

Gesetzliche Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts

Aktuelle Entwicklungen und
Herausforderungen in der Praxis

Gastvortrag von Yvonne Meyer

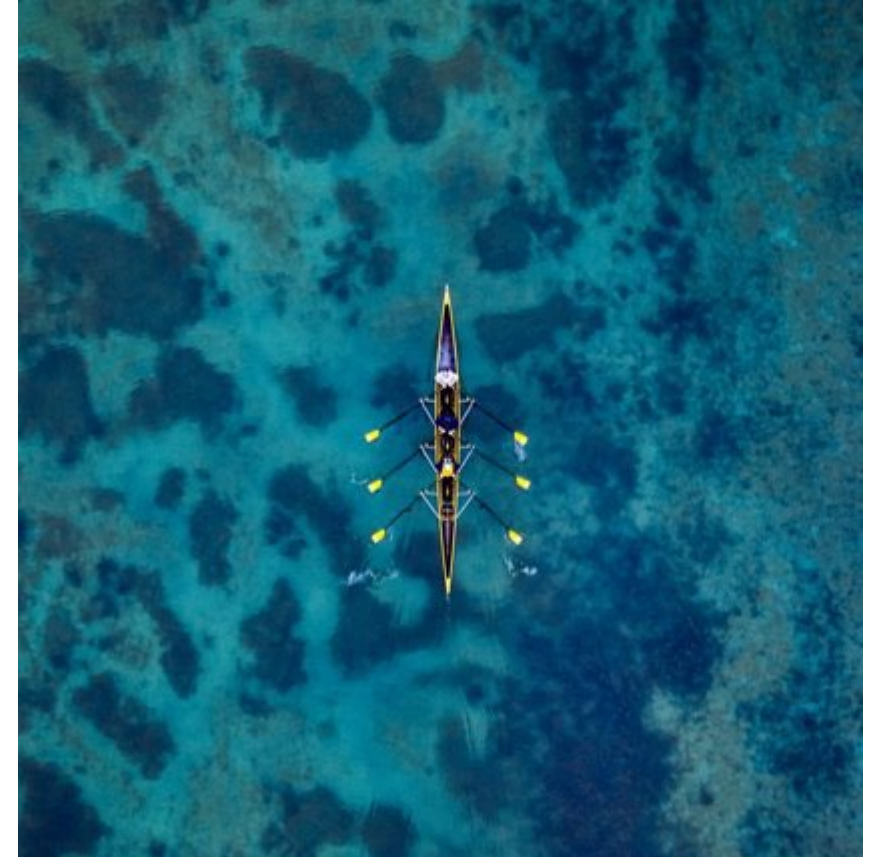
Wirtschaftsprüferin, Partnerin
Leiterin ESG Audit Deutschland

Hagen, 27. August 2024



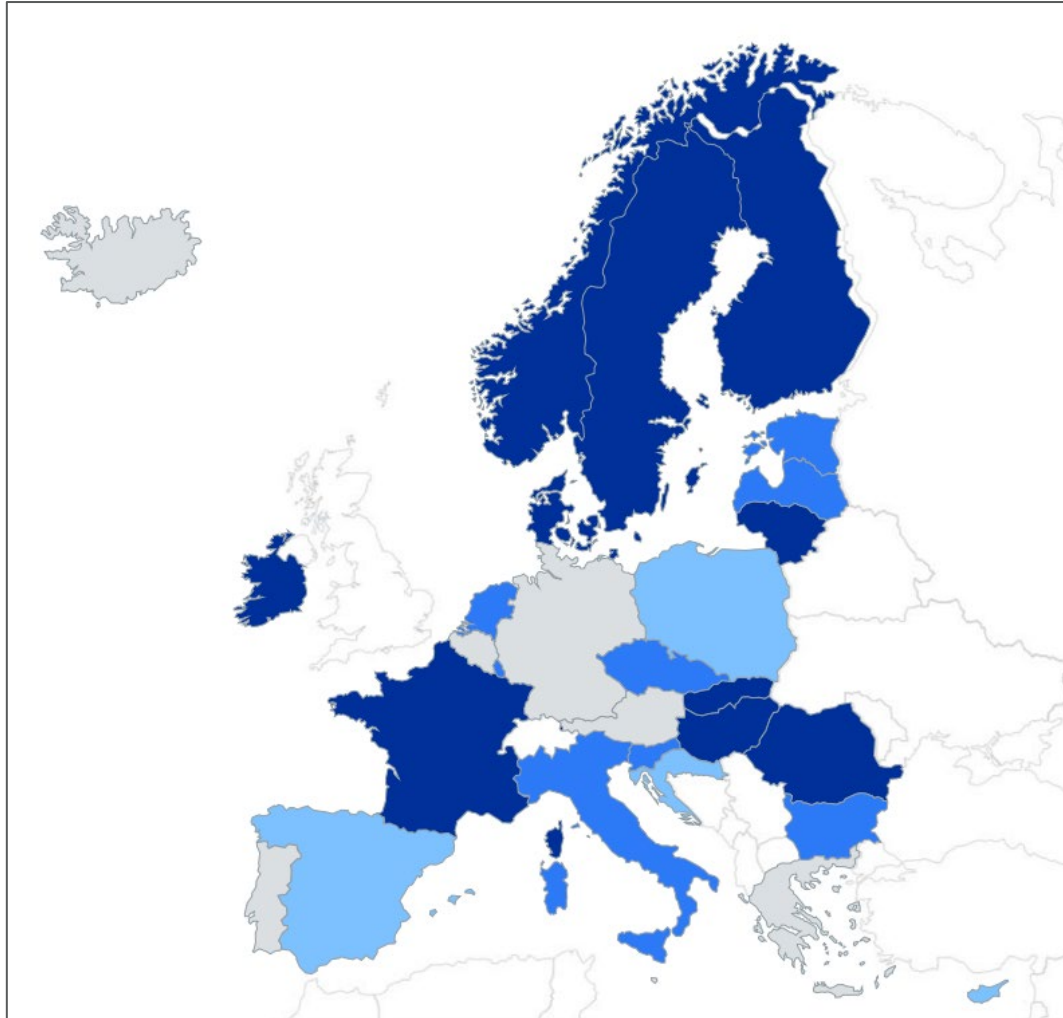
Agenda

- (1) Stand der CSRD-Implementierung
- (2) Wer darf gesetzliche Prüfungen des Nachhaltigkeitsberichts durchführen?
- (3) Welche neuen Kompetenzen sind erforderlich?
- (4) Welche Ziele werden mit diesen Prüfungen verfolgt?
- (5) Beispiel Prüfungsvorgehen: Datenerhebung Treibhausgasemissionen



Stand der CSRD-Implementierung

Stand der CSRD-Implementierung in der EU



Quelle: DRSC, Ropes & Gray [CSRD Transition Tracker](#)

Die CSRD ist eine EU-Änderungsrichtlinie, insb. zur EU-Bilanzrichtlinie (BilanzRI, Richtlinie 2013/34/EU) und wäre von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 6. Juli 2024 in nationales Recht umzusetzen gewesen.



Stand: 06.07.2024

Keine bekannten Gesetzgebungen

Konsultationsphase

Gesetzgebung initiiert

Umsetzung abgeschlossen

27 EU-Mitgliedstaaten, 3 EEA/EFTA-Staaten

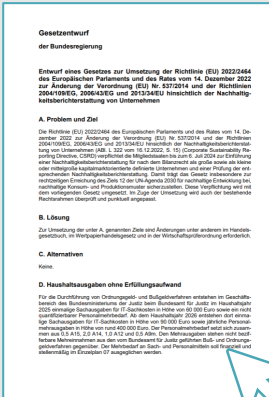
Stand der CSRD-Implementierung in Deutschland

24. Juli 2024

Das Bundeskabinett hat am 24. Juli 2024 den Regierungsentwurf (RegE) eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD beschlossen.

Bundesministerium der Justiz (BMJ) den RegE auf seiner Webseite veröffentlicht.

Die im Gesetzentwurf enthaltenen Vorschriften beschränken sich im Wesentlichen auf eine „**Eins-zu-eins**“-Umsetzung der CSRD. Im weiteren Gesetzgebungs-verfahren können inhaltliche Anpassungen am RegE vorgenommen werden.



| Analyse des Regierungsentwurfs | |
|---|--|
| Keine Integration in Wirtschaftsprüferexamen | ESEF-Tagging ab Geschäftsjahr 2026 |
| Keine Integration in Bestätigungsvermerk | Grandfather-Regelung; 40 Fortbildungsstunden |
| Prüfer des Jahresabschlusses als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bei Berichtspflicht 2024 bestellt | Kein Erfordernis eines Prüfungsberichts für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung |
| Aktuell Prüfung durch Wirtschaftsprüfer, da Voraussetzungen für unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen (noch) nicht gegeben | Registrierung zum Nachhaltigkeitsberichtsprüfer bis zu 12 Monate nach Inkrafttreten Gesetz mit nachträglichem Nachweis der Fortbildung möglich |



Quellen:

- [BMJ - Pressemitteilungen - Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen: Europäische Vorgaben sollen möglichst bürokratiemäßig ins deutsche Recht umgesetzt werden](#)
- [BMJ: Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der CSRD \(wpk.de\)](#)
- [Regierungsentwurf eines Gesetzes zur CSRD-Umsetzung: Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Abschluss- oder anderen Wirtschaftsprüfer vorgesehen \(idw.de\)](#)

02

Wer darf gesetzliche Prüfungen des Nachhaltigkeitsberichts durchführen?

Prüfungspflicht des Nachhaltigkeitsberichts (Stand RegE)

Bisher

§ 317 Abs. 2 Satz 3 HGB:

Im Hinblick auf die Vorgaben nach den §§ 289b bis 289e und den §§ 315b und 315c ist nur zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung [...] vorgelegt wurde.

Neu

§§ 324b, 324c HGB-E:

Als Bestandteil des (Konzern-)Lageberichts soll der Nachhaltigkeitsbericht zukünftig Gegenstand einer inhaltlichen Prüfung sein.

Neue Begriffspaare

| | |
|--|--|
| Abschlussprüfer | Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324 HGB-E) |
| Abschlussprüfungsbericht (§ 321 HGB-E) | Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts (§ 324h HGB-E) |
| Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) | Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht (§ 324i HGB-E) Auch bei Personenidentität des Prüfers ist das Ergebnis der Prüfungen in zwei Vermerken niederzulegen. |
| Hinreichende Sicherheit | Begrenzte Sicherheit (<i>übergangsweise</i>) |

Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (Stand RegE)

Prüfung als Vorbehaltsaufgabe nach HGB-E

CSRD

Grundsatz: Prüfung durch den Abschlussprüfer
Mitgliedstaatenwahlrecht: Prüfung durch einen anderen Wirtschaftsprüfer oder auch durch unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

ReGE

Abschlussprüfer als auch ein anderer Wirtschaftsprüfer beziehungsweise eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Anpassungen der berufsrechtlichen Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung (z.B. mit Blick auf die Eintragung in das Berufsregister sowie die Aus- und Fortbildung von Wirtschaftsprüfern).

Prozess der Bestellung nach HGB-E

Übergangsregelung zur Bestellung (EGHGB-E):

Für vor dem 1. Januar 2025 beginnende Geschäftsjahre, sofern vor Inkrafttreten dieses Gesetzes zwar der Abschlussprüfer des Jahresabschlusses, aber kein Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts bestellt wurde, dann gilt Kraft gesetzlicher Fiktion der bestellte Abschlussprüfer des Unternehmens als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts.

Voraussetzung: Eintragung ins Berufsregister als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte nach § 324e HGB-E

Bestellung und Abberufung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts entsprechend § 318 HGB (§ 324d HGB-E).

03

Welche neuen Kompetenzen sind erforderlich?

Anforderungen Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts (Stand RegE)

Examen:

Die Zulassung zum Nachhaltigkeitsprüfer erfordert das erfolgreiche Ablegen einer Eignungsprüfung.
(**Übergangsregelung:** „Grandfather“ Regelung).

Registereintrag:

Im Berufsregister ist zu erfassen, ob der Abschlussprüfer auch für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zugelassen ist.

Übergangsregelung: Nach § 140 Absatz 2 WPO-E ist eine Registrierung innerhalb von 12 Monaten nach Inkrafttreten des CSRD-Umsetzungsgesetzes auch ohne Fortbildungsnachweis möglich. Die „nachträgliche Fortbildung“ ist dann jedoch innerhalb von 18 Monaten nach Inkrafttreten des

Fortbildung:

§ 43 Absatz 2 Satz 4 WPO bleibt von der Verpflichtung nach § 13 d Absatz 1 Satz 2 WPO-E unberührt und gilt auch für als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eingetragene Berufsangehörige; für diese besteht zusätzlich die Verpflichtung, sich auch zu Nachhaltigkeitsthemen in angemessenem Umfang laufend fortzubilden (siehe Begründung zum RegE).

i **Zu beachten sind dabei** zusätzliche Anforderungen an die Praxisorganisation (grundsätzlich gilt, dass die bestehenden Regelungen zur Berufsaufsicht auf die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts ausgeweitet werden).

Voraussetzungen für die Eintragung im Berufsregister

Zusätzliche Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte

Grundsatz

- zusätzlich zum Wirtschaftsprüfer-Examen abzulegen, sofern WP gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen will
- Prüfung umfasst mindestens folgende Gebiete:
 - (1) Rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichte
 - (2) Nachhaltigkeitsanalyse
 - (3) Due Diligence-Prozesse mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte
 - (4) Rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung
- auch nachträgliche Prüfung möglich, sofern das WP-Examen zunächst ohne die zusätzliche Prüfung abgelegt wurde
- § 13d WPO-E: nachgewiesene mindestens achtmonatige praktische Ausbildung

Registrierung und Bestandsschutzregelung

Ausnahme

Übergangsregelung für Examenskandidaten und bereits zugelassene WP, die vor dem 01.01.2024 bzw. dem 01.01.2026 bestellt werden:

„Zur Vermittlung der notwendigen Kenntnisse über Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung geeignet und ausreichend sein dürfte eine Fortbildung dann, wenn ihr Umfang mindestens 40 Stunden beträgt.“

§ 13d WPO-E
(Wirtschaftsprüfer-
ordnung)



Bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist im Berufsregister zu erfassen, ob Partner oder angestellte Wirtschaftsprüfer für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen sind. Beides gilt auch bei Prüfungsgesellschaften aus Drittländern.

Inhaltliche Ausgestaltung der Themengebiete_1/4

1. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichte

- Regelungen zur Aufstellung in der Corporate Sustainability Reporting Directive der EU (CSRD)
- Nationale Vorschriften in Bezug auf die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichte, insbesondere des HGB und des EGHGB
- Überblick über die European Sustainability Reporting Standards (ESRS) und Inhalte wesentlicher Einzelstandards (insbesondere ESRS 1, ESRS 2 und Kerninhalte der themenspezifischen ESRS) □ Überblick über die Kerninhalte der EU-Taxonomie-Verordnung
- Besonderheiten wie Schätzungen, Wertschöpfungskette, Stakeholderkreis und ESEF

Bei den inhaltlichen Anforderungen ist davon auszugehen, dass sich diese an den Gebieten der Eignungsprüfung (Art. 8 Abs. 1 AP-RL) orientieren werden, die nach dem im Juli 2024 veröffentlichten Regierungsentwurf zur Umsetzung der CSRD auch in § 24b Abs. 2 WiPrPrüfV-E übernommen werden sollen. Quelle: CSRD Fragen und Antworten zur Anwendung und Umsetzung, WPK, 29.07.2024

2. Nachhaltigkeitsanalyse

- Analyse der Strategie (Ist-Zustand und Zielvorstellung) und des Geschäftsmodells des Unternehmens in Bezug auf Nachhaltigkeit
- Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS hinsichtlich finanzieller Wesentlichkeit und Wesentlichkeit der Auswirkungen (doppelte Wesentlichkeit); Begriff der Auswirkungen, Risiken und Chancen (impacts, risks and opportunities – IRO)
- Übergangsplan im Bereich Klimaschutz; gegebenenfalls ergänzend Resilienzanalyse

3. Due-Diligence-Prozesse zu Nachhaltigkeitsaspekten

- Verfahren, mit denen das Unternehmen ermittelt, wie es mit den tatsächlichen und potenziellen negativen Auswirkungen auf die Umwelt und die Menschen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit umgeht, sie verhindert, mindert und darüber Rechenschaft ablegt (Sorgfaltspflicht)
- Ausgestaltung und Aufteilung der Aufgaben und Verantwortlichkeiten der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane des Unternehmens in Bezug auf die Ausübung der Sorgfaltspflicht
- Due-Diligence-Prozess des Unternehmens im Hinblick auf die Ermittlung der Auswirkungen, Risiken und Chancen und die Bewertung von deren Wesentlichkeit
- Prozess der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichte

4. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

- Regelungen zur Prüfung in der Corporate Sustainability Reporting Directive der EU (CSRD)
- Nationale Vorschriften in Bezug auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte, insbesondere des HGB und des EGHGB
- bestehende Standards, die für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten benutzt werden können
- Besonderheiten wie wesentliche Unterschiede zwischen Prüfung mit begrenzter Sicherheit und hinreichender Sicherheit, Berichterstattung des Nachhaltigkeitsprüfers.

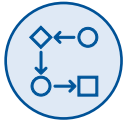
Welche Ziele werden mit diesen Prüfungen verfolgt?

Prüfungsgegenstand nach § 324c HGB-E

Die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts und des Konzernnachhaltigkeitsberichts hat sich darauf zu erstrecken, ob der Lagebericht gemäß den §§ 289b bis 289e und 289g HGB oder der Konzernlagebericht gemäß den §§ 315b, 315c und 315e HGB aufgestellt worden ist.



der Übereinstimmung mit den angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) des vom Unternehmen



durchgeführten Verfahrens zur Ermittlung der Berichtsinhalte (bspw. der Ermittlung der Wesentlichkeit)



der elektronischen Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Tagging, ESEF)



der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach Artikel 8 Taxonomie-Verordnung

Prüfungsurteil: Begrenzte versus hinreichende Sicherheit

Prüfung mit begrenzter Sicherheit



- **Verständnis** der Berichtsprozesse und begrenzter Walkthrough
 - Verständnis der IT-Systeme
 - Verständnis der internen Kontrollen (Design, Implementation)
- **Einzelfallprüfungen**, falls ergänzend erforderlich
- **Durchführung von Standortbesuchen (optional)**



Bildung eines Urteils darüber, ob keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die Prüfer zur Auffassung gelangen lassen, dass der Nachhaltigkeitsbericht nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit ... aufgestellt ist.

Prüfung mit hinreichender Sicherheit

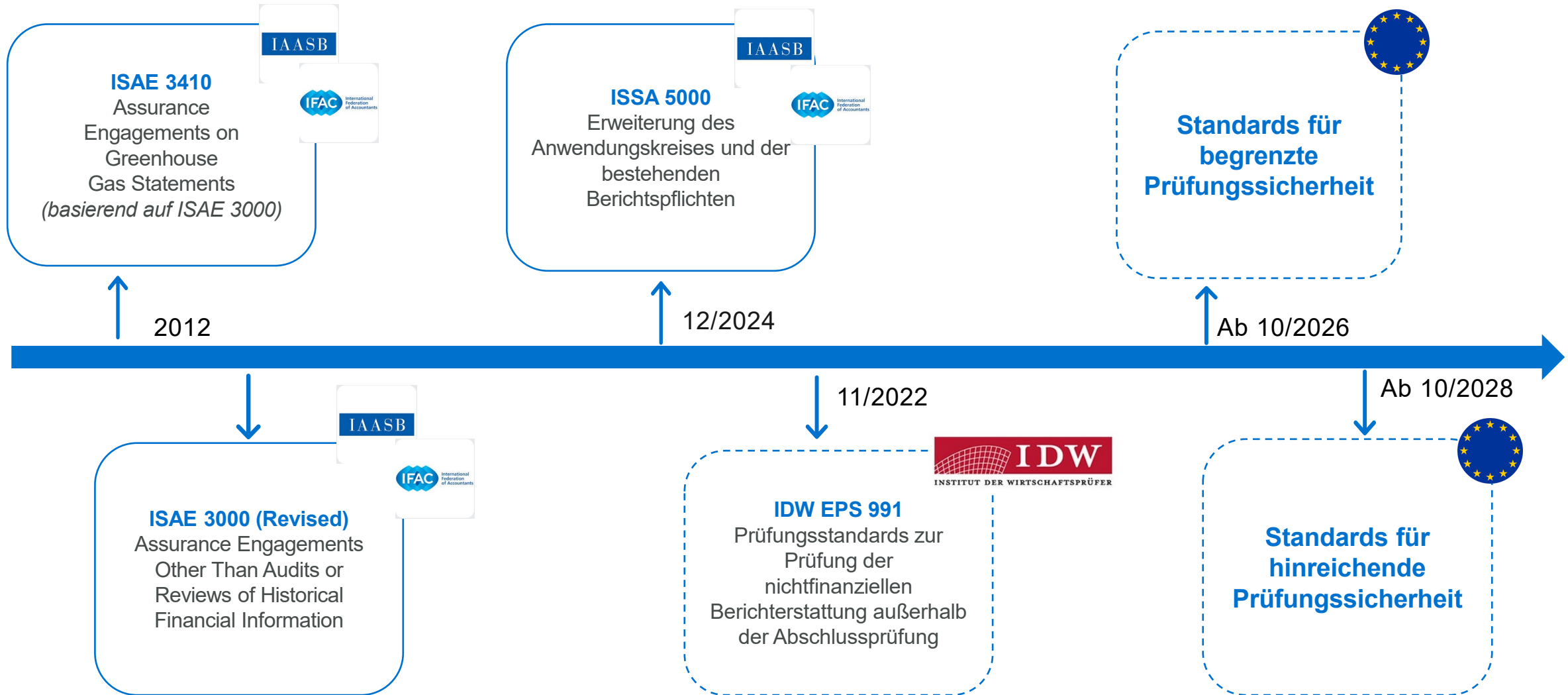


- **Prüfung (= Verständnis und Beurteilung) der Berichtsprozesse** und ausführlicher Walkthrough
- **Prüfung der IT-Abhängigkeiten**
- **Prüfung der internen Kontrollen** (Design, Implementierung, Wirksamkeit)
- **Substanzielle Prüfung / Stichproben**
- **Durchführung von Standortbesuchen (vssl. Regelfall)**



Bildung eines Urteils darüber, ob der Nachhaltigkeitsbericht nichtfinanzielle Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit ... aufgestellt wurde.

Entwicklung der Regulatorik der Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen



Übersicht Entwicklung Prüfungsstandards

NFRD (Non-Financial Reporting Directive)

freiwillige Prüfung

bis Ende 2023

IDW EPS 352 (08.2022)

Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung

Basis: IDW PS 350 n.F. (10.2021)

oder

IDW EPS 990 (11.2022)

Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung

Basis: ISAE 3000 (Revised)

oder

IDW EPS 991 (11.2022)

Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung

Basis: ISAE 3000 (Revised)

CSRD

gesetzliche Prüfung

ab Anfang 2024

ab Herbst 2024

ab 10/2026

ISAE 3000 (Revised)

International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)

Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information

und

IDW-Prüfungshinweis

Berücksichtigung nationaler und ggf. europäischer Besonderheiten in einem Prüfungshinweis

ISSA 5000

International Standard on Sustainability Assurance 5000
General Requirements for Sustainability Assurance Engagements



ISSA [E-DE] 5000

IDW plant die Veröffentlichung einer Übersetzung des ISSA 5000 ebenfalls im Herbst 2024. Es wird zeitnah ein ISSA [E-DE] 5000 mit DE-Tz. erarbeitet werden.

EU-Standard

Die Kommission nimmt spätestens am 1. Oktober 2026 delegierte Rechtsakte an, um Standards für **begrenzte Prüfungssicherheit** für die vom Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaft oder den Prüfungsgesellschaften für seine bzw. ihre Schussfolgerungen über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführenden Verfahren, einschließlich Auftragsplanung, Risikoerwägungen und Reaktion auf Risiken, und [...] festzulegen.

Beispiel Prüfungsvorgehen: Datenerhebung Treibhausgasemissionen

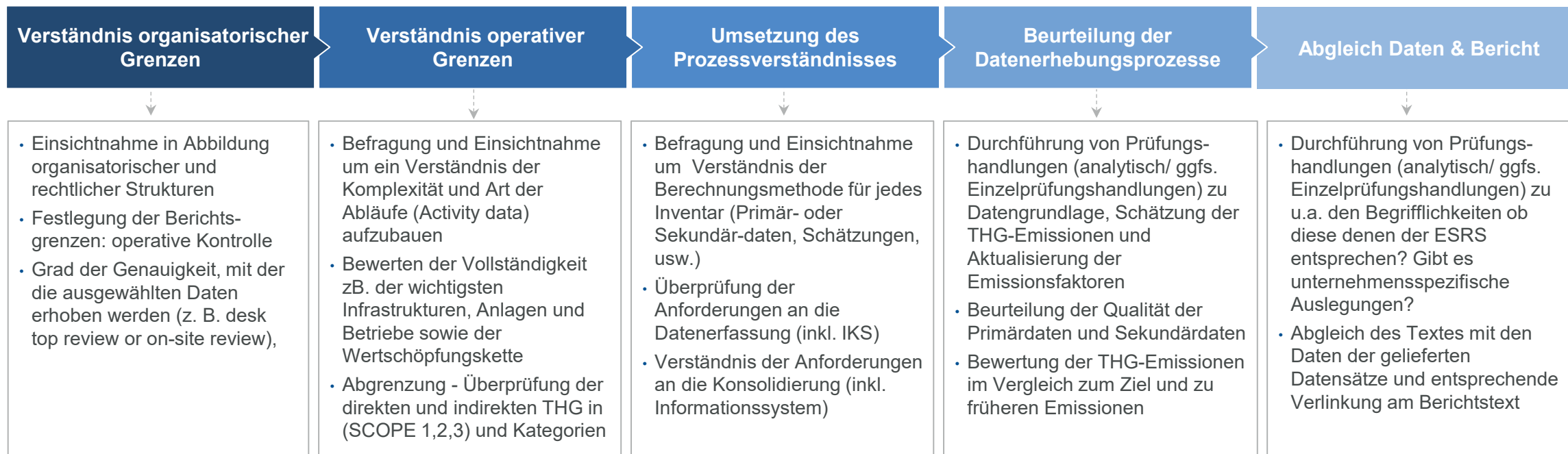
Darstellung der Prüfung im Prüfungsvermerk nach IDW EPS 991

Im Rahmen unserer Prüfung haben wir u.a. folgende Prüfungshandlungen und sonstige Tätigkeiten durchgeführt: [beispielhafte Aufzählung]

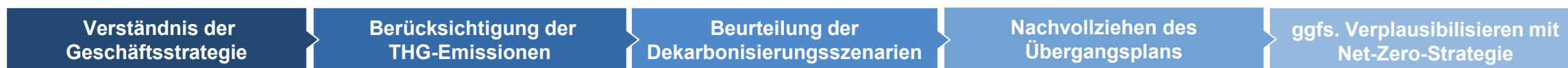
- ❖ Beurteilung der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt
- ❖ Befragung der gesetzlichen Vertreter und relevanter Mitarbeiter, die in die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen sowie über Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung
- ❖ Identifizierung und Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung
- ❖ Analytische Prüfungshandlungen zu ausgewählten Angaben der nichtfinanziellen Berichterstattung
- ❖ Abgleich von ausgewählten Angaben mit den entsprechenden Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht
- ❖ Würdigung zukunftsorientierter Angaben.
- ❖ Würdigung der Darstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Beispiele der Vorgehensweise bei der Prüfung des E1 Standards

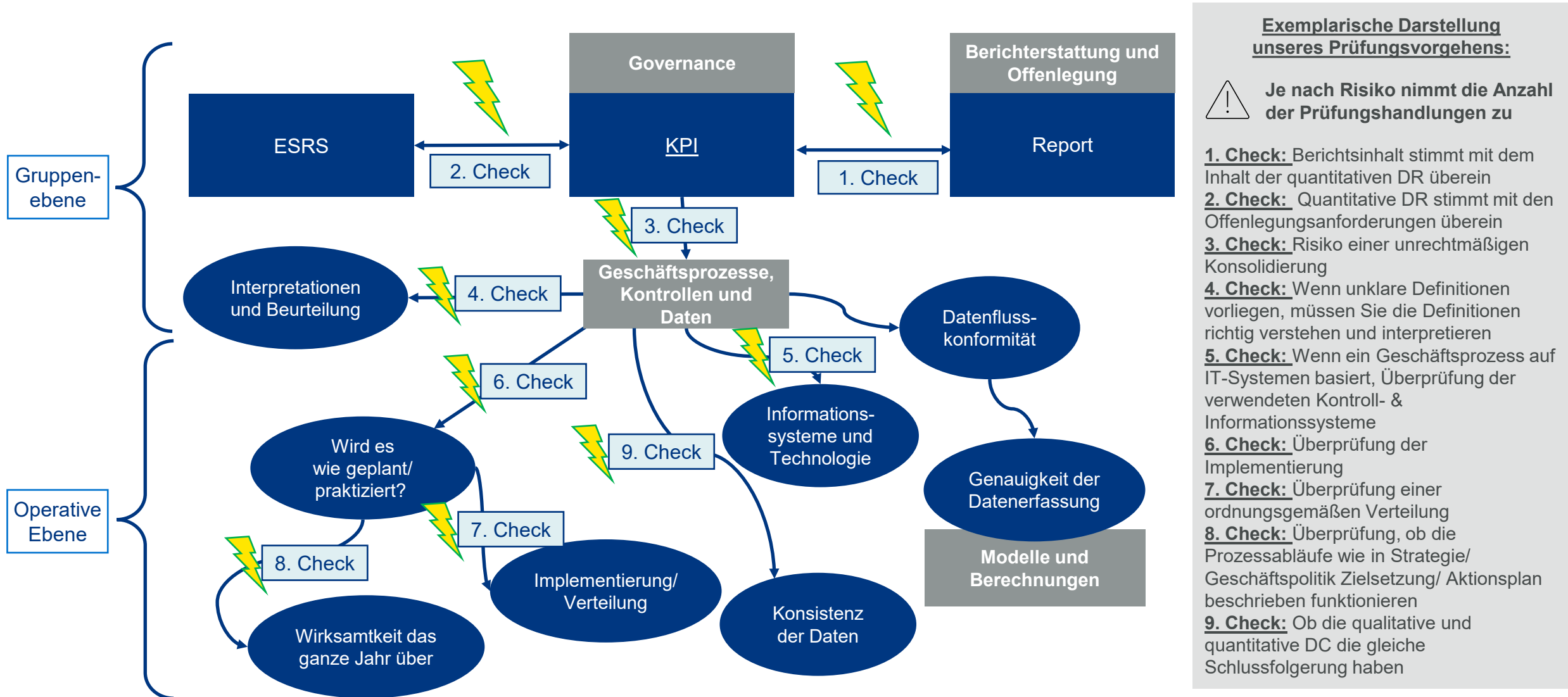
Vorgehensweise bei der Prüfung Treibhausgas-Emissionen




Vorgehensweise bei der Prüfung des Übergangsplans



Exemplarische Darstellung der Prüfung eines Datenerhebungsprozesses



An aerial photograph of a coastal region. A road winds through a series of small, green islands in a blue body of water. In the background, there are dark, rugged mountains under a cloudy sky. The overall scene is scenic and serene.

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit!**

Forvis Mazars – Ihre Referentin heute



Yvonne Meyer
Wirtschaftsprüferin
Partnerin
Leiterin ESG Audit

Mobil: +49 170 373 66 69
Yvonne.Meyer@mazars.de



Kontakt

Forvis Mazars

Forvis Mazars GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Theodor-Stern-Kai 1
60596 Frankfurt

Wir machen darauf aufmerksam, dass unsere Präsentation lediglich dem unverbindlichen Informationszweck dient und keine Beratung im eigentlichen Sinne darstellt. Der Inhalt der Präsentation kann somit eine individuelle und verbindliche Beratung nicht ersetzen.

Insofern verstehen sich alle angebotenen Informationen ohne Gewähr auf Richtigkeit und Vollständigkeit.

Der Inhalt dieses Dokuments ist vertraulich und nicht zur Weitergabe an andere Personen als die Adressat*innen bestimmt. Eine Weitergabe an Dritte darf nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von Forvis Mazars erfolgen.

© Forvis Mazars 2024. All rights reserved.

Follow us

LinkedIn:

Forvis Mazars in Germany

Xing:

Forvis Mazars in Germany

Facebook:

Forvis Mazars in Germany

Instagram:

Forvis Mazars in Germany

Weitere Informationen finden Sie unter
www.forvismazars.com/de