

Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ)

„Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten gemäß CSRD quo vadis?
Herausforderungen aus Sicht der Unternehmen,
Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsräte“

Anne d’Arcy, Udo Jung, Annette Köhler, Jens Laue, Robert Link, Kai-Uwe Marten, Jens Poll,
Nicole Ratzinger-Sakel, Volker Specht, Markus Warncke, Marc Wössner

Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ)

- ... verfolgt das Ziel, das Zusammenspiel der verschiedenen Elemente der Corporate Governance zu diskutieren und z. B. durch die Formulierung von Best Practices mitzugestalten. Dabei wird auch die Entwicklung der regulatorischen Rahmenbedingungen aktiv begleitet.



- Siehe zur Zusammensetzung, Aktivitäten und Publikationen:
<https://www.schmalenbach.org/index.php/arbeitskreise/unternehmensfuehrung/externe-und-interne-ueberwachung-der-unternehmung>

- 1. Normativer Rahmen zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten**
- 2. Sieben ausgewählte Herausforderungen bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten**
- 3. Herausforderungen: Reifegrad der Systeme, Auswahl des Prüfers, Ausmaß an Prüfungssicherheit**
 - 1) Perspektive der Unternehmen
 - 2) Perspektive der Wirtschaftsprüfer
 - 3) Perspektive der Aufsichtsräte
- 4. Fazit**

1. Normativer Rahmen



- CSRD (Abl. EU 2022 Nr. L 322, 15), 5.1.2023 in Kraft getreten
- Änderungen gegenüber NFRD (Abl. EU 2014 Nr. L 300, 1)
 - Erweiterung der zu adressierenden Nachhaltigkeitsaspekte,
 - Einführung verpflichtender European Sustainability Reporting Standards (ESRS)
 - Einbeziehung der in Drittstaaten ansässigen Mutterunternehmen bestimmter EU-Unternehmen/ Zweigniederlassungen
 - Anwendungsbereich stufenweise erweitert:
 - 2024 kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften, Banken/ Versicherungen mit mehr als 500 Mitarbeitern
 - 2025 Kapitalgesellschaften und denen gleichgestellte Kap&Co,
 - später: KMU und Mutterunternehmen aus Drittstaaten
 - Prüfungspflicht ist zunächst mit limited assurance vorgesehen.



- Deutschland hat die CSRD nicht rechtzeitig in deutsches Recht umgesetzt, bislang nur Regierungsentwurf (Reg-E) zur Umsetzung (24.7.2024).

1. Normativer Rahmen

§ 289b HGB-E



- Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um einen Nachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

§ 324b HGB-E



- Prüfungspflicht, wenn eine Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts gemäß §§ 289b und 315b HGB vorzunehmen ist

§ 324c HGB-E



- Prüfung, ob der Lagebericht gem. §§ 289b bis 289e und 289g oder der Konzernlagebericht gem. §§ 315b, 315c und 315e aufgestellt worden ist und Prüfung nach Maßgabe der von der EU-Kommission angenommenen Standards, sofern vorhanden

§ 315b HGB-E



- Pflicht zur Erweiterung des Konzernlageberichts um einen Konzernnachhaltigkeitsbericht; Befreiungen; Beteiligung von Arbeitnehmervertretern

EGHGB



- Prüfung mit Limited Assurance, bis die EU-Kommission Standards zur Prüfung mit hinreichender Sicherheit angenommen hat

§ 324j HGB-E



- Es gelten die gleichen Haftungsregeln wie für den Abschlussprüfer

(Konzern-) Nachhaltigkeitsbericht,
Prüfungspflicht,
Prüfungsgegenstand
und Haftung

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.1 Reifegrad der Systeme und Prüfungsbereitschaft

- Bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen werden Instanzen in einem Unternehmen, die i. R. d. bisher keinerlei Berührungspunkte mit dem Abschlussprüfer hatten, wie bspw. die Bereiche Arbeitssicherheit, Gleichstellung oder der betriebliche Umweltschutz, gebeten, dem Nachhaltigkeitsprüfer Daten und/oder Dokumente als Prüfungsnachweise zu liefern.
 - Wer hat in einem Unternehmen die koordinierende Funktion im Hinblick auf die Aufstellung und Prüfung des Nachhaltigkeitsberichtes (für die Abschlussprüfung i. d. R. das Rechnungswesen)?
 - Liegen die vom Nachhaltigkeitsprüfer erforderlichen Daten und/oder Dokumente überhaupt vor?
 - Liegen diese Daten in strukturierter Form vor?
 - Wie kann die Vollständigkeit und Richtigkeit der Daten sichergestellt werden?

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.2 Herausforderung: Auswahl des Prüfers der Nachhaltigkeitsinformationen

- Gemäß Reg-E zum CSRD-Umsetzungsgesetz sind Nachhaltigkeitsinformationen ausschließlich von Wirtschaftsprüfern zu prüfen.
- Andere europäische Länder (bspw. Frankreich und Spanien) haben sich für eine Öffnung des Marktes auch für Drittanbieter entschieden.
 - Der gesetzliche Abschlussprüfer auch als Nachhaltigkeitsprüfer?
 - Ein anderer Wirtschaftsprüfer als Nachhaltigkeitsprüfer?
 - Drittanbieter (sog. unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen) als Nachhaltigkeitsprüfer?

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.3 Herausforderung: Ausmaß an Prüfungssicherheit

- Reg-E zum CSRD-Umsetzungsgesetz: Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen erfolgt zunächst mit einem Urteil, das auf der Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit beruht (limited assurance).
- Die EU-Kommission erwägt bis spätestens Oktober 2028 Prüfungsstandards zu verabschieden bzw. anzunehmen, die eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit (reasonable assurance) zulassen.
 - Anerkennung ISSA 5000 durch die EU-Kommission?
 - Faktische Unterschiede zwischen einer Prüfung mit begrenzter versus hinreichender Sicherheit?
 - Entstehung einer (neuen) Erwartungslücke?
 - Sollten Stakeholder informiert werden, *inwiefern* sich eine Prüfung mit begrenzter Prüfungssicherheit von einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit unterscheidet?

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.4 Herausforderung: Connectivity

- Abschlussprüfung und Nachhaltigkeitsprüfung weisen viele sachliche Überschneidungen auf.
 - Financial Statements enthalten Informationen, die aus Nachhaltigkeitsaspekten resultieren und Nachhaltigkeitsinformationen wirken sich auf die finanzielle Situation und Finanzberichterstattung aus (z.B. klimapolitische Ziele).
 - Wie kann ein Mechanismus, der die Connectivity der beiden Prüfungen fördert, ausgestaltet werden?
- Connectivity innerhalb der Teams im Unternehmen?
- Connectivity zwischen Abschlussprüfer, Nachhaltigkeitsprüfer und anderen Dienstleistern und Experten, die einzelne Nachhaltigkeitsinformationen prüfen.

Mechanismen erforderlich, die im Hinblick auf die Connectivity effiziente und reibungslose Prüfungsabläufe fördern

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.5 Herausforderung: Wesentlichkeit

- Konzept der doppelten Wesentlichkeit bei der Berichterstattung versus Grundsatz der Wesentlichkeit bei der Prüfung
 - ESRS 1: Konzept der doppelten Wesentlichkeit (double materiality):
 - Outside In-Perspektive (financial materiality): Unternehmen müssen betrachten, welche Auswirkungen Nachhaltigkeitsfaktoren, wie z. B. der Klimawandel oder Biodiversität, auf den Unternehmenserfolg und künftige Cashflows haben.
 - Inside Out-Perspektive (impact materiality): Unternehmen müssen betrachten, welche Auswirkungen das unternehmerische Handeln auf andere, d.h. auf Menschen, Gesellschaft und Umwelt hat.
 - Stellen diese beiden Perspektiven der doppelten Wesentlichkeit eine tatsächliche Herausforderung in der Prüfungspraxis dar?
 - Kreis der Stakeholder?

Festlegung des Kreises der relevanten Stakeholder und Beschäftigung mit Wesentlichkeitsüberlegungen notwendig

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.6 Herausforderung: Wertschöpfungsketten

- Für Angaben in der Finanzberichterstattung ist grundsätzlich der Konsolidierungskreis maßgeblich, bei Nachhaltigkeitsberichterstattung sind neben dem Konsolidierungskreis auch die (vor- und nachgelagerte) Wertschöpfungsketten von Bedeutung.
 - Identifikation aller relevanten Wertschöpfungsketten?
 - Wie soll das Unternehmen an (verlässliche) Informationen aus den vor- und nachgelagerten Wertschöpfungsketten kommen?
 - Einfluss der Risiken in den Wertschöpfungsketten auf das Geschäftsmodell?

Verstärkte Nutzung von Informationen Dritter mit unterschiedlichem Grad der Verlässlichkeit sowie Grenzen der Datenbeschaffung

2. Sieben ausgewählte Herausforderungen

2.7 Herausforderung: (negative) Markt- und Stakeholderreaktionen

- Antizipation von Markt- und Stakeholderreaktionen bei eingeschränktem oder versagtem Prüfvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht
 - Keine empirische Evidenz über primären Effekt (z. B. Aktienkurs)
 - Mögliche sekundäre Effekte: schlechtere Ratings bei Banken oder nichtgegebene Darlehen, schlechtere Analystenprognosen, Kunden kaufen die Produkte nicht mehr und Mitarbeiter verlassen das Unternehmen oder bewerben sich erst gar nicht.
 - Ansatzpunkte für weitere Reaktionen der Stakeholder?

Markt- und Stakeholderrisiken abschätzen und über angemessene und ausreichende Anstrengungen beim Unternehmen entscheiden

3. Herausforderungen

	Perspektive			
Herausforderung	Forschung	Unternehmen	Wirtschaftsprüfer	Aufsichtsräte
1) Reifegrad der Systeme	Wenig belastbare Erkenntnisse	Marc Wössner	Jens Laue	Jens Poll
2) Auswahl des Prüfers	Anne d'Arcy	Markus Warncke	Volker Specht	Jens Poll
3) Ausmaß an Prüfungssicherheit	Anne d'Arcy	Marc Wössner	Robert Link	Jens Poll

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Unternehmen

- Zentrale Aufgabe ist die Sicherstellung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Daten.
- Dies ist eng verknüpft mit weiteren Herausforderungen, bspw.
 - Ausmaß an Prüfungssicherheit,
 - Wesentlichkeitsgrundsatz,
 - Wertschöpfungskette
 - Connectivity.
- Hohe Anzahl an zu berichtenden Metriken
 - Quantitative Berichterstattung einschließlich Definition von Datenquellen (Messdaten, Abrechnungsdaten, Hochrechnungen, Schätzungen sowie Dokumentationsvorgaben)
 - Qualitative Berichterstattung
- Aufsetzen einer Projektorganisation: Wer ist die verantwortliche/koordinierende Stelle innerhalb der Organisation?

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Unternehmen

- Status Quo: Datenerhebungsprozess
 - Derzeit Lernprozess
 - Definition Reporting-Prozesse
 - Implementierung unterstützende IT-Systeme
 - Definition der Datenquellen in den Bereichen E, S und G
- Prozess der Konsolidierung der Daten, Definition des Konsolidierungskreises
- Etablierung von Kontrollen im Erhebungsprozess, eventuell interne/externe Prüfung der unterstützenden IT-Systeme
- Interne Vollständigkeitserklärung auf zu berichtende Informationen?

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Unternehmen

- Haben die für die Prüfung relevanten Bereiche (ausgereifte) Reportingprozesse, ein IKS sowie RMS, auf die sich der Nachhaltigkeitsprüfer stützen kann?

Eine Ausweitung der Reportingprozesse sowie eine Weiterentwicklung des IKS und RMS ist notwendig, um bspw. auf die heterogenen Datenquellen zu reagieren.

Die Einrichtung einer koordinierenden Funktion zur Bereitstellung der für die Nachhaltigkeitsprüfung erforderlichen Daten ist essenziell.

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Bei der Abschlussprüfung besteht ein gemeinsames und eingeübtes Verständnis davon, welche Daten oder Dokumente als Prüfungsnachweis gelten. Dies lässt sich nur bedingt auf die bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen erforderlichen Nachweise übertragen.
 - In erster Linie müssen die Unternehmen selbst die Anforderungen an die Qualität der Nachweise bestimmen und kommunizieren, die den Aufstellungen der Nachhaltigkeitsberichte zugrunde liegen.
 - Dies kann nur iterativ erfolgen, da die Prüfer zunächst ein Verständnis dafür erlangen, wie die Unternehmen vorgehen.
- Die Unternehmen müssen teilweise wegen fehlender Primärdaten mit Schätzungen arbeiten. Die Anforderungen an die Prüfung von Schätzungen sind vergleichsweise hoch.

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Die Datenermittlung für die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung wird mithilfe von deutlich mehr unterschiedlichen und ggf. dezentralen IT-Systemen erfolgen.
 - Die Prüfer müssen voraussichtlich eine größere Anzahl von IT-Systemen aufnehmen (IT-Umgebung, d. s. IT-Infrastruktur, IT-Anwendungen und IT-Prozesse), um ein Verständnis über das IT-Kontrollsystem zu erlangen.
 - Die IT-Systeme müssen insbesondere bei Prüfung mit hinreichender Sicherheit ggf. einer Aufbau- und Funktionsprüfung unterzogen werden.

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Aufsichtsräte

- Die Unternehmen sind dabei, geeignete Systeme in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu entwickeln. Der Aufsichtsrat wird ein Augenmerk darauf legen, wie vorhandene und zu erweiternde Systeme als integrierte Systeme zusammenwirken und damit den Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat in die Lage versetzen, seine Verpflichtungen nach § 107 Abs. 3 AktG-E zu erfüllen.
- Zwar war auch bisher das Verständnis, dass die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses sehr weit zu verstehen ist und die Nachhaltigkeitsberichterstattung umfasst (vgl. D3 DCGK). Des Weiteren sieht der Reg-E in der Gesetzesbegründung zu Artikel 4 (Änderung des Aktiengesetzes) und hier in den Ausführungen zu Nummer 2 vor: „Die Überwachung des Prozesses der Nachhaltigkeitsberichterstattung schließt das Berichtsformat nach Artikel 29d der Bilanzrichtlinie in der durch die CSRD eingefügten Fassung ein. Ferner ist der vom Unternehmen durchgeführte Prozess zur Ermittlung der Informationen, über die Bericht erstattet wurde, im Einklang mit den nach der Bilanzrichtlinie angenommenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung umfasst.“

3.1 Reifegrad der Systeme: Perspektive der Aufsichtsräte

- Ein Rückgriff auf die Interne Revision ist wichtig, wird aber durch die allgemeine Ressourcenknappheit (fehlende Erfahrung und zum Teil noch zu entwickelnde Kompetenzen) erschwert.
- Es wird verstärkt auf externe Expertise zurückgegriffen werden müssen.

3.2 Auswahl des Prüfers: Forschung

- Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durch Wirtschaftsprüfer mit eindeutig positiveren Effekten im Vergleich zu einer Prüfung durch Drittanbieter.
(Marten/Lorenzer, DB 2024, S. 611-615; Velte, WPg 2023; S. 1293 f.)
 - Knapp 60 Studien finden qualitativ hochwertigere und glaubwürdigere Berichterstattung.
 - Aber: einige Studien zeigen nur insignifikante Zusammenhänge
 - Aber: eine Studie zeigt höhere Prüfungsqualität bei Prüfung durch Drittanbieter
(Hummel/Schlick/Fifka, Journal of Business Ethics 2019, 733-757)
- Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durch Wirtschaftsprüfer führt zu
 - höherer Prüfungsqualität,
(Martinez-Ferrero/Garcia-Sanchez Journal of Business Ethics 2018, S. 971-990)
 - qualitativ hochwertigeren Prüfungsvermerken.
(Bollas-Araya/Polo-Garrido/Segui-Mas, Australian Accounting Review 2019, S. 692-707)

3.2 Auswahl des Prüfers: Forschung

- Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durch Wirtschaftsprüfer
 - führt zu signifikant positiven finanziellen Auswirkungen,
(Velte, WPg 2023; S. 1293)
 - kann das Unternehmensrisiko senken,
(Elbardan/Uyar/Kuzey/Karman, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 2023, S. 1579)
 - führt zu einer stärkeren Senkung der Eigenkapitalkosten,
(Martinez-Ferrero/Garcia-Sanchez, Business Ethics: A European Review 2017, S. 223-239)
 - führt zu einer höheren Wahrscheinlichkeit der Kreditvergabe,
(Quick/Inwinkl, Meditari Accountancy Research 2020, S. 833-862).
 - hat auf den positiven Zusammenhang zwischen der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten und der sozialen und ökologischen Reputation keinen Einfluss. (Birkey/Michelon/Patten/Sankara, Accounting Forum 2016, S. 143).

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Unternehmen

- Die Prüfung der finanziellen Informationen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung aus einer Hand ist aus folgenden Gründen vorzugswürdig:
 - Hohe Sachkompetenz der Nachhaltigkeitsprüfer der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aufgrund der hohen Anzahl von CSRD-Prüfungen
 - Gute Kenntnis der Besonderheiten des Unternehmens durch den Austausch mit den Jahresabschlussprüfern
 - Prüfer aus der gleichen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für die Nachhaltigkeitsberichterstattung wie den Jahresabschluss erleichtern die Zusammenarbeit bei der Prüfung und die Einhaltung des Prüfungskalenders

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Die Prüfung der finanziellen Informationen und der Nachhaltigkeitsberichterstattung aus einer Hand ist aus folgenden Gründen vorzugswürdig:
 - Know-how und Qualität
 - Integration
 - Akzeptanz und Timing
 - Gesamtverantwortung

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Know-how und Qualität:
 - Strikte Regulierung von Wirtschaftsprüfern: interne Qualitätsmanagementsysteme, externe Qualitätskontrollen und eine öffentliche externe Berufsaufsicht
 - Methodenwissen
 - Erfahrung in der Interpretation von regulatorischen Vorgaben
 - Etablierte Prozesse für Unabhängigkeitsvorschriften
 - Identischer Qualitätsmaßstab für Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen geboten
 - Gesamtverständnis über das Unternehmen

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Integration:
 - Eine integrierte Berichterstattung erfordert eine integrierte Prüfung
 - Beitrag zur Gewährleistung der Kohärenz von Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen

- Akzeptanz und Timing:
 - Einheitlicher Prozess und einheitlicher Ansprechpartner

- Gesamtverantwortung:
 - Allgemein anerkannte Grundsätze zur Einbindung von Experten
 - Geteilte Prüfungsverantwortung gefährdet die Gesamtqualität der Prüfung der integrierten Berichterstattung

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Risiken für einen zeitgerechten Abschluss der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen, wenn die Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen nicht durch den Abschlussprüfer erfolgen würde:
 - Unterschiedliche / neue Ansprechpartner für das Unternehmen
 - Zusätzliche Abläufe, Terminpläne, Abstimmungsprozesse und Austauschmethoden im Prüfungsprozess und bei Kommunikation von Feststellungen mit Vorstand/Aufsichtsrat
 - Verschiebung zeitlicher Horizont zur Verifizierung des elektronischen Berichtsformats (ESEF) (Artikel 29d der CSRD)
 - Verpflichtende Prüfung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und Würdigung von „sonstigen Informationen“ durch den Abschlussprüfer >> Urteil eines Dritten würde abgewartet
 - Wechselseitige Beziehungen zwischen Finanz- und Nachhaltigkeitsinformationen könnten zu gegenseitiger Abhängigkeit der Prüfungsurteile führen

3.2 Auswahl des Prüfers: Perspektive der Aufsichtsräte

- Einen Automatismus zur Wahl des gesetzlichen Abschlussprüfers kann es nicht geben, da dies u. a. von der Kompetenz und Erfahrung, aber auch der bestehenden Unabhängigkeit abhängt, ob der gesetzliche Abschlussprüfer überhaupt in Betracht kommt.
 - So haben Prüfer teilweise extensiv bei der Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung beraten, so dass der Prüfungsausschuss einen anderen Wirtschaftsprüfer (oder ggf. einen anderen unabhängigen Nachhaltigkeitsprüfer) beauftragen wird.
- Der Kommunikations- und Koordinierungsaufwand wird für den Prüfungsausschuss/Aufsichtsrat steigen, da auch bei Wahl des gesetzlichen Abschlussprüfers i.d.R. sehr unterschiedliche Teams mit unterschiedlichen verantwortlichen Prüfungspartnern involviert sein werden.

3.3 Prüfungssicherheit: Forschung

- Definitionen zur Unterscheidung zwischen begrenzter und hinreichender Sicherheit
 - Unter einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit wird nach ED ISSA 5000.17(d)(ii) ein Auftrag verstanden, der das Auftragsrisiko auf ein im Einzelfall akzeptables Maß reduziert (acceptable level of risk).
 - Das Prüfungsrisiko ist bei Aufträgen zur Erlangung mit begrenzter Sicherheit jedoch höher als bei Aufträgen zur Erlangung mit hinreichender Sicherheit (acceptable low level of risk).
 - Prüfungsurteil begrenzte Sicherheit: Aus den vorgenommenen Prüfungshandlungen und aus den vorliegenden Nachweisen sind keine Sachverhalte bekannt geworden, dass die Nachhaltigkeitsinformationen nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Kriterien aufgestellt sind (Negativaussage).
 - Prüfungsurteil hinreichende Sicherheit: Prüfungsurteil darüber, dass die Nachhaltigkeitsinformationen in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Kriterien aufgestellt sind.

3.3 Prüfungssicherheit: Forschung

- Studien zum Einfluss des Ausmaßes an Prüfungssicherheit zeigen:
 - Prüfungsadressaten verstehen den Unterschied zwischen limited und reasonable assurance nicht (Roebuck/Simnett/Ho, Accounting & Finance 2000, S. 211-232; Hasan/Roebuck/Simnett, Auditing: A Journal of Practice and Theory 2003, S. 171-187).
 - Prüfung mit hinreichender Sicherheit kann Effekt verstärken, u.a.
 - höhere Glaubwürdigkeit des Berichts (Sheldon/Jenkins, Accounting, Auditing & Accountability Journal 2020, 501-528),
 - verbesserte Nachhaltigkeitsleistung, (Rohani/Jabbour/Aliyu, Journal of Applied Accounting Research 2023, S. 701-725)
 - höhere Investitionsbereitschaft, (Gerwanski/Velte/Mechtel, European Management Journal 2021, S. 103-126)
 - günstigere Entscheidungen von Banken. (Quick/Inwinkl, Meditari Accountancy Research 2020, S. 833-862)
- Ergebnis: In der längerfristigen Perspektive sollte die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen mit hinreichender Sicherheit erfolgen, da diese zukünftig genauso wichtig sein werden wie Finanzinformationen.

3.3 Prüfungssicherheit: Perspektive der Unternehmen

- Die meisten Organisationen befinden sich derzeit noch in einem Lernprozess, dies dürfte die Entscheidung über das Ausmaß der Prüfungssicherheit beeinflussen
 - Limited assurance als derzeit gängige Praxis
 - Entscheidung für reasonable assurance in Einzelfällen
- Das Ausmaß der Prüfungssicherheit wird sich mit der Weiterentwicklung der Systeme und Prozess verändern
- Die zu erwartenden Prüfungskosten steigen in Abhängigkeit vom Assurance Level

3.3 Prüfungssicherheit: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Das Konzept der begrenzten Sicherheit ist ermessensbehafteter als das Konzept der hinreichenden Sicherheit
- Mit ED ISSA 5000 werden die Anforderungen an eine Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen mit hinreichender und begrenzter Sicherheit weiter konkretisiert

Ausgewählte Unterschiede zwischen einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit vs. mit begrenzter Sicherheit (Tendenzaussagen auf Basis des ED ISSA 5000)

Risikobeurteilungen	Verständnis IKS	Aufbauprüfung	Wirksamkeitsprüfung	Weitere Prüfungsnachweise
Identifizierung und Beurteilung der Fehlerrisiken auf Aussagenebene	Alle COSO Komponenten	Pflicht sich mit der Ausgestaltung und Implementierung bestimmter Kontrollen zu befassen	Durchführung auch auf Ebene der Kontrollaktivitäten üblich	Pflicht für aussagebezogene Prüfungshandlungen: Einzelfallprüfungen oder analytische PH
vs.	vs.	vs.	vs.	vs.
Identifizierung und Beurteilung der Fehlerrisiken auf Angabenebene („disclosure level“)	Ausgewählte COSO Komponenten bzw. Teile davon	Nur für den Fall, wenn Wirksamkeitsprüfungen geplant sind	Bislang eher unüblich	(Primär) Analytische PH

3.3 Prüfungssicherheit: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit ist keine kritische Durchsicht (Review), wie z.B. bei einem Zwischenabschluss
 - Ein Review wird aufbauend auf einem geprüften Vorjahresabschluss durchgeführt
 - Er ist eine kritische Würdigung auf der Grundlage einer Plausibilitätsbeurteilung
 - Eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit erfordert deutlich mehr Prüfungshandlungen

- Auch bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben die gesetzlichen Vertreter sicherzustellen, dass die Berichterstattung keine wesentlichen Falschdarstellungen enthält
 - Entbindet nicht von der Pflicht zur Einrichtung relevanter Kontrollen
 - Sofern der Prüfer auf Informationen stößt, die dazu führen, dass das Risiko ein vertretbares Maß übersteigt, hat er weitere Prüfungshandlungen durchzuführen
 - Grundsätzlich nicht geeignet als Phase-In-Lösung für Unternehmen, deren Systeme und Prozesse für die Aufstellung des Berichts (noch) nicht angemessen sind

3.3 Prüfungssicherheit: Perspektive der Wirtschaftsprüfer

- Gefahr eine Erwartungslücke im Hinblick auf Art und Umfang der Prüfung
 - Überwachungspflichten des Aufsichtsrats im Hinblick auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend der finanziellen Berichterstattung
 - Überprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die BaFin im Rahmen des Enforcement wie bei der finanziellen Rechnungslegung
 - Demgegenüber bleibt die gesetzlich geforderte Prüfungssicherheit mit begrenzter Sicherheit hinter der einer Abschlussprüfung (hinreichende Sicherheit) zurück
 - Insoweit Bedarf nach hinreichender Sicherheit besteht und dies machbar ist, erfordert dies eine freiwillige Beauftragung

- Für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung haben Prüfer und Aufsichtsorgan frühzeitig den erforderlichen Prüfungsumfang sowie die Prüfungstiefe zu diskutieren, sodass eine Erwartungslücke bezüglich der Prüfung mit begrenzter Sicherheit vermieden wird

3.3 Prüfungssicherheit: Perspektive der Aufsichtsräte

- Ein klares Verständnis für die Unterschiede zwischen limited/reasonable assurance ist nicht weit verbreitet (weder beim Aufsichtsrat noch zum Teil bei den Anbietern von Assurance Leistungen)
- Der Maßstab für die Prüfung durch den Aufsichtsrat (§ 171 AktG-E) in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung differenziert nicht in Bezug auf die Prüfungssicherheit. Hier fallen Prüfung durch den Abschlussprüfer/Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat (erneut) auseinander. Es stellt sich die Frage, ob hier nicht zu viel vom Aufsichtsrat verlangt wird?
- Welche Auswirkungen hat dies auf die Haftung des Aufsichtsrats?

4 Fazit

Ihre Fragen und
Anmerkungen?

