

KOMPETENZFELD NACHHALTIGKEITSBERICHTSERSTATTUNG

Studie zum Expertise-Profil von Umweltgutachtern für die nationale Umsetzung der CSRD-Prüfpflicht



IMPRESSUM

- Herausgeber:** **Geschäftsstelle des Umweltgutachterausschusses**
Bernburger Straße 30/31, 10963 Berlin
- E-Mail:** info@uga.de
- Telefon:** 030 297732-30
- Web:** www.emas.de
- Studie und Text:** **Forschungsprofessur für nachhaltigkeitsorientiertes
Innovations- und Transformationsmanagement am Nuremberg
Campus of Technologie**
Prof. Dr. Frank Ebinger, Hannes Rössel, Tiffany Heymann
unter Mitarbeit von:
Verband für Nachhaltigkeits- und Umweltmanagement e.V.
Bettina Heimer, Lennart Schleicher
- Titelbild:** Frank Kermann
- Stand:** August 2023

Wir danken den Mitgliedern und der Geschäftsstelle des Umweltgutachterausschusses für ihre hilfreichen Anmerkungen zur Studie.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wurde vereinzelt das generische Maskulinum verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint.

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassender Überblick und Handlungsempfehlungen für die Politik	4
1 Einleitung und Zielsetzung.....	7
1.1 Ausgangslage	7
1.2 Problemstellung	14
1.3 Ziele	14
1.4 Aufbau der Studie	15
2 Die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen im Rahmen der CSRD	16
2.1 Was? – Gegenstand der Prüfung	16
2.1.1 Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung.....	16
2.1.2 Elektronisches Berichtsformat.....	21
2.2 Wer? – Anforderungen an Prüfer	21
2.3 Wie? – Prüfungsregime	23
3 Umweltgutachter als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen	25
3.1 Kompetenzen und organisatorische Rahmenbedingungen	25
3.1.1 Ausbildung, Eignungsprüfung und kontinuierliche Fortbildung:	25
3.1.2 Qualitätssicherungssysteme:	28
3.1.3 Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis.....	29
3.1.4 Bestellung und Abberufung:	30
3.1.5 Untersuchungen und Sanktionen	31
3.1.6 Organisation der Arbeit:	32
3.1.7 Meldung von Unregelmäßigkeiten:.....	33
3.1.8 Zwischenfazit.....	33
3.2 Akkreditierung / Zulassung und Aufsicht	33
3.2.1 Anforderungen an Abschlussprüfer.....	33
3.2.2 Anforderungen an Umweltgutachter.....	35
3.2.3 Zwischenfazit.....	37
3.3 Prüfungsregime (Prüfsystematik und Prüftiefe).....	38
3.3.1 Prüfungsregime der Umweltgutachter.....	38
3.3.2 Standards zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen	40
3.3.3 Zwischenfazit.....	43
4 Zusammenfassende Thesen zur nationalen Umsetzung im Zusammenhang mit der unabhängigen Erbringung von Bestätigungsleistungen	44
5 Literaturverzeichnis	51

Zusammenfassender Überblick und Handlungsempfehlungen für die Politik

Am 5. Januar 2023 trat die neue Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in der Europäischen Union in Kraft. Betroffen von einer Berichtspflicht werden deutschlandweit dann ca. 15.000 Unternehmen sein - weit mehr als unter dem bis dato geltenden CSR-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG). Die neuen Vorschriften müssen innerhalb von 18 Monaten ab Inkrafttreten von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden.

Das Bundesministerium für Justiz arbeitet aktuell federführend an der Überführung der CSRD in deutsches Recht. Vor dem Hintergrund einer verlässlichen Qualität von Nachhaltigkeitsinformationen als Grundlage für (Investitions- und Kauf-) Entscheidungen von Anspruchsgruppen sowie dem bestmöglichen Dienst an Klima- und Umweltschutz unter Berücksichtigung der Einhaltung menschenrechtlicher Sorgfaltspflichten, möchte der Umweltgutachterausschuss in der Debatte um die Umsetzung in das deutsche Recht auf einen wichtigen Aspekt hinweisen:

Wir sollten bei der Umsetzung der CSRD nicht unnötig unsere in Deutschland bestehenden Wissens- und Kompetenzressourcen verschwenden und das in der CSRD eröffnete Mitgliedsstaatenwahlrecht nutzen, um ein komplementäres Prüfsystem zu ermöglichen. Hierzu sollten wir die bereits seit langem bestehende Expertise nutzen und den Weg für Umweltgutachter als ausgebildete Fachleute bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen öffnen.

Aktuelle Entwürfe des Bundesministeriums für Justiz sehen dies bisher nicht vor. Aus Sicht des Umweltgutachterausschusses wäre dies eine fatale Fehlentwicklung. Vor diesem Hintergrund setzt sich der Umweltgutachterausschuss dafür ein, dass Umweltgutachter sowie Umweltgutachterorganisationen ebenso für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten im Rahmen der CSRD anerkannt werden. Unser Anliegen mag auf den ersten Blick möglicherweise einen marginalen Aspekt bei der Überführung der CSRD in deutsches Recht adressieren. Er hat aber eine gewisse strukturelle Bedeutung bei der weiteren Ausgestaltung der Nachhaltigkeitspolitik Deutschlands, da Umweltgutachtern im Rahmen der gesetzlichen Regulierungen, z.B. zum Klimaschutz oder im Abfallrecht, bereits heute eine Reihe von übertragenen hoheitlichen Prüfaufgaben zukommen. Eine Einbindung von Umweltgutachtern als Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten im Rahmen der CSRD könnte dazu beitragen, dass Doppelarbeiten in den berichtenden Unternehmen vermieden werden. Dass dies in der Umsetzung der CSRD in nationales Recht ohne großen Aufwand möglich ist, will der Umweltgutachterausschuss mit Hilfe der vorliegenden Studie untermauern.

Prüfungsregime im Rahmen der CSRD: Bewährtes nutzen und konsolidieren!

Aus einer zunächst oberflächlichen Logik der klassischen Prüfung von Finanzberichten heraus, sieht die Richtlinie die Prüfung der zusätzlich zu berichtenden Nachhaltigkeitsinformationen als Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer an. Die inzwischen über jahrzehntelangen Erfahrungen aus der Umweltgutachterpraxis zeigen aber, dass die Prüfungen der Nachhaltigkeitsinformationen sowohl technische als auch naturwissenschaftliche Vorbildung benötigen und entsprechend sehr anspruchsvoll sein können. Es darf vermutet werden, dass Wirtschaftsprüfer kaum mit einem selbst mehrmonatigen Schulungsprogramm kurzfristig die notwendige Qualifikation für eine qualitativ hochwertige Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen aufbauen werden. Besonders der technische Sachverstand ist nicht leicht zu entwickeln. Gerade er ist aber notwendig, um die entsprechenden Nachhaltigkeitsinformationen verstehen und einordnen zu können. Zudem sind diese Qualifikationsprofile am Markt schwer zu akquirieren. Das zeigen zumindest die 30 Jahre Praxiserfahrung im System der EMAS-Umweltgutachter, die EU-weit bereits einen Teil von Nachhaltigkeitsinformationen prüfen.

Die EU-Kommission hat diese Probleme bereits im Vorfeld der Richtlinienentwicklung erkannt und wünscht sich dementsprechend einen offeneren, stärker diversifizierten Prüfungsmarkt, der aber auf der anderen Seite Unternehmen nicht mit zu vielen zusätzlichen Prüfschemata überfordert. So enthält die

CSRD ein Mitgliedstaatenwahlrecht zur genauen Bestimmung des Prüfers oder der Prüferin für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Hiermit ist es dem deutschen Gesetzgeber ermöglicht, auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen. So können neben den Wirtschaftsprüfern, die bereits die Prüfung des Finanzberichts durchführen (=Abschlussprüfer), ein zweiter (anderer) qualifizierter Wirtschaftsprüfer oder eine andere unabhängige Prüfungsinstanz außerhalb des Berufsstands (unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen beauftragt werden.

In Deutschland dürfte der enorme Zuwachs der Menge an Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten insbesondere kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vor enorme Herausforderungen stellen. Um die geforderte Expertise im nichtfinanziellen Prüfbereich zu bekommen, könnten Kooperationen mit unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen einen Weg ebnen und weitere Marktverschiebungen zu den großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vermindern helfen. Diese offeneren Regelung würde es auch kleineren und mittelständischen Wirtschaftsprüferkanzleien erlauben, flächendeckend die notwendigen theoretischen und praktischen Erfahrungen in die Prüfung von Lageberichten einzubinden, was den Anbietermarkt vergrößert und faire Wettbewerbsbedingungen auf dem deutschen Prüfermarkt schafft. Damit einhergehend reduziert sich das Risiko einer Gefährdung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern, schafft die Voraussetzungen für eine hohe Prüfungsqualität und letztlich ein hohes Vertrauen in die Testate.

Mit der Nutzung des Mitgliedsstaatenwahlrechts zur Einführung unabhängiger Bestätigungsleistungen würden wir in Deutschland einen Königsweg beschreiten, auf dem jede Seite ihren Sachverstand einbringen und Kompetenzen im Sinne einer effizienten Prüfung gebündelt werden könnten. Das trägt auf der anderen Seite dazu bei, Doppelarbeit in den berichtenden Unternehmen zu vermeiden, da Umweltgutachter ihre Arbeit zu zertifizierbaren Industrie- und Management-Standards einbringen können. Zudem trägt dies zur lange ersehnten Entschlackung der Berichtspflichten von Unternehmen bei – und das ohne Qualitätsverlust.

Nutzung anerkannter und erprobter Standards wie z.B. EMAS

Ein weiteres Argument für die Einbindung von Umweltgutachtern als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen findet sich in ihrer alltäglichen Testierungspraxis: Grundsätzlich ist der Wert von Industrie- und Managementstandards für die CSRD-konforme Berichterstattung nicht hoch genug einzuschätzen, weil sie Nachhaltigkeitsanforderungen zentral in die Praxis von Unternehmen überführen und als Grundlage von Berichten dienen. Am 31. Juli veröffentlichte die Europäische Kommission die Delegierten Rechtsakte zum ersten Set verpflichtender Berichtsstandards (ESRS) aus der neuen Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).¹ In die Entwicklung der ESRS-Standards sind zahlreiche bestehende Standards eingeflossen. Als bedeutendster gilt unter anderem die Global Reporting Initiative (GRI), aber auch der Deutsche Nachhaltigkeitskodex (DNK). Insofern lässt es den Rückschluss auf viele Schnittmengen zu. Unternehmen, die bereits GRI oder den Deutschen Nachhaltigkeitskodex (DNK) nutzen, finden einen erleichterten Einstieg in ESRS, denn vieles hat Wiedererkennungswert. Die ESRS-Standards referenzieren auch EMAS – das freiwillige Management- und Auditsystem, welches von der Europäischen Kommission in den 90er Jahren entwickelt wurde. So können dem ESRS1-Standard zufolge zu einzelnen Angaben, Daten und Kennzahlen aus der Umwelterklärung im CSR-Bericht referenziert werden, sofern diese auch den ESRS-Anforderungen entsprechen. Damit bieten sich EMAS-Anwendern eine Reihe von Synergien. Mit einer Bestandsaufnahme (Umweltprüfung) werden nachhaltigkeitsbezogene Daten systematisch erfasst und eingeordnet, um Strategien und Transformationsprozesse im Unternehmen in Gang zu setzen und zu verstetigen. Die externe Überprüfung des Managementsystems und der Angaben, Daten und Kennzahlen zur nachhaltigen Unternehmensführung durch zugelassene Umweltgutachter stellt ein belastbares Fortschrittsmonitoring von Nachhaltigkeitszielsetzungen drittgeprüft über Validierungen und Verifizierungen über die Jahre hinweg sicher. Hier nehmen Umweltgutachter als testierende Sachverständige bei der Umsetzung gesetzlicher

¹ Diese jüngste Entwicklung wurde zwar im Rahmen der Arbeit an der Studie weitestgehend antizipiert, konnte aber im Einzelnen nicht mehr in den Text einfließen. Hinsichtlich der Aussagen der Studie hat die Veröffentlichung der delegierten Rechtsakte aber keinerlei Auswirkungen. [Link zu den Rechtsakten \(ec.europa.eu\)](https://ec.europa.eu)

Vorgaben, z.B. im Klimaschutz oder auch durch die Validierung von Umweltmanagementsystemen nach EMAS eine zentrale Schlüsselrolle ein. Aus Sicht der Unternehmen wäre es auch aus diesem Grund sinnvoll, dass Umweltgutachter als unabhängige Prüfdienstleister fungieren könnten, um Doppelarbeit in den berichtenden Unternehmen zu vermeiden – und das ohne Qualitätsverlust.

Handlungsempfehlungen an die Politik

Die Ergebnisse der vorliegenden Studie des Umweltgutachterausschuss zeigen deutlich: Wir können unsere in Deutschland bereits seit langem bestehende Expertise nutzen und den Weg für ausgebildete Fachleute in der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen öffnen. Die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter weisen bereits heute eine hinreichende Qualifikation und entsprechende organisatorische Voraussetzungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen auf und können unmittelbar als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen fungieren.

Als staatlich beliehene Stelle entspricht die Deutsche Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) grundsätzlich den Anforderungen der Akkreditierungsverordnung 765/2008 und erfüllt die Anforderungen der EU für das Zulassungs- und Aufsichtsregime analog zur Wirtschaftsprüferkammer und zur Deutschen Akkreditierungsstelle GmbH (DAkkS). 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 DAU lässt bereits heute Umweltgutachter zu, und überwacht diese, deren Aufgabenspektrum einen großen Überschneidungsbereich mit dem Nachhaltigkeitsbericht im Rahmen der CSRD hat: Sie prüfen die Umwelt- und Nachhaltigkeitsinformationen in Umwelterklärungen in Verbindung mit dem bestehenden betrieblichen Managementsystem und der Berichterstattungspflichten vollumfänglich und validieren diesen Bericht.

Die vorliegende Studie bringt hierfür wesentliche Argumente vor:

1. Die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter*innen weisen bereits heute eine hinreichende Qualifikation und entsprechende organisatorische Voraussetzungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen auf und können unmittelbar als unabhängige Erbringer*innen von Bestätigungsleistungen fungieren.
2. Die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter*innen erfüllen heute bereits weitestgehend die Anforderungen der CSRD hinsichtlich der Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen.
3. Als staatlich beliehene Stelle erfüllt die Deutsche Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) grundsätzlich den europäischen Anforderungen im Sinne der Anforderungen der Akkreditierungsverordnung 765/2008 für das Zulassungs- und Aufsichtsregime analog zur Wirtschaftsprüferkammer und zur Deutschen Akkreditierungsstelle GmbH (DAkkS).

1 Einleitung und Zielsetzung

1.1 Ausgangslage

Die individuelle Nachhaltigkeitsleistung im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit nachzuweisen, stellt für Unternehmen vielfach eine besondere Herausforderung dar. Es geht hierbei darum, belastbare, wahrheitsgetreue, glaubhafte und verlässliche Darstellung der Organisation, ihrer Tätigkeiten sowie von Angaben und Daten zu veröffentlichen. Damit unterscheidet sich dieses Berichtserstattungsformat von ungeprüften Marketing-gesteuerten Berichtsformaten der Vergangenheit. Ein zentrales Element, um Transparenz über Umwelt-, Sozial- und Governance-Aspekte (engl. Environmental, Social, Governance, kurz: ESG) herzustellen, ist die freiwillige und verpflichtende Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse unterliegen mit der Non-Financial Reporting Directive (NFRD)², die in Deutschland bisher in Form des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes (CSR-RUG) im Jahr 2017 Anwendung findet, schon seit einiger Zeit Berichtspflichten zu nichtfinanziellen Informationen. Bestimmte große Unternehmen und Gruppen wurden verpflichtet, mindestens über Umwelt-, Sozial-, und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung zu berichten und dabei die folgenden Informationen offenzulegen: Geschäftsmodell des Unternehmens, verfolgte Konzepte, (einschließlich angewandter Due-Diligence-Prozesse), Ergebnisse dieser Konzepte, wesentliche Risiken und deren Handhabung sowie die wichtigsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren.³

Mit dem europäischen „Green Deal“ hat sich die Europäische Union (EU) das Ziel gesetzt, die europäische Wirtschaft zu einem modernen, ressourcenschonenden und wettbewerbsfähigen Vorreiter umzubauen und dabei bis 2050 der erste klimaneutrale Kontinent zu werden sowie die Ressourcennutzung vom Wirtschaftswachstum abzukoppeln. Außerdem sollen das Naturkapital der EU geschützt, bewahrt und verbessert und die Gesundheit und das Wohlergehen der Unionsbürger vor umweltbedingten Risiken geschützt werden.⁴

Um diese Ziele des „Green Deal“ zu erreichen, sind Kapitalströme in grüne Investitionen und Geschäftsmodelle umzulenken. Neben der Bewältigung ökonomischer Risiken, die sich aus dem Klimawandel, der Ressourcenverknappung, der Umweltzerstörung und sozialer Probleme ergeben, der Förderung von Transparenz und Langfristigkeit in der Finanz- und Wirtschaftstätigkeit ein zentrales Ziel des Aktionsplans Finanzierung nachhaltigen Wachstums darstellt.⁵

Um die vorgenannten Ziele zu erreichen, benötigt es allerdings eine belastbare Handlungsgrundlage, also transparente, relevante, vergleichbare und zuverlässige Informationen über die Nachhaltigkeitsleistung von Unternehmen. Diese Handlungsgrundlage konnte mit dem derzeitigen Rechtsrahmen der NFRD aufgrund ihrer unzureichenden Wirksamkeit nicht geschaffen werden.⁶

So gibt es hinsichtlich der **Relevanz** der berichteten Informationen deutliche Hinweise darauf, dass viele Unternehmen nicht zu allen wichtigen Aspekten der Nachhaltigkeit wesentliche Informationen offenlegen und stattdessen zahlreiche unwesentliche Informationen offenlegen. Zudem besteht ein wesentliches Problem in der begrenzten **Vergleichbarkeit** der Nachhaltigkeitsinformationen. So mangelt es sowohl beim Inhalt als auch bei der Darstellung von nachhaltigkeitsbezogenen Informationen an Kohärenz, die mit den bestehenden Standards und Rahmen für die Berichterstattung nicht angemessen hergestellt werden konnte. Neben der begrenzten Vergleichbarkeit der Nachhaltigkeitsinformationen stellt auch die begrenzte **Zuverlässigkeit** der Informationen ein erhebliches Problem dar, was darauf zurückgeführt werden kann, dass für den Inhalt der nichtfinanziellen Erklärung keine externe Prüfung

² Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2014).

³ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2014), Art. 1 Abs. 1 Nr. 1.

⁴ Vgl. Europäische Kommission (2019b), S. 2.

⁵ Vgl. Europäische Kommission (2018), S. 3.

⁶ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 13.

erforderlich ist. Darüber hinaus wird der **Anwendungsbereich** der NFRD kritisiert. Demnach sind viele Unternehmen, von denen Nutzer Nachhaltigkeitsinformationen benötigen, nicht verpflichtet solche Informationen offenzulegen.⁷

Mit der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)⁸ geht die Europäische Union nun bei der Regulierung der Nachhaltigkeitsberichterstattung einen Schritt weiter. Die CSRD wurde am 16. Dezember 2022 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und ist am 5. Januar 2023 auf EU-Ebene in Kraft getreten. Die Richtlinie muss in Deutschland und den anderen EU-Mitgliedsstaaten innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht überführt werden.

Mit der CSRD wird dementsprechend die derzeit geltende NFRD überarbeitet, wodurch sich die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen tiefgreifend ändern und der unzureichenden Wirksamkeit der NFRD begegnet wird.

Die CSRD nimmt eine Schlüsselrolle in den Plänen der EU-Kommission ein, die europäische Wirtschaftsordnung in Richtung eines nachhaltigen Wachstums zu transformieren.

Die nachfolgende Abbildung 1.1 liefert einen Überblick über das Zusammenspiel bestehender EU Vorschriften und zeigt, wie die CSRD darin eingebettet ist. Sie soll vollständige, relevante, vergleichbare und zuverlässige nachhaltigkeitsbezogene Unternehmensdaten sicherstellen und liefert damit die Grundlage für die Funktionsfähigkeit der veränderten gesetzlichen Rahmenbedingungen auf den europäischen Kapitalmärkten.

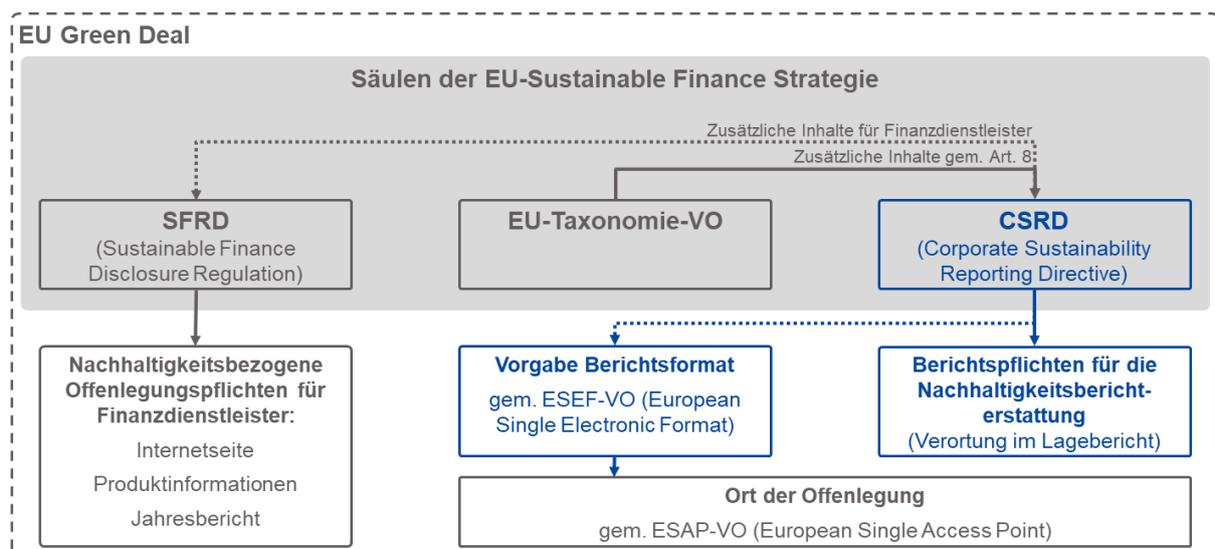


Abbildung 1.1: Einordnung der CSRD in bestehende EU-Vorschriften zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Quelle: in Anlehnung an Wirtschaftsprüferkammer (2023c)

Die CSRD liefert einen soliden und klar definierten Rahmen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, der mit wirksamen Prüfverfahren einhergeht, um relevante, vergleichbare und zuverlässige Nachhaltigkeitsinformationen zu gewährleisten und um zu erreichen, dass Nachhaltigkeitsinformationen einen vergleichbaren Status haben wie Finanzinformationen.⁹

So soll die in den letzten Jahren entstandene Kluft zwischen dem Informationsbedarf der Nutzer und den von den Unternehmen bereitgestellten Informationen geschlossen werden, sodass einerseits Anleger (einschließlich Vermögensverwalter) in der Lage sind, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit

⁷ Vgl. Europäische Kommission (2021a), S. 20 ff.

⁸ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022).

⁹ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 13.

Nachhaltigkeitsfragen bei ihren Anlageentscheidungen hinreichend zu berücksichtigen, um gezielt nachhaltige Investitionsprojekte finanzieren zu können und andererseits, dass Nichtregierungsorganisationen, Sozialpartner und betroffenen Gemeinschaften sowie andere Interessensträger in der Lage sind, Unternehmen im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf Mensch und Umwelt in die Verantwortung zu nehmen.¹⁰

Die wichtigsten Neuerungen der CSRD hinsichtlich der nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten von Unternehmen sowie der dadurch adressierten unzureichenden Wirksamkeit bisheriger Anforderungen zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen, können der folgenden Abbildung 1.2 entnommen werden, auf die in den nachfolgenden Absätzen Bezug genommen wird.



Abbildung 1.2: Wichtigste Neuerungen der CSRD hinsichtlich der nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten von Unternehmen

Quelle: eigene Darstellung

Geltungsbereich

Mit der CSRD wird der Geltungsbereich der berichtspflichtigen Unternehmen deutlich erweitert. Bislang mussten nur große kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Beschäftigten Angaben zu den Nachhaltigkeitsaspekten ihrer Wirtschaftstätigkeiten innerhalb einer nichtfinanziellen Berichterstattung offenlegen. Infolge der CSRD sind zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nun alle großen Unternehmen (am Bilanzstichtag werden mind. zwei der folgenden Merkmale erfüllt: Bilanzsumme mind. 20 Mio. €, Nettoumsatzerlöse mind. 40 Mio. €, durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres Beschäftigten mind. 250) sowie alle an der Börse gelisteten Unternehmen (ausgenommen Kleinunternehmen) verpflichtet.¹¹

Mit der CSRD wird damit nun auch Rechnung getragen, dass aufgrund ihrer Auswirkungen und Rechenschaftspflicht (auch hinsichtlich ihrer Wertschöpfungsketten) und des Informationsbedarfs von Finanzmarktteilnehmern, sämtliche große Unternehmen, deren Wertpapiere nicht zum Handel auf einem geregelten Markt in der Europäischen Union zugelassen sind, zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet werden sollten.¹²

Aber auch kapitalmarktorientierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU) werden angesichts der zunehmenden Bedeutung von Nachhaltigkeitsrisiken und aufgrund der Tatsache, dass diese einen erheblichen Anteil aller Unternehmen ausmachen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt in der Europäischen Union zugelassen sind zur Gewährleistung des Anlegerschutzes und damit

¹⁰ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 14.

¹¹ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 17.

¹² Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 18.

Finanzmarktteilnehmer auch kleinere Unternehmen in ihre Anlageportfolios (durch die Bereitstellung der benötigten Nachhaltigkeitsinformationen) aufnehmen können, ebenso zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet. So können Finanzmarktteilnehmer über nachhaltigkeitsbezogene Informationen verfügen, die sie von investierten kleinen und mittleren Unternehmen benötigen, um ihre eigenen nachhaltigkeitsbezogenen Offenlegungspflichten gem. der Verordnung (EU) 2019/2088¹³ zu erfüllen. Dementsprechend soll durch die Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung, der Zugang von kapitalmarktorientierten KMUs zu Finanzkapital sichergestellt und verbessert werden.¹⁴ Somit wird sich der Geltungsbereich in Europa Schätzungen zufolge von derzeit rund 11.600 auf 49.000 und in Deutschland von bisher rund 500 auf ca. 15.000 betroffene Unternehmen ausweiten.

Die Berichtsansforderungen der CSRD werden zunächst für einen eingeschränkten Kreis von Unternehmen gelten, der dann sukzessive erweitert wird. So gelten die Berichtsansforderungen für Unternehmen, die bereits der NFRD unterliegen für die Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2024 (Berichterstattung im Jahr 2025 über die Daten von 2024), für große Unternehmen, die derzeit nicht der NFRD unterliegen für die Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2025 (Berichterstattung im Jahr 2026 über die Daten von 2025) und für börsennotierte kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sowie kleine und nicht komplexe Kreditinstitute und firmeneigene Versicherungsunternehmen für die Geschäftsjahre beginnend ab dem 1. Januar 2026 (Berichterstattung im Jahr 2027 über die Daten von 2026, Opt-Out-Möglichkeit bis 2028).

Da allerdings berichtspflichtige Unternehmen zur Erstellung ihrer Nachhaltigkeitsberichte Informationen von Ihren eigentlich nicht berichtspflichtigen Zulieferern und Geschäftspartnern abfragen, werden voraussichtlich auch nicht kapitalmarktorientierte KMUs durch die Ausstrahlungswirkung der verpflichteten Angaben in der CSRD zu Wertschöpfungs- und Lieferketten bestimmten impliziten Berichtspflichten unterworfen werden.

Unionsweite Standards

Nach der Richtlinie 2013/34/EU¹⁵ wurde es Unternehmen, die in den Anwendungsbereich der Art. 19a Abs. 1 und Art. 29a Abs. 1 fallen, bisher freigestellt, nationale, unionsbasierte oder internationale Rahmenwerke für die Berichterstattung zu nutzen. Zudem sind Unternehmen nicht dazu verpflichtet sich auf entsprechende Rahmenwerke zu stützen, wodurch die Möglichkeit besteht überhaupt keine Rahmenwerke oder Standards für die Berichterstattung zu verwenden. Zwar wurden von der Europäischen Kommission Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen sowie Leitlinien für die klimabezogene Berichterstattung veröffentlicht, doch angesichts des unverbindlichen Charakters der Leitlinien, ist es den Unternehmen freigestellt auf diese für die Berichterstattung zurückzugreifen oder nicht. Dementsprechend deuten die verfügbaren Informationen darauf hin, dass diese Leitlinien keine wesentlichen Auswirkungen auf die Qualität der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen hatten und somit weder die Vergleichbarkeit der offengelegten Informationen noch die Offenlegung sämtlicher relevanter Informationen gewährleistet werden kann.¹⁶

Aus diesen Gründen werden mit der CSRD aufbauend auf dem Grundsatz der doppelten Wesentlichkeit verbindliche gemeinsame Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung eingeführt. Neben dem Ziel der Sicherstellung vergleichbarer und relevanter berichteter Informationen, sollen mit den verbindlichen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung die Prüfung und Digitalisierung ermöglicht sowie die Beaufsichtigung und Durchsetzung der Berichterstattung erleichtert werden. Zudem zielt die Einführung verbindlicher gemeinsamer Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards darauf ab, dass Nachhaltigkeitsinformationen einen vergleichbaren Status haben wie Finanzinformationen.¹⁷

¹³ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2019).

¹⁴ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 21.

¹⁵ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2013).

¹⁶ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 37.

¹⁷ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 37.

Mit der CSRD wird zudem das Problem der unterschiedlichen Interpretationen des Wesentlichkeitsbegriffs adressiert. Bisher mussten nach Art. 19a Abs. 1 und Art. 29a Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU die Berichterstattung nicht nur Angaben umfassen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens erforderlich sind, sondern auch Angaben, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens im Hinblick auf Umwelt-, Sozial-, und Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Korruption und Bestechung erforderlich sind. Allerdings hat sich herausgestellt, dass Unternehmen das Konzept der sog. doppelten Wesentlichkeit häufig nicht korrekt verstanden oder angewendet haben. Dementsprechend wird mit der CSRD das Konzept der doppelten Wesentlichkeit (vgl. Abbildung 1.3) klargestellt. So müssen Unternehmen sowohl über die Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf Mensch und Umwelt als auch über die Auswirkungen der Nachhaltigkeitsaspekte auf das Unternehmen und dessen finanzielle Geschäftsergebnisse Bericht erstatten. Jeder Wesentlichkeitsaspekt muss also eigenständig betrachtet werden, sodass nicht nur Informationen berichtet werden, die nach beiden Aspekten wesentlich sind, sondern auch Informationen, die nach einem Aspekt wesentlich sind.¹⁸

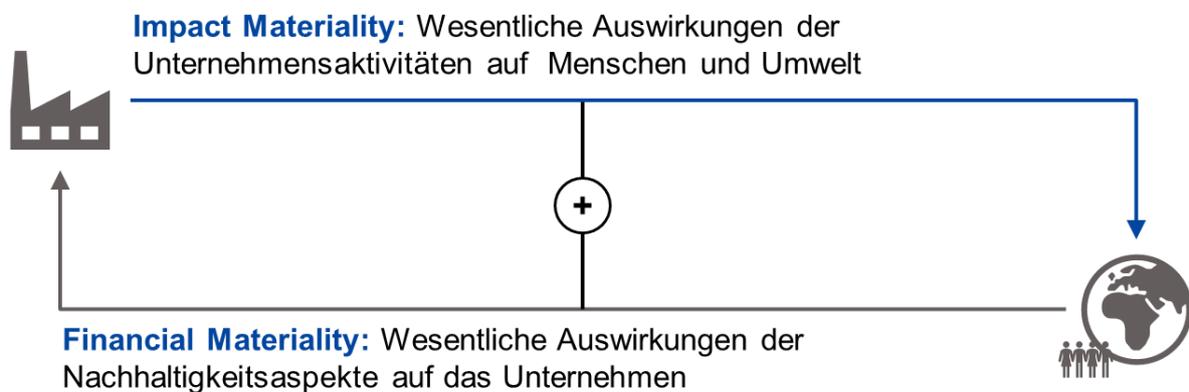


Abbildung 1.3: Wesentlichkeitsdefinition nach der CSRD

Quelle: eigene Darstellung

Im Rahmen der CSRD wurde die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, kurz: EFRAG) zum technischen Berater der Europäischen Kommission bei der Ausarbeitung des Entwurfs von verbindlichen gemeinsamen Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards (European Sustainability Reporting Standards, kurz: ESRS) ernannt.¹⁹

Insgesamt wurden von der EFRAG zwölf Entwürfe für Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards vorgeschlagen und veröffentlicht (vgl. Abbildung 1.4). Darunter befinden sich zwei Standards mit allgemeinen bereichsübergreifenden Berichtsanforderungen, fünf Standards mit Berichtsanforderungen zu Umweltaspekten, vier Standards mit Berichtsanforderungen zu Sozial- und Menschenrechtsaspekten sowie ein Standard mit Berichtsanforderungen zu Governance-Aspekten.

¹⁸ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 29.

¹⁹ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 39.

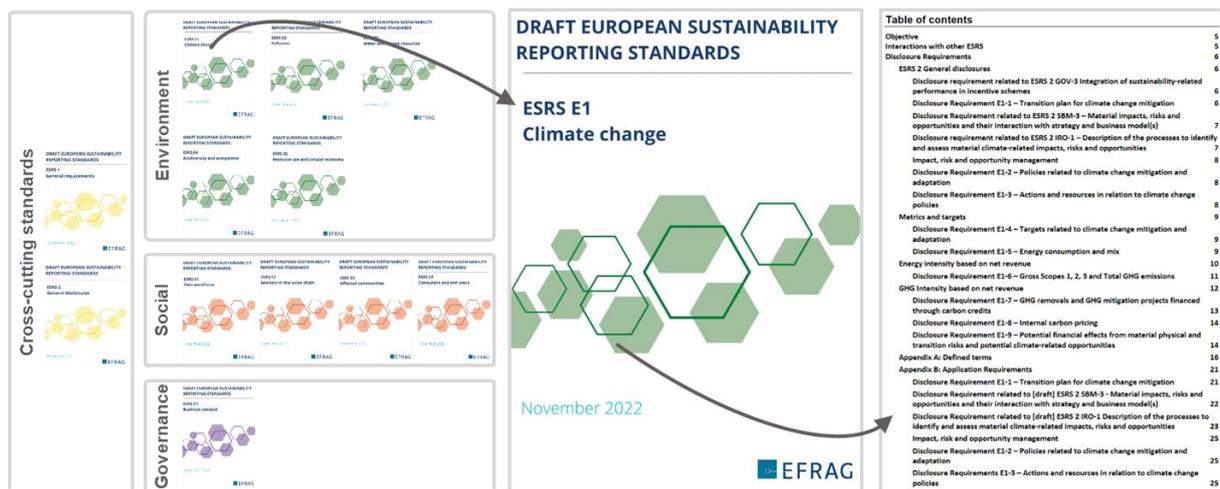


Abbildung 1.4: Zwölf Entwürfe für Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards der EFRAG
Quelle: eigene Darstellung

Veröffentlichungsort

Eine wichtige Neuerung durch die CSRD betrifft auch den Ort der Veröffentlichung des Nachhaltigkeitsberichts. Während nach dem CSR-RUG für Unternehmen die Möglichkeit bestand selbst zu entscheiden, ob sie ihren Bericht als nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht oder als gesonderten nichtfinanziellen Bericht veröffentlichen, was aufgrund unterschiedlicher Adressatenkreise oft zu heterogenen Berichtsinhalten führte, müssen die Nachhaltigkeitsinformationen nach der CSRD nun zwingend Bestandteil des Lageberichts und mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts klar erkennbar sein. Dementsprechend wird mit der CSRD dem Problem der Auffindbarkeit und Zugänglichkeit von Nachhaltigkeitsinformationen durch die Möglichkeit einen gesonderten (und ggf. vom Zeitpunkt der Veröffentlichung des Finanzbericht abweichenden) Bericht über nichtfinanzielle Informationen zu veröffentlichen entgegengewirkt, wodurch es für interessierte Nutzer (insb. Anleger) nur schwer möglich war, Finanz- und Nachhaltigkeitsaspekte miteinander zu verbinden. Auch wird dem Problem entgegengewirkt, dass die Veröffentlichung nichtfinanzieller Informationen in einem gesonderten Bericht, intern sowie extern den Eindruck erwecken konnten, dass Nachhaltigkeitsinformationen weniger relevant und zuverlässig sind.²⁰

Zudem werden mit der CSRD neue Regelungen bzgl. der Erstellung des Lageberichts in einem elektronischen Berichtsformat geschaffen, um den zunehmenden Erwartungen der Nutzer von Nachhaltigkeitsinformationen zu begegnen, dass diese Informationen in einem digitalen Format auffindbar, vergleichbar und maschinenlesbar sind. Darüber hinaus eröffnet die Digitalisierung der Informationen die Möglichkeit für eine effizientere Nutzung dieser Informationen, wodurch sowohl für die Nutzer als auch für die betroffenen Unternehmen erhebliche Kosteneinsparungspotenziale entstehen. Des Weiteren können digitale Informationen auf der Ebene der Europäischen Union und der Mitgliedsstaaten in einem offenen und barrierefreien Format zentralisiert werden, um das Lesen dieser Informationen zu erleichtern sowie um Vergleiche von Daten zu ermöglichen. So muss der Lagebericht von Unternehmen, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, gem. Art. 3 der ESEF-Verordnung (EU) 2019/815²¹ im bereits aus der Finanzberichterstattung bekannten einheitlichen elektronischen Berichtsformat (ESEF-Format) erstellt werden und die Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der nach Art. 8 der Verordnung (EU) 2020/852²² erforderlichen Angaben, im Einklang mit dem elektronischen Berichtsformat ausgezeichnet werden, sobald dies entsprechend festgelegt wurde.²³

²⁰ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 57.

²¹ Europäische Kommission (2019a).

²² Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2020).

²³ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 55.

Prüfpflicht

Um die Verlässlichkeit der Informationen der Nachhaltigkeitsberichte zu erhöhen, werden durch die CSRD die Vorgaben zur externen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung deutlich erweitert.

Während bisher in Deutschland nach dem CSR-RUG nur der Aufsichtsrat verpflichtet war im Rahmen einer inhaltlichen Prüfung die Gesetzmäßigkeit und Verlässlichkeit des nichtfinanziellen Berichts zu gewährleisten und von einem externen Abschlussprüfer lediglich zu prüfen war, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte Bericht vorgelegt wurde, wird mit der CSRD nunmehr 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.²⁴

Marktkonzentration

Sowohl im europäischen- wie auch in deutschen Prüfungsmarkt gibt es eine anhaltend hohe Marktkonzentration. 2018 entfielen auf die vier größten Abschlussprüfergesellschaften in Deutschland über 90% der Einnahmen aus Abschlussprüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses und etwa 75% der Einnahmen aus Abschlussprüfungen anderer Unternehmen.²⁵ Ähnliche Trends sind ebenfalls bei der (freiwilligen) Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten zu beobachten.

Auch erwirtschaften marktdominierende Abschlussprüfergesellschaften den Großteil ihres Umsatzes durch Nichtprüfungsleistungen. In dieser Kombination aus zentralen Geschäftsbereichen in Nichtprüfungsleistungen und der hohen Marktmacht, besteht eine Gefährdung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer, sowie für deren Prüfungsqualität. In diesem Zusammenhang liegt in einer Marktkonzentration immer auch das Risiko ineffizient hoher Honorare für Abschlussprüfungen und Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung inne.

Zudem vergrößert sich durch die CSRD die Anzahl der berichtspflichtigen Unternehmen in Deutschland von derzeit bisher ca. 500 Unternehmen auf ca. 15.000 Unternehmen. Es ist zu bezweifeln, dass in den nächsten Jahren – auch angesichts des Nachwuchsproblems – genügend Wirtschaftsprüfer mit entsprechender Expertise für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Verfügung stehen werden. Um diesem Problem zu begegnen, sollte eine Marktöffnung für Validierungs- und Verifizierungsdienstleistungen durch Umweltgutachter und Prüfgesellschaften und / oder Verifizierern nach der ISO 17029 erforderlich. Auch wäre eine dementsprechende strategische Kooperation zwischen Wirtschaftsprüfern und anderen unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen (insbesondere Umweltgutachtern) notwendig.

Ferner kann bezweifelt werden, dass vor allem kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfer in den EU-Mitgliedstaaten flächendeckend über die notwendigen theoretischen und praktischen Erfahrungen in der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen verfügen, was eine weitere Hürde für kleinere Anbieter von Abschlussprüfungen bedeuten würde. So könnten diese Wirtschaftsprüfer auf eine größere Auswahl an unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zurückgreifen und so ein entsprechendes Angebot am Markt platzieren.

Die EU Kommission hat diese Probleme erkannt, wie aus Kommissionsberichten zur Marktkonzentration von Abschlussprüfungsleistungen sowie Erwägungsgrund 61 der CSRD hervorgeht und wünscht sich dementsprechend einen offeneren, 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 ermöglicht, auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen. So können neben dem bestehenden Wirtschaftsprüfer, der die Prüfung des Finanzberichts durchführt (=Abschlussprüfer), ein

²⁴ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 60.

²⁵ Vgl. Europäische Kommission (2021b).

zweiter Wirtschaftsprüfer oder eine andere unabhängige Prüfungsinstanz außerhalb des Berufsstands (unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen beauftragt werden.

1.2 Problemstellung

Umweltgutachter (UG) prüfen und validieren als *dafür ausgebildete* [aufgrund von nachgewiesener Berufserfahrung zugelassener] Spezialisten seit mehr als 25 Jahren die umweltbezogene Berichterstattung von Organisationen auf Richtigkeit und Vollständigkeit sowie auf die zugrunde liegende Einhaltung von Rechtsvorschriften. Darüber hinaus sind Umweltgutachter in zahlreichen Gesetzen, Verordnungen und normativ geregelten Standards als Prüfer zuverlässig und rechtssicher eingesetzt. Sie unterliegen einem gesetzlichen Anforderungs-, Zulassungs- und Aufsichtsregime, das demjenigen von Wirtschaftsprüfern (WP) qualitativ gleichkommt bzw. es bei der Regelaufsicht an Engmaschigkeit übertrifft.

Da allerdings das Zulassungs- und Aufsichtsregime von Umweltgutachtern außerhalb der Verordnung (EG) Nr. 765/2008²⁶ betrieben wird, würde die entsprechende Umsetzung der CSRD in nationales Recht bedeuten, dass diese in Deutschland nicht zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte zugelassen würden. Dementsprechend stellt sich die Frage, inwieweit die fachliche Kompetenz und das Know-how dieser Berufsgruppe im Rahmen der Umsetzung der CSRD in nationales Recht berücksichtigt werden sollte.

1.3 Ziele

Ziel der Studie ist es, herauszuarbeiten, inwiefern und inwieweit Umweltgutachter geeignet und fachlich qualifiziert sind, wie Wirtschaftsprüfer die von der CSRD geforderte externe Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen (für den Umweltteil und darüber hinaus) vorzunehmen.

Dementsprechend soll die Studie klären, falls Umweltgutachter ausreichend qualifiziert und geeignet sind, mit welchen Argumentationslinien staatliche Stellen in Deutschland dazu zu bewegen sind, entsprechende Anpassungen der Gesetzestexte bei der Umsetzung der CSRD in nationales Recht zu berücksichtigen, damit Umweltgutachtern im gleichen Maße wie Wirtschaftsprüfern die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen ermöglicht wird.

Zielgruppen dieser Studie sind die Behörden in Deutschland, insbesondere das Bundesministerium für Justiz (BMJ), das Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz und das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz (BMUV). Ferner soll die Studie in den entsprechenden Foren der Fachexperten diskutiert werden.

Untersuchungsgegenstand der Studie ist die Umsetzung der CSRD in nationales deutsches Recht. Dementsprechend werden keine Regelungen anderer EU Mitgliedsstaaten im Zusammenhang mit der Anerkennung von unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen berücksichtigt und auch nicht die Anforderungen zur gegenseitigen Anerkennung (Drittlands Regelungen) untersucht. Ebenso bezieht sich die Studie bei der Fragestellung, ob und in welchem Umfang unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen eingesetzt werden sollten, ausschließlich auf Umweltgutachter in Deutschland als Einzelpersonen. Dementsprechend beziehen sich die Auswertungen überwiegend auf die Ebene von Einzelpersonen und nicht auf Regelungen für Prüfungsgesellschaften. Darüber hinaus beschränkt sich die vorliegende Studie auf die Prüfung von Einzelabschlüssen. Etwaige Sonderregelungen zur Prüfung von konsolidierten Nachhaltigkeitsinformationen wurden dadurch, dass diese keine Einschränkungen zur Erforschung der Zielsetzung der Studie darstellen, außer Acht gelassen.

²⁶ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2008).

1.4 Aufbau der Studie

Zu Beginn dieser Studie werden im **zweiten Kapitel** zunächst die Anforderungen der CSRD bzgl. der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung herausgearbeitet. Hierbei soll einleitend aufgezeigt werden, was hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung geprüft werden muss, wer diese Prüfungen vornehmen darf und wie die Prüfung erfolgen soll.

Kapitel drei dieser Studie beschäftigt sich mit den Anforderungen an die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen. Dabei werden Vergleiche zwischen den rechtlichen Anforderungen an Abschlussprüfer, die für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichwertig von den unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen erfüllt werden müssen und Umweltgutachtern hinsichtlich des Zulassungs- und Aufsichtsregimes, der inhaltlichen und organisatorischen Eignung zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen und des Prüfungsregimes gezogen.

In einem ersten Schritt wird die Eignung der Umweltgutachter zur inhaltlichen Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen herausgestellt. Hierbei wird gezeigt, dass Umweltgutachter mindestens gleichwertige Anforderungen in den geforderten Bereichen der Abschlussprüferrichtlinie erfüllen, da sie sowohl über die geforderten Kompetenzen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Fachwissen), als auch über die geforderten organisatorischen Rahmenbedingungen verfügen.

Im zweiten Schritt wird das Zulassungsverfahren der Umweltgutachter untersucht. Hierbei wird gezeigt, dass Umweltgutachter einem Zulassungs- und Aufsichtsregime unterliegen, das über die erforderlichen Verfahren und Kompetenzen verfügt und dem Zulassungs- und Aufsichtsregime der Wirtschaftsprüfer gleichkommt.

Im dritten Schritt wird die Eignung der Umweltgutachter zur Erfüllung der Prüfungsstandards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung herausgestellt. Dadurch, dass noch keine Prüfungsstandards veröffentlicht wurden, wird basierend auf den Prüfungsstandards, die Umweltgutachter gegenwärtig anwenden gezeigt, dass diese hinsichtlich der Prüfungskriterien und Prüfungshandlungen, denen der Abschlussprüfer gleichwertig sind oder sogar darüber hinaus gehen.

Im **vierten Kapitel** werden die zentralen Thesen der Studie zur nationalen Umsetzung im Zusammenhang mit der unabhängigen Erbringung von Bestätigungsleistungen zusammengefasst.

2 Die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen im Rahmen der CSRD

Das vorliegende Kapitel beschäftigt sich mit den gesetzlichen Anforderungen der CSRD zur externen Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Hierbei soll aufgezeigt werden, was hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung geprüft werden muss, wer diese Prüfungen vornehmen darf und wie die Prüfung erfolgen soll.

2.1 Was? – Gegenstand der Prüfung

Für die Nachhaltigkeitsinformationen besteht mit der CSRD eine Pflicht zur externen Prüfung. Entsprechende Vorgaben 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 von der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) erarbeiteten Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. Art. 29b (RL 2013/34/EU) bzw. mit den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung für kleine und mittlere Unternehmen gem. Art. 29c (RL 2013/34/EU) übereinstimmen.
- 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. 29d (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 sowie Betriebsausgaben.

In den folgenden Unterkapiteln wird auf die beiden umfassenderen Neuerungen durch die CSRD eingegangen.

2.1.1 Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung

Nach der CSRD müssen die betroffenen Unternehmen in ihren Lagebericht mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts Informationen aufnehmen, die erforderlich sind, um die Auswirkungen der Tätigkeiten des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie für den Einfluss dieser Nachhaltigkeitsaspekte auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage des Unternehmens nachvollziehen zu können. Dies wird auch als Konzept der doppelten Wesentlichkeit bezeichnet (vgl. Kapitel 1.1)

Diese Angaben umfassen nach Art. 19a (RL 2013/34/EU) u.a. folgendes:

- Geschäftsmodell und Strategie im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten
- Zeitgebundene Nachhaltigkeitsziele
- Rolle der Unternehmensorgane im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten
- Unternehmenspolitik hinsichtlich Nachhaltigkeit
- Nachhaltigkeitsbezogene Anreizsysteme

- Durchgeführte Due-Diligence-Prozesse im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten
- Wichtigste (tatsächliche oder potenzielle) negative Auswirkungen der eigenen Geschäftstätigkeit und der Wertschöpfungskette
- Maßnahmen zur Verhinderung, Reduzierung oder Behebung (tatsächlicher oder potenzieller) negativer Auswirkungen und deren Erfolg
- Wichtigste nachhaltigkeitsbezogene Risiken
- Nachhaltigkeitsbezogene Leistungsindikatoren zu den oben genannten Offenlegungen

Nach Art. 19a (RL 2013/34/EU) müssen die betroffenen Unternehmen über den Prozess zur Ermittlung der oben genannten Informationen Bericht erstatten. Die bereitgestellten Nachhaltigkeitsinformationen sollten kurz-, mittel-, und langfristige Zeiträume abdecken sowie Informationen zur gesamten Wertschöpfungskette enthalten. Zudem sollten die bereitgestellten Nachhaltigkeitsinformationen sowohl vergangenheits- als auch zukunftsbezogene sowie qualitative und quantitative Informationen umfassen.²⁷

Um festzulegen über welche Informationen und ggf. in welcher Struktur Unternehmen im Einklang mit den Art. 19a und 29a (RL 2013/34/EU) Bericht erstatten müssen, erlässt die Europäische Kommission delegierte Rechtsakte zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU. Im Rahmen der CSRD wurde die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) zum technischen Berater der Europäischen Kommission bei der Ausarbeitung des Entwurfs der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) ernannt.

Die EFRAG hat im November 2022 zwölf finale Entwürfe der ESRS als ersten Satz der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung an die Europäische Kommission übergeben (vgl. Abbildung 2.1). Diese Standards definieren im Rahmen der CSRD gem. Art. 29b (RL 2013/34/EU) unter Berücksichtigung globaler Standardsetzungsinitiativen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung und bestehender Standards und Rahmen für die Naturkapitalbilanzierung und die Bilanzierung von Treibhausgasen, verantwortungsvolles unternehmerisches Handeln, sozialer Verantwortung von Unternehmen und nachhaltige Entwicklung hierbei die Art und Weise der Berichterstattung und geben spezifische inhaltliche Aspekte vor und umfassen zumindest die Informationen, die die Finanzmarktteilnehmer, die den Offenlegungspflichten der Verordnung (EU) 2019/2088 unterliegen, benötigen, um diesen Verpflichtungen nachzukommen.

Die Europäische Kommission konsultiert aktuell die EU-Gremien und die Mitgliedsstaaten zu diesen Standardentwürfen, bevor diese bis zum 30. Juni 2023 mittels delegierter Rechtsakte angenommen werden. Mittels delegierter Rechtsakte legt die Europäische Kommission zudem bis zum 30. Juni 2024 ergänzende Informationen, über die Unternehmen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte und die unter Art. 19a Abs. 2 (RL 2013/34/EU) aufgeführten Bereiche der Berichterstattung erforderlichenfalls Bericht zu erstatten haben sowie Informationen, über die Unternehmen Bericht zu erstatten haben, die für den Sektor, in dem sie tätig sind, spezifisch sind, fest.

Darüber hinaus erlässt die Europäische Union ebenfalls bis zum 30. Juni 2024 delegierte Rechtsakte, um gem. Art. 29c (RL 2013/34/EU) Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung festzulegen, die den Kapazitäten und Merkmalen kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU) und dem Umfang und der Komplexität ihrer Tätigkeiten angemessen sind und entsprechen.

Eine inhaltliche Übersicht der Themen des ersten Satzes der zwölf Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung kann der nachfolgenden Abbildung 2.1 entnommen werden.

²⁷ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 33.

Querschnittsstandards				
ESRS 1 Allgemeine Anforderungen		ESRS 2 Allgemeine Angaben		
Themenspezifische Standards				
Umwelt				
ESRS E1 Klimawandel	ESRS E2 Verschmutzung	ESRS E3 Wasser / marine Ressourcen	ESRS E4 Biodiversität / Ökosysteme	ESRS E5 Kreislaufwirtschaft
<p>E1-1 Umsetzungsplan für Klimaschutz</p> <p>E1-2 Richtlinien bzgl. Klimaschutz und Klimaanpassung</p> <p>E1-3 Maßnahmen und Mittel bzgl. Klimapolitik</p> <p>E1-4 Ziele bzgl. Klimaschutz und Klimaanpassung</p> <p>E1-5 Energieverbrauch und Energiemix</p> <p>E1-6 Scope 1, 2, 3 Emissionen und gesamte Treibhausgasemissionen</p> <p>E1-7 Durch Emissionszertifikate finanzierter THG-Abbau und THG-Reduzierungsprojekte</p> <p>E1-8 Interne CO₂ Bepreisung</p> <p>E1-9 Potenzielle finanzielle Auswirkungen von materiellen physischen Risiken und Übergangsrisiken sowie potenzielle klimabezogene Chancen</p>	<p>E2-1 Richtlinien bzgl. Verschmutzung</p> <p>E2-2 Maßnahmen und Mittel bzgl. Verschmutzung</p> <p>E2-3 Ziele bzgl. Verschmutzung</p> <p>E2-4 Verschmutzung von Luft, Wasser und Boden</p> <p>E2-5 Gefährdende Substanzen und besonders gefährdende Substanzen</p> <p>E2-6 Potenzielle finanzielle Folgen von verschmutzungsbedingten Auswirkungen, Risiken und Chancen</p>	<p>E3-1 Richtlinien bzgl. Wasser und mariner Ressourcen</p> <p>E3-2 Maßnahmen und Mittel bzgl. Wasser und mariner Ressourcen</p> <p>E3-3 Ziele bzgl. Wasser und mariner Ressourcen</p> <p>E3-4 Wasserverbrauch</p> <p>E3-5 Potenzielle finanzielle Folgen von Auswirkungen, Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Wasser- und Meeresressourcen</p>	<p>E4-1 Umsetzungsplan für Biodiversität und Ökosysteme</p> <p>E4-2 Richtlinien bzgl. Biodiversität und Ökosysteme</p> <p>E4-3 Maßnahmen und Mittel bzgl. Biodiversität und Ökosysteme</p> <p>E4-4 Ziele bzgl. Biodiversität und Ökosysteme</p> <p>E4-5 Wirkungskennzahlen bzgl. Biodiversität und der Veränderung von Ökosystemen</p> <p>E4-6 Potenzielle finanzielle Folgen von biodiversitäts- und ökosystembezogenen Auswirkungen, Risiken und Chancen</p>	<p>E5-1 Richtlinien bzgl. Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft</p> <p>E5-2 Maßnahmen und Mittel bzgl. Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft</p> <p>E5-3 Ziele bzgl. Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft</p> <p>E5-4 Ressourcenzuflüsse</p> <p>E5-5 Ressourcenabflüsse</p>
Soziales				
ESRS S1 Eigene Belegschaft	ESRS S2 Beschäftigte in der Wertschöpfungskette	ESRS S3 Betroffene Gemeinschaften	ESRS S4 Verbraucher / Endnutzer	
<p>S1-1 Richtlinien bzgl. der eigenen Belegschaft</p> <p>S1-2 Prozesse für die Einbeziehung der eigenen Belegschaft und der Arbeitnehmervertreter bzgl. der Auswirkungen</p> <p>S1-3 Prozesse für die Behebung negativer Auswirkungen und Beschwerdemöglichkeiten für die eigene Belegschaft</p> <p>S1-4 Umsetzung von Maßnahmen in Bezug auf materielle Auswirkungen auf die eigene Belegschaft, Ansätze zur Minderung materieller Risiken und zur Verfolgung materieller Chancen bzgl. der eigenen Belegschaft, und Wirksamkeit dieser Maßnahmen</p> <p>S1-5 Ziele bzgl. des Managements materieller negativer Auswirkungen, der Förderung positiver Auswirkungen, und des Managements materieller Risiken und Chancen</p> <p>S1-6 Merkmale der Beschäftigten des Unternehmens</p> <p>S1-7 Merkmale nicht angestellter Mitarbeiter in der Belegschaft des Unternehmens</p> <p>S1-8 Tarifvertragliche Absicherung und sozialer Dialog</p> <p>S1-9 Indikatoren für Diversität</p> <p>S1-10 Angemessene Löhne</p> <p>S1-11 Soziale Sicherheit</p> <p>S1-12 Personen mit Behinderung</p> <p>S1-13 Indikatoren für Ausbildung und Kompetenzentwicklung</p> <p>S1-14 Indikatoren für Gesundheit und Sicherheit</p> <p>S1-15 Indikatoren für Work-Life-Balance</p> <p>S1-16 Vergütungsindikatoren (Pay Gap und Gesamtvergütung)</p> <p>S1-17 Zwischenfälle, Beschwerden und schwerwiegende menschenrechtliche Auswirkungen und Menschenrechtsverletzungen</p>	<p>S2-1 Richtlinien bzgl. Beschäftigter in der Wertschöpfungskette</p> <p>S2-2 Prozesse zur Einbindung Beschäftigter in der Wertschöpfungskette über Auswirkungen</p> <p>S2-3 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Beschwerdemöglichkeiten für Beschäftigte in der Wertschöpfungskette</p> <p>S2-4 Umsetzung von Maßnahmen bzgl. materieller Auswirkungen auf Beschäftigte in der Wertschöpfungskette und Ansätze zur Minderung materieller Risiken und zur Verfolgung materieller Chancen bzgl. Beschäftigter in der Wertschöpfungskette, und Wirksamkeit dieser Maßnahmen</p> <p>S2-5 Ziele bzgl. des Managements materieller negativer Auswirkungen, der Förderung positiver Auswirkungen, und des Managements materieller Risiken und Chancen</p>	<p>S3-1 Richtlinien bzgl. betroffener Gemeinschaften</p> <p>S3-2 Prozesse zur Einbindung betroffener Gemeinschaften über Auswirkungen</p> <p>S3-3 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Beschwerdemöglichkeiten für betroffene Gemeinschaften</p> <p>S3-4 Umsetzung von Maßnahmen bzgl. materieller Auswirkungen auf betroffene Gemeinschaften und Ansätze zur Minderung materieller Risiken und zur Verfolgung materieller Chancen bzgl. betroffener Gemeinschaften, und Wirksamkeit dieser Maßnahmen</p> <p>S3-5 Ziele bzgl. des Managements materieller negativer Auswirkungen, der Förderung positiver Auswirkungen, und des Managements materieller Risiken und Chancen</p>	<p>S4-1 Richtlinien bzgl. Verbraucher und Endnutzer</p> <p>S4-2 Prozesse zur Einbindung von Verbrauchern und Endnutzern über Auswirkungen</p> <p>S4-3 Prozesse zur Behebung negativer Auswirkungen und Beschwerdemöglichkeiten für Verbraucher und Endnutzer</p> <p>S4-4 Umsetzung von Maßnahmen bzgl. materieller Auswirkungen auf Verbraucher und Endnutzer und Ansätze zur Minderung materieller Risiken und zur Verfolgung materieller Chancen bzgl. Verbraucher und Endnutzer, und Wirksamkeit dieser Maßnahmen</p> <p>S4-5 Ziele bzgl. des Managements materieller negativer Auswirkungen, der Förderung positiver Auswirkungen, und des Managements materieller Risiken und Chancen</p>	
Unternehmensführung				
ESRS G1 Geschäftsverhalten				
<p>G1-1 Unternehmenskultur und Richtlinien bzgl. Geschäftsgebahren</p> <p>G1-2 Management der Beziehungen zu Lieferanten</p> <p>G1-3 Prävention und Aufdeckung von Korruption oder Bestechung</p> <p>G1-4 Bestätigte Vorfälle von Korruption oder Bestechung</p> <p>G1-5 Politische Einflussnahme und Lobbying</p> <p>G1-6 Zahlungspraktiken</p>				

Abbildung 2.1: Thematischer Überblick über die EFRAG Standards

Quelle: eigene Darstellung

Die Standards ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) und ESRS 2 (Allgemeine Angaben) sind Querschnittsstandards, d.h. sie gelten für alle Bereiche der Nachhaltigkeitsaspekte. ESRS 1 beinhaltet die nachfolgenden Kapitel:

- Kapitel 1: Kategorien von Standards und Offenlegungen nach Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Kapitel 2: Qualitative Merkmale von Informationen
- Kapitel 3: Doppelte Wesentlichkeit als Grundlage für die Offenlegung Nachhaltigkeitsinformationen
- Kapitel 4: Nachhaltigkeits-Due-Diligence
- Kapitel 5: Wertschöpfungskette
- Kapitel 6: Zeithorizonte
- Kapitel 7: Vorbereitung und Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen
- Kapitel 8: Struktur der Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Kapitel 9: Verknüpfungen mit anderen Teilen der Unternehmensberichterstattung und verbundene Informationen
- Kapitel 10: Übergangsbestimmungen

ESRS 1 (Allgemeine Anforderungen) regelt somit die allgemeinen Anforderungen, die Unternehmen bei der Erstellung und Darstellung nachhaltigkeitsbezogener Informationen gem. der CSRD einhalten müssen.

Eine dieser Anforderungen (ESRS 1 Kapitel 8) regelt die Struktur der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Nach Kapitel 8.1 Nr. 112 müssen die Nachhaltigkeitsinformationen so dargestellt werden, dass eine Unterscheidung zwischen verpflichtenden Angaben nach den ESRS und anderen Informationen im Lagebericht möglich ist und in einer Struktur dargestellt werden, die den Zugang zu den Nachhaltigkeitsinformationen und deren Verständnis, sowohl im menschen- als auch im maschinenlesbaren Format erleichtert. Gem. ESRS 1 Kapitel 8.2 Nr. 116 soll die Nachhaltigkeitsberichterstattung in vier Teile und der nachfolgenden Reihenfolge gegliedert werden:

- Allgemeine Angaben
- Umweltinformationen
- Soziale Informationen
- Informationen zur Unternehmensführung

Wenn Informationen, die in einem dieser Teile bereitgestellt werden, auch Informationen abdecken, die in einem anderen Teil zu berichten sind, kann das berichtspflichtige Unternehmen auf die entsprechenden Informationen verweisen.

Die folgende Abbildung 2.2 liefert ein Beispiel für die Struktur der Nachhaltigkeitsberichterstattung innerhalb des Lageberichts.

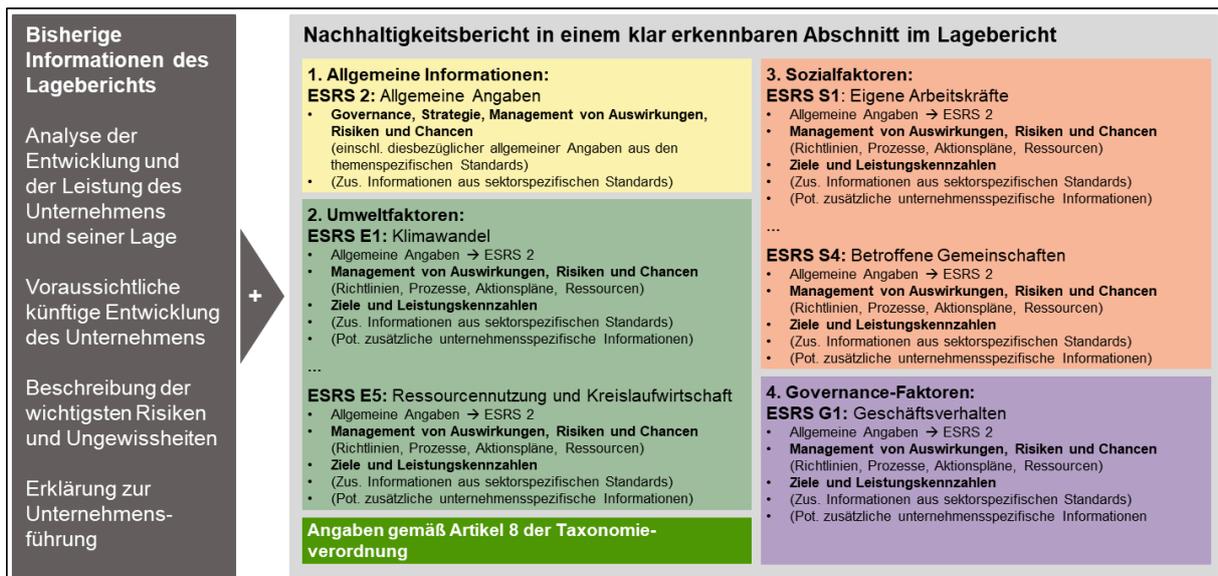


Abbildung 2.2: Beispiel für die Struktur des Nachhaltigkeitsberichts innerhalb des Lageberichts
 Quelle: in Anlehnung an EFRAG (2022), S. 42

ESRS 2 (Allgemeine Angaben) legt die verpflichtenden Offenlegungsanforderungen fest, die für alle Unternehmen unabhängig von ihrem Sektor, in dem sie tätig sind und für alle Nachhaltigkeitsthemen auf einer allgemeinen Ebene gelten.

Die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ESRS 2, den thematischen ESRS sowie den Sektorspezifischen ESRS decken die folgenden Berichtsbereiche ab:

- **Governance (GOV):** Governance-Prozesse, Kontrollen und Verfahren, die zur Überwachung und Steuerung von Auswirkungen, Risiken und Chancen eingesetzt werden
- **Strategy (SBM):** wie die Strategie und das/die Geschäftsmodell(e) des Unternehmens mit seinen wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen interagieren, einschließlich der Strategie zu deren Handhabung
- **Impact, risk and opportunity management (IRO):** Prozesse, mit denen Auswirkungen, Risiken und Chancen ermittelt, bewertet und durch Richtlinien und Maßnahmen gesteuert werden
- **Metrics and targets (MT):** wie das Unternehmen seine Leistung misst, einschließlich der Fortschritte bei der Erreichung der gesetzten Ziele

Neben den Querschnittsstandards (ESRS1 und ESRS2) regeln die thematischen Standards Offenlegungsanforderungen zu jeweils einem Thema, das falls erforderlich in weitere Themen untergliedert sein kann. Diese werden auch als Nachhaltigkeitsaspekte bezeichnet. Ein thematischer Standard beinhaltet:

- **Sektorunabhängige Offenlegungsanforderungen:** Gelten für alle Unternehmen, unabhängig von dem/den Sektor(en), in dem/denen sie tätig sind
- **Sektorspezifische Offenlegungsanforderungen:** Gelten für alle Unternehmen innerhalb eines Sektors. Sie befassen sich mit Auswirkungen, Risiken und Chancen, die nicht oder nur unzureichend durch die sektorunabhängigen Offenlegungsanforderungen abgedeckt sind.

Die thematischen ESRS enthalten ebenso zusätzliche themenspezifische Anforderungen, die notwendig sind, um bestimmte Offenlegungsanforderungen der ESRS 2 zu erfüllen.

Für die Prüfer der Nachhaltigkeitsberichte bedeuten diese Standards zwar, dass die inhaltliche Beurteilung der Nachhaltigkeitsberichte im Vergleich zum gegenwärtigen Stand der nichtfinanziellen Berichterstattung umfangreicher und komplexer werden, allerdings liefern die konkret ausformulierten Standards deutliche Anhaltspunkte für die durchzuführende Prüfung. Die Standards für die

Nachhaltigkeitsberichterstattung liefern somit die Grundlage für einen Checklisten-basierten Ansatz für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte.

2.1.2 Elektronisches Berichtsformat

Nach Art. 29d (RL 2013/34/EU) müssen Unternehmen, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, ihren Lagebericht gem. Art. 3 der delegierten Verordnung (EU) 2019/815 im einheitlichen elektronischen Berichtsformat aufstellen. Zudem müssen sie ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung (Einschließlich der Angaben nach Art. 8 der Verordnung (EU) 2020/852) gem. dem genannten elektronischen Berichtsformat auszeichnen.

Die Nachhaltigkeitsinformationen müssen dementsprechend²⁸:

- im XHTML-Format erstellt werden sowie
- nach einem digitalen Kategorisierungssystem gekennzeichnet werden

Für eine Kennzeichnung der berichteten Informationen gem. den Nachhaltigkeitsberichterstattungsstandards der Europäischen Union, wird ein entsprechendes noch zu entwickelndes digitales Kategorisierungssystem (digitale Taxonomie) benötigt. Diese digitale Taxonomie fügt sich in die Digitalisierungsbestrebungen der Europäischen Union ein und ergänzt die Entwicklung eines EU-weiten Zugangspunkts für Unternehmensinformationen (European Single Access Point, kurz: ESAP), für den der Bedarf an der Bereitstellung vergleichbarer Informationen in einem digitalen Format besteht.²⁹

2.2 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 sog. 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.

Definition Abschlussprüfer gem. Art. 2 Nr. 2 (RL 2006/43/EG):

„Abschlussprüfer“ ist eine natürliche Person, die von den zuständigen Stellen eines Mitgliedstaats nach dieser Richtlinie für die Durchführung von Abschlussprüfungen und gegebenenfalls von für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen wurde.

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.

Definition unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen gem. Art. 2 Nr. 23 (RL 2006/43/EG):

„Unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen“ ist eine Konformitätsbewertungsstelle, die gemäß der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates für die in Art. 34 Abs. 1 UAbs. 2 Buchst. aa der Richtlinie 2013/34/EU genannte Konformitätsbewertung akkreditiert ist.

²⁸ Vgl. Europäische Kommission (2019a).

²⁹ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 55.

Unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen dürfen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nur eingesetzt werden, wenn sie Anforderungen unterliegen, die den in der Abschlussprüferrichtlinie³⁰ 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 unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben
- kontinuierliche Fortbildung
- Qualitätssicherungssysteme
- Berufsprinzipien, 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 gem. der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert sein. Die hierfür in Deutschland zuständige Akkreditierungsbehörde ist die Deutsche Akkreditierungsstelle (DAkkS).

Ausnahmen:

Für die erweiterten Anforderungen an die Ausbildung und Eignungsprüfung gelten sowohl für die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen als auch für die Wirtschaftsprüfer für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen gem. Art. 34 Abs. 4 UAbs. 3, 4, 5 (RL 2013/34/EU) und Art. 14a (RL 2006/43/EG) Übergangsfristen.

So unterliegen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen bzw. (angehende) Wirtschaftsprüfer, die

vor dem 1. Januar 2024 gem. der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert wurden bzw. für die Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen oder anerkannt wurden oder

am 1. Januar 2024 das Akkreditierungsverfahren im Hinblick auf die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchlaufen bzw. das in den Art. 6 bis 14 (RL 2006/43/EG) vorgesehene Zulassungsverfahren durchlaufen und diese Verfahren bis zum 1. Januar 2026 abschließen

nicht den Anforderungen nach Art. 34 Abs. 4 UAbs. 1 Buchst. a (RL 2013/34/EU) bzw. den Anforderungen von Art. 7 Abs. 2, Art. 8 Abs. 3, Art. 10 Abs. 1 UAbs. 2 und Art. 14 Abs. 2 UAbs. 4 (RL 2006/43/EG).

Die Mitgliedsstaaten sollen sicherstellen, dass diese von den Ausnahmen betroffenen Personen, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen wollen, die erforderlichen Kenntnisse über die Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung, einschließlich der in Art. 8 Abs. 3 aufgeführten Sachgebiete (RL 2006/43/EG) im Wege kontinuierlicher Fortbildungen nach Art. 34 UAbs. 1 Buchst. b (RL 2013/34/EU) bzw. nach Art. 13 (RL 2006/43/EG) erwerben.

Letztendlich eröffnet die CSRD drei Wege, durch wen die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erfolgen kann. Die folgende Abbildung 2.3 liefert hierfür eine zusammenfassende Übersicht.

³⁰ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2006).

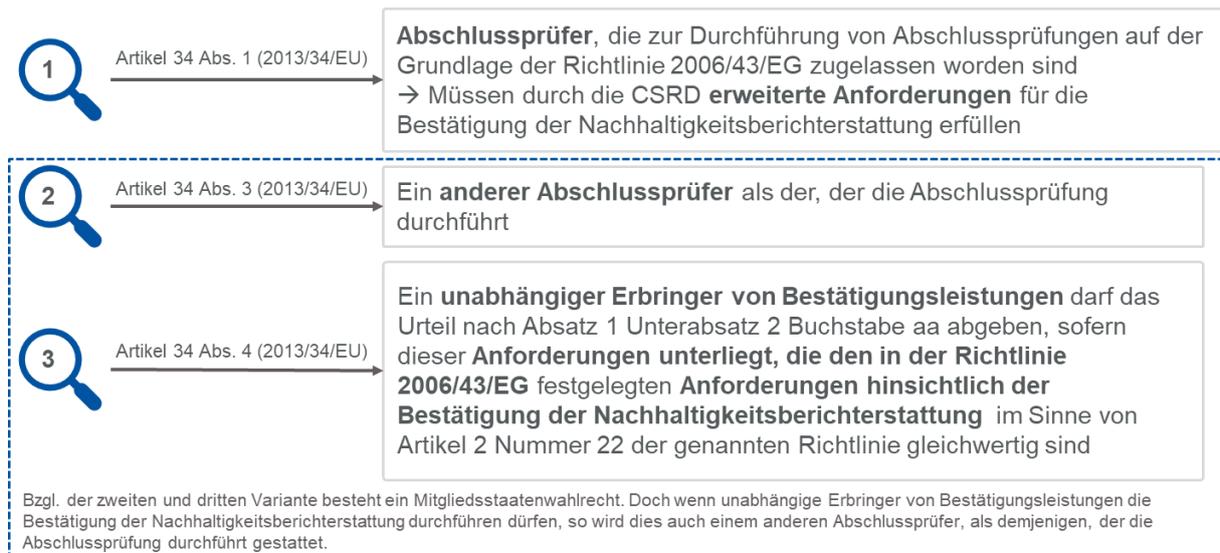


Abbildung 2.3: Drei Wege zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Quelle: eigene Darstellung

2.3 Wie? – Prüfungsregime

Die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung muss unter Beachtung der von der Kommission angenommenen Standards in Art. 26a (RL 2006/43/EG) für die Bestätigung durchgeführt werden. Hierfür werden von der Europäischen Kommission mittels delegierter Rechtsakte bis spätestens 1. Oktober 2026 Standards für die begrenzte Prüfungssicherheit für die vom Abschlussprüfer für seine Schlussfolgerungen über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführende Verfahren (einschl. Auftragsplanung, Risikoerwägungen und Reaktion auf Risiken, Art der im Prüfungsvermerk über die Nachhaltigkeitsberichterstattung oder ggf. im Bestätigungsvermerk zu berücksichtigenden Schlussfolgerungen) festgelegt.

In Erwägungsgrund 60 der CSRD wird der Wunsch geäußert, dass bei der Finanzberichterstattung und bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung letztendlich ein ähnliches Maß an Prüfungssicherheit erreicht werden soll. Doch ohne einen gemeinsam vereinbarten Standard für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht die Gefahr einer unterschiedlichen Auslegung und unterschiedlicher Erwartungen hinsichtlich dessen, was ein Auftrag zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit bei verschiedenen Kategorien von Nachhaltigkeitsinformationen (insb. zukunftsgerichtete und qualitative Informationen) beinhaltet. Dementsprechend erwägt die Europäische Union einen Ansatz zur progressiven Erhöhung der verlangten Prüfungssicherheit.

Wenn sich nach einer Bewertung ergeben sollte, dass eine hinreichende Prüfungssicherheit für die Prüfer und für die Unternehmen machbar ist, werden nach Art. 26a (RL 2006/43/EG) bis spätestens 1. Oktober 2028 Standards für die Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit festgelegt. Bis die Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angenommen werden, können nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angewendet werden.

Hinweis:

Bei einem Auftrag zur Erlangung einer **begrenzten Prüfungssicherheit** erfolgt die Feststellung in Form einer **Negativaussage**. Das bedeutet, es wird eine Angabe gemacht, dass keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die zu der Annahme veranlassen, dass wesentliche falsche Darstellungen enthalten sind. Im Gegensatz zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit werden bei einem Auftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit weniger Prüfungen vorgenommen, was dementsprechend auch einen geringeren Arbeitsaufwand verursacht. Bei einem Auftrag zur Erlangung einer **hinreichenden Prüfungssicherheit** erfolgt die Feststellung in Form einer

Positivaussage. Das bedeutet, es wird ein Urteil über die Messung des Prüfgegenstands an im Voraus festgelegten Kriterien abgegeben. Ein Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit ist mit einem deutlich höheren Arbeitsaufwand verbunden, d.h. es sind umfangreiche Verfahren, einschließlich der Betrachtung der internen Kontrollen des berichterstattenden Unternehmens und vertiefte Prüfungen notwendig.³¹

Die Ergebnisse der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung müssen schließlich in einem Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Art. 28a (RL 2006/43/EG) gem. den oben genannten Standards dargelegt werden. Dieser Prüfungsvermerk muss schriftlich abgefasst werden und umfasst die folgenden Informationen:

- Name des geprüften Unternehmens und Angabe, ob es sich um eine jährliche oder konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung handelt sowie das Datum und Angaben über den Zeitraum, auf den sich der Bericht bezieht
- Beschreibung des Prüfungsumfangs, die zumindest eine Angabe des Standards enthält, der zur Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angewendet wurde
- Das Urteil gem. Art. 34 Abs. 1 UAbs. 2 Buchst. aa (RL 2013/34/EU)

Falls die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von mehr als einem Abschlussprüfer durchgeführt wurde, müssen sie sich auf ein Ergebnis einigen und erstellen einen gemeinsamen Bericht und ein gemeinsames Urteil oder geben bei Uneinigkeit in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsvermerks ein eigenes Urteil ab und erläutern die Gründe für die Uneinigkeit. Zuletzt ist der Prüfungsvermerk vom Abschlussprüfer, der die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgeführt hat, unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Wenn bei der Bestätigung mehr als ein Abschlussprüfer beteiligt ist, muss der Prüfungsvermerk von allen Abschlussprüfern unterschrieben werden, die die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgeführt haben.

³¹ Vgl. Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2022), ErwGr. 60.

3 Umweltgutachter als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen

Vor dem Hintergrund der im vorangegangenen Kapitel herausgearbeiteten grundsätzlichen Voraussetzungen zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen in der Berichterstattung durch die CSRD, soll in dem vorliegenden Kapitel der Fokus auf die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gelegt werden.

3.1 *Kompetenzen und organisatorische Rahmenbedingungen*

Wie in Kapitel 2.2. erläutert setzt die RL 2006/43/EG einige Voraussetzungen, damit unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen – in diesem Fall Umweltgutachter – Bestätigungen von Nachhaltigkeitsinformationen durchführen dürfen. Hierbei muss in den acht im Kapitel 2.2., wie auch im Art. 34 Abs. 4 (RL 2013/34/EU) genannten Punkten Gleichwertigkeit mit den Anforderungen an Abschlussprüfer (Wirtschaftsprüfer) gegeben sein, besonders bezogen auf die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen. Diese acht Punkte werden nachfolgend erläutert und mit den Anforderungen der Umweltgutachter abgeglichen.

3.1.1 *Ausbildung, Eignungsprüfung und kontinuierliche Fortbildung:*

Von Abschlussprüfern wird allgemein laut Art. 4 (RL 2006/43/EG) gefordert, dass sie einen guten Leumund besitzen.

Hinsichtlich der Ausbildung sehen die Art. 6 – 12 (RL 2006/43/EG) verschiedene Wege vor. Hierbei ist zu unterscheiden was für Abschlussprüfer allgemein gilt und was die erforderlichen Zusatzqualifikationen sind, welche Abschlussprüfer zusätzlich für Bestätigungsleistungen von Nachhaltigkeitsinformationen besitzen müssen. Die CSRD spricht dagegen nur davon, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen den festgelegten Anforderungen „hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ gleichwertig sein sollen. Es ist bis zu einem gewissen Grad interpretierbar, ob sich dies ausschließlich auf die genannten Zusatzanforderungen für Abschlussprüfende bezieht, oder auch andere Bereiche beinhaltet. Entsprechend wird hier der Fokus auf die Zusatzanforderungen gelegt, aber auch das Gesamtbild betrachtet.

Der üblichste Weg, den die Richtlinie angibt, ist über eine Ausbildung, welche Art. 6 (RL 2006/43EG) beschreibt. Abschlussprüfer benötigen zuerst eine Hochschulreife, oder einen vergleichbaren Abschluss und anschließend eine praktische und theoretische Ausbildung. Dazu ist eine Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschulabschlusses notwendig. Um Bestätigungsleistungen zu Nachhaltigkeitsinformationen erbringen zu dürfen, wird auf eine Reihe zusätzlicher Art. verwiesen, deren Anforderungen später beschrieben werden.

Art. 10 (RL 2006/43EG) beschreibt die geforderte mindestens dreijährige praktische Ausbildung. Diese muss bei einem Abschlussprüfer oder einer entsprechenden Prüfungsgesellschaft zu mindestens zwei Dritteln erfolgen und die Prüfung von Jahresabschlüssen oder vergleichbaren Abschlüssen beinhalten.

Art. 7 (RL 2006/43EG) beschreibt die Prüfung des Art. 6 als eine, die die theoretischen und praktischen Kompetenzen prüfen soll und teilweise schriftlich erfolgen muss. Darüber hinaus geht Art. 8 (RL 2006/43EG) detaillierter auf die Inhalte, die die theoretische Prüfung beinhalten muss ein. Diese sollen sich allgemein auf Themen wie die Finanzanalyse oder berufliche Grundsätze und internationale Prüfungsstandards beziehen. Soweit für die Prüfung von Abschlussprüfungen relevant, sollen darüber hinaus Themen wie Mathematik und Statistik, oder Steuerrecht geprüft werden. Insgesamt sind die zu prüfenden Inhalte mit 19 Bereichen hierbei recht umfangreich.

Die Zusatzanforderungen um darüber hinaus Bestätigungsleistungen für Nachhaltigkeitsberichte erbringen zu können, sind überschaubarer. Die in Art. 7 (RL 2006/43EG) geforderte Eignungsprüfung muss ebenfalls die theoretischen Kenntnisse und die praktischen Fähigkeiten, die nötig sind, um Nachhaltigkeitsberichte zu bestätigen, abprüfen.

Die Prüfungsinhalte nach Art. 8 (RL 2006/43EG), die zusätzlich für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung erbracht werden müssen, beschränken sich auf:

„gesetzliche Vorschriften und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung; Nachhaltigkeitsanalyse; Due-Diligence-Prozesse mit Blick auf Nachhaltigkeitsaspekte; rechtliche Anforderungen an und Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Art. 26a.“

Zudem fordert Art. 10 (RL 2006/43EG) für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, dass mindestens acht Monate der praktischen Ausbildung in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen bestehen.

Allgemein ist es möglich durch praktische Berufserfahrung als Abschlussprüfer zugelassen zu werden. Hierbei sind laut Art. 11 (RL 2006/43EG) entweder 15 Jahre relevanter Berufserfahrung oder 7 Jahre relevanter Berufserfahrung in Kombination mit der von Art. 10 (RL 2006/43EG) geforderten praktischen Ausbildung notwendig. Die in Art. 7 (RL 2006/43EG) geforderte Eignungsprüfung muss aber in allen Fällen bestanden werden. Um eine begrenzte Zeit kann diese geforderte Berufserfahrung nach Art. 12 (RL 2006/43EG) reduziert werden, wenn bereits andere relevante theoretische Ausbildungen erfolgt.

Darüber hinaus können Mitgliedsstaaten laut Art. 9 (RL 2006/43EG) erlauben, dass Personen die bereits in einem Abschluss oder einer Prüfung, welche mit einem Hochschulabschluss oder einer Hochschulprüfung gleichwertig sind, von den in diesen geforderten Themeninhalten der theoretischen Prüfung befreit werden. Äquivalentes gilt für die praktische Ausbildung.

Zum Thema kontinuierlicher Fortbildung besagt Art. 13 (RL 2006/43EG) wenig mehr, als dass es diese geben muss und sie im Rahmen angemessener Programme erfolgen soll, um das berufliche Können und die Wertmaßstäbe von Abschlussprüfern auf einem ausreichend hohen Niveau zu halten. Eine Missachtung dieser zieht Sanktionen nach Art. 30 (RL 2006/43EG) nach sich.

Generell unterliegen Umweltgutachter den Auflagen des Umweltauditgesetzes (UAG)³².

Ähnlich wie die Anforderung des Art. 4 (RL 2006/43/EG) nach einem guten Leumund, ist eine der Zulassungsvoraussetzungen von Umweltgutachtern das Kriterium der Zuverlässigkeit nach § 5 UAG. Dieses setzt im Wesentlichen voraus, dass der Umweltgutachter nicht wegen Verletzung von Vorschriften zu einer Strafe oder höheren Geldbuße verurteilt wurde oder aufgrund einer strafgerichtlichen Verurteilung die Fähigkeit zur Bekleidung öffentlicher Ämter verloren hat. Zudem setzt dieses Kriterium voraus, dass der Umweltgutachter sich in einem geordneten wirtschaftlichen Verhältnis befindet, also weder hoch verschuldet ist, noch sich in einer Insolvenz befindet.

Analog zu den für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zusätzlichen Anforderungen an die Ausbildung und Eignungsprüfung der Richtlinie 2006/43/EG, müssen die Umweltgutachter eine entsprechende Fachkunde nachweisen, die die Anforderungen der Abschlussprüferrichtlinie weitestgehend abdecken und zum Teil darüber hinaus gehen.

Das Kriterium der Fachkunde nach § 7 UAG umfasst den Abschluss eines einschlägigen Studiums (insb. insbesondere auf den Gebieten der Wirtschafts- oder Verwaltungswissenschaften, der Naturwissenschaften oder Technik, der Biowissenschaften, Agrarwissenschaften, Forstwissenschaften, Geowissenschaften, der Medizin oder des Rechts, an einer Hochschule im Sinne des § 1 des Hochschulrahmengesetzes) und eine mindestens dreijährige eigenverantwortliche hauptberufliche Tätigkeit, bei der praktische Kenntnisse über den betrieblichen Umweltschutz erworben wurden. Für die Anforderungen nach einem einschlägigen Studium können auch Ausnahmen erteilt werden, wenn in den Zulassungsbereichen, für die die Zulassung beantragt ist, eine Fachschulausbildung, die Qualifikation als Meister

³² Bundesministerium der Justiz (1995a).

oder eine gleichwertige Zulassung oder Anerkennung vorliegt oder mind. fünf Jahre Aufgaben in leitender Stellung oder Selbstständig hauptberuflich wahrgenommen wurden.³³ Zudem umfasst das Kriterium der Fachkunde ausreichende Fachkenntnisse zu

- a. Methodik, Durchführung und Beurteilung der Umweltbetriebsprüfung,
- b. Umweltmanagement und die Begutachtung von Umweltinformationen/ Umweltberichterstattung (Umwelterklärung sowie Ausschnitte aus dieser),
- c. Zulassungsspezifische Angelegenheiten des Umweltschutzes, auch in Bezug auf die Umweltdimensionen der nachhaltigen Entwicklung und die Grundlagen einer nachhaltigen Unternehmensführung, einschließlich der einschlägigen Rechts- und veröffentlichten Verwaltungsvorschriften und
- d. Allgemeines Umweltrecht und einschlägige Normen zum Umweltmanagement.

Die Anforderungen an die Fachkunde sind in der Fachkunderichtlinie³⁴ des Umweltgutachterausschusses (UGA) konkretisiert. Hinreichende Fachkenntnisse werden von einer 3-5-köpfigen Prüfungskommission in einer mündlichen Fachkundeprüfung festgestellt. Die Mitglieder der Kommission müssen selbst dezidierte fachliche Erfahrungen nachweisen, u.a. in den Wirtschaftszweigen, für die die Zulassung beantragt ist (Zulassungsbereiche).

Unabhängig vom jeweiligen Zulassungsbereich müssen Umweltgutachter die folgenden Nachhaltigkeitsaspekte des §289c HGB kennen:

- **Umweltbelange**, wobei sich die Angaben beispielsweise auf Treibhausgasemissionen, den Wasserverbrauch, die Luftverschmutzung, die Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien oder den Schutz der biologischen Vielfalt beziehen können,
- **Arbeitnehmerbelange**, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Maßnahmen, die zur Gewährleistung der Geschlechtergleichstellung ergriffen wurden, die Arbeitsbedingungen, die Umsetzung der grundlegenden Übereinkommen der Internationalen Arbeitsorganisation, die Achtung der Rechte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, informiert und konsultiert zu werden, den sozialen Dialog, die Achtung der Rechte der Gewerkschaften, den Gesundheitsschutz oder die Sicherheit am Arbeitsplatz beziehen können,
- **Sozialbelange**, wobei sich die Angaben beispielsweise auf den Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene oder auf die zur Sicherstellung des Schutzes und der Entwicklung lokaler Gemeinschaften ergriffenen Maßnahmen beziehen können,
- die **Achtung der Menschenrechte**, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen beziehen können, und
- die **Bekämpfung von Korruption und Bestechung**, wobei sich die Angaben beispielsweise auf die bestehenden Instrumente zur Bekämpfung von Korruption und Bestechung beziehen können.

Zudem werden unter anderem folgende zulassungsbereichsspezifische technische Themen abgefragt:

- Technische und organisatorische Möglichkeiten zur Ressourceneinsparung,
- Techniken des Immissionsschutzes,
- Techniken zum Gewässerschutz,
- Techniken zum Bodenschutz,
- Technische und organisatorische Möglichkeiten zur Abfallvermeidung, -verminderung, -verwertung und -beseitigung,
- Umgang mit wassergefährdenden Stoffen und Gefahrstoffen oder
- Rechtsgrundlagen und Methoden der CO₂-Bilanzierung.

Im jeweiligen Zulassungsbereich wird zudem erwartet, dass die folgenden Kenntnisse zur nachhaltigen Unternehmensführung vorliegen:

- Chancen und Risiken im Hinblick auf eine nachhaltige Entwicklung

³³ Diese Ausnahme vom Hochschulstudium wird aktuell praktisch nicht genutzt. Die spätere Berufszulassung wäre auf den Zulassungsbereich beschränkt, in dem die Qualifikation (etwa in einem bestimmten Handwerk) erworben wurde. Dieser Berufszugang wird deshalb eher der Vollständigkeit halber erwähnt.

³⁴ Umweltgutachterausschuss (2019b).

- Wesentlichkeit von Nachhaltigkeitsaspekten in Bezug auf die Geschäftstätigkeit
- Qualitative und quantitative sowie zeitlich definierte Nachhaltigkeitsziele
- Bedeutung von Nachhaltigkeitsaspekten für die Wertschöpfung sowie Prüftiefe bei der Wertschöpfungskette
- Verantwortlichkeiten in der Unternehmensführung
- Implementierung der Nachhaltigkeitsstrategie durch Regeln und Prozesse im operativen Geschäft
- Leistungsindikatoren zur Nachhaltigkeit und deren Funktionalität in der internen Planung und Kontrolle
- Orientierung von Anreizsystemen am Erreichen von Nachhaltigkeitszielen und langfristiger Wertschöpfung
- Identifikation von Anspruchsgruppen und Integration in den Nachhaltigkeitsprozess
- Innovations- und Produktmanagement zur Verbesserung der Nachhaltigkeit im Unternehmen und bei Nutzern
- Politische Einflussnahme des Unternehmens
- Gesetzes- und richtlinienkonformes Verhalten des Unternehmens

Somit müssen Umweltgutachter bereits als Zulassungsvoraussetzung die erforderlichen theoretischen Kenntnisse für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Zusammenhang mit einem ausgeprägten technischen Wissen sowie hinsichtlich nachzuweisender Branchenkenntnisse vorweisen. Dies umschließt auch damit verbundene Risiken sowie ihrem im Kontext liegenden tiefen Verständnis von Zusammenhängen zwischen den ökologischen, technischen und managementspezifischen Interventions- und Gestaltungsbezügen von Unternehmen im Zusammenhang mit den Herausforderungen nachhaltiger Unternehmensführung.

Insbesondere hinsichtlich der geforderten theoretischen Kenntnisse auf dem Gebiet der gesetzlichen Vorschriften und Standards für die Aufstellung der jährlichen und konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung weisen Umweltgutachter bereits heute eine gewisse Expertise auf. Umweltgutachter prüfen im Zuge ihrer gutachterlichen Tätigkeiten bereits einen Großteil nachhaltigkeitsbezogener Daten und Informationen, vor allem im Hinblick auf Umweltinformationen, die einen wesentlichen Bestandteil der EFRAG-Standards darstellen (Vgl. Abbildung 2.1) und für deren Prüfung ein hohes Maß an ingenieurtechnischem Wissen notwendig ist. Doch Umweltgutachter können nicht nur Umweltinformationen prüfen. Sie verfügen durch das UAG und der daraus abgeleiteten Prüfferrichtlinie nachgewiesen über Nachhaltigkeitskompetenzen in Bezug auf die Prüfung von Managementstrukturen und Informationen zur Unternehmensführung und können dementsprechende Angaben prüfen.³⁵

§ 15 des Umweltauditgesetzes verlangt außerdem von Umweltgutachtern, dass sie sich fortbilden müssen, um die Fachkunde zu erhalten. Art. 20 Abs. 3 der EMAS-Verordnung³⁶ verpflichtet Umweltgutachter zur beständigen (kontinuierlichen) Fortbildung auf den in der EMAS-Verordnung genannten Fachgebieten und zur Bewertung ihres Kenntnisstands durch die Zulassungsstelle. Dementsprechend sind diese Anforderungen an Umweltgutachter ausreichend, um die von Art. 13 (RL 2006/43/EG) geforderte kontinuierliche Fortbildung abzudecken. Dadurch kann auch gewährleistet werden, dass eventuell neu anzueignende Inhalte und Anforderungen erfasst und durch die Fortbildungspflicht in § 15 Abs. 7 UAG auch durchgesetzt werden kann. Dies gilt auch in Bezug auf die erforderlichen Kenntnisse auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung innerhalb der in Kapitel 2.2. bereits dargestellten Ausnahmenregeln bzw. Übergangsfristen.

3.1.2 Qualitätssicherungssysteme:

Das geforderte Qualitätssicherungssystem von Abschlussprüfern wird in Art. 29 (RL 2006/43/EG) beschrieben. Dieses muss unabhängig von den Abschlussprüfern oder deren Gesellschaft sein, einer öffentlichen Aufsicht unterliegen und über angemessene Ressourcen, inklusive Finanzen verfügen, um

³⁵ Vgl. z.B. die Ausführungen der UAG-Fachkunderichtlinie, Fachgebiet b).

³⁶ Europäisches Parlament, Europäischer Rat (2009).

ihrer Arbeit nachzukommen. Die Qualitätsprüfer müssen über eine angemessene Ausbildung und Erfahrungen verfügen, dies gilt für Abschlussprüfungen sowie Rechnungslegung, aber auch gegebenenfalls Nachhaltigkeitsberichtserstattungen und der Bestätigung dieser. Darüber hinaus stellt der Art. es den Mitgliedsstaaten frei, bis zum 31. Dezember 2025 Qualitätsprüfer von Bestätigungsleistungen von Nachhaltigkeitsinformationen von der Anforderung nach einschlägigen Erfahrungen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichtserstattung zu befreien.

Neben der Forderung nach „objektiven“ Auswahlkriterien der Qualitätsprüfer, wird auch auf die Art der Qualitätsprüfung eingegangen. Hierbei müssen angemessen die Prüfungs- bzw. Bestätigungsakten überprüft werden, ebenso wie die Honorare, die Qualität und Quantität der eingesetzten Ressourcen, die Einhaltung von Standards bzgl. Bestätigungsleistungen und Unabhängigkeitsanforderungen und ggf. das interne Qualitätssicherungssystem einer Prüfungsgesellschaft.

Diese Prüfung erfolgt auf Basis einer Risikoanalyse und muss mindestens alle 6 Jahre stattfinden. Auch die Gesamtergebnisse des Qualitätssicherungssystems sind jährlich zu veröffentlichen. Im Rahmen der Prüfung dürfen verpflichtende Empfehlungen ausgesprochen werden, bei dessen Nichteinhaltung Sanktionen zulässig sind.

Umweltgutachter unterliegen nach § 15 UAG nicht nur einer wiederkehrenden Überprüfung ihrer Zulassungsvoraussetzungen sondern auch einer inhaltlichen Überprüfung der Qualität der durchgeführten Begutachtungen und damit einem von der DAU GmbH organisierten und verantworteten **Qualitätssicherungssystem**, das unabhängig von ihnen ist, der öffentlichen Aufsicht unterliegt (§ 29 UAG), über ausreichende Finanzen und Ressourcen verfügt (gebührenfinanziert), entsprechend ausgebildete Qualitätsprüfer ohne Interessenskonflikte einsetzt (Nr. 2 UAG-AufsR³⁷), regelmäßige Prüfungen durchführt (vgl. Kapitel 3.2) sowie bei unzureichender Durchführung von Prüfungen entsprechende **Untersuchungen und Sanktionen** veranlasst (siehe Abschnitt Untersuchungen und Sanktionen).

3.1.3 Berufsprinzipien, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis

Die Art. 21 – 23, sowie 24a und 25b (RL 2006/43/EG) beschreiben eine Reihe von Anforderungen hinsichtlich Berufsprinzipien, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis an Abschlussprüfer. Diese gelten nach Art. 25b (RL 2006/43/EG) auch für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsberichtserstattungen.

In Art. 21 (RL 2006/43/EG) wird zunächst eine „kritische Grundhaltung“ gefordert, welche während der gesamten Prüfungstätigkeit einzuhalten ist und bei der Aufdeckung von unter anderem potentiellen Betrug oder Irrtümern helfen soll.

Des Weiteren fordert Art. 22 (RL 2006/43/EG), dass Abschlussprüfer von dem zu prüfenden Unternehmen unabhängig sein müssen. Beispielsweise bei Gefahr einer Selbstüberprüfung darf eine solche nicht von einem gegebenen Abschlussprüfer durchgeführt werden. Auch wird dort genauer beschrieben, welche Faktoren die Unabhängigkeit gefährden würden, beispielsweise der Besitz von Finanzinstrumenten des zu prüfenden Unternehmens, oder ein Beschäftigungsverhältnis. Auch sind Sach- oder Geldgeschenke verboten, wenn diese nicht nachweislich geringfügig sind. All dies gilt für den Zeitraum der Prüfung, wie auch für die Perioden, auf welche sich die Prüfung bezieht. Selbiges muss ebenfalls beachtet werden, wenn das zu prüfende Unternehmen mit einem Unternehmen fusioniert, von dem der Abschlussprüfer nicht unabhängig ist.

Art. 22a (RL 2006/43/EG) erweitert die Anforderungen der Unabhängigkeit auf das Verbot, eine zentrale Führungsposition oder ein anderes zentrales Amt eines zu prüfenden Unternehmens innerhalb einer ein- bis zweijährigen Frist vor Beginn der Abschlussprüfung zu führen. Ebenfalls darf ein Abschlussprüfer binnen eines Jahres nach der Durchführung der Abschlussprüfung kein solch zentrales Amt in dem geprüften Unternehmen annehmen.

³⁷ Umweltgutachterausschuss (2012).

Analog zu den Anforderungen an die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Abschlussprüfer unterliegen Umweltgutachter ebenfalls einer Unabhängigkeitsverpflichtung als eine wesentliche Zulassungsvoraussetzung.

§ 6 UAG regelt das Kriterium der Unabhängigkeit von Umweltgutachtern und verweist auf den Art. 20 Abs. 4 und 5 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009. Demnach müssen Umweltgutachter bei der Ausübung ihrer Tätigkeit von der geprüften Organisation unabhängig, unparteiisch und objektiv sein. Umweltgutachter müssen Gewähr dafür bieten, dass sie keinem kommerziellen, finanziellen oder sonstigen Druck unterliegen, der das Urteil beeinflusst oder das Vertrauen in die Unabhängigkeit und Integrität bei der Gutachtertätigkeit in Frage stellt. Zudem müssen Umweltgutachter gewährleisten, dass alle diesbezüglichen Vorschriften eingehalten werden. Für die in Art. 20 Abs. 4 und 5 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 geforderte Unabhängigkeit müssen Umweltgutachter sicherstellen, dass keine wirtschaftlichen Verflechtungen oder eine sonstige Befangenheit mit der zu prüfenden Organisation außerhalb der Prüfdienstleistung bestehen. Zudem können Beamtenverhältnisse oder Anstellungsverträge mit einer Person des öffentlichen Rechts dem Kriterium der Unabhängigkeit entgegenstehen.

Art. 22b (RL 2006/43/EG) verlangt eine Beurteilung und Dokumentation der Einhaltung der geforderten Anforderungen und der Kompetenz zur Durchführung der Abschlussprüfung.

Art. 23 (RL 2006/43/EG) fügt eine Verschwiegenheitspflicht mit Berufsgeheimnis ein, welche aber die Durchsetzung anderer Bestimmungen der Richtlinie 2006/43/EG, sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 nicht erschweren darf.

Der Art. 24 und 24a (RL 2006/43/EG) stellen Anforderungen an die interne Organisation von Abschlussprüfern, unter anderem ein internes Qualitätssicherungssystem und wirksame Verfahren der Risikobewertung. Auch müssen angemessene Grundsätze und Verfahren festgelegt werden, auf dass die Abschlussprüfer und andere, die unmittelbar an der Prüfung beteiligt sind, angemessen kompetent für ihre Aufgaben sind. Selbiges gilt für Prüfungshilfstätigkeiten, die sie ausgelagert haben. Ebenso werden geeignete Vorkehrungen gefordert, um den in Art. 22 – 22b (RL 2006/43/EG) genannten Gefahren für die Unabhängigkeit vorzubeugen, zu beseitigen oder diesen zu begegnen und sie offenzulegen.³⁸

Schließlich müssen Abschlussprüfer ihre in Art. 24a (RL 2006/43/EG) geforderten Vorkehrungen, Systeme und Verfahren, kontinuierlich auf ihre Angemessenheit und Wirksamkeit hin beobachten und bewerten. Vor allem das interne Qualitätssicherungssystem muss einmal jährlich überprüft werden. Dass Abschlussprüfer oder entsprechende Abschlussprüfergesellschaften den Anforderungen von Art. 24a (RL 2006/43/EG) entsprechend arbeiten, muss der zuständigen Behörde nachgewiesen werden.

Analog zu diesen Anforderungen fordert Art. 20 Abs. 6 der EMAS-Verordnung, dass Umweltgutachter im Hinblick auf die Einhaltung der Begutachtungs- und Validierungsvorschriften über dokumentierte Prüfungsmethoden und -verfahren, einschließlich Qualitätskontrollmechanismen und Vorkehrungen zur Wahrung der Vertraulichkeit verfügen (vgl. auch Abschnitt 3.1.1.).

3.1.4 Bestellung und Abberufung:

Der übliche Weg der Bestellung von Abschlussprüfern laut Art. 37 (RL 2006/43/EG) ist eine Bestellung von der Mitgliederversammlung des jeweiligen Unternehmens, was entsprechend auch für die Bestellung des Abschlussprüfers für Bestätigungen von Nachhaltigkeitsinformationen gilt. Allerdings ist es den Mitgliedstaaten gestattet, andere Systeme oder Modalitäten der Bestellung zuzulassen, wenn diese eine größere Unabhängigkeit von Abschlussprüfern gewährleisten. Auch dürfen keine Vertragsklauseln geschlossen werden, welche die Auswahlmöglichkeiten der Gesellschafterversammlung oder der Aktionärshauptversammlung hinsichtlich der Auswahl von Abschlussprüfern einschränken.

³⁸ Die Erfüllung der Anforderungen an die erforderliche Unparteilichkeit wird durch umfangreiche Zulassungsaufgaben sichergestellt. Es ist eine 4-jährige Wartezeit zu beachten

Art. 38 (RL 2006/43/EG) regelt die Abberufung von Abschlussprüfern, welche ebenfalls für die Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen gilt. Am wichtigsten ist hierbei, dass die Abberufung eines Prüfers nur mit einem triftigen Grund erfolgen kann.

Umweltgutachter schließen nach Art. 25 der Verordnung EG Nr. 1221/2009, mit den zu prüfenden Organisationen (in dem Fall berichtspflichtigen Unternehmen) einen Vertrag. Dieser regelt den Gegenstand der Prüfung, die Bedingungen des Vertrages und den Umfang der Zusammenarbeit, zu dem die geprüfte Organisation verpflichtet ist. Diese Verträge sollen dem entsprechenden Umweltgutachter die Möglichkeit geben professionell und unabhängig zu handeln. Diese Verträge werden im Rahmen der Qualitätsüberprüfung nach UAG [von der DAU] überprüft. Eine entsprechende Regelung wie in Art. 37 (RL 2006/43/EG) einer Bestellung über die Mitgliederversammlung ist bisher nicht vorgesehen.

3.1.5 Untersuchungen und Sanktionen

Um beispielsweise ein funktionierendes Qualitätssicherungssystem zu ermöglichen, sind Sanktionen vorgesehen, wovon die hierbei relevantesten in den Art. 30, 30a, 30c und 30e (RL 2006/43/EG) geregelt sind.

Art. 30 (RL 2006/43/EG) regelt hier ganz allgemein, dass es wirksame Sanktionen und Untersuchungen geben muss, welche unzureichend durchgeführte Abschlussprüfungen und Verstöße gegen Vorschriften der RL 2006/43/EG oder der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 aufdecken, berichtigen oder verhindern. Auch sollen diese abschreckend wirken. Diese Grundsätze gelten auch für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichte. Auch sollen diese Sanktionen in angemessener Weise öffentlich gemacht werden und auch die Möglichkeit beinhalten, die Zulassung zu entziehen.

Neben dem möglichen Entzug der Zulassung sieht Art. 30a (RL 2006/43/EG) folgende Sanktionsmittel vor: Eine Mitteilung, eine öffentliche Erklärung zum Verstoß, ein bis zu dreijähriges Ausübungsverbot, eine Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsvermerk nicht den Anforderungen des Art. 28 bzw. 28a der Richtlinie 2006/43/EG oder gegebenenfalls des Art. 10 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfüllt, ein bis zu dreijähriges Ausübungsverbot bei Unternehmen öffentlichen Interesses sowie verwaltungsrechtliche finanzielle Sanktionen. Mitgliedstaaten dürfen die zuständige Behörde auch zu weiteren Sanktionen befähigen.

Nach Art. 30c (RL 2006/43/EG) müssen bestimmte durchgeführte Sanktionen auf der Website der zuständigen Behörden veröffentlicht werden, mit klarer Zuordnung an die sanktionierte Person oder Gesellschaft.

Darüber hinaus fordert Art. 30e (RL 2006/43/EG) Mechanismen, um Verstöße gegen die Richtlinie 2006/43/EG oder die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu melden und gibt diesen einen groben Rahmen.

Gemäß § 15 des Umweltauditgesetzes, kann die Zulassungsstelle (DAU) der Umweltgutachter neben den regelmäßigen Untersuchungen bei gegebenem Anlass weitere Untersuchungen durchführen, wenn es Anhaltspunkte gibt, dass Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt werden oder den Aufgaben nach der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009, des Umweltauditgesetzes und den daraus erlassenen Rechtsverordnungen nicht ordnungsgemäß nachgegangen wird.

Die möglichen Sanktionen gegen Umweltgutachter sind in den §§ 16 und 17 des Umweltauditgesetzes geregelt, die eine Ermächtigungsgrundlage für aufsichtliches Handeln enthalten. § 16 des Umweltauditgesetzes gestattet hierbei der Zulassungsstelle vorläufig die Fortführung gutachterlicher Tätigkeiten ganz oder teilweise zu untersagen, wenn Umwelterklärungen mit unzutreffenden Angaben validiert werden, Pflichten nach § 15 Abs. 6 (UAG) nicht ordnungsgemäß erfüllt werden oder eine vollziehbare Anordnung der Zulassungsstelle nicht befolgt wird. § 17 des Umweltauditgesetzes regelt die Rücknahme und Widerruf der Zulassung von Umweltgutachtern. Demnach ist eine Zulassung mit Wirkung für die Zukunft zurückzunehmen, wenn nachträglich Tatsachen bekannt werden, bei deren Kenntnis die Zulassung hätte versagt werden müssen. Zudem kann die Zulassung widerrufen werden, wenn u.a. eine Verletzung der Unabhängigkeit vorliegt und nicht innerhalb einer von der Zulassungsstelle gesetzten

Frist wiederhergestellt wird. Damit sind die beiden schärfsten Sanktionsmittel, denen sich Abschlussprüfer ausgesetzt sehen können, bereits Praxis bei Umweltgutachtern.

Nach Nr. 6 der UAG-Aufsichtsrichtlinie unterrichtet die Zulassungsstelle (DAU) die nach § 32 Abs. 1 UAG für die Registerführung zuständige Stelle (Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern), wenn im Rahmen der Aufsicht Verstöße festgestellt werden.

3.1.6 Organisation der Arbeit:

Art. 24b (RL 2006/43/EG) bestimmt Anforderungen an die Arbeitsorganisation von Abschlussprüfern. So wird gefordert, dass es auch in Prüfungsgesellschaften einen letztverantwortlichen Prüfungspartner und es bei der Bestätigung von Nachhaltigkeitsinformationen einen verantwortlichen Nachhaltigkeitspartner gibt. Diese sind vorrangig verantwortlich für die Prüfungs- oder Bestätigungsleistung (vgl. Art. 2 Nr. 16a RL 2006/43/EG). Sie sind aktiv an der Durchführung der Leistung beteiligt, sollen genügend Mittel, Personal und Kompetenz für ihre Aufgaben haben und sollen vor allem nach Kriterien der Qualitätssicherung, Unabhängigkeit und Kompetenz ausgewählt werden.

Der Hauptteil des Art. beschäftigt sich allerdings mit allgemeinen Anforderungen an Prüfende, welche auch Einzelpersonen betreffen. So sind Abschlussprüfer verantwortlich alle Verstöße gegen die Richtlinie 2006/43/EG, wie auch der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu dokumentieren, ebenso wie die aus den Verstößen erwachsenen Konsequenzen, wie der daraufhin getroffenen Maßnahmen. Diese müssen jährlich in einem Bericht veröffentlicht werden. Auch müssen Abschlussprüfer Mandatendateien, sowie für jede Abschlussprüfung eine Prüfungsakte anlegen. Äquivalent muss für jeden Bestätigungsauftrags eines Nachhaltigkeitsberichts, eine Bestätigungsakte angelegt werden. Auch sollen alle sonstigen Dokumente aufbewahrt werden, welche beispielsweise für die Begründung des Prüfungsvermerks von Bedeutung sind. Auch alle Beschwerden über die Durchführung des Prüfungs- oder Bestätigungsdienstes müssen aufbewahrt werden.

Umweltgutachter sind laut § 15 des Umweltauditgesetzes verpflichtet Zweitschriften der:

- Vereinbarungen mit den Unternehmen über Gegenstand und Umfang der Begutachtung,
- Berichte an die Leitung der Organisation,
- in Abstimmung mit der Organisation erstellten Begutachtungsprogramme,
- validierten Umwelterklärungen, aktualisierten Umwelterklärungen und Umweltinformationen und
- Niederschriften über Besuche auf dem Betriebsgelände und über Gespräche mit dem Betriebspersonal

bis zur Überprüfung durch die Zulassungsstelle aufzubewahren, welche dieser auch vorgelegt werden müssen. Auch verpflichtet Art 25 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 Umweltgutachter einen schriftlichen Bericht zu den Ergebnissen einer Begutachtung zu erstellen, was analog zu einer Prüfungsakte gesehen werden kann. Dieser umfasst alle für die Arbeit des Umweltgutachters relevanten Sachverhalte, eine Beschreibung der Einhaltung der Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 samt Nachweisen und bei der Prüfung oder dem Umweltmanagementsystem oder anderen relevanten Prozessen aufgetretene technische Mängel. Auch muss der Bericht einen Vergleich der Umweltleistungen und mit früheren Umwelterklärungen der geprüften Organisation, also hier dem zu prüfenden Unternehmen, beinhalten. Entsprechend führen auch Umweltgutachter bereits je geprüfem Unternehmen eine eigene Datei. Ebenso muss der Bericht im Falle von Nichteinhaltungen der Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 die Feststellungen dieser und die Schlussfolgerungen aus diesen dokumentieren, wie auch die Sachverhalte, auf denen diese Feststellungen und Schlussfolgerungen basieren. Auch müssen in so einem Fall Einwände gegen den Entwurf der Umwelterklärung dokumentiert werden.

Entsprechend unterliegt die Arbeitsorganisation von Umweltgutachtern bereits sehr ähnlichen Anforderungen, wie denen von Abschlussprüfern. Umweltgutachter unterliegen einer umfassenden Berichts- und damit Rechenschaftspflicht, was ein hohes Maß an Transparenz und Nachvollziehbarkeit der getroffenen Prüfungsentscheidungen gewährleistet.

3.1.7 Meldung von Unregelmäßigkeiten:

Zur Meldung von Unregelmäßigkeiten gibt es nur eine Regelung, welche sich auf Unternehmen öffentlichen Interesses bezieht, durch Art. 25d (RL 2006/43/EG), welcher auf Art. 7 (VO 537/2014) referenziert. Wenn ein Abschlussprüfer hierbei Unregelmäßigkeiten wie Betrug vermutet, oder einen berechtigten Grund für eine solche Vermutung hat, teilt dieser das dem zu prüfenden Unternehmen mit und fordert Untersuchungen und Maßnahmen, um diese zu klären und für die Zukunft vorzubeugen. Kommt das Unternehmen dem nicht nach, informiert der Abschlussprüfer die entsprechende Behörde.

Eine entsprechende Regelung existiert bei Umweltgutachtern aktuell noch nicht, lässt sich aber auf verschiedene Arten ergänzen. Falls Unregelmäßigkeiten vermutet werden oder Betrug festgestellt wird, werden dem Unternehmen die Validierung durch den Umweltgutachter verwehrt bzw. die EMAS Registrierung entzogen, unabhängig davon, ob das Unternehmen von öffentlichem Interesse ist oder nicht. Zudem erfolgt über die Register-führende Stelle ein Abfrage bei den zuständigen Behörden (Regelabfrage), ob Verstöße oder Beschwerden gegen das Unternehmen vorliegen, woraus sich eine doppelte Absicherung gegenüber Unregelmäßigkeiten ableiten lässt.

3.1.8 Zwischenfazit

In Deutschland besteht bereits seit rund 30 Jahren mit den Umweltgutachtern ein Berufsstand, der die oben ausgeführten Qualifikationen zu großen Teilen nachweisen kann sowie über entsprechende organisatorische Voraussetzungen verfügt. Aus fachlichen und wirtschaftlichen Gründen macht es keinen Sinn, nicht auf diese bereits bestehenden Kapazitäten zurückzugreifen.

Die von der DAU zugelassenen Umweltgutachter sind nach UAG § 2 Begriffsbestimmungen den Wirtschaftsprüfern (Schottelius BB 1996, 1235 (1235); Scherer NVwZ 1993, 11 (14)) und den Betriebsbeauftragten für Umweltschutz (Lütkes F Rn. 8; Kothe Rn. 401; Vetter DVBl. 1996, 1223 (1226 Fn. 81)) in ihrer Funktion nachgebildet (Landmann/Rohmer (2022), Rn. 10-15), was ebenso deutlich dafür spricht, sie als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland zuzulassen.

Eine zusammenfassende Übersicht über die Kompetenzen und organisatorische Rahmenbedingungen der Umweltgutachter findet sich in Kapitel 4.

3.2 Akkreditierung / Zulassung und Aufsicht

Nach den Anforderungen der CSRD müssen die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gem. der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 von einer nationalen Akkreditierungsstelle (In Deutschland: DAkKS) für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert werden. Art. 5 Abs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 756/2008, der die Durchführung der Akkreditierung regelt, eröffnet allerdings die Möglichkeit für die Mitgliedsstaaten auf eine Akkreditierung zu verzichten.

3.2.1 Anforderungen an Abschlussprüfer

Wirtschaftsprüfer, die Finanzberichte prüfen (=Abschlussprüfer, die auf der Grundlage der Richtlinie 2006/43/EG zugelassen worden sind) und die per se durch die CSRD für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgesehen werden, werden von der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) zugelassen und beaufsichtigt, und müssen im Gegensatz zu den unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen nicht gem. Verordnung (EG) Nr. 765/2008 von einer nationalen Akkreditierungsstelle für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert werden.

Das Zentrale Organ, welches angehende Wirtschaftsprüfer prüft und zulässt ist die Wirtschaftsprüferkammer WPK. Zu ihren Aufgaben gehört die Bestellung und der Widerruf neuer Wirtschaftsprüfer, sowie

die Anerkennung von Wirtschaftsprüfergesellschaften, oder eben der Widerruf dieser. Auch ist die WPK zuständig für die Durchführung der Berufsexamina, also der mündlichen und schriftlichen Prüfungen, die notwendig sind, um den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers zu erlangen. Hierbei hat die WPK Sorge zu tragen, dass die zu prüfende Person die Anforderungen zur Prüfungszulassung von § 8 und 9 der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) erfüllt, welche die Anforderungen an die Vorbildung, sowie die praktische Ausbildung regeln. Diese Prüfungen werden vor der Prüfungskommission abgelegt, dessen Einrichtung nach §14 der WPO zusammen mit der Aufgabenkommission und der Widerspruchskommission das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie regelt. Darüber hinaus hat die WPK laut § 57 Abs.1 WPO die Pflicht die eigenen Mitglieder zu überwachen und führt so die Aufsicht der Wirtschaftsprüfer durch.³⁹

Die Wirtschaftsprüferkammer wird wiederum rechtlich und fachlich beaufsichtigt. Das Bundeswirtschaftsministerium hält die generelle Rechtsaufsicht über nicht nur die WPK, sondern auch über die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA), welches als Bundesoberbehörde im Geschäftsbereich des BMWK tätig ist. Während zwar das Bundeswirtschaftsministerium die Rechtsaufsicht hat, hat die APAS die öffentliche Fachaufsicht über die WPK. Dies beinhaltet, dass sie letztverantwortlich und letztentscheidungsbefugt ist, für viele Aufgaben der WPK. Dies beinhaltet die Aufsicht und Letztverantwortung der Prüfungsexamen, sowie auch der Bestellung von Wirtschaftsprüfern und dem Widerruf dieser. Entsprechend wird die Zulassung und Beaufsichtigung von Wirtschaftsprüfern weitestgehend von der Wirtschaftsprüferkammer durchgeführt, welche aber von der APAS in Letztverantwortung überwacht wird (vgl. Abbildung 3.1).

³⁹ Vgl. Wirtschaftsprüferkammer (2023a).



* Aufsicht im Sinne der Letztverantwortung und Letztentscheidungsbefugnis, einschließlich dem Recht, Weisungen zu erteilen oder Entscheidungen zurückzuweisen oder aufzuheben – in den Bereichen:
 Durchführung des Wirtschaftsprüfungsexamens, Bestellung und Anerkennung sowie deren Widerruf, Registrierung, Beaufsichtigung der kontinuierlichen Fortbildung, anlassbezogene Berufsaufsicht (Ermittlungen/Sanktionen), Qualitätskontrolle (monitored peer review) sowie Erlass von Berufsausübungsregelungen

Abbildung 3.1: Aufsichts- und Organisationsstruktur der Wirtschaftsprüferkammer

Quelle: Wirtschaftsprüferkammer (2023b)

3.2.2 Anforderungen an Umweltgutachter

Umweltgutachter werden in Deutschland von der Deutschen Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) zugelassen und beaufsichtigt.

Die Anforderungen an die Zulassung von Umweltgutachtern sind im Teil 2, Abschnitt 1 des Umweltauditgesetzes (UAG) geregelt. Danach werden grundsätzlich Anforderungen an die Zuverlässigkeit, die Unabhängigkeit und die Fachkunde von Umweltgutachtern gestellt (vgl. Kapitel 3.2). Diese sind bereits mit Erlass des UAG an den Anforderungen, die für Wirtschaftsprüfer gelten, angelehnt worden.

So werden UG mit der DAU GmbH von einer staatlich beliebigen Stelle zugelassen und überwacht. Die Fachkundefeststellung wird von Prüfern vorgenommen, die wiederum vom Umweltgutachterausschuss nach fachlichen Anforderungen in einer Prüferliste geführt werden und vom BMUV genehmigt werden.

Das Verfahren der Zulassung von Umweltgutachtern selbst, ist in der UAG-Zulassungsverfahrensverordnung (UAG-ZVV)⁴⁰ geregelt. Dem Antrag auf Zulassung sind unter anderem beglaubigte Prüfungszeugnisse und Diplome und ein Führungszeugnis beizufügen. Die Zulassung umfasst unter anderem eine mündliche Prüfung mit Kurzvortrag und Prüfungsgespräch zu den erforderlichen Fachkenntnissen (vgl. Kapitel 3.1) und zu Fragen zu praktischen Problemen aus der beruflichen Tätigkeit eines Umweltgutachters. Die Zulassung erfolgt spezifisch für einzelne Zulassungsbereiche gem. der Verordnung (EG) Nr. 1893/2006 zur Aufstellung der statistischen Systematik der Wirtschaftszweige NACE Revision 2 i.V.m. der deutschen Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes (Ausgabe 2008) festgelegten Systematik, (ergänzt um die gemäß UAG Zulassungsverfahrensverordnung für die Zulassung von Umweltgutachtern und Umweltgutachterorganisationen zusätzlich eingeführten Zulassungsbereiche). Umweltgutachter haben mit ihrer fachgebietsspezifischen Zulassung damit auch ein explizites Branchenverständnis. Diese branchenbezogene Fachkunde zeichnet die Umweltgutachter besonders aus, da hier nicht nur Branchenverständnis, sondern auch produktionspezifische Kenntnis gefragt sind, ohne die insbesondere die Umweltaspekte (und damit auch die Gesundheitsaspekte in der Lieferkette) nicht angemessen bewertet werden können.

Die folgende Abbildung 3.2 zeigt den Ablauf des Zulassungsverfahrens für Umweltgutachter und Umweltgutachterorganisationen in Deutschland.

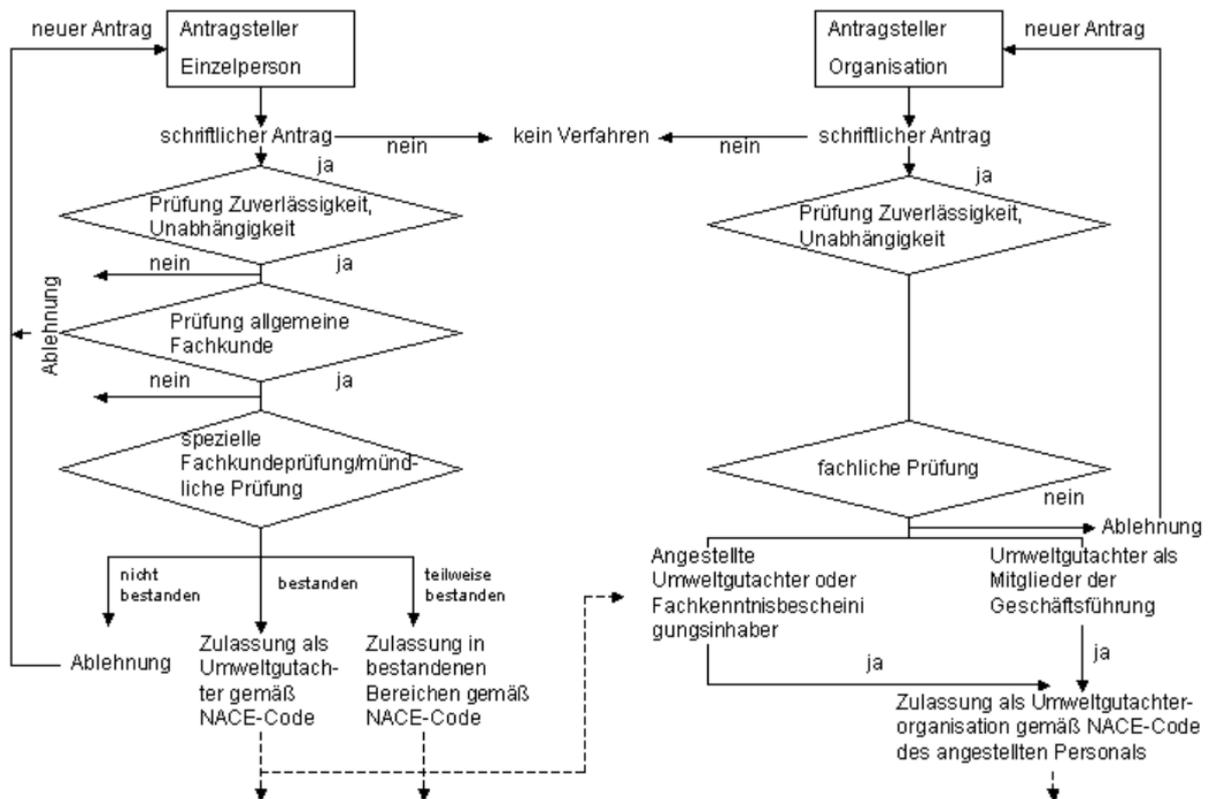


Abbildung 3.2: Ablauf des Zulassungsverfahrens für Umweltgutachter und Umweltgutachterorganisationen in Deutschland

Quelle: DAU (o. J.)

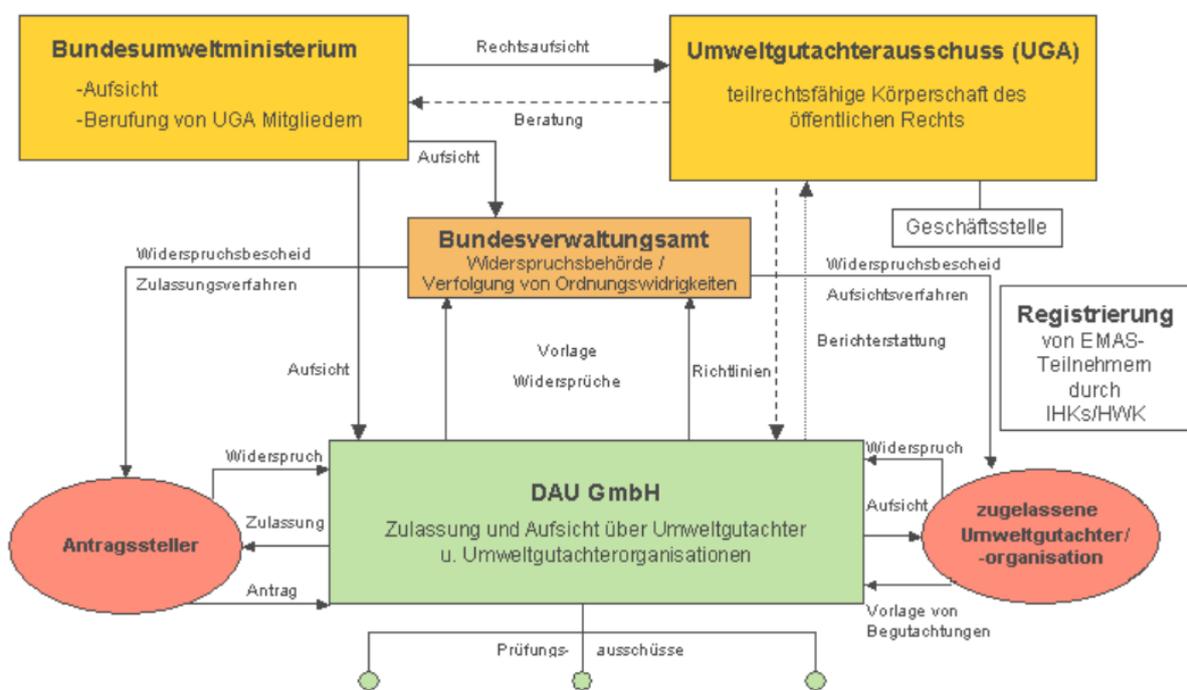
Die Anforderungen an die Aufsicht von Umweltgutachtern sind im Teil 2, Abschnitt 2 des Umweltauditgesetzes (UAG) geregelt. Danach werden Umweltgutachter mindestens alle 24 Monate von der Zulassungsstelle auf das weitere Vorliegen der Zulassungsvoraussetzungen überprüft, wobei auch eine Überprüfung der Qualität der vorgenommenen Begutachtungen erfolgt (mind. alle 24 Monate Überprüfung der vom Umweltgutachter validierten Umwelterklärungen und der erstellten

⁴⁰ Bundesministerium der Justiz (1995b).

Begutachtungsberichte). Diese Überprüfung findet in der Regel anhand von Dokumenten statt. Spätestens alle sechs Jahre sind Umweltgutachter einer praktischen Überprüfung bei ihrer Arbeit in Organisationen zu unterziehen. Neben der sogenannten Regelaufsicht kann es weitere Aufsichtsmaßnahmen aus besonderem Anlass geben. Mängel können zu einer vorläufigen Untersagung der Fortführung gutachterlicher Tätigkeiten oder auch zum Widerruf der Zulassung führen.

In Deutschland hat sich über rund 30 Jahre ein Zulassungs- und Aufsichtsregime entwickelt, das die Prüfung und Bestätigung von Umwelt- bzw. Nachhaltigkeitsinformationen durch Umweltgutachter auf höchstem Niveau sichert. Die nachfolgende Abbildung 3.3 liefert eine Übersicht über das Zulassungs-, Aufsichts- und Registrierungssystem von Umweltgutachtern und geprüften EMAS-Organisationen in Deutschland.

ZULASSUNGS-, AUFSICHTS- UND REGISTRIERUNGSSYSTEM IN DEUTSCHLAND



Rechtsgrundlage: Umweltauditgesetz – UAG, Neufassung vom 04.09.2002, BGBl. I vom 10.09.2002 S. 3490

Abbildung 3.3: Übersicht über das Zulassungs-, Aufsichts- und Registrierungssystem von Umweltgutachtern in Deutschland

Quelle: DAU (o. J.)

3.2.3 Zwischenfazit

Umweltgutachter in Deutschland unterliegen einem Anforderungs-, Zulassungs- und Aufsichtsregime, das demjenigen von Wirtschaftsprüfern qualitativ und bei der Regelaufsicht gleichkommt.

Somit kann analog zur Zulassung und Aufsicht von Wirtschaftsprüfern durch die Wirtschaftsprüferkammer auch ohne eine Akkreditierung bei der DAkKS eine gleichwertig hohe Qualität und Qualitätssicherung bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie kohärente Ergebnisse durch Umweltgutachter sichergestellt werden, wie es bei den Finanzberichten der Fall ist.

Neben der Tatsache, dass Wirtschaftsprüfer einem eigenständigen und von der DAkKS unabhängigen Zulassungs- und Aufsichtssystem unterliegen, verfügt die DAU über gleichwertige Verfahren und Kompetenzen wie die DAkKS und ist der DAkKS gleichgestellt.

Mit der DAU und ihrem seit Jahren funktionierenden Zulassungs- und Aufsichtsregime besteht bereits ein rund 30 Jahre erprobtes und durch Gebühren finanziertes wirtschaftlich tragfähiges Modell zur Verfügung. Hierdurch müssten zur Sicherstellung der Anforderungen an die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen (Umweltgutachter) gem. Art. 34 Abs. 4 (RL 2013/34/EU) keine weiteren staatlichen Strukturen geschaffen werden.

3.3 Prüfungsregime (Prüfsystematik und Prüftiefe)

Wie unter Kapitel 2.3 bereits aufgeführt, muss die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst „nur“ auf Grundlage einer begrenzten Prüfungssicherheit gem. der von der Europäischen Kommission mittels delegierter Rechtsakte bis spätestens 1. Oktober 2026 angenommenen Standards in Art. 26a (RL 2006/43/EG) für die begrenzte Prüfungssicherheit durchgeführt werden. Bis diese Standards angenommen werden, können nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angewendet werden.

Da derzeit noch keine EU weiten Standards für Bestätigungen von Nachhaltigkeitsinformationen (mit begrenzter Prüfungssicherheit) veröffentlicht wurden, ist ein entsprechender Vergleich der Prüfungsstandards der Umweltgutachter mit dem gesetzlich geforderten nicht möglich. Stattdessen wird ein Vergleich mit den bisher angewendeten und in Entwicklung befindlichen Prüfungsstandards der Wirtschaftsprüfer (ISAE 3000 revised, IDW EPS 352 (08.2022)⁴¹, 990 (11.2022)⁴² und 991 (11.2022)⁴³) vorgenommen.

3.3.1 Prüfungsregime der Umweltgutachter

In Deutschland haben Umweltgutachter bereits die Qualifikation auch zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des geltenden §289c nachzuweisen (§7 UAG, UAG Zulassungsverfahrensverordnung, UAG-Fachkunderichtlinie, UAG-Aufsichtsrichtlinie und UAG-Prüferrichtlinie⁴⁴)

Umweltgutachter erhalten mit Ihrer Zulassung gemäß § 9 Umweltauditgesetz (UAG) unter anderem die Befugnis, Zertifizierungsbescheinigungen nach DIN EN ISO 14001:2015 und DIN EN ISO 50001:2018 zu erteilen. Ihre Tätigkeiten in solchen Verfahren werden denjenigen Tätigkeiten gleichgestellt, die Auditoren durchführen, die von Konformitätsbewertungsstellen beauftragt wurden. Im Gegensatz zu diesen unterstehen Umweltgutachter in diesen Verfahren nicht der Aufsicht der Deutschen Akkreditierungsstelle (DAkkS), sondern der Deutschen Akkreditierungs- und Zulassungsstelle für Umweltgutachter (DAU). Details zum Zertifizierungsverfahren von Umweltgutachtern sind in der UAG-Zertifizierungsverfahrensrichtlinie⁴⁵ des Umweltgutachterausschusses (UGA) festgelegt.

In der Praxis sind viele Einzelgutachter (persönlich zugelassene Umweltgutachter) als Auftragnehmer bzw. Auditoren für Konformitätsbewertungsstellen tätig. Sie erhalten bei entsprechender Qualifikation damit die Möglichkeit auch in Verfahren wie zur ISO 9001 oder zur ISO 45001 als Auditor eingesetzt zu werden, was Einzelgutachtern ansonsten nicht möglich ist.

Im Rahmen von Begutachtungstätigkeiten in EMAS-Verfahren prüfen Umweltgutachter im Wesentlichen drei Themenbereiche: a) Die Konformität und Leistung des installierten Umweltmanagementsystems einschließlich der Verbesserung der materiellen Umweltleistung, b) die Einhaltung umweltrechtlicher Vorgaben und c) die Richtigkeit und Vollständigkeit der Umwelterklärung und die Korrektheit der in der Umwelterklärung wiedergegebenen Daten über die Umweltleistungsentwicklung der Organisation. Die Aufgaben der Umweltgutachter sind in Art. 18 der EMAS-Verordnung aufgeführt und in der UGA-

⁴¹ Institut der Wirtschaftsprüfer (2022a).

⁴² Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b).

⁴³ Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c).

⁴⁴ Umweltgutachterausschuss (2021).

⁴⁵ Umweltgutachterausschuss (1997).

Aufgabenleitlinie⁴⁶ genauer spezifiziert. In diesem Zusammenhang können Umweltgutachter auch andere Umweltinformationen validieren (Art. 18 (2) d)).

Nachfolgend wird die Prüfungstätigkeit von Umweltgutachtern mit Fokus auf das EMAS Verfahren erläutert (Art. 25).

Prüfung der Umweltleistung

EMAS-registrierte Organisation müssen eine kontinuierliche Verbesserung der Umweltleistung vorweisen können. Diese ist von Umweltgutachtern gemäß Art. 18 EMAS-Verordnung zu prüfen. Um die Umweltleistung zu messen und darzustellen, werden von den Organisationen unterschiedliche Kennzahlen bzw. Leistungsindikatoren erhoben und berechnet.

Bestimmte Leistungsindikatoren bzw. -kennzahlen sind von der EMAS-Verordnung vorgegeben. Weitere Leistungsindikatoren können sich aus EMAS-Referenzdokumenten ergeben, sofern diese für die Branche der jeweiligen Organisation existieren. Schließlich sollen Organisationen weitere, spezifische Kennzahlen erheben und über diese in der Umwelterklärung berichten.

Die Leistungsindikatoren werden in der Regel durch zahlreiche, unterschiedliche Faktoren beeinflusst. In der Praxis lassen sich Verbesserungen der Umweltleistung oft erst nach mehreren Jahren feststellen, wenn sich nicht nur monatliche, sondern auch jährliche Schwankungen ausmitteln. Für die Prüfung und Bewertung der Umweltleistung benötigen Umweltgutachter in der Regel ein gutes Verständnis der Zusammenhänge zwischen Umweltaspekten und den beeinflussenden Faktoren, sowie den Einflussmöglichkeiten der Organisation.

Rechtliche Prüfung

Umweltgutachter haben gemäß Art. 18 EMAS-Verordnung die Einhaltung der geltenden gemeinschaftlichen, nationalen, regionalen und lokalen Umweltvorschriften zu prüfen. Dieser Punkt ist mit besonderer Sorgfalt u.a. durch Prüfung von Unterlagen des nachweispflichtigen Unternehmens sowie vor Ort zu prüfen.

Um ein weitgehend einheitliches Vorgehen sicherzustellen, gibt es seit 1997 in unregelmäßigen Abständen Informationen der DAU, die allen Umweltgutachtern zugestellt werden und die öffentlich zugänglich sind. Weitere Auslegungsfragen werden durch die Aufgabenleitlinie des UGA sowie das EMAS-Nutzerhandbuch der EU geregelt.

Je nach Branche und Größe der Organisation können die einzuhaltenden Umweltvorschriften sehr zahlreich und komplex sein und sich über wenige Jahre deutlich verändern. Eine Prüfung dieser Vorschriften setzt entsprechende umfassende und sichere Kenntnisse der Umweltgutachter und eine kontinuierliche Beschäftigung mit der Materie voraus. Für die Interpretation und Prüfung der Umweltvorschriften sind neben einem guten Verständnis rechtlicher Zusammenhänge häufig tiefergehende technische Kenntnisse nötig. Kompetenzen, die Wirtschaftsprüfer per se selten aufweisen.

Prüfung der Umwelterklärung

In der Praxis müssen häufig Kennzahlen berechnet werden, wie z.B. bei der Ermittlung von CO₂-Äquivalenten. Die Berechnung erfolgt dabei oft aus der Menge der eingesetzten fossilen Energieträger, also z.B. aus den eingekauften Litern Heizöl oder Kraftstoffe oder Kubikmetern Erdgas, oft auch aus dem Energiegehalt in Kilowattstunden. Je nach Umrechnung werden dafür unterschiedliche Umrechnungsfaktoren benötigt. Umrechnungsfaktoren für einen Energieträger können sich wiederum je nach Quelle, Jahr der Veröffentlichung und vor allem Berücksichtigung der Vorketten deutlich unterscheiden. Umweltgutachter sind gefordert eventuell auftretende Fehler in Umwelterklärungen zu finden.

Wenn Kennzahlen nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand gemessen werden können, ist eine Berechnung oder Abschätzung von Kennzahlen erlaubt. Umweltgutachter müssen in solchen Fällen darauf achten, dass die Berechnungen oder Abschätzungen als solche erkennbar, richtig,

⁴⁶ Umweltgutachterausschuss (2019a).

nachvollziehbar und glaubwürdig sind. Insgesamt müssen Umweltgutachter ein Gespür für die Größenordnung von Kennzahlen und ein Verständnis für die Zusammenhänge von Umweltkennzahlen haben.

Organisationen dürfen von einer Veröffentlichung von Umweltindikatoren absehen, wenn die damit verbundenen Umweltaspekte nicht bedeutend sind. Umweltgutachter müssen die Interpretation ab wann ein Umweltaspekt bedeutend ist in vielen Einzelfällen kritisch prüfen und hinterfragen, da es hierzu keine in jedem Fall eindeutigen Kriterien gibt. Sie sind deshalb in besonderem Maße befähigt, die in Bezug auf Veröffentlichungspflichten regelmäßig vorzunehmende Wesentlichkeitsbewertung besonders zu hinterfragen.

Prüfungshandlungen von Umweltgutachtern

Nach Art. 25 Abs. 4 (VO 1221/2009) prüfen Umweltgutachter im Rahmen der Begutachtung und Validierung Unterlagen, führen vor Ort Besuche durch, nehmen Stichprobenkontrollen vor und führen Gespräche mit dem Personal.

Mit dem Ausstellen der Gültigkeitserklärung gemäß Anhang VII der EMAS-Verordnung bestätigen Umweltgutachter, dass

- die Begutachtung und Validierung in voller Übereinstimmung mit den Anforderungen der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 durchgeführt wurden,
- das Ergebnis der Begutachtung und Validierung bestätigt, dass keine Belege für die Nichteinhaltung der geltenden Umweltvorschriften vorliegen,
- die Daten und Angaben der Umwelterklärung/der aktualisierten Umwelterklärung der Organisation/des Standorts ein verlässliches, glaubhaftes und wahrheitsgetreues Bild sämtlicher Tätigkeiten der Organisation/des Standorts innerhalb des in der Umwelterklärung angegebenen Bereichs geben.

Mit der Gültigkeitserklärung formulieren Umweltgutachter somit ein Prüfergebnis mit Positivaussage, das der hinreichenden Prüfungssicherheit durch Wirtschaftsprüfer entspricht (vgl. Kapitel 2.3).

3.3.2 Standards zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen

Nachfolgend werden die gegenwärtigen und die sich in Entwicklung befindlichen Standards zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen durch Wirtschaftsprüfer dargelegt, um diese mit den Prüfungstätigkeiten von Umweltgutachtern zu vergleichen.

ISAE 3000 (Revised)

Der „ISAE 3000 (Revised) Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information“ ist ein internationaler Standard für Prüfungen, die keine klassischen Finanzprüfungen sind und aus globaler Sicht bei der externen Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen am häufigsten angewendet wird.⁴⁷ Dieser Standard enthält die von externen Prüfern anzuwendenden Prüfungskriterien und -handlungen und ermöglicht die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen mit begrenzter oder hinreichender Prüfungssicherheit. Je nach angestrebter Prüfungssicherheit unterscheiden sich Art und Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen.⁴⁸ Grundsätzlich werden die folgenden Prüfungshandlungen vorgesehenen:⁴⁹

- Inaugenscheinnahme
- Beobachtung
- Bestätigung
- Überprüfende Berechnung
- Überprüfender Nachvollzug

⁴⁷ Vgl. zu den nachfolgenden Ausführungen der Prüfung nach ISAE 3000 (Revised) auch Borcharding (2022), S. 220 f.

⁴⁸ Vgl. IAASB (2013), ISAE 3000.48L f., ISAE 3000.48R f. (Rev.).

⁴⁹ Vgl. IAASB (2013), ISAE 3000.A108 (Rev.).

- Analytische Prüfungshandlungen
- Befragungen

Der Prüfer muss Art, Umfang und Zeitraum der einzelnen Prüfungshandlungen festlegen. Bei einem Auftrag zur Erlangung einer begrenzten Prüfungssicherheit werden diese Festlegungen anhand des **Verständnisses über den Prüfungsgegenstand und der Identifizierung von Bereichen**, in denen wahrscheinlich wesentlich falsche Darstellungen bestehen, getroffen. Dabei muss der Prüfer den Prozess betrachten, der zur Erstellung der Informationen über den Prüfgegenstand verwendet wurde.⁵⁰ Vorwiegend werden analytische Prüfungshandlungen, Befragungen und ggf. weitere Einzelfallprüfungshandlungen durchgeführt.⁵¹

Dagegen erfolgt die Festlegung der Art, Umfang und Zeitraum der einzelnen Prüfungshandlungen bei einem Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit anhand des **Verständnisses des Prüfungsgegenstands und der Identifizierung und Beurteilung von Risiken** möglicher wesentlicher falscher Darstellungen. Dabei muss der Prüfer eine Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems (IKS) über die Erstellung der relevanten Informationen durchführen. Neben den vorwiegenden Prüfungshandlungen zur Erlangung einer begrenzten Prüfungssicherheit werden zudem weitere Einzelfallprüfungshandlungen in einem deutlich größeren Umfang durchgeführt.⁵²

ISSA 5000 – neuer Standard auf internationaler Ebene

Nachdem das IAASB im April 2021 unverbindliche Leitlinien für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach ISAE 3000 veröffentlicht hat, wurde im Juni 2022 die Entwicklung eines neuen eigenständigen Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten – dem International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements – verkündet, der sowohl für die begrenzte als auch für die hinreichende Prüfungssicherheit angewendet werden kann. Angesichts dieser Entwicklung ist es Unklar, weshalb die EU-Kommission neben diesem globalen Prüfungsstandard einen eigenen EU-weiten Prüfungsstandard etablieren möchte⁵³. Der Standard soll die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen ermöglichen, die unter verschiedenen Rahmenbedingungen erstellt wurden und sind berufsunabhängig ausgestaltet, sodass dieser auch von nicht-Wirtschaftsprüfern bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten angewendet werden kann. Ein Entwurf des ISSA 5000 Standards wird voraussichtlich im August 2023 veröffentlicht.⁵⁴

Standards auf nationaler Ebene

Auf nationaler Ebene befinden sich derzeit die nachfolgenden Standards durch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland in Entwicklung:

- **IDW EPS 352 (08.2022):** Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung
- **IDW EPS 990 (11.2022):** Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-) Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung
- **IDW EPS 991 (11.2022):** Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung

Angesichts des sich in Entwicklung befindlichen ISSA 5000 werden diese Standards wahrscheinlich zukünftig bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten eine untergeordnete Bedeutung einnehmen.⁵⁵ Nichtsdestotrotz wird im Folgenden auf die spezifischen Anforderungen des IDW EPS 990 und 991 eingegangen, die auf dem Prüfungsstandard ISAE 3000 (Revised) aufbauen. Der Standard IDW EPS 352 wird dagegen nicht näher betrachtet, da sich dieser auf die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung bezieht und nicht auf dem Prüfungsstandard ISAE 3000

⁵⁰ Vgl. IAASB (2013), ISAE 3000.47L, ISAE 3000.A106 (Rev.).

⁵¹ Vgl. IAASB (2013), ISAE 3000.A3 (Rev.).

⁵² Vgl. IAASB (2013), ISAE 3000.47R, ISAE 3000.A105, ISAE 3000.A3 (Rev.).

⁵³ Vgl. Velte (2023), S. 6 f.

⁵⁴ Vgl. IAASB (2023).

⁵⁵ Vgl. Velte (2023), S. 7.

(Revised) aufbaut, der aus globaler Sicht bei der externen Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen am häufigsten angewendet wird.

IDW EPS 990 (11.2022) und IDW EPS 991 (11.2022):

Der IDW EPS 990 und der IDW EPS 991 sind Standards zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung mit hinreichender bzw. mit begrenzter Sicherheit außerhalb der Abschlussprüfung. Das heißt, dass eine im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Erklärung nicht im Rahmen der Abschlussprüfung inhaltlich geprüft wird (Anwendungsfall des IDW EPS 352).⁵⁶ Grundsätzlich verweisen beide Standards auf die Anwendung des ISAE 3000 (Revised) und behandeln demgegenüber lediglich die Besonderheiten bei der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung. Dementsprechend müssen Wirtschaftsprüfer bei der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung neben dem IDW EPS 990 und dem IDW EPS 991 den ISAE 3000 (Revised) beachten.⁵⁷

Nach IDW EPS 990 und 991 müssen Wirtschaftsprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen die Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen für die entsprechende Prüfungssicherheit festlegen und ob es unter den Umständen des Prüfungsauftrags erforderlich ist, vor Ort in bedeutsamen Standorten des Unternehmens oder dessen Lieferkette entsprechende Prüfungshandlungen durchzuführen. Prüfungshandlungen haben zur Erlangung eines Verständnisses von dem Unternehmen und seinem Umfeld sowie zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlich falscher Darstellungen folgendes zu umfassen:⁵⁸

- **Befragungen:** Nach Einschätzung des Wirtschaftsprüfers sollen innerhalb des Unternehmens Personen befragt werden, die über Informationen verfügen, die bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (absichtliche Täuschungshandlungen von Personen, durch die ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll) oder Irrtümern wahrscheinlich hilfreich sind.
- **Analytische Prüfungshandlungen:** Die in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen sollen durch die Analyse plausibler Beziehungen beurteilt werden, wodurch ungewöhnliche Vorgänge, Ereignisse identifiziert werden können, die dem Wirtschaftsprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlich falscher Darstellungen unterstützen und für den Wirtschaftsprüfer Sachverhalte des Unternehmens aufdecken, die ihm bisher unbekannt waren. Beispielsweise können Treibhausgasemissionen verschiedener Anlagen mit den Produktionszahlen dieser Anlagen verglichen werden.
- **Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme:** Durch Beobachtungen sollen die von anderen Personen durchgeführten Prozesse oder Verfahren betrachtet werden (z.B. Kalibrierung von Überwachungsgeräten oder Durchführung von Kontrollaktivitäten). Bei der Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme sollen die internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumente in Papier-, elektronischer Form oder auf anderen Medien (z.B. Kalibrierungsprotokolle eines Überwachungsgeräts) untersucht werden. Dazu zählt auch die physische Untersuchung bspw. eines Kalibriergeräts. Beobachtungen und Inaugenscheinnahmen/Einsichtnahmen umfassen bspw. auch:
 - betriebliche Tätigkeiten des Unternehmens
 - interne Dokumente (z.B. Pläne und Strategien zur Vermeidung von Emissionen), Aufzeichnungen (z.B. Kalibrierungsprotokolle und Ergebnisse von Prüflaboren) und Handbücher (z.B. zu Verfahren der Informationsbeschaffung und zum IKS)
 - Berichte für das Management (z.B. über das Umweltmanagementsystem)
 - Berichte vom Management (z.B. Quartalsberichte)

Neben den Anforderungen der im Prüfungsstandard ISAE 3000 (Revised) dargelegten Prüfungshandlungen zur Erlangung einer begrenzten oder hinreichenden Prüfungssicherheit, unterscheiden sich die Standards IDW EPS 990 und 991 darüber hinaus bei den dort spezifizierten Besonderheiten der

⁵⁶ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b), S. 12; Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c), S. 12.

⁵⁷ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b), S. 11; Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c), S. 11.

⁵⁸ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b), S. 18 ff.; Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c), S. 18 ff.

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung nicht.⁵⁹ Allerdings gibt es bei den Besonderheiten bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung im Hinblick auf die Erlangung eines Verständnisses der Komponenten des IKS des Unternehmens Unterschiede. Während nach IDW EPS 990 durch Befragungen hinausgehende Prüfungshandlungen ein Verständnis über alle Komponenten des IKS erlangt werden muss, die für sämtliche Aspekte der nichtfinanziellen Berichterstattung relevant sind, beschränkt sich dieses Verständnis nach IDW EPS 991 durch Befragungen auf bestimmte Komponenten des für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung relevanten IKS.⁶⁰

3.3.3 Zwischenfazit

Der Vergleich des Prüfungsregimes der Umweltgutachter mit den Standards zur Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen zeigt, dass die Prüfungshandlungen der Umweltgutachter weitestgehend äquivalent mit den bisher in Deutschland angewendeten und in Entwicklung befindlichen Prüfstandards der Wirtschaftsprüfer sind.

Die Validierung durch den Umweltgutachter, die in Art. 2 Nr. 25 der EMAS Verordnung definiert wird als Bestätigung von Informationen und Daten als zuverlässig, glaubhaft und korrekt, kommt somit einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit durch Wirtschaftsprüfer gleich.

Für die Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen ist die Validität der Daten eine Grundvoraussetzung. Die inhaltlich tiefergehende Prüfsystematik der Umweltgutachter trägt zu den Zielen der Europäischen Kommission bei.

Zudem erfüllen Umweltgutachter mit der Gültigkeitserklärung bereits ähnliche Anforderungen an den in Kapitel 2.3 bereits erläuterten Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. Art. 28a (RL 2006/43/EG).

Darüber hinaus unterschreiben unabhängige Umweltgutachter für ihre Prüfung und unterliegen für ihre Prüfungstätigkeiten den gleichen Haftungsregeln, denen auch Wirtschaftsprüfer unterliegen. Entsprechend bezieht sich das UAG auf die Regeln zur Beschränkung der Haftung mit Bezug auf § 323 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches, in denen die gleichen Möglichkeiten zur Haftungsbegrenzung gemäß § 54a in Verbindung mit § 54 WPO für Wirtschaftsprüfer sowie gemäß § 51a in Verbindung mit § 51 BRAO für Rechtsanwälte anzuwenden sind. Da die Bundesregierung die Auffassung vertritt, dass die Prüfungstätigkeit des Umweltgutachters der Tätigkeit des Abschlussprüfers im Rahmen der Abschlussprüfung vergleichbar ist, erscheint es ihr angemessen, eine gleiche Haftungsregelung vorzusehen.⁶¹

⁵⁹ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b), S. 18 ff.; Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c), S. 18 ff.

⁶⁰ Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b), S. 20 f.; Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c), S. 20 f.

⁶¹ Vgl. Deutscher Bundestag (1995), S. 13 f.

4 Zusammenfassende Thesen zur nationalen Umsetzung im Zusammenhang mit der unabhängigen Erbringung von Bestätigungsleistungen

Nachfolgend werden die zentralen Ergebnisse der Studie in Form von begründeten Thesen zusammengefasst:

Deutschland sollte von seinem Mitgliedsstaatenwahlrecht Gebrauch machen und sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zulassen, um Wettbewerbsvielfalt auf dem Markt der Gewährleistungsanbieter zu sichern.

Wie in Kapitel 1.1 bereits beschrieben, besteht sowohl am europäischen- wie auch am deutschen Prüfungsmarkt eine anhaltend hohe Marktkonzentration, die ebenfalls bei der (freiwilligen) Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu beobachten ist.

Falls die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte nach der CSRD Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer sein sollte, besteht allerdings das Risiko einer weiteren Marktkonzentration und damit einhergehend eine Gefährdung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern und der Prüfungsqualität. Zudem besteht durch eine weitere Marktkonzentration ebenfalls das Risiko ineffizient hoher Honorare für Abschlussprüfungen und Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Neben dem Risiko einer weiteren Marktkonzentration und deren Konsequenzen, werden in den nächsten Jahren aufgrund des durch die CSRD deutlich vergrößerten Geltungsbereichs voraussichtlich nicht genügend Wirtschaftsprüfer mit entsprechender Expertise zur Verfügung stehen. Dazu kann bezweifelt werden, dass vor allem kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfer in den EU-Mitgliedstaaten flächendeckend über die notwendigen theoretischen und praktischen Erfahrungen in der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen verfügen, was eine weitere Hürde für kleinere Anbieter von Abschlussprüfungen am bereits weitgehend konzentrierten Markt bedeuten würde.

Die EU-Kommission hat diese Probleme erkannt und wünscht sich dementsprechend einen offeneren, stärker diversifizierten Prüfungsmarkt. So enthält die CSRD ein Mitgliedsstaatenwahlrecht zur genauen Bestimmung des Prüfers für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Hiermit ist es dem deutschen Gesetzgeber ermöglicht, auch sogenannte unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen zuzulassen. So können neben dem bestehenden Wirtschaftsprüfer, der bereits die Prüfung des Finanzberichts durchführt (=Abschlussprüfer), ein zweiter (anderer) Wirtschaftsprüfer oder eine andere unabhängige Prüfungsinstanz außerhalb des Berufsstands (unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen beauftragt werden.

In Deutschland existieren mit der Deutschen Akkreditierungsstelle GmbH (DAkKS) und der Deutschen Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) bereits zwei potenzielle Institutionen, die einen großen Teil der zu schaffenden Infrastruktur für die Akkreditierung bzw. Zulassung unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen abdecken, was potenziell nötige Investitionen in ein neues Zulassungssystem in einem überschaubaren Maße hält. Vor allem die DAU lässt Umweltgutachter (UG) zu, deren Aufgabe es ist, die Umweltberichterstattung (Umwelterklärungen) hinsichtlich des bestehenden betrieblichen Managementsystems und den Berichterstattungspflichten zu prüfen und zu validieren.⁶²

Aufgrund der zuvor genannten Argumente sollte bei der Umsetzung der CSRD in nationales deutsches Recht das Mitgliedsstaatenwahlrecht ausgeübt werden, unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen (insb. Umweltgutachter) für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zuzulassen.

⁶² Vgl. Umweltgutachterausschuss (2019a).

Die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter (UG) weisen bereits heute eine hinreichende Qualifikation und entsprechende organisatorische Voraussetzungen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen auf und könnten unmittelbar als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen fungieren.

Wie bereits in Kapitel 2.2 aufgezeigt, dürfen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nur eingesetzt werden, wenn sie Anforderungen unterliegen, die den in der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie) 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 unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben
- 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

Es kann davon ausgegangen werden, dass zunächst eine recht übersichtliche Anzahl an Wirtschaftsprüfern die spezifischen Anforderungen an die Ausbildung hinsichtlich des erforderlichen Fachwissens auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung nachweisen können. Dagegen besteht in Deutschland bereits seit rund 30 Jahren mit den Umweltgutachtern ein Berufsstand, der diese Qualifikationen nachweisen kann sowie über entsprechende organisatorische Voraussetzungen verfügt. Aus fachlichen und wirtschaftlichen Gründen macht es keinen Sinn, nicht auf diese bereits bestehenden Kapazitäten zurückzugreifen.

Die nachfolgende Tabelle fasst die grundlegenden Ergebnisse des Kapitels 3.1 hinsichtlich der Kompetenzen und organisatorischen Rahmenbedingungen von Umweltgutachtern gegenüber den Anforderungen der CSRD zusammen.

Anforderungen CSRD	Umweltgutachter
Ausbildung und Eignungsprüfung	<p>§ 7 Abs. 2 UAG Fachkunde:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Abschluss eines einschlägigen Studiums ▪ Ausreichende Fachkenntnis, die in den nachfolgenden Fachgebieten geprüft werden: <ul style="list-style-type: none"> a. Methodik, Durchführung und Beurteilung der Umweltbetriebsprüfung b. Umweltmanagement und die Begutachtung von Umweltinformationen/ Umweltberichterstattung (Umwelterklärung sowie Ausschnitte aus dieser), Ergänzung UAG-Fachkunderichtlinie: Umweltgutachter müssen zudem die Nachhaltigkeitsaspekte des §289c HGB kennen: Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung c. Zulassungsspezifische Angelegenheiten des Umweltschutzes, auch in Bezug auf die Umweltdimensionen der nachhaltigen Entwicklung und die Grundlagen einer nachhaltigen Unternehmensführung (Ergänzung UAG-Fachkunderichtlinie: u.a. Kenntnisse zu Chancen und Risiken im Hinblick auf eine nachhaltige Entwicklung, Wesentlichkeit von Nachhaltigkeitsaspekten in Bezug auf die Geschäftstätigkeit, Qualitative und quantitative sowie zeitlich definierte Nachhaltigkeitsziele), einschließlich der einschlägigen Rechts- und veröffentlichten Verwaltungsvorschriften

	<p>d. Allgemeines Umweltrecht und einschlägige Normen zum Umweltmanagement</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Mindestens dreijährige eigenverantwortliche hauptberufliche Tätigkeit
Kontinuierliche Fortbildung	<p>§ 15 Abs. 7 UAG Überprüfung von Umweltgutachtern:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter sind verpflichtet sich fortzubilden <p>Art. 20 Abs. 3 VO 1221/2009 Anforderungen an Umweltgutachter</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter müssen nachweisen, dass sie sich beständig auf den in der EMAS-Verordnung genannten Fachgebieten fortbilden und müssen ihren Kenntnisstand von der Zulassungsstelle bewerten lassen
Qualitätssicherungssysteme	<p>§ 29 UAG Aufsicht über die Zulassungsstelle</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die DAU, die für die Qualitätssicherung der Umweltgutachter zuständig ist, steht unter der Aufsicht des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit. <p>Nr. 2 UAG-AufsR Aufsicht über Umweltgutachter</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Zur Unterstützung der Aufsichtstätigkeit zieht die Zulassungsstelle (DAU) in der Regel externe Beauftragte heran, die für die Durchführung der Prüfungsmaßnahmen im Rahmen der Aufsicht fachlich qualifiziert sein müssen. Bei der Auswahl geeigneter externer Auftraggeber zieht die Zulassungsstelle diejenigen Anforderungen heran, die einer Aufnahme in die Prüferliste zu Grunde gelegt werden. <p>§ 12 Abs. 2 UAG Mündliche Prüfung</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Zur Aufnahme in die Prüferliste des Umweltgutachterausschusses müssen die betreffenden Personen ein Hochschulstudium abgeschlossen haben, das sie für die Prüfertätigkeit auf ihrem Fachgebiet qualifiziert und mind. fünf Jahre eigenverantwortliche, hauptberufliche Erfahrungen in der Praxis des betrieblichen Umweltschutzes und/oder in einem betroffenen Zulassungsbereich vorweisen können. <p>§ 15 Abs. 1, 2 UAG Überprüfung von Umweltgutachtern:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Zulassungsstelle überprüft in regelmäßigen Abständen mind. alle 24 Monate nach Wirksamwerden der Zulassung, ob die Voraussetzungen für die Zulassung weiterhin vorliegen. Dabei muss auch eine Überprüfung der Qualität der vorgenommenen Begutachtungen erfolgen (mind. alle 24 Monate Überprüfung der vom Umweltgutachter validierten Umwelterklärungen und der erstellten Begutachtungsberichte) ▪ Spätestens nach sechs Jahren sind Umweltgutachter zur Feststellung der erforderlichen Fähigkeiten und Fachkunde einer praktischen Überprüfung bei ihrer Arbeit in Organisationen zu unterziehen
Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis	<p>§ 6 Abs. 1 UAG Unabhängigkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter müssen die gem. Art. 20 Abs. 4 und 5 der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 erforderliche Unabhängigkeit aufweisen. <p>Art. 20 Abs. 4, 5 VO 1221/2009 Anforderungen an Umweltgutachter</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter müssen bei der Ausübung ihrer Tätigkeit von der geprüften Organisation unabhängig, unparteiisch und objektiv sein ▪ Umweltgutachter müssen Gewähr dafür bieten, dass sie keinem kommerziellen, finanziellen oder sonstigen Druck unterliegen, der das Urteil beeinflusst oder das Vertrauen in die Unabhängigkeit und Integrität bei der Gutachtertätigkeit in Frage stellt. Zudem müssen Umweltgutachter gewährleisten, dass alle diesbezüglichen Vorschriften eingehalten werden <p>Art. 20 Abs. 6 VO 1221/2009 Anforderungen an Umweltgutachter</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter müssen im Hinblick auf die Einhaltung der Begutachtungs- und Validierungsvorschriften über dokumentierte Prüfungsverfahren und -verfahren, einschließlich Qualitätskontrollmechanismen und Vorkehrungen zur Wahrung der Vertraulichkeit verfügen
Bestellung und Abberufung	<p>Art. 25 Abs. 1 VO 1221/2009 Bedingungen für die Begutachtung und Validierung</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter schließen mit den zu prüfenden Organisationen einen Vertrag. Dieser regelt den Gegenstand der Prüfung, die Bedingungen des Vertrages und den Umfang der Zusammenarbeit, zu dem die geprüfte

	<p>Organisation verpflichtet ist. Diese Verträge sollen Umweltgutachtern die Möglichkeit geben professionell und unabhängig zu handeln und werden von der DAU überprüft.</p>
<p>Untersuchungen und Sanktionen</p>	<p>§ 15 Abs. 4 UAG Überprüfung von Umweltgutachtern</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Neben regelmäßigen Untersuchungen kann die Zulassungsstelle (DAU) bei gegebenem Anlass weitere Untersuchungen durchführen, wenn es Anhaltspunkte gibt, dass Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt werden oder den Aufgaben nach der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009, des Umweltauditgesetzes und der daraus erlassenen Rechtsverordnungen nicht ordnungsgemäß nachgegangen wird. <p>§ 16 Abs. 2 UAG Anordnung, Untersagung</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Fortführung der gutachterlichen Tätigkeit kann von der Zulassungsstelle ganz oder teilweise untersagt werden <p>§17 Abs. 1, 2 UAG Rücknahme und Widerruf von Zulassung</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Eine Zulassung kann mit Wirkung für die Zukunft zurückgenommen oder widerrufen werden <p>Nr. 6 UAG-AufsR Zusammenarbeit mit den Registerführenden Stellen</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Zulassungsstelle (DAU) unterrichtet die nach §32 Abs. 1 UAG für die Registerführung zuständige Stelle (Industrie- und Handelskammern, Handwerkskammern), wenn im Rahmen der Aufsicht Verstöße festgestellt werden
<p>Organisation der Arbeit</p>	<p>§ 15 Abs. 6 UAG Überprüfung von Umweltgutachtern</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter unterliegen umfangreichen Dokumentations- und Rechenschaftspflichten ▪ Umweltgutachter sind verpflichtet Zweitschriften der Vereinbarungen mit den Unternehmen über Gegenstand und Umfang der Begutachtung, Berichte an die Leitung der Organisation, in Abstimmung mit der Organisation erstellten Begutachtungsprogramme, validierten Umwelterklärungen, aktualisierten Umwelterklärungen und Umweltinformationen und Niederschriften über Besuche auf dem Betriebsgelände und über Gespräche mit dem Betriebspersonal bis zur Überprüfung durch die Zulassungsstelle aufzubewahren <p>Art. 25 Abs. 6, 7 VO 1221/2009 Bedingungen für die Begutachtung und Validierung</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Umweltgutachter müssen einen schriftlichen Bericht über die Begutachtung erstellen, der u.a. alle für die Arbeit des Umweltgutachters relevanten Sachverhalte, eine Beschreibung der Einhaltung der Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 samt Nachweisen und bei der Prüfung oder dem Umweltmanagementsystem oder anderen relevanten Prozessen aufgetretene technische Mängel umfasst. ▪ Im Falle von Nichteinhaltungen der Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 enthält der Bericht u.a. Feststellungen und Schlussfolgerungen bzgl. dieser Nichteinhaltung sowie die Einwände gegen den Entwurf der Umwelterklärung
<p>Meldung von Unregelmäßigkeiten</p>	<p>Eine entsprechende Regelung existiert bei Umweltgutachtern aktuell noch nicht, lässt sich aber auf verschiedene Arten ergänzen. Falls Unregelmäßigkeiten vermutet werden oder Betrug festgestellt wird, werden dem Unternehmen die Validierung durch den Umweltgutachter verwehrt bzw. die EMAS Registrierung entzogen, unabhängig davon, ob das Unternehmen von öffentlichem Interesse ist oder nicht.</p>

Wie in Kapitel 3.1 und in der vorangestellten Tabelle dargelegt, erfüllen Umweltgutachter die von der CSRD geforderten Kriterien an unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen überwiegend. Bestehende kleinere inhaltliche kompetenzorientierte Lücken können gem. der in Kapitel 2.2 beschriebenen Übergangsregelung, die ebenso für Wirtschaftsprüfer gilt, mittels kontinuierlicher Fortbildungen geschlossen werden und zum Teil fehlende organisatorische Rahmenbedingungen ergänzt werden.

Somit weisen die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter bereits heute eine hinreichende Qualifikation und entsprechende organisatorische Voraussetzungen für die Prüfung von

Nachhaltigkeitsinformationen auf und können unmittelbar als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleitungen fungieren.

Die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter erfüllen heute bereits die Anforderungen hinsichtlich der Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen.

Wie unter Kapitel 2.3 bereits aufgeführt, muss die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zunächst „nur“ auf Grundlage einer begrenzten Prüfungssicherheit gem. der von der Europäischen Kommission mittels delegierter Rechtsakte bis spätestens 1. Oktober 2026 angenommenen Standards in Art. 26a (RL 2006/43/EG) für die begrenzte Prüfungssicherheit durchgeführt werden. Bis diese Standards angenommen werden, können nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angewendet werden.

Da derzeit noch keine EU weiten Standards für Bestätigungen von Nachhaltigkeitsberichten (mit begrenzter Prüfungssicherheit) veröffentlicht wurden, ist ein entsprechender Vergleich der Prüfungsstandards der Umweltgutachter mit dem gesetzlich geforderten nicht möglich. Stattdessen wurde ein Vergleich mit den bisher angewendeten und in Entwicklung befindlichen Prüfungsstandards der Wirtschaftsprüfer (ISAE 3000 revised, IDW EPS 352 (08.2022), 990 (11.2022) und 991 (11.2022)) vorgenommen.

Dabei hat sich herausgestellt, dass die Prüfungshandlungen der Umweltgutachter (Prüfung von Unterlagen, vor Ort Besuche, Stichprobenkontrollen, Gespräche mit dem Personal) im Rahmen ihrer umfangreichen Begutachtungstätigkeiten (Prüfung der Umweltleistung, Rechtliche Prüfung, Prüfung der Umwelterklärung) weitestgehend äquivalent mit den bisher in Deutschland angewendeten und in Entwicklung befindlichen Prüfstandards der Wirtschaftsprüfer sind.

Mit dem Ausstellen der Gültigkeitserklärung gemäß Anhang VII der EMAS-Verordnung bestätigen Umweltgutachter, dass

- die Begutachtung und Validierung in voller Übereinstimmung mit den Anforderungen der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 durchgeführt wurden,
- das Ergebnis der Begutachtung und Validierung bestätigt, dass keine Belege für die Nichteinhaltung der geltenden Umweltvorschriften vorliegen,
- die Daten und Angaben der Umwelterklärung/der aktualisierten Umwelterklärung der Organisation/des Standorts ein verlässliches, glaubhaftes und wahrheitsgetreues Bild sämtlicher Tätigkeiten der Organisation/des Standorts innerhalb des in der Umwelterklärung angegebenen Bereichs geben.

Die Validierung durch den Umweltgutachter, die in Art. 2 Nr. 25 der EMAS Verordnung definiert wird als Bestätigung von Informationen und Daten als zuverlässig, glaubhaft und korrekt, kommt somit einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit durch Wirtschaftsprüfer gleich.

Für die Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen ist die Validität der Daten eine Grundvoraussetzung. Die inhaltlich tieferegehende Prüfsystematik der Umweltgutachter trägt zu den Zielen der Europäischen Kommission bei.

Zudem erfüllen Umweltgutachter mit der Gültigkeitserklärung bereits ähnliche Anforderungen an den in Kapitel 2.3 bereits erläuterten Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung gem. Art. 28a (RL 2006/43/EG).

Darüber hinaus unterschreiben unabhängige Umweltgutachter für ihre Prüfung und unterliegen für ihre Prüfungstätigkeiten den gleichen Haftungsregeln, denen auch Wirtschaftsprüfer unterliegen. Entsprechend bezieht sich das UAG auf die Regeln zur Beschränkung der Haftung mit Bezug auf § 323 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches, in denen die gleichen Möglichkeiten zur Haftungsbegrenzung gemäß § 54a in Verbindung mit § 54 WPO für Wirtschaftsprüfer sowie gemäß § 51a in Verbindung mit § 51 BRAO für Rechtsanwälte anzuwenden sind. Da die Bundesregierung die Auffassung vertritt, dass die

Prüfungstätigkeit des Umweltgutachters der Tätigkeit des Abschlussprüfers im Rahmen der Abschlussprüfung vergleichbar ist, erscheint es ihr angemessen, eine gleiche Haftungsregelung vorzusehen.⁶³

Somit unterliegen die in Deutschland zugelassenen Umweltgutachter bereits heute nicht nur gleichen Haftungsregelungen wie Wirtschaftsprüfer sondern weisen auch eine hinreichende Qualifikation bzgl. der geforderten Prüfungsstandards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen auf und sollten dementsprechend bei der Umsetzung der CSRD in nationales deutsches Recht als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zugelassen werden.

Die Deutsche Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) erfüllt grundsätzlich die Anforderungen als Zulassungs- und Aufsichtsregime analog zur Wirtschaftsprüferkammer und zur Deutschen Akkreditierungsstelle GmbH (DAkKS) und ist der DAkKS gleichgestellt.

Wie in Kapitel 3.2 aufgezeigt, müssen unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen nach den Anforderungen der CSRD gem. der Verordnung (EG) Nr. 765/2008 von einer nationalen Akkreditierungsstelle (in Deutschland: DAkKS) für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung akkreditiert werden. Art. 5 Abs. 2 dieser Verordnung eröffnet allerdings die Möglichkeit für die Mitgliedsstaaten auf eine entsprechende Akkreditierung zu verzichten.

Wirtschaftsprüfer, die Finanzberichte prüfen (=Abschlussprüfer, die auf der Grundlage der Richtlinie 2006/43/EG zugelassen worden sind) und die per se durch die CSRD für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgesehen werden, werden von der Wirtschaftsprüferkammer zugelassen und beaufsichtigt und unterliegen im Gegensatz zu den unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen keinen entsprechenden Akkreditierungsanforderungen.

Umweltgutachter werden in Deutschland von der Deutschen Akkreditierungs- und Zulassungsgesellschaft für Umweltgutachter mbH (DAU) zugelassen und beaufsichtigt. Mit der DAU hat sich in Deutschland über rund 30 Jahre ein Zulassungs- und Aufsichtsregime entwickelt, das die Prüfung und Bestätigung von Umwelt- bzw. Nachhaltigkeitsinformationen durch Umweltgutachter auf höchstem Niveau sichert.

Hierdurch unterliegen Umweltgutachter in Deutschland einem Anforderungs-, Zulassungs- und Aufsichtsregime, das demjenigen von Wirtschaftsprüfern qualitativ und bei der Regelaufsicht gleichkommt. Zumal die Anforderungen an die Zulassung von Umweltgutachtern bereits mit Erlass des UAG an den Anforderungen, die für Wirtschaftsprüfer gelten, angelehnt wurden. Sie besitzen hierdurch eine gesetzlich geregelte Berufszulassung, die in Bezug auf Zuverlässigkeit, Unabhängigkeit und Fachkunde durch eine staatlich beliehene Zulassungsstelle (DAU) beaufsichtigt wird. Die Überwachung ihrer Tätigkeiten wird nach UAG engmaschig vorgenommen.

Somit kann analog zur Zulassung und Aufsicht von Wirtschaftsprüfern durch die Wirtschaftsprüferkammer auch ohne eine Akkreditierung bei der DAkKS eine gleichwertig hohe Qualität und Qualitätssicherung bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie kohärente Ergebnisse durch Umweltgutachter sichergestellt werden, wie es bei den Finanzberichten der Fall ist.

Neben der Tatsache, dass Wirtschaftsprüfer einem eigenständigen und von der DAkKS unabhängigen Zulassungs- und Aufsichtssystem unterliegen, verfügt die DAU über gleichwertige Verfahren und Kompetenzen wie die DAkKS und ist der DAkKS gleichgestellt.

Mit der DAU und ihrem seit Jahren funktionierenden Zulassungs- und Aufsichtsregime steht ein bereits seit rund 30 Jahren erprobtes und analog zur DAkKS durch Gebühren finanziertes wirtschaftlich tragfähiges Modell zur Verfügung. Hierdurch müssten zur Sicherstellung der Anforderungen an die unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen (Umweltgutachter) gem. Art. 34 Abs. 4 (RL 2013/34/EU) keine weiteren staatlichen Strukturen geschaffen werden.

⁶³ Vgl. Deutscher Bundestag (1995), S. 13 f.

Nach den genannten Argumenten sollte bei der Umsetzung der CSRD in nationales deutsches Recht von einer Akkreditierungsverpflichtung für Umweltgutachter als unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen abgesehen werden.

5 Literaturverzeichnis

Borcherding, N. (2022): Handelsrechtliche Nachhaltigkeitsberichterstattung. In: Freiberg, J.; Bruckner, A. (Hrsg.): Corporate sustainability. Kompass für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. 1. Auflage, Freiburg, München, Stuttgart: Haufe Group, S. 207–236.

Bundesministerium der Justiz (1995a): Gesetz zur Ausführung der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 über die freiwillige Teilnahme von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 761/2001, sowie der Beschlüsse der Kommission 2001/681/EG und 2006/193/EG (Umweltauditgesetz - UAG).

Bundesministerium der Justiz (1995b): Verordnung über das Verfahren zur Zulassung von Umweltgutachtern und Umweltgutachterorganisationen sowie zur Erteilung von Fachkenntnisbescheinigungen nach dem Umweltauditgesetz (UAG-Zulassungsverfahrensverordnung - UAGZVV).

DAU (o. J.): Die Zulassung von Umweltgutachtern in Deutschland. URL: <https://www.dau-bonn-gmbh.de/dauList.htm?cid=210> [Stand: 26.05.2023].

Deutscher Bundestag (1995): Drucksache 13/1687 Unterrichtung durch die Bundesregierung. Entwurf eines Gesetzes über die Zulassung von Umweltgutachtern und Umweltgutachterorganisationen sowie über die Registrierung geprüfter Betriebsstandorte nach der Verordnung (EWG) Nr.1836/93 des Rates vom 29. Juni 1993 - Umweltgutachterzulassungs- und Standortregistrierungsgesetz (UZSG) - Drucksache 13/1359 -.

EFRAG (2022): Draft European Sustainability Reporting Standards. ESRS 1 General Requirements.

Europäische Kommission (2018): Aktionsplan: Finanzierung nachhaltigen Wachstums.

Europäische Kommission (2019a): Delegierte Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission vom 17. Dezember 2018. zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats.

Europäische Kommission (2019b): Der europäische Grüne Deal.

Europäische Kommission (2021a): Bericht der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss. über die Überprüfungsklauseln in den Richtlinien 2013/34/EU, 2014/95/EU, und 2013/50/EU.

Europäische Kommission (2021b): 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.

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.

Europäisches Parlament; Europäischer Rat (2008): Verordnung (EG) Nr. 765/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Juli 2008. über die Vorschriften für die Akkreditierung und Marktüberwachung im Zusammenhang mit der Vermarktung von Produkten und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 339/93 des Rates.

Europäisches Parlament; Europäischer Rat (2009): Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009. über die freiwillige Teilnahme von Organisationen an einem Gemeinschaftssystem für Umweltmanagement und Umweltbetriebsprüfung und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 761/2001, sowie der Beschlüsse der Kommission 2001/681/EG und 2006/193/EG.

Europäisches Parlament; Europäischer Rat (2013): Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013. über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

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 nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen.

Europäisches Parlament; Europäischer Rat (2019): Verordnung (EU) 2019/2088 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. November 2019. über nachhaltigkeitsbezogene Offenlegungspflichten im Finanzdienstleistungssektor.

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.

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.

IAASB (2013): ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments.

IAASB (2023): IAASB Advances Timeline for Consultation for Proposal on Sustainability Assurance. URL: <https://www.iaasb.org/news-events/2023-04/iaasb-advances-timeline-consultation-proposal-sustainability-assurance> [Stand: 26.05.2023].

Institut der Wirtschaftsprüfer (2022a): IDW EPS 352 (08.2022). Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 352 (08.2022)).

Institut der Wirtschaftsprüfer (2022b): IDW EPS 990 (11.2022). Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022)).

Institut der Wirtschaftsprüfer (2022c): IDW EPS 991 (11.2022). Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 991 (11.2022)).

Umweltgutachterausschuss (1997): Richtlinie des Umweltgutachterausschusses nach dem Umweltauditgesetz für die Akkreditierung von Zertifizierungsstellen für Umweltmanagementsysteme und entsprechende Zertifizierungsverfahren (UAG-Zertifizierungsverfahrensrichtlinie — UAG-ZertVfR) vom 8. Dezember 1997.

Umweltgutachterausschuss (2012): Richtlinie des Umweltgutachterausschusses nach dem Umweltauditgesetz für die Überprüfung von Umweltgutachtern, Umweltgutachterorganisationen und Inhabern von Fachkenntnisbescheinigungen im Rahmen der Aufsicht (UAG-Aufsichtsrichtlinie – UAG-AufsR) vom 10. Mai 2012.

Umweltgutachterausschuss (2019a): Leitlinie zur Prüfung nach EMAS. Aufgaben von Umweltgutachterinnen und Umweltgutachtern.

Umweltgutachterausschuss (2019b): Richtlinie des Umweltgutachterausschusses nach dem Umweltauditgesetz für die mündliche Prüfung zur Feststellung der Fachkunde von Umweltgutachtern und Inhabern von Fachkenntnisbescheinigungen (UAG-Fachkunderichtlinie - UAG-FkR) vom 29.10.2019.

Beschluss 318/19 des Umweltgutachterausschusses vom 29.10.2019, genehmigt vom Bundesumweltministerium am 16.12.2019.

Umweltgutachterausschuss (2021): Richtlinie des Umweltgutachterausschusses nach dem Umweltauditgesetz über die Voraussetzungen der Aufnahme von Bewerbern in die Prüferliste (UAG-Prüferrichtlinie – UAG-PrüfR) vom 10. November 2020.

Velte, P. (2023): Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) durch den Wirtschaftsprüfer – Fluch oder Segen? In: *Schmalenbach IMPULSE*. Jg. 3, H. 1, S. 1–13.

Wirtschaftsprüferkammer (2023a): Aufgaben. URL: <https://www.wpk.de/wpk/aufgaben/> [Stand: 26.05.2023].

Wirtschaftsprüferkammer (2023b): Organisation. URL: <https://www.wpk.de/wpk/organisation/> [Stand: 26.05.2023].

Wirtschaftsprüferkammer (2023c): Zusammenspiel der EU Vorschriften. URL: <https://www.wpk.de/nachhaltigkeit/kompass/regulatorische-anforderungen/> [Stand: 26.05.2023].

KONTAKT

Geschäftsstelle des Umweltgutachterausschusses

Bernburger Str. 30/31
10963 Berlin

Telefon: +49 30 297732-30
E-Mail: info@uga.de

www.emas.de



EMAS-registriert | Kurzlink: emas.de/130

Diese Broschüre mit aktiven Links zu den jeweiligen
Webseiten finden Sie als PDF unter
Publikationen auf www.emas.de (Kurzlink: emas.de/csrd-studie)

QR-Code zur digitalen
Broschüre (PDF)

