

»AR1457836

# Kooperation zwischen Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer und Interner Revision

## Empirische Befunde zum Einfluss von CSRD und CSDDD

Patrick Velte / Christoph Wehrhahn

Die steigende Regulierungsdichte zu Environmental-, Social- und Governance (ESG)-Aspekten (primär: die CSRD und die CSDDD) wirkt sich elementar auf das Besetzungs- und Tätigkeitsprofil des Aufsichtsrats, des Wirtschaftsprüfers und der Internen Revision aus. Der vorliegende Beitrag fasst die zentralen Befunde einer empirischen Befragung unter den drei Überwachungsinstanzen zu den Auswirkungen der EU-Nachhaltigkeitsregulierungen auf ihre Zusammenarbeit zusammen.

### I. Zielsetzung und Aufbau der Studie

Die vorliegende Studie zielte darauf ab, die Auswirkungen von EU-Nachhaltigkeitsregulierungen auf das Besetzungs- und Tätigkeitsprofil sowie auf die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer und Interner Revision zu untersuchen. Im Fokus standen die Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) und die geplante Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD). Die CSRD beinhaltet die erstmalige Einführung eines Nachhaltigkeitsberichts als Pflichtbestandteil des Lageberichts mit externer Pflichtprüfung. Die geplante CSDDD bezieht sich dagegen auf die nachhaltigkeitsbezogenen Sorgfaltspflichten von Unternehmen entlang ihrer Wertschöpfungskette, wobei sich ebenfalls wesentliche Auswirkungen auf den Nachhaltigkeitsbericht nach der CSRD ergeben. Die drei genannten Parteien sind zur Überwachung bzw. Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts inklusive der damit verbundenen internen Corporate-Governance-Systeme (Internes Kontrollsystem – IKS, Risikomanagementsystem – RMS, Compliance-Management-System – CMS) zumindest partiell verpflichtet.

Basierend auf Online-Fragebögen wurden zwischen Juli und August 2023 insgesamt 112 Experten der drei Parteien in Deutschland befragt. Details zum Teilnehmerkreis sind Tab. 1 zu entnehmen.

Tab. 1: Übersicht Teilnehmerkreis

	Aufsichtsrat	Wirtschaftsprüfer	Interne Revision	Gesamt
Anzahl	33	46	33	112
Alter in Jahren	56,4	43,4	53,2	50,0
Berufserfahrung in Jahren	19,1	17,1	19,7	18,4
Geschlecht	58% m. 42% w.	70% m. 30% w.	64% m. 36% w.	64% m. 36% w.
Davon	64% im Prüfungsausschuss tätig	59% bei einer Big-4 tätig	58% bei PIE tätig	

Der Fragebogen bestand aus zwei Teilen und enthielt sowohl geschlossene als auch offene Fragen. Bei den geschlossenen Fragen wurden die Teilnehmer aufgefordert, eine Einschätzung gemäß einer fünfstufigen-Likert-Skala (1 = sehr hoch, 2 = hoch, 3 = mittel, 4 = gering, 5 = sehr gering) abzugeben. Die Antworten auf die offenen Fragen wurden kodiert und strukturiert aufbereitet, bevor die Daten analysiert wurden.

Der erste Teil des Online-Fragebogens enthielt für alle Teilnehmenden identische Fragen und konzentrierte sich primär auf die Kompetenzen (unterschieden nach fachlicher Expertise und praktischer Erfahrung) und Ressourcen der drei Parteien. Die Struktur des ersten Teils des Fragebogens basierte im Wesentlichen auf den Inhalten von signifikanten Teilbereichen der European Sustainability Reporting Standards (ESRS) mit Blick auf Umwelt (Environment – „E“; Klimawandel, Verschmutzung, Wasser- und Meeresressourcen, Biodiversität und Ökosysteme sowie Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft) sowie Soziales („S“; eigene Belegschaft, Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette, betroffene Gemeinden, Verbraucher und Endnutzer). Der zweite Teil des Fragebogens bestand aus individuellen Fragen für jede Partei, die sich in erster Linie auf deren Zusammenarbeit bezogen. Der Schwerpunkt dieses Teils lag auf der Identifizierung der Kooperations- und Entlastungspotenziale der Überwachungsinstanzen unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Selbst- und Fremdwahrnehmung.

### II. Ergebnisse der Studie

#### 1. Kompetenzen und Ressourcen

##### a) Kompetenzen

Tab. 2 verdeutlicht, dass Aufsichtsräte, Wirtschaftsprüfer und die Interne Revision im Vergleich zur Nachhaltigkeitsexpertise ein höheres Maß an Finanz- und Branchenexpertise aufweisen. Hinsichtlich der erforderlichen Kompetenzen für die Bereiche Umwelt und Soziales wird ersichtlich, dass bei allen Parteien Defizite vorliegen.

Tab. 2: Kompetenzen

	Aufsichtsrat	Wirtschaftsprüfer	Interne Revision	Gesamt
Finanzexpertise	1,94	1,83	2,03	1,84
Branchenexpertise	1,55	1,91	1,85	1,87
<b>Fachliche Expertise im Umweltbereich:</b>				
Klimawandel (ESRS E1)	2,48	2,46	2,76	2,55
Umweltverschmutzung (ESRS E2)	2,85	3,00	2,88	2,92
Wasser- und Meeresressourcen (ESRS E3)	3,58	3,33	3,58	3,47
Biodiversität und Ökosysteme (ESRS E4)	3,36	3,30	3,64	3,42
Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (ESRS E5)	2,85	2,93	3,03	2,94
<b>Praktische Erfahrung im Umweltbereich:</b>				
Klimawandel (ESRS E1)	2,61	2,70	2,85	2,71
Umweltverschmutzung (ESRS E2)	3,55	3,22	2,97	3,05
Wasser- und Meeresressourcen (ESRS E3)	2,91	3,65	3,64	3,62
Biodiversität und Ökosysteme (ESRS E4)	3,52	3,63	3,82	3,65
Ressourcennutzung und Kreislaufwirtschaft (ESRS E5)	2,91	3,33	3,18	3,16
<b>Fachliche Expertise im Sozialbereich:</b>				
Eigene Belegschaft (ESRS S1)	2,06	2,17	2,12	2,13
Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (ESRS S2)	2,48	2,50	2,48	2,49
Betroffene Gemeinden (ESRS S3)	2,39	2,70	2,94	2,68
Verbraucher und Endnutzer (ESRS S4)	2,33	2,76	3,00	2,71
<b>Praktische Erfahrung im Sozialbereich:</b>				
Eigene Belegschaft (ESRS S1)	2,15	2,15	2,21	2,17
Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette (ESRS S2)	2,61	2,63	2,67	2,63
Betroffene Gemeinden (ESRS S3)	2,58	2,87	3,12	2,86
Verbraucher und Endnutzer (ESRS S4)	2,58	2,89	3,03	2,84

1 = sehr hoch, 2 = hoch, 3 = mittel, 4 = gering, 5 = sehr gering

Diese Defizite lassen sich in erster Linie im Umweltbereich, insbesondere für die Kategorien Wasser- und Meeresressourcen sowie Biodiversität und Ökosysteme, feststellen. Im Sozialbereich weisen die drei Überwachungsinstanzen vergleichsweise höhere Kompetenzen auf.

## b) Ressourcen

Nach Tab. 3 verfügen die Überwachungsinstanzen über mäßig bis gut etablierte Ressourcen, um die Anforderungen der CSRD und CSDDD zu erfüllen. Diese Ressourcen umfassen finanzielle, personelle und technische Aspekte, wobei die Parteien bei den finanziellen Ressourcen am besten ausgestattet sind. Während die Aufsichtsräte lediglich geringfügige Unzulänglichkeiten bei den technischen Ressourcen angeben, weist die Interne Revision leichte Defizite sowohl bei den personellen als auch bei den technischen Ressourcen auf. Wirtschaftsprüfer schneiden hingegen bei den finanziellen und technischen Ressourcen wenig überraschend besser als die anderen beiden Parteien ab. Diese Erkenntnis könnte auf die Tatsache zurückgeführt werden, dass die Mehrheit (59%) der teilnehmenden Wirtschaftsprüfer bei einer der Big-4 beschäftigt ist und somit einen leichteren Zugang zu ESG-spezifischen Ressourcen genießt. Um potenziellen Engpässen bei den personellen Ressourcen zu begegnen, gaben die Teilnehmenden aller drei Parteien an, dass sie mit mittlerer bis hoher Wahrscheinlichkeit Personen mit naturwissenschaftlichem Hintergrund zur Überwachung umweltbezogener Informationen einstellen wollen. Darüber hinaus schätzten sie die Wahrscheinlichkeit der Zusammenarbeit

mit externen Umweltgutachtern als mittel bis hoch ein, wobei eine parteiübergreifende Koordination bei der Auswahl dieser Experten vorstellbar wäre.

Tab. 3: Ressourcen

	AR	WP	IR	Gesamt
<b>Ressourcen zur Erfüllung der Anforderungen der CSRD</b>				
Finanzielle Ressourcen	2,52	2,11	2,70	2,40
Personelle Ressourcen	2,61	2,67	3,03	2,76
Technische Ressourcen	2,91	2,78	3,06	2,90
<b>Ressourcen zur Erfüllung der Anforderungen der CSDDD</b>				
Finanzielle Ressourcen	2,67	2,41	2,73	2,58
Personelle Ressourcen	2,70	2,70	3,03	2,79
Technische Ressourcen	3,06	2,85	2,88	2,92

AR = Aufsichtsrat, WP = Wirtschaftsprüfer, IR = Interne Revision  
1 = sehr hoch, 2 = hoch, 3 = mittel, 4 = gering, 5 = sehr gering

## 2. Zusammenarbeit der Parteien

Auf Basis der vorliegenden Studienergebnisse (Tab. 4) lassen sich Kooperations- und gegenseitige Entlastungspotenziale bezüglich der Erfüllung der Anforderungen aus der CSRD und der CSDDD identifizieren, die jedoch gewissen Einschränkungen und Risiken unterliegen. In erster Linie ist hervorzuheben, dass verbesserte Kommunikation und ein verstärkter Informationsaustausch zwischen allen drei Parteien die Zusammenarbeit intensivieren können. Darüber hinaus bestehen Möglichkeiten einer jeweils bilateralen Zusammenarbeit, welche sich positiv auf die ESG-Überwachung auswirken könnte. Die Parteien könnten sich beispielsweise gegenseitig ent-

lasten, indem sie Risiken, Prüfungsschwerpunkte oder Prüfungsbereiche koordinieren oder abgestimmte Prüfungen der internen Corporate-Governance-Systeme durchführen.

Der Aufsichtsrat nimmt innerhalb dieses Beziehungsgeflechts eine besondere Rolle ein. Er besitzt zwar nur begrenzte Möglichkeiten, die anderen beiden Parteien operativ zu entlasten, ist jedoch in hohem Maße auf die Unterstützung der beiden anderen Parteien angewiesen und übernimmt somit die Rolle eines verantwortlichen Koordinators der ESG-Überwachung nach der CSRD und der CSDDD. Der Wirtschaftsprüfer und die Interne Revision agieren insofern in einer Unterstützungsfunktion für den Aufsichtsrat und sollten versuchen, sich dabei gegenseitig zu entlasten.

**Tab. 4: Zusammenarbeit der drei Parteien**

	AR	WP
Nutzen der Arbeit des Aufsichtsrats für die Effektivität und Effizienz des Wirtschaftsprüfers mit Bezug zu ESG-Regularien	2,78	2,63
<b>Entlastungspotenzial für Wirtschaftsprüfer</b>	3,34	2,93
Nutzen der Arbeit des Wirtschaftsprüfers für die Effektivität und Effizienz des Aufsichtsrats mit Bezug zu ESG-Regularien	2,02	1,88
<b>Entlastungspotenzial für Aufsichtsrat</b>	2,22	1,96
	AR	IR
Nutzen der Arbeit des Aufsichtsrats für die Effektivität und Effizienz der Internen Revision mit Bezug zu ESG-Regularien	2,75	3,15
<b>Entlastungspotenzial für Interne Revision</b>	3,53	3,48
Nutzen der Arbeit der Internen Revision für die Effektivität und Effizienz des Aufsichtsrats mit Bezug zu ESG-Regularien	2,44	2,44
<b>Entlastungspotenzial für Aufsichtsrat</b>	2,50	2,64
	WP	IR
Nutzen der Arbeit des Wirtschaftsprüfers für die Effektivität und Effizienz der Internen Revision mit Bezug zu ESG-Regularien	2,40	3,06
<b>Entlastungspotenzial für Interne Revision</b>	2,78	3,06
Nutzen der Arbeit der Internen Revision für die Effektivität und Effizienz des Wirtschaftsprüfers mit Bezug zu ESG-Regularien	2,70	2,58
<b>Entlastungspotenzial für Wirtschaftsprüfer</b>	2,89	2,67

AR = Aufsichtsrat, WP = Wirtschaftsprüfer, IR = Interne Revision  
 1 = sehr hoch, 2 = hoch, 3 = mittel, 4 = gering, 5 = sehr gering

Im Zuge der Befragung sind jedoch auch Grenzen und Herausforderungen in der konkreten Zusammenarbeit deutlich geworden. Erstens fällt auf, dass die Selbst- und Fremdeinschätzungen aller drei Parteien häufig signifikant voneinander abweichen. Jede Partei schätzt ihre eigene Leistung tendenziell positiver ein als die anderen. Die Gründe für diese übermäßig positive Selbstwahrnehmung sind vielschichtig. Einige der möglichen Gründe könnten mit Selbstüberschätzung, mangelnder Selbstreflexion oder auch Opportunismus zusammenhängen. Jede Partei versucht, die Verantwortung für die

neuen ESG-Überwachungspflichten bis zu einem gewissen Grad auf die jeweils anderen Instanzen abzuschieben. Als exemplarisches Beispiel aus der Umfrage lässt sich hervorheben, dass die Mehrheit der Teilnehmenden auf die Frage, was die Zusammenarbeit verbessern würde, auf den notwendigen Kompetenzaufbau und Fortbildungen bei den jeweils anderen Parteien verwiesen hat. Derartige Sichtweisen könnten nicht nur den Aufbau von Kompetenzen gefährden, sondern auch Ressentiments innerhalb der Dreierbeziehung fördern und somit eine wirksame Zusammenarbeit beeinträchtigen.

**III. Fazit**

Der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer und Interner Revision kommt insbesondere vor dem Hintergrund aktueller EU-Nachhaltigkeitsregulierungen (CSRD und CSDDD) eine besondere Bedeutung zu. Eine intensivere Zusammenarbeit könnte u.a. in der Koordinierung von Revisions- bzw. Prüfungsschwerpunkten bei der (gemeinsamen) Überwachung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach der CSRD und der CSDDD bestehen. Hierfür ist eine signifikante Verbesserung der umwelt- und sozialbezogenen Kompetenzen und Ressourcen notwendig. Umweltbezogene Expertise dürfte durch das erforderliche technische und naturwissenschaftliche Know-how häufig nur begrenzt bei den Parteien vorhanden sein. Die Beauftragung externer Umweltgutachter könnte in diesem Zusammenhang einen wesentlichen positiven Einfluss auf die Überwachungsqualität nehmen.

Wenngleich der DCGK 2022 eine Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsexpertise im Kompetenzprofil des Aufsichtsrats empfiehlt, könnte der EU-Richtliniengeber in Anlehnung an die bereits vorhandenen Vorschriften zur Finanz- und Branchenexpertise spezifische Expertise in Umwelt- und Sozialaspekten im Aufsichtsrat künftig vorsehen. Ferner sollte eine zwingende Prüfung der internen Corporate-Governance-Systeme (IKS, RMS inklusive CMS, Interne Revision) durch den Wirtschaftsprüfer forciert werden. In ähnlicher Weise könnte auch die Interne Revision dazu angehalten werden, die ESG-Managementsysteme regelmäßig hinsichtlich ihrer Angemessenheit und Wirksamkeit zu überwachen und so zur Stärkung der Überwachungsqualität zu ESG-Aspekten beizutragen.

**Autoren:**

**Prof. Dr. Patrick Velte** ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Accounting, Auditing and Corporate Governance an der Leuphana Universität in Lüneburg; **Christoph Wehrhahn** ist Doktorand am Institut für Management, Accounting and Finance an der Leuphana Universität in Lüneburg. Die Autoren danken **Daniela Mattheus**, Financial Experts Association e.V. (FEA), **Melanie Sack**, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), und **Thomas Berger**, Deutsches Institut für Interne Revision e.V. (DIIR), für die Unterstützung bei der Vorbereitung und Durchführung der Studie.