

# ESG6 audit/review 2024 (11/2024)

## Praxisfragen – LÖSUNGEN

# Themenbereich 1: Überblick: Pflicht zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

## Frage 1

- Wirtschaftsprüfer Pfiffig muss einen Nachhaltigkeitsbericht nach CSRD prüfen. Er überlegt, auf welche Themengebiete er sich vorbereiten muss. Welche Inhalte muss Pfiffig materiell prüfen? Sofern ein Aspekt zu prüfen ist, beantworten Sie die Frage bitte mit Ja.
  - a) Übereinstimmung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den gesetzlichen Regelungen ➤ **Ja**
  - b) Das Verfahren des Unternehmens zur Ermittlung der wesentlichen Themen ➤ **Ja**
  - c) Die Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung ➤ **Ja**
  - d) Die digitale Auszeichnung der Nachhaltigkeitsinformationen ➤ **Ja**

## Lösungshinweise zu Frage 1

Nach Artikel 34 der CSRD hat der Prüfer u.a. folgendes zu prüfen:

- **Zu a) Ja:** Übereinstimmung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den gesetzlichen Anforderungen.
- **Zu b) Ja:** Verfahren zur Ermittlung der berichtspflichtigen Informationen.
- **Zu c) Ja:** Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-VO
- **Zu d) Ja:** Einhaltung der Anforderungen zur digitalen Ausgestaltung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit Artikel 29d der CSRD.

## Frage 2

- Welche Aussagen sind zutreffend?

- a) Die CSRD sieht für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im ersten Schritt ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit vor.
- b) Seitens der EU gibt es noch keinerlei Hilfsmittel zur Unterstützung des Prüfers bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten.
- c) Kann ein Prüfer auch schon für Berichte für das Geschäftsjahr 2025 damit beauftragt werden, einen Nachhaltigkeitsbericht mit hinreichender Sicherheit zu prüfen?
- d) Seitens der gesetzlichen Vorgaben wird es immer bei der Prüfung mit begrenzter Sicherheit bleiben.

➤ Ja

➤ Nein

➤ Ja

➤ Nein

## Lösungshinweise zu Frage 2

- **Zu a) Ja:** Unternehmen müssen sich in den ersten Jahren erst einmal mit den neuen Anforderungen an die unterschiedlichsten Berichtsanforderungen vertraut machen und interne Prozesse zur Berichterstellung implementieren. Entsprechend wird für diese ersten Jahre auch „nur“ ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit erwartet.
- **Zu b) Nein:** Die CEAOB (Komitee europäischer WP-Aufsichtsbehörden) hat im September 2024 unverbindliche Leitlinien zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht. Darin sind die Eckpunkte für eine risikoorientierte Prüfung dargestellt.
- **Zu c) Ja:** Das Auftragsverhältnis kann zwischen Unternehmen und Wirtschaftsprüfer frei vereinbart werden. Insbesondere könnte der Aufsichtsrat einen WP damit beauftragen, den Nachhaltigkeitsbericht mit hinreichender Sicherheit zu prüfen, um seiner eigenen inhaltlichen Prüfungspflicht nachkommen zu können.
- **Zu d) Nein:** Die EU-Kommission muss bis spätestens 1.10.2028 prüfen, ob eine hinreichende Prüfungssicherheit möglich wäre und dann entsprechende Prüfungsstandards verabschieden. Es kann somit nicht ausgeschlossen werden, dass nicht irgendwann ein Übergang von der Prüfung mit begrenzter zur hinreichenden Sicherheit vorgeschrieben werden wird.

## Frage 3

- Welche Aussagen sind zutreffend?
  - a) Die Prüfer in Deutschland können sich derzeit Auftragsbestätigungsschreiben für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nach CSRD aktuell (nur) auf einen internationalen Standard für betriebswirtschaftliche Prüfungen stützen. ➤ **Ja**
  - b) Der ISSA 5000 enthält als internationaler Standard die Anforderungen und Leitlinien für die Durchführung von Prüfungsleistungen in Bezug auf spezielle Treibhausgasberichte. ➤ **Nein**
  - c) Die IFAC ist ein internationales Komitee von Controllern im Finanzbereich. ➤ **Nein**
  - d) Genau wie bei der finanziellen Abschlussprüfung muss der Wirtschaftsprüfer auch für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten ein korrespondierendes Qualitätssicherungssystem einrichten. ➤ **Ja**

## Lösungshinweise zu Frage 3

- **Zu a) Ja:** Derzeit steht ausschließlich mit ISAE 3000 (Revised) ein finaler Prüfungsstandard für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Verfügung. Demnach kann in die Auftragsbestätigungsschreiben für das Jahr 2024 (nur) ein Verweis auf die Prüfungsdurchführung nach ISAE 3000 (Revised) aufgenommen werden (vgl. IDW F&A zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD Frage 2.1).
- **Zu b) Nein:** Der ISAE 3410 „Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements“ ist ein internationaler Standard, der die Leitlinien für die Prüfung in Bezug auf Treibhausgasberichte (Greenhouse Gas Statemenst) definiert. Der ISSA 5000 dagegen ist ein Universalstandard für die allgemeine Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten.
- **Zu c) Nein:** Die IFAC ist die „International Federation of Accountants“, die internationale Vereinigung von Wirtschaftsprüfern aus 123 Ländern mit Verwaltungssitz in New York.
- **Zu d) Ja:** Zur Sicherstellung der Qualität von Nachhaltigkeitsprüfungen sind die generellen Anforderungen an ein QS-System auch für die Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung anzuwenden.

# Themenbereich 2: Wie werde ich als WP registrierter Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte (§ 324 HGB-E)?

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

### Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Zukünftige Berufsanwärter müssen nicht zwingend im Rahmen des WP-Examens das Zusatzmodul ablegen. ➤ **Ja**
  - b) Wer als Wirtschaftsprüfer vor dem 01.01.2026 bereits als WP bestellt wurde, kann durch die Teilnahme an einer fachspezifischen Fortbildung von mindestens 40 Stunden, den Titel „Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte“ erwerben. ➤ **Ja**
  - c) Die Initialfortbildung hat 6 Themengebiete zu umfassen: ➤ **Nein**
    1. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichte
    2. Nachhaltigkeitsanalyse
    3. Greenwashing-Detektor-Zertifizierung
    4. Due-Diligence-Prozesse zu Nachhaltigkeitsaspekten
    5. Nachhaltigkeitsbingo
    6. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Die Prüfung zum Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte muss nicht zwingend direkt mit abgelegt werden. Sie kann vielmehr auch im Nachgang zum WP-Examen abgelegt werden. In der Zwischenzeit ist der „frisch gebackene“ Berufsangehörige ein „reiner“ WP, ohne den Zusatz „Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte“.
- **Zu b) Ja:** Dabei handelt es sich um die „Grandfather-Regelung“. Neben der Initialfortbildung von 40 Stunden auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist mit der Teilnahmebestätigung ein Antrag auf Registrierung an die WPK zu richten. Eine gesonderte Prüfung ist nicht abzulegen.
- **Zu c) Nein:** Die Initialfortbildung umfasst nur vier Themengebiete:
  1. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichte
  2. Nachhaltigkeitsanalyse
  3. Due-Diligence-Prozesse zu Nachhaltigkeitsaspekten
  4. Rechtliche Anforderungen und Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

# Themenbereich 3: Historie und Gegenwart: Nationale Prüfungsstandards zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

## Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Sofern der Wirtschaftsprüfer einen Auftrag zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung für das Jahr 2023 erhält, kann er sich bei der Auftragsdurchführung auf die Entwürfe deutscher Prüfungsstandards stützen. ➤ Ja
  - b) Können diese Entwürfe auch nach finaler Verabschiedung eines europäischen Prüfungsstandards angewendet werden? ➤ Nein
  - c) Grundlage für die Entwicklung der Entwürfe der IDW EPS 990 und IDW EPS 991 war der allgemeine europäische Standard für betriebswirtschaftliche Prüfungen (ISAE 3000) ➤ Ja
  - d) Die IDW EPS 990 und IDW EPS 991 können nur angewendet werden, wenn die nichtfinanzielle Berichterstattung im Lagebericht integriert ist. ➤ Nein

## Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung hat das IDW zwei Entwürfe verabschiedet, auf die sich der Wirtschaftsprüfer stützen kann:
  - IDW EPS 990 (11.2022) – Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit
  - IDW EPS 991 (11.2022) – Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit
- **Zu b) Nein:** Die Entwürfe zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung werden voraussichtlich vom IDW nicht finalisiert, sondern aufgehoben, sobald ein europäischer Prüfungsstandard nach den Vorgaben der CSRD vorliegt.
- **Zu c) Ja:** Beide IDW EPS 990 und EPS 991 orientieren sich an ihrem Aufbau an dem ISAE 3000.
- **Zu d) Nein:** Die beiden Entwurfsstandards sind nur für nichtfinanzielle Erklärungen außerhalb der Abschlussprüfung einschlägig. Für die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung, die parallel zur finanziellen Berichterstattung im Lagebericht offengelegt wird, kann der Wirtschaftsprüfer auf IDW EPS 352 zurück zugreifen.

# Themenbereich 4: Gegenwart und Zukunft: Fachliche Grundlagen des ED ISSA 5000 vom 01.12.2023

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

### Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Eine Prüfung nach den Vorgaben des ISSA 5000 kann sich auf den gesamten Nachhaltigkeitsbericht oder auch nur auf einzelne Teilbereiche davon erstrecken. ➤ **Ja**
  - b) Nach ED ISSA 5000 können nur Prüfungsaufträge mit begrenzter Sicherheit abgewickelt werden? ➤ **Nein**

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Der ED ISSA 5000 ist ein übergreifender Standard, der sich auf die komplette Nachhaltigkeitsberichterstattung beziehen kann, mit dem aber auch nur einzelne Teilbereiche geprüft werden können.
- **Zu b) Nein:** Der ED ISSA 5000 enthält sowohl die Prüfungshandlungen für eine Prüfung mit hinreichender als auch mit begrenzter Sicherheit.

# Themenbereich 6: Im Fokus: Unterschiede zwischen begrenzter und hinreichender Sicherheit

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

### Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Der Entwurf des ISSA 5000 ist nur für Wirtschaftsprüfer anwendbar. ➤ **Nein**
  - b) Der Entwurf des ISSA 5000 ist auch auf die spezielle Prüfung von Treibhausgasbilanzen anwendbar. ➤ **Nein**
  - c) Das Prüfungsvorgehen zur Erlangung eines Prüfungsurteils mit hinreichender Sicherheit entspricht weitgehend dem Vorgehen zur finanziellen Abschlussprüfung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019). ➤ **Ja**
  - d) Die Prüfung zur begrenzten Sicherheit ist vergleichbar mit der prüferischen Durchsicht bei einer finanziellen Abschlussprüfung. ➤ **Ja**

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Der ED ISSA 5000 ist sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für andere Prüfungsdienstleister bei der Prüfung von Nachhaltigkeitberichten anwendbar.
- **Zu b) Nein:** Für die Prüfung von Treibhausgasbilanzen ist der speziellere ISAE 3410 anwendbar.
- **Zu c) Ja:** Auch nach ED ISSA 5000 sind bei einer Prüfung zur hinreichenden Sicherheit die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen analog dem Vorgehen des ISA [DE] 315 (Revised 2019) zu identifizieren und zu beurteilen.
- **Zu d) Ja:** Das Prüfungsurteil zur begrenzten Sicherheit ist negativ formuliert und sagt „nur“ aus, dass dem Prüfer keine Sachverhalte bekannt geworden sind, dass die Berichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen mit den Vorschriften übereinstimmt. Dadurch wird ein geringeres Maß an Prüfungssicherheit erreicht - ähnlich wie bei der prüferischen Durchsicht von Jahresabschlüssen.

# Themenbereich 7: Im Fokus: Besonderheiten zum Auftragsannahmeprozess

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

## Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Im Entwurf des ISSA 5000 hat der Buchstabe „L“ und „R“ eine wesentliche Bedeutung. ➤ Ja
  - b) Es ist vollkommen ausreichend, wenn sich der Prüfer nach Auftragsannahme im Rahmen der Risikoidentifikation mit den voraussichtlichen Nachhaltigkeitsinformationen des Unternehmens beschäftigt. ➤ Nein
  - c) Die ESRS können bei der Auftragsannahme als geeignete Kriterien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung festgestellt werden. ➤ Ja
  - d) Sofern der Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichte zugleich der Abschlussprüfer ist, bietet es sich an, im Auftragsbestätigungsschreiben direkt zu vereinbaren, dass die Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung, insbes. aus der Prüfung der IKS-Systeme, auch bei der Nachhaltigkeitsprüfung genutzt werden dürfen. ➤ Ja

### Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Im ED ISSA 5000 sind die unterschiedlichen Regelungen in Abhängigkeit vom Prüfungsziel gekennzeichnet durch Textzimmern mit dem Buchstaben „L“ für limited assurance (Begrenzte Sicherheit) und „R“ für reasonable assurance (hinreichende Sicherheit).
- **Zu b) Nein:** Damit der Prüfer entscheiden kann, ob er für den anstehenden Auftrag die fachlichen und personellen Ressourcen verfügbar hat, muss er sich bereits vor Auftragsannahme ein Verständnis von den voraussichtlichen Nachhaltigkeitsinformationen verschaffen.
- **Zu c) Ja:** Gemäß ISAE 3000 (Revised) A.49 und ISSA 5000 A199 können Rahmenkriterien, die von einer autorisierten Organisation festgelegt wurden, die ein transparentes Verfahren durchführt, als geeignet angesehen werden. Die von der Europäischen Kommission im Rahmen eines delegierten Rechtsaktes angenommenen ESRS können als geeignete Kriterien im Rahmen der Auftragsannahme angenommen werden. (Vgl. IDW F&A zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD Frage 2.10)
- **Zu d) Ja:** Da es sich bei der Abschlussprüfung und der Nachhaltigkeitsberichtsprüfung um zwei unterschiedliche Rechtsverhältnisse handelt, sollte die Nutzung der Erkenntnisse aus dem ersten Auftragsverhältnis vereinbart werden.

# Themenbereich 8: Im Fokus: Besonderheiten zur Wesentlichkeit bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

## Praxisfragen – **LÖSUNGEN**

## Frage 1

- Welche der folgenden Aussagen sind zutreffend?
  - a) Die vom Wirtschaftsprüfer zu beachtende Wesentlichkeit ist identisch mit der Wesentlichkeitsanalyse des Unternehmens. ➤ **Nein**
  - b) Entsprechend dem Vorgehen zur Abschlussprüfung kann der Nachhaltigkeitsprüfer eine quantitative Größe als „die“ Wesentlichkeitsgrenze für seine Prüfung festlegen. ➤ **Nein**
  - c) Kann die Wesentlichkeit einer Nachhaltigkeitsinformation von der Anzahl der hiervon betroffenen Personen innerhalb der Unternehmung beeinflusst werden? ➤ **Ja**
  - d) Kann im Rahmen der Prüfung für die Wesentlichkeitsbetrachtung eine Erwartung einer bestimmten Ausprägung zugrundegelegt werden von der eine Abweichung von mehr als x% als wesentlich angesehen wird? ➤ **Ja**

## Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Die Wesentlichkeitsanalyse des Unternehmens dient der Ermittlung der berichtspflichtigen Inhalte des Nachhaltigkeitsberichts und umfasst die Auswirkungs- und finanzielle Wesentlichkeit (doppelte Wesentlichkeit). Dem gegenüber ist die Wesentlichkeit des Prüfers die Grenze, ab der fehlerhafte oder fehlende Angaben als „so wesentlich“ angesehen werden, dass sie die voraussichtlichen Entscheidungen der Berichtsadressaten beeinflussen können.
- **Zu b) Nein:** Im nachhaltigkeitsbericht sind zahlreiche unterschiedliche Informationen enthalten, qualitative und quantitative. Und selbst bei den quantitativen gibt es zahlreiche, unterschiedliche Ausprägungen (z.B. CO<sub>2</sub>e; kWh; ltr usw), die nicht einfach zu einer Größe aggregiert werden können. Daher gibt es bei der Nachhaltigkeitsberichterstattung mehrere Wesentlichkeitsgrößen.
- **Zu c) Ja:** Beispiel: Die Verunreinigung des Grundwassers durch Einleitung chemischer Stoffe kann einen großen Kreis von Anwohnern betreffen, so dass Angaben über diese Gefahren wesentlich sind. Die Verschüttung gefährlicher Abfälle kann Auswirkungen auf eine kleine Personenzahl haben; dennoch kann die Auswirkung schwerwiegende Folgen für die Umwelt haben. Somit kann die Angabe trotz geringem Kreis betroffener Personen wesentlich sein.
- **Zu d) Ja:** Der Prüfer kann bspw. Eine durchschnittliche Ausprägung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes oder des Wasserverbrauchs der letzten Jahre oder des Branchendurchschnitts für seine Betrachtung zugrunde legen. Wenn die Kennzahl des Unternehmens dann bspw. mehr als 5% abweicht, dann wäre diese Abweichung als wesentlich zu betrachten und der Prüfer hätte weitere Prüfungshandlungen zur Begründung der Abweichung durchzuführen.