

Wer prüft Nachhaltigkeitsinformationen?

Prüfpflichten in der Corporate Sustainability Reporting Directive

Mit der Einführung der Corporate Sustainability Reporting Directive werden Prüfpflichten zu den im Lagebericht publizierten Nachhaltigkeitsinformationen eingeführt. Der vorliegende Beitrag widmet sich den Fragen, was geprüft wird, wer prüft und wie geprüft wird. Abschließend wird kurz die nationale Umsetzung der Prüfpflichten ins deutsche Recht angesprochen.

Von Hannes Rössel, Mario Lodigiani und Frank Ebinger

Gesetzliche Bestimmungen zur Offenlegung von Nachhaltigkeitsinformationen sind nicht neu. Bereits seit dem Jahr 2017 unterliegen bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse in Deutschland mit dem „CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz“ (CSR-RUG) auf der Grundlage der „Non-Financial Reporting Directive“ (NFRD) Berichtspflichten zu nichtfinanziellen Informationen (Europäisches Parlament, Europäischer Rat 2014, Art. 1 Abs. 1 Nr. 1). Allerdings reichte der EU-Kommission der Rechtsrahmen der NFRD nicht aus, um ihre Ziele aus ihrer Sustainable Finance-Strategie (Europ. Kommission 2018) und dem European Green Deal (Europ. Kommission 2019) zu erreichen (Europ. Kommission 2021 a).

Von der Non-Financial Reporting Directive zur Corporate Sustainability Reporting Directive

Mit der Corporate „Sustainability Reporting Directive“ (CSRD) geht die Europäische Union nun bei der Regulierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung einen Schritt weiter (Europ. Parlament, Europ. Rat 2022). Die CSRD ist am 5. Januar 2023 auf EU-Ebene in Kraft getreten und muss in Deutschland und den anderen EU-Mitgliedsstaaten innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht überführt werden.

Die wichtigsten Neuerungen der CSRD hinsichtlich der nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten von Unternehmen sowie der dadurch adressierten unzureichenden Wirksamkeit bisheriger Anforderungen zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen zeigt Abbildung 1.

Neben einem erweiterten Geltungsbereich, unionsweiten Standards (vgl. den Beitrag von Töpfer in diesem Heft) und der Form der Veröffentlichung ist auch eine Verpflichtung zur externen inhaltlichen Prüfung vorgesehen.

Um die Verlässlichkeit der Informationen der Nachhaltigkeitsberichte zu erhöhen, werden durch die CSRD die Vorgaben zur externen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung deutlich erweitert. Die CSRD macht eine externe inhaltliche Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts zunächst mit begrenzter Prüfungssicherheit (*limited assurance*) zur Pflicht. Allerdings sieht die CSRD vor, das Prüfungsniveau der inhaltlichen Prüfung auf eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit (*reasonable assurance*) anzuheben, sofern sich nach einer Bewertung ergeben sollte, dass eine hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und die Unternehmen machbar ist (Europ. Parlament, Europ. Rat 2022, ErwGr. 60).

Im Folgenden werden die Details der geforderten Nachhaltigkeitsberichterstattung diskutiert.

Was? – Gegenstand der Prüfung

Die Vorgaben zur externen Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht sind in Art. 34 Abs. 1 UAbs. 2 Buchst. aa (RL 2013/34/EU) geregelt. Demnach muss ein Urteil – zunächst auf Grundlage einer begrenzten Prüfungssicherheit – über die folgenden Aspekte abgegeben werden:

- Prüfung, ob die Angaben des Unternehmens mit den Vorgaben der delegierten Rechtsakte übereinstimmen, die auf der Grundlage der von der „European Financial Reporting Advisory Group“ (EFRAG) erarbeiteten Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. Art. 29 b (RL 2013/34/EU) beziehungsweise mit den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen gem. Art. 29 c (RL 2013/34/EU) beruhen (vgl. den Beitrag von Töpfer in diesem Heft).
- Überprüfung der vom Unternehmen durchgeführten Verfahren zur Ermittlung der berichteten Informationen.
- Prüfung, ob die Anforderungen zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach dem einheitlichen elektronischen Berichtsformat gem. Art. 29 d (RL 2013/34/EU), einschließlich der Angaben gem. Art. 8 (VO EU 2020/852), eingehalten werden.
- Prüfung, ob die Anforderungen der Taxonomie-Verordnung an die Berichterstattung zur Transparenz in nichtfinanziellen Erklärungen gem. Art. 8 (VO EU 2020/852) eingehalten werden. Hierbei handelt es sich insbesondere um die Offenlegung vom jeweiligen Anteil ökologisch nachhaltiger Wirtschaftsaktivitäten gem. Art. 3 und Art. 9 (VO EU 2020/852) an Umsatzerlösen, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben.

Wer? – Anforderungen an Prüfer

Die CSRD enthält hinsichtlich der Prüfungsinstanz für die Nachhaltigkeitsberichte ein zentrales Mitgliedsstaatenwahlrecht. Neben dem bestehenden Wirtschaftsprüfer, der die Prüfung des Finanzberichts durchführt (= Abschlussprüfer, die auf der Grundlage der Richtlinie 2006/43/EG zugelassen worden sind) können nach Art. 34 Abs. 3, 4 (RL 2013/34/EU) ein anderer Abschlussprüfer als der Abschlussprüfer des Finanzberichts oder sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Abgabe des Urteils gem. Art. 34 Abs. 1 UAbs. 2 Buchst. aa (RL 2013/34/EU) (= Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung) eingesetzt werden.

Abschlussprüfer, die für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden möchten, unterliegen erweiterten spezifischen Anforderungen, insbesondere in den Bereichen Aus-, Fortbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass sie die erforderlichen theoretischen Kenntnisse auf den für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung maßgebenden Sachgebieten besitzen sowie diese Kenntnisse in der Praxis anwenden können, berufsrechtliche Anforderungen, Arbeitsorganisation und Qualitätskontrolle.

Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen dürfen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nur eingesetzt werden, wenn sie Anforderungen unterliegen, die den in der Abschlussprüferrichtlinie (Europ. Parlament, Europ. Rat 2006) festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig sind. Insbesondere werden in Art. 34 Abs. 4 (RL 2013/34/EU) die folgenden acht Kriterien genannt:

- Ausbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung vorhanden ist,
- kontinuierliche Fortbildung,
- Qualitätssicherungssysteme,
- Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis,
- Bestellung und Abberufung,
- Untersuchungen und Sanktionen,
- die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten,
- die Meldung von Unregelmäßigkeiten.

Neben diesen explizit genannten Anforderungen, Kompetenzen und organisatorischen Rahmenbedingungen, müssen die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen

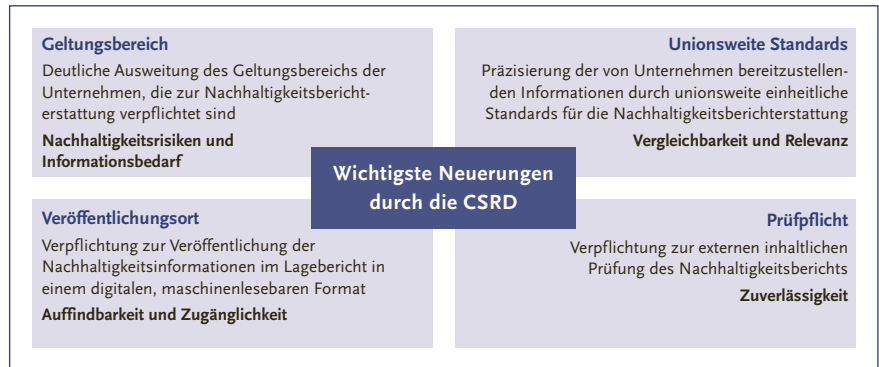


Abbildung 1: Neuerungen der CSRD hinsichtlich der nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten von Unternehmen
(Quelle: eigene Darstellung)

gem. der Verordnung (EG) Nr.765/2008 für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert sein.

Wie? – Prüfungsregime

Die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung muss unter Beachtung der von der Kommission angenommenen Standards in Art. 26 a (RL 2006/43/EG) für die Bestätigung durchgeführt werden. Hierfür werden von der Europäischen Kommission mittels delegierter Rechtsakte bis spätestens Oktober 2026 Standards für die begrenzte Prüfungssicherheit festgelegt. Sie regeln die Verfahren zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Bis die Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angenommen werden, können nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angewendet werden.

In Erwägungsgrund 60 der CSRD wird angestrebt, dass bei der Finanzberichterstattung und bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung letztendlich ein ähnliches Maß an Prüfungssicherheit erreicht werden soll. In diesem Zusammenhang erwägt die Europäische Union einen Ansatz zur progressiven Erhöhung der verlangten Prüfungssicherheit und wird nach einer Machbarkeitsprüfung bis spätestens Oktober 2028 Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit festlegen.

Die Ergebnisse der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung müssen schließlich in einem Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Art. 28 a (RL 2006/43/EG) gemäß den oben genannten Standards dargelegt werden.

Ausblick auf die Umsetzung der Prüfpflichten der CSRD in nationales deutsches Recht

Mit der Umsetzung der CSRD in nationales Recht, für die das Bundesministerium für Justiz federführend ist, wird auch das Prüfregime zu Nachhaltigkeitsinformationen in Deutschland festgelegt. Die EU-Kommission sieht Probleme der Marktkonzentration im Prüfermarkt, wie aus Kommissionsberichten zur Marktkonzentration von Abschlussprüfungsleistungen

gen (Europ. Kommission 2021 b) sowie Erwägungsgrund 61 der CSRD hervorgeht, und wünscht sich einen offenen, stärker diversifizierten Prüfungsmarkt. Entsprechend lässt die CSRD den Mitgliedsstaaten die genaue Bestimmung des Prüfers als eines der wenigen Wahlrechte in der Richtlinie. Hiermit ist es dem deutschen Gesetzgeber möglich, auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen.

Im Rahmen einer Studie des Umweltgutachterausschusses (UGA) zeigte sich, dass das in Deutschland seit Langem etablierte System der Umweltgutachter bei der Umsetzung der CSRD in nationales Recht berücksichtigt werden kann, da dessen Anforderungen auch der Akkreditierungsverordnung 765/2008 entsprechen. Die Qualität des Systems der Umweltgutachter wird in Deutschland durch die staatlich beliehene Deutsche Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) gesichert. Hier besteht bereits ein großer Teil der zu schaffenden Infrastruktur für die Zulassung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen, was potenziell nötige Investitionen in ein neues Zulassungssystem in einem überschaubaren Maße hält. Die Studie kommt zu der Erkenntnis, dass

- Deutschland von seinem Mitgliedsstaatenwahlrecht Gebrauch machen sollte und sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zulassen sollte, um Wettbewerbsvielfalt auf dem Markt der Gewährleistungsanbieter zu sichern,
- die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter (UG) eine hinreichende Qualifikation und entsprechende organisatorische Voraussetzungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen aufweisen und als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen fungieren könnten,
- die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter die Anforderungen hinsichtlich der Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen erfüllen und
- die Deutsche Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) grundsätzlich die Anforderungen als Zulassungs- und Aufsichtsregime analog zur Wirtschaftsprüferkammer erfüllt.

Angesichts des Risikos einer weiteren Marktkonzentration am Prüfungsmarkt, deren Konsequenzen sowie des Problems, dass in den nächsten Jahren aufgrund des durch die CSRD deutlich vergrößerten Geltungsbereichs (Erhöhung der Anzahl der berichtspflichtigen Unternehmen in Deutschland von ca. 500 auf rund 15.000) voraussichtlich nicht genügend Wirtschaftsprüfer mit entsprechender Expertise zur Verfügung stehen werden, bleibt es abzuwarten, wie die Umsetzung der CSRD ins deutsche Recht in den nächsten Monaten vorgesehen sein wird.

Literatur

- Europäische Kommission (2018): Aktionsplan: Finanzierung nachhaltigen Wachstums. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:52018DC0097>
- Europäische Kommission (2019): Der europäische Grüne Deal. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=COM%3A2019%3A640%3AFIN>
- Europäische Kommission (2021 a): Bericht der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozial-

ausschuss. über die Überprüfungs-klauseln in den Richtlinien 2013/34/EU, 2014/95/EU und 2013/50/EU. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0373>

- Europäische Kommission (2021 b): Bericht der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, die Europäische Zentralbank und den Europäischen Ausschuss für Systembanken über die Entwicklungen auf dem EU-Markt für Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß Artikel 27 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0029>
- Europäisches Parlament/Europäischer Rat (2006): Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043>
- Europäisches Parlament/Europäischer Rat (2014): Richtlinie 2014/95/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Oktober 2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nicht-finanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>
- Europäisches Parlament/Europäischer Rat (2020): 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. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852>
- Europäisches Parlament/Europäischer Rat (2022): Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
- Umweltgutachterausschuss (2019): Leitlinie zur Prüfung nach EMAS. Aufgaben von Umweltgutachterinnen und Umweltgutachtern. www.emas.de/publikationen/leitlinie-zur-pruefung-nach-emas

AUTOREN + KONTAKT

Hannes Rössel ist seit 2021 als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Nuremberg Campus of Technology (NCT) und neuerdings am Mittelstand-Digital Zentrum Franken tätig. Er forscht im Bereich Nachhaltigkeitsreporting und -management sowie an Extended-Reality-Ansätzen für Nachhaltigkeitstransparenz.



Nuremberg Campus of Technology (NCT),
Fürther Straße 246 b, 90429 Nürnberg.
E-Mail: Hannes.Roessel@th-nuernberg.de



Mario Lodigiani leitet die Geschäftsstelle des Umweltgutachterausschusses (UGA) und unterstützt den UGA bereits seit 2008 bei Maßnahmen zur Förderung und Verbreitung von EMAS (Eco-Management and Audit Scheme), zunächst als Referent und seit 2020 als Geschäftsführer.

Bernburger Straße 30/31, 10963 Berlin.
Tel.: +49 30 29773233, E-Mail: Mario.Lodigiani@uga.de,
Internet: www.emas.de



Dr. Frank Ebinger ist seit 2017 Inhaber der Professur für Nachhaltigkeitsorientiertes Innovations- und Transformationsmanagement am Nuremberg Campus of Technology (NCT). Seit 2019 ist er Mitglied des Vorstands des Umweltgutachterausschusses (UGA) beim Bundesumweltministerium, seit 2023 ist er Vorsitzender.

Nuremberg Campus of Technology (NCT),
Fürther Straße 246 b, 90429 Nürnberg. Tel.:
+49 911 5880-2753, E-Mail: Frank.Ebinger@th-nuernberg.de