüfungsphase

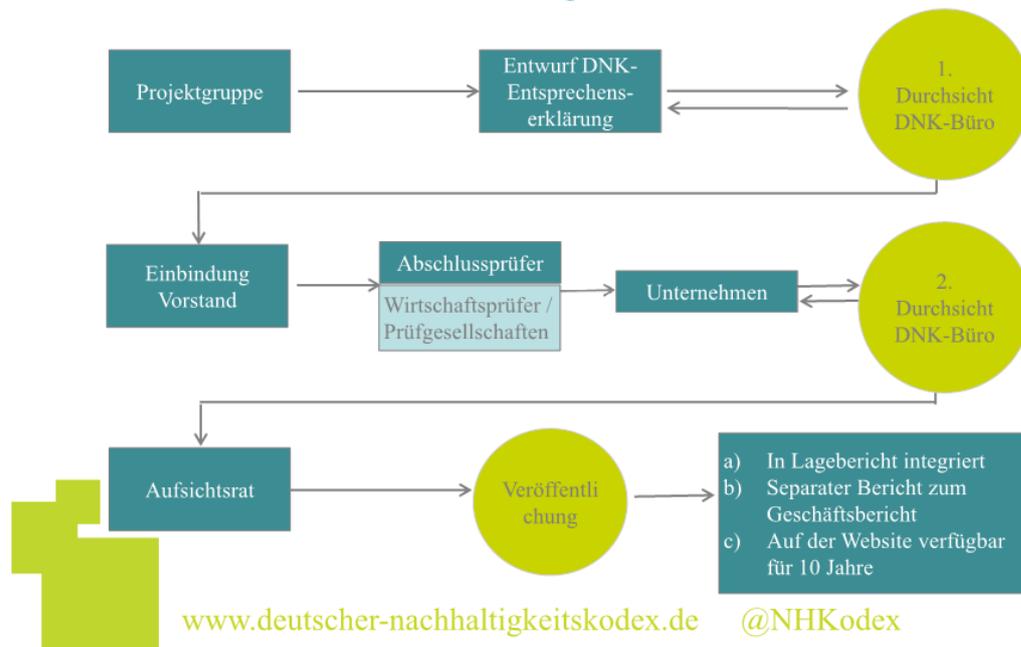
Um eine formelle Prüfung bezüglich der DNK-Anforderungen durch das Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex zu beantragen, genügt ein Klick auf den Button „Einreichen“, der eingblendet wird, sobald das Profil zu mindestens 95 % ausgefüllt ist. In der Regel gibt das DNK-Team **innerhalb von zwei bis drei Wochen Rückmeldung**. Bis zur Veröffentlichung der Entsprechenserklärung auf der DNK-Webseite ist diese Erklärung nach wie vor nur für Anwender einsehbar.

Gegebenenfalls sind inhaltliche Nachbesserungen seitens des Anwenders nötig. Für berichtspflichtige Unternehmen, die bis Ende April ihre nichtfinanzielle Erklärung finalisiert und vom Aufsichtsrat geprüft haben müssen, ergibt sich damit **ein zeitlicher Vorlauf von gut sechs Wochen** ab Einreichen der Entsprechenserklärung bis zum Abschluss der formalen Prüfung durch den DNK. Erst danach kann die inhaltliche Prüfung seitens des Aufsichtsrats (ggf. ausgeführt durch externe Dritte, siehe Kapitel 4f „Prüfpflichten und externe Dritte“) vorgenommen werden, für die ebenfalls genügend Puffer eingeplant werden sollte. Ein entsprechend realistisches Zeitmanagement seitens der berichtspflichtigen Unternehmen ist somit zwingend nötig.

Folgende Grafik beschreibt den idealtypischen Prozess zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung mit Einbindung des DNK-Büros, des Vorstands, des Aufsichtsrats, des Abschlussprüfers und ggf. des externen Dritten zur inhaltlichen Prüfung.



Prozess: Erstellung nfE



16

Grafik: Prozess zur Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung mit dem DNK mit Einbindung der Kontrollgremien des Unternehmens

e. Veröffentlichung der nichtfinanziellen Erklärung

Für die Erfüllung des CSR-RUG ist es nicht ausreichend, die DNK-Entsprechenserklärung als nichtfinanzielle Erklärung in der DNK-Datenbank zu veröffentlichen. Das Gesetz schreibt eine sichtbare Veröffentlichung auf der Unternehmenswebsite für zehn Jahre oder integriert im Lagebericht oder parallel dazu in einem separaten Format vor. Anwendern wird empfohlen, die finale Entsprechenserklärung unter „Downloads“ als PDF-Datei aus der DNK-Datenbank herunterzuladen. Auf dem Deckblatt erscheint der Zusatz „Zur Nutzung als Nichtfinanzielle Erklärung im Sinne des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes“, damit sie es gesetzeskonform veröffentlichen können (siehe Kap. 2g).

Berichtspflichtige Unternehmen können ein gesondertes DNK-Signet für die Kommunikation ihrer DNK-Entsprechenserklärung nutzen. Es enthält den Vermerk, dass die Entsprechenserklärung auf Konformität mit dem CSR-RUG durchgesehen wurde.

Das Signet erscheint auch auf dem Deckblatt der DNK-Entsprechenserklärung mit dem Zusatz „Diese DNK-Entsprechenserklärung wurde vom Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex auf formale Vollständigkeit nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes geprüft.“

f. Unterstützung für DNK-Anwender

DNK-Anwender können bei der Erstellung einer DNK-Entsprechenserklärung in jeder Prozessphase und je nach Bedarf auf umfangreiche Unterstützungsmöglichkeiten zurückgreifen.

Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex

Als erste Anlaufstelle, für allgemeine sowie technische Fragen zur DNK-Datenbank dient das DNK-Projektbüro. Es ist an die Geschäftsstelle des Rates für Nachhaltige Entwicklung (RNE) in Berlin angegliedert.

Tel. +49 30 338424888

team(at)nachhaltigkeitskodex.org

DNK-Schulungspartner

Für individuelle Unterstützung bei der Planung und Erstellung einer DNK-Entsprechenserklärung sowie für Informationsveranstaltungen und konkrete DNK-Schulungen stehen bundesweit DNK-Schulungspartner zur Verfügung, die sich durch langjährige Expertise in dem Bereich Nachhaltigkeit ausweisen und an einer ausführlichen Trainer-Schulung teilgenommen haben. Die Empfehlungen der DNK-Schulungspartner basieren auf einem einheitlichen Schulungskonzept, das der Rat für Nachhaltige Entwicklung erstellt hat.

Eine nach Bundesländern gegliederte Auflistung sämtlicher Schulungspartner sowie aktuelle Termine für DNK-Schulungen finden Interessierte auf der DNK-Website unter dem Menüpunkt [„DNK-Schulungen“](#).

DNK-Mentoren

Die über 50 DNK-Mentoren sind erprobte Anwender aus ganz Deutschland und stehen Interessenten und anderen Anwendern unterstützend mit ihren Erfahrungen und Praxistipps zur Seite.

Auf Wunsch vermittelt das DNK-Team regionale Schulungspartner für Seminare und Informationsveranstaltungen. Wenn vorhanden, wird auch der Kontakt zu einem Unternehmen in der Nähe hergestellt, das den DNK bereits anwendet.

Die [Auflistung](#) der aktuellen DNK-Mentoren finden Interessierte auf der DNK-Website unter dem Menüpunkt „Anwendung“. Dort sind unter „[Praxiserfahrungen](#)“ auch Antworten der DNK-Mentoren zu allgemeinen Fragen zum DNK hinterlegt.

DNK-Datenbank

Die DNK-Datenbank ist nicht nur der Ort, an dem Anwender ihre eigene Entsprechenserklärung veröffentlichen. Sie bietet Anwendern mit ihrer umfassenden Vergleichsfunktion auch eine wertvolle Hilfestellung in der Erstellungsphase einer Entsprechenserklärung. Einzelne Kriterien und Leistungsindikatoren lassen sich zum Beispiel für eine ausgewählte Branche vergleichen, für einen Unternehmenstyp oder ein Berichtsjahr.

Die DNK-Datenbank ist über die [DNK-Website](#) öffentlich zugänglich.

Branchenspezifische Leitfäden

In Kooperation mit Branchenverbänden sind – basierend auf dem allgemeinen DNK-Leitfaden – branchenspezifische Ergänzungen entstanden für bislang folgende Branchen:

- Branchenspezifische Ergänzung für Sparkassen
- Orientierungshilfe des Bundesverband deutscher Banken
- Leitfaden für die Wohnungswirtschaft
- Leitfaden für die Ernährungsindustrie
- Leitfaden für Abfallwirtschaft und Stadtreinigung
- Hochschulspezifischer DNK (Beta-Version, Stand 27.07.2017)

Die Leitfäden bieten konkrete Orientierung für die branchenspezifische Ausgestaltung der DNK-Entsprechenserklärung. Sie sind auf der DNK-Website abrufbar unter „[Downloads](#)“ unter dem Menüpunkt „Anwendung“.

4. Auslegung des CSR-RUG

Die folgenden Erläuterungen sind als Hilfestellung für berichtspflichtige Unternehmen gedacht. Sie dienen der Konkretisierung derjenigen Aspekte des CSR-RUG, zu denen aktuell vielerorts Unklarheit herrscht. Die Auslegungen basieren auf dem Wissensstand im Januar 2018 und beziehen sich auf die Anwendung im Zusammenhang mit einer DNK-Entsprechenserklärung. Weitere Präzisierungen und Erfahrungswerte – zum Beispiel in Bezug auf die Prüfpraxis durch den Aufsichtsrat – werden sich erst im Zuge der Umsetzung des CSR-RUG ergeben.

a. Berichtsumfang und Konsolidierungskreis

Der Konsolidierungskreis bezeichnet die in den Jahresabschluss einzubeziehenden Unternehmen und Stufen der Wertschöpfung entlang der Lieferkette. Um eine Vergleichbarkeit zur finanziellen Berichterstattung herzustellen, bezieht sich die DNK-Entsprechenserklärung bei Unternehmen, die nicht nach dem CSR-RUG berichtspflichtig sind, in der Regel auf den Konsolidierungskreis des Konzernabschlusses. Es kann sinnvoll und erforderlich sein, hiervon abzuweichen. In der Regel erforderlich ist die Ausweitung gegenüber der finanziellen Berichterstattung zum Beispiel, wenn zu einzelnen Kriterien über die Lieferkette berichtet wird. Das kann zum Beispiel der Fall sein, wenn der Geschäftsteil besondere Wirkungen auf Nachhaltigkeit hat, mit dem wesentliche Gewinne erwirtschaftet werden (z.B. im Banking das Kreditwesen und Investitionstitel in Portfolien). In diesen Fällen weisen die Unternehmen hierauf hin und begründen ihre Entscheidung.

Konsolidierungskreis für berichtspflichtige Unternehmen

Nach dem CSR-RUG berichtspflichtige Unternehmen müssen hinsichtlich des Berichtsumfangs bei ihren Entsprechenserklärungen den Unterschied zwischen Einzel- und Konzernbetrachtung berücksichtigen. Für sie gilt es klar zu differenzieren:

- ob sie eine nichtfinanzielle Erklärung bzw. einen nichtfinanziellen Bericht erstellen, die bzw. der an die Betrachtungsreichweite von Jahresabschluss und Lagebericht anknüpft, bei der im Kern über das **einzelne Unternehmen** zu berichten ist, oder
- ob sie eine nichtfinanzielle Konzernerklärung bzw. einen nichtfinanziellen **Konzernbericht** erstellen, die bzw. der sich an den Konsolidierungskreis von Konzernabschluss und Konzernlagebericht anschließt. Dies betrifft berichtspflichtige Unternehmen, die in ihrer Funktion als Mutterkonzerne für von der Berichtspflicht befreite Konzerntöchter mitberichten (siehe Kapitel 2f „Befreiung von Tochterunternehmen“).

b. Merkmale zur Feststellung der Berichtspflicht

Die Merkmale zur Feststellung, ob ein Unternehmen zur Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichtet ist (Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl), sind den Abschlussbestandteilen Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang zu entnehmen (siehe Kapitel 2b, „Adressatenkreis“).

Bestimmung der Mitarbeiterzahl

Das CSR-RUG betrifft Unternehmen mit mehr als 500 Arbeitnehmern, und zwar dann, wenn die Mitarbeiteranzahl zwei Jahre in Folge erreicht bzw. überschritten wurde. Für die Bestimmung der Mitarbeiterzahl ist der gesamte Konzern (siehe auch Kapitel 4a, „Berichtsumfang und Konsolidierungskreis“) zu betrachten, nicht nur das Mutterunternehmen.

Als „Köpfe“ zu erfassen sind (Umrechnung auf Vollzeitäquivalente ist nicht zulässig):

- inländische und ausländische Arbeitnehmer/-innen
- Mitarbeiter/-innen in Mutterschaft und Probezeit
- Mitarbeiter/-innen mit zeitlich befristetem Vertrag
- Teilzeitbeschäftigte und Heimarbeiter

Nicht zu erfassen sind:

- Leihmitarbeiter/-innen
- Mitarbeiter/-innen in Elternzeit
- Auszubildende
- Volontäre
- Praktikanten
- Mitglieder der Leitungsorgane sind i.d.R. nicht als Arbeitnehmer (gelten in der Regel nicht als Arbeitnehmer im Sinne von § 267 HGB)

Der Jahresdurchschnitt Mitarbeiterzahl ergibt sich als arithmetisches Mittel aus den jeweiligen Zahlen zum 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember des jeweiligen Geschäftsjahres.

c. „Vierklang“ Berichtspflicht

Die inhaltlichen Anforderungen des CSR-RUG lassen sich als „Vierklang“ darstellen, bestehend aus

- Konzepte (inkl. Due-Diligence-Prozesse)
- Die Ergebnisse dieser Konzepte
- wesentliche Risiken
- Leistungsindikatoren

Die Punkte „Konzept“, „Wesentlichkeit“ und „Risiken“ sind im Folgenden gesondert erläutert.

In Bezug auf die Leistungsindikatoren bleibt das CSR-RUG unkonkret. Es sollen gemäß § 289c Abs. 3 Satz 5 die „bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren [aufgeführt werden], die für die Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft von Bedeutung sind“. Ab wann welcher nichtfinanzielle Leistungsindikator für eine Geschäftstätigkeit bedeutsam wird, ist Auslegungssache. Diese zu identifizieren und festzulegen liegt in der Verantwortung der berichtenden Unternehmen. In

der DNK-Entsprechenserklärung sind mit den GRI- und EFFAS-Kennzahlen die aus Nachhaltigkeitssicht relevanten Leistungsindikatoren hinterlegt. Hier geht der DNK über eine möglicherweise unternehmensintern enger gefasste Definition von „Bedeutsamkeit“ hinaus (siehe auch Kapitel 3e „Wesentlichkeit“ für den Unterschied zwischen CSR-RUG und DNK). Berichterstatter können darüber hinaus relevante Indikatoren hinzufügen.

d. Konzepte

Mit der Beschreibung von „Konzepten“ sind im CSR-RUG Ausführungen dazu gemeint,

- welche Strategien ein Unternehmen in Bezug auf das Thema Nachhaltigkeit insgesamt und/oder einzelne Nachhaltigkeitsaspekte verfolgt,
- welche Maßnahmen es dazu in welchem Zeitraum treffen will,
- wie die Unternehmensführung in diese Maßnahmen eingebunden ist und welche Prozesse sie durchführen will, etwa auch zur Beteiligung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und anderen Stakeholdern.
- Was die jeweiligen internen Prüfprozesse (Due-Diligence-Prozesse) diesbezüglich sind.

Berichtspflichtige Unternehmen im Sinne des CSR-RUG sind gemäß § 289c Abs. 3 Nr. 1 und 2 HGB aufgefordert, ihre Konzepte zu den einzelnen nichtfinanziellen Aspekten und die hieraus resultierenden Ergebnisse in der nichtfinanziellen Erklärung darzustellen.

Das berichtspflichtige Unternehmen hat dabei nur über ein bestehendes Konzept zu berichten und andernfalls zu erläutern, warum kein Konzept vorliegt (comply or explain, siehe auch Kapitel 4h „Berichtsprinzipien“). Das heißt, dass durch das CSR-RUG kein Leistungsstand in Sachen Nachhaltigkeit vorgegeben wird, den es zu erreichen gilt. Die Berichtspflicht zielt auf Transparenz, das heißt auf die Offenlegung des Status Quo.

Konzepte in der DNK-Entsprechenserklärung

Bei der DNK-Entsprechenserklärung spielen die Konzepte in zweifacher Hinsicht eine wesentliche Rolle: Aufgrund des ganzheitlichen Nachhaltigkeitsverständnisses des DNK (siehe auch Kapitel 1 „Einordnung“) wird bei den Angaben zu den Kriterien 1–10 zum allgemeinen Nachhaltigkeitskonzept des Unternehmens berichtet. So finden sich an dieser Stelle Angaben zur Gesamtstrategie, zu Zielsetzungen und deren Erfüllung.

Darüber hinaus wird entsprechend dem Konzeptverständnis des CSR-RUG bei den Kriterien 11–20 zu den jeweils kriterienbezogenen Konzepten und den entsprechenden Ergebnissen berichtet, so dass z. B. bei den Kriterien 11–13 Angaben zum Umweltkonzept gemacht werden. Aufgrund der Geschlossenheit der DNK-Entsprechenserklärung als Gesamtbericht können zur Vermeidung von Doppelungen auch Verweise auf andere Textstellen erfolgen.

Berichtspflichtige Unternehmen sollten hierbei dringend berücksichtigen, dass die Darstellung der Konzepte in der Entsprechenserklärung durchgehend stimmig ist. Bei der formalen Prüfung achtet das DNK-Büro unter anderem auch darauf, ob die bei den Kriterien 1-10 gemachten Angaben zum allgemeinen Nachhaltigkeitskonzept bei den Erläuterungen zu den Teilkonzepten zu

Umwelt, Sozialem etc. aufgegriffen und fortgeschrieben werden. Wenn zum Beispiel eingangs Nachhaltigkeitsbezüge zur allgemeinen Geschäftstätigkeit und zu konkreten Produkten/Dienstleistungen aufgezeigt werden, im weiteren Verlauf der Entsprechenserklärung die Nachhaltigkeitsbezüge bei den Produkten/Dienstleistungen jedoch nicht weiter erläutert werden, ist dies keine hinreichende Darstellung von „Konzepten“. Ebenso sollte in Kriterium 4 die Tiefe der Wertschöpfungskette konsistent mit den Angaben in den Kriterien 11 bis 20 beschrieben oder begründet werden, warum die Daten in Abweichung der Beschreibung wesentlicher Geschäftsfelder berichtet werden und zu wann geplant ist, diese konsistent zu berichten.

e. Wesentlichkeit

Der Aspekt der „Wesentlichkeit“ ist einer der zentralen Punkte, in denen sich „geeignete Rahmenwerke“ zu Erstellung einer nichtfinanziellen Erklärung – wie der DNK eines ist – und das CSR-RUG unterscheiden. Im Folgenden werden die unterschiedlichen Perspektiven erläutert sowie erklärt, wie sich Wesentlichkeit im Sinne des CSR-RUG im DNK abbilden lässt. Dem vorausgestellt sei jedoch auf eine wichtige Gemeinsamkeit verwiesen: Weder das CSR-RUG noch der DNK verlangen explizit die Durchführung einer formalen Wesentlichkeitsanalyse sowie die Darlegung des Prozesses zur Feststellung der Wesentlichkeit, wie es z.B. der Standard der Global Reporting Initiative (GRI) tut. Es liegt im Ermessen des berichtspflichtigen Unternehmens zu entscheiden, ob bereits belastbare Angaben zu wesentlichen Aspekten gemacht werden können oder ob zusätzliche Analysen und die Einbindung von Stakeholdern notwendig sind.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit (Materialität) ist in der **Rechnungslegung** tief verankert. Er besagt, dass bei einem Abschluss grundsätzlich alle Tatbestände offengelegt werden müssen, die wesentlich für das Verständnis der Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind. Ein solcher Berichtsmaßstab unterstützt dabei, den Berichtsrahmen einzugrenzen und bedeutsame Informationen hervorzuheben.

Das CSR-RUG fordert von berichtspflichtigen Unternehmen gemäß § 289c Abs. 3 HGB einen Wesentlichkeitsmaßstab, wonach die Angaben zu machen sind, die

- für das Verständnis des Geschäftsverlaufs,
- des Geschäftsprozesses,
- des Geschäftsergebnisses
- sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die nichtfinanziellen Aspekte des § 289c Abs. 2 HGB

erforderlich sind.

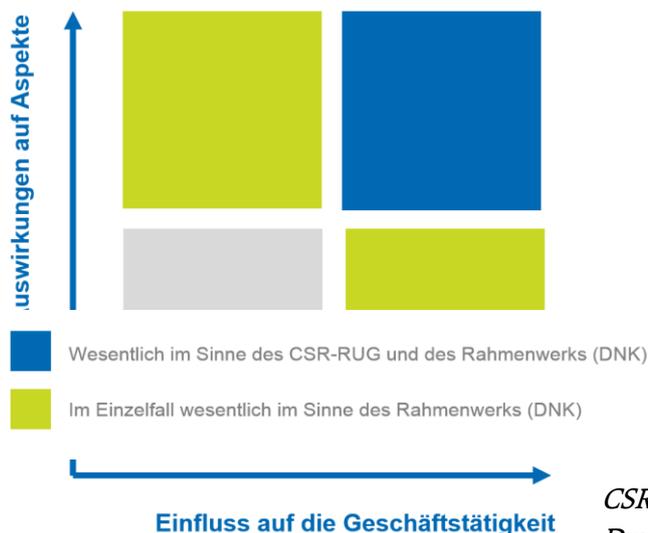
Bei der **Nachhaltigkeitsberichterstattung** finden sich in den einzelnen Rahmenwerken unterschiedliche Ansätze, welche Informationen wesentlich und damit berichtspflichtig sind. Weit verbreitet ist der Ansatz der Global Reporting Initiative (GRI), der sich auch im DNK widerspiegelt: Wesentlich sind die Aspekte der Geschäftstätigkeit, die

a) eine **Auswirkung** auf Umwelt und Gesellschaft haben und

b) die insofern für Stakeholder relevant sind, als sie die **Entscheidungsfähigkeit der Stakeholder** in Bezug auf das Unternehmen beeinflussen.

Dieses Wesentlichkeitsverständnis, das die Auswirkungen und Information von Stakeholdern im Blick hat, ist weiter gefasst als der direkte Geschäftsbezug im CSR-RUG. Zum Beispiel besteht nicht immer eine direkte Abhängigkeit zwischen den Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf Umwelt und Gesellschaft sowie dem Geschäftsergebnis. Auch können mit einer langfristig orientierten Chancen-/Risikosichtweise Nachhaltigkeitsthemen als wesentlich definiert werden (z.B. Megatrends einer Branche), die heute noch keine direkten Geschäftsauswirkungen nach sich ziehen.

Folgende Grafik visualisiert das Verhältnis der CSR-RUG-Definition von Wesentlichkeit und der Wesentlichkeitsdefinition im DNK (und anderen Rahmenwerken).



Grafik: Definition von Wesentlichkeit im CSR-RUG und in Nachhaltigkeitsrahmenwerken. Darstellung in Anlehnung an Martin G. Viehöver

Das Wesentlichkeitsprinzip im DNK

Der DNK wird beiden dargestellten Perspektiven auf Wesentlichkeit gerecht. Es teilt die geschäftsbezogene Perspektive des CSR-RUG, fordert jedoch auch eine darüber hinaus gehende Betrachtung in Bezug auf die Auswirkungen der Geschäftstätigkeit und die Entscheidungsfähigkeit von Stakeholdern. In Übereinstimmung mit dem CSR-RUG wird das Prinzip der Wesentlichkeit im Hinblick auf die Erstellung einer DNK-Entsprechenserklärung in der Weise angewandt, dass zu den einzelnen DNK-Kriterien jeweils diejenigen Angaben zu machen sind, die für das Verständnis der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf die einzelnen Nachhaltigkeitsaspekte erforderlich sind. Gerade durch solche Informationen wird die wechselseitige Bedeutung zwischen Geschäftstätigkeit des Unternehmens und Umwelt sowie Gesellschaft deutlich.

Der Berichtspflicht steht es nach dem DNK nicht entgegen, dass eine Information stärkere Relevanz für das Verständnis der Geschäftstätigkeit oder für das Verständnis der Auswirkungen der

Geschäftstätigkeit auf das entsprechende Nachhaltigkeitskriterium hat. Im Einzelfall kann es für das Gesamtverständnis und die Vollständigkeit der DNK-Entsprechenserklärung sogar erforderlich sein, dass auch solche Angaben gemacht werden, die auf den ersten Blick nur für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft **oder** für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf den jeweiligen Nachhaltigkeitsaspekt von Bedeutung sind.

Das Wesentlichkeitsprinzip und die DNK-Kriterien

Das Wesentlichkeitsprinzip als Berichtsmaßstab bezieht sich in der DNK-Entsprechenserklärung auf das gesamte Dokument. Es ist bei den Angaben zu allen Kriterien zu beachten. Kurzum: nur, was wesentlich ist, soll berichtet werden. Was berichtet wird, liegt in der Verantwortung der Unternehmen.

Hiervon abzugrenzen ist die strategische bzw. Konzeptberichterstattung zu Kriterium 2, bei der in der Entsprechenserklärung Angaben zu den für das Unternehmen besonders relevanten Nachhaltigkeitsaspekten gemacht werden und sich diese auf die Chancen- und Risikobewertung und (Nachhaltigkeits-)Strategie auswirken. Kriterium 2 unterliegt danach dem allgemeinen Berichtsmaßstab der Wesentlichkeit, es handelt sich aber insoweit um einen eigenen Berichtsabschnitt mit zusätzlichen Informationen, als dort (auch) diejenigen Wesentlichkeitsangaben, die über die engere, geschäftstätigkeitsbezogene Definition im CSR-RUG hinausgehen, einen sinnvollen Ort finden.

f. Risiken

Das CSR-RUG verlangt Angaben zu den „**wesentlichen Risiken**“, die sich gemäß § 289c Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB definieren als

- wesentliche Risiken, die die mit der eigenen Geschäftstätigkeit verknüpft sind und sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen haben oder haben werden
- wesentliche Risiken anzugeben, die mit den Geschäftsbeziehungen des Unternehmens, ihren Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen haben werden, soweit dies verhältnismäßig ist.

Weiterhin verlangt das CSR-RUG Transparenz bezüglich der **Handhabung** dieser beiden Risikoarten.

Eine weitere Konkretisierung dessen, was als „wesentliches“ Risiko gelten darf, liegt noch nicht vor. Zwei Perspektiven sind zu unterscheiden, die **Nettobetrachtung** (nach Gegenmaßnahmen) und die **Bruttobetrachtung** (vor Gegenmaßnahmen) von Risiken. Je nachdem, welche Betrachtungsweise ein Unternehmen wählt – und der Deutsche Rechnungslegungsstandard DRS 20 erlaubt beide Perspektiven – fällt die Berichterstattung über Risiken sehr unterschiedlich aus. Bei der Nettobetrachtung werden nur die verbleibenden Restrisiken nach Maßnahmen aufgeführt. In

vielen Fällen wird somit kein Risiko kommuniziert werden, weil die laufenden Maßnahmen seitens des Unternehmens als zur Risikobeherrschung ausreichend angesehen werden. Die Bruttobetrachtung beleuchtet ein Risiko strategischer und stellt die grundsätzliche Frage, ob eine Geschäftstätigkeit unabhängig davon, welche risikominimierenden Maßnahmen das Unternehmen bereits tätigt, negative Auswirkungen nach sich ziehen kann.

Die Bruttobetrachtung von Risiken ist aus Sicht von Stakeholdern zu präferieren. Sie ist aussagekräftiger, um den Kontext der Geschäftstätigkeit und der Auswirkungen auf Mensch und Umwelt zu erfassen.

Gut zu wissen: der klassische Risikobericht hat eine Perspektive von 1 bis 2 Jahren. Diese wird von einer konsequent längerfristigen Nachhaltigkeitsperspektive gesprengt.

Wesentliche Risiken im DNK

Die Darstellung von Risiken für einzelne Nachhaltigkeitsaspekte (Kriterien 11–20), die sich aus der Geschäftstätigkeit oder den Produkten und Dienstleistungen für die jeweiligen Aspekte ergeben, dient in besonderem Maße einem besseren Verständnis der Geschäftstätigkeit des Unternehmens. Sie macht deutlich, welchen Herausforderungen sich ein Unternehmen in Bezug auf einzelne Nachhaltigkeitsaspekte bewusst ist. Die Schwere der Auswirkungen der wesentlichen Risiken soll hierbei von berichtspflichtigen Unternehmen nach ihrem Ausmaß und ihrer Intensität beurteilt werden.

Zudem ist auf die Handhabung dieser Risiken einzugehen. Dabei sind nicht nur solche Risiken zu berichten, die mit der unmittelbaren Geschäftstätigkeit des Unternehmens verknüpft sind, sondern auch solche Risiken, die sich aus ihren Produkten bzw. Dienstleistungen oder aus den Geschäftsbeziehungen des Unternehmens, zum Beispiel entlang der Lieferkette, ergeben. Hier ist das Prinzip der Verhältnismäßigkeit zu berücksichtigen (siehe oben Definition „wesentliche Risiken“). Diese Risikoberichterstattung ist daher auch bei Abgabe einer DNK-Entsprechenserklärung als nichtfinanzielle Erklärung bzw. als nichtfinanzieller Bericht zu beachten.

Berichtspflichtige Unternehmen sollten dabei berücksichtigen, dass die Darstellung der Risiken in der Entsprechenserklärung durchgehend stimmig ist. Bei der formalen Prüfung achtet das DNK-Büro unter anderem auch darauf, ob die bei den Kriterien 1-10 gemachten Angaben zu den allgemeinen Risiken bei den Erläuterungen zu den Teilkonzepten zu Umwelt, Sozialem etc. aufgegriffen und fortgeschrieben werden (siehe auch Erläuterungen in Kapitel 4d, „Konzepte“).

Auch nichtberichtspflichtige Unternehmen sollen bei der DNK-Entsprechenserklärung über Risiken berichten. Sie können sich bei dieser Berichterstattung den Maßstab des Gesetzes zu Eigen machen, aber zu einem besseren Verständnis auch darüber hinaus eine weitere Risikodarstellung zu den einzelnen Nachhaltigkeitsaspekten vornehmen.

Weiterhin ist zu betonen, dass der DNK über eine reine Risikosicht hinausgeht und explizit auch nach den jetzigen und künftigen **Chancen von Nachhaltigkeit für die Geschäftstätigkeit** und die Weiterentwicklung von Produkten und Dienstleistungen fragt. Diese Chancensicht ist von allen Unternehmen, die eine DNK-Entsprechenserklärung erstellen, zu berücksichtigen, unabhängig von einer Berichtspflicht.

g. Prüfpflichten und externe Dritte

Der Begriff der „Prüfung“ im Gesetzestext hat innerhalb von Unternehmen und auf Aufsichtsrats-ebene Unsicherheit ausgelöst. Das CSR-RUG sieht keine gesonderte inhaltliche Prüfpflicht für die nichtfinanzielle Erklärung vor. Der Abschlussprüfer hat lediglich formal das Vorhandensein der nichtfinanziellen Erklärung zu prüfen.

Prüf- und Berichtspflichten des Aufsichtsrats

Der Aufsichtsrat hat durch das CSR-RUG jedoch erweiterte Prüfpflichten und muss im Zuge der Prüfung der Finanzberichterstattung, die der Vorstand ihm vorlegt, auch die nichtfinanzielle Erklärung bzw. den nichtfinanziellen Bericht prüfen. Das Aktiengesetz wurde entsprechend erweitert (§ 170 Abs. 1 S. 2 AktG). Die inhaltliche Prüfung obliegt somit dem Aufsichtsrat, der das Ergebnis dieser Prüfung schriftlich an die Hauptversammlung zu berichten hat. Vorstände und Aufsichtsräte werden sich parallel zur Finanzberichterstattung und Vorbereitung der Hauptversammlung auch mit den nichtfinanziellen Erklärungen und Berichten befassen. Die Aktionäre wiederum haben in der Hauptversammlung Auskunftsrechte zum Inhalt der Erklärungen und Berichte. Ob und inwieweit fehlerhafte Erklärungen und Berichte auch die Anfechtung von Entlassungsbeschlüssen rechtfertigen können, ist derzeit noch umstritten. Es zeichnet sich jedoch bereits jetzt deutlich ab, dass das CSR-RUG zu einer intensiveren Beschäftigung mit nichtfinanziellen Informationen auf Ebene der Leitungsgremien von Unternehmen führt. Laut Bundesregierung ist genau dies das Anliegen des Gesetzes: einen Dialogprozess in den Unternehmen sowie der Unternehmen mit externen Stakeholdern zu stärken.

Für weitere Informationen siehe FEA-Leitlinien zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung, den Status-Report vom Global Compact Netzwerk Deutschland sowie das IDW Positionspapier (Kapitel 5, weiterführende Informationen).

Branchenspezifische Besonderheiten für Sparkassen:

Die Pflicht des Aufsichtsrates, auch den externen nichtfinanziellen Bericht zu prüfen, ist in § 171 Abs. 1 S. 3 AktG ausdrücklich geregelt. Eine entsprechende Regelung findet sich in § 38 Abs. 1b GenG für den Aufsichtsrat von Genossenschaften. In den Sparkassengesetzen finden sich keine entsprechenden Regelungen für den Verwaltungsrat hinsichtlich des gesondert abgegebenen nichtfinanziellen Berichts. Allerdings ist der Verwaltungsrat für die Feststellung des Jahresabschlusses und die Billigung des Lageberichts zuständig (§ 15 Abs. 2 Sparkassengesetz NRW). Die CSR-richtlinienkonforme Anwendung des Sparkassenrechts gebietet es, die im Sparkassenrecht bestehenden Regelungen zum Lagebericht analog anzuwenden.

Dementsprechend muss das, was im jeweiligen Sparkassenrecht für den Verwaltungsrat hinsichtlich des Lageberichts gilt, auch hinsichtlich des gesondert abgegebenen nichtfinanziellen Berichts gelten. Da das Sparkassenrecht länderspezifisch gestaltet ist, empfiehlt es sich, dass Sparkassen Rücksprache mit dem Juristen ihres Regionalverbandes halten.

Verantwortlichkeiten

Auch wenn die Prüfpflicht dem Aufsichtsrat obliegt – es ist der Vorstand als gesetzlicher Vertreter der Aktiengesellschaft, der zur Erstellung des Lageberichts verpflichtet ist. Dieser trägt somit auch die Verantwortung für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung samt der zu treffenden inhaltlichen Entscheidungen bezüglich einzubeziehender wesentlicher Aspekte und Risiken etc.

Externe Dritte

Im Zuge dieser Prüfpflicht hat der Aufsichtsrat gemäß CSR-RUG die Wahlfreiheit, eine externe inhaltliche Prüfung zu beauftragen (nachdem, wie eingangs beschrieben, der Abschlussprüfer nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB lediglich prüft, ob die nichtfinanzielle Erklärung vorgelegt wurde). Es zeichnet sich ab, dass viele Aufsichtsräte von der Delegationsmöglichkeit Gebrauch machen werden, weil der Umgang mit nichtfinanziellen Informationen auf Aufsichtsratsebene noch mit Unsicherheiten behaftet ist bzw. teilweise die nötigen Kompetenzen fehlen, um eine solche Prüfung durchzuführen. Welcher Art die Prüfpraxis konkret sein wird, wird die Zeit zeigen. Unklarheiten bestehen teilweise zum Beispiel noch dahingehend, ob die Prüfung *nach limited* oder *reasonable assurance* durchgeführt und ob dies jährlich oder nur alle turnusmäßig beauftragt werden sollte. In diesen Punkten ist das CSR-RUG wenig spezifisch. Eine Hilfestellung für Unternehmen bieten die *FEA-Leitlinien zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung („CSR-Bericht“ durch den Aufsichtsrat* (siehe Kapitel 5, weiterführende Informationen).

Der externe Dritte als Prüfinstanz muss dabei nicht zwingend ein Wirtschaftsprüfer sein. Auch weitere, zur Prüfung qualifizierte Prüfgesellschaften, wie zum Beispiel EMAS-Umweltgutachter, können diese Funktion ausüben. Ob eine DNK-Entsprechenserklärung von einem externen Dritten geprüft wurde, müssen Anwender in der DNK-Datenbank unter „Allgemeine Informationen“ kenntlich machen, unabhängig davon, ob eine Berichtspflicht vorliegt oder nicht. Es erweist sich als sinnvoll, die "Prüfung auf Rechtskonformität in Verbindung mit dem DNK" zu beauftragen und die DNK-Checkliste zum Bestandteil der Prüfung durch Dritte zu machen. Anwender können in den einzelnen Kriterien bspw. durch Einfügen einer Grafik oder textlich kenntlich machen, welche Kriterien durch einen externen Dritten geprüft wurden.

Im Falle der Beauftragung einer externen inhaltlichen Prüfung hat das Unternehmen das Prüfungsurteil zu veröffentlichen. Diese Vorschrift gilt erst für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2018 beginnen.

Formale Durchsicht durch das DNK-Büro

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich die bereits in der Vergangenheit angebotene formelle Durchsicht einer DNK-Entsprechenserklärung durch das DNK-Büro ausschließlich auf die Transparenzanforderungen des DNK bezieht und vor allem der prozessualen Unterstützung der Berichtersteller dient. Sie beinhaltet keinerlei Prüfung in Bezug auf die inhaltlichen

gesetzlichen Anforderungen an eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung oder einen nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht. Der DNK bietet mit seiner Durchsicht auf formale Vollständigkeit mit den integrierten gesetzlichen Anforderungen einen erweiterten Service an und ist nicht haftbar im Sinne einer Prüfverantwortung.

Für Details zum neuen Prüfprozess einer gesetzeskonformen DNK-Entsprechenserklärung siehe auch Kapitel 3c „Durchsicht der Entsprechenserklärung“).

h. Berichtsprinzipien

Folgende zwei Berichtsprinzipien sind für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung maßgebend:

1. Comply or Explain

Verfolgt das berichtspflichtige Unternehmen in Bezug auf einzelne Nachhaltigkeitsaspekte kein Konzept, so hat es dies anstelle der Darstellung des Konzepts und der Ergebnisse zu erläutern („comply or explain“; § 289c Abs. 4 HGB).

Unternehmen können das Prinzip „comply or explain“ in folgender Weise anwenden: Sie machen zu den einzelnen Kriterien Angaben nach dem Wesentlichkeitsmaßstab oder begründen die Abweichung, z. B. wenn Daten noch nicht erhoben werden. Somit muss kein berichtspflichtiges Unternehmen seinen Leistungsstand in Sachen Nachhaltigkeitsmanagement verbessern, um gesetzeskonform sein. Das CSR-RUG zielt in erster Linie auf Transparenz, nicht auf Leistung.

Entsprechenserklärungen sind im Sinne des DNK und auch des CSR-RUG auch dann vollwertig, wenn sie mehrere Explain-Angaben aufweisen, denn sie ermöglichen Nutzern der Erklärungen eine Einschätzung, an welchem Punkt hin zu einem vollständigen und integrierten Nachhaltigkeitsmanagement ein Unternehmen, eine Organisation steht. Berichtende Unternehmen sollten in diesem Fall offenlegen, zu wann geplant ist, fehlende Informationen zu veröffentlichen. Informationen über die fundamentalen Berichtsparameter wie z. B. Konsolidierungskreis, wesentliche Annahmen und Schätzungen, verwendete Definitionen sowie eine Beschreibung des Geschäftsfeldes werden in den allgemeinen Angaben erläutert.

Berichtspflichtige Unternehmen sollten berücksichtigen, dass sie im Zuge einer nichtfinanziellen Erklärung bei der Anwendung von „comply or explain“ nicht länger auf externe Quellen verweisen können, da die nichtfinanzielle Erklärung ein in sich geschlossenes Dokument sein muss. Um hier konsistent zu sein, bezieht sich das auch auf DNK-Kriterien, die über das CSR-RUG hinausgehen. Bei den Leistungsindikatoren darf dagegen im Sinne der weiterführenden Informationen verlinkt werden.

2. Safe Harbour

Ein Unternehmen kann nachteilige Angaben weglassen (safe harbour, unter den Voraussetzungen des § 289e HGB). Die Voraussetzung für das Weglassen von Informationen ist erfüllt, wenn die Offenlegung dieser Angaben

- zukünftige Entwicklungen betreffen, die noch in Verhandlung sind
- einen erheblichen Nachteil für das Unternehmen nach sich ziehen könnte. Diese Angaben sind allerdings nachzuholen, wenn der erhebliche Nachteil nicht mehr droht.

i. Länderspezifische Unterschiede bei der Umsetzung

Bei der Umsetzung der CSR-Richtlinie 2014/95/EU in nationales Recht existieren EU-weit Unterschiede bezüglich der inhaltlichen Ausgestaltung. In folgenden Aspekten unterscheidet sich die länderspezifische Gesetzeslage:

1. Definition der Mindestgröße einzubeziehender Unternehmen
2. Definition von „Unternehmen öffentlichen Interesses“
3. Prüfpflichten durch unabhängige Dritte
4. Sanktionen bei Nichteinhaltung

Die in diesem Dokument gemachten Angaben beziehen sich ausschließlich auf deutsche Konzernmütter oder deutsche Konzerntöchter.

Für weitere Informationen (z.B. zu den Berichtspflichten von im EU-Ausland ansässigen Töchtern deutscher Konzernmüttern oder den Konzernpflichten von in der EU ansässigen Müttern deutscher Töchter) siehe CSR Europe / GRI: *Member State Implementation of Directive 2014/95/EU. A comprehensive overview of how Member States are implementing the EU Directive on Non-financial and Diversity Information* (siehe Kapitel 5, „Weiterführende Informationen“)

j. Angaben zur Diversität der Leitungs- und Kontrollorgane

Ein Teil der berichtspflichtigen Unternehmen muss weiterhin in der „Erklärung zur Unternehmensführung“ Angaben zu den verfolgten Diversitätskonzepten im Vorstand und Aufsichtsrat machen. Hierzu gehören Aktiengesellschaften, die gemäß § 267 HGB als „große Kapitalgesellschaften“ eingestuft sind. Diese Definition gilt bereits ab 250 Mitarbeitenden (Jahresumsatzhöhe und Bilanzsumme sind analog zum Adressatenkreis des CSR-RUG).

Gefordert ist eine Beschreibung des Diversitätskonzepts in Bezug auf Aspekte wie

- Alter
- Geschlecht
- Bildungshintergrund
- Berufshintergrund

Weiterhin soll dargelegt werden, auf welche Art das Diversitätskonzept verfolgt wird, was im Berichtszeitraum erreicht wurde und welche Ziele sich das Unternehmen gesetzt hat.

Verfügt ein Unternehmen über kein Diversitätskonzept, muss dies erläutert werden.

5. Weiterführende Informationen

Gesetzliche Grundlagen

Gesetz zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihre Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz). April 2017. [Link](#)

Richtlinie 2014/95/EU des europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen. Oktober 2014. [Link](#)

Dokumente vom Rat für Nachhaltige Entwicklung

Rat für Nachhaltige Entwicklung: Der deutsche Nachhaltigkeitskodex. Maßstab für nachhaltiges Wirtschaften (DNK-Broschüre, 4. aktualisierte Fassung 2017). [Link](#)

Rat für Nachhaltige Entwicklung: Stellungnahme zur Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU an das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 14.04.2016. [Link](#)

Hecker, A.: Gutachterliche Stellungnahme. Untersuchung zur Umsetzung der „CSR-Richtlinie“ in Deutschland unter Berücksichtigung der Initiative „Deutscher Nachhaltigkeitskodex. Erstellt im Auftrag der Deutschen Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH und dem Rat für nachhaltige Entwicklung. Mai 2015 (aktualisiert 2017). [Link](#)

Umsetzungshilfen und Auslegungen (Deutschland)

Bankenverband: Nichtfinanzielle Berichterstattung und Deutscher Nachhaltigkeitskodex. Orientierungshilfe für Mittelständische Banken. März 2017. [Link](#)

Financial Experts Association e.V. (FEA): FEA-Leitlinien zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung („CSR-Bericht“) durch den Aufsichtsrat. November 2017. [Link](#)

Global Compact Netzwerk Deutschland: Status-Report. Prüfpflicht, Interpretation und Umsetzung: Der Umgang mit dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz in deutschen Aufsichtsräten. November 2017. [Link](#)

IDW Positionspapier (Institut der Wirtschaftsprüfer): Zukunft der Berichterstattung. Nachhaltigkeit. Pflichten und Zweifelsfragen zur nicht-finanziellen Erklärung als Bestandteil der Unternehmensführung. Juni 2017. [Link](#)

Umsetzungshilfen und weiterführende Informationen (EU)

EU-Kommission: Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen). [Link](#)

GRI / CSR Europe / Accountancy Europe: Member State Implementation of Directive 2014/95/EU. A comprehensive overview of how Member States are implementing the EU directive on Non-Financial and Diversity Information. 2017. [Link](#)

TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures): Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Juni 2017. [Link](#)

6. Aktualisierungshistorie

Januar 2018: 1. Fassung

13. Februar 2018: Ergänzung Kapitel 4g, Prüfpflichten und externe Dritte: "Es erweist sich als sinnvoll, die "Prüfung auf Rechtskonformität in Verbindung mit dem DNK" zu beauftragen und die DNK-Checkliste zum Bestandteil der Prüfung durch Dritte zu machen."

16. März: 2. Fassung. Ergänzung Branchenspezifika Sparkassen (zu finden über Stichwortsuche „Sparkassen“)

08.Mai: 3. Fassung: Überarbeitete Branchenspezifika Sparkassen in Abstimmung mit dem DSGVO

7. Impressum

Rat für Nachhaltige Entwicklung
Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex
c/o Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH
Potsdamer Platz 10
10785 Berlin

Autorinnen:

Meike Frese, Fährmann Unternehmensberatung GmbH
Tabea Siebertz und Yvonne Zwick, Büro Deutscher Nachhaltigkeitskodex

Kontakt: team@nachhaltigkeitskodex.org

Telefon: 030/ 338424-888

© Januar 2018