

Abteilung III  
Bundesministerium der Justiz  
11015 Berlin

Referat 412  
Bundeskanzleramt  
11012 Berlin

Abteilung VII Mittelstandspolitik  
Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz  
Scharnhorststr. 34-37  
10115 Berlin

Düsseldorf, 13. Juni 2024  
628/616/528

**Versand ausschließlich per E-Mail:**

## Zulassung von Dritten für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten und Herstellung eines Level Playing Field

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bundesministerium der Justiz hat am 22.03.2024 den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (nachfolgend kurz: Referentenentwurf) veröffentlicht. Das IDW hat mit Schreiben vom 19.04.2024 ausführlich zu diesem Entwurf Stellung genommen.

In unserer Stellungnahme begrüßen wir, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer übertragen werden

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
info@idw.de

**BANKVERBINDUNG:**  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDEDXXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

**GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:**  
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin  
des Vorstands;  
Dr. Torsten Moser, WP;  
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf  
Vereinsregister VR 3850

**Seite 2/8** zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

soll. Die Durchführung qualitativ hochwertiger Prüfungen, unabhängig davon, ob sie finanzielle oder nachhaltigkeitsbezogene Informationen zum Gegenstand haben, setzt das Vorhandensein von prüfungsspezifischem Fachwissen ebenso voraus wie eine etablierte qualitätssichernde Infrastruktur. Diese beiden Voraussetzungen werden zweifelsohne vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erfüllt.

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer scheut keineswegs den Wettbewerb mit anderen Berufsgruppen. Sofern sich abweichend vom Referentenentwurf der **Gesetzgeber** indes dafür entscheiden sollte, neben den Wirtschaftsprüfern auch andere unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen (independent assurance service provider; nachfolgend kurz: IASP) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten zuzulassen, müssen diese in Umsetzung der CSRD gleichwertigen Regularien unterliegen wie Wirtschaftsprüfer. Nur auf diese Weise kann die gebotene wettbewerbsneutrale Lösung („Level-Playing Field“) zwischen Wirtschaftsprüfern und IASP sichergestellt werden.

**Ziel** dieses Schreibens ist, die wesentlichen Regularien unseres Berufsstandes darzustellen, denen IASP im Falle einer Zulassung für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gleichermaßen unterliegen müssten. In der Anlage zu diesem Schreiben weisen wir an ausgewählten Stellen auf die bestehenden Regelungen für Berufsgruppen hin, die im politischen Raum als mögliche weitere Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung genannt werden und die aus unserer Sicht hinter den Anforderungen für Wirtschaftsprüfer zurückbleiben.

Wir unterstützen ausdrücklich den in Politik und Wirtschaft einhellig geforderten Bürokratieabbau. **Bürokratieabbau beginnt mit einer Verhinderung von Bürokratieaufbau**, den der erforderliche Aufbau einer gleichwertigen Infrastruktur für IASP bedingen würde.

Ferner warnen wir vor **Scheinwettbewerb auf Kosten der Wirtschaft**. Zweck der Zulassung von IASP soll eine größere Auswahl an Prüfern für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sein. Die Unternehmen, die nach der CSRD verpflichtet sind, einen Nachhaltigkeitsbericht aufzustellen und prüfen zu lassen, sind bereits heute hinsichtlich ihres Abschlusses und Lageberichts prüfungspflichtig. Wenn diese Unternehmen, wie aus der Wirtschaft zu hören ist, ohnehin ganz überwiegend ihren Abschlussprüfer zum Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellen, verursacht eine vermeintliche Ausweitung des Wettbewerbs lediglich zusätzliche Kosten, ohne einen gesamtgesellschaftlichen Nutzen zu stiften. Es konnte festgestellt werden, dass die bisher zur Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen nur zu einem äußerst geringen Anteil andere unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen mit der

**Seite 3/8** zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

freiwilligen inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung (bzw. des nichtfinanziellen Berichts) beauftragt haben.<sup>1</sup>

Sollte es im konkreten Einzelfall sinnvoll sein, nutzen Wirtschaftsprüfer schon heute spezifische **Fachkenntnisse durch interdisziplinäre Zusammenarbeit** mit entsprechenden internen oder externen Experten. Dies sichert eine effiziente und effektive Prüfung. Dieses erfolgreiche Modell ist auch für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eine gute Grundlage.

## 1. Ausgangspunkt: Mitgliedstaatenoption in der CSDR

Artikel 34 Abs. 4 der Richtlinie 2013/34/EU i.d.F. der CSDR enthält folgende Mitgliedstaatenoption:

„Die Mitgliedstaaten können einem in ihrem Hoheitsgebiet niedergelassenen unabhängigen Erbringer von Bestätigungsleistungen gestatten, das Urteil nach Absatz 1 Unterabsatz 2 Buchstabe aa abzugeben, sofern dieser unabhängige Erbringer von Bestätigungsleistungen Anforderungen unterliegt, die den in der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates festgelegten Anforderungen hinsichtlich der Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung im Sinne von Artikel 2 Nummer 22 der genannten Richtlinie gleichwertig sind, insbesondere die Anforderungen an Folgendes:

- 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 Mandantendateien und Akten, und
- h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten.“

---

<sup>1</sup> Vgl. Philipps, Der Betrieb 2024, S. 1426.

**Seite 4/8** zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

Die CSRD verweist somit unmittelbar auf die sog. Abschlussprüferrichtlinie (Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates; im Folgenden kurz: AP-RL), welche die europäischen Rahmenbedingungen für Abschlussprüfungen und -prüfer setzt. Damit betont der europäische Richtliniengesetzgeber explizit die Relevanz der Infrastruktur für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und setzt diesen als Maßstab auch für andere Berufsgruppen.

## 2. Was bedeutet „gleichwertig“ in der zitierten Passage?

„Gleichwertig“ bedeutet, dass die Anforderungen an die IASP eine **gleiche Regelungsqualität und Wirksamkeit** aufweisen müssen, wie die für Abschlussprüfer geltenden Anforderungen. Dabei ist das Gleichwertigkeitspostulat in einem umfassenden Sinn zu verstehen – und nicht nur bezogen auf die explizit in der CSRD aufgezählten Anforderungen.<sup>2</sup>

## 3. Anforderungen an Wirtschaftsprüfer

Die Regulierung der Wirtschaftsprüfer in Deutschland basiert auf den Anforderungen, die in der AP-RL festgelegt sind und die nachfolgend skizziert werden. Eine ausführlichere Darstellung findet sich in der Anlage zu diesem Schreiben.

CSRD/AP-RL	Umsetzung der Regelungen für Wirtschaftsprüfer in Deutschland
a) Ausbildung und Eignungsprüfung	<ul style="list-style-type: none"><li>• § 8 Abs. 1 WPO: abgeschlossene Hochschulausbildung</li><li>• Zulassungsvoraussetzung für das Examen u.a. mehrjährige Praxiszeit</li><li>• Verpflichtendes Wirtschaftsprüferexamen (schriftliche und mündliche Prüfungen, u.a. in den Gebieten „wirtschaftliches Prüfungswesen“ und „angewandte Betriebswirtschaftslehre“)</li></ul>
b) kontinuierliche Fortbildung	<ul style="list-style-type: none"><li>• Gesetzliche Pflicht zur Fortbildung</li><li>• Nach der Berufssatzung WP/vBP mindestens 40 Stunden jährlich</li></ul>

<sup>2</sup> Vgl. Marten/Freshfields, S. 3 f., abrufbar unter: [Microsoft Word - 20230331\\_Rechtsgutachten\\_KSW\\_final\(269416376.1\).iwp.or.at](https://www.idw.de/Content/Downloads/Rechtsgutachten_KSW_final(269416376.1).iwp.or.at).

Seite 5/8 zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Erfüllung der Fortbildungspflicht ist zu dokumentieren</li> <li>• Verstoß gegen die Fortbildungsverpflichtung kann sanktioniert werden (§§ 68 ff. WPO)</li> </ul>
c) Qualitätssicherungssysteme	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umfassendes System der externen Qualitätskontrolle, dem alle Wirtschaftsprüfer unterliegen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen</li> <li>• Periodische Durchführung auf Basis einer Risikoanalyse, mindestens alle sechs Jahre</li> <li>• Materielle Überprüfung der Wirksamkeit des Qualitätsmanagementsystems durch gesondert ausgebildete Prüfer für Qualitätskontrolle, die einschlägige praktische Berufserfahrung aufweisen müssen</li> <li>• Empfindliche Sanktionen bei festgestellten Mängeln des Qualitätsmanagements, von Zwangsgeld bis zur Löschung der Registrierung als gesetzlicher Abschlussprüfer</li> <li>• Bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) jährliche Inspektionen durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)</li> </ul>
d) Berufsgrundsätze, einschl. Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Umfassende Regularien zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufsgrundsätze (HGB, WPO, Berufssatzung WP/vBP, berufsständische Regelungen)</li> <li>• Besonderer Schwerpunkt auf Unabhängigkeit und Unbefangenheit, z.B. detaillierte Vorgaben zum Verbot der gleichzeitigen Prüfung und Beratung</li> <li>• Verschwiegenheitspflicht für alle Prüfer und deren Teammitglieder</li> </ul>
e) Bestellung und Abberufung des Prüfers	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gesetzlich geregelter Bestellungs- und Abberufungsprozess, der darauf ausgerichtet ist, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Leitungsorgan des zu prüfenden Unternehmens zu gewährleisten</li> <li>• Regelung in § 318 HGB, weitere spezialgesetzliche Regelungen insb. im AktG</li> </ul>

Seite 6/8 zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

<p>f) Untersuchungen und Sanktionen</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gesetzlich vorgesehenes, berufsaufsichtliches System für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) wird von der WPK als Körperschaft des öffentlichen Rechts und der APAS als berufsstandsunabhängige Berufsaufsicht betrieben</li> <li>• Gesetzlich geregelte berufsaufsichtliche Verfahren gegen einzelne Wirtschaftsprüfer und WPG sowie umfassender Sanktionsrahmen</li> <li>• Berufsaufsichtliche Maßnahmen sind z.B. Rüge, Geldbuße bis zu fünfhunderttausend Euro, bei einer berufsaufsichtlichen Maßnahme gegen eine WPG bis zu einer Million Euro; das Verbot, auf bestimmten Tätigkeitsgebieten für die Dauer von einem Jahr bis zu fünf Jahren tätig zu werden; das Verbot, bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 HGB für die Dauer von einem Jahr bis zu drei Jahren tätig zu werden; Berufsverbot von einem Jahr bis zu fünf Jahren, bis hin zur Ausschließung aus dem Beruf.</li> <li>• Berufsaufsichtliche Maßnahmen werden von der WPK öffentlich bekannt gemacht unter Mitteilung von Art und Charakter des Verstoßes Name des Berufsangehörigen und der WPG</li> <li>• Berufsgerichtliche Entscheidungen durch eine Kammer für Wirtschaftsprüfersachen beim Landgericht bzw. durch einen Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Oberlandesgericht Berlin (§§ 71a ff. WPO)</li> </ul>
<p>g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten</p>	<p>Umfassende Regelungen zu Qualitätsmanagementsystemen, geregelt insb. in den folgenden Normen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Artikel 24a EU-AP-RL – Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften</li> <li>• § 55b WPO – Internes Qualitätssicherungssystem</li> <li>• § 39 BS WP/vBP – Auftragsabwicklung</li> <li>• § 46 BS WP/vBP – Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners</li> </ul>

Seite 7/8 zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• § 47 BS WP/vBP – Personelle und zeitliche Ressourcen (§ 38 Absatz 1)</li> <li>• § 48 BS WP/vBP – Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung</li> <li>• § 49 BS WP/vBP – Nachschau</li> <li>• § 50 BS WP/vBP – Allgemeines</li> <li>• § 51 BS WP/vBP – Anforderungen an das interne Qualitätssicherungssystem</li> <li>• § 52 BS WP/vBP – Regelungen zur Beachtung der Ausschlussgründe</li> <li>• § 53 BS WP/vBP – Regelungen zur Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen</li> <li>• § 54 BS WP/vBP – Anforderungen an die beteiligten Personen</li> <li>• § 55 BS WP/vBP – Gesamtplanung und Organisation der Fachinformation</li> <li>• § 56 BS WP/vBP – Prüfungsplanung</li> <li>• § 57 BS WP/vBP – Auftragsabwicklung</li> <li>• § 58 BS WP/vBP – Prüfungsakte</li> <li>• § 59 BS WP/vBP – Beschwerden und Vorwürfe</li> <li>• § 60 BS WP/vBP – Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung</li> <li>• § 61 BS WP/vBP – Grundsätze zur Vergütung und Gewinnbeteiligung</li> <li>• § 62 BS WP/vBP – Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten</li> <li>• § 63 BS WP/vBP – Nachschau</li> </ul>
h) die Meldung von Unregelmäßigkeiten	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wirtschaftsprüfer sind gemäß Artikel 25d der AP-RL verpflichtet, vermutete Unregelmäßigkeiten zu melden.</li> <li>• Für die Prüfung von PIE gelten verschärfte Regelungen nach Artikel 7, 13 und 14 der EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO).</li> <li>• Die Mitteilungspflicht an die zuständige Behörde ist gesetzlich im Wesentlichen in § 323 Abs. 5 HGB geregelt,</li> </ul>

**Seite 8/8** zum Schreiben vom 13.06.2024 an BMJ, BMWK und Bundeskanzleramt

	<p>der im Rahmen der CSRD-Umsetzung in die WPO übernommen werden soll.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ferner existieren mit den Prüfungsstandards ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“ sowie IDW PS 470 n.F. (10.2021) „Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“ umfassende berufsinterne Regelungen hierzu.</li></ul>
--	--

Die Tabelle gibt einen Überblick, welche umfangreiche Infrastruktur über die vergangenen Jahrzehnte für Wirtschaftsprüfer in Deutschland aufgebaut wurde. Diese Anforderungen verdeutlichen zugleich die Bedeutung der hoheitlichen Aufgabe des Berufsstands. Für den Fall, dass auch IASP zugelassen werden sollen, müssten die dargestellten, umfangreichen Regularien für Wirtschaftsprüfer in gleichwertiger Art und Weise auch für IASP geschaffen werden, um die CSRD richtlinienkonform umzusetzen.

In der **Anlage** finden Sie nähere Erläuterungen zu den einzelnen Punkten. Ohne Anspruch auf Vollständigkeit machen wir dabei auch auf relevante Unterschiede zu den Vorgaben für einzelne in Frage kommende IASP aufmerksam.

Wir plädieren daher dafür, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, wie vom Referentenentwurf bereits vorgesehen, als Vorbehaltsaufgabe für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zu gestalten.

Gerne stehen wir auch für weitere Fragen und Diskussionen zur Verfügung.

Eine Kopie des Schreibens erhalten des Weiteren die zuständigen Referate im Bundesministerium der Justiz, im Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz sowie die Berichterstatter von CDU, SPD und FDP.

Mit freundlichen Grüßen



Melanie Sack



Dr. Torsten Moser

## Anlage

Nachfolgend werden die Anforderungen an Wirtschaftsprüfer, die auf den in der AP-RL festgelegten Grundsätzen basieren, näher erläutert. Auf besonders relevante Unterschiede für einzelne in Frage kommende IASP machen wir dabei aufmerksam, ohne dass wir diese vollständig abbilden.

### a) Ausbildung und Eignungsprüfung

Die Prüfung zum Wirtschaftsprüfer erfordert die Ablegung eines der anspruchsvollsten Berufsexamina in Deutschland, welches sich aus mehreren schriftlichen und mündlichen Prüfungen zusammensetzt. Die Zulassung zum Examen setzt grundsätzlich ein abgeschlossenes Hochschulstudium sowie eine gesetzlich vorgeschriebene Praxiszeit voraus. Der Referentenentwurf zur Umsetzung der CSRD überträgt diese Anforderungen über eine Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (WPO-E) auf die Prüfer von Nachhaltigkeitsberichten und sieht eine zusätzliche Prüfung, bestehend aus zwei Aufsichtsarbeiten und einer mündlichen Prüfung vor (§ 13c WPO-E, § 24b WiPrPrüfV-E). Daneben setzt der Referentenentwurf für die Zulassung für die Registrierung als Prüfer für Nachhaltigkeitsberichte eine praktische Ausbildung von mindestens acht Monaten voraus, die in der Bestätigung jährlicher (konsolidierter) Nachhaltigkeitsberichterstattungen oder anderen nachhaltigkeitsbezogenen Leistungen besteht (§ 13d Abs. 1 WPO-E; vgl. auch Artikel 10 Abs. 1 Unterabs. 2 AP-RL).

Wir weisen darauf hin, dass bspw. die Prüfung zum Umweltgutachter derzeit lediglich eine mündliche Prüfung voraussetzt (§ 5 UAGZVV).

### b) Kontinuierliche Fortbildung Die Pflicht zur fachlichen Fortbildung von Wirtschaftsprüfern ergibt sich aus § 5 Berufssatzung WP/vBP (BS WP/vBP) i.V.m. § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO: Wirtschaftsprüfer „sind verpflichtet, sich fachlich fortzubilden“. Dabei präzisiert § 5 Abs. 4 BS WP/vBP weiter, dass „Fortsbildung [...] einen Umfang von 40 Stunden jährlich nicht unterschreiten [soll]“, wobei hiervon „20 Stunden auf die in Absatz 2 genannten Fortbildungsmaßnahmen entfallen [müssen]; diese sind unter Bezeichnung von Art und Gegenstand für Nachweiszwecke zu dokumentieren.“ Die nach § 55b Abs. 1 WPO einzurichtenden Qualitätssicherungssysteme müssen die Einhaltung der Aus- und Fortbildungsanforderungen zudem kontinuierlich überwachen (§ 51 Abs. 1 Nr. 5 BS WP/vBP).

Eine Verletzung der Fortbildungspflicht kann berufsrechtlich sanktioniert werden (§§ 68 ff. WPO). Eine externe Kontrolle, mit ggf. berufsaufsichtsrechtlicher Relevanz, erfolgt im Rahmen der Qualitätskontrolle bei Wirtschaftsprüfern, die angezeigt haben, gesetzliche Jahresabschlussprüfungen (künftig auch gesetzlich

vorgeschriebene Nachhaltigkeitsberichtsprüfungen; § 57a Abs. 1 WPO-E) durchzuführen oder durchzuführen beabsichtigen, sowie im Rahmen der Inspektionen durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) bei solchen Praxen, die Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE) prüfen (§ 62b WPO). Bei einem konkreten Anlass ist auch eine Überprüfung der Fortbildung im Rahmen berufsaufsichtlicher Verfahren möglich.

Wir weisen darauf hin, dass an das Personal von Konformitätsbewertungsstellen, die gemäß DIN EN ISO/IEC 17029 von der Deutschen Akkreditierungsstelle (DAkkS) akkreditiert sind, keine gleichwertigen Anforderungen an eine kontinuierliche Fortbildung bestehen. Umweltgutachter sind zwar gesetzlich verpflichtet, sich fortzubilden. Ein Verstoß gegen die Fortbildungsverpflichtung wird jedoch lediglich verwaltungsrechtlich sanktioniert. Artikel 13 der AP-RL fordert hingegen unter Verweis auf Artikel 30 der AP-RL Sanktionen mit abschreckender Wirkung (Strafcharakter).

c) (Externe) Qualitätssicherungssysteme

*Prüfer für Qualitätskontrolle*

Bereits im Jahr 2000 wurde das Verfahren der externen Qualitätskontrolle („Qualitätskontrollverfahren“, §§ 57a ff. WPO) in Deutschland eingerichtet. Diesem unterliegen alle Wirtschaftsprüfer, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführen. Nach dem Referentenentwurf sollen auch Wirtschaftsprüferpraxen verpflichtet werden, sich einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durchführen (§ 57a Abs. 1 WPO-E).

Das auch präventiv wirkende System der Qualitätskontrolle wird durch bei der WPK registrierte externe Prüfer für Qualitätskontrolle durchgeführt, an die konkrete Anforderungen an die praktische Berufserfahrung (mindestens drei Jahre Tätigkeit in der Abschlussprüfung bzw. künftig auch der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung) gestellt werden. Die einschlägige Berufserfahrung der Prüfer für Qualitätskontrolle trägt ganz maßgeblich zur Qualität der externen Kontrolle bei. Ferner werden an die Prüfer für Qualitätskontrolle konkrete Anforderungen an ihre Unabhängigkeit und die Begegnung von Gefährdungen der Unabhängigkeit gestellt, die in der WPO und vor allem in der gesonderten Satzung für Qualitätskontrolle detailliert beschrieben und geregelt sind.

Wir weisen darauf hin, dass an Begutachter von Konformitätsbewertungsstellen im Akkreditierungsverfahren der DAkkS deutlich geringere Anforderungen an die notwendige Berufserfahrung gestellt werden.

### *Durchführung der Qualitätskontrolle*

Für die Durchführung der Qualitätskontrolle existieren umfangreiche gesetzliche und berufsständische Vorschriften, beginnend bei §§ 57a ff. WPO über die Satzung für Qualitätskontrolle bis zum IDW Prüfungsstandard „*Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis*“ (IDW PS 140). Die innerhalb der WPK für die Überwachung der Qualitätskontrollen zuständige Kommission für Qualitätskontrolle hat darüber hinaus umfangreiche Richtlinien zur Planung und Durchführung sowie zur Berichterstattung über Qualitätskontrollen erlassen.

Prüfungsgegenstand der externen Qualitätskontrolle ist die interne Organisation der Prüfungsqualität mit dem Ziel einer Gesamtaussage über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätsmanagementsystems des Wirtschaftsprüfers. Der externen Qualitätskontrolle liegt, ebenso wie der Abschlussprüfung, ein risikobasierter Prüfungsansatz zugrunde, um die Wirksamkeit der Prüfung sicherzustellen. Dabei erfolgt eine materielle Auseinandersetzung mit den durchgeführten Prüfungstätigkeiten durch den Prüfer für Qualitätskontrolle, keine schematische Abarbeitung von Checklisten.

Aufsichtskontrollen über Umweltgutachter finden im Regelfall „off-site“, im schriftlichen Verfahren und auf Grundlage eines Fragebogens sowie der Durchsicht von Unterlagen der Gutachtertätigkeiten statt, nur im Ausnahmefall vor Ort. Externe Qualitätskontrollen durch die WPK sowie Inspektionen der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), einer Behörde beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA), über Wirtschaftsprüferpraxen finden dagegen in der Regel schwerpunktmäßig bei der zu prüfenden Praxis statt. Insbesondere APAS-Inspektionen sind zudem sehr umfassend angelegt und damit intensiv und zeitaufwändig für die betroffenen Praxen. Im Regelfall dauern daher Inspektionen mit Befragungen, Arbeitspapierdurchsichten und Rückfragen mehrere Wochen an.

Bei den Umweltgutachtern steht die Überprüfung vorgenommener Begutachtungen ex post sowie die Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen im Vordergrund der Überprüfung. Insoweit erfolgt nach diesseitigem Verständnis des Verfahrens nach den gesetzlichen Regelungen keine dem wirtschaftsprüfenden Beruf vergleichbare Befassung mit den systematischen Qualitätssicherungsprozessen der Umweltgutachter einschl. von prozessintegrierten Risikobeurteilungs- sowie Nachschau- und Verbesserungsprozessen. Dies gilt gleichermaßen für Begutachtungen durch die Akkreditierungsstelle bei Konformitätsbewertungsstellen.

### *Sanktionierung durch die Kommission für Qualitätskontrolle*

Überwacht wird das Verfahren der externen Qualitätskontrolle durch die Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57e WPO), die innerhalb der WPK als unabhängiges und nicht weisungsgebundenes Organ zuständig für alle Angelegenheiten der Qualitätskontrolle ist und über einen breit angelegten Sanktionsrahmen verfügt (Auflagen, Sonderprüfung, Zwangsgeld, Löschung der Registrierung als gesetzlicher Abschlussprüfer). In schweren Fällen der Berufspflichtverletzung sind auch berufsaufsichtliche Maßnahmen gegen einzelne Berufsträger oder die Berufsgesellschaften vorgesehen, die nach Mitteilung an die repressive Berufsaufsicht vom Vorstand der WPK bzw. von der APAS eingeleitet werden.

Wir weisen darauf hin, dass insb. der Sanktionsrahmen im Akkreditierungssystem der DAkkS deutlich enger ist. Nach unserem Kenntnisstand sind bspw. persönliche berufsrechtliche Verantwortlichkeiten bei schweren Pflichtverletzungen im Akkreditierungsverfahren der DAkkS nicht vorgesehen. Der Sanktionsrahmen im Aufsichtssystem der Umweltgutachter ist mit dem der Kommission für Qualitätskontrolle vergleichbar, umfasst nach unserem Verständnis allerdings ebenfalls keine persönlichen berufsaufsichtlichen Maßnahmen bei schweren Pflichtverletzungen wie Geldbußen, zeitliche Berufsverbote oder Ausschluss aus dem Berufsstand.

### d) Berufsgrundsätze

Die Berufsgrundsätze der Wirtschaftsprüfer haben sowohl gesetzliche (national und europäisch) als auch aufgrund von Selbstverpflichtung verbindliche Grundlagen (international/IESBA Code of Ethics, national/IDW Wertekodex für Wirtschaftsprüfer).

#### *Unabhängigkeit*

Die Unabhängigkeit ist als zentraler Berufsgrundsatz geregelt in Artikel 22 der AP-RL, Artikel 5 EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO), §§ 319, 319b HGB, § 43 Abs. 1 WPO, §§ 2, 28 und 29 ff. BS WP/vBP (Besorgnis der Befangenheit). Die Unabhängigkeitsvorschriften sollen nach dem Referentenentwurf eines CSRD-UmsG auch auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten erstreckt werden.

#### *Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis*

Wirtschaftsprüfer sind im Umfang ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO).

Die Spezialregelung des § 323 Abs. 1 HGB zur Verschwiegenheit als Abschlussprüfer soll gesetzlich auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers als Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts erstreckt werden (vgl. § 324j HGB-E).

Die unbefugte Offenbarung von fremden Geheimnissen, die Wirtschaftsprüfern in ihrer Berufseigenschaft anvertraut worden sind, ist nach § 203 StGB strafbar. § 204 StGB stellt auch die unbefugte Verwertung fremder Geheimnisse durch Wirtschaftsprüfer unter Strafe.

Wir weisen darauf hin, dass Berufsgrundsätze für die nichtberufsständischen Begutachter bei Konformitätsbewertungsstellen weder im Gesetz noch in einer Verordnung (wie bspw. einer Berufssatzung) niedergelegt sind, sondern nur in den entsprechenden DIN/ISO. Weitreichende Unabhängigkeitsanforderungen wie für Abschlussprüfer liegen nicht vor. Das Pendant zur Verschwiegenheit und dem Berufsgeheimnis wird in den DIN/ISO unter dem Begriff Vertraulichkeit behandelt, der für alle im Rahmen des Auftrags erhaltenen Informationen, die nicht öffentlich sind, gilt.

Das Umweltauditgesetz sieht für Umweltgutachter ebenfalls keine vergleichbar detaillierten Regelungen für die Beachtung der Berufsgrundsätze vor.

**e) Bestellung und Abberufung des Prüfers**

In Deutschland sind die einschlägigen Artikel 37 und 38 der AP-RL insb. in § 318 HGB umgesetzt, auf den auch der Referentenentwurf eines CSRD-UmsG in § 324d HGB-E für die Bestellung und Abberufung des Prüfers des Nachhaltigkeitsberichts verweist.

Wir weisen darauf hin, dass keine zu § 318 HGB gleichwertigen gesetzlichen Vorschriften zur Bestellung und Abberufung der Konformitätsbewertungsstellen oder von Umweltgutachtern existieren.

**f) Untersuchungen und Sanktionen**

Wirtschaftsprüfer unterliegen einem gesetzlichen berufsaufsichtlichen System, das von der WPK als Körperschaft des öffentlichen Rechts und der APAS als berufsstandsunabhängiger Berufsaufsicht betrieben wird. Dieses System sieht gesetzlich geregelte berufsaufsichtliche Verfahren gegen einzelne Wirtschaftsprüfer und WPG sowie einen umfassenden Sanktionsrahmen vor. Für die Überprüfung der verhängten Sanktionen sind Berufsgerichte zuständig. Die Berufsgerichtsbarkeit ist Bestandteil der ordentlichen Gerichtsbarkeit, um den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Gewaltenteilung zu genügen.

Berufsaufsichtliche Maßnahmen sind z.B. Rüge, Geldbuße bis zu fünfhunderttausend Euro, bei einer berufsaufsichtlichen Maßnahme gegen eine WPG bis zu einer Million Euro; das Verbot, auf bestimmten Tätigkeitsgebieten für die Dauer von einem Jahr bis zu fünf Jahren tätig zu werden; das Verbot, bei PIE für die Dauer von einem Jahr bis zu drei Jahren tätig zu werden; Berufsverbot von einem Jahr bis zu fünf Jahren, bis hin zur Ausschließung aus dem Beruf. Berufsaufsichtliche Maßnahmen werden von der WPK öffentlich bekannt gemacht unter Mitteilung von Art und Charakter des Verstoßes und Name des Berufsangehörigen und der WPG.

Wir weisen darauf hin, dass die DAkkS als Sanktionen gegenüber akkreditierten Stellen lediglich die Einschränkung, Aussetzung oder Zurückziehung der Akkreditierung für bestimmte oder sämtliche Geltungsbereiche der Akkreditierung aussprechen kann. Berufsaufsichtliche Sanktionen gegen einzelne Personen der Konformitätsbewertungsstellen sind im System der Akkreditierung ebenso wenig vorgesehen wie konkrete strafrechtliche Bestimmungen, einschließlich Freiheitsstrafen. Ferner erfolgt keine Form der öffentlichen Bekanntmachung von rechtsgültigen berufsaufsichtlichen Maßnahmen.

Auch das Umweltauditgesetz sieht für Umweltgutachter nur Sanktionen verwaltungsrechtlicher Art (mit Präventivcharakter), jedoch keine Sanktionen mit abschreckender Wirkung (Strafcharakter), wie von Artikel 30 Abs. 2 AP-RL gefordert, vor. Auch hier sind keine Regelungen zur Bekanntmachung von Sanktionen und Maßnahmen (Artikel 30c AP-RL) sowie zur Meldung von Verstößen, insb. Hinweisgebersystemen (Artikel 30e AP-RL) enthalten.

- g) die Organisation der Arbeit des unabhängigen Erbringers von Bestätigungsleistungen, insbesondere im Hinblick auf notwendige Mittel und Personal sowie die Führung von Mandantendateien und Akten

Wirtschaftsprüfer unterliegen umfassenden Regelungen zu Qualitätsmanagementsystemen, die auf Artikel 24a der EU-AP-RL – Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften basieren und international anerkannten Qualitätsmanagementstandards des IAASB folgen. Die relevanten Vorschriften sind der oben stehenden Tabelle dargestellt. Diese werden durch entsprechende umfassende Regelungen und Maßnahmen in den einzelnen WPG konkret näher ausgestaltet. Ferner enthalten die Qualitätsmanagementstandards des IDW, IDW QMS 1 und IDW QMS 2, in Umsetzung der entsprechenden internationalen Vorschriften des IAASB (ISQM 1 und ISQM 2) umfassende berufsständische Ausführungen zu einem risikobasierten

Qualitätsmanagementansatz in Wirtschaftsprüferpraxen. Diese umfassen detaillierte Ausführungen mit mehreren Hundert Einzelvorgaben und Erläuterungstexten.

Dieses Qualitätssicherungs- bzw. Qualitätsmanagementsystem unterliegt sowohl der externen Qualitätskontrolle als auch der Inspektion durch die APAS.

Umweltgutachter haben zwar begrenzte Vorgaben nach § 15 Abs. 6 und 7 UAG zur Arbeitsorganisation (vor allem Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten). Einem dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vergleichbaren Rahmenwerk zur Qualitätssicherung unterliegen sie indes nicht. Dementsprechend enthalten die Vorschriften für Umweltgutachter auch keine Vorgabe für eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Wirksamkeit des Qualitätsmanagementsystems im Rahmen der Aufsicht.

Qualitätsmanagementanforderungen an Konformitätsbewertungsstellen, die Verifizierungstätigkeiten durchführen, sind in ISO 17019 zwar formuliert, aber nicht annähernd so umfangreich wie die o.g. Anforderungen an Wirtschaftsprüfer. Folgende Anforderungen an das Qualitätsmanagement von Wirtschaftsprüfern enthält die ISO-Norm bspw. nicht:

- Grundsätze zur Vergütung und Gewinnbeteiligung
- Konsultationspflicht bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen
- Auftragsbezogene Qualitätssicherungsmaßnahmen, die i.d.R. einen zweiten „Berufsträger“ vorsehen, der die bedeutsamen fachlichen Schlussfolgerungen und Beurteilungen des Prüfungsteams beurteilt, z.B. Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- Regelungen zum Mandanten-/Auftragsannahmeprozess
- Regelungen zum Umfang der persönlichen Mitwirkung des verantwortlichen Prüfers in die Prüfungsdurchführung des Auftragsteams
- Regelungen zur Anleitung, Beaufsichtigung der Mitarbeiter und der Durchsicht der Arbeitspapiere, einschl. von Regelungen zur Wahrung und Förderung einer kritischen Grundhaltung des Prüfungsteams
- Einrichtung wirksamer Verfahren zu Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme.

#### h) Meldung von Unregelmäßigkeiten

Wirtschaftsprüfer sind gemäß Artikel 25d der AP-RL verpflichtet, Unregelmäßigkeiten zu melden. Für die Prüfung von PIE gelten verschärfte Regelungen nach

Artikel 7, 13 und 14 der EU-APrVO. Die Mitteilungspflichten gegenüber der zuständigen Behörde sind gesetzlich im Wesentlichen in § 323 Abs. 5 HGB geregelt, der im Rahmen der CSRD-Umsetzung in die WPO verschoben werden soll. Ferner existieren mit den Prüfungsstandards ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“ sowie IDW PS 470 n.F. (10.2021) „Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen“ umfassende berufsinterne Regelungen hierzu.

Im Gegensatz dazu existieren weder für Konformitätsbewertungsstellen noch für Umweltgutachter entsprechende gesetzliche Vorschriften zur Meldung von Unregelmäßigkeiten.