



**Eckpunktepapier
der Wirtschaftsprüferkammer
zur Umsetzung der CSRD
(Corporate Sustainability Reporting Directive)
/ EU-Richtlinie 2022/2464 vom 14. Dezember 2022 zur
Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen**

Berlin, den 14. Februar 2023

Ansprechpartner: WP/StB Michael Weber
Wirtschaftsprüferkammer
Postfach 30 18 82, 10746 Berlin
Rauchstraße 26, 10787 Berlin
Telefon +49 30 726161-221
Telefax +49 30 726161-287
E-Mail michael.weber@wpk.de
www.wpk.de

Die Wirtschaftsprüferkammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, deren Mitglieder alle Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften in Deutschland sind. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist für ihre über 21.000 Mitglieder bundesweit zuständig. Ihre gesetzlich definierten Aufgaben sind unter www.wpk.de ausführlich beschrieben.

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer hat sich in seiner Sitzung am 25. Januar 2023 erstmals mit der Umsetzung der CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) / EU-Richtlinie 2022/2464 vom 14. Dezember 2022 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen beschäftigt.

In der CSRD sind eine Vielzahl von mitgliedstaatlichen Wahlrechten vorgesehen, deren Ausübung als Weichenstellung angesehen werden müssen. Hierzu hat sich der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer folgende Meinung gebildet.

**A. Mitgliedstaatenwahlrechte nach Artikel 34 Abs. 3 und 4 Bilanz-RL 2013/34/EU:
Anderer Abschlussprüfer als Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung und andere
„unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen“**

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich - nach dem Abwägen des Für und Wider - dafür aus, die Mitgliedstaatenwahlrechte nach Artikel 34 Abs. 3 und 4 Bilanz-RL 2013/34/EU nicht auszuüben. Es sollte weder einem anderen als dem gewählten Abschlussprüfer ermöglicht werden, das Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzugeben, noch sollte dies anderen „unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen“ ermöglicht werden.

I. Allein der bestellte Abschlussprüfer soll auch das Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeben

Der bestellte Abschlussprüfer bzw. die bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist am besten geeignet, die Prüfungsurteile über die finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung abzugeben. Auch in der Abschlussprüfung werden bereits derzeit nichtfinanzielle Informationen geprüft (z. B. im Lagebericht). Die Informationen lassen sich regelmäßig nicht bzw. schwer voneinander trennen. Nur wenn der Abschlussprüfer, der als solcher bestellt ist, auch das Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abzugeben hat, ergeben sich die notwendigen Synergieeffekte

für die prüfenden Unternehmen und mildern die durch die Einführung der Nachhaltigkeitsberichterstattung entstehenden zusätzlichen Lasten.

Andersherum ausgedrückt: wird gestattet, dass ein anderer Prüfer, als der bestellte Abschlussprüfer, das Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeben darf, würde dies sich nachteilig für die zu prüfenden Unternehmen auswirken. Da sich finanzielle und nichtfinanzielle Berichterstattung nicht bzw. schwer trennen lassen, wird es zwingend zu einem Austausch der beiden Prüfer untereinander kommen müssen. Dieser Austausch ist für eine zeitliche Abstimmung der parallelen Prüfungsabläufe und des Zeitpunktes des Abgebens der beiden Prüfungsurteile zwingend notwendig, da schwer vorstellbar ist, dass diese mit großem zeitlichem Abstand abgegeben werden dürften. Dieser Koordinierungsaufwand zwischen den beiden Prüfern und zusätzlich im Verhältnis zum zu prüfenden Unternehmen wird zu einem erhöhten Aufwand führen, der vom zu prüfenden Unternehmen zu honorieren ist. Jede Stunde, die sich die beiden Abschlussprüfer untereinander oder „im Dreieck“ mit dem zu prüfenden Unternehmen abstimmen, müsste das zu prüfende Unternehmen (doppelt) honorieren.

Würde ermöglicht, dass ein anderer Prüfer als der bestellte Abschlussprüfer das Urteil über die Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeben darf, könnte sich dies zudem u. U. konzentrationsfördernd auswirken. Wichtig für den Abstimmungsprozess der beiden Abschlussprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist es, dass eine Kommunikation auf Augenhöhe stattfindet. Die zu prüfenden Unternehmen tendieren voraussichtlich eher dazu, Wirtschaftsprüferpraxen gleicher, nicht unterschiedlicher Größe und Struktur zu beauftragen.

Wenn die Abgabe des Urteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung dahingehend beim Abschlussprüfer verbleibt, bietet sich die Chance, dass sich Praxen aller Größenklassen in das Thema der Nachhaltigkeitsprüfung vertiefter einarbeiten und ihr Know-How hierzu erweitern. Im Übrigen steht es jeder Wirtschaftsprüferpraxis frei, einen externen Spezialisten zu bestimmten Themen oder Fragestellungen hinzuzuziehen und unter Verwendung von dessen Arbeit das eigene Prüfungsurteil abzugeben (z. B. derzeit oft üblich: Einbeziehung eines Versicherungsmathematikers zu Fragen der Berechnung von Pensionsrückstellungen).

II. Keine Einbeziehung von anderen „unabhängige Erbringern von Bestätigungsleistungen“

Die soeben genannten Argumente gelten gleichermaßen auch für eine etwaige Einbeziehung von anderen, also gewerblichen „unabhängigen Erbringern von Bestätigungsleistungen“.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass die Anforderungen der Bilanz-RL an diese „unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen“ sehr hoch sind. Der „unabhängige Erbringer von

Bestätigungsleistungen“ muss *gleichwertigen* Anforderungen wie Abschlussprüfer der Abschlussprüfer-RL zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Art. 26a, 27a und 28) unterliegen. Gleichwertig müssen *insbesondere* auch die Anforderungen sein an

- a) Ausbildung und Eignungsprüfung, um sicherzustellen, dass unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen das erforderliche Fachwissen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung erwerben;
- b) kontinuierliche Fortbildung;
- c) Qualitätssicherungssysteme;
- d) Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis;
- e) Bestellung und Abberufung;
- f) Untersuchungen und Sanktionen;
- g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandatdateien und Akten, und
- h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.

Schaut man sich diesen umfassenden Insbesondere-Katalog an, stellt sich die Frage, welcher Berufsstand dies sein kann. Unregulierte gewerbliche Anbieter erfüllen die Anforderungen erkennbar nicht. Auch andere freie, verkammerte Berufe, wie z. B. Steuerberater oder Rechtsanwälte, erfüllen den Katalog derzeit nicht vollständig (Stichwort: Qualitätssicherungssysteme).

Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer sind die „geborenen Prüfer“ für Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht. Gegenstand der Abschlussprüfung sind schon seit Jahren nicht nur finanzielle Informationen, sondern auch nichtfinanzielle Informationen (z. B. im Lagebericht). Diese Informationen lassen sich regelmäßig nicht voneinander trennen. Wie oben dargestellt, bestehen Synergieeffekte, wenn die Abschlussprüfung und die Abgabe des Urteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung aus der Hand des bestellten Abschlussprüfers/der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft erfolgt, was für die geprüften Unternehmen von Vorteil ist. Zudem verfügt der deutsche Berufsstand mit IDW EPS 352, EPS 990 und EPS 991 bereits über Entwürfe von Prüfungsstandards, um Nachhaltigkeitsprüfungen künftig auf einem hohen Qualitätsniveau durchführen zu können.

Würde anderen, gewerblichen Anbietern von Bestätigungsleistungen der Marktzutritt gewährt, müssten aus Wettbewerbsgründen gleiche Anforderungen geschaffen werden. Denn Wettbewerbsverzerrungen, die dadurch entstehen, dass Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer hohen Qualitätsanforderungen und entsprechenden qualitätssichernden Regeln unterworfen werden,

die anderen, gewerblichen Anbieter aber nicht, darf es nicht geben. Sonst würde die Qualität der Nachhaltigkeitsberichterstattung gegenüber der Qualität der Finanzberichterstattung deutlich gemindert, das von der EU verfolgte Ziel konterkariert und damit gegen EU-Recht verstoßen.

Die staatlichen Strukturen, um die o. g. Anforderungen der Bilanz-RL an die „unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen“ sicherzustellen, müssten hergestellt werden. Die Einrichtung derartiger staatlicher Strukturen, um diese Anforderungen sicherzustellen, so dass Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer und gewerbliche Anbieter denselben Anforderungen unterliegen, ist für den Staat aufwendig, personal- und damit kostenintensiv.

Auch dies spricht dafür, die Aufgabe ausschließlich dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer zu übertragen. Dies ist der sicherste Weg, da Wirtschaftsprüfer/vereidigten Buchprüfer in Ihrer Funktion als Abschlussprüfer¹ diesen Anforderungen genügen. Mit der Wirtschaftsprüferkammer und Ihrer präventiven und repressiven Berufsaufsicht (Qualitätskontrolle, Berufsaufsicht) besteht auch bereits eine mitgliederfinanzierte und damit für den Staat kostenfreie Stelle, die die Einhaltung der genannten Berufspflichten in mittelbarer Staatsverwaltung überwacht.

B. Qualitätskontrolle

I. Sicherstellung, dass die Qualitätssicherungsprüfer gegebenenfalls über einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen verfügen (Art. 29 Abs. 2. a) der Abschlussprüfer-RL 2006/43/EG)

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dafür aus, dass die Kommission für Qualitätskontrolle die einschlägigen Erfahrungen der Prüfer für Qualitätskontrolle auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen im Rahmen des Prüfervorschlagsverfahrens (§ 57a Abs. 6 WPO) sicherstellt.

¹ Aus deutscher Sicht sind vereidigte Buchprüfer EU-Abschlussprüfer i. S. v. Artikel 2 Nr. 2 der bisherigen Abschlussprüfer-RL. In Artikel 2 Nr. 2 der Abschlussprüfer-Richtlinie, der Definition des EU-Abschlussprüfers, wird nun auch die Bestätigung über die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen. Vereidigte Buchprüfer sind daher grundsätzlich geeignet zur Abgabe eines Urteils über die Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Die Kommission für Qualitätskontrolle überprüft bereits heute im Prüfervorschlagsverfahren im Rahmen der Sicherstellung der „Augenhöhe“ zwischen Prüfer für Qualitätskontrolle und zu prüfender Praxis, ob die zu prüfende Praxis „Spezialbranchen“ (bspw. Finanzdienstleister, Krankenhäuser oder Versicherungsunternehmen) prüft und ob der Prüfer für Qualitätskontrolle selbst über entsprechende Erfahrungen verfügt oder ob er hierfür einen Spezialisten einsetzt. Hierfür hat die Kommission für Qualitätskontrolle ein Formular entwickelt, mit dem die entsprechenden Spezialbranchen und die Erfahrungen der Prüfer für Qualitätskontrolle abgefragt werden. Damit verfügt sie bereits heute über eine angemessene Infrastruktur, um den Nachweis entsprechender Erfahrungen sicherzustellen und kann die Einhaltung der Anforderung bürokratiearm umsetzen. Dies hat den Vorteil, dass keine neuen aufwendigen Registrierungserfordernisse geschaffen werden müssen und der Eintritt von Prüfern für Qualitätskontrolle in den Markt der Qualitätskontrollen von Berufsangehörigen, die auch große Kapitalgesellschaften prüfen, niedrig gehalten werden kann. Die Verfügbarkeit einer ausreichenden Anzahl und Qualifikation von Prüfern für Qualitätskontrolle ist für die Funktionsfähigkeit des Qualitätskontrollverfahrens essenziell. Die Kommission für Qualitätskontrolle schließt sich den Überlegungen des Vorstands der Wirtschaftsprüferkammer an.

Hierfür wäre in § 57a Abs. 6 WPO eine entsprechende Verpflichtung der Kommission für Qualitätskontrolle aufzunehmen. Es könnte sich anbieten, die bisherige Unabhängigkeitsbestätigung (§ 57a Abs. 6 Satz 2 WPO) um Informationen zu den Erfahrungen auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Dienstleistungen zu ergänzen. Dies hätte den Vorteil, dass die WPK Inhalt und Aufbau dieser Erklärung in der Satzung für Qualitätskontrolle praxisnah selbst regeln könnte (§ 57c Abs.2 Nr. 7 WPO).

II. Mitgliedstaatenwahlrecht zur befristeten Befreiung von dieser Verpflichtung (Art. 29 Abs. 2a der Abschlussprüfer-RL 2006/43/EG)

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dafür aus, das Mitgliedstaatenwahlrecht, Qualitätssicherungsprüfer von dieser Verpflichtung bis 31. Dezember 2025 zu befreien, auszuüben.

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer ist der Auffassung, dass entsprechende Erfahrungen bei den Prüfern für Qualitätskontrolle vor dem 31. Dezember 2025 nicht in ausreichender Breite sichergestellt sind und nur durch die Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrecht garantiert werden kann, dass alle Berufsangehörigen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen von großen Kapitalgesellschaften durchführen, einen geeigneten Prüfer für

Qualitätskontrolle finden können. Die Kommission für Qualitätskontrolle schließt sich den Überlegungen des Vorstands an.

C. Wirtschaftsprüfungsexamen

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dafür aus, dass die Sachgebiete nach Artikel 8 Absatz 3 Abschlussprüfer-RL 2006/43/EG obligatorischer Teil des Wirtschaftsprüfungsexamens werden.

Die zunehmende Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und deren Bestätigung legen es nahe, dass zukünftig nicht nur einzelne neue Berufsangehörige, sondern alle Personen, die das Wirtschaftsprüfungsexamen ablegen, über entsprechende theoretische Kenntnisse verfügen und sie auch in dieser Prüfung unter Beweis stellen können. Dadurch lässt sich zudem dem Umstand Rechnung tragen, dass der überwiegenden Mehrheit der Generationen, die künftig das Wirtschaftsprüfungsexamen ablegen werden, Nachhaltigkeit wichtig ist. Indem dieses Thema verpflichtender Teil des Wirtschaftsprüfungsexamens wird, wird dessen Relevanz nicht nur im gesamtgesellschaftlichen Kontext, sondern insbesondere auch für den Wirtschaftsprüferberuf hervorgehoben. Das wird auch zu einer weiteren Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsprüferberufes beitragen können.

Unabhängig hiervon ist die Zulassung auch zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu sehen, die außer der im Wirtschaftsprüfungsexamen durchgeführten theoretischen Prüfung auch den Nachweis einer mindestens achtmonatigen praktischen Ausbildung in der Bestätigung jährlicher oder konsolidierter Nachhaltigkeitsberichterstattung oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen voraussetzt (Artikel 10 Absatz 1 Unterabsatz 2 Abschlussprüfer-RL 2006/43/EG).

Der Nachweis dieser besonderen praktischen Ausbildung soll nicht bereits als Voraussetzung für die Ablegung der theoretischen Prüfung erforderlich sein. Es wird als ausreichend betrachtet, wenn dieser Nachweis erst im Nachhinein, wenn die Zulassung zur Durchführung der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung angestrebt wird, erbracht wird.

Entsprechende *nachgelagerte* Nachweise lässt die Wirtschaftsprüferordnung bereits jetzt zu. Das gilt zum einen für Absolventen eines Masterstudiums nach § 8a WPO, die auch ohne vollständigen Nachweis der Tätigkeit und der Prüfungstätigkeit nach § 9 Absatz 1 und 2 WPO zum Wirtschaftsprüfungsexamen zugelassen werden können und diesen Nachweis erst vor der Bestellung vorlegen müssen (§ 15 Satz 4 WPO). Zum anderen betrifft es die Kandidatinnen und

Kandidaten, die nach § 9 Absatz 7 WPO zum Wirtschaftsprüfungsexamen zugelassen werden und erst während des Prüfungsverfahrens als Voraussetzung für die Teilnahme an der Modulprüfung in dem Prüfungsgebiet Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht den vollständigen Nachweis der Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen nach § 9 WPO erbringen müssen (§ 5 Absatz 3 Satz 3 Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung).

D. Offenlegung

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dafür aus, in der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung Informationen über künftige Entwicklungen weglassen zu können, sofern die Veröffentlichung der Geschäftslage des Unternehmens ernsthaft schaden würde (Artikel 19a Abs. 3 und Artikel 29a Abs. 3 BilanzRL).

In § 286 HGB wird die Zulässigkeit zum Unterlassen von Angaben für die Finanzberichterstattung geregelt. Eine Ausübung des Mitgliedstaatenwahlrechts aus der CSRD würde die einheitliche Behandlung von sensiblen Informationen in Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung gewährleisten.

E. Prüfungsstandards

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich für die Anwendung nationaler Prüfungsstandards aus, bis eine Annahme entsprechender Standards durch die EU-Kommission erfolgt ist (Artikel 26 Abs. 2 AP-RL).

Eine Annahme von europäischen Prüfungsstandards mit begrenzter Sicherheit durch die Europäische Kommission ist bis zum 1. Oktober 2026 vorgesehen, eine Annahme von Prüfungsstandards mit hinreichender Sicherheit bis zum 1. Oktober 2028 (Art. 3 Abs. 15 CSRD). Für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten für die Jahre 2024 und 2025 werden somit voraussichtlich noch keine europäischen Standards zur Verfügung stehen. Die Ausübung des Wahlrechts ermöglicht es dem Berufsstand, auch für diese Prüfungen geeignete Standards zur Verfügung zu stellen.

F. Prüfungsvermerk

I. Unterschrift Prüfungsvermerk

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dagegen aus, dass die Unterschriften unter dem Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht öffentlich bekannt gemacht werden müssen, wenn eine solche Offenlegung zu einer absehbaren und ernst zu nehmenden Gefahr für die persönliche Sicherheit einer Person führen würde (Art. 28a Abs. 4 AP-RL).

Mit ihrer Unterschrift unter dem Bestätigungsvermerk dokumentieren Wirtschaftsprüfer gegenüber der Öffentlichkeit, dass sie die Verantwortung für die von Ihnen durchgeführte Prüfung übernehmen und stärken somit das Vertrauen in die Abschlussprüfung.

Ein Ausüben des Wahlrechts würde nicht nur zu einer Ungleichbehandlung von Finanzberichterstattung und Nachhaltigkeitsberichterstattung führen, sondern könnte auch bewirken, dass der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein geringeres Vertrauen entgegengebracht wird.

II. Darstellung Prüfungsvermerk

Der Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer spricht sich dafür aus, den Prüfungsvermerk zur Nachhaltigkeitsberichterstattung als gesonderter Abschnitt in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen, falls derselbe Abschlussprüfer die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses und die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt (Artikel 28a Abs. 5 AP-RL).

Durch die Ausübung des Wahlrechts können die Prüfungsvermerke der Finanzberichterstattung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem Bestätigungsvermerk abgegeben werden. Dies würde die enge Verzahnung beider Berichtsteile sicherstellen.

Wir freuen uns, wenn unsere Anregung im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.
