

*Fachgebiet:*

**Kontrollumgebung**

## Lehrbrief 1 - Leseprobe

- ↗ **Implementierung eines ESG-Kontrollsystems**
- ↗ **Control Environment (Kontrollumgebung)**

**Verfasser:**

Prof. Dr. Volker H. Peemöller

© 2025 WIRTSCHAFTScampus

Dr. Peemöller GmbH  
Austraße 42  
97299 Zell

Alle Rechte vorbehalten. Die Schulungsunterlagen der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH sind ausschließlich für Teilnehmer zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH ist jede Reproduktion/Digitalisierung/Vervielfältigung/Verbreitung von Schulungsunterlagen – auch auszugsweise – in jedweder Form sowie die Weitergabe an Dritte unzulässig und berechtigt zum Schadensersatz. Dasselbe gilt für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

# Internes Kontrollsystem für ESG

## Fernlehrgang

**Lernziel:**

Inhalt dieses Lehrbriefs ist das Kontrollsystem für die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Basis bildet das COSO-Modell, das in allgemeiner Form die Bestandteile erläutert. Es wurde 1994 erstmals vorgestellt und 2013 aktualisiert. COSO hat 2023 das System auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausgerichtet. Nun ist es mit den speziellen Fragen der Nachhaltigkeit in Form der ESRS und den deutschen Vorgaben hinsichtlich HGB, AktG sowie DGCK anzureichern.

Die Vorgehensweise orientiert sich an den fünf Komponenten des Systems. Im ersten Lehrbrief wird die Kontrollumgebung (control environment) behandelt. Sie bildet die Grundlage der Überlegungen. Nur wenn Vorstand und Aufsichtsrat ihr Engagement für die Kontrollen und Vorgaben zeigen und hinter den Kontrollen stehen, werden sie auch von den Mitarbeitern befolgt.

In diesem Abschnitt geht es aber auch um die Aufsichtspflichten des Aufsichtsrats, die Gestaltung der Struktur des Unternehmens bezüglich Befugnissen und Verantwortung. Entscheidend für die Qualität des IKS ist das Personal, dass die Vorgaben zu entwickeln und zu beachten hat.

Letztendlich soll durch das IKS die Rechenschaftspflicht für die Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgesetzt werden. Insgesamt werden in diesem Kapitel 20 Einzelpunkte behandelt.

Alle Abschnitte enthalten Kontrollfragen, um Sie mit der Thematik vertraut zu machen.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei der Bearbeitung!

## Abkürzungen

<b>Implementierung eines ESG-Kontrollsystems</b> .....	<b>1</b>
<b>Einführung</b> .....	<b>1</b>
<b>1. Control Environment (Kontrollumgebung)</b> .....	<b>2</b>
<b>1.1. Engagement für Integrität und ethische Werte</b> .....	<b>2</b>
1.1.1 Tone at the top .....	2
1.1.2 Vorgabe der Führungsgrundsätze zur Nachhaltigkeit .....	3
1.1.3 Beurteilung der Einhaltung der Führungsgrundsätze.....	4
1.1.4 Abweichungen zuordnen.....	5
<b>1.2. Wahrnehmung der Aufsichtspflichten des Aufsichtsrats</b> .....	<b>5</b>
1.2.1 Zuordnung der Verantwortung für die Überwachungsaufgaben.....	5
1.2.2 Kompetenz des Aufsichtsrats.....	6
1.2.3 Unabhängigkeit des Aufsichtsrats .....	8
1.2.4 Übersicht über das IKS.....	8
<b>1.3 Strukturen, Befugnisse und Verantwortung</b> .....	<b>11</b>
1.3.1 Strukturen des Unternehmens.....	11
1.3.2 Einführung der Berichtswege.....	11
1.3.3 Definition, Zuweisung und Begrenzung von Befugnissen und Verantwortung .....	12
<b>1.4. Engagement für kompetentes Personal</b> .....	<b>14</b>
1.4.1 Einführung der Politik und Umsetzung in der Praxis .....	14
1.4.2 Kompetenzbeurteilung .....	15
1.4.3 Entwicklungen und Verpflichtungen der Mitarbeiter.....	17
<b>1.5. Durchsetzung der Rechenschaftspflicht</b> .....	<b>19</b>
1.5.1 Strukturen, Autoritäten und Verantwortung .....	19
1.5.2 Messungen, Incentives und Erwartungen.....	19
1.5.3 Beurteilung von Messungen, Incentives und Erwartungen.....	20
1.5.4 Wirkungen eines extensiven Drucks.....	21
1.5.5 Beurteilung der Performance .....	21
<b>Lösungen zu den Kontrollfragen</b> .....	<b>25</b>

**Abkürzungen**

Abs.	Absatz
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AG	Aktiengesellschaft
AR	Aufsichtsrat/ Anlage A der ESRS E1
Aufl.	Auflage
B2B	Business to Business
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BP	Basis for Preparation
BSI	Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik
AktG	Aktiengesetz
CC	Corporate Citizenship
CCO	Chief Compliance Officer
CDP	Carbon Disclosure Project, auch Climate Disclosure Protocol
CDSB	Climate Disclosure Standard Board
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CG	Corporate Governance
CMS	Compliance Management System
CO	Compliance Officer
CO <sub>2</sub>	Kohlendioxyd
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSR	Corporate Social Responsibility

- 
- 
-

## Implementierung eines ESG-Kontrollsystems

### Einführung

COSO veröffentlichte am 30.03.2023 einen Leitfaden zu „Internen Kontrollsystemen für nichtfinanzielle Berichterstattung“, basierend auf dem weltweit anerkannten COSO Internal Control – Integrated Framework.<sup>1</sup> Das neue COSO-Rahmenkonzept „Internal Controls over Sustainability Reporting (ICSR)<sup>2</sup> erweitert das bestehende Konzept um spezifische Anforderungen und Ausgestaltungshinweise, die zur Absicherung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch Kontrollinstrumente sinnvoll und notwendig sind. Eine Übersicht über die Komponenten, die Prinzipien und die Anzahl der Punkte, die behandelt werden, vermittelt den Inhalt.<sup>3</sup>

Komponenten nach COSO

Übersicht zum IKS der Nachhaltigkeit		
Komponenten	Prinzipien	Anzahl der Punkte
<b>Kontrollumgebung</b>	Engagement für Integrität und ethische Werte	4
	Wahrnehmung der Aufsichtspflichten des Aufsichtsrats	4
	Strukturen, Befugnisse und Verantwortung	3
	Engagement für kompetentes Personal	4
	Durchsetzung der Rechenschaftspflicht	5
<b>Risk Assessment</b>	Zielsetzung	15
	Identifizierung und Analyse der Risiken	5
	Bewertung des Betrugsrisikos	4
	Wesentliche Änderungen und Trends	3
<b>Kontrollaktivitäten</b>	Auswahl und Entwicklung von Kontrollaktivitäten	6
	Auswahl und Entwicklung von IT-Kontrollen	4
	Überwachung durch Richtlinien und Verfahren	6
<b>Information und Kommunikation</b>	Verwendung relevanter Informationen	5
	Interne Kommunikation	4
	Externe Kommunikation	5
<b>Monitoring</b>	Laufende und/oder separate Evaluierung	7
	Mängel bewerten und kommunizieren	3



Abb. E 1: Übersicht zum IKS der Nachhaltigkeit

An den Komponenten des IKS bezüglich der Nachhaltigkeit werden die einzelnen Anwendungsschritte verdeutlicht und konkretisiert unter Beachtung der deutschen Gesetze und Vorschriften sowie der ESRS.

<sup>1</sup> Vgl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary 2013.

<sup>2</sup> Vgl. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR): Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control-Integrated Framework 2023.

<sup>3</sup> Vgl. ICSR 2023, S. 19.

## 1. Control Environment (Kontrollumgebung)

Die Basis des gesamten Prozesses bildet das Control Environment. Es umfasst die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens, z. B. wie das Unternehmen sein Geschäft versteht und handhabt, wie es Ziele ableitet und vorgibt, und wie es mit den damit verbundenen Risiken umgeht. Das Kontrollumfeld bezieht sich auf die Organisationsstruktur und den Umgang des Unternehmens mit den Mitarbeitern und beeinflusst dadurch das Kontroll- und Risikobewusstsein der Mitarbeiter. Im Control Environment finden sich Aussagen zur Integrität, zu den ethischen und moralischen Wertvorstellungen und zu den Kompetenzen der Mitarbeiter, zum Führungsstil und zur Philosophie des Managements sowie deren Umgang mit Kompetenz und Verantwortung. Sie umfasst alle Hierarchieebenen des Unternehmens. Im COSO IKS von 2013 werden 5 Prinzipien zum Control Environment genannt:<sup>4</sup> Diese sind nun auf die Nachhaltigkeit auszurichten.

Bedeutung  
der Kontroll-  
umgebung

### 1.1. Engagement für Integrität und ethische Werte

#### 1.1.1 Tone at the top

Eine wesentliche Voraussetzung für die Umsetzung und Einhaltung von ESG ist die glaubwürdige Kommunikation der Nachhaltigkeit und dessen Prinzipien durch das Top-Management. Zentrale Voraussetzung für eine Integrationskultur ist der tone at the top. Die Führungskräfte sollten ein affektives Commitment<sup>5</sup> mit den Fragen der Nachhaltigkeit entwickeln. Es muss eine fest verankerte, erlebbare Integrationskultur geschaffen werden. Dazu gehört auch der Umgang mit Zielkonflikten und der Nichteinhaltung von Vorgaben zur Nachhaltigkeit. Den Führungskräften muss bewusst sein, dass sie mit ihrem Verhalten als Vorbilder und Botschafter handeln und auftreten. Die vorgelebten Werte prägen das Verhalten der Mitarbeiter. Im Mission-Statement sollte eine Aussage zur Einhaltung der Vorgaben und Vorschriften zur Nachhaltigkeit die Einstellung nach innen und außen vermitteln.

Vorbildfunktion  
der Führung



*„Nachhaltigkeit bedeutet für uns, für alle Anspruchsgruppen dauerhaft Wert zu schaffen. Wir wollen der ökonomischen, ökologischen und sozialen Verantwortung gerecht werden. Dies bezieht sich auf die gesamte Wertschöpfungskette. Die Nachhaltigkeit wird durch Handlungsfelder, Ziele und Maßnahmen operationalisiert und in die Unternehmensprozesse integriert.“*

Eine stark ausgeprägte Umweltkultur des Unternehmens unterstützt die Einhaltung der Nachhaltigkeit. Die Umweltkultur muss aber auch zur Unternehmenskultur passen. Die Mitarbeiter haben ein feines Gespür dafür, was im Unternehmen hinsichtlich der Nachhaltigkeit umgesetzt wird und was nicht. Die Werte müssen gelebt werden und von den Führungskräften befolgt werden. Wenn im Zweifelsfall die Umweltbelange missachtet werden, um auf ein Geschäft nicht zu verzichten, ist die Glaubwürdigkeit für das Eintreten für die Nachhaltigkeit verloren gegangen. Die Botschaft muss so vermittelt werden, dass sie von allen Mitarbeitern gehört und verinnerlicht wird. Wer Nachhaltigkeit auf seine Fahnen schreibt und nicht danach handelt, wird – wie die Beispiele zeigen<sup>6</sup> – des Greenwashings überführt und in der Öffentlichkeit bloßgestellt.

Einhaltung der  
Nachhaltigkeit

<sup>4</sup> Vgl. McNally, The 2013 COSO Framework & SOX Compliance, Strategic Finance, June 2013, S. 5 es werden 17 Prinzipien genannt, die sich auf die 5 Komponenten beziehen.

<sup>5</sup> Damit ist eine emotionale Bindung an die Nachhaltigkeit gemeint.

<sup>6</sup> Vgl. Greenwashing: 7 Beispiele für „scheingrüne“ Unternehmen, <https://bundb.de/nachhaltigkeits-kommunikation-glossar/greenwashing-abgerufen-16.9.2024>, Fondsanbieter DWS musste in den USA 2023 wegen Greenwashing eine Geldstrafe von 19 Millionen US-Dollar zahlen, die Bafin hat eine Sonderprüfung eingeleitet; nun hat die Staatsanwaltschaft Frankfurt ein Bußgeld in Höhe von weiteren 25 Mio. € verhängt, vgl. Handelsblatt vom 27./28.29. Dezember 2024, S. 35.

- 
- 
- 

## 1.2. Wahrnehmung der Aufsichtspflichten des Aufsichtsrats

### 1.2.1 Zuordnung der Verantwortung für die Überwachungsaufgaben

Zwischen der Nachhaltigkeitsberichterstattung und dem Aufsichtsrat bestehen klare Grenzen. „Der Aufsichtsrat überwacht und berät den Vorstand bei der Leitung des Unternehmens und ist in Entscheidungen von grundlegender Bedeutung für das Unternehmen einzubinden. Überwachung und Beratung umfassen insbesondere auch Nachhaltigkeitsfragen.“<sup>7</sup> Dies bezieht sich auch auf die Überwachung des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems für die Aktivitäten zur Nachhaltigkeit und zur Nachhaltigkeitsberichterstattung.<sup>8</sup>

Das Engagement für nachhaltiges Wirtschaften und für die Nachhaltigkeitsberichterstattung zeigen Aufsichtsrat und Vorstand durch kommunizierte Leitbilder und gelebte Werte. Die Entwicklung und Vorgabe von Verhaltensstandards, Betriebsgrundsätzen, Richtlinien und Verfahren sind Aufgaben des Vorstands. Damit wird mangelhafter Kommunikation vorgebeugt, um Fehlentscheidungen und/oder einen negativen Ruf gegenüber externen Stakeholdern zu verhindern. Zur Kontrolle der Einhaltung der Vorgaben ist ein internes Kontrollsystem zu konzipieren, das Fehler verhindert bzw. zeitnah aufdeckt. Abweichungen lösen Korrekturmaßnahmen und ggf. Sanktionen aus.

Das Nachhaltigkeitsengagement ist im Verhaltenskodex enthalten. Dieser Kodex steht für Ethik und Integrität. Die Ziele in Bezug auf ethisches Verhalten und die Berichterstattung für finanzielle und nichtfinanzielle Maßnahmen sind konsistent und unterliegen damit auch den gleichen internen Kontrollen. Der DRS 20 „Konzernlagebericht“ enthält in Tz. 232ff. die nichtfinanzielle Konzernklärung. Allerdings erstrecken sich bestimmte Konkretisierungen nicht auf den Konzernnachhaltigkeitsbericht.<sup>9</sup> Die Vorgaben wie Vollständigkeit, usw. gelten aber sowohl für den allgemeinen Teil als auch den speziellen Teil des Konzernlageberichts und erfordern ein einheitliches Kontrollsystem.

Es besteht ein gewisser Spielraum bei der Frage, wie eine angemessene Überwachung der Nachhaltigkeitsinformationen gewährleistet werden kann. Dies ist von der Unternehmensgröße, der Branche und der Rechtsform abhängig. Nach § 107 Abs. 3 Satz 1 AktG kann der Aufsichtsrat einen Prüfungsausschuss einrichten, der für die Überwachung des Kontroll- und Risikomanagementsystems zuständig ist und damit auch für die Überwachung der Wirksamkeit des ESG-Umfelds.

- 
- 
- 

Verantwortung  
des AR



Vorgabe von Ver-  
haltensstandards

Nichtfinanzielle  
Konzernklärung

Regelungen zur  
Überwachung

<sup>7</sup> DCGK Grundsatz 6, 2022.

<sup>8</sup> Vgl. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG.

<sup>9</sup> Vgl. Briefing Paper: Änderung des DRS 20 aufgrund der CSRD-Umsetzung, DRSC 5.7.2024. Danach ist beabsichtigt, den Konzernnachhaltigkeitsbericht als separaten Abschnitt im Konzernlagebericht zu publizieren.

## 1.4. Engagement für kompetentes Personal

### 1.4.1 Einführung der Politik und Umsetzung in der Praxis

Die Mitarbeiter des Unternehmens sind auf die geänderten Anforderungen vorzubereiten. S1-1 verlangt die Erläuterung der Konzepte für das Management seiner wesentlichen Auswirkungen auf seine eigenen Arbeitskräfte sowie der damit verbundenen wesentlichen Risiken und Chancen.<sup>10</sup> Bei der Einstellung, der Schulung und der Bindung von Mitarbeitern sollten deren Kompetenzprofil und deren Potenziale beurteilt werden. Dazu gehört die Implementierung von Richtlinien und Verfahren für die Auswahl und Beurteilung, wie z. B. die Bewertungen der Fähigkeiten, Erfahrungen und Anforderungen an die beruflichen Tätigkeiten. Eine Schlüsselrolle kommt dem Personalmanagement über die Personalfunktionen Personalrekrutierung, Personalentwicklung und Personalbeurteilung<sup>11</sup> hinsichtlich der Beachtung der Nachhaltigkeit zu. Konzepte und Verfahren, bei denen Qualifikation, Fähigkeit und Erfahrung die Grundlage für die Einstellung, Vermittlung, Weiterbildung und Förderung auf allen Ebenen bilden, sind zu beschreiben.<sup>12</sup>

- 
- 
- 

Anforderung an  
die Kompetenz



---

<sup>10</sup> Vgl. ESRS S1.17ff.

<sup>11</sup> Vgl. Peemöller, Prüfungsansätze in der Personalwirtschaft, ZIR 6/1997, S. 289ff.

<sup>12</sup> Vgl. ESRS S1 AR 17.



**Kontrollfragen:**

1. Warum hat Control Environment eine große Bedeutung für das IKS?
2. Welche Aufgabe übernimmt der Aufsichtsrat bezüglich der Nachhaltigkeitsberichterstattung?
- 3.
- 4.

**Lösung:**

zu 1.: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

zu 2.: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

zu 3.: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

zu 4.: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

## Lösungen zu den Kontrollfragen

zu 1.:

Im Control Environment wird danach gefragt, welche Bedeutung das Kontrollsystem für Vorstand und Aufsichtsrat hat. Bekennen sich die Führungskräfte nicht zum Kontrollsystem, ist es mehr oder weniger wirkungslos im Unternehmen, da dann auch die Mitarbeiter sich nicht an die Vorgaben halten.

zu 2.:

...

zu 3.:

...

zu 4.:

...

...