

Der Nachhaltigkeitsbericht als Prüfungsmandat

Aktuelle Praxistipps für Wirtschaftsprüfer

Methoden zur Generierung von Informationen für den Konzernnachhaltigkeitsbericht

1. Hintergrund	1
2. Originäre Ermittlung	1
3. Derivative Ermittlung	2
4. Schritte der derivativen Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung	3
4.1 Festlegung der zu berücksichtigenden Unternehmen und Teilkonzerne	3
4.2 Identifikation der aus Konzernsicht wesentlichen Themen in der Konzernnachhaltigkeitsbericht- erstellung	4
4.3 Vereinheitlichung der Nachhaltigkeitsberichts- informationen	5
4.4 Konsolidierung von in der Nachhaltigkeitsbericht- erstellung der Teileinheiten enthaltenen Angaben	7
5. Beurteilung der Methoden der Generierung	9

Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach ESRS unter ISSA 5000

1. Nachhaltigkeitsberichterstattung im Fokus	11
2. Die ESRS und ihre Prüfungsanforderungen	11
3. Die Rolle der Prüfungsstandards: ISAE 3000 (Revised), ISAE 3410 und ISSA 5000	12
4. Die Rolle wirksamer interner Kontrollen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung	14
5. Praktische Herausforderungen und Lösungsansätze	15

Wir helfen Ihnen gern!

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.



Für Fragen zur Berichterstattung:
 Christiane Nöcker
 Stellv. Chefredakteurin (verantwortlich)
 Telefon 02596 922-44
 Fax 02596 922-80
 E-Mail noecker@iww.de



Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):
 Susanne Kreutzer
 Projektleiterin Online
 Telefon 02596 922-42
 Fax 02596 922-99
 E-Mail kreutzer@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post



RECYCLED
 Papier aus
 Recyclingmaterial
FSC® C022279

natureOffice
natureOffice.com/DE-223-NLGBSL1

Rohstoffe
 Anlieferung
 Produktion



g CO₂e pro
250
 Druckprodukt



LESERSERVICE



Für Fragen zum Abonnement:
 IWW Institut, Kundenservice
 Max-Planck-Straße 7/9
 97082 Würzburg
 Telefon 0931 4170-472
 Fax 0931 4170-463
 E-Mail kontakt@iww.de

KONZERNNACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Methoden zur Generierung von Informationen für den Konzernnachhaltigkeitsbericht

von Prof. Dr. Hanno Kirsch, Meldorf

| Die EU-Richtlinie 2022/2464/EU schreibt für Mutterunternehmen großer Gruppen anstelle einer Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung vor. Dieser Beitrag befasst sich mit der sowohl in den Standards (ESRS) als auch im Schrifttum vernachlässigten Frage nach der Generierung der in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufzunehmenden Informationen. |

1. Hintergrund

Nach Art. 29a Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2022/2464/EU sind – nach der Umsetzung der Richtlinie 2022/2464/EU in nationales Recht – Mutterunternehmen einer großen Gruppe verpflichtet, in ihren Konzernlagebericht einen Konzernnachhaltigkeitsbericht aufzunehmen. In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass das Mutterunternehmen auch die Anforderungen für die Aufstellung eines Nachhaltigkeitsberichts auf Einzelunternehmensebene erfüllt (vgl. 29a Abs. 7 der Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2022/2464/EU) und deshalb von der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu befreien ist. Der Regierungsentwurf enthielt die Verpflichtung zur Aufnahme eines Konzernnachhaltigkeitsberichts in den Konzernlagebericht in § 315b Abs. 1 HGB-RegE und die Befreiung der Mutterunternehmen von der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzelunternehmensebene in § 289b Abs. 5 HGB-RegE.

Die Frage, wie die in den Konzernnachhaltigkeitsbericht aufzunehmenden Informationen zu ermitteln sind, wird weder in der Richtlinie 2022/2464/EU vom 14.12.22 (ABl. EU L 322/15 vom 16.12.22; im Folgenden CSRD) noch in den ESRS behandelt. Die als Vorbild für die ESRS dienenden GRI (Global Reporting Initiative; Sellhorn/Hombach/Müller/Wagner, WPg 23, 744) enthalten zwar ebenfalls keine Ausführungen zu Methoden der Generierung der Konzernnachhaltigkeitsinformationen, jedoch ist – im Unterschied zu ESRS 2 BP-1 – nach GRI 2.2 c) der Ansatz zu erläutern, der für die Konsolidierung von Informationen verwendet wird. In Analogie zur Generierung konsolidierter Finanzinformationen für den Konzernabschluss lassen sich die originäre und die derivative Methode unterscheiden.

2. Originäre Ermittlung

Nach der originären Methode zur Aufstellung eines Konzernabschlusses sind die abzubildenden Geschäftsvorfälle unmittelbar aus Sicht des Konzerns als berichterstattender Einheit zu erfassen. Dies setzt eine – von der Rechnungslegung der in den Konzern einzubeziehenden Unternehmen – unabhängige Konzernbuchführung (Pelka, Konzernbuchführung, 94, 1f.; Pawelzik, Die Prüfung des Konzerneigenkapitals, 03, 37f.) bzw. ein unabhängiges Kon-

Konzernlagebericht ist um Konzernnachhaltigkeitsbericht zu erweitern

Geschäftsvorfälle sind unmittelbar aus Sicht des Konzerns zu erfassen

Konzernzentrale
muss vollständigen
Überblick haben

zerninformationswesen (im Falle des Konzernlageberichts) voraus, in der bzw. in dem nur solche Geschäftsvorfälle aufgezeichnet werden, die eine (Aus-)Wirkung für die berichterstattende Einheit Konzern haben (Baetge/Kirsch/Thiele, Konzernbilanzen, 14. Aufl. 2021, 8). Überträgt man diese Methode auf die Generierung von Nachhaltigkeits(berichts)informationen, so sind bei originärer Ermittlung sämtliche nachhaltigkeits(berichts)relevanten Informationen in Bezug auf die zum Konzern gehörenden Konzernunternehmen einschließlich ihrer Wertschöpfungsketten bei der Konzernzentrale aufzuzeichnen, zu bewerten und daraus der extern offenzulegende Konzernnachhaltigkeitsbericht zu entwickeln.

Das bei der Konzernzentrale angesiedelte Berichtswesen muss es somit erlauben, sämtliche innerhalb des Konzerns aufzuzeichnenden nachhaltigkeitsrelevanten Informationen so abzubilden, als ob es sich um die in einem einzigen Unternehmen anfallenden und aufzuzeichnenden Informationen handelt. Dies setzt voraus, dass die Konzernzentrale – basierend auf einem entsprechenden Berichtssystem – einen vollständigen Überblick besitzt

- sowohl über sämtliche Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitssachverhalte und deren Intensität, die von den in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einzubeziehenden Unternehmen und Teilkonzernen einschließlich ihrer Wertschöpfungsketten (vgl. auch 4.1) ausgehen,
- als auch über die Auswirkungen der Nachhaltigkeitssachverhalte auf die in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einzubeziehenden Unternehmen bzw. Teilkonzerne (vgl. zur doppelten Wesentlichkeit z. B. BBP 23, 299 f. sowie ergänzend Baumüller/Schönauer, PiR 23, 131 ff).

Dementsprechend muss die Konzernzentrale zur Aufzeichnung aller nachhaltigkeitsrelevanten Informationen vorab eine Reihe von Festlegungen für das Berichtswesen treffen, insbesondere die konzernweit aufzuzeichnenden Auswirkungen exakt abgrenzen (vgl. auch Beispiel zu 4.4) und die Messung der zu erfassenden Auswirkungen standardisieren, insbesondere wenn eine Quantifizierung nicht oder nur schwer möglich ist.

3. Derivative Ermittlung

Damit Informationen
aggregiert werden
können ...

Aufgrund des Fehlens einer eigenständigen Konzernbuchführung, verbunden mit der Notwendigkeit, sämtliche auch auf Unternehmensebene angefallenen Geschäftsvorfälle hinsichtlich ihrer Konzernrelevanz zu untersuchen, wird für die Erstellung des Konzernabschlusses die derivative Methode angewendet. Diese leitet den Konzernabschluss ausgehend von den Jahres- und ggf. Teilkonzernabschlüssen der in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen oder Teilkonzerne ab, indem zunächst die Abschlüsse dieser Unternehmen bzw. Teilkonzerne im Hinblick auf eine Zusammenfassung vereinheitlicht und anschließend Transaktionen, die zwischen diesen stattfinden, eliminiert oder ggf. zwecks Erreichung einer aus Konzernperspektive korrekten Abbildung umqualifiziert werden.

... müssen sie zunächst
vereinheitlicht werden

Überträgt man diese Methode auf den Konzernnachhaltigkeitsbericht, so ist ausgehend von den auf Unternehmens- bzw. Teilkonzernebene erstellten (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichten die Konzernnachhaltigkeitsbericht-

erstattung abzuleiten. Um eine Aggregation der auf Unternehmens- bzw. Teilkonzernebene aufgezeichneten Nachhaltigkeitsinformationen zu ermöglichen, sind diese – ebenso wie bei der derivativen Ermittlung des Konzernabschlusses – zunächst zu vereinheitlichen. Anschließend müssen eventuell auftretende Doppelerfassungen von Sachverhalten bzw. Auswirkungen aus Konzernperspektive eliminiert und in Einzelfällen Umqualifizierungen dieser vorgenommen werden, um sie aus Konzernperspektive korrekt abbilden zu können.

4. Schritte der derivativen Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung

4.1 Festlegung der zu berücksichtigenden Unternehmen und Teilkonzerne

Nach ESRS 1.62 S. 1f. ist die für Zwecke der (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung berichtende Einheit zunächst mit jener für die (Konzern-)Abschlüsse identisch (ESRS 1.62 S. 2 und ESRS 2.5 b) [i]). Dies setzt allerdings voraus, dass grundsätzlich für alle in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einzubeziehenden Mutter- und Tochterunternehmen (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte vorliegen. Dies ist jedoch häufig nicht gegeben, da Tochterunternehmen in vielen Fällen bei Einbeziehung in einen Konzernnachhaltigkeitsbericht von der Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Unternehmensebene befreit sein sollen (vgl. Art. 19a Abs. 9 i. V. m. Abs. 10 der Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2022/2464/EU sowie zur geplanten Umsetzung § 289b Abs. 2 bis 4 HGB-RegE). Ebenso soll das einen Konzernnachhaltigkeitsbericht aufstellende Mutterunternehmen von der Erstellung eines Nachhaltigkeitsberichts befreit sein (vgl. 1.).

Allerdings ist auch zu prüfen, ob tatsächlich für sämtliche Konzernunternehmen eine Nachhaltigkeitsberichterstattung benötigt wird, da es entscheidend darauf ankommt, ob die vom jeweiligen Konzernunternehmen ausgehenden Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitssachverhalte und die von den Nachhaltigkeitssachverhalten auf das Unternehmen ausgehenden Auswirkungen wesentlich sind. Dies dürfte bei Mutterunternehmen mit reiner Holdingfunktion regelmäßig nicht der Fall sein. Zudem liegen auf Unternehmens- bzw. Teilkonzernebene immer dann (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte vor, wenn es sich um kapitalmarktorientierte Tochter- bzw. Mutterunternehmen handelt.

MERKE | Unabhängig von der rechtlichen Verpflichtung zur Aufstellung einer (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichterstattung wird diese stets dann zweckmäßig sein, wenn die nachgeordneten Mutter- und Tochterunternehmen verschiedene unabhängige Sparten des Konzerns repräsentieren, die sich in Bezug auf die wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte deutlich unterscheiden und primär durch das Management der Sparten gesteuert werden.

Über den Konsolidierungskreis für den Konzernabschluss hinaus sind in den Konzernnachhaltigkeitsbericht nach ESRS 1.63 S. 2 (vgl. zur diesbezüglichen Angabe ESRS 2.5 c) unter Verweis auf ESRS 1.62 ff.) auch Angaben zu den wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen aufzunehmen, die mit der

Es ist zu prüfen, ob für alle Konzernunternehmen ...

... eine Nachhaltigkeitsberichterstattung erforderlich ist

Angaben zur Wertschöpfungskette

Angaben außerhalb
des Konsolidierungs-
kreises des Konzern-
abschlusses

Dimensionen der
Schwere der Auswir-
kungen sind einheitlich
zu ermitteln ...

... und zu aggregieren,
um Berichtsthemen
auf Konzernebene
festzulegen

berichterstattenden Einheit Konzern durch seine direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette verbunden sind (vgl. zur temporären Befreiung von Angaben zur Wertschöpfungskette Art. 29a Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 2013/34/EU i. d. F. der Richtlinie 2022/2464/EU). Hiervon betroffen sind regelmäßig auch Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen, die Teil der Wertschöpfungskette des Konzerns sind. Da es sich bei diesen Unternehmen nicht um Tochterunternehmen handelt, greift für diese auch keine Befreiungsregelung von der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Darüber hinaus erstrecken sich einzelne Angaben der ESRS auch auf Unternehmen, Betriebe und teilweise auch einzelne Vermögenswerte (Anlagen) außerhalb des Konsolidierungskreises des Konzernabschlusses, sofern die operative Kontrolle über diese durch die berichterstattende Einheit ausgeübt wird. Dies betrifft beispielsweise die Angabe der Mengen von Schadstoffen, die in Anhang II des Europäischen Schadstofffreisetzungs- und verbringungsregisters (E-PRTR) aufgeführt sind, und von Mikroplastik aus Anlagen, über die die finanzielle oder betriebliche Kontrolle ausgeübt wird (vgl. ESRS E2.29), oder die Anzahl/Fläche der Betriebsstandorte in oder in der Nähe von Gebieten mit schutzbedürftiger Biodiversität oder Biodiversitäts-Schwerpunktgebieten (vgl. ESRS E4.35).

4.2 Identifikation der aus Konzernsicht wesentlichen Themen in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung

Da die doppelte Wesentlichkeitsschwelle auf Konzernebene anzuwenden ist, müssen zunächst die Maßstäbe zur Ermittlung der Auswirkungen über die einzubeziehenden Konzernunternehmen hinweg vereinheitlicht werden. Hierzu sind den Konzernunternehmen (konzern-)einheitliche (Bewertungs-)Maßstäbe für die Feststellung der Dimensionen der Schwere der Auswirkungen (Ausmaß, Reichweite und Unabänderlichkeit der Auswirkungen, vgl. ESRS 1.45) sowie die hierfür zu verwendenden Mess- bzw. Erhebungsmethoden einschließlich ggf. erforderlicher Schätzungen zu kommunizieren. Demgegenüber werden die Schwellenwerte zur Klassifizierung der Auswirkungen auf Ebene der einzelnen Konzernunternehmen für die Erstellung ihrer (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte unternehmensindividuell festgelegt. Schwieriger gestaltet sich die Vorgabe einheitlicher Maßstäbe für assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen sowie weitere Unternehmen der Wertschöpfungskette(n) der Konzernunternehmen, da der Einfluss des die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung aufstellenden Mutterunternehmens auf diese begrenzt ist. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich – ähnlich wie bei den Maßstäben für die finanzielle Wesentlichkeit – im Laufe der Zeit branchenspezifische Standards bzw. Praktiken herausbilden werden (so Christensen/Hail/Leuz, Review of Accounting Studies 21, p. 1223).

Im nächsten Schritt sind die beschriebenen, einheitlich ermittelten Auswirkungen hinsichtlich der Dimensionen des Schweregrads der Auswirkungen zu aggregieren, um die Berichtsthemen auf Konzernebene festzulegen. Dies ist vor allem in Konzernen mit heterogenen Geschäftsaktivitäten erforderlich, bei denen sich die wesentlichen Auswirkungen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen und Teilkonzernen einschließlich ggf. Betrieben und Betriebs-

teilen (im Folgenden: Teileinheiten) erheblich unterscheiden können. Ein – auf den konzerneinheitlichen Maßstäben aufsetzendes – vom Mutterunternehmen vorgegebenes Klassifizierungssystem für die einzelnen Dimensionen des Schweregrads der Auswirkungen erleichtert die Aggregation auf Konzernebene. Da insbesondere in Konzernen mit heterogenen Geschäftsaktivitäten nicht über alle wesentlichen Auswirkungen der Teileinheiten berichtet werden kann, muss das Mutterunternehmen in Bezug auf die einzelnen Dimensionen des Schweregrads jeweils eine entsprechend höhere „Berichtsschwelle“ (hierzu explizit ESRS 1.42) festlegen (ähnlich ESRS 1.102), bei deren Erreichen eine schwere und damit wesentliche Auswirkung aus Konzernsicht vorliegt.

■ Beispiel

Das Mutterunternehmen gibt seinen Teileinheiten in Bezug auf das Ausmaß der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten eine ordinale Skala mit den Stufen „sehr umfangreich“, „umfangreich“ und „begrenzt umfangreich“ sowie Richtlinien zur Klassifizierung der Auswirkungen vor. Abhängig von der Anzahl der identifizierten wesentlichen Auswirkungen können die einzelnen Teileinheiten in ihrem (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsbericht alle Auswirkungen als wesentlich und berichtspflichtig klassifizieren, die für sie mindestens als „sehr umfangreich“ oder „umfangreich“ einzustufen sind. Demgegenüber könnte sich die höhere Berichtsschwelle auf Konzernebene darin widerspiegeln, dass von einer schweren und damit wesentlichen Auswirkung nur auszugehen ist, wenn bei mindestens 10 % der in die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung einzubeziehenden Teileinheiten das Ausmaß der Auswirkung eines bestimmten Nachhaltigkeitssachverhalts als „sehr umfangreich“ oder bei mindestens 50 % der Teileinheiten als „umfangreich“ zu klassifizieren ist.

Sofern eine Teileinheit viele wesentliche Auswirkungen auf Nachhaltigkeitssachverhalte ermittelt und daher nur über ihre „sehr umfangreichen“ Auswirkungen berichtet, kann ein bei dieser Teileinheit als „sehr umfangreich“ klassifizierter Nachhaltigkeitssachverhalt im Konzern die höhere Berichtsschwelle dann verfehlen, wenn „sehr umfangreiche“ Auswirkungen im Konzern nur bei dieser Teileinheit festgestellt werden. Umgekehrt kann jedoch ein bei dieser Teileinheit als „umfangreich“ klassifizierter Nachhaltigkeitssachverhalt, der die Berichtsschwelle auf Unternehmensebene nicht erreicht (vgl. ESRS 2 GOV-4, insbesondere ESRS 2.32 zur entsprechenden Dokumentations- und Berichtspflicht von identifizierten Nachhaltigkeitsaspekten, die unterhalb der „Wesentlichkeits“-Berichtsschwelle liegen), im Konzern berichtspflichtig sein, wenn dieser Nachhaltigkeitssachverhalt bei mehreren anderen Teileinheiten als „umfangreich“ oder „sehr umfangreich“ klassifiziert ist.

Vorgabe einer ordinalen Skala und Berichtsschwelle auf Konzernebene

4.3 Vereinheitlichung der Nachhaltigkeitsberichtsinformationen

Um eine Konsolidierung der Inhalte der (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte der Teileinheiten zu ermöglichen, müssen die Nachhaltigkeitsinformationen vergleichbar sein. Dies betrifft insbesondere

- eine mögliche Vereinheitlichung der Abschlussstichtage der in den Konzernnachhaltigkeitsbericht einzubeziehenden Nachhaltigkeitsberichte und
- eine Vereinheitlichung der Abbildung von Nachhaltigkeitsberichtsinformationen.

Nachhaltigkeitsinformationen müssen vergleichbar sein

Vereinheitlichung der
Währungseinheiten ist
von untergeordneter
Bedeutung

Stichtag von Konzern-
nachhaltigkeitsbericht
und -abschluss müs-
sen übereinstimmen

Gleiche bzw. ähnliche
Sachverhalte werden
gleich bzw. ähnlich
abgebildet

Da es sich bei den quantitativen Nachhaltigkeitsinformationen überwiegend um Mengenangaben handelt, ist die Vereinheitlichung der Währungseinheiten in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung von untergeordneter Bedeutung. Die wenigen Wertangaben beziehen sich auf den (Konzern-)Abschluss, woraus sich eine Anknüpfung an die Währungsumrechnung im Konzernabschluss ergibt (vgl. z. B. ESRS S1.103, wonach eine Abstimmung des Gesamtbetrags der Geldbußen, Sanktionen und Schadenersatzzahlungen für Vorfälle, Beschwerden und schwerwiegende Auswirkungen im Zusammenhang mit Menschenrechten mit dem aussagekräftigsten im Konzernabschluss enthaltenen Betrag durchzuführen ist).

4.3.1 Vereinheitlichung der Abschlussstichtage

Da der Konzernnachhaltigkeitsbericht Bestandteil des Konzernlageberichts ist (vgl. 1.) und sich einzelne Angaben im Konzernnachhaltigkeitsbericht auf solche im Konzernabschluss beziehen (z. B. ESRS E1.43), muss auch der Stichtag des Konzernnachhaltigkeitsberichts mit dem Stichtag des Konzernabschlusses übereinstimmen. Um Verzerrungen mit dem Konzernabschluss zu vermeiden, sind Anpassungen des Stichtags des Nachhaltigkeitsberichts von Tochterunternehmen nur dann vorzunehmen, wenn diese auch in zulässiger Weise für den Konzernabschluss erfolgt sind (insbesondere bei Abweichungen zwischen den Stichtagen einzelner Konzernunternehmen und dem Konzernabschlussstichtag von mehr als drei Monaten gemäß § 299 Abs. 2 S. 2 HGB).

Da in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung weitere Unternehmen der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu berücksichtigen sind, die andere Berichtszeiträume als das Mutterunternehmen haben können, erlaubt ESRS E1.AR 42 die Treibhausgasemissionen dieser Unternehmen mit denen der Konzernunternehmen (zur Ermittlung der Scope-3- und Gesamt-Treibhausgasemissionen; vgl. BBP 24, 81 f.) zusammenzufassen, selbst wenn die Berichtszeiträume nicht übereinstimmen, jedoch gleich lang sind und es sich um die aktuellsten Daten handelt. Dabei dürfen die Zeiträume um mehr als drei Monate voneinander abweichen. Gleiches dürfte auch für andere Angaben von Unternehmen der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette gelten.

4.3.2 Vereinheitlichung der Abbildung von Nachhaltigkeitsinformationen

Die Vereinheitlichung der Abbildung von Nachhaltigkeitsinformationen bedeutet, dass bei verschiedenen Teileinheiten gleiche bzw. ähnliche Sachverhalte bei diesen gleich bzw. ähnlich abgebildet und zwischen den Teileinheiten ungleiche Sachverhalte bei diesen entsprechend unterschiedlich abgebildet werden (vgl. zur Definition des Grundsatzes der Vergleichbarkeit nach ESRS 1 App. B QC 10 ff.). In Bezug auf die qualitativen Angaben zu den Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten, die darauf gerichteten (Teil-)Strategien, Maßnahmen und Zielen kann eine solche Vereinheitlichung der Abbildung durch konzerneinheitliche Richtlinien (insbesondere zur Klassifizierung und zum Detaillierungsgrad der Beschreibung) umgesetzt werden (vgl. auch 4.2). Wie unter 4.2 erläutert, enthalten die (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte der Teileinheiten zwar vollständige Angaben zu den im Rahmen ihres Due Diligence-Prozesses (BBP 23, 358) untersuchten Auswirkungen, jedoch beziehen sich die in ihren (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichten dargestellten (Teil-)Strategien, Maßnahmen und Ziele nur auf die auf ihrer Ebene jeweils wesentlichen Auswirkungen. Sofern auf Konzernebene Auswirkungen

wesentlich sind, die die Wesentlichkeitsschwelle einzelner Teileinheiten nicht erreichen (vgl. Beispiel unter 4.2), muss das Mutterunternehmen bei diesen Teileinheiten ggf. Informationen zu den (Teil-)Strategien, Maßnahmen und Zielen in Bezug auf diese Auswirkungen nacherheben.

4.4 Konsolidierung von in der Nachhaltigkeitsberichterstattung der Teileinheiten enthaltenen Angaben

Die Konsolidierung betrifft sowohl quantitative als auch qualitative Angaben.

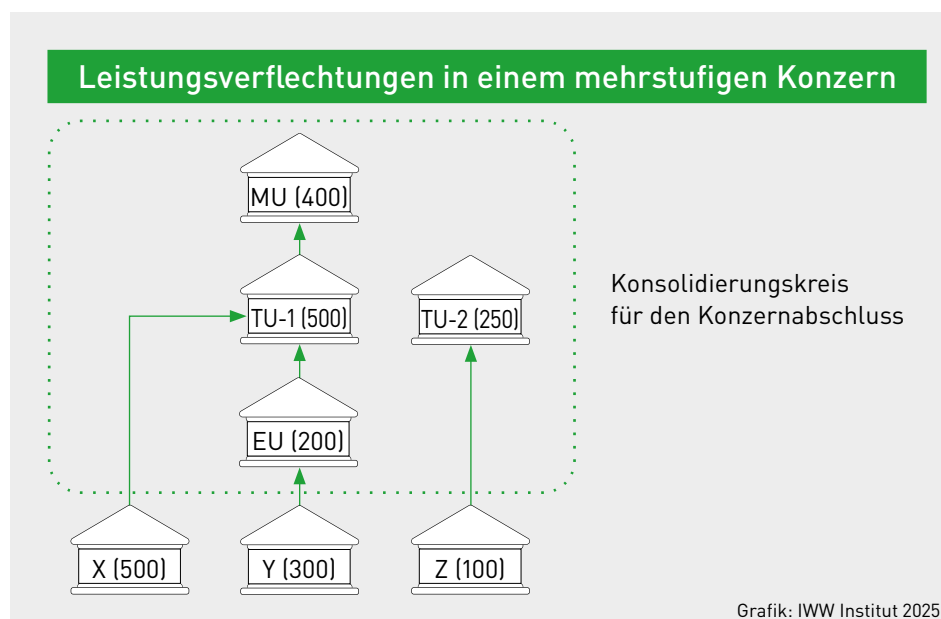
4.4.1 Quantitative Angaben

Die Addition vergleichbar ermittelter quantitativer Daten (vgl. 4.3) der für eine bestimmte Offenlegungsanforderung einzubeziehenden Unternehmen kann zu einer Mehrfachberücksichtigung bestimmter Sachverhalte in den Summenwerten führen, die in der Überleitung zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung zu eliminieren sind. Im Bereich der Umweltstandards kommt es z. B. bei den Angaben zu den Scope-3- und damit auch bei den Gesamt-Treibhausgasemissionen (ESRS E1-6) zu Mehrfachzählungen von Treibhausgasemissionen der vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette sowohl hinsichtlich der zur Wertschöpfungskette zählenden Konzernunternehmen als auch hinsichtlich der konzernfremden Unternehmen:

- Zum einen sind die Treibhausgasemissionen des in der Wertschöpfungskette eines anderen Konzernunternehmens stehenden Konzernunternehmens einmal als Treibhausgasemission Scope 1 und je nach Länge der konzerninternen Wertschöpfungskette mindestens ein weiteres Mal als Treibhausgasemission Scope 3 berücksichtigt (ähnlich Beiersdorf/Fink/Schmoltz, BB 23, 2350).
- Zum anderen kommt es dann zu Mehrfachzählungen der Treibhausgasemissionen Scope 3, wenn die konzerninterne Wertschöpfungskette innerhalb des Konzerns, in die das konzernfremde Unternehmen eingebunden ist, mehr als eine Stufe umfasst.

Doppelzählungen durch Addition vergleichbar ermittelter quantitativer Daten ...

... sind zu eliminieren



Es sind zwei
Eliminierungen
durchzuführen

■ Beispiel

Gegeben sei die in der Abbildung dargestellte Konzernstruktur. Das Mutterunternehmen MU beherrscht unmittelbar die Tochterunternehmen TU-1 und TU-2 sowie mittelbar das Enkelunternehmen EU. X, Y und Z sind konzernfremde Unternehmen. Die Lieferbeziehungen sind durch Pfeile dargestellt. Die unmittelbaren Treibhausgasemissionen der Konzernunternehmen bzw. die Treibhausgasemissionen, die bei den konzernfremden Unternehmen auf die Lieferungen an die Konzernunternehmen entfallen, sind in Mengeneinheiten (ME) in Klammern angegeben.

Aus den Treibhausgasemissionen Scope 3 sind diejenigen herauszurechnen, die von den Konzernunternehmen bereits als Treibhausgasemissionen Scope 1 berichtet worden sind: Eliminierung 1 i. H. v. 700 ME, wovon 500 ME auf TU-1 und 200 ME auf EU entfallen. Eliminierung 2 betrifft die Mehrfachzählung der Treibhausgasemissionen der vorgelagerten Wertschöpfungskette. Da MU die gesamte vorgelagerte Wertschöpfungskette in den Scope-3-Treibhausgasemissionen erfasst hat, sind sowohl die von TU-1 berichteten Scope-3-Treibhausgasemissionen i. H. v. 1.000 ME als auch die von EU berichteten Scope-3-Treibhausgasemissionen i. H. v. 300 ME zu eliminieren.

■ Konsolidierung der von den Konzernunternehmen berichteten Treibhausgasemissionen Scope 3

	MU	TU	EU	Eliminierungen	Konzern
Treibhausgasemissionen Scope 1	400	750	200		1.350
Treibhausgasemissionen Scope 3	1.500	1.100	300	- 700 (1) - 1.300 (2)	900

Aufgrund der dreistufigen Lieferkette innerhalb des Konzerns (EU – TU-1 – MU) kommt es zu einer zweifachen Eliminierung der bei Y verursachten, der Lieferkette zuzurechnenden Treibhausgasemissionen.

Weiterhin können im Rahmen der Konsolidierung Umgliederungen vorzunehmen sein, wenn Sachverhalte aus Konzernperspektive anders zu würdigen sind als aus Sicht der Teileinheiten (z. B. im Fall der Speicherung der von einem Konzernunternehmen emittierten Treibhausgase durch ein anderes Konzernunternehmen).

4.4.2 Qualitative Angaben

Bei der konsolidierten Darstellung der qualitativen Angaben ist zu unterscheiden, ob die jeweilige Offenlegungspflicht nur eine oder mehrere Teileinheiten des Konzerns betrifft. Im ersten Fall wird es sich zumeist um Angaben des Mutterunternehmens handeln. Dies betrifft vor allem die Angaben zu den Unternehmensorganen nach ESRS 2 GOV-1 bis 3 und GOV-5 sowie die Angaben nach ESRS G1 „Unternehmenspolitik“ (BBP 23, 356 ff.). Die Angaben in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung entsprechen denen des Nachhaltigkeitsberichts auf Unternehmensebene (des Mutterunternehmens).

Falls eine Offenlegungspflicht mehrere Teileinheiten betrifft, sind ähnlich wie bei den Angaben zu den Unternehmensführungspraktiken in der Konzernerklärung zur Unternehmensführung (vgl. § 315d HGB) aggregierte, auf den Konzern insgesamt bezogene Angaben zu machen. Dabei kann keine Wiedergabe der Angaben der einzelnen Teileinheiten gefordert werden, sondern es

Es ist zu unterscheiden,
ob die jeweilige
Offenlegungspflicht
nur eine ...

... oder mehrere
Teileinheiten betrifft

sind generalisierende Aussagen in Bezug auf diese Offenlegungspflicht zu treffen (ähnlich z. B. BT-DRS 18/5256, 85), die sich im Vergleich zu den unternehmensbezogenen Angaben mehr durch Informationsbreite als durch Informationstiefe auszeichnen sollten (vgl. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 14. Aufl. 2024, § 315d HGB Rz. 17).

Sind die qualitativen Angaben der Teileinheiten zu einer bestimmten Offenlegungspflicht, insbesondere aufgrund konzerneinheitlicher Vorgaben, weitgehend identisch (z. B. Beschreibung der Prozesse zur Identifizierung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen nach ESRS 2 IRO-1), genügt eine einmalige Darstellung mit dem Hinweis auf deren konzernweite Geltung. Bei abweichenden Angaben der Teileinheiten ist zu prüfen, ob unter Wesentlichkeitsaspekten zumindest eine teilweise Zusammenfassung (z. B. für sachlich abgegrenzte Geschäftssegmente) möglich ist und die Angaben in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend (z. B. segmentbezogen) zu differenzieren sind. Andernfalls ist das Spektrum der Angaben in Bezug auf diese Offenlegungspflicht darzustellen. Dabei ist es zweckmäßig, in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung vorrangig die Angaben zu machen, die von den für diesen Nachhaltigkeitsaspekt bedeutsamsten Teileinheiten berichtet werden, und – entsprechend ESRS 1.103 – davon abweichende Angaben anderer Teileinheiten ebenfalls darzustellen.

5. Beurteilung der Methoden der Generierung

Im Folgenden werden nur die Vorteile der originären und der derivativen Methode behandelt, da diese gleichzeitig die Nachteile der jeweils anderen Methode darstellen.

Die originäre Methode vermeidet den zusätzlichen Zeit- und Kostenaufwand, der mit der alternativen Aufstellung von nicht vorliegenden (Teilkonzern-) Nachhaltigkeitsberichten auf Ebene der Teileinheiten verbunden ist (vgl. 4.1). Unabhängig davon werden möglicherweise nicht von allen Teileinheiten die (Teilkonzern-)Nachhaltigkeitsberichte bzw. nicht alle in diesen enthaltenen Informationen für den Konzernnachhaltigkeitsbericht benötigt, insbesondere wenn aus Unternehmens- bzw. Teilkonzernsicht wesentliche Auswirkungen die Wesentlichkeitsschwelle auf Konzernebene nicht erreichen. Zudem kann selbst bei derivativer Generierung der umgekehrte Fall auftreten, dass die auf Ebene der Teileinheiten erhobenen Informationen für die Aufstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts nicht vollständig sind (vgl. 4.2). Darüber hinaus kann es im Einzelfall auch bei der derivativen Erstellung erforderlich sein, Daten bei den Teileinheiten nachzuerheben, um konzerneinheitliche Maßstäbe für die Ermittlung von Auswirkungen und konzerneinheitliche Mess- und Erhebungsmethoden einschließlich Schätzmethoden in der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung umzusetzen (vgl. 4.3).

Ein wesentlicher Vorteil der derivativen Methode dürfte hingegen in einer höheren Berichtsqualität des Konzernnachhaltigkeitsberichts liegen. Hierzu trägt der zu erwartende höhere Grad an Vollständigkeit in der Abdeckung der wesentlichen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit aufgrund der Erhebung und Aufzeichnung der Auswirkungen auf dezentraler Ebene maßgeblich

Bei weitgehend identischen Angaben genügt einmalige Darstellung

Originäre Methode vermeidet zusätzlichen Zeit- und Kostenaufwand

Höhere Berichtsqualität bei der derivativen Methode

Detailliertere
Dokumentation und
bessere Prüfbarkeit

bei. Demgegenüber besteht bei originärer Aufstellung das Risiko, dass die Konzernleitung wesentliche Auswirkungen der gesamten Konzernaktivitäten einschließlich der diesen vor- und nachgelagerten Wertschöpfungsketten sowie bedeutende Stakeholdergruppen übersieht.

Gleichzeitig sollte die Erhebung der Informationen auf Ebene der Teileinheiten zu einer höheren Genauigkeit führen. Unmittelbar hiermit verknüpft ist eine wesentlich detailliertere Dokumentation der in die Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung eingehenden Nachhaltigkeitsinformationen. Dies betrifft u. a. den Prozess der Identifizierung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit sowie der damit verbundenen Wertschöpfungsketten. Gerade die Dokumentation der vorgenannten Offenlegungspflicht ermöglicht den systematischen Nachweis von Unterschieden zwischen den wesentlichen Auswirkungen auf Gruppenebene und denjenigen auf der Ebene eines oder mehrerer Tochterunternehmen nach ESRS 1.103. Unmittelbar mit einer besseren Dokumentation ist auch eine bessere Prüfbarkeit der Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung verbunden.

Höherer Prüfungs-
maßstab erwartet

MERKE | Mit einem in der Zukunft zu erwartenden höheren Prüfungsmaßstab dürften auch die Anforderungen an die Dokumentation der Konzernnachhaltigkeitsinformationen steigen. Gemäß Art. 26a Abs. 3 Unterabs. 2 und 3 der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie) hat die EU-Kommission bis spätestens 1.10.28 zu beurteilen, ob ein Übergang von einer Prüfung mit begrenzter hin zu einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit möglich ist und ggf. entsprechende Standards zu erlassen.

Darüber hinaus reduziert sich bei der dezentralen Methode die Komplexität der Aufstellung des Konzernnachhaltigkeitsberichts für die Konzernzentrale. Zwar können bei dieser Art der Aufstellung teilweise Rückkopplungen zwischen der Konzernzentrale und den Teileinheiten auftreten, die Nacherhebungen von Informationen auslösen können (vgl. 4.3.2), jedoch kann sich die Konzernzentrale hier im Wesentlichen auf organisatorische Vorgaben zur Datenbereitstellung und den Prozess der Konsolidierung der Informationen beschränken.

Eigenes Nachhaltig-
keitsmanagement
der Teileinheiten
bietet Vorteile

Darüber hinaus werden die Teileinheiten bei der derivativen Methode im Regelfall auch ein eigenes Nachhaltigkeitsmanagement aufbauen. Sofern die Konzernleitung die Verantwortung für das Nachhaltigkeitsmanagement verursachungsgerecht an die Teileinheiten delegiert und damit weiteres Potenzial zur Komplexitätsreduktion auf ihrer Ebene hebt, ergeben sich für die Teileinheiten Möglichkeiten zur Ausgestaltung des Nachhaltigkeitsmanagements. So dürfte auch eine größere Identifikation der Teileinheiten mit den von ihnen erhobenen Daten, den durchgeführten Stakeholder-Beteiligungsprozessen sowie den eingeleiteten Steuerungs- und Nachverfolgungsmaßnahmen erreicht werden können als bei einer zentralen Steuerung. Zudem können einzelne Maßnahmen zur Minderung und Beseitigung negativer Auswirkungen nur von den betroffenen Teileinheiten ergriffen werden.

NEUE STANDARDS UND NEUE HERAUSFORDERUNGEN

Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach ESRS unter ISSA 5000

von WP, StB, Sustainability-Auditor IDW Dr. Stefan Grabs und
WP, StB, Sustainability-Auditor IDW Alexander Friedemann, beide www.nexia.de

| Mit der Verabschiedung des „International Standards on Sustainability Assurance (ISSA) 5000“ im November 2024 hat die Zukunft der einheitlichen Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten Gestalt angenommen. Damit können die Wirtschaftsprüfer ihren Teil zum Erfolg der neuen, gerade beginnenden Ära der Nachhaltigkeitsberichterstattung beitragen. |

1. Nachhaltigkeitsberichterstattung im Fokus

Mit der Einführung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und der verbindlichen Anwendung der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) hat sich die Landschaft der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland und den anderen EU-Ländern grundlegend verändert.

Dass nach dem Ende der Ampelkoalition in Berlin nun mit knapp zwei Jahren Verspätung festgestellt wird, dass die notwendige, grüne Transformation der Wirtschaft nicht ohne Anstrengungen umzusetzen ist, ändert daran wenig.

Eine in den kommenden Jahren stark wachsende Zahl von Unternehmen ist nicht nur verpflichtet, umfassende Nachhaltigkeitsinformationen bereitzustellen, sondern diese auch prüfen zu lassen. Dabei kommen unterschiedliche Standards ins Spiel: der zuletzt vor gut zehn Jahren überarbeitete „International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised)“, der einen einheitlichen Rahmen für die unterschiedlichsten Prüfungsleistungen außer Jahres- und Konzernabschlussprüfungen bereitgestellt hat und auch für die meist freiwillige Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen herangezogen wurde, der ISAE 3410 zur Prüfung von Aussagen über Treibhausgase und eben der neue ISSA 5000. Dieser Artikel beleuchtet die Prüfungsanforderungen und zentralen Unterschiede zwischen den Standards und zeigt auf, wie sich die Neuerungen insbesondere in Deutschland auswirken.

2. Die ESRS und ihre Prüfungsanforderungen

Die ESRS geben einen umfassenden Rahmen für die Berichterstattung zu Umwelt-, Sozial- und Governance-Themen (ESG) vor. Sie setzen auf die „doppelte Wesentlichkeit“, die sowohl die Auswirkungen eines Unternehmens auf Umwelt und Gesellschaft als auch die Rückwirkungen externer Faktoren auf das Unternehmen berücksichtigt.

Neben der eigenen Geschäftstätigkeit ist dabei auch die gesamte Wertschöpfungskette zu berücksichtigen und zu allen als wesentlich eingestuften Nachhaltigkeitsaspekten sind grundsätzlich auch Ziele darzustellen, die sich das berichtende Unternehmen kurz-, mittel- und langfristig gesetzt hat sowie

Einführung der CSRD
und verbindliche
Anwendung
der ESRS

Verpflichtende
Prüfung der
Nachhaltigkeits-
berichte

Doppelte Wesent-
lichkeit als Grund-
lage

Berücksichtigung
der gesamten
Wertschöpfungskette

Konzepte und Maßnahmen samt Finanzierung zu benennen, mit denen die Ziele erreicht werden sollen.

Diese Anforderungen haben direkte Konsequenzen für die Prüfungspraxis:

- Qualitative und quantitative Inhalte müssen gleichermaßen geprüft werden.
- Prognosen und Schätzungen sind verstärkt in die Prüfung einzubeziehen.
- Datenherkunft und Nachvollziehbarkeit auch nichtfinanzieller Daten gewinnen an Bedeutung.
- Vergleichbarkeit und Transparenz stehen im Mittelpunkt der Berichterstattung.
- Durch die elektronische Auszeichnung der Informationen werden Prüfungshandlungen (noch) technischer.

Beurteilung der
Konsistenz und
Glaubwürdigkeit

Für Wirtschaftsprüfer ergibt sich die Herausforderung, die Konsistenz und Glaubwürdigkeit dieser Berichte zu beurteilen – eine Aufgabe, die durch die Anwendung von Prüfungsstandards unterstützt wird.

3. Die Rolle der Prüfungsstandards: ISAE 3000 (Revised), ISAE 3410 und ISSA 5000

Der **ISAE 3000 (Revised)** ist ein allgemeiner Prüfungsstandard, der für viele Zwecke, u. a. auch für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen, herangezogen werden kann. Dies war bis heute regelmäßig der Fall, vor allem in EU-Ländern, in denen anders als in Deutschland Nachhaltigkeitsberichte auch bisher schon prüfungspflichtig waren. Er definiert die Grundprinzipien und Verfahren für Prüfungsaufträge, bietet jedoch keine spezifischen Leitlinien für Nachhaltigkeitsberichte. Als Vorteil kann die hohe Flexibilität bei der Anwendung gesehen werden. Nachteil ist aber die fehlende Detailtiefe für spezifische ESG-Themen.

Prüfung von
Treibhausgas-
berichten

Der Standard **ISAE 3410** wurde speziell für die Prüfung von Treibhausgasberichten entwickelt. Er bietet klare Vorgaben für die Prüfung von Emissionsdaten und war bisher insbesondere für Unternehmen mit umfangreichen Klimaberichten relevant. Allerdings greift er für die umfassenderen Anforderungen der ESRS zu kurz und wird vermutlich in absehbarer Zeit aufgehoben werden (basis for conclusions: ISSA 5000 and conforming and consequential amendments to other IAASB standards arising from ISSA 5000, par 19).

Erster global
einheitlicher Standard
für die Prüfung
von Nachhaltigkeits-
berichten

Der neue **ISSA 5000** ist der erste global einheitliche Standard für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten. Mit seiner Entwicklung wurde auf die erheblich gestiegene Bedeutung von Nachhaltigkeitsberichten reagiert. Es ist zu vermuten, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung zukünftig gleichwertig mit der finanziellen Berichterstattung in Jahres- und Konzernabschlüssen sein wird. Der ISSA 5000 kombiniert die Flexibilität von ISAE 3000 mit spezifischen Anforderungen an Nachhaltigkeitsthemen und ist neben anderen Rahmenwerken insbesondere auch auf die Bedürfnisse der ESRS abgestimmt:

- **Berücksichtigung der doppelten Wesentlichkeit** – ISSA 5000 geht detaillierter auf qualitative Informationen ein.
- **Einbindung von Nachhaltigkeitskriterien** – Der Standard ist an verschiedene Berichtsrahmen (neben den ESRS z. B. auch an die Standards der GRI und des ISSB) anpassbar.
- **Professionelle Unabhängigkeit** – Er ermöglicht die Anwendung durch nicht-wirtschaftsprüfende Fachleute, solange ethische und Qualitätsstandards eingehalten werden. Dies entspricht einem Wahlrecht, das in der CSRD den EU-Mitgliedsstaaten eingeräumt wurde.
- **Skalierbarkeit der Prüfungssicherheit** – ISSA 5000 sieht parallel Regelungen für eine Prüfung mit begrenzter und hinreichender Sicherheit vor.

Es wird daher auch erwartet, dass die EU zukünftig für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten die Anwendung des ISSA 5000 zwingend vorschreibt, um auch über die Prüfung nach einheitlichen Standards die Vergleichbarkeit der Nachhaltigkeitsberichte weiter zu fördern. Die CSRD sieht die Anerkennung eines verpflichtend anzuwendenden Prüfungsstandards durch die EU spätestens für das Jahr 2026 vor.

Die Beratungen über Stellungnahmen und Änderungsvorschläge hat von der Veröffentlichung der ersten Fassung des ISSA 5000 bis zur Verabschiedung rund ein Jahr in Anspruch genommen. Dies hat dazu geführt, dass die finale Version stärker die Anwendbarkeit für Unternehmen unterschiedlicher Größen und Komplexitäten betont. Dies war ursprünglich weniger klar formuliert. Daneben sind in der endgültigen Fassung spezifische Vorgaben zur doppelten Wesentlichkeit und zur Behandlung qualitativer Informationen enthalten, während anfangs das Thema Wesentlichkeit nur allgemein behandelt wurde. Zusätzlich wurden die Anforderungen an ethische Standards und Qualitätsmanagement präzisiert.

Dies schafft Klarheit für mögliche Anwender aus nicht-wirtschaftsprüfenden Berufen, wobei bisher nach dem Regierungsentwurf des CSRD-Umsetzungsgesetz in Deutschland vorgesehen ist, dass ausschließlich Wirtschaftsprüfer mit Nachhaltigkeitsprüfungen beauftragt werden können.

Schließlich bietet die finale Version detailliertere Leitlinien zur Erstellung von Prüfberichten, insbesondere zur Darstellung von begrenzter Sicherheit und hinreichender Sicherheit. Begrenzte Sicherheit bedeutet dabei, dass der Prüfer keine Anhaltspunkte dafür festgestellt hat, dass der Nachhaltigkeitsbericht wesentliche fehlerhafte Darstellungen enthält (negativ formuliertes Prüfungsurteil). Bis 2026 sind Prüfungsurteile über Nachhaltigkeitsberichte „nur“ mit begrenzter Sicherheit abzugeben. Bei einem Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit bestätigt der Prüfer hingegen, dass der Nachhaltigkeitsbericht allen Anforderungen des Gesetzes bzw. der ESRS entspricht (positiv formuliertes Prüfungsurteil).

Vorgesehen ist ein durch die EU verpflichtender Prüfungsstandard

Finale Version enthält spezifischere Vorgaben als der Entwurf

Finale Version bietet detaillierte Leitlinien zur Erstellung von Prüfberichten

4. Die Rolle wirksamer interner Kontrollen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

Prüfer wird nicht jeden Datenpunkt vollumfänglich prüfen

Inhaltlich ist es für die Ersteller von Nachhaltigkeitsberichten dabei wichtig, zu wissen, dass der Nachhaltigkeitsprüfer unabhängig vom Prüfungsstandard nicht jeden angegebenen Datenpunkt vollumfänglich bis zum letzten Beleg prüfen wird, um zu seinem Prüfungsurteil zu gelangen.

Es würde den zeitlichen Umfang und den Prüfungsaufwand nämlich unverhältnismäßig erhöhen, wenn sich der Prüfer beispielsweise bei der Angabe des Energieverbrauchs und Energiemix nach E1-5, sämtliche Stromrechnungen aller Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften vorlegen lassen würde, um daraus die ermittelte, bezogene Strommenge in MWh und die Aufschlüsselung nach den unterschiedlichen Quellen vollständig und lückenlos nachzuvollziehen.

Wichtiger als die Detailtiefe scheinen die Prozesse der Datenermittlung

Der Prüfer wird sich stattdessen sinnvollerweise fragen, wie der Prozess zur Ermittlung und Aufschlüsselung des Energieverbrauchs gestaltet ist. Dabei wird es hauptsächlich darum gehen, festzustellen, durch welche internen Kontrollen sichergestellt ist, dass der betreffende Datenpunkt zutreffend ermittelt wurde. Die Wirksamkeit dieser manuellen oder automatischen Kontrollen ist dann vom Prüfer zu würdigen bzw. zu testen. Kommt der Prüfer zum Ergebnis, dass die internen Kontrollen wirksam sind, kann er seine aussagebezogenen Prüfungshandlungen entsprechend einschränken.

Derartige Prüfungen des internen Kontrollsystems sind auch bei Jahres- und Konzernabschlüssen schon seit Langem zentraler Bestandteil fast aller Prüfungsprogramme und fester Bestandteil des risikoorientierten Prüfungsansatzes.

Auch bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung sollte daher der Prozess der Datenerhebung und -validierung von vornherein mitgedacht und zweckmäßig gestaltet werden und geeignete, wirksame interne Kontrollen umfassen.

Dem internen Kontrollsystem kommt größere Bedeutung zu

Das interne Kontrollsystem ist auch von Bedeutung für die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts. Hier ist insbesondere ein Unterschied bei den Prüfungshandlungen zwischen den beiden verschiedenen Prüfungsurteilen zu sehen: Zur Abgabe eines Prüfungsurteils mit begrenzter Prüfungssicherheit wird sich der Prüfer mit den Prozessen an sich beschäftigen und hier Prozessaufnahmen durchführen. Bereits dieser Schritt der Aufbauprüfung kann im Kontext der ESRS-Datenpunkte einen komplexeren Prüfungsprozess nach sich ziehen, wenn man an das obige Beispiel der Daten zum Energiemix denkt.

Die Funktionsfähigkeit der Kontrollen, die es hier ebenfalls zu implementieren gilt, werden in der Regel erst Gegenstand der Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit sein. Damit werden umfangreichere Funktionstests erst bei späteren Prüfungen für den Nachhaltigkeitsprüfer relevant. Bei der Vielzahl an Datenpunkten ist es jedoch ratsam, für das berichtspflichtige Unternehmen Kontrollen für den Datenfluss zeitnah zu implementieren. Hier kön-

nen oft Software-Tools eine gute Lösung für die Dokumentation sein, wenn entsprechende Anforderungen der Prüfer, u. a. an Freigabe- und Änderungsprozesse, berücksichtigt werden.

5. Praktische Herausforderungen und Lösungsansätze

Die Umsetzung der neuen Anforderungen stellt die Prüfer, die ohnehin schon intensiv um Nachwuchs für den Berufsstand werben müssen, vor erhebliche Herausforderungen. Dies gilt verstärkt, weil die Finanzierung von Investitionen in die grüne Transformation der Wirtschaft nicht zuletzt von ihrem Urteil über die Nachhaltigkeitsberichte abhängen wird. Dabei geht es besonders um:

- Datenverfügbarkeit – Die Prüfung von qualitativen Informationen bleibt komplex.
- Interdisziplinarität – Prüfer müssen zunehmend auf Experten aus anderen Bereichen zurückgreifen.
- Technische Anforderungen – Die Integration digitaler Prüfungsmethoden wird wichtiger. Kenntnisse der gängigen ESG-Softwarelösungen sind nötig.

Um diesen Herausforderungen gerecht zu werden, zeichnen sich folgende Lösungsansätze ab:

- Verstärkte Aus- und Fortbildung sowie Spezialisierung im Bereich ESG. Dies wird sich für angehende Wirtschaftsprüfer schon im Berufsexamen auswirken. Aber selbst gestandene Wirtschaftsprüfer müssen nachweisen, dass sie sich die notwendigen ESG-Kenntnisse angeeignet haben.
- Nutzung digitaler Tools für Datenanalysen und Nachverfolgung.
- Zusammenarbeit mit Fachleuten aus Umwelt- und Sozialwissenschaften.

FAZIT | Die Einführung des ISSA 5000 markiert einen Wendepunkt in der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten. Mit der präzisen Integration von Nachhaltigkeitskriterien und der Anpassbarkeit an verschiedene Berichtsrahmen bietet der Standard eine solide Grundlage für die Zukunft der Nachhaltigkeitsprüfung. Für Wirtschaftsprüfer in Deutschland bedeutet dies jedoch, dass sie sich intensiv mit den neuen Anforderungen der ESRS und den Unterschieden zwischen den bisher verwendeten ISAE-Standards und dem neuen ISSA 5000 auseinandersetzen müssen, um der steigenden Nachfrage nach qualitativ hochwertigen Prüfungen gerecht zu werden und ihren Beitrag zu leisten, dass die Grüne Transformation der Wirtschaft gelingt.

Umsetzung der neuen Anforderungen stellt enorme Herausforderungen dar

Paradigmenwechsel in der Prüfungspraxis

REDAKTION | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an
 IWW Institut, Redaktion „PN“
 Aspastr. 24, 59394 Nordkirchen
 Fax: 02596 922-99, E-Mail: pn@iww.de
 Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

ABONNENTENBETREUUNG | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der
 IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg
 Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: kontakt@iww.de
 Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg
 IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX



IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter pn.iww.de finden Sie

- Zusätzliche Beiträge und eine laufend aktualisierte Musterfallsammlung
- Ein Archiv der Heftausgabe
- Ergänzende Downloads (Checklisten, Musterformulierungen u.v.m.)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Nutzen Sie den kompletten Leistungsumfang von PN und schalten Sie Ihr Abonnement frei unter iww.de/anmelden. Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „PN“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)
- Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



NEWSLETTER | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Steuerberater auf
iww.de/newsletter:

- BFH-Leitsatz-Entscheidungen
- BGH-Leitsatz-Entscheidungen
- IWW kompakt für Steuerberater
- BFH-Anhängige Verfahren



SEMINARE | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: seminare.iww.de

PRAXIS NACHHALTIGKEIT (ISSN 2942-8696)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Niederlassung: Aspastraße 24, 59394 Nordkirchen, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 02596 922-0, Fax: 02596 922-99, E-Mail: info@iww.de, Internet: iww.de, Sitz: Max-Planck-Straße 7/9, 97082 Würzburg

Redaktion | RA Dipl.-Finw. Horst Rönig (Chefredakteur); Dipl.-Kffr., Nachhaltigkeitsmanagerin (FHM) Christiane Nöcker (stellv. Chefredakteurin, verantwortlich); Monika Veltel M.A. Medien- und Politikwissenschaftlerin (Onlineredakteurin)

Bezugsbedingungen | Das Abonnement umfasst die Nutzung aller digitalen Inhalte (Webseite pn.iww.de) sowie eine Heftausgabe pro Quartal. Es kostet pro Quartal 198 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Quartalsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität des Themas und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Zitierweise | Beispiele: „Müller, PN 24, 20“ oder „PN 24, 20“

Bildquelle | Titelseite: © Antony Weerut – stock.adobe.com

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

Zentrale Anlaufstelle für Fragen zur Produktsicherheit | Bernhard Münster, Tel. 02596 922-13, E-Mail: produktsicherheit@iww.de

GOGREEN

Wir versenden klimafreundlich
mit der Deutschen Post

IMPRESSUM

IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

**1 Abo =
3 Nutzer**

Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

PN Praxis Nachhaltigkeit unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrem Unternehmen auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

Und so einfach geht's: Auf iww.de anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

IWW INSTITUT

In Ihrem Abonnement enthalten:
Drei Nutzer-Lizenzen für die digitalen Inhalte

Direkt umsetzbare Empfehlungen, anschauliche Musterfälle, praktische Arbeitshilfen u. v. m. – Ihr Abonnement bietet digital umfangreiche Fachliteratur zu Ihrem Arbeitsgebiet. Aber nicht nur das: Ihr Abonnement enthält automatisch auch drei Lizenzen für Nutzer in Ihrer Hand/Praxis. Sie können auch Kollegen und Mitarbeiter auf die digitalen Inhalte zugreifen – ganz ohne weitere Kosten.

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1: Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter
■ www.iww.de/anmelden
Sie haben noch kein IWW Konto?
Dann registrieren Sie sich zunächst unter
■ www.iww.de/registerung

Anmeldung

Ich bin schon beim IWW Institut registriert.
max.muellermann@khanet.de

☐ Angemeldet bleiben

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter
■ **Mein Konto > Meine Aktivitäten**
oder geben Sie den Link www.iww.de/handcenter ein.

Mein Konto

**Kurzanleitung
herunterladen unter:
www.iww.de/s7219**