



Die Prüfung der  
Nachhaltigkeitsberichterstattung  
Auszug aus „Rechnungswesen  
und Wirtschaftsprüfung“

Festschrift für Romuald Bertl





# 1. Einleitung

Mit der Richtlinie 2014/95/EU (NFI-Richtlinie) wurden erstmals bestimmte Unternehmen öffentlichen Interesses, Finanzdienstleister und Versicherungen dazu verpflichtet, nichtfinanzielle Informationen offenzulegen, die sich zumindest auf Umwelt-, Arbeitnehmer- und Sozialbelange sowie die Achtung der Menschenrechte und die Bekämpfung von Bestechung und Korruption beziehen.<sup>1</sup> Den berichtspflichtigen Unternehmen wurden in Österreich im Zuge der Umsetzung in die nationale Gesetzgebung – unter dem Namen „Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz“ (kurz: NaDiVeG)<sup>2</sup> – weitreichende Spielräume sowohl formaler als auch inhaltlicher Natur eingeräumt, wodurch sich ein sehr heterogenes Bild der österreichischen Berichtslandschaft ergab<sup>3</sup>, worunter zum Teil auch die Vergleichbarkeit und der Gehalt der offengelegten Informationen litt. Auch die fehlende Prüfungspflicht sowie die fehlende Vorgabe, sich bei der Berichterstattung an anerkannte Standards wie bspw. an jene des *Global Sustainability Standards Board* (GRI Standards)<sup>4</sup> oder des *Sustainability Accounting Standards Board* (SASB)<sup>5</sup> zu halten, können als Ursache für die Heterogenität und mangelnde Vergleichbarkeit von Nachhaltigkeitsinformationen genannt werden. Ein weiterer Kritikpunkt war zudem der relativ kleine Kreis an berichtspflichtigen Unternehmen, die von der NFI-Richtlinie erfasst werden, wodurch die Auswirkung der NFI-Richtlinie auf die europäische Berichterstattung zumindest als eingeschränkt bezeichnet werden kann.

Vor dem Hintergrund der Erkenntnisse aus den ersten 3 Jahren verpflichtender nichtfinanzieller Berichterstattung in den EU-Mitgliedsstaaten startete die EU-Kommission im ersten Halbjahr 2020 eine öffentliche Konsultation zur Überprüfung der NFI-Richtlinie, deren Ergebnisse in den am 21.04.2021 seitens des EU-Parlaments und -Rats veröffentlichten Vorschläge für eine „Corporate Sustainability Reporting Directive“<sup>6</sup> (kurz: CSRD) dargestellt werden. Die CSRD adressiert jedoch nicht nur alle oben genannten Punkte, sondern geht zum Teil noch sehr viel weiter und steht eindeutig unter dem Zeichen des Green Deal und stellt den Anspruch der EU, eine nachhaltige europäische Wirtschaft zu schaffen, eindrucksvoll unter Beweis.<sup>7</sup>

Die wesentlichsten Änderungen sind dabei:

- Ausweitung der Berichtspflicht auf alle großen Kapitalgesellschaften (Umsatz > EUR 40 Millionen, Bilanzsumme > EU 20 Millionen, Anzahl der Mitarbeiter > 250), alle börsennotierten Unternehmen unabhängig von ihrer Größe (ausgenommen Kleinstunternehmen), alle Kreditinstitute und Versicherungen jeder Rechtsform sowie ausländische Unternehmen, die an geregelten Kapitalmärkten in der EU notieren.<sup>8</sup>
- Verpflichtende Verwendung eines EU-Berichterstattungsstandards, mit dessen Entwicklung das European Lab der EFRAG betraut wurde und dessen ersten Teile im Oktober 2022 von der Kommission veröffentlicht werden sollen.<sup>9</sup>

<sup>1</sup> 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, ABI L 330, 3

<sup>2</sup> Unternehmensgesetzbuch (UGB) 1997 BGBl I 1997/114, § 243b bzw § 267a UGB..

<sup>3</sup> Vgl dazu auch Baumüller, Erste Befunde zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Österreich, KoR 2019/02, 85.

<sup>4</sup> GSSB, Global Reporting Initiative (GRI), siehe unter: <https://www.globalreporting.org>, abgerufen am 22. 5. 2021.

<sup>5</sup> SASB, siehe unter <https://www.sasb.org>, abgerufen am 22. 5. 2021.

<sup>6</sup> Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting, CSRD.

<sup>7</sup> Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch, dass die von der NFI-Richtlinie genannten fünf Belange nicht mehr angeführt werden, sondern eine Angabe der Auswirkungen des Unternehmens auf Nachhaltigkeitsaspekte vorzunehmen ist, unabhängig davon, um welche es sich handelt.

<sup>8</sup> CSRD, 25ff.

<sup>9</sup> CSRD, 30ff.

- Verpflichtende Offenlegung der Nachhaltigkeitsinformationen im Lagebericht. Die aktuell noch gültige Wahlmöglichkeit, einen eigenständigen Nichtfinanziellen Bericht außerhalb des Lageberichts zu erstellen, ist nicht mehr vorgesehen.<sup>10</sup>
- Die offengelegten Nachhaltigkeitsinformationen werden einer Prüfungspflicht unterworfen, wobei in einem ersten Schritt eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit („limited assurance“) (revised) mit geplantem Übergang zu einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit („reasonable assurance“), wie sie bspw. ISAE 3000<sup>11</sup> definiert, vorgesehen ist.<sup>12</sup>

Der Zeitplan, der hierbei ins Auge gefasst wird, kann als sehr ambitioniert angesehen werden. So soll die Umsetzung der CSRD in nationale Gesetzgebungen bis Dezember 2022 erfolgt sein und Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen, bereits unter die neue Nachhaltigkeitsrichtlinie fallen.

Der Fokus des gegenständlichen Textes soll jedoch nicht auf der gesamten CSRD liegen, sondern vielmehr wird er auf die angekündigte Prüfungspflicht der von den Unternehmen veröffentlichten Nachhaltigkeitsinformationen gerichtet, womit einerseits die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit dieser Informationen erhöht und andererseits vor allem auch ihre Bedeutung gegenüber den Finanzinformationen und deren Wechselwirkung miteinander unterstrichen werden soll. Viele Unternehmen, die aktuell unter die NFI-Richtlinie bzw. unter das NaDiVeG fallen, unterziehen ihre nichtfinanziellen Erklärungen bzw. Berichte bereits einer freiwilligen Prüfung, wobei sämtliche freiwilligen Prüfungen in Österreich, welche von Wirtschaftsprüfungskanzleien vorgenommen werden, mit begrenzter Sicherheit nach dem Prüfungsstandard ISAE 3000 durchgeführt werden. Der Übergang zu einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist dabei ein sehr herausfordernder, und die wesentlichen Unterschiede sollen nachfolgend ebenfalls herausgearbeitet und dargestellt werden.

---

<sup>10</sup> CSRD, 36.

<sup>11</sup> International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB), ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information (2013).

<sup>12</sup> CSRD, 37ff.

## 2. Die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

Hinsichtlich der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten wird in der CSRD zwar nie explizit auf ISAE 3000 (Revised) als Prüfungsstandard verwiesen, im Standard selbst werden jedoch Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten dezidiert als möglicher Anwendungsbereich genannt.<sup>13</sup> Es ist davon auszugehen, dass ISAE 3000 (Revised) von der EU-Kommission als möglicher Prüfungsstandard genannt wird bzw. ein etwaig verpflichtend anzuwendender Prüfungsstandard bei Prüfungen mit hinreichender Sicherheit zumindest auf ISAE 3000 (Revised) beruhen oder als möglicher Startpunkt<sup>14</sup> verwendet werden wird.

Die Einführung einer Prüfungspflicht für die Nachhaltigkeitsberichte ist ein probates Mittel, um die Qualität, die Glaubwürdigkeit sowie die Verlässlichkeit der nichtfinanziellen Informationen zu erhöhen, deren Aussagekraft ohne Prüfung „in vielerlei Hinsicht begrenzt ist [...]“.<sup>15</sup> Zudem wirken Prüfungen dem „Information Overload und Green-Washing-Risiko“<sup>16</sup> entgegen, wie Patrick Velte in einem Aufsatz zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten zutreffend festhält. Einerseits werden wesentliche Fehldarstellungen durch eine Prüfung – unabhängig des Assurance-Levels – identifiziert und der beschönigten Darstellung von nichtfinanziellen Informationen („Green-Washing“) in zentralen Nachhaltigkeitsbereichen durch den Prüfer ein Riegel vorgeschoben. Andererseits wird bei einer Prüfung der Fokus auf die wesentlichen Nachhaltigkeitsaspekte gelegt und bei den Unternehmen so das Bewusstsein geschärft, unwesentliche Informationen knapp zu halten bzw. überhaupt gänzlich zu streichen, wodurch die Berichterstattung deutlich informativer und nachvollziehbarer wird.<sup>17</sup> An den Umfängen der Nachhaltigkeitsberichte so mancher Unternehmen in Europa lässt sich jedoch schlussfolgern, dass dieser Mut zur Wesentlichkeit<sup>18</sup> zum Teil noch fehlt, wodurch die wesentlichen Informationen in den Berichten von den Lesern oftmals mühsam von den unwesentlichen unterschieden werden müssen.

Zudem besteht aufgrund der Freiwilligkeit der Prüfung der nichtfinanziellen Informationen, die im Übrigen den Aufsichtsrat nicht seiner Prüfungspflicht entledigt<sup>19</sup>, ein Ungleichgewicht zu den finanziellen Informationen, welches auch nicht ausgeglichen wird, wenn Unternehmen die nichtfinanziellen Berichte freiwillig mit begrenzter Sicherheit prüfen lassen, da die Prüftiefe nicht mit der eines Audits vergleichbar ist. D.h. es bleibt letztlich immer die Tatsache bestehen, dass die Berichtsadressaten auf die finanziellen Informationen stärker vertrauen können als auf die nichtfinanziellen Informationen. Um für den Nachhaltigkeitsteil ein Bestätigungsvermerk im Zuge einer Jahresabschlussprüfung gleichwertiges Prüfungsurteil zu erhalten, ist von der Prüfgesellschaft eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit durchzuführen, die in ihrer Prüftiefe dem Audit gleichzusetzen ist. Aktuell ist vom beauftragten Abschlussprüfer des finanziellen Berichtes gemäß *International Standard on Auditing 720 (Revised)* lediglich ein

<sup>13</sup> ISAE 3000, A8 (a): „Sustainability – An engagement on sustainability involves obtaining assurance on a report prepared by management or management’s expert (the measurer or evaluator) on the sustainability performance of the entity.“

<sup>14</sup> Vgl Baumüller/Scheid/Kotlenga, „CSR-Richtlinie 2.0“? Zentrale Erkenntnisse aus den Konsultationen der EU-Kommission des ersten Halbjahres und deren Implikationen, KoR 2020/11, 501.

<sup>15</sup> Baumüller/Scheid/Kotlenga, Klimaberichterstattung in der EU: Eine kritische Bestandsaufnahme, DK 2020/10, 388.

<sup>16</sup> Velte, Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz. Neue Erwartungslücke beim Aufsichtsrat? IRZ 2017/07–08, 327; vgl dazu auch Haller/Durchschein, Entwicklung und Ausgestaltung der Prüfung von nach GRI-Normen erstellten Nachhaltigkeitsberichten in Deutschland, KoR 2016/04, 189.

<sup>17</sup> Vgl dazu auch die empirische Studie von Moroney/Windsor/Aw, Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical analysis, Accounting and Finance 2012/53, 903–939.

<sup>18</sup> Vgl Kegel/Schönauer/Merl/Frewein, Fokus auf das Wesentliche in der nichtfinanziellen Berichterstattung, RWZ 2019/7–8, 230–235.

<sup>19</sup> Vgl dazu auch Baumüller, Nichtfinanzielle Berichterstattung (2020) 148.

kritisches Lesen und eine Würdigung sonstiger Informationen, worunter die nichtfinanziellen Informationen zurzeit fallen, gefordert, um wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den Berichtsteilen festzustellen.<sup>20</sup> Tiefergehende Prüfungshandlungen sind nicht notwendig und die Aufgabe des Jahresabschlussprüfers ist daher eine bloße Daseinsprüfung der gesetzlich geforderten Informationen, ohne die Plausibilität oder gar Richtigkeit der Informationen zu prüfen.

Mit der verpflichtenden Prüfung mit begrenzter Sicherheit der Nachhaltigkeitsinformationen für alle Geschäftsjahre die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen sowie dem bereits geplanten Übergang zu Prüfungen mit hinreichender Sicherheit geht die EU-Kommission bereits die notwendigen Schritte, die erforderlich sind, um die nichtfinanziellen Informationen „auf Augenhöhe“<sup>21</sup> mit den finanziellen zu heben. Dadurch wird auch die „Informationsasymmetrie“<sup>22</sup> zwischen dem berichtenden Unternehmen und den Stakeholdern des Unternehmens verringert, wodurch es interessierten Gruppen erleichtert wird, auf Basis des Prüfungsurteils fundierte Entscheidungen bezüglich dem Unternehmen treffen zu können.<sup>23</sup> Die verpflichtende Prüfung mit hinreichender Sicherheit der Nachhaltigkeitsinformationen, die unter dem Regime der CSRD endgültig verpflichtend im Lagebericht offenzulegen sind, löst somit letztlich zudem die Problematik auf, dass im Lagebericht nicht mehr zwischen Informationen, die im Zuge der Jahresabschlussprüfung mit hinreichender Sicherheit geprüft werden, und Informationen, die gar nicht oder mit begrenzter Sicherheit geprüft wurden, unterschieden werden muss. Der Berichtsadressat kann sich somit gleichermaßen auf alle offengelegten Informationen verlassen.

---

<sup>20</sup> Vgl. Marten/Weigt, Die Prüfung nichtfinanzieller Informationen, KoR 2018/10, 457 f.

<sup>21</sup> Baumüller/Scheid/Kotlenga, KoR 2020/11, 505.

<sup>22</sup> Vgl. Durchschein/Haller, Integrierte Unternehmensberichterstattung – eine Herausforderung für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers (Teil 2), DB 2018/32, 1873.

<sup>23</sup> Vgl. dazu auch Behncke/Wulf, Erste Berichts- und Prüfungssaison der nichtfinanziellen Berichterstattung – Empirische Analyse der DAX30-Unternehmen, KoR 2018/12, 590.

# 3. Prüfung mit begrenzter und mit hinreichender Sicherheit

Eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit bedeutet, „dass das Risiko, trotz fehlender, irreführender oder falscher Angaben ein positives Prüfungsurteil abzugeben, auf ein hinreichend niedriges Niveau reduziert werden muss.“<sup>24</sup> Die Formulierung des Prüfungsurteils muss folgerichtig positiv gestaltet sein und analog zur Jahresabschlussprüfung muss als Resultat festgestellt werden, dass die Berichtsinhalte in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den festgelegten Berichtskriterien erstellt worden sind.

Demgegenüber erfolgt bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit ein negativ formuliertes Prüfungsurteil, dass im Rahmen der Prüfung keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die die Prüfungsgesellschaft zur Annahme veranlassen, dass die berichteten Informationen nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Berichtskriterien bzw. Berichtsnormen offengelegt worden sind<sup>25</sup>, wobei das Ausmaß der Nachweise, die vom Unternehmen gefordert werden, und der durchgeführten Prüfungshandlungen beabsichtigt limitiert ist. Das bedeutet also, dass letztlich ein erhöhtes Prüfungsrisiko bzw. eine geringere Prüftiefe akzeptiert wird, es bedeutet aber nicht, dass eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit „schlechter“ oder der Übereinstimmungsgrad der Informationen mit dem Referenzobjekt (Soll-Objekt) geringer wäre als bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit.<sup>26</sup> Die Prüfungen verfolgen lediglich unterschiedliche Zielsetzungen. „Zielsetzung dieser Auftragsart [*limited assurance*] ist die kritische Würdigung auf Basis von Plausibilitätsbeurteilungen und Befragungen bspw. von leitenden Mitarbeitern, die am Erstellungsprozess des Nachhaltigkeitsberichtes beteiligt sind“<sup>27</sup>, wobei jedoch, sollten in diesem Prozess seitens des Unternehmens wesentliche Fragen nicht beantwortet werden, sich Abweichungen zeigen oder gar Fehler festgestellt werden, tiefergehende Prüfungshandlungen vorzunehmen sind. Dabei ist das Risiko insoweit zu reduzieren bzw. ein derartiges Sicherheitsniveau zu erreichen, sodass die Prüfgesellschaft letztlich zu dem Prüfungsurteil kommen kann, dass keine Sachverhalte mehr vorhanden sind, die sie zur Annahme veranlassen, dass der Bericht nicht in allen wesentlichen Belangen mit den Berichtskriterien übereinstimmt.<sup>28</sup>

Neben den Unterschieden in der Durchführung einer Prüfung mit begrenzter bzw. hinreichender Sicherheit, gibt es auch Gemeinsamkeit bei den Prüfungen bzw. den durchgeführten Prüfungshandlungen, die unabhängig vom Grad der erteilten Zusicherung durch die Prüfgesellschaft durchgeführt werden sollten. Diese werden beispielhaft in der Stellungnahme KFS/PE 28 der österreichischen Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer angeführt.<sup>29</sup> Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass eine Grundvoraussetzung für die Durchführung jedweder Prüfung ein Verständnis über die Geschäftstätigkeit, die Aufbau- und Ablauforganisation, das Management und die Managementsysteme sowie Verantwortlichkeiten im Unternehmen sind. Resultierend aus den aktuellen Anforderungen aus dem NaDiVeG<sup>30</sup> hat die Prüf-

---

<sup>24</sup> Haller/Durchschein, KoR 2016/04.

<sup>25</sup> ISAE 300, A180.

<sup>26</sup> Vgl EFRAG, Proposal for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting 2021, Rz 243.

<sup>27</sup> Haller/Durchschein, KoR 2016/04.

<sup>28</sup> Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu ausgewählten Fragen bei der gesonderten Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen und nichtfinanziellen Berichten gemäß § 243b und § 267a UGB sowie von Nachhaltigkeitsberichten (KFS/PE 28) (2018) Rz 27.

<sup>29</sup> Siehe dazu KFS/PE 28, Rz 28.

<sup>30</sup> § 243b Abs 3 bzw § 267a Abs 3 UGB.

gesellschaft sich zudem einen Überblick über die im Nachhaltigkeitsbereich wesentlichen Risiken, die verfolgten Konzepte und die angewendeten Due-Diligence-Prozesse zu verschaffen sowie über jene Prozesse, die eine realitätsgetreue Darstellung im Bericht sicherstellen. Und, was von besonderer Bedeutung im Kontext der Nachhaltigkeit ist, die Prüfgesellschaft hat sich mit der Wesentlichkeitsanalyse als Herzstück<sup>31</sup> der nichtfinanziellen Berichterstattung, aber auch als Ausgangspunkt für die Entwicklung der Nachhaltigkeitsstrategie und des Aufbaus des Nachhaltigkeitsmanagement auseinandersetzen und deren Nachvollziehbarkeit zu beurteilen. Auch AFRAC definiert in seiner Stellungnahme 9 zur Lageberichterstattung ebenfalls die Wesentlichkeitsanalyse als Ausgangspunkt der Berichterstattung und dass der Prozess zur Identifikation der wesentlichen Themen nachvollziehbar gestaltet und dokumentiert sein muss.<sup>32</sup>

Auf Basis von analytischen Prüfungshandlungen sind weiters die Plausibilität der offengelegten Leistungsindikatoren (*Key Performance Indicators – KPIs*) im Vergleich zum Vorjahr zu würdigen und, sollten dabei wesentlichen Abweichungen identifiziert werden, vertiefende Prüfungshandlungen durchzuführen. Diese Empfehlung zur Ausweitung der Prüfungshandlungen im Falle von Unplausibilitäten in KFS/PE 28 findet seine Entsprechung mittlerweile auch in der im April 2021 vom IAASB publizierten „*Non-Authorative Guidance*“ bei der Anwendung von ISAE 3000 (Revised)<sup>33</sup>, in welcher im Anhang 3 anhand von Beispielen auf die beiden unterschiedlichen Prüfsicherheiten eingegangen wird. Im Falle von Unplausibilitäten sind also tiefergehende Prüfungshandlungen zu setzen, bis sich die Unplausibilitäten aufklären oder Abweichungen bzw. Fehler festgestellt werden, und in diesem Prozess nähert man sich immer weiter der Prüftiefe einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit an, ohne diese jedoch jemals gänzlich zu erreichen.<sup>34</sup>

Diese Vorgangsweise soll am Beispiel eines beliebigen quantitativen KPIs, der im Rahmen einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit geprüft wird, dargestellt werden. Nachdem die Prüfgesellschaft sich von der Eignung der Berichtskriterien, der Wesentlichkeit der berichteten Informationen, dem Prüfungsgegenstand und den Prozessen im Unternehmen ein Bild gemacht hat (was unabhängig vom Grad der Zusicherung immer notwendig ist), werden Prüfungshandlungen zur Erlangung der notwendigen Nachweise durchgeführt, um ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit abgeben zu können. Der Fokus wird dabei auf Bereiche bzw. Informationen in der Berichterstattung gelegt, in welchen Fehldarstellungen aufgrund der Komplexität des Unternehmens, nicht automatisierten oder sich in Entwicklung befindlichen Systemen und Prozessen am wahrscheinlichsten sind („is likely to arise“<sup>35</sup>) oder wo es einen besonderen Anreiz für das Management für beabsichtigte Fehler gibt, bspw. weil bestimmte Ziele erreicht werden müssen.<sup>36</sup> Sind die auf Basis der festgelegten Prüfungshandlungen erhaltenen Nachweise nicht ausreichend, lückenhaft oder nicht nachvollziehbar, sodass die Prüfungsgesellschaft nicht zur Gänze von der Plausibilität der offengelegten Informationen überzeugt ist, sind zusätzlich weitere (andere) Prüfungshandlungen und Erhebungen durchzuführen, um ein umfangreicheres Bild zu erhalten. Diese Vorgangsweise ist solange zu wiederholen bis die Prüfgesellschaft zu guter Letzt auf dem höchsten Detaillevel der Daten ankommt, d.h. die Daten werden vor jeglicher Aggregation analytischen Prüfungshandlungen unterworfen, um so ihre grundsätzliche Verlässlichkeit zu überprüfen. Die Testintensität ist dabei jedoch geringer als bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit. Wird auch im Zuge dieser Tests die Plausibi-

---

<sup>31</sup> Vgl. dafür ua Baumüller/Nguyen, Zur Operationalisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung, PiR 2018/7–8, 204; Milla/Haberl-Akhurst, Wesentlichkeitsanalyse in der nichtfinanziellen Berichterstattung, RWZ 2018/1, 23.

<sup>32</sup> AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB), (2017) Rz 152.

<sup>33</sup> IAASB, Non-Authorative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements (2021) 127.

<sup>34</sup> Vgl. ISAE 3000, A90.

<sup>35</sup> IAASB, Non-Authorative Guidance, 136.

<sup>36</sup> Ebd., 136.



lität der Daten nicht ausreichend belegt, so ist im Prüfbericht diesbezüglich eine Einschränkung aufzunehmen, dass im Fall des beispielhaften Indikators eine Übereinstimmung mit dem Referenz-Objekt (Soll-Objekt) nicht gegeben ist bzw. im Rahmen der Prüfung nicht nachgewiesen werden konnte. Zusammengefasst kann daher festgehalten werden, dass auch eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit im Bedarfsfall sehr ins Detail gehen kann, der Detaillierungsgrad einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit wird letztlich jedoch nicht erreicht, da die Prüfung in jenen Bereichen, wo die Plausibilität auf Basis der bis dahin durchgeführten Prüfungshandlungen nicht gegeben ist, beendet und der Sachverhalt im Prüfbericht festgehalten wird. Die Beschreibung der Abweichung ist in Form einer Einschränkung möglichst exakt zu formulieren, sofern sie sich nicht auf den gesamten Nachhaltigkeitsbericht erstreckt.<sup>37</sup> Ein Berichtsnutzer soll auf Basis des von der Prüfgesellschaft formulierten Prüfungsurteils verstehen, welche Prüfungshandlungen durchgeführt wurden, was das exakte Ergebnis der Prüfung ist und weshalb es im Rahmen der Prüfung zu Einschränkungen im Urteil gekommen ist.<sup>38</sup> In diesem Zusammenhang ist auch noch festzuhalten, dass Einschränkungen auf Basis einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit sich grundsätzlich auch bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit bestätigen muss(t)en, da ansonsten von einem unzureichenden Prüfungsplan bzw. Prüfungsdesign auszugehen ist und die durchgeführten Prüfungshandlungen nicht ausreichend waren, um ein Urteil mit begrenzter Sicherheit überhaupt zuzulassen. Dies korreliert auch mit der am Beginn dieses Kapitels festgehaltenen Tatsache, dass eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit nicht „schlechter“ als eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist, sondern dass es eine andere Zielsetzung gibt, die sich durch eine a priori größere Prüftiefe kennzeichnet.

Um die veröffentlichten Nachhaltigkeitsinformationen in ihrer Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit letztlich auf das Niveau der geprüften Finanzinformationen in Jahresabschlüssen zu heben, sind Prüfungen mit einer hinreichenden Prüfungssicherheit notwendig. Für eine Prüfungsgesellschaft, die sowohl die finanziellen als auch nichtfinanziellen Informationen prüft (wovon in Zukunft aufgrund des steigenden integrativen Charakters der berichteten Informationen auszugehen ist), bedeutet dies nun als neue Herausforderung, dass „Prüfungsdienstleistungen im Bereich historischer Finanzinformationen (audit) und allen anderen Prüfungsdienstleistungen (assurance engagements) im Rahmen eines holistischen Prüfungsansatzes zu verbinden und integrativ anzuwenden sind.“<sup>39</sup> Ein erster Vorgeschmack auf diese integrative Prüfung werden viele Prüfungsgesellschaften bereits 2022 erhalten, wenn über den Umweg der Taxonomie-VO Nicht-Finanzunternehmen, die bereits unter die NFI-Richtlinie fallen, gem. Art. 8 erstmals die Anteile an Umsatz, Investitions- und Betriebskosten<sup>40</sup>, die gem. Taxonomie-VO nachhaltig sind, offenlegen müssen und (freiwillig) prüfen lassen werden. Finanzunternehmen wiederum haben zusätzlich bzw. andere KPIs (bspw. Green Asset Ratio) offenzulegen, womit für Banken die European Banking Authority (EBA) beauftragt wurde, die bereits Anfang März 2021 ihren Report vorgelegt hat.<sup>41</sup> Auch für Prüfgesellschaften bringt dies Änderungen mit sich, da getrennte Teams für die Prüfung der nichtfinanziellen und finanziellen Informationen quasi nicht mehr möglich sind, sondern es bedarf intensiver Zusammenarbeit, um integrative Informationen einer aussagekräftigen und verlässlichen Prüfung unterziehen zu können.<sup>42</sup>

---

<sup>37</sup> Ein Prüfungsurteil mit Einschränkungen kann folgendermaßen gestaltet sein: „Auf Basis der von uns durchgeführten Prüfungshandlungen zur Erlangung einer begrenzten Prüfsicherheit sind uns mit Ausnahme der nachfolgenden angeführten Einschränkungen keine weiteren Sachverhalte bekannt geworden, die uns zur Annahme veranlassen, dass die restlichen Informationen im Bericht nicht in allen wesentlichen Belangen mit den Berichtskriterien übereinstimmen. Folgende Einschränkungen werden festgehalten: [...]“

<sup>38</sup> Vgl. Durchschein/Haller, Integrierte Unternehmensberichterstattung – eine Herausforderung für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers (Teil 1), DB 2018/31, 1805.

<sup>39</sup> Ebd. 1814.

<sup>40</sup> Art 8 Abs 2... 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, ABl L 2019/198, 13.

<sup>41</sup> Siehe dazu EBA, <https://www.eba.europa.eu/eba-advises-commission-kpis-transparency-institutions%E2%80%99-environmentally-sustainable-activities>, abgerufen am 22.05.2021.

<sup>42</sup> Vgl. AKIR, Erstanwendung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, DB 2018/38, 2257.

Eine weitere wesentliche Herausforderung für eine Prüfgesellschaft liegt darin, dass die Informationen zu einem guten Teil nicht quantitativer Natur sind, sondern oftmals auch in qualitativen Ausprägungsformen vorliegen. „Zudem stehen den Unternehmen meist weniger ausgeprägte Berichtprozesse zur Verfügung wie sie im Zusammenhang finanzieller Informationen vorliegen“<sup>43</sup>, wie Marten und Weigt richtig festhalten, was eine Prüfung zusätzlich erschwert, aber umso wichtiger macht, um den Adressaten der Berichte Informationen in der notwendigen Qualität vorlegen zu können. Im Sinne einer höheren „Entscheidungsnützlichkeit für die Berichtadressaten“<sup>44</sup> ist daher eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit die logische Konsequenz des Zieles der EU-Kommission, eine nachhaltige europäische Wirtschaft zu schaffen. Investoren und andere Stakeholdergruppen, die Entscheidungen auf Basis der berichteten Informationen fällen, müssen sich auf die Richtigkeit, Vollständigkeit und Wesentlichkeit verlassen können, und das unabhängig davon, ob es sich um finanzielle oder nichtfinanzielle Informationen handelt. Und um die Richtigkeit, Vollständigkeit und Wesentlichkeit auch der Nachhaltigkeitsinformationen in einem höchstmöglichen Maß sicherstellen zu können, sind diese idealerweise einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit zu unterwerfen, da in diesem Zusammenhang auch die internen Prozesse und Kontrollsysteme umfangreich geprüft werden.

Für Unternehmen, die unter die CSRD fallen, bedeutet dies, dass sie in den nächsten Jahren an einer Verbesserung der nichtfinanzielle Reportingprozesse und -systeme arbeiten müssen, vor allem aber, dass, sofern noch nicht bzw. nicht im ausreichendem Maße vorhanden, geeignete Monitoring- und Kontrollsysteme implementiert werden, die im Zuge einer *reasonable assurance* überprüft und deren Wirksamkeit getestet werden müssen.<sup>45</sup> Neben den bereits oben dargelegten Vorteilen für alle Stakeholder-Gruppen ergeben sich auch welche für Unternehmen, die starke Anreize erhalten, stabile und verlässliche Prozesse und Kontrollsysteme zu installieren. Zum einen erhöht sich dadurch die Geschwindigkeit der Beschaffung der wesentlichen Nachhaltigkeitsinformationen für die jährliche Berichterstattung (was auch den Zeitdruck im Reportingprozess zu mindern hilft<sup>46</sup>), zum anderen können durch die implementierten Monitoring- und Kontrollsysteme große Abweichungen und Fehler in der Datensammlung erkannt und so viele Fehldarstellungen frühzeitig verhindert werden, was im Zuge der Prüfung weiteren Druck vom geprüften Unternehmen und den für die Reportinprozessen verantwortlichen Personen nimmt. Damit lassen sich die für Unternehmen wesentlichen nichtfinanziellen Aspekte letztlich auch (besser) steuern und die Wechselwirkung mit den finanziellen KPIs besser darstellen und als Teil der unternehmerischen Wertschöpfung etablieren.

Wie bereits weiter oben hervorgehoben, unterscheidet sich eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit zu allererst in der grundsätzlichen Zielsetzung, da von der Prüfgesellschaft im positiv formulierten Prüfungsurteil die Übereinstimmung mit dem Soll-Objekt bestätigt wird. Aufgrund der wesentlich höheren Prüftiefe sind daher auch die durchzuführenden Prüfungshandlungen wesentlich umfangreicher und intensiver<sup>47</sup> und haben auch die Prozesse, die diese Nachhaltigkeitsinformationen produziert haben, und deren Kontrollsysteme zu umfassen. Im Gegensatz zur oben beschriebenen Vorgangsweise bei der Prüfung eines beliebigen quantitativen Nachhaltigkeitsindikators auf begrenzte Sicherheit, bei welcher bei Unplausibilitäten die Prüftiefe immer größer wird, ist sie bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit stets so zu gestalten, dass das Risiko für Fehldarstellungen auf ein absolutes Minimum reduziert wird und die Prüfgesellschaft die Richtigkeit bestätigen kann. Um ein solches Prüfungsurteil in einem Bericht ausstellen zu können, ist im Zuge der Prüfung von beliebigen quantitativen Indikatoren nicht nur die Plausibilität der Zahlen zu betrachten, sondern auch die Prozesse zur Datenerhe-

---

<sup>43</sup> Marten/Weigt, KoR 2018/10, 458.

<sup>44</sup> Vgl. Scheid/Reinke/Müller, IDW veröffentlicht Positionspapier zur Zukunft der nichtfinanziellen Berichterstattung und deren Prüfung, DB 2021/04, 133.

<sup>45</sup> AKIR, 2257.

<sup>46</sup> Vgl. ebd., 2257.

<sup>47</sup> Durchschein/Haller, DB 2018/31, 1810.

bung, etwaige Limitationen und die Häufigkeit der Kalibrierung der vom Unternehmen eingesetzten Messgeräte, die Umstände komplexer Berechnungen sowie deren zugrunde liegenden Annahmen, die Qualität der Basisdaten sowie die Einbeziehung von Daten Dritter (Verwertungsbestätigung von Entsorgern, Strom- und Gasrechnungen etc.) und deren Verlässlichkeit. Bereits an diesem Punkt lässt sich erkennen, dass eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit von einer Prüfgesellschaft deutlich umfangreicher zu gestalten ist und die Datenprüfung das Ausmaß einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit bei weitem übersteigt. Bei einer *reasonable assurance* sind zudem aber auch noch die Kontrollsysteme in die Prüfung miteinzubeziehen, um mögliche Schwächen oder Risiken zu identifizieren, durch welche es zu Fehlern bzw. Fehldarstellungen in den berichteten Informationen kommen kann.

Dabei ist aber nicht nur das System selbst, sondern auch das Umfeld der Kontrollen zu berücksichtigen. D.h. ob sich das Management der Bedeutung von Kontrollsystemen im Tagesgeschäft bewusst ist, für deren Aufrechterhaltung ausreichend finanzielle und personelle Ressourcen mit entsprechendem Knowhow zur Verfügung gestellt werden, ob und in welchem Ausmaß Schlüsselkräfte Kontrollen übersteuern und somit umgehen können etc. und wie sich das grundsätzliche Risikobewusstsein im Unternehmen darstellt,<sup>48</sup> um eine Abschätzung der Effektivität der Kontrollsysteme zu erhalten. Im Zuge der substanziellen Prüfung der Effektivität der Kontrollsysteme ist der Automatisierungsgrad der Kontrollen zu erheben, um die Möglichkeit von Fehlern aufgrund manueller Eingaben von Daten zu prüfen. Werden dabei Schwächen im Kontrollsystem identifiziert, die an der Verlässlichkeit der Daten zweifeln lässt, ist es tiefergehend auf Wirksamkeit zu testen<sup>49</sup> (bspw. durch das Eingeben fehlerhafter oder unplausibler Daten und welche Reaktion dies im System hervorruft) und idealerweise ist diese in einem hinreichenden Maße gegeben bzw. werden potentielle Risiken auf ein hinreichend niedriges Niveau reduziert.<sup>50</sup> Kommt die Prüfgesellschaft letztlich zu dem Urteil, dass die Kontrollsysteme ausreichend, effektiv und wirksam sind, dass die damit erfassten und aggregierten Daten richtig sind und die berichteten KPIs in allen wesentlichen Belangen mit dem Soll-Objekt übereinstimmen, kann dies in einem Prüfungsbericht ohne Einschränkungen zusammengefasst werden. Von zentraler Bedeutung für die Formulierung eines positiven Urteils ohne Einschränkung ist dabei, dass die Prüfung der Kontrollsysteme und Prozesse nicht nur auf der aggregierten Konzernebene erfolgt, sondern auch alle wesentlichen Unternehmen des Konsolidierungskreises<sup>51</sup> zu umfassen hat, um Fehler auf Einzelebene, die aufgrund ihrer Wesentlichkeit das Resultat auf Konzernebene maßgeblich beeinflussen können, auszuschließen.

Auf Basis der obigen Beschreibung des Umfangs und der Intensität der Prüfungshandlungen ist es evident, dass eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit deutliche höhere Kosten verursacht als eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit. Baumüller, Scheid und Kotlenga sehen in ihrer Interpretation der Ergebnisse der Konsultationsphase zu Überarbeitung der NFI-Richtlinie die höheren Kosten als einen entscheidenden Faktor dafür an, dass Unternehmen bei den freiwilligen Prüfungen bisher hauptsächlich solche mit begrenzter Sicherheit beauftragten.<sup>52</sup> Dabei ist es grundsätzlich auch möglich, die beiden Prüfsicherheiten zu kombinieren, d.h. in einzelnen Aspekten eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit durchführen zu lassen, wenn bspw. der wesentlichste nichtfinanzielle KPI die CO<sub>2</sub>-Emissionen eines Unternehmen sind, und der Rest wird mit begrenzter Sicherheit geprüft. Ob diese Möglichkeit von Unternehmen in Anspruch genommen werden wird, bleibt abzuwarten, vor allem in Anbetracht dessen, dass das Prüfungsurteil mit unterschiedlichen Sicherheitsniveaus deutlich komplexer in seiner Ausgestaltung sein wird müssen. Der einem Prüfungsurteil zugrunde liegende Zweck, und zwar die

---

<sup>48</sup> Siehe dazu auch die Veröffentlichung des Österreichischen Rechnungshofes, Leitfaden zur Überprüfung von Internen Kontrollsystemen, 2016/3, [https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home\\_1/home\\_6/Leitfaden\\_Korruptionsbekaempfung\\_und\\_IKS.pdf](https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_6/Leitfaden_Korruptionsbekaempfung_und_IKS.pdf), abgerufen am 24.05.2021.

<sup>49</sup> IAASB, Non-Authorative Guidance, 136f.

<sup>50</sup> Vgl. Haller/Durchschein, KoR 2016/04.

<sup>51</sup> AKIR, 2253.

<sup>52</sup> Baumüller/Scheid/Kotlenga, KoR 2020/11, 501.

Verringerung der Informationsasymmetrie zwischen Unternehmensmanagement und den Stakeholdern, wäre dadurch deutlich schwieriger umzusetzen, da eine klare Trennung zwischen jenen Berichtsteilen, die mit hinreichender Sicherheit geprüft wurden, und jenen, die mit begrenzter Sicherheit geprüft wurden, notwendig ist. Seitens der Prüfgesellschaft bedarf dies exakter Formulierungen, um die tatsächlichen Prüfungsniveaus der einzelnen Berichtsteile transparent widerzuspiegeln.<sup>53</sup> Mit dem bereits geplanten Übergang zu verpflichtenden Prüfungen mit hinreichender Sicherheit ist anzunehmen, dass eine Prüfung mit beiden Prüfungsniveaus in den nächsten Jahren jedoch nur in Ausnahmefällen tatsächlich umgesetzt werden wird. Vielmehr werden Unternehmen ihre Prozesse und Kontrollsysteme, wo diese noch ausbaufähig sind, an die Anforderungen einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit ausrichten, um nicht Gefahr zu laufen, im Prüfungsurteil eine Einschränkung zu erhalten, weil im Zuge der Prüfung Verbesserungsbedarf identifiziert wurde.

---

<sup>53</sup> Vgl. Durchschein/Haller, DB 2018/31, 1811.

## 4. Fazit

Mit der CSRD steht der unternehmerischen Berichterstattung in den EU-Mitgliedsstaaten ein Paradigmenwechsel bevor. Nicht nur, dass sich „das finanzkennzahlenorientierte Rechnungswesen zukünftig intensiver mit Nachhaltigkeitsthemen auseinandersetzen haben“<sup>54</sup> wird, wie es Lindbauer zum NaDiVeG formuliert hat, der Entwurf der CSRD hat nicht weniger zur Folge, als dass Nachhaltigkeitsinformationen den Finanzinformationen von ihrer Bedeutung vollständig gleichgesetzt werden. Damit wird letztlich auch endgültig der Weg zum Integrated Reporting geebnet, das nachhaltigkeitsbezogene Aspekte als ebenso wichtigen Teil der Wertschöpfung eines Unternehmens erkennt wie die finanziellen Aspekte.<sup>55</sup>

Ein erster wichtiger Schritt auf diesem Weg ist die Einführung einer Prüfungspflicht, die trotz des Entwurfscharakters der CSRD bereits als gesetzlich angenommen werden kann, da die Konsultation zur Überarbeitung der NFI-Richtlinie eindeutig zu Gunsten einer solchen ausfiel. Selbst Vertreter aus der Wirtschaft sprachen sich mehrheitlich dafür aus.<sup>56</sup> Da mit der CSRD die Möglichkeit eines eigenständigen nichtfinanziellen Berichtes, wie ihn die NFI-Richtlinie noch ermöglicht hat<sup>57</sup>, nicht mehr gegeben ist und die Berichterstattung zu Nachhaltigkeitsinformationen verpflichtend im Lagebericht zu erfolgen hat, ist die Einführung einer Prüfungspflicht mit bereits angedachtem Übergang von einer *limited* zu einer *reasonable assurance* die logische Konsequenz. Einerseits werden dadurch die Glaubwürdigkeit und der Informationsgehalt erhöht, andererseits wird dadurch auch das Ungleichgewicht im Lagebericht aufgelöst, da nicht mehr geprüfte neben ungeprüften Informationen stehen. Für viele Unternehmen, deren Scope mit der CSRD gegenüber der NFI-Richtlinie massiv ausgeweitet wird, bedeutet dies, dass sie erstmals einer Prüfung der nichtfinanziellen Informationen unterworfen werden, zunächst noch mit begrenzter Sicherheit. Wie der gegenständliche Text herausgearbeitet hat, wird dabei in erster Linie die Plausibilität der offengelegten Daten sowie das Vorhandensein der Datenerhebungsprozesse und Kontrollsysteme überprüft und von der Prüfgesellschaft wird im Zuge der Prüfung ein Verständnis darüber gefordert. Bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit werden schließlich auch diese Prozesse und Kontrollsysteme, die die Richtigkeit der Daten im Unternehmen gewährleisten sollen, selbst einer Prüfung hinsichtlich ihrer Wirksamkeit und Verlässlichkeit unterzogen. Diese umfassende Prüfung der Prozesse und Kontrollsysteme ist gleichzeitig auch der größte Unterschied zwischen den beiden Prüfungsniveaus und hebt die Prüftiefe der nichtfinanziellen Informationen endgültig auf Ebene der Finanzinformationen.

Dass ISAE 3000 (Revised) als möglicher Prüfungsstandard bzw. zumindest als ein Startpunkt zur Entwicklung eines EU-Prüfungsstandards herangezogen wird, ist sehr wahrscheinlich. Der in diesem Text nicht behandelte *Assurance Standard AA1000*<sup>58</sup> kann für Nachhaltigkeitsprüfungen grundsätzlich auch verwendet werden. Auch dieser unterscheidet zwischen zwei Prüfungsniveaus, wird jedoch im Gegensatz zu ISAE 3000 (Revised) sehr selten einer Prüfung zugrunde gelegt.<sup>59</sup> Ob er in den weiteren Überlegungen bei der Schaffung eines EU-Prüfungsstandards eine Rolle spielen wird, wird sich noch zeigen.

---

<sup>54</sup> Lindbauer, Auslegungsfragen zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach dem NaDiVeG – Erkenntnisse des AFRAC und weiterführende Lösungsansätze, RWZ 2018/4, 16.

<sup>55</sup> Vgl International Integrated Reporting Council (IIRC), IR <Framework> 2013, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, abgerufen am 24.05.2021.

<sup>56</sup> Vgl Baumüller/Scheid/Kotlenga, 2020/11, 500f.

<sup>57</sup> Vgl § 243b Abs 6 bzw 267a Abs 6 UGB.

<sup>58</sup> AccountAbility, AA1000 Assurance Standard, <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/>, abgerufen am 25.05.2021.

<sup>59</sup> Vgl Marten/Weigt, KoR 2016/04, 194.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass aufgrund der in einigen Jahren zu erwartenden Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen mit hinreichender Sicherheit Unternehmen vor neue Herausforderungen gestellt werden. Etablierte Prozesse und Systeme, welche über Jahre und Jahrzehnte für die Erfassung von Finanzinformationen aufgebaut worden sind, um so ihre Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit sicherzustellen, sind nun auch in wenigen Jahren für Nachhaltigkeitsinformationen zu erarbeiten und zu implementieren. Dass dies in einem ersten Schritt mit Aufwand für die Unternehmen verbunden ist, ist evident, der sich daraus ergebende Mehrwert wird diesen letztlich jedoch mit hoher Wahrscheinlichkeit übersteigen, wenn die finanziellen Folgen aus der Wechselwirkung mit Nachhaltigkeitsaspekten durch bessere Prozesse und Systeme messbar wird. Diese Tatsache wurde bereits des Öfteren nachgewiesen, am eindrucksvollsten jedoch in einer Metastudie von Friede, Busch und Bassen aus dem Jahr 2015, die auf Basis von 2.000 Einzelstudien feststellten, dass Unternehmen, die sich um eine Verbesserung ihrer Nachhaltigkeitsperformance bemühen, auch im Finanzbereich besser abschneiden. Ein Umstand, der vom Kapitalmarkt bisher jedoch unzureichend wahrgenommen wurde.<sup>60</sup> Und gleichzeitig jener Umstand, der dem Kapitalmarkt mit der CSRD endgültig klar werden sollte.

---

<sup>60</sup> Vgl Friede/Busch/Bassen, ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies, Journal of Sustain. Fin. & Invest. 2015/5, 210.

# Literatur

AccountAbility, AA1000 Assurance Standard, <https://www.accountability.org/standards/aa1000-assurance-standard/>, abgerufen am 25. 5. 2021; Arbeitskreis „Integrated Reporting“ (AKIR) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Köln, Erstanwendung des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, DB 2018/38, 2253; Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (AFRAC), AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB) (2017); Baumüller, Erste Befunde zur Umsetzung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Österreich, KoR 2019/02, 81; Baumüller/Scheid/Kotlenga, „CSR-Richtlinie 2.0“? Zentrale Erkenntnisse aus den Konsultationen der EU-Kommission des ersten Halbjahres und deren Implikationen, KoR 2020/11, 494; Baumüller/Scheid/ Kotlenga, Klimaberichterstattung in der EU: Eine kritische Bestandsaufnahme, DK 2020/10, 386; Baumüller, Nichtfinanzielle Berichterstattung, (2020); Baumüller/Nguyen, Zur Operationalisierung des Wesentlichkeitsgrundsatzes im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung, PiR 2018/7–8, 197; Behncke/Wulf, Erste Berichts- und Prüfungssaison der nichtfinanziellen Berichterstattung – Empirische Analyse der DAX30-Unternehmen, KoR 2018/12, 570; Durchschein/Haller, Integrierte Unternehmensberichterstattung – eine Herausforderung für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers (Teil 2), DB 2018/32, 1869; Durchschein/Haller, Integrierte Unternehmensberichterstattung – eine Herausforderung für die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers (Teil 1), DB 2018/31, 1805; European Banking Authority (EBA), <https://www.eba.europa.eu/eba-advises-commission-kpis-transparency-institutions%E2%80%99-environmentally-sustainable-activities>, abgerufen am 22.5.2021; European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), Proposal for a relevant and dynamic EU Sustainability Reporting Standard-Setting 2021; Friede/Busch/Bassen, ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies, Journal of Sustain. Fin. & Invest. 2015/5, 210; Global Sustainability Standards Board (GSSB), Global Reporting Initiative (GRI), <https://www.globalreporting.org>, abgerufen am 22. 5. 2021; Haller/Durchschein, Entwicklung und Ausgestaltung der Prüfung von nach GRI-Normen erstellten Nachhaltigkeitsberichten in Deutschland, KoR 2016/04, 188; International Integrated Reporting Council (IIRC), IR <Framework> 2013, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, abgerufen am 25. 5. 2021; International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB), Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements, 2021; International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB), ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information (2013); Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zu ausgewählten Fragen bei der gesonderten Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen und nichtfinanziellen Berichten gemäß § 243b und § 267a UGB sowie von Nachhaltigkeitsberichten (KFS/PE 28), (2018); Kegel/Schönauer/Merl/Frewein, Fokus auf das Wesentliche in der nichtfinanziellen Berichterstattung, RWZ 2019/7–8, 230; Lindbauer, Auslegungsfragen zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach dem NaDiVeG – Erkenntnisse des AFRAC und weiterführende Lösungsansätze, RWZ 2018/4, 12; Marten/Weigt, Die Prüfung nichtfinanzieller Informationen, KoR 2018/10, 454; Milla/Haberl-Akhurst, Wesentlichkeitsanalyse in der nichtfinanziellen Berichterstattung, RWZ 2018/1, 23; Moroney/Windsor/Aw, Evidence of assurance enhancing the quality of voluntary environmental disclosures: An empirical analysis, Accounting and Finance 2012/53, 903; Österreichischer Rechnungshof, Leitfaden zur Überprüfung von Internen Kontrollsystemen, 2016/3;[https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home\\_1/home\\_6/Leitfaden\\_Korruptionsbekämpfung\\_und\\_IKS.pdf](https://www.rechnungshof.gv.at/rh/home/home_1/home_6/Leitfaden_Korruptionsbekämpfung_und_IKS.pdf), abgerufen am 24. 5. 2021; Scheid/Reinke/Müller, IDW veröffentlicht Positionspapier zur Zukunft der nichtfinanziellen Berichterstattung und deren Prüfung, DB 2021/04, 133; Sustainability Accounting Standards Board (SASB), <https://www.sasb.org>, abgerufen am 22. 5. 2021; Unternehmensgesetzbuch (UGB) 1997 BGBl I 1997/114; Velte, Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz. Neue Erwartungslücke beim Aufsichtsrat? IRZ 2017/07–08, 325.

# Ihr Kontakt



**Gerhard Marterbauer**  
**Partner**

+43 1 537 00-4600  
gmarterbauer@deloitte.at



**Stefan Merl**  
**Manager**

+43 1 537 00-4657  
smerl@deloitte.at





Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), dessen globales Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und deren verbundene Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“. DTTL („Deloitte Global“), jedes ihrer Mitgliedsunternehmen und die mit ihnen verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige, unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL Mitgliedsunternehmen und die mit ihnen verbundenen Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen. DTTL erbringt keine Dienstleistungen für Kundinnen und Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Deloitte ist ein global führender Anbieter von Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory sowie Risk Advisory. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und den mit ihnen verbundenen Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“ in mehr als 150 Ländern und Regionen betreuen wir vier von fünf Fortune Global 500® Unternehmen. "Making an impact that matters" – mehr als 345.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte teilen dieses gemeinsame Verständnis für den Beitrag, den wir als Unternehmen stetig für unsere Kundinnen und Kunden, Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie die Gesellschaft erbringen. Mehr Information finden Sie unter [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Diese Kommunikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die eine Beratung im Einzelfall nicht ersetzen können. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), dessen globales Netzwerk an Mitgliedsunternehmen oder mit ihnen verbundene Unternehmen innerhalb der „Deloitte Organisation“ bieten im Rahmen dieser Kommunikation keine professionelle Beratung oder Services an. Bevor Sie die vorliegenden Informationen als Basis für eine Entscheidung oder Aktion nutzen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Geschäftstätigkeit haben könnte, sollten Sie qualifizierte, professionelle Beratung in Anspruch nehmen.

DTTL, seine Mitgliedsunternehmen, mit ihnen verbundene Unternehmen, ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie ihre Vertreterinnen und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung, Gewährleistung oder Verpflichtungen (weder ausdrücklich noch stillschweigend) für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der in dieser Kommunikation enthaltenen Informationen. Sie sind weder haftbar noch verantwortlich für Verluste oder Schäden, die direkt oder indirekt in Verbindung mit Personen stehen, die sich auf diese Kommunikation verlassen haben. DTTL, jedes seiner Mitgliedsunternehmen und mit ihnen verbundene Unternehmen sind rechtlich selbstständige, unabhängige Unternehmen.