

Die Perspektive der Wirtschaftsprüfer auf den Nachhaltigkeitsbericht

DIRK ESG-Tagung



26. März 2025



Agenda

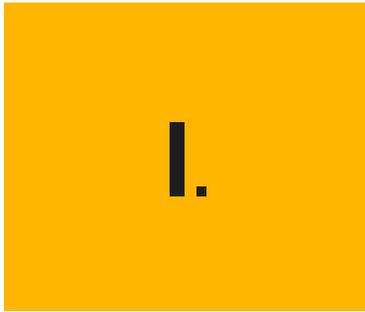
I. Einführung

II. Prüfungsvorgehen

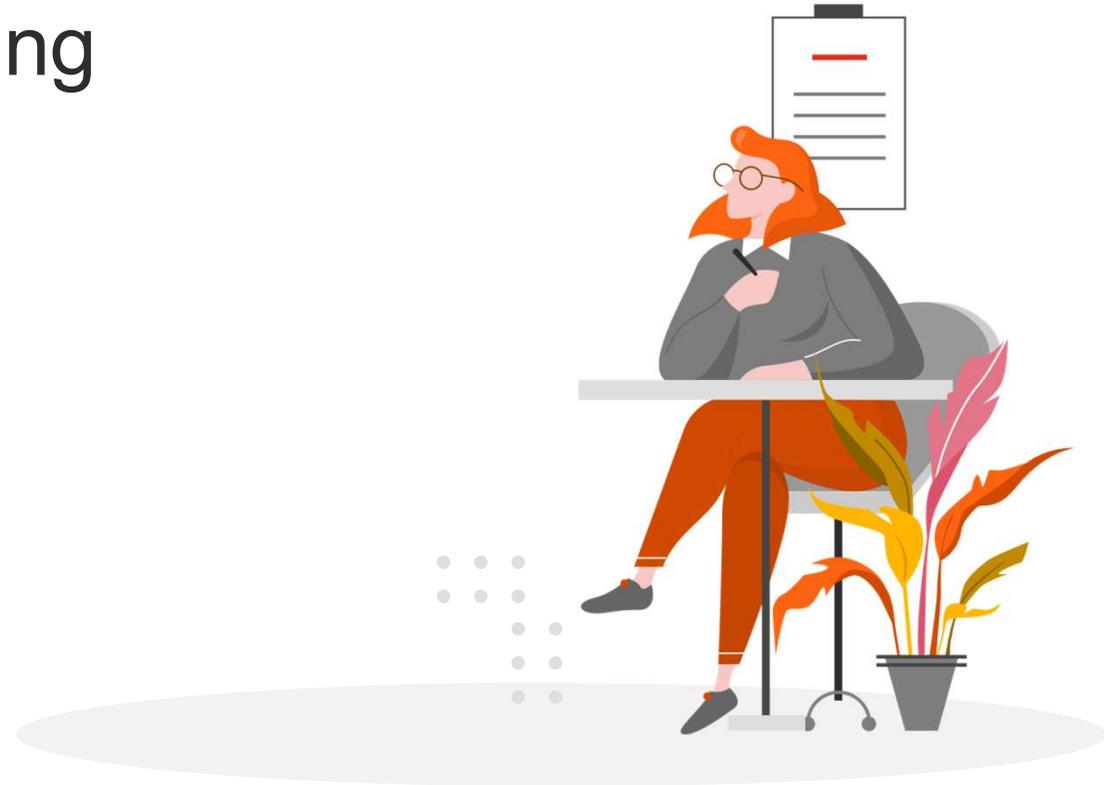
III. Herausforderungen in der Erstellung und Prüfung

IV. Lessons learned





Einführung





Regulatorischer Rahmen und Rolle der Wirtschaftsprüfer



Prüfung gem. CSRD Richtlinie EU 2022/2464

- **Prüfungspflicht mit begrenzter Prüfungssicherheit**
- Grundsatz: Prüfung erfolgt durch den Abschlussprüfer
- Mitgliedstaatenwahlrecht 1: anderer WP/WPG als Abschlussprüfer zulässig
- Mitgliedstaatenwahlrecht 2: unabhängiger Erbringer von Bestätigungsleistungen zulässig

Regierungsentwurf CSRD-Umsetzungsgesetz

- Gem. Regierungsentwurf keine unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen zulässig, sondern **Vorbehaltsaufgabe für Wirtschaftsprüfer**
- Durch Koalitionsbruch **Gesetzesverfahren nicht zu Ende geführt**. Somit weiterhin NFRD- Verpflichtungen gültig, hierdurch mehrere Berichterstattungsmöglichkeiten der Unternehmen im bisherigen NFRD Scope (PIEs mit >500 Mitarbeiter).

Intensive Einbindung der Wirtschaftsprüfer

- Der Wirtschaftsprüfer hat in der Regel den Kunden fast in der **gesamten Erstellungsphase** im Rahmen **vorgezogener Prüfungshandlungen** begleitet.
- Wirtschaftsprüfer waren bei Nicht-Prüfungskunden häufig als **Berater** eingesetzt.



Folgen der Nicht-Umsetzung der CSRD auf Umfang und Intensität der Prüfung



Berichterstattungsoptionen durch Nicht-Umsetzung

- Berichterstattung unter vollständiger Berücksichtigung der **ESRS (Full Scope)**
- **Teilweise Berücksichtigung** der ESRS in der Berichterstattung
- Berichterstattung **ohne ESRS-Bezug** (analog der Vorjahres-Berichterstattung)
- Gem. NFRD keine Prüfungspflicht, **Prüfungen erfolgen somit auf freiwilliger Basis**

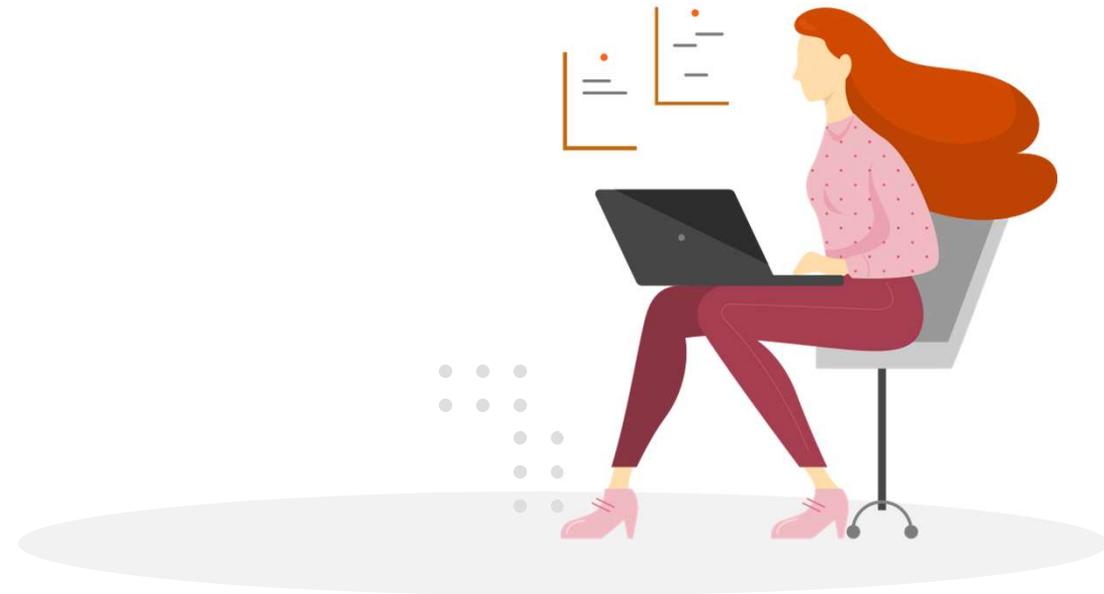
Beobachtungen in der Praxis

- Im DAX 40 Segment zahlreiche Unternehmen mit **freiwilliger Full-Scope-Berichterstattung sowie freiwilliger Prüfung** mit begrenzter Prüfungssicherheit
- Für ausgewählte Kennzahlen auch **teilweise bereits Prüfungen mit hinreichender Prüfungssicherheit** erfolgt (v.a. bei Vergütungsrelevanz)
- Auch in den anderen DAX-Segmenten viele Berichte mit zumindest ESRS-Bezug und freiwilliger Prüfung des gesamten Berichts
- In Deutschland **bisher noch keine eingeschränkten Prüfungsvermerke, anders im Ausland**
- Im internationalen Vergleich sind **deutsche ESRS-Berichte** im Durchschnitt **deutlich umfangreicher**



II.

Prüfungsvorgehen





Prüfungsauftrag



Anwendungsfall: Full-Scope-Berichterstattung gem. ESRS und „Dual Track“ zur Erfüllung der NFRD-Anforderungen (HGB)

Prüfungsgegenstand	Prüfung Konzernnachhaltigkeitsbericht
Prüfungsumfang	Prüfung des Konzernnachhaltigkeitsberichts, der aufgestellt ist: <ul style="list-style-type: none">• Unter freiwilliger vollständiger Beachtung der CSRD/ESRS• Gem. §§ 315b bis 315c iVm. §§ 289c bis 289e HGB für die nichtfinanzielle Konzernerklärung• Nach Art. 8 EU-Taxonomieverordnung (EU) 2020/852
Prüfungsstandard	ISAE 3000 (Revised)
Prüfungstiefe	Prüfung mit begrenzter Sicherheit (Limited Assurance)



In der Praxis auch Mischvermerke, mit ausgewählten Kennzahlen, die bereits mit hinreichender Prüfungssicherheit geprüft werden.



Prüfung mit begrenzter oder hinreichender Sicherheit

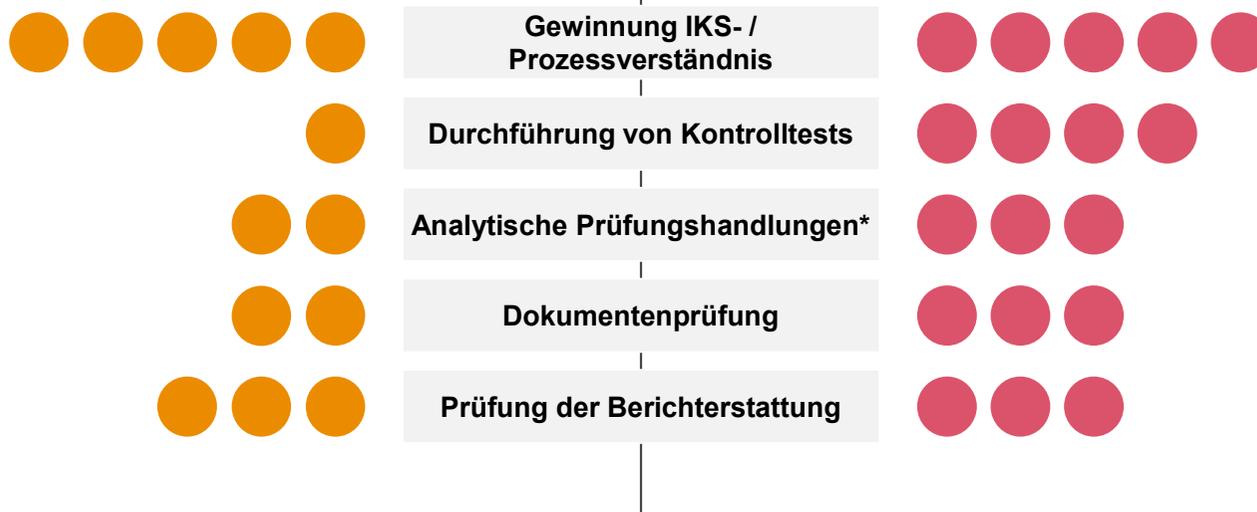
Vorschlag 1

Begrenzte Prüfungssicherheit („Limited Assurance“)

...keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass der Nachhaltigkeitsbericht in wesentlichen Belangen nicht in Übereinstimmung...

Hinreichende Prüfungssicherheit („Reasonable Assurance“)

...entspricht der beigefügte... in allen wesentlichen Belangen den ...Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der...



* Aufgrund fehlender Vergleichsangaben geringere Ausprägung im Erstprüfungsjahr für analytische Prüfungshandlungen



Typische Prüfungshandlungen

Meilensteine

Prüfungshandlungen

Bestimmung des Berichtsumfangs - Doppelte Wesentlichkeitsanalyse

- Prüfung des **Konsolidierungskreises**
- Prüfung, ob der **Prozess der doppelten Wesentlichkeitsanalyse** zur Auswahl wesentlicher Themen geeignet ist und im Einklang mit ESRS 1 und den Ausführungen im Nachhaltigkeitsbericht steht
- Beurteilung der **Vollständigkeit der Angabepflichten** nach ESRS

Aufstellung von qualitativen Angaben – Policies, Actions, Targets inkl. MDR

- Bewertung der **Vollständigkeit der Berichtsangaben**
- **Befragungen** von gesetzlichen Vertretern und relevanten Mitarbeitern auf Konzernebene
- Textreview
- Durchführung von **Einzelfallprüfungshandlungen** zu ausgewählten Informationen

Erhebung von quantitativen Angaben – Metriken

- Prüfung der **Datenerhebungs- und Ermittlungsprozesse** von Metriken
- Beurteilung angewandter Methoden und der Vertretbarkeit von **Schätzungen** in Übereinstimmung mit den ESRS
- Aussagebezogene Prüfungshandlungen in Form von analytischen Prüfungshandlungen sowie **Einzelfallprüfungshandlungen u. a. durch Datenprüfung anhand von Stichproben**
- **Befragung** von **Prozessverantwortlichen** und **Walkthroughs** zu den implementierten Datenerhebungsprozessen zentral oder im Rahmen von **Standortbesuchen** vor Ort und virtuell





Typische Prüfungshandlungen

Meilensteine	Prüfungshandlungen
Implementierung eines internen Kontrollsystems	Durchführung von Aufbauprüfungen mittels Prozessgesprächen zu ausgewählten internen Kontrollen, Testen von Kontrollen bei hinreichender Sicherheit
Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung nach HGB	<ul style="list-style-type: none">• Würdigung der Überleitung zwischen den Anforderungen der ESRS und des HGB• Beurteilung der Vollständigkeit der Angabepflichten nach HGB
Aufstellung der Angaben zur EU-Taxonomie	<ul style="list-style-type: none">• Würdigung des Prozesses zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten• Prüfung der Datenerhebungs- und Ermittlungsprozesse• Durchführung von Einzelfallprüfungshandlungen• Beurteilung der Vollständigkeit der Angabepflichten nach EU-Taxonomieverordnung



Prüfung erfolgt nicht gem. eines übergreifenden Prinzips wie bspw. dem „True and Fair View“, sondern es handelt sich um eine **Komponentenprüfung**. Daher ist **jedes einzelne Disclosure Requirement (DR) prüferisch zu würdigen**. Wesentliche Fehler innerhalb nur eines DR können schon zu einer Einschränkung führen.





Ausschnitt aus einem Prüfungsvermerk (ESRS Full Scope)



Erteilung eines uneingeschränkten Prüfungsurteils zum Nachhaltigkeitsbericht als Teil des Konzernlageberichtes mit begrenzter Sicherheit



PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT IN BEZUG AUF DIE KONZERNNACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

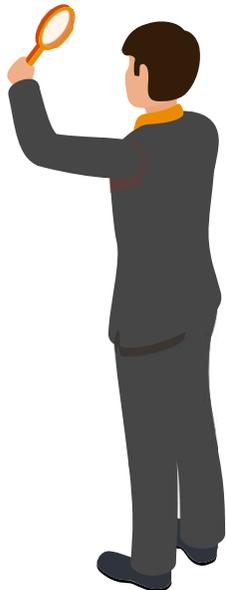
Wir haben die im Abschnitt [Abschnitt] des Konzernlageberichtes enthaltene Konzernnachhaltigkeitserklärung der [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen. Die Konzernnachhaltigkeitserklärung wurde zur Erfüllung der Anforderungen der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) und des Artikels 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie der §§ 315b und 315c HGB an eine nichtfinanzielle Konzernklärung aufgestellt.

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren die als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und die Berichterstattungen anderer Prüfer zu Prüfungen von in der Konzernnachhaltigkeitserklärung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette, auf die in der Konzernnachhaltigkeitserklärung verwiesen wird (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Anforderungen der CSRD und des Artikels 8 der Verordnung (EU) 2020/852, der §§ 315b und 315c HGB an eine nichtfinanzielle Konzernklärung sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist. Dieses Prüfungsurteil schließt ein, dass uns keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen,

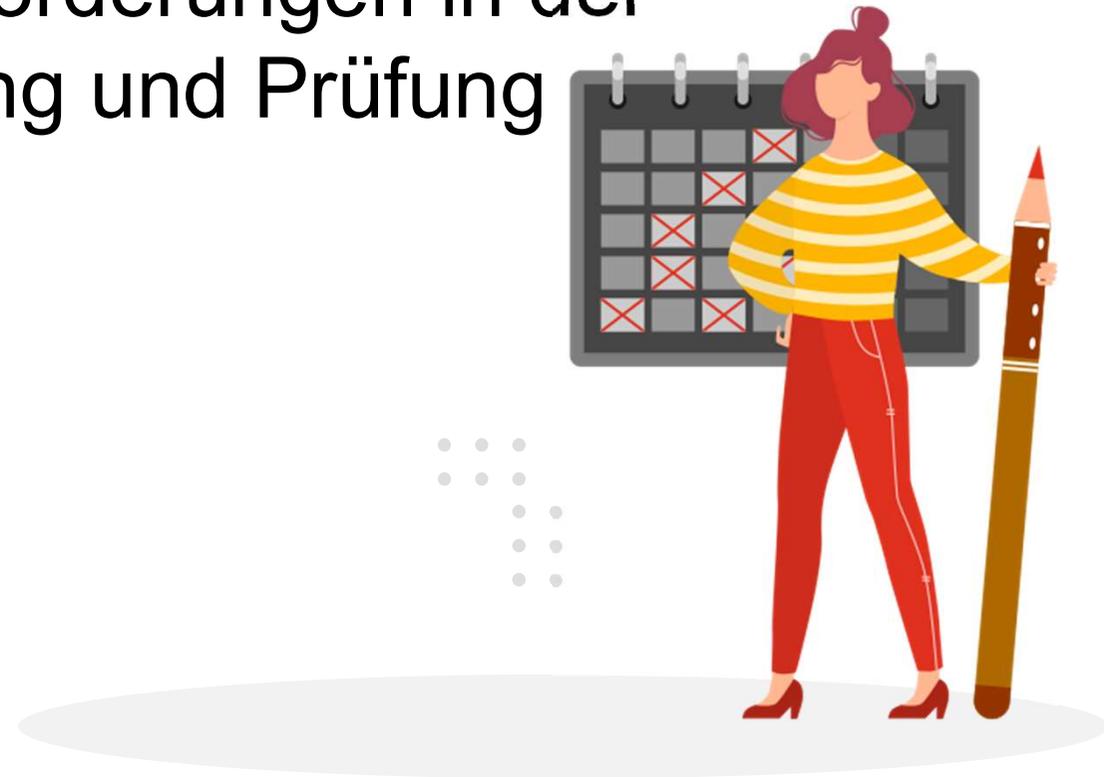
- dass die beigefügte Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) entspricht, einschließlich dass der vom Unternehmen durchgeführte Prozess zur Identifizierung von Informationen, die in die Konzernnachhaltigkeitserklärung aufzunehmen sind (die Wesentlichkeitsanalyse), nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit der im Abschnitt [Abschnitt] der Konzernnachhaltigkeitserklärung aufgeführten Beschreibung steht, bzw.
- dass die mit [entsprechender Markierung] versehenen Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 entsprechen.

- dass die beigefügte Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) entspricht, einschließlich dass der vom Unternehmen durchgeführte Prozess zur Identifizierung von Informationen, die in die Konzernnachhaltigkeitserklärung aufzunehmen sind (die Wesentlichkeitsanalyse), nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit der im Abschnitt [Abschnitt] der Konzernnachhaltigkeitserklärung aufgeführten Beschreibung steht, bzw.
- dass die mit [entsprechender Markierung] versehenen Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 entsprechen.





Herausforderungen in der Erstellung und Prüfung





Herausforderungen in der Erstellung und Prüfung



Komplexität der Berichterstattungsanforderungen

Thema	Diskussionsschwerpunkte in der Prüfung/ Hauptursachen für Feststellungen
Auslegung/Umsetzung der ESRS	<ul style="list-style-type: none">• Zahlreiche Auslegungsfragen• Berücksichtigung der Application Requirements• Definition der Metriken
Festlegungs des Berichtserstattungs-Scope im Rahmen der DMA	<ul style="list-style-type: none">• Bestimmung des Konsolidierungskreises• Korrekte Durchführung, Dokumentation und Validierung der DMA• Beschreibung der IROs und Ableitung der dazugehörigen Angabepflichten
Qualitative Datenpunkte	Sicherstellung der Vollständigkeit (v.a. Berücksichtigung der Minimum Disclosure Requirements)
Quantitative Datenpunkte	<ul style="list-style-type: none">• Klare Definition der Metriken und Sicherstellung der vollständigen Erhebung• Formalisierung in Vorgaben/Handbüchern• Implementierung der Vorgaben• Sicherstellung der korrekten Umsetzung der Konzernvorgaben auf dezentraler Ebene• Nutzung von Schätzungen und Entwicklung geeigneter Schätzmethoden





Herausforderungen in der Erstellung und Prüfung



Implementierung der Berichterstattungsprozesse

Thema	Beobachtungen
Internes Kontrollsystem	<ul style="list-style-type: none">• Kontrollen oftmals vorhanden, aber nicht ausreichend dokumentiert• Kontrollen teilweise nicht geeignet, um das Berichtsrisiko abzudecken• Viele Kontrollen auf Bereichs- oder Konzernebene implementiert, aber nicht auf der operativen lokalen Ebene
Governance	<ul style="list-style-type: none">• Verschiedene Modelle der Verteilung von Verantwortlichkeiten zwischen Daten- und Nachhaltigkeitsberichterstattung• Zusammenarbeit von Finanz- und Nachhaltigkeitsbereich hat sich intensiviert



Fazit: Sehr hohe Anzahl von Fehlerfeststellungen im laufenden Prüfungsprozess, wie Unvollständigkeit der Angaben, fehlerhafte Umsetzung der Konzernvorgaben, falsche Anwendung von Definitionen, falsche Berechnungen.





PwC-Maßnahmen zur Förderung der „einheitlichen Auslegung“



Sustainability Reporting Guide sowie **Knowledge Hub** über Sharepoint-Datenbank (Wissenszugriff für alle Mitarbeiter)

ESRS FAQ [All Entries]



Standards & General Information

ESRS

Sustainability Reporting Guide (SRG)

ESRS - ESRS Q&A Platform (Compilation of Explanations Jan-Nov 2024)




Cross Cutting Standards [All]

Environment [All]

Social [All]

Governance [All]

- 🔴 Von Prüfungs- und Beratungsteams an Fachabteilung **gestellte Praxisfragen** werden im Detail beantwortet und in Sharepoint-Datenbank eingepflegt → Knowledge Hub
- 🔴 Datenbank für alle PwC Mitarbeiter zugänglich
- 🔴 Neben Knowledge Hub auch Sustainability Reporting Guide verfügbar
- 🔴 **Leitfaden zu Auslegungsfragen** der CSRD, ESRS, IFRS-Nachhaltigkeitsstandards, Klimaberichterstattung der SEC sowie der EU-Taxonomie Verordnung
- 🔴 Europaweit abgestimmte PwC-Auslegungen
- 🔴 Hierdurch **einheitliche Auslegungen über Teams hinweg weitestgehend gewährleistet**

ESRS FAQ ☆

Keywords:

ESRS ID Area Reporting ... Paragraph(s) Paragraph Text(s) Keywords Industry Status Date Issue Answer

CCS ESRS 2 ESRS 2.21(e) ESRS 2.21. The undertaking shall disclose the following information about the composition and diversity of the members of the undertaking's administrative, management and supervisory bodies: [...] (e) the percentage of independent board members. For undertakings with a unitary board, this corresponds to the percentage of independent non-executive board members. For undertakings with a dual board, it corresponds to the percentage of independent members of the supervisory body.

independent board member requirements assessment DCGK

PwC Germany (NO) 2024-12-19

Are there specific requirements to assess the independence of board members (see ESRS 2.21(e))? Can the DCGK (German Corporate Governance Code) be used as a basis for the assessment? (FAQ #194)

ESRS 2.21(e) and the definition in Annex II provide no specific guidance on how to assess the independence of board members. Therefore, it may be appropriate to apply the criteria of the DCGK (German Corporate Governance Code) as in Germany, the DCGK can be understood as a benchmark of what is meant by board member independence.

Definition "independent board member", Annex II: Board members that exercise independent judgment free from any external influence or conflicts of interest. Independence generally means the exercise of objective, unfettered judgement. When used as the measure by which to judge the appearance of independence, or to categorise a non-executive member of the administrative, management and supervisory bodies or their committees as independent, it means the absence of an interest, position, association or relationship which, when judged from the perspective of a reasonable and informed third party, is likely to influence unduly or cause bias in decision-making.



PwC-Maßnahmen zur Förderung der Ausbildung und einheitlichen Prüfungsmethodik



Etablierung regelmäßiger Austauschtermine sowie Durchführung umfassender interner Schulungen



- ☀️ **Umfassende Pflichtschulungen** nach Maßgabe der durch die CSRD vorgesehenen Akkreditierung für Wirtschaftsprüfer („Grandfather-Regelung“)
- ⚙️ Global erarbeitete und **einheitlich vorgegebene Prüfungsmethodik** sowie wöchentliche Termine mit allen Prüfern zum Austausch praxisbezogener Fragen hinsichtlich Prüfungsmethodik
- ☀️ **Wöchentliche Termine zum Austausch zu CSRD- und EU-Taxonomie-Fachfragen** sowie Vorstellungen zu aktuellen regulatorischen Entwicklungen und sonstigen fachlich relevanten Verlautbarungen



IV.

Lessons learned





Lessons learned aus der ersten CSRD-Prüfungssaison



Erfolgsfaktoren und Ausblick

Thema	Beobachtungen und Fazit
Abstimmung zwischen Ersteller und Prüfer	Frühzeitige und laufende Interaktion und Abstimmung war wesentlicher Erfolgsfaktor für erfolgreiche Erstellung des Nachhaltigkeitsberichts sowie dessen Prüfung
Komplexität und Grenzen der ESRS	<p>Nicht jeder ESRS-Datenpunkt birgt tatsächlich einen Mehrwert für den Informationsempfänger und führt zugleich zu hoher Komplexität in der Datenerhebung.</p> <p>ESRS zwingen Unternehmen in ein starres Berichtskorsett.</p> <p>Dem Prüfer waren durch den Komponentenprüfungsansatz und Detailgrad/Struktur der ESRS die Hände gebunden.</p> <p>Dahingehend Überarbeitung der ESRS durch Omnibus-Ankündigung (Content Proposal) zu begrüßen, fraglich ist inwieweit die entscheidenden Stellschrauben angepackt werden.</p>
Prüfungsmehrwert	<p>Immense Kraftanstrengung für alle Beteiligten, allerdings Zufriedenheit der Ersteller über das Erreichte und die Qualität des Berichts überwiegend zu beobachten</p> <p>Die externe Prüfung der Nachhaltigkeitsberichte durch den Wirtschaftsprüfer hat maßgeblich zur Verbesserung der Qualität und Verlässlichkeit der Nachhaltigkeitsinformationen beigetragen und damit die Vertrauenswürdigkeit der Angaben gegenüber dem Kapitalmarkt gestärkt.</p>



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.



Nicolette Behncke

Sustainability Reporting Leader

pwc.de

© 2025 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.