

## **Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022))**

Stand: 24.11.2022<sup>1</sup>

*Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022)) verabschiedet.*

*Der Standardentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. In Einklang mit IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 23.04.2021) kann der Entwurf im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Berufsangehörigen berücksichtigt werden, soweit er geltenden IDW Prüfungsstandards nicht entgegensteht. Der HFA hat die Möglichkeit, eine Empfehlung zur Anwendung des IDW EPS 990 (11.2022) auszusprechen: Der HFA hat eine solche Empfehlung im Juli 2023 ausgesprochen.*

*Der Entwurf gehört neben IDW EPS 352 (08.2022), der die inhaltliche Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung behandelt, und IDW EPS 991 (11.2022), der die inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung behandelt, zu einer Reihe von drei Prüfungsstandards zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289 b ff. HGB. IDW EPS 990 (11.2022) baut auf ISAE 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information“ auf und stellt Besonderheiten bei der freiwilligen inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung dar. Der Aufbau des Vermerks orientiert sich in Abweichung von der bisherigen Praxis von Vermerken i.S.v. ISAE 3000 (Revised) an IDW PS 400 n.F. (10.2021), da auch im laufenden EER-Projekt des IAASB die Beispielvermerke an die Struktur der Bestätigungsvermerke in den ISA angenähert werden sollen. Analog zu IDW EPS 352 (08.2022) gibt der Wirtschaftsprüfer das Prüfungsurteil sowohl zur Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften als auch mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten konkretisierenden Kriterien ab.*

*Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Demzufolge geben die gesetzlichen Vertreter ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe in der nichtfinanziellen Berichterstattung an. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. Ferner unterliegt ggf. die*

---

<sup>1</sup> Verabschiedet als Entwurf vom Hauptfachausschuss (HFA) am 24.11.2022.

*Quantifizierung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren inhärenten Unsicherheiten bspw. aufgrund von unvollständigen wissenschaftlichen Erkenntnissen über die Feststellung von Emissionsfaktoren und den Werten, die notwendig sind, um Emissionen von unterschiedlichen Gasen zu kombinieren.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 30.04.2023 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

*Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet ([www.idw.de](http://www.idw.de)) unter der Rubrik Verlautbarungen zur Verfügung.*

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Einleitung .....	3
1.1.	Anwendungsbereich.....	3
1.2.	Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen .....	5
1.3.	Anwendungszeitpunkt .....	8
2.	Zielsetzung.....	8
3.	Definitionen .....	8
4.	Anforderungen und Anwendungshinweise .....	11
4.1.	Anwendung des ISAE 3000 (Revised) .....	11
4.2.	Besonderheiten bei der Auftragsannahme und -fortführung .....	12
4.3.	Besonderheiten bei der Qualitätssicherung .....	14
5.	Besonderheiten bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung .....	14
5.1.	Besonderheiten bei der Prüfungsplanung.....	14
5.2.	Besonderheiten bei der Wesentlichkeit .....	17
5.3.	Besonderheiten bei der Prüfungsdurchführung .....	18
5.3.1.	Besonderheiten bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung.....	18
5.3.2.	Besonderheiten bei den Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	23
5.4.	Besonderheiten bei der Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen.....	32
5.5.	Besonderheiten bei den schriftlichen Erklärungen.....	34
5.6.	Vergleichsinformationen.....	35
5.7.	Bildung eines Prüfungsurteils zur nichtfinanziellen Berichterstattung .....	35
5.8.	Besonderheiten bei der Berichterstattung.....	36
5.8.1.	Allgemeine Anforderungen an den Prüfungsvermerk.....	36
5.8.2.	Prüfungsgegenstand und Prüfungsurteil .....	36
5.8.3.	Grundlage für das Prüfungsurteil .....	39

5.8.4. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Berichterstattung.....	40
5.8.5. Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung.....	41
Anlage:.....	43
Formulierungsbeispiele für Vermerke über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung .....	43
1. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung.....	43
2. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung außerhalb der Abschlussprüfung.....	47
3. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit von Teilen eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung.....	51

## 1. Einleitung

### 1.1. Anwendungsbereich

- 1 Insbesondere folgende Unternehmen sind verpflichtet, eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben:
  - a. große i.S. des § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB, kapitalmarktorientierte i.S. des § 264d HGB Kapitalgesellschaften (§ 289b Abs. 1 HGB),
  - b. große i.S. des § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB, kapitalmarktorientierte i.S. des § 264d HGB haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB (§ 289b Abs. 1 i.V.m. § 264a Abs. 1 HGB),
  - c. in entsprechender Anwendung des § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB als groß geltende Kreditinstitute (§ 340a Abs. 1a HGB) und in entsprechender Anwendung des § 267 Abs. 3 Satz 1 HGB als groß geltende Versicherungsunternehmen (§ 341a Abs. 1a HGB) mit im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmern.
- 2 Ferner sind Kapitalgesellschaften, die Mutterunternehmen i.S. des § 290 Abs. 1 HGB und kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB sind, verpflichtet, nach § 315b Abs. 1 HGB eine nichtfinanzielle Konzernklärung abzugeben, sofern die in den Konzernabschluss im Wege der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Unternehmen nicht die größenabhängigen Befreiungsvoraussetzungen nach § 293 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 HGB erfüllen und bei diesen Unternehmen insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt sind. Dieser Verpflichtung unterliegen auch konzernrechnungslegungspflichtige, kapitalmarktorientierte i.S. des § 264d HGB haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i.S. des § 264a HGB sowie Kreditinstitute (§ 340i Abs. 5 HGB) und Versicherungsunternehmen (§ 341j Abs. 4 HGB), wenn bei den in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen insgesamt im Jahresdurchschnitt mehr als 500 Arbeitnehmer beschäftigt sind.

- 3 Die nichtfinanzielle Erklärung bzw. nichtfinanzielle Konzernklärung (im Folgenden einheitlich „nichtfinanzielle Erklärung“) ist nach §§ 289b Abs. 1, 315b Abs. 1 HGB im Lage- bzw. Konzernlagebericht (im Folgenden einheitlich „Lagebericht“) enthalten. Die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung können entweder in einen besonderen Abschnitt des Lageberichts, ggf. mit Verweisen auf andere Stellen im Lagebericht, oder an geeigneten Stellen in den Lagebericht aufgenommen werden.
- 4 Das Unternehmen ist nach §§ 289b Abs. 3, 315b Abs. 3 HGB von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn es einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht bzw. gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht (im Folgenden einheitlich „gesonderter nichtfinanzieller Bericht“) erstellt, der die inhaltlichen Vorgaben des § 289c bzw. § 315c HGB erfüllt. Die Veröffentlichung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts kann durch Offenlegung zusammen mit dem Lagebericht im Unternehmensregister nach § 325 HGB oder durch Veröffentlichung auf der Internetseite des Unternehmens spätestens vier Monate nach dem Abschlussstichtag erfolgen, sofern der Lagebericht auf diese Veröffentlichung unter Angabe der Internetseite des Unternehmens Bezug nimmt (§§ 289b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2, 315b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 HGB).
- 5 Die zur Abgabe einer finanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen nehmen nach Artikel 8 der 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 (im Folgenden: EU-Taxonomieverordnung) in ihre nichtfinanzielle Erklärung Angaben darüber auf, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Artikel 3 und Artikel 9 EU-Taxonomieverordnung einzustufen sind. Gemäß Artikel 8 Abs. 2 EU-Taxonomieverordnung geben Nicht-Finanzunternehmen Folgendes an:
  - a. den Anteil ihrer Umsatzerlöse (Umsatz-KPI), der mit Produkten oder Dienstleistungen erzielt wird, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig gemäß Artikel 3 und Artikel 9 einzustufen sind; und
  - b. den Anteil ihrer Investitionsausgaben (CapEx-KPI) und, soweit zutreffend, den Anteil der Betriebsausgaben (OpEx-KPI) im Zusammenhang mit Vermögensgegenständen oder Prozessen, die mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltig gemäß Artikel 3 und Artikel 9 einzustufen sind.Diese Verpflichtung gilt auch für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht.
- 6 Im Hinblick auf die Vorgaben nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB (nachfolgend auch kurz: deutsche gesetzliche Vorschriften) ist der Abschlussprüfer nach § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB nur verpflichtet zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Erklärung bzw. der gesonderte nichtfinanzielle Bericht vorgelegt wurde. Dies schließt eine außerhalb der Abschlussprüfung vorgenommene freiwillige inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht aus.
- 7 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* unter Beachtung des ISAE 3000 (Revised)<sup>2</sup> die Berufsauffassung dar, nach der Wirt-

---

<sup>2</sup> International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information“.

schaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit außerhalb der Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfung der nichtfinanziellen Erklärung bzw. des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (im Folgenden einheitlich der „nichtfinanziellen Berichterstattung“) durchführen und hierüber berichten. Der *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit den Inhalt und die Grenzen derartiger Prüfungen. Die inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung ist Gegenstand des gleichnamigen *IDW EPS 991 (11.2022)*. Die inhaltliche Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung ist Gegenstand des *IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 352 (08.2022))*.

- 8 Mutterunternehmen nach § 290 Abs. 1 HGB, die sowohl nach § 289b HGB als auch nach § 315b HGB verpflichtet sind, eine nichtfinanzielle Erklärung abzugeben, dürfen gemäß § 315b Abs. 1 Satz 2 HGB ihre eigene nichtfinanzielle Erklärung mit der nichtfinanziellen Konzernklärung in entsprechender Anwendung des § 298 Abs. 2 HGB zusammenfassen. Dies gilt nach § 315b Abs. 3 Satz 2 HGB auch für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht des Mutterunternehmens und den des Konzerns. In diesen Fällen ist es entsprechend § 298 Abs. 2 Satz 2 HGB verpflichtend, dass aus der zusammengefassten nichtfinanziellen Berichterstattung hervorgeht, welche Angaben sich auf den Konzern und welche sich auf das Mutterunternehmen beziehen. Angaben nach Artikel 8 EU-Taxonomieverordnung müssen dagegen für das Mutterunternehmen nicht zwingend in der zusammengefassten nichtfinanziellen Erklärung offengelegt werden.
- 9 Die Abgabe einer nichtfinanziellen Erklärung ist nach § 289b Abs. 2 HGB nicht erforderlich, wenn das Unternehmen in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und das Mutterunternehmen eine nichtfinanzielle Konzernklärung oder einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht abgibt. Das befreiende Mutterunternehmen ist verpflichtet, seine nichtfinanzielle Konzernklärung oder seinen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht in deutscher oder englischer Sprache vorzulegen. Das Unternehmen ist verpflichtet, in seinem Lagebericht auf die Befreiung hinzuweisen und anzugeben, welches Mutterunternehmen den Konzernlagebericht oder den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich macht und wo dieser Bericht offengelegt oder veröffentlicht ist.
- 10 Wirtschaftszweigspezifische (z.B. bei der Prüfung von Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen) und sonstige Besonderheiten, die im Einzelfall zusätzlich zu berücksichtigen sind, bleiben in diesem *IDW Prüfungsstandard* außer Betracht.

## **1.2. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen**

- 11 Die gesetzlichen Vertreter sind gemäß § 289b HGB verantwortlich für die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung, die die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften erfüllt. Die nach diesem *IDW Prüfungsstandard* durchgeführte freiwillige inhaltliche Prüfung der von den gesetzlichen Vertretern aufgestellten nichtfinanziellen Berichterstattung ist ein Testierungsauftrag i.S. von ISAE 3000 (Revised), Tz. 12 (a) (ii) a. **Bei einem Testierungsauftrag bezieht sich das Urteil des Prüfers darauf, ob die von den gesetzlichen Vertretern aufgestellte**

**Sachverhaltsinformation (hier: die nichtfinanzielle Berichterstattung) frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.** Bei Testierungsaufträgen sind die gesetzlichen Vertreter ferner dafür verantwortlich, eine vernünftige Grundlage für die von ihnen aufgestellte nichtfinanzielle Berichterstattung zu haben. Daher ist davon auszugehen, dass die gesetzlichen Vertreter verpflichtet sind, interne Kontrollen einzurichten und aufrechtzuerhalten, die erforderlich sind für die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung, die frei von wesentlichen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.

- 12 Des Weiteren sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Auswahl und Anwendung geeigneter Kriterien zur nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen nichtfinanziellen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind. Die gesetzlichen Vertreter haben ihre Auslegung der einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften in der nichtfinanziellen Berichterstattung niederzulegen, weil diese Vorschriften Formulierungen und Begriffe enthalten, die noch erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegung. Aufgrund des inhärenten Risikos, dass diese Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Rechtskonformität der Auslegung mit Unsicherheiten behaftet.
- A12.1 *Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20): Konzernlagebericht enthält Konkretisierungen der gesetzlichen Anforderungen an die nichtfinanzielle Konzernklärung für Zwecke der Konzernlageberichterstattung.<sup>3</sup> Die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird vermutet, soweit diese Empfehlungen des DRSC beachtet worden sind (§ 342 Abs. 2 HGB). Das DRSC empfiehlt eine entsprechende Anwendung von DRS 20 auf den Lagebericht nach § 289 HGB.<sup>4</sup> Gemäß DRS 20.246 ist Voraussetzung für die Erfüllung der Berichtspflichten durch einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht, dass zumindest die einschlägigen inhaltlichen Vorgaben des DRS 20 an die nichtfinanzielle Konzernklärung erfüllt werden und das Mutterunternehmen den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht öffentlich zugänglich macht. Werden gesetzliche Anforderungen nach §§ 289b bis 289e HGB durch DRS 20 konkretisiert und handelt es sich dabei um Auslegungen der allgemeinen gesetzlichen Grundsätze zur nichtfinanziellen Erklärung, sind diese auch ergänzend für die nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht zu beachten.<sup>5</sup> Diese Ausführungen gelten auch für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht.*
- A12.2 *Gemäß § 289d Satz 1 HGB können Unternehmen für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke nutzen. In § 289d Satz 2 HGB stellt der Gesetzgeber klar, dass – sofern ein Rahmenwerk genutzt wurde – dieses in der nichtfinanziellen Erklärung anzugeben ist. Nutzen die gesetzlichen Vertreter kein derartiges Rahmenwerk, ist dies gemäß § 289d Satz 2 HGB einschließlich einer entsprechenden Begründung ebenfalls in der nichtfinanziellen Erklärung anzugeben. Dabei können die Unternehmen gemäß DRS 20.296 Rahmenwerke vollständig oder in Teilen nutzen, wobei gemäß*

---

<sup>3</sup> Vgl. DRS 20.1.

<sup>4</sup> Vgl. DRS 20.2.

<sup>5</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 23.04.2021), Tz. 14.

*DRS 20.298 für das jeweilige Rahmenwerk anzugeben ist, falls es nur in Teilen genutzt wird. Darüber hinaus ist gemäß DRS 20.298 i.V.m. 20.300 zu beschreiben, welches Rahmenwerk – bzw. im Falle verschiedener Rahmenwerke, welche Rahmenwerke – für welche Bestandteile der nichtfinanziellen Erklärung genutzt wurden. Für die Aufstellung des Lageberichts gelten gemäß DRS 20.12 ff. folgende allgemeine Grundsätze:*

- *Vollständigkeit und Verständlichkeit*
- *Verlässlichkeit und Ausgewogenheit*
- *Klarheit und Übersichtlichkeit*
- *Vermittlung der Sicht der Konzernleitung*
- *Informationsabstufung*

*Diese Grundsätze der Lageberichterstattung gelten sinngemäß auch für die nichtfinanzielle Erklärung. Um die allgemeinen Grundsätze Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit erfüllen zu können, wird es notwendig sein, dass die gesetzlichen Vertreter die gesetzlichen Vorschriften konkretisierende Kriterien (vgl. Tz. 20 c. i.) festlegen und diese konkretisierenden Kriterien ebenfalls in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufnehmen. Insbesondere zur Vorbeugung des sog. „Greenwashing“ sind konkretisierende Kriterien im Zusammenhang mit den Grundsätzen der Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit notwendig. Diese Ausführungen gelten auch für den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (vgl. auch DRS 20.251).*

A12.3 *Die einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen. Diese stellen eine inhärente Grenze bei der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung und daher auch bei deren Prüfung dar.*

- 13 Die gesetzlichen Vertreter sind dafür verantwortlich, dass die in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Aussagen durch ausreichende geeignete Nachweise belegt sind. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, dem Wirtschaftsprüfer die nichtfinanzielle Berichterstattung nach Maßgabe des § 320 Abs. 1 und 3 HGB vorzulegen.
- 14 Die für die Überwachung Verantwortlichen (insb. ein gesetzliches Aufsichtsgremium oder ein diesem nachgebildetes Aufsichtsgremium, z.B. der Aufsichtsrat) sind verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses zur Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts und somit auch für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil des Lageberichts. Dies gilt entsprechend für gesonderte nichtfinanzielle Berichte. Ferner ist der Aufsichtsrat nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG verpflichtet, den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu prüfen, sofern einer erstellt wurde. Der Aufsichtsrat kann gemäß § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts beauftragen. Eine Prüfung nach diesem *IDW Prüfungsstandard* stellt eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung i.S.v. § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG dar.

### 1.3. Anwendungszeitpunkt

- 15 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt erstmals für die inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit einer nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung durch den Wirtschaftsprüfer für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2023 enden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig.

## 2. Zielsetzung

- 16 Ziele des Wirtschaftsprüfers sind:
- a. hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist,
  - b. mittels eines schriftlichen Vermerks, der die Grundlage für das Prüfungsurteil beschreibt, ein Prüfungsurteil zur Vermittlung hinreichender Sicherheit darüber abzugeben, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den vom Unternehmen in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist, und
  - c. weitergehend zu kommunizieren, wie nach ISAE 3000 (Revised) erforderlich.

## 3. Definitionen

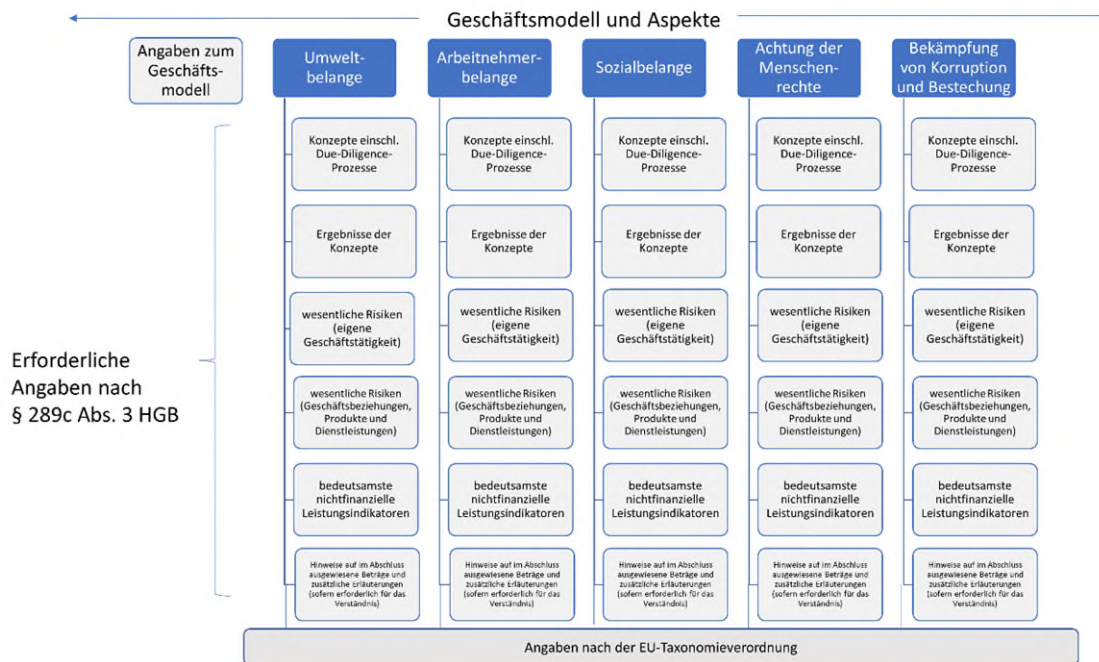
- 17 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:
- a. *Analytische Prüfungshandlungen*: Beurteilungen von in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen durch die Analyse plausibler Beziehungen zwischen sowohl finanziellen als auch nichtfinanziellen Daten. Außerdem umfassen analytische Prüfungshandlungen die jeweils notwendigen Untersuchungen von identifizierten Schwankungen oder Beziehungen, die nicht mit anderen relevanten Informationen in Einklang stehen oder die um einen erheblichen Betrag von den erwarteten Werten abweichen.
  - b. *Aspekte*: Ein durch § 289c Abs. 2 HGB vorgesehener Bereich von Informationen in der nichtfinanziellen Erklärung; hierzu zählen zumindest: Umweltbelange, Arbeitnehmerbelange, Sozialbelange, Achtung der Menschenrechte, Bekämpfung von Korruption und Bestechung.
  - c. *Aussagebezogene Prüfungshandlung*: Eine Prüfungshandlung, die darauf ausgerichtet ist, wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene aufzudecken. Zu den aussagebezogenen Prüfungshandlungen gehören
    - i. Einzelfallprüfungen (für Angaben in den Informationskategorien) sowie
    - ii. aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen.
  - d. *Aussagen*: Von den gesetzlichen Vertretern zu in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Sachverhalten ausdrücklich abgegebene oder implizit enthaltene Erklärungen.



- e. *Delegierter Rechtsakt*: Sämtliche delegierte Verordnungen, die der Auslegung der EU-Taxonomieverordnung dienen.
- f. *Dolose Handlung*: Eine absichtliche Handlung einer oder mehrerer Personen aus dem Kreis des Managements, der für die Überwachung Verantwortlichen, der Mitarbeiter oder Dritter, wobei durch Täuschung ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll.
- g. *Due-Diligence-Prozess*: Ein Verfahren, im Rahmen dessen das Unternehmen seinen Sorgfaltspflichten nachkommt, um Risiken hinsichtlich der Aspekte zu identifizieren und entsprechende Maßnahmen zur Minimierung oder Vermeidung potenzieller oder zur Beseitigung bestehender negativer Auswirkungen seiner Geschäftstätigkeit festzulegen.
- h. *Europäische Vorschriften*: Die EU-Taxonomieverordnung und die delegierten Rechtsakte.
- i. *Informationskategorie (im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung)*:
  - i. Die nach § 289c Abs. 1 HGB erforderliche Beschreibung des Geschäftsmodells sowie die nach § 289c Abs. 3 HGB jeweils zu jedem Aspekt erforderlichen Angaben, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die Aspekte erforderlich sind, einschließlich:
    - 1. der von dem Unternehmen verfolgten Konzepte, einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse,
    - 2. der Ergebnisse der Konzepte,
    - 3. der wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekte haben oder haben werden, sowie die Handhabung dieser Risiken durch das Unternehmen,
    - 4. der wesentlichen Risiken, die mit den Geschäftsbeziehungen des Unternehmens, seinen Produkten und Dienstleistungen verknüpft sind und die sehr wahrscheinlich schwerwiegende negative Auswirkungen auf die in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekte haben oder haben werden, soweit die Angaben von Bedeutung sind und die Berichterstattung über diese Risiken verhältnismäßig ist, sowie die Handhabung dieser Risiken durch das Unternehmen,
    - 5. die bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, die für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens von Bedeutung sind,
    - 6. soweit für das Verständnis erforderlich, Hinweise auf im Abschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen.
  - ii. die nach der EU-Taxonomieverordnung erforderlichen Angaben.
- j. *Kontrollen*: Von einem Unternehmen eingerichtete Regelungen oder Maßnahmen zum Erreichen der Kontrollziele des Managements oder der für die Überwachung Verantwortlichen. In diesem Zusammenhang:

- i. Regelungen sind Erklärungen, was innerhalb des Unternehmens getan werden soll oder nicht, um die Kontrolle auszuführen. Solche Erklärungen können dokumentiert, ausdrücklich in der Kommunikation erklärt oder durch Handlungen und Entscheidungen impliziert werden.
  - ii. Maßnahmen sind Handlungen zur Implementierung von Regelungen.
  - k. *Internes Kontrollsystem / IKS*: Das von den für die Überwachung Verantwortlichen, vom Management und von anderem Personal ausgestaltete, implementierte und aufrechterhaltene System, um hinreichende Sicherheit über die Erreichung der Ziele eines Unternehmens im Hinblick auf die Verlässlichkeit der Rechnungslegung, die Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeiten sowie die Einhaltung der maßgebenden Gesetze und anderen Rechtsvorschriften zu geben. Für die Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* besteht das interne Kontrollsystem aus fünf in Wechselbeziehung stehenden Komponenten:
    - i. Kontrollumfeld
    - ii. Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
    - iii. Prozess des Unternehmens zur Überwachung des internen Kontrollsystems
    - iv. Informationssystem und Kommunikation sowie
    - v. Kontrollaktivitäten.
  - l. *Kriterien*: Die deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften, etwaige aus Rahmenwerken i.S. des § 289d HGB hinzugezogene Kriterien sowie weitere, vom Unternehmen hinzugezogene oder selbst entwickelte konkretisierende Kriterien.
  - m. *Nichtfinanzielle Berichterstattung*: Nichtfinanzielle Erklärung bzw. gesonderter nichtfinanzieller Bericht.
  - n. *Nichtfinanzielle Erklärung*:
    - i. Berichterstattung innerhalb des Lageberichts zur Erfüllung der einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften bzw.
    - ii. Berichterstattung innerhalb des Konzernlageberichts zur Erfüllung der einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften.
  - o. *Gesonderter nichtfinanzieller Bericht*:
    - i. Berichterstattung außerhalb des Lageberichts zur Erfüllung der einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften bzw.
    - ii. Berichterstattung außerhalb des Konzernlageberichts zur Erfüllung der einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften.
  - p. *Toleranzwesentlichkeit*: Der Betrag bzw. die Menge, der/die vom Wirtschaftsprüfer unterhalb der Wesentlichkeit für eine quantitative Angabe innerhalb einer Informationskategorie festgelegt wird, um die Wahrscheinlichkeit dafür auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, dass die Summe aus den nicht korrigierten und den nicht aufgedeckten falschen Darstellungen die Wesentlichkeit für diese quantitative Angabe überschreitet.
- A17 Eine Informationskategorie i.S. der Tz. 17i. stellen Angaben zum Geschäftsmodell gemäß § 289c Abs. 1 HGB, die nach § 289c Abs. 3 HGB geforderten Angaben zu jedem der in Tz. 17 b. genannten Aspekte sowie Angaben nach der EU-Taxonomieverordnung dar. Der

Zusammenhang ist in der nachfolgenden Grafik dargestellt. In dieser Grafik stellen die grauschattierten Kästen die Informationskategorien dar.



Aspekte und Informationskategorien

- 18 Darüber hinaus gelten die Definitionen aus ISAE 3000 (Revised) auch für diesen *IDW Prüfungsstandard*. Abweichend von den Definitionen in ISAE 3000 (Revised) hat der folgende Begriff für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:

*Falsche Darstellung (im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung):* Abweichung zwischen dem Betrag bzw. der Menge, der Darstellung oder der Angabe einer in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufgenommenen Information und dem Betrag bzw. der Menge, der Darstellung oder der Angabe, der/die in Übereinstimmung mit den maßgebenden Kriterien für die Information erforderlich ist. Zu den falschen Darstellungen gehören auch unterlassene Angaben. Falsche Darstellungen resultieren aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen.

**4. Anforderungen und Anwendungshinweise**

**4.1. Anwendung des ISAE 3000 (Revised)**

- 19 Der Wirtschaftsprüfer hat bei der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung neben diesem *IDW Prüfungsstandard* den ISAE 3000 (Revised) zu beachten.
- A19.1 *Dieser IDW Prüfungsstandard behandelt lediglich die Besonderheiten bei der inhaltlichen Prüfung einer nichtfinanziellen Berichterstattung. Jedoch werden in Einzelfällen Anforderungen aus dem ISAE 3000 (Revised) in diesen IDW Prüfungsstandard aufgenommen, um besonders wichtige Anforderungen im Kontext der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung zu betonen und hierzu weitere Erläuterungen in die Anwendungshinweise aufzunehmen.*
- A19.2 *Die in diesen IDW Prüfungsstandard nicht ausdrücklich aufgenommenen Anforderungen des ISAE 3000 (Revised) sind ungeachtet ihrer Nichtaufnahme vom Wirtschaftsprüfer nach Tz. 19*

zu beachten, soweit diese Anforderungen bei der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung einschlägig sind (z.B. nachträgliche Ereignisse, Dokumentation). Die in den folgenden Abschnitten dargestellten Besonderheiten bei der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung stellen Besonderheiten gegenüber ISAE 3000 (Revised) dar.

#### 4.2. Besonderheiten bei der Auftragsannahme und -fortführung

20 Bei den nach Maßgabe des ISAE 3000 (Revised), Tz. 22, erforderlichen Voraussetzungen für eine Auftragsannahme oder -fortführung hat der Wirtschaftsprüfer hinsichtlich des Auftrags über eine inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung folgende Besonderheiten zu beachten:

- a. Erteilt das Unternehmen einen gesonderten Auftrag zur Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung außerhalb der Abschlussprüfung, darf der Wirtschaftsprüfer diesen Auftrag nur annehmen, wenn die nichtfinanzielle Erklärung eindeutig abgegrenzt ist. Ist demgegenüber die nichtfinanzielle Erklärung ohne eindeutige Abgrenzung in den Lagebericht integriert, darf der Prüfungsauftrag nicht angenommen werden, weil der Prüfungsgegenstand in diesem Fall nicht ausreichend abgegrenzt werden kann.
- b. Es liegt kein Anwendungsfall des *IDW EPS 352 (08.2022)* vor, d.h. eine im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Erklärung wird nicht im Rahmen der Abschlussprüfung inhaltlich geprüft.
- c. Die Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung sind prüfbar, d.h.
  - i. das Unternehmen wendet, sofern erforderlich, Kriterien über die gesetzlichen Vorschriften hinaus an (nachfolgend auch: konkretisierende Kriterien), sodass die Kriterien insgesamt geeignet sind und die folgenden Merkmale aufweisen
    - a. Relevanz
    - b. Vollständigkeit
    - c. Verlässlichkeit
    - d. Neutralität
    - e. Verständlichkeit.
  - ii. das Unternehmen veröffentlicht die Kriterien sowie
  - iii. das Unternehmen verfügt über die notwendigen internen Kontrollen, um ausreichende geeignete Nachweise zur Verfügung zu stellen, um die in der nichtfinanziellen Berichterstattung gemachten Aussagen ausreichend zu untermauern.
- d. Der Wirtschaftsprüfer ist der Auffassung, dass die Nichteinbeziehung von Teilen oder Angaben der nichtfinanziellen Berichterstattung in seine inhaltliche Prüfung einen rationalen Zweck verfolgt, sofern einschlägig (vgl. Tz. 21).

A20.1 *Ist der Wirtschaftsprüfer mit der Abschlussprüfung für das Unternehmen beauftragt, steht dies einer Beauftragung des Wirtschaftsprüfers nach diesem IDW Prüfungsstandard unter Berücksichtigung von Tz. 20 b. grundsätzlich nicht entgegen. Übernimmt ein Wirtschaftsprüfer, der nicht zugleich Abschlussprüfer ist, einen Auftrag i.S. dieses IDW Prüfungsstandards, kann es sich anbieten, bereits im Auftragsbestätigungsschreiben die Genehmigung des Unternehmens für einen Austausch mit dem Abschlussprüfer festzuhalten.*

- A20.2 *Als konkretisierende Kriterien kommen insb. DRS 20 und vom Mandanten hinzugezogene oder selbst entwickelte Kriterien in Frage. Im Regelfall werden konkretisierende Kriterien zur Festlegung erforderlich sein, welche Angaben in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufzunehmen sind, insb. um die Merkmale Relevanz, Vollständigkeit und Neutralität zu erfüllen.*
- A20.3 *Wenn ein Unternehmen Kriterien aus einem Rahmenkonzept ausgewählt oder eigene Kriterien entwickelt hat, um die Kriterien eines (anderen) Rahmenkonzepts zu ergänzen, kann es für den Wirtschaftsprüfer hilfreich sein zu würdigen, wie die übergeordneten Grundsätze des Rahmenkonzepts bzw. der Rahmenkonzepte in dem Prozess des Unternehmens angewandt wurden.*
- A20.4 *Die einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden, sodass die von den gesetzlichen Vertretern zur Konkretisierung dieser Vorschriften angewendeten Kriterien (d.h. die konkretisierenden Kriterien) ebenfalls in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufgenommen werden (vgl. Tz. A12.2).*
- A20.5 *Wie in Tz. A12.2 erläutert, wird es notwendig sein, dass die gesetzlichen Vertreter die gesetzlichen Vorschriften konkretisierende Kriterien festlegen und diese konkretisierenden Kriterien ebenfalls in die nichtfinanzielle Berichterstattung aufnehmen, um die allgemeinen Grundsätze Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit erfüllen zu können. Insbesondere zur Vorbeugung des sog. „Greenwashing“ sind konkretisierende Kriterien im Zusammenhang mit den Grundsätzen Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit notwendig.*
- 21 Wird die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht vollständig geprüft, hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob die Nichteinbeziehung von Teilen oder einzelnen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung in die Prüfung unter den gegebenen Umständen einen rationalen Zweck verfolgt. Dabei hat der Wirtschaftsprüfer in Umsetzung von ISAE 3000 (Revised), Tz. 24b vi., Folgendes zu beachten:
- a. Die Nichteinbeziehung von Teilen oder einzelnen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung in die Prüfung darf nicht zu irreführenden Informationen führen.
  - b. Der Wirtschaftsprüfer darf keine Kenntnisse außer Acht lassen, d.h. sofern ihm wesentlich falsche oder irreführende Informationen bzw. Prüfungshemmnisse während einer Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung bekannt sind oder werden, darf er den Umfang der Prüfung nicht im Nachhinein aufgrund von Prüfungshemmnissen bzw. Einwendungen anpassen.
- A21 *Bei der Erwägung, ob die Nichteinbeziehung von Teilen oder einzelnen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung in die Prüfung unter den gegebenen Umständen einen rationalen Zweck verfolgt, kann es für den Wirtschaftsprüfer unter Beachtung von ISAE 3000 (Revised), Tz. A44, sachgerecht sein zu würdigen, ob es wahrscheinlich ist, dass die Information über die zu prüfenden Teile oder Angaben die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer als Gruppe erfüllen wird, und auch zu würdigen, wie die nichtfinanzielle Berichterstattung dargestellt wird, z.B., ob die nicht in die Prüfung einzubeziehenden Teile oder Angaben weniger vorteilhafte Informationen beinhalten.*
- 22 Der Wirtschaftsprüfer hat vor Auftragsannahme gewissenhaft zu beurteilen, ob die besonderen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personelle und zeitliche Ressourcen vorliegen, um die

inhaltliche Prüfung der zu den einzelnen Informationskategorien gegebenen Informationen der nichtfinanziellen Berichterstattung durchzuführen. Hierbei ist auch zu würdigen, ob erforderlichenfalls Sachverständige zur Verfügung stehen.

A22 *Bei der nach Maßgabe des ISAE 3000 (Revised), Tz. 27, erforderlichen Vereinbarung der Auftragsbedingungen kann es gemäß ISAE 3000 (Revised), Tz. 69 (e), erforderlich sein, dass der Wirtschaftsprüfer auch die inhärenten Grenzen der Messung bzw. Beurteilung beschreibt:*

- *Die einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden könnten, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher.*
- *Die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unterliegt inhärenten Unsicherheiten.*

*Diese Unsicherheiten gelten sowohl für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung als auch bei deren Prüfung.*

23 Liegen die in Tz. 20 genannten Voraussetzungen für eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht vor, hat der Wirtschaftsprüfer in Einklang mit ISAE 3000 (Revised), Tz. 25, den Sachverhalt mit dem Management zu erörtern. Wenn keine Änderungen erfolgen können, um die Voraussetzungen zu erfüllen, darf der Wirtschaftsprüfer den Auftrag zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht annehmen.

#### **4.3. Besonderheiten bei der Qualitätssicherung**

24 Bei Prüfungen der nichtfinanziellen Berichterstattung handelt es sich um betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen der Wirtschaftsprüfer neben den allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Gewissenhaftigkeit (§§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 bis 12 BS WP/vBP) auch die besonderen Berufspflichten nach §§ 28 bis 44 BS WP/vBP einschließlich Qualitätssicherungsanforderungen zu beachten hat.

### **5. Besonderheiten bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung**

#### **5.1. Besonderheiten bei der Prüfungsplanung**

##### **Feststellung, ob die von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien geeignet sind**

25 Der Wirtschaftsprüfer hat unter Beachtung des ISAE 3000 (Revised), Tz. 41, festzustellen, ob die von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien (einschlägige deutsche gesetzliche und europäische Vorschriften, hingezogene Rahmenwerke und, sofern erforderlich, konkretisierende Kriterien) geeignet sind, einschließlich dass sie die in Tz. 20 c. i. genannten Merkmale erfüllen.

- A25.1 § 289d HGB erlaubt den Unternehmen, für die Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke zu nutzen.
- A25.2 Die Beurteilung nach Tz. 25 wird bspw. die Feststellung umfassen, welches Rahmenwerk das Unternehmen nutzt, sowie dessen Verbreitung und Akzeptanz. Internationale Rahmenwerke, die von einer Vielzahl von Unternehmen genutzt werden, weisen in der Regel eine höhere Akzeptanz auf als weniger bekannte Rahmenwerke, die ggf. durch das Unternehmen noch weiter ausgelegt werden.
- A25.3 Zu den etablierten Kriterien gehören diejenigen, die von autorisierten oder anerkannten Expertengremien nach einem transparenten Verfahren herausgegeben werden, wenn sie für den Informationsbedarf der beabsichtigten Adressaten relevant sind. Kriterien in Rahmenkonzepten für die Finanzberichterstattung sind i.d.R. festgelegte Kriterien, und die darin enthaltenen Grundlagen für Ansatz, Bewertung, Darstellung und Angaben bilden die Grundlage für die vom Unternehmen angewandten Rechnungslegungsmethoden. Im Vergleich zu den Rechnungslegungsrahmenwerken sind die Rahmenwerke für die nichtfinanzielle Berichterstattung oft weniger präskriptiv hinsichtlich:
- der Kriterien, nach denen zu bestimmen ist, was berichtet werden soll.
  - wie der auszuweisende Sachverhalt zu messen oder zu bewerten und offenzulegen ist (d.h. wie die Kriterien auf den zugrunde liegenden Sachverhalt anzuwenden sind).
- A25.4 Regelwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind bspw.
- der Berichtsrahmen der Global Reporting Initiative (GRI),
  - die SASB Standards des SASB Standards Boards.
- 26 Stellt sich nach der Auftragsannahme heraus, dass eine oder mehrere Voraussetzungen für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nicht vorliegen, hat der Wirtschaftsprüfer in Einklang mit ISAE 3000 (Revised), Tz. 42, den Sachverhalt mit dem Management zu erörtern und festzustellen,
- a. ob der Sachverhalt zur Zufriedenheit des Wirtschaftsprüfers gelöst werden kann;
  - b. ob es angemessen ist, den Auftrag fortzuführen, und
  - c. ob, und, falls ja, wie der Sachverhalt im Vermerk zu kommunizieren ist.
- 27 Stellt sich nach der Auftragsannahme heraus, dass einige oder alle der in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien nicht geeignet sind oder einige oder alle der zugrunde liegenden Sachverhalte nicht für eine Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung angemessen sind, hat der Wirtschaftsprüfer, in Abhängigkeit von den gegebenen Umständen, in Einklang mit ISAE 3000 (Revised), Tz. 43, sein Prüfungsurteil zu modifizieren.
- Umgang mit weiteren, über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, konkretisierenden Kriterien hinausgehenden Angaben**
- 28 Sofern die nichtfinanzielle Berichterstattung weitere, über die deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie, sofern erforderlich, konkretisierenden Kriterien hinausgehende Angaben umfasst, hat der Wirtschaftsprüfer diese mit in die Prüfung einzubeziehen, es sei denn

- a. das Unternehmen grenzt diese Angaben eindeutig von den inhaltlich geprüften Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung ab oder
- b. das Unternehmen grenzt diese Angaben nicht eindeutig ab und der Wirtschaftsprüfer entscheidet sich dazu, diese Angaben nicht zu prüfen. Bei dieser Entscheidung hat der Wirtschaftsprüfer Folgendes zu berücksichtigen:
  - i. eine ggf. mit dem Unternehmen abgeschlossene Auftragsvereinbarung zum Umgang mit über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, die konkretisierenden Kriterien hinausgehenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung und
  - ii. den Umfang der über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, die konkretisierenden Kriterien hinausgehenden Angaben und die Tragweite der in diesen Angaben enthaltenen Aussagen.

A28 *In der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltene, über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, die konkretisierenden Kriterien hinausgehende Angaben können einzelne oder wenige Angaben, bspw. zu bestimmten Nachhaltigkeitsaspekten umfassen. Auch einzelne, über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, die konkretisierenden Kriterien hinausgehende Angaben können von großer Tragweite für die Adressaten der nichtfinanziellen Berichterstattung sein, bspw. Angaben zur Angemessenheit und Wirksamkeit von Systemen. Über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern erforderlich, die konkretisierenden Kriterien hinausgehende Angaben von großem Umfang bzw. von großer Tragweite können zu einer erheblichen Erhöhung des damit verbundenen Prüfungsaufwands führen, was die Entscheidung des Wirtschaftsprüfers, diese in die Prüfung einzubeziehen, beeinflussen kann.*

29 Entscheidet sich der Wirtschaftsprüfer, in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltene Angaben, die über die von den einschlägigen Vorschriften geforderten und, sofern einschlägig, die konkretisierenden Kriterien hinausgehen, inhaltlich zu prüfen, hat er dies in der Prüfungsplanung zu berücksichtigen und die Angaben in die weitere Prüfungsdurchführung einzubeziehen.

#### **Feststellung, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht prüfbare Angaben enthält**

30 Im Rahmen der Prüfungsplanung nach ISAE 3000 (Revised), Tz. 40 ff., hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht prüfbare Angaben enthält. Enthält die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht prüfbare Angaben, hat der Wirtschaftsprüfer die gesetzlichen Vertreter auf die möglichen Konsequenzen für den Vermerk über die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung hinzuweisen.

A30 *Bei Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung, die nicht prüfbar sind, kann ein Prüfungshemmnis abgewendet werden, indem die gesetzlichen Vertreter die Angaben so umformulieren, dass sie prüfbar sind. Andernfalls kann das Prüfungshemmnis Auswirkungen auf das Prüfungsurteil des Wirtschaftsprüfers haben.*



## 5.2. Besonderheiten bei der Wesentlichkeit

- 31 Falsche Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung, einschließlich fehlender Darstellungen, hat der Wirtschaftsprüfer als wesentlich anzusehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie einzeln oder insgesamt auf der Grundlage der in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen getroffene wirtschaftliche Entscheidungen von Adressaten beeinflussen können.
- A31 *Angaben müssen in der nichtfinanziellen Berichterstattung nur gemacht werden, wenn sie sowohl für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens als auch für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit des Unternehmens auf die nichtfinanziellen Aspekte erforderlich sind. Davon unbenommen bleibt die Verpflichtung des Wirtschaftsprüfers, Wesentlichkeitsüberlegungen zur Planung und Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung anzustellen.*
- 32 Bei den nach ISAE 3000 (Revised), Tz. 44, vorzunehmenden Wesentlichkeitsüberlegungen ist zu berücksichtigen, dass der Wirtschaftsprüfer die Wesentlichkeitsüberlegungen bei der Planung und Durchführung der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung zumindest auf Ebene der für die nichtfinanzielle Berichterstattung definierten Informationskategorien vorzunehmen hat.
- A32.1 *Die Anforderung, dass der Wirtschaftsprüfer Wesentlichkeitsüberlegungen vorzunehmen hat, bedeutet nicht, dass er Wesentlichkeitsgrenzen auf der betreffenden Ebene festlegen muss. Grund hierfür ist, dass Wesentlichkeitsgrenzen für qualitative Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung im Rahmen der Planung der Prüfung nicht festgelegt werden können. Sofern es sich bei einer wesentlichen Angabengruppe um einen kumulierten Betrag bzw. bei einer wesentlichen Einzelangabe um einen Betrag handelt, kann der Wirtschaftsprüfer es für erforderlich halten, hierfür eine eigene Wesentlichkeitsgrenze festzulegen.*
- A32.2 *Eine mögliche Grundlage für die Entscheidung darüber, ob in Einzelfällen Wesentlichkeitsüberlegungen auf Ebene bestimmter Angabengruppen bzw. auf Ebene einzelner Angaben erforderlich sind, ist die Homogenität bzw. Inhomogenität von Angaben innerhalb einer Informationskategorie.*
- A32.3 *Eine Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen für qualitative Angaben im Rahmen der Prüfungsplanung ist naturgemäß nicht möglich. Jedoch wird der Wirtschaftsprüfer bei der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung das Risiko wesentlicher falscher qualitativer Darstellungen berücksichtigen.*
- A32.4 *Die Berücksichtigung qualitativer Faktoren kann auch für die Art und Weise wichtig sein, in der die Informationen in der nichtfinanziellen Berichterstattung präsentiert werden. Wenn das Unternehmen die Informationen bspw. in Form von Grafiken, Diagrammen oder Bildern darstellt, kann die Beurteilung der Wesentlichkeit auch Überlegungen umfassen, ob die Verwendung unterschiedlicher Maßstäbe für die x- und y-Achse eines Diagramms zu wesentlich falschen oder irreführenden Informationen führen kann.*
- A32.5 *Quantitative Faktoren i.S. des ISAE 3000 (Revised), Tz. A97, bei Wesentlichkeitsüberlegungen beziehen sich auf das Ausmaß etwaiger falscher Darstellungen in Bezug auf die ausgewiesenen Beträge in den Informationskategorien, die:*
- *in Zahlen ausgedrückt werden oder*

- auf andere Weise mit numerischen Werten verbunden sind.

A32.6 Wenn quantitative Faktoren innerhalb einer Informationskategorie einschlägig sind, wird ohne die Festlegung einer Toleranzwesentlichkeit die Tatsache außer Acht gelassen, dass die Summe von nicht korrigierten und nicht aufgedeckten einzeln unwesentlichen falschen Darstellungen dazu führen kann, dass die quantitative Angabe wesentlich falsch dargestellt ist. Daher kann es bei der Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen für den Prüfer angemessen sein, eine Toleranzwesentlichkeit unterhalb der Wesentlichkeit als Grundlage für die Bestimmung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen.

### **5.3. Besonderheiten bei der Prüfungsdurchführung**

#### **5.3.1. Besonderheiten bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung**

##### **Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung**

- 33 Zur Adressierung der spezifischen Inhalte einer nichtfinanziellen Berichterstattung hat der Wirtschaftsprüfer über die in ISAE 3000 (Revised), Tz. 45 bis 46R, dargelegten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung hinaus insb. ein Verständnis zu erlangen von
- a. relevanten branchenbezogenen, regulatorischen und anderen externen Faktoren, einschließlich der anzuwendenden Kriterien.
  - b. der Art des Unternehmens, einschließlich der Art der Tätigkeiten, einschließlich
    - i. deren Auswirkungen auf die einzelnen Aspekte (Inside-Out-Perspektive),
    - ii. Änderungen der Art oder des Umfangs der Geschäftstätigkeit gegenüber der Vorperiode, einschließlich der Frage, wie sich dies auf die einzelnen Aspekte auswirkt,
    - iii. der Auswahl und Anwendung von Quantifizierungsmethoden und Berichterstattungspolitik.
  - c. der Auswirkung der Aspekte auf das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens (Outside-In-Perspektive).
  - d. den Anforderungen der geltenden Kriterien, die für Schätzungen relevant sind, einschließlich der damit verbundenen Angaben.
  - e. falls vorhanden, dem Ziel und der Strategie des Unternehmens in Bezug auf die Aspekte, und die damit verbundenen wirtschaftlichen, regulatorischen, physischen und Reputationsrisiken.
  - f. der Aufsicht über und der Verantwortung für die nichtfinanzielle Berichterstattung innerhalb des Unternehmens.
- 34 Die Prüfungshandlungen zur Erlangung eines Verständnisses von dem Unternehmen und seinem Umfeld sowie um die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu identifizieren und zu beurteilen, haben Folgendes zu umfassen:

- a. Befragung von Personen innerhalb des Unternehmens, die nach Einschätzung des Wirtschaftsprüfers über Informationen verfügen, die bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich hilfreich sind.
- b. Analytische Prüfungshandlungen.
- c. Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme.

A34.1 *Der Wirtschaftsprüfer legt den Umfang des Verständnisses und Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die erforderlich sind, um eine hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen, nach pflichtgemäßem Ermessen fest. Der Wirtschaftsprüfer würdigt vorrangig, ob das erlangte Verständnis ausreicht, um das in diesem IDW Prüfungsstandard angegebene Ziel zu erreichen. Die vom Wirtschaftsprüfer verlangte Tiefe des Gesamtverständnisses ist geringer als diejenige, über die das Management zur Leitung des Unternehmens verfügt.*

A34.2 *Die Erlangung eines Verständnisses und die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ist ein iterativer Prozess. Prüfungshandlungen zur Erlangung eines Verständnisses von dem Unternehmen und seinem Umfeld sowie zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen liefern jedoch für sich allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil.*

A34.3 *Obwohl der Wirtschaftsprüfer verpflichtet ist, alle in Tz. 34 genannten Prüfungshandlungen durchzuführen, um das erforderliche Verständnis von dem Unternehmen zu erlangen, ist er nicht verpflichtet, sämtliche Prüfungshandlungen für jeden einzelnen Teil des Verständnisses durchzuführen.*

#### *Analytische Prüfungshandlungen*

A34.4 *Analytische Prüfungshandlungen können dem Wirtschaftsprüfer dabei helfen, ungewöhnliche Vorgänge oder Ereignisse sowie Beträge, Kennzahlen und Trends zu identifizieren, die auf Sachverhalte hinweisen können, die Auswirkungen auf die Prüfung haben können. Ungewöhnliche oder unerwartete Relationen können den Wirtschaftsprüfer bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen unterstützen, insb. von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen.*

A34.5 *Analytische Prüfungshandlungen zur Erlangung eines Verständnisses von dem Unternehmen und seinem Umfeld und zur Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen können Sachverhalte des Unternehmens aufdecken, die dem Wirtschaftsprüfer unbekannt waren, und können dazu beitragen, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu beurteilen, um eine Grundlage für die Planung und Umsetzung von Reaktionen auf beurteilte Risiken zu schaffen. Analytische Prüfungshandlungen, die als Maßnahmen zur Risikobeurteilung durchgeführt wurden, können bspw. einschließen, Treibhausgasemissionen verschiedener Anlagen mit den Produktionszahlen für diese Anlagen zu vergleichen.*

A34.6 *Werden jedoch bei derartigen analytischen Prüfungshandlungen hoch aggregierte Daten genutzt (was bei analytischen Prüfungshandlungen, die zur Risikobeurteilung durchgeführt werden, der Fall sein kann), geben die Ergebnisse dieser analytischen Prüfungshandlungen lediglich einen allgemeinen ersten Hinweis auf die Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen falschen Darstellung.*

#### *Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme*

- A34.7 *Beobachtung besteht darin, sich von anderen Personen durchgeführte Prozesse oder Verfahren anzusehen (bspw. die Beobachtung der Kalibrierung von Überwachungsgeräten durch das Personal des Unternehmens durch den Wirtschaftsprüfer oder der Durchführung von Kontrollaktivitäten). Die Beobachtung liefert Prüfungsnachweise über die Durchführung eines Prozesses oder Verfahrens, ist jedoch beschränkt auf den Zeitpunkt, an dem sie stattfindet, und durch die Tatsache, dass das Beobachtetwerden die Art und Weise der Durchführung des Prozesses oder Verfahrens beeinflussen kann.*
- A34.8 *Die Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme umfasst*
- a. *die Untersuchung von internen oder externen Aufzeichnungen oder Dokumenten in Papier- oder elektronischer Form oder auf anderen Medien, bspw. Kalibrierungsprotokolle eines Überwachungsgeräts. Die Einsichtnahme in Aufzeichnungen und Dokumente liefert, je nach deren Art und Quelle, Prüfungsnachweise von unterschiedlichem Verlässlichkeitsgrad; bei internen Aufzeichnungen und Dokumenten hängt der Verlässlichkeitsgrad auch von der Wirksamkeit der Kontrollen über ihre Erstellung ab; oder*
  - b. *die physische Untersuchung bspw. eines Kalibriergeräts.*
- A34.9 *Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme können die Befragungen des Managements sowie weiterer Personen unterstützen und auch Informationen über das Unternehmen und sein Umfeld liefern. Beispiele für solche Prüfungshandlungen sind Beobachtung und Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme von*
- *betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens,*
  - *internen Dokumenten (z.B. Pläne und Strategien zur Vermeidung von Emissionen), Aufzeichnungen (z.B. Kalibrierungsprotokolle und Ergebnisse von Prüflaboren) und Handbüchern zu Verfahren der Informationsbeschaffung und zum IKS,*
  - *Berichten, die für das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen erstellt werden, wie interne oder externe Berichte über die Umweltmanagementsysteme der Organisation,*
  - *Berichten, die vom Management (z.B. Quartalsberichte und Zwischenabschlüsse) und von den für die Überwachung Verantwortlichen (z.B. Protokolle über Aufsichtsratssitzungen) erstellt wurden.*
- 35 Der Wirtschaftsprüfer hat festzulegen, ob es unter den Umständen des Auftrags erforderlich ist, Prüfungshandlungen vor Ort in bedeutsamen Standorten des Unternehmens oder dessen Lieferkette durchzuführen.

### **Erlangung eines Verständnisses von den Komponenten des IKS**

- 36 Bei der Erlangung eines Verständnisses über das IKS nach ISAE 3000 (Revised), Tz. 47R, für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung hat der Wirtschaftsprüfer dieses Verständnis für sämtliche Aspekte zu erlangen.
- 37 Der Wirtschaftsprüfer hat ein Verständnis zu erlangen von den folgenden Komponenten des IKS des Unternehmens, die für sämtliche Aspekte der nichtfinanziellen Berichterstattung relevant sind:
- a. Kontrollumfeld

- b. Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
  - c. Informationssystem, einschließlich der zugehörigen Geschäftsprozesse, und die Kommunikation der Rollen und Zuständigkeiten bei der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie Verantwortlichkeiten und bedeutsame Sachverhalte im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung
  - d. für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung relevante Kontrollaktivitäten, d.h. diejenigen, die der Wirtschaftsprüfer als notwendig erachtet zu verstehen, um die Risiken von wesentlichen falschen Darstellungen auf Aussageebene zu beurteilen und weitere Prüfungshandlungen als Reaktion auf die Risiken festzulegen. Eine Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung erfordert nicht das Verständnis von sämtlichen Kontrollaktivitäten für alle Informationskategorien oder für jede dafür relevante Aussage
  - e. Überwachung des IKS.
- 38 Bei der Erlangung des Verständnisses gemäß Tz. 37 hat der Wirtschaftsprüfer die angemessene Ausgestaltung dieser Kontrollen zu beurteilen und festzustellen, ob sie implementiert wurden, indem er über die Befragung der für die nichtfinanzielle Berichterstattung verantwortlichen Mitarbeiter des Unternehmens hinaus Prüfungshandlungen durchführt.
- A38.1 *Wenn ein Unternehmen seinen Prozess zur Ermittlung von Nachhaltigkeitsthemen und die getroffenen Entscheidungen dokumentiert hat, kann die Dokumentation einen nützlichen Ausgangspunkt für die Überlegungen des Wirtschaftsprüfers darstellen. Liegt eine solche Dokumentation nicht vor, kann der Wirtschaftsprüfer den Prozess des Unternehmens möglicherweise durch Befragungen der in die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung eingebundenen Mitarbeiter nachvollziehen. Wenn das Unternehmen keinen angemessenen Prozess zur Bestimmung der Inhalte der nichtfinanziellen Berichterstattung durchgeführt hat, kann es notwendig sein, dass der Wirtschaftsprüfer abwägt, ob dies darauf hindeutet, dass die Voraussetzungen für die Auftragsannahme nicht alle gegeben sind.*
- A38.2 *Das IKS kann in Abhängigkeit von Größe und Komplexität eines Unternehmens unterschiedlich stark formalisiert sein.*
- 39 Der Wirtschaftsprüfer hat für wesentliche prognostische Angaben ein Verständnis zu erlangen von den Kontrollen einschließlich des Prozesses, den die gesetzlichen Vertreter zur Identifizierung und bei der Ermittlung von prognostischen Angaben zugrunde legen, einschließlich
- a. der bei der Ermittlung von prognostischen Angaben angewandten Methode, nebst Datenerfassung und -aufbereitung sowie, soweit vorhanden, des angewandten Prognosemodells;
  - b. der Annahmen, die den prognostischen Angaben zugrunde liegen;
  - c. der Frage, ob die gesetzlichen Vertreter einen Sachverständigen hinzugezogen haben;
  - d. der Frage, ob gegenüber dem unmittelbar vorangegangenen Zeitraum die Methoden zur Ermittlung der prognostischen Angaben geändert wurden oder hätten geändert werden sollen und die Begründung dafür;
  - e. der Frage, ob und – soweit zutreffend – wie die gesetzlichen Vertreter die Auswirkung einer Prognoseunsicherheit beurteilt haben.
- 40 Der Wirtschaftsprüfer hat die für vorhergehende Geschäftsjahre berichteten Prognosen mit den tatsächlichen Ergebnissen zu vergleichen.

- A40 *Der Vergleich der für vorhergehende Geschäftsjahre berichteten Prognosen mit den tatsächlichen Ergebnissen erfolgt, um Nachweise über die allgemeine Verlässlichkeit der vom Unternehmen verwendeten Methoden zur Ermittlung von Prognosen zu erlangen, und nicht um die Einschätzungen der Prüfung der Vorjahre auf Basis der damals vorhandenen Informationen in Frage zu stellen.*

### **Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung**

- 41 Wenn der Auftragsverantwortliche andere Aufträge für das Unternehmen durchgeführt hat, hat er zu berücksichtigen, ob die erhaltenen Informationen relevant sind für die Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung.
- 42 Der Wirtschaftsprüfer hat das Management und ggf. andere Personen innerhalb des Unternehmens zu befragen, um festzustellen, ob sie Kenntnis von tatsächlichen, vermuteten oder angeblichen Betrugsfällen oder Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften haben, die die nichtfinanzielle Berichterstattung betreffen.
- 43 Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen nach ISAE 3000 (Revised), Tz. 48R(a), hat der Wirtschaftsprüfer diese Risiken auf Ebene der nichtfinanziellen Berichterstattung insgesamt, auf Ebene der Informationskategorien und auf Aussageebene zu identifizieren und zu beurteilen, um eine Grundlage für die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu schaffen.
- A43.1 *Aussagen werden vom Wirtschaftsprüfer bei einem Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit verwendet, um die verschiedenen Arten möglicher falscher Darstellungen zu würdigen.*
- A43.2 *Aussagearten, die der Wirtschaftsprüfer bei der Beurteilung des Auftretens möglicher falscher Darstellungen heranzieht, können wie folgt kategorisiert werden:*
- a. *Eintritt: Die angegebenen Informationen im Rahmen der nichtfinanziellen Berichterstattung sind aufgetreten und beziehen sich auf das berichtende Unternehmen.*
  - b. *Genauigkeit: Die quantitativen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung wurden ordnungsgemäß erfasst.*
  - c. *Abgrenzung: Die nichtfinanziellen Informationen wurden im richtigen Berichtszeitraum erfasst.*
  - d. *Vollständigkeit: Sämtliche Sachverhalte, die in der nichtfinanziellen Berichterstattung anzugeben sind, sind angegeben.*
  - e. *Richtigkeit: Die Beschreibung des Sachverhalts bzw. diesbezügliche Zahlenangaben sind vorhanden und richtig.*
  - f. *Darstellung: Die Angaben über Sachverhalte sind an der entsprechenden Stelle der nichtfinanziellen Berichterstattung angegeben, auf angemessene Weise aggregiert bzw. disaggregiert sowie relevant und verständlich.*
- 44 Bei dieser Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Wirtschaftsprüfer zumindest die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- a. die Wahrscheinlichkeit einer absichtlichen falschen Darstellung in der nichtfinanziellen Berichterstattung;
  - b. die Wahrscheinlichkeit der Nichteinhaltung der Bestimmungen der Gesetze und anderen Rechtsvorschriften, von denen allgemein anerkannt ist, dass sie sich direkt auf den Inhalt der nichtfinanziellen Berichterstattung auswirken;
  - c. wesentliche wirtschaftliche oder regulatorische Veränderungen;
  - d. die Art des Betriebs;
  - e. die Art der Quantifizierungsmethoden sowie der Grad der Subjektivität bei der Quantifizierung von Nachhaltigkeitsinformationen;
  - f. wie das Unternehmen wesentliche Schätzungen vornimmt und auf welchen Daten diese beruhen.
- 45 Bei der nach Tz. 43 geforderten Identifizierung und Beurteilung hat der Wirtschaftsprüfer die mit prognostischen Angaben verbundene Prognoseunsicherheit zu berücksichtigen.

### **5.3.2. Besonderheiten bei den Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen**

#### **5.3.2.1. Reaktionen auf Aussageebene in Bezug auf sämtliche Informationskategorien**

- 46 Der Wirtschaftsprüfer hat über die in ISAE 3000 (Revised), Tz. 48R(b), dargestellten Reaktionen hinaus die Wirksamkeit der für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung eingerichteten internen Kontrollen für bestimmte Informationskategorien zu beurteilen, wenn er auf Grundlage der Risikobeurteilung
- a. zu dem Ergebnis gelangt, dass durch aussagebezogene Prüfungshandlungen allein keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden können, oder
  - b. bei der Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen von der Wirksamkeit der Kontrollen ausgeht.
- A46.1 *Es kann sein, dass aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichend sind, um Nachweise über qualitative Informationen zu erlangen, da sie möglicherweise keinen Nachweis für das Vorhandensein, die Vollständigkeit oder Neutralität der betreffenden Informationen erbringen.*
- A46.2 *Bei den Kontrollen kann der Wirtschaftsprüfer bspw. berücksichtigen:*
- *Kontrollen, die eine Aufgabentrennung zwischen den am Prozess der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beteiligten Personen vorschreiben, soweit dies der Größe des Unternehmens angemessen ist, z.B. eine Trennung zwischen denjenigen, die die Informationen erstellen, und denjenigen, die sie überprüfen;*
  - *Kontrollen, die den Ersteller daran hindern, die zugrunde liegenden Daten-, Informations- oder Dokumentationsquellen, die der Wirtschaftsprüfer als Nachweis verwenden würde, in unangemessener Weise zu verändern;*
  - *Kontrollen zur Identifizierung von Geschäftsvorfällen, Ereignissen und Vorgängen und zu ihrer vollständigen, genauen und zeitgerechten Erfassung sowie zu ihrer angemessenen Klassifizierung;*

- *Kontrollen über die Wartung von Messgeräten, z.B. um sicherzustellen, dass sie kalibriert sind und nicht manipuliert werden können;*
  - *IT-Kontrollen zur Unterstützung der Sicherheit, Robustheit, Zuverlässigkeit und angemessenen Wartung relevanter IT-Systeme, z.B. durch eingeschränkten physischen und logischen Zugang, sowie Kontrollen zur Datensicherung und Notfallwiederherstellung;*
  - *Kontrollen, die der Anfälligkeit für eine einseitige Ausrichtung des Managements entgegenwirken, die bei der Entwicklung oder Anwendung der Mess- oder Bewertungsgrundlagen und anderer Berichterstattungsgrundsätze auftreten kann.*
- 47 Falls Abweichungen von den Kontrollen aufgedeckt werden, auf die sich der Wirtschaftsprüfer zu verlassen beabsichtigt, hat er spezifische Befragungen durchzuführen, um diese Sachverhalte und ihre möglichen Konsequenzen zu verstehen, und festzustellen, ob:
- a. die durchgeführten Funktionsprüfungen eine angemessene Grundlage darstellen, um sich auf diese Kontrollen zu verlassen;
  - b. zusätzliche Funktionsprüfungen notwendig sind oder
  - c. den potenziellen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch andere Prüfungshandlungen begegnet werden muss.
- 48 Der Wirtschaftsprüfer hat weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, deren Art, zeitliche Einteilung und Umfang auf den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene basieren und auf diese ausgerichtet sind. Es ist nicht notwendig, Reaktionen auf beurteilte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene durchzuführen, wenn diese beurteilten Risiken ein vertretbar niedriges Maß nicht übersteigen.
- 49 Der Wirtschaftsprüfer hat analytische Prüfungshandlungen oder Einzelfallprüfungen in Bezug auf die einzelnen Informationskategorien durchzuführen. Dabei ist zu beachten, dass der Übergang zwischen einem Sachverhalt innerhalb einer Informationskategorie oder einer separaten Informationskategorie fließend sein kann.
- A49 *Aus der Anforderung der Tz. 49 ergibt sich, dass die Aussagearten in Bezug auf jede Informationskategorie i.S. der Tz. 17i. i.V.m. Tz. A17 anzuwenden sind, sofern relevant.*
- 50 Verwendet der Wirtschaftsprüfer eine Stichprobe, hat er bei der Gestaltung der Stichprobe den Zweck des Verfahrens und die Merkmale der Grundgesamtheit, aus der die Stichprobe gezogen wird, zu berücksichtigen.
- 51 Der Wirtschaftsprüfer hat angemessen auf dolose Handlungen oder den Verdacht doloser Handlungen und die Nichteinhaltung oder vermutete Nichteinhaltung von Gesetzen oder Vorschriften, die während des Auftrags identifiziert werden, zu reagieren.
- 52 Nutzt das Unternehmen in Übereinstimmung mit § 289d HGB ein Rahmenwerk oder Teile von Rahmenwerken zur Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung, hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob das oder die Rahmenwerke in der nichtfinanziellen Berichterstattung angegeben wurde(n). Nutzt das Unternehmen kein Rahmenwerk, hat er festzustellen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung eine entsprechende Begründung gemäß § 289d Satz 2 HGB enthält. Der Wirtschaftsprüfer hat ferner festzustellen, ob die etwaigen erforderlichen konkretisierenden Kriterien angemessen angegeben wurden.



- 53 Der Wirtschaftsprüfer hat im Einzelfall zu würdigen, ob Verfahren der externen Bestätigung als aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen sind.
- 54 Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen haben auch den Abgleich oder die Abstimmung von Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung mit den ihnen zugrunde liegenden Unterlagen des Unternehmens zu umfassen.
- 55 Der Wirtschaftsprüfer hat festzustellen, ob Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen in Einklang mit den Angaben im Lagebericht und im Abschluss und ggf. mit denen im Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB jeweils des Geschäftsjahres, auf das sich auch die nichtfinanzielle Berichterstattung bezieht, stehen.
- A55 *Der Wirtschaftsprüfer wird finanzielle Angaben bspw. aus dem Lagebericht und dem Abschluss desselben Geschäftsjahres, auf das sich auch die nichtfinanzielle Berichterstattung bezieht, mit denen in der nichtfinanziellen Berichterstattung abstimmen. Ferner kann der Wirtschaftsprüfer im Lagebericht enthaltene Ausführungen zu den einzelnen Informationskategorien i.S.v. IDW PS 350 n.F. (10.2021), bspw. zu den Zielen und Strategien und im Prognosebericht auf Konsistenz mit den in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Angaben beurteilen.*
- 56 Der Wirtschaftsprüfer hat für vergangenheitsorientierte Angaben, mit Ausnahme derer, die bereits gemäß der Tz. 54 ausreichend behandelt werden, anhand ausreichender geeigneter Nachweise zu beurteilen, ob diese Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.
- 57 Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, ob die in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Angaben entsprechend dem Grundsatz der Informationsabstufung für das Verständnis der Adressaten ausreichend und geeignet sind und mit dem bei der Prüfung erlangten Verständnis von der Geschäftstätigkeit sowie dem Umfeld des Unternehmens in Einklang stehen.
- Zukunftsorientierte Angaben*
- 58 Der Wirtschaftsprüfer hat zukunftsorientierte Angaben (Prognosen oder Projektionen) in der nichtfinanziellen Berichterstattung unter Berücksichtigung der Tz. 59 bis 66 zu beurteilen. Dabei hat er zu beachten, dass die Tz. 61, 62 und 64 für Projektionen nicht einschlägig sind.
- A58.1 *Zukunftsorientierte Angaben können beschreiben:*
- a. *Ereignisse oder Handlungen, die zu einem späteren Zeitpunkt beobachtbar sein werden; oder*
  - b. *hypothetische Ereignisse oder Handlungen, die möglicherweise nicht eintreten.*
- A58.2 *Der Unterschied zwischen beobachtbaren und hypothetischen Informationen wird durch den Unterschied zwischen einer Prognose und einer Projektion veranschaulicht:*
- a. *Eine Prognose wird auf der Grundlage von Annahmen über künftige Ereignisse erstellt, die das Management zum Zeitpunkt der Erstellung der Informationen erwartet (Annahmen auf der Grundlage der besten Schätzung), und über die Maßnahmen, die das Management voraussichtlich ergreifen wird.*
  - b. *Eine Projektion basiert auf hypothetischen Annahmen über künftige Ereignisse und Maßnahmen des Managements, von denen nicht unbedingt erwartet wird, dass sie eintreten, oder auf einer Kombination aus hypothetischen Annahmen und bestmöglichen*

*Schätzungen. Solche Informationen veranschaulichen die möglichen Folgen zum Zeitpunkt der Erstellung der Informationen, wenn die Ereignisse und Maßnahmen eintreten würden. Dies kann auch als Szenarioanalyse bezeichnet werden.*

- 59 Der Wirtschaftsprüfer hat sich die den zukunftsorientierten Angaben zugrunde liegenden Annahmen vom Unternehmen darlegen zu lassen. Dies umfasst auch Informationen darüber, warum ggf. alternative Annahmen verworfen wurden oder wie auf andere Weise mit Prognoseunsicherheiten umgegangen worden ist.
- A59 *Den prognostischen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung liegen Annahmen des Unternehmens zugrunde, z.B. bezüglich des künftigen Klimawandels und der weiteren Entwicklung des Unternehmens in Bezug auf die Aspekte. Oftmals wird das Unternehmen zur Darlegung dieser Annahmen dem Wirtschaftsprüfer schriftliche Nachweise vorlegen.*
- 60 Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, welche der der jeweiligen zukunftsorientierten Angabe zugrunde liegenden Annahmen bedeutsam sind und ob die wesentlichen Annahmen in der nichtfinanziellen Berichterstattung in angemessener Weise vollständig dargestellt sind.
- A60 Der Wirtschaftsprüfer kann es für notwendig erachten, unter den gegebenen Umständen weitere Prüfungshandlungen durchzuführen und bspw. festzustellen, wie das Unternehmen die Schätzung vorgenommen hat und welche Daten ihr zugrunde liegen. Dabei kann der Wirtschaftsprüfer beurteilen, ob die Methode der Quantifizierung und die vom Unternehmen verwendeten Annahmen unter den gegebenen Umständen angemessen sind.
- 61 Auf der Grundlage der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob:
- a. das Unternehmen die Anforderungen der anzuwendenden Kriterien, die für Schätzungen relevant sind, angemessen angewandt hat; und
  - b. die Methoden für die Schätzungen angemessen sind und stetig angewandt wurden und ob etwaige Änderungen der berichteten Schätzungen oder der Methoden für ihre Erstellung gegenüber der vorangegangenen Periode unter den gegebenen Umständen angemessen sind.
- A61 *Eine Annahme, die bei der Ermittlung einer zukunftsorientierten Angabe in der nichtfinanziellen Berichterstattung getroffen wird, kann dann als bedeutsam erachtet werden, wenn eine begründete Änderung der Annahme einen wesentlichen Einfluss auf die zukunftsorientierte Angabe in der nichtfinanziellen Berichterstattung hat. Die Änderung einer Annahme einer Prognose ist dann begründet, wenn sie innerhalb der als vertretbar eingeschätzten Ausprägungen liegt, die überwiegend wahrscheinlich, d.h. eher wahrscheinlich als unwahrscheinlich ist.*
- 62 Der Wirtschaftsprüfer hat vor dem Hintergrund der Tz. 60 die bedeutsamen Annahmen für Prognosen auf Basis von ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweisen nachzuvollziehen und die Vertretbarkeit dieser Annahmen zu beurteilen. Ferner hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob diese Annahmen mit seinen während der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang stehen. Sind für die Beurteilung dieser Annahmen besondere Fachkenntnisse notwendig, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, hat der Wirtschaftsprüfer festzulegen, ob die Tätigkeit eines Sachverständigen zu nutzen ist. Bei der Beurteilung der bedeutsamen Annahmen hat der Wirtschaftsprüfer zu würdigen, ob die gesetzlichen Vertreter konkrete Pläne haben und in der Lage sind, die in den Annahmen implizit enthaltenen Maß-

nahmen umzusetzen, und dass den Annahmen insgesamt keine einseitige Ermessensausübung zugrunde liegt, die dazu führt, dass prognostische Angaben wesentlich falsch dargestellt werden. Sofern der Eintritt bedeutsamer Annahmen nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit erwartet wird, hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung alternative Darstellungen und ihre Auswirkungen enthält, um die Schwankungsbreite der vom Unternehmen erwarteten Entwicklungen ausreichend darzustellen und zu erläutern.

- A62.1 *Bei der Beurteilung der Vertretbarkeit von bedeutsamen Annahmen der Prognosen wird der Wirtschaftsprüfer oft intersubjektiv nachvollziehbare Ausprägungen der Annahmen berücksichtigen und beurteilen, ob die bedeutsamen Annahmen des Unternehmens innerhalb dieser Ausprägungen liegen. Dabei kann es u.a. auf die intersubjektive Nachvollziehbarkeit von Ursache-Wirkungs-Beziehungen ankommen. So kann z.B. eine Trendextrapolation nur dann als sinnvoll anzusehen sein, wenn von einer relativen Konstanz der unterstellten Ursache-Wirkungs-Beziehung ausgegangen werden kann und sich die wesentlichen Einflussgrößen nicht grundlegend geändert haben (etwa das Produktprogramm bei einer Prognose von Treibhausgasemissionen im Rahmen der Beschreibung der wesentlichen Risiken, die mit der eigenen Geschäftstätigkeit verbunden sind).*
- A62.2 *In die Beurteilung der Vertretbarkeit der Annahmen für Prognosen des Unternehmens, die der Unternehmensplanung zugrunde liegen, kann der Wirtschaftsprüfer Brancheninformationen oder andere unternehmensexterne Quellen einbeziehen. Weichen die der Unternehmensplanung zugrunde liegenden Annahmen deutlich von Branchen- oder Markttrends ab, kommt der Untersuchung, ob das Unternehmen diese Abweichung intersubjektiv nachvollziehbar begründen kann, eine erhöhte Bedeutung zu. In diesem Zusammenhang kann der Wirtschaftsprüfer bspw. die Umsetzbarkeit von Maßnahmen beurteilen, mit denen das Unternehmen seine Planung unterlegt hat, um die von ihm prognostizierte Entwicklung zu erreichen.*
- A62.3 *Eine einseitige Ermessensausübung kann dann vorliegen, wenn mehrere vom Unternehmen verwendete Annahmen für Prognosen bei deren isolierter Betrachtung z.B. gerade noch am vertretbaren Rand jeweils intersubjektiv nachvollziehbarer Ausprägungen liegen, es dagegen in der Gesamtschau als unwahrscheinlich erscheint, dass diese Annahmen gleichzeitig eine sehr positive Ausprägung annehmen.*
- A62.4 *Der Eintritt bedeutsamer Annahmen für Prognosen ist auch dann nicht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu erwarten, wenn keines von mehreren Szenarien eine überwiegende Eintrittswahrscheinlichkeit aufweist. Wenn z.B. für eine Annahme drei Szenarien vorliegen, deren Eintrittswahrscheinlichkeiten mit 25 %, 35 % und 40 % eingeschätzt werden, kann für kein Szenario eine überwiegende Wahrscheinlichkeit angenommen werden.*
- A62.5 *Bei der Beurteilung alternativer Darstellungen und ihrer Auswirkungen kann der Wirtschaftsprüfer ggf. selbst intersubjektiv nachvollziehbare Ausprägungen der Annahmen ermitteln (z.B. mittels Szenariorechnungen).*
- 63 *Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, ob die zukunftsorientierten Angaben aus den ihnen zugrunde liegenden Annahmen sachgerecht abgeleitet wurden.*
- A63 *Zukunftsorientierte Angaben sind aus den ihnen zugrunde liegenden Annahmen dann sachgerecht abgeleitet, wenn die Ableitung sachlogisch und rechnerisch nachvollziehbar ist sowie*

*die Annahmen und die aus ihnen abgeleiteten zukunftsorientierten Angaben widerspruchsfrei sind.*

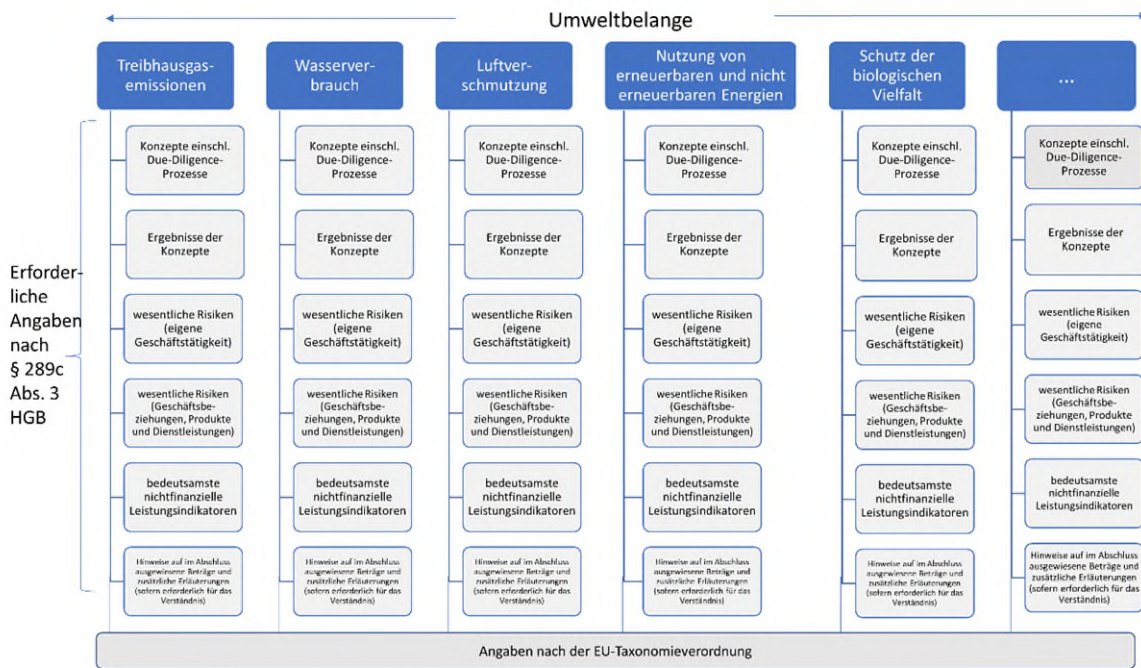
- 64 Zur Einschätzung der Prognosesicherheit der Planungen des Unternehmens hat der Wirtschaftsprüfer einen Vergleich der Unternehmensplanungen der Vorjahre oder der Vorjahreslageberichte mit der tatsächlich eingetretenen Entwicklung vorzunehmen. Soweit sich die Prognosen des Unternehmens in der Vergangenheit deutlich von der tatsächlich eingetretenen Entwicklung unterscheiden, hat sich der Wirtschaftsprüfer ein Verständnis für die Ursachen der Abweichungen zu verschaffen und zu beurteilen, ob aktuelle Prognosen des Unternehmens vor diesem Hintergrund vertretbar sind.
- A64 *Auch wenn prognostische Angaben sachgerecht aus den ihnen zugrunde liegenden Annahmen abgeleitet sind, können im Nachhinein die tatsächlichen Entwicklungen von den Prognosen abweichen. In diesem Zusammenhang hat der Wirtschaftsprüfer im Rahmen von ISAE 3000 (Revised), Tz. 61, zu untersuchen, ob sich bis zum Prüfungszeitpunkt Anhaltspunkte dafür ergeben haben, inwieweit die nach dem Ende des Berichterstattungszeitraums tatsächlich eingetretene Entwicklung die Unternehmensplanung bestätigt oder in Frage stellt.*
- 65 Der Wirtschaftsprüfer hat zusätzlich festzustellen, ob zukunftsorientierte Angaben vom Unternehmen unmissverständlich als solche gekennzeichnet sind, und zu würdigen, inwieweit insb. bei wertenden Aussagen des Unternehmens durch Darstellungsform und Wortwahl möglicherweise ein falsches Bild der tatsächlich vom Unternehmen erwarteten Verhältnisse vermittelt wird.
- A65 *Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen wird vom Wirtschaftsprüfer nicht abgegeben. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen. Dies ist insb. darauf zurückzuführen, dass die mit Annahmen verbundene Unsicherheit erheblich zunimmt, je weiter die den Annahmen zugrunde liegenden Ereignisse in der Zukunft liegen.*
- 66 Für Projektionen zugrunde liegende Annahmen hat sich der Wirtschaftsprüfer zu vergewissern, dass diese in Einklang mit dem Zweck der Projektion sind und dass keine Gründe zur Auffassung führen, dass diese Annahmen eindeutig unrealistisch sind.

#### *Sachverhalte*

- 67 Da es sich bei den in § 289c Abs. 2 HGB genannten Sachverhalten nach dem Gesetzeswortlaut lediglich um Beispiele für mögliche Themen innerhalb der Aspekte handelt, hat der Wirtschaftsprüfer die Vollständigkeit der Angaben im Zusammenhang mit dem vom Unternehmen verfolgten Prozess zur Identifizierung berichtspflichtiger Sachverhalte zu beurteilen. Nicht sämtliche Sachverhalte werden für alle Unternehmen relevant sein. Der Wirtschaftsprüfer hat auch den Prozess zur vollständigen Identifizierung der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen bedeutsamen Wirtschaftsaktivitäten und die Vollständigkeit der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung zu beurteilen.
- A67 *Die Angaben sind vollständig, wenn die nichtfinanzielle Berichterstattung die Angaben enthält, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie die Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekte erforderlich sind (vgl. Tz. A17). Anhaltspunkte für eine Vollständigkeit der Angaben bieten die Beispiele in § 289c Abs. 2 und 3 HGB sowie die Ausführungen in DRS 20.*

**5.3.2.2. Besondere Reaktionen auf Aussageebene für ausgewählte Informationskategorien der nichtfinanziellen Berichterstattung**

- 68 Der Wirtschaftsprüfer hat festzustellen, ob die gesetzlich geforderte Beschreibung des Geschäftsmodells sowie die geforderten Angaben zu den Informationskategorien einschließlich der Angaben nach der EU-Taxonomieverordnung (vgl. Tz. 17i. und A17) – sofern relevant – gemacht wurden und ob sie mit anderen ihm zur Kenntnis gelangten relevanten Informationen in Einklang stehen.
- 69 Der Wirtschaftsprüfer hat zu würdigen, ob die Aspekte mehrere Sachverhalte umfassen. Sofern das Unternehmen die Angaben gemäß § 289c Abs. 3 HGB für einzelne Sachverhalte macht, hat der Wirtschaftsprüfer die Angaben auf Sachverhaltsebene zu beurteilen.
- A69 *Jeder Aspekt kann einen oder mehrere Sachverhalte umfassen. Beispiele für verschiedene Sachverhalte, die die Aspekte umfassen können, gibt § 289c Abs. 2 HGB (vgl. auch Tz. 67). Wie in der folgenden grafischen Darstellung durch den Kasten mit „...“ dargelegt, sind weitere Sachverhalte möglich. Die in Tz. A17 dargestellte Matrix zu den Informationskategorien erweitert sich entsprechend, wenn das Unternehmen Angaben zu Sachverhalten macht. Dies wird im Folgenden in Bezug auf den Aspekt Umweltbelange beispielhaft dargestellt.*



Beispiele von Sachverhalten für den Aspekt Umweltbelange

*Geschäftsmodell*

- 70 Der Wirtschaftsprüfer hat festzustellen, ob die Beschreibung des Geschäftsmodells in Einklang mit den Aspekten steht.

*Verfolgte Konzepte einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse*

- 71 Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, ob das Unternehmen unter den gegebenen Umständen realistischerweise in der Lage ist, die für die Aspekte gesetzten Ziele (sofern einschlägig je Sachverhalt) umzusetzen. Zu diesem Zweck hat der Wirtschaftsprüfer

- a. die Angaben über Inhalt und Zeitbezug der Ziele – sofern durch das Unternehmen festgelegt – zu beurteilen. Dabei hat er auch zu beurteilen, ob die festgelegten Ziele in Einklang mit der Strategie und dem Geschäftsmodell des Unternehmens stehen.
  - b. die Maßnahmen, die vom Unternehmen zur jeweiligen Zielerreichung festgelegt wurden, daraufhin zu beurteilen, ob sie zur Zielerreichung geeignet und ob die zugrunde liegenden Annahmen ausreichend begründet sind.
  - c. festzustellen, ob diese Maßnahmen implementiert wurden.
- 72 Der Wirtschaftsprüfer hat etwaige von dem Unternehmen beschriebene Due-Diligence-Prozesse daraufhin zu beurteilen, ob:
- a. die Beschreibung der vom Unternehmen festgelegten internen Kontrollen den Due-Diligence-Prozessen entspricht.
  - b. die festgelegten internen Kontrollen geeignet sind, bestehende oder mögliche negative Auswirkungen in Bezug auf einen berichtspflichtigen Aspekt bzw. Sachverhalt zu erkennen, zu verhindern oder abzuschwächen und
- festzustellen, ob die festgelegten internen Kontrollen implementiert wurden. Dies gilt auch für Due-Diligence-Prozesse bezüglich der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer, sofern einschlägig.

#### *Ergebnisse der Konzepte*

- 73 Der Wirtschaftsprüfer hat festzustellen, ob die Angaben über die Ergebnisse der Konzepte zu den Aspekten unter Beachtung der Aussagearten (vgl. Tz. 43) angemessen sind.
- A73 *Als Ergebnis kann insb. das Ausmaß der Zielerreichung durch die implementierten Maßnahmen bzw. der Stand der Maßnahmenrealisierung in Frage kommen.*

#### *Nichtverfolgung von Konzepten*

- 74 Der Wirtschaftsprüfer hat, sofern einschlägig, die Erläuterungen über nicht verfolgte Konzepte zu den Aspekten zu würdigen. Dabei hat der Wirtschaftsprüfer die Gründe für die Nichtverfolgung von Konzepten nachzuvollziehen und festzustellen, ob die Angaben über nicht verfolgte Konzepte klar und begründet sind.

#### *Wesentliche Risiken*

- 75 Im Rahmen der Beurteilung, ob die wesentlichen Risiken hinsichtlich der Aspekte vollständig in der nichtfinanziellen Berichterstattung angegeben sind (§ 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB), hat der Wirtschaftsprüfer zu würdigen, ob die dargestellten Risiken mit anderen ihm zur Kenntnis gelangten relevanten Informationen in Einklang stehen.
- A75 *Andere dem Wirtschaftsprüfer zur Kenntnis gelangte relevante Informationen zu den dargestellten Risiken können bspw. sein:*
- a. *der Abschluss und Lagebericht desselben Geschäftsjahres, auf das sich die nichtfinanzielle Berichterstattung bezieht*
  - b. *Informationen aus Vorstands-/Geschäftsführungs- und Aufsichtsratssitzungsprotokollen*
  - c. *Veröffentlichungen über gesamtwirtschaftliche und branchenspezifische Risiken*
  - d. *Analystenberichte*
  - e. *Wertpapierprospekte.*

- 76 Der Wirtschaftsprüfer hat die Tragweite (Eintrittswahrscheinlichkeit und potenzielle Auswirkungen) der ihm bekannten Risiken i.S.v. § 289c Abs. 3 Nr. 3 und 4 HGB anhand geeigneter Informationen nachzuvollziehen. Unter Berücksichtigung der Tragweite hat er zu beurteilen, ob die wesentlichen Risiken zutreffend in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellt und beurteilt sind. Hierzu hat er zu würdigen, ob diese Risiken in der nichtfinanziellen Berichterstattung durch die Verdeutlichung ihrer Tragweite ausreichend analysiert und beurteilt werden.
- A76.1 *Die Wesentlichkeit eines Risikos wird sich regelmäßig aus der gemeinsamen Betrachtung von Eintrittswahrscheinlichkeit und potenziellen Auswirkungen (Tragweite) ergeben. So wird bspw. ein Risiko mit einer niedrigen Eintrittswahrscheinlichkeit und geringen Auswirkungen grundsätzlich kein wesentliches Risiko für Zwecke der nichtfinanziellen Berichterstattung darstellen. Demgegenüber werden Risiken mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit und schwerwiegenden Auswirkungen grundsätzlich als wesentlich anzusehen sein. In den Bereichen zwischen diesen Extremfällen wird die Qualifizierung als wesentliches Risiko einzelfallabhängig erfolgen.*
- A76.2 *Bei der Beurteilung, ob die wesentlichen Risiken zutreffend in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellt und beurteilt sind, können bspw. auch eine für die Berichterstattung in der nichtfinanziellen Berichterstattung vorgenommene Aggregation von Einzelrisiken oder der Verzicht auf eine Angabe von Risiken unterhalb eines vom Unternehmen festgelegten Schwellenwerts relevante Einflussfaktoren sein. Dies ist bspw. der Fall, wenn ein vom Unternehmen festgelegter Schwellenwert bei Berücksichtigung des Kumulationsrisikos von Einzelrisiken unangemessen hoch angesetzt wurde.*
- Bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren*
- 77 Bezüglich der in der nichtfinanziellen Berichterstattung angegebenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren hat der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob es sich um die bedeutsamsten für die interne Steuerung herangezogenen Größen handelt und sie für den verständigen Adressaten erkennbar, nachvollziehbar und aus dem Abschluss oder Lagebericht desselben Geschäftsjahres, auf das sich auch die nichtfinanzielle Berichterstattung bezieht, überleitbar sind, sofern eine solche Überleitung sinnvoll möglich ist. Der Wirtschaftsprüfer hat festzustellen, ob die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren mit den übrigen Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung konsistent sind.
- A77.1 *Bei den bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren handelt es sich um die für die Unternehmenssteuerung verwendeten Größen, die regelmäßig in der internen Berichterstattung an das Management und ggf. an die für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert werden. Die internen Kommunikationsunterlagen können ein angemessener Prüfungsnachweis zur Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der in der nichtfinanziellen Berichterstattung als Leistungsindikator bezeichneten Steuerungsgrößen sein.*
- A77.2 *Gemäß DRS 20.106 i.V.m. .284 sind in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung jene nichtfinanziellen Leistungsindikatoren darzustellen, die auch zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden. Dies gilt analog für nichtfinanzielle Erklärungen gemäß § 289b HGB sowie gesonderte nichtfinanzielle Berichte. Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren enthält DRS 20.286.*
- 78 Zur Beurteilung der Relevanz und Vollständigkeit der bedeutsamsten Leistungsindikatoren ist die unternehmensinterne Berichterstattung als Nachweis heranzuziehen.

A78 *Eine Abweichung zwischen den Leistungsindikatoren aus der internen Steuerung und denen der Berichterstattung kann i.S. einer Aggregation akzeptabel sein (DRS 20.109 für die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren). Beispielsweise können die intern quantifizierten Leistungsindikatoren Fluktuation, Krankheitstage und Dauer der Betriebszugehörigkeit zu einem qualifiziert berichteten Leistungsindikator (z.B. „hohe Mitarbeiterzufriedenheit“) zusammengefasst werden.*

79 Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, ob wesentliche Veränderungen der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahr in angemessener Weise dargestellt und erläutert werden.

*Hinweis auf im Abschluss ausgewiesene Beträge*

80 Der Wirtschaftsprüfer hat zu festzustellen, ob der Abschluss Beträge mit einem inhaltlichen Bezug zu den Aspekten enthält.

A80 *Ein inhaltlicher Bezug kann gegeben sein, sofern bspw. der Jahres- oder Konzernabschluss Rückstellungen für umweltrelevante Sachverhalte, wesentliche Bußgelder für die wahrscheinliche Verletzung des Schutzes von Kundendaten oder für Regressansprüche aus Verstößen gegen die Einhaltung von sozialen Mindeststandards in der Lieferkette oder für Aufwand für Schulungen und die Förderung und Entwicklung der Mitarbeiter enthält.*

81 Sofern ein inhaltlicher Bezug zu den Aspekten im Abschluss besteht, hat der Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung Verweise auf im Jahres- oder Konzernabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu enthält.

*Angaben nach der EU-Taxonomieverordnung*

82 Im Rahmen der in Tz. 25 aufgeführten Feststellung zur Eignung der Kriterien hat der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob die Auslegungen des Unternehmens im Hinblick auf die unbestimmten Rechtsbegriffe in den einschlägigen europäischen Vorschriften vertretbar sind.

A82 *Auslegungen von unbestimmten Rechtsbegriffen können z.B. die folgenden Bereiche betreffen:*

- *Festlegung der taxonomiefähigen bzw. taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten bzw. von Vermögensgegenständen, die mit solchen Aktivitäten verbunden sind*
- *Auslegung der technischen Bewertungskriterien.*

83 Der Wirtschaftsprüfer hat die in Abschnitt 1.2 von Anhang I der Delegierten Verordnung (EU) 2021/2178 der Kommission vom 06.07.2021 geforderten ergänzenden qualitativen Angaben und Hintergrundinformationen zu den Umsatz-, CapEx- und OpEx-KPIs daraufhin zu beurteilen, ob sie in Einklang mit der tatsächlichen Vorgehensweise im Unternehmen und den angegebenen KPIs stehen.

#### **5.4. Besonderheiten bei der Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen**

84 Der Wirtschaftsprüfer hat die während der Prüfung festgestellten falschen Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung und ihre Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung, die nichtfinanzielle Berichterstattung sowie das diesbezügliche Prüfungsurteil zu beurteilen. Dies



umfasst auch die Feststellung, ob die konkretisierenden Kriterien angemessen dargestellt wurden. Der Wirtschaftsprüfer hat das Unternehmen aufzufordern, die festgestellten falschen Darstellungen zu korrigieren.

- 85 Verweigert das Management die Korrektur einiger oder aller vom Wirtschaftsprüfer mitgeteilten falschen Darstellungen, hat der Wirtschaftsprüfer ein Verständnis der Gründe zu erlangen, aus denen das Management die Korrekturen unterlässt, und dieses bei der Bildung des Prüfungsurteils zu berücksichtigen.
- 86 Ergänzend zu den in ISAE 3000 (Revised), Tz. 51, genannten Anforderungen hat der Wirtschaftsprüfer die folgenden Besonderheiten zu beachten:
- a. Die Beurteilung der Wesentlichkeit festgestellter falscher Darstellungen ist zumindest auf Ebene der in diesem *IDW Prüfungsstandard* definierten Informationskategorien vorzunehmen.
  - b. Das Unterlassen von Angaben, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die § 289c Abs. 2 HGB (sofern einschlägig i.V.m. § 315c Abs. 1 und 2 HGB) genannten Aspekte nicht erforderlich sind, ist keine falsche Darstellung. Das Gleiche gilt für unter Ausnutzung der Befreiungsmöglichkeit nach § 289e HGB (und, sofern einschlägig, § 315c Abs. 3 HGB) weggelassenen nachteiligen Angaben. Das Unterlassen von nach der EU-Taxonomieverordnung erforderlichen Angaben gilt grundsätzlich als wesentlich.
- 87 Die in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Angaben, insb. die qualitativen Angaben, hat der Wirtschaftsprüfer abschließend danach zu beurteilen, ob die festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen insgesamt für eine Informationskategorie wesentlich sind.
- A87.1 *Dabei liegt der Schwerpunkt darauf, ob von der fehlerhaften Darstellung vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie die Entscheidungsfindung der beabsichtigten Nutzer beeinflusst. Falsche Darstellungen in qualitativen Sachinformationen können entstehen durch:*
- a. *die Einbeziehung unangemessener Informationen, z.B. Informationen, die die Kriterien nicht erfüllen oder die die von den Kriterien geforderten Informationen verschleiern oder verfälschen;*
  - b. *die Einbeziehung von Informationen, die nicht durch die verfügbaren Nachweise gestützt werden, oder die Auslassung von Informationen, für die es Nachweise gibt, die nahelegen, dass sie hätten einbezogen werden sollen;*
  - c. *das Fehlen von Informationen, die nach den Kriterien erforderlich sind, z.B. Informationen über ein bedeutendes Ereignis, das die Entscheidungen der Nutzer verändern könnte, aber nicht angemessen offengelegt wurde;*
  - d. *zweideutige Aussagen oder Aussagen, deren Bedeutung unklar ist;*
  - e. *die Darstellung von Informationen, die genau bestimmt werden können, in vagen Begriffen;*
  - f. *Änderungen der Angaben oder der Darstellung seit der vorangegangenen Berichtsperiode, ohne dass dies angemessen begründet wurde oder ohne dass die Gründe dafür angegeben wurden;*

- g. *die Art und Weise, in der die Informationen präsentiert werden. Zum Beispiel können sie präsentiert werden:*
- i. *aus dem Zusammenhang gerissen, in einem verzerrten Tonfall oder mit größerer oder geringerer Bedeutung, als es aufgrund der vorliegenden Beweise gerechtfertigt wäre.*
  - ii. *durch Verwendung von Superlativen und Adjektiven, die ein positiveres Bild zeichnen als die sachliche Berichterstattung.*
- h. *unangemessenes Ziehen pauschaler Schlussfolgerungen auf der Grundlage selektiver Informationen, z.B. durch Aussagen wie die folgenden:*
- i. *„Eine große Anzahl von Unternehmen weltweit“, basierend auf Informationen über nur hundert Unternehmen; auch wenn hundert Unternehmen „groß“ sein mögen, sind sie nicht groß im Vergleich zur Anzahl der Unternehmen auf der Welt.*
  - ii. *Die Aussage „Die Zahl der Unternehmen hat sich seit dem letzten Jahr verdoppelt“ mag den Tatsachen entsprechen, aber die kleine Basis, die zu dieser Verdoppelung geführt hat, wird möglicherweise nicht angegeben.*

A87.2 *Sobald alle nicht quantifizierbaren falschen Darstellungen aufgelistet sind, können diese ggf. in Gruppen zusammengefasst werden, z.B. danach, ob sie sich gemeinsam auf einen Aspekt oder eine Informationskategorie beziehen. In der nichtfinanziellen Berichterstattung eines Unternehmens kann es bspw. eine oder mehrere einzeln unwesentliche falsche Darstellungen in den qualitativen Aussagen des Managements über die Gesundheit und Sicherheit der Belegschaft und eine weitere unwesentliche falsche Darstellung in Bezug auf die Vielfalt der Mitarbeiter geben. Da sich sowohl Gesundheit und Sicherheit als auch Vielfalt auf den Aspekt „Arbeitnehmerbelange“ beziehen, kann der Wirtschaftsprüfer diese falschen Darstellungen zusammenfassen und ihre kombinierten Auswirkungen auf den Aspekt „Arbeitnehmerbelange“ berücksichtigen. In ähnlicher Weise können eine Reihe unwesentlicher falscher Darstellungen zum Wasserverbrauch und eine weitere unwesentliche falsche Angabe zum Abfallaufkommen ggf. zusammen betrachtet werden, da sie sich beide auf die Umweltbelange beziehen.*

## **5.5. Besonderheiten bei den schriftlichen Erklärungen**

88 Bei Erfüllung des ISAE 3000 (Revised), Tz. 56 ff., hat der Wirtschaftsprüfer vom Management eine schriftliche Erklärung anzufordern, wonach dieses bestätigt, dass es seiner Verantwortung für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten konkretisierenden Kriterien nachgekommen ist und dass es die danach geforderten Angaben gemacht hat. Die schriftliche Erklärung hat auch eine Erklärung des Managements zu den inhärenten Grenzen der Messung bzw. Beurteilung zu enthalten:

- Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher.

- Die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unterliegt inhärenten Unsicherheiten.

## 5.6. Vergleichsinformationen

- 89 Wenn Vergleichsinformationen mit den aktuellen Informationen vorgelegt werden und einige oder alle dieser Vergleichsinformationen durch das Prüfungsurteil des Wirtschaftsprüfers abgedeckt werden, hat der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob
- a. die Vergleichsinformationen mit den im vorhergehenden Zeitraum dargestellten Beträgen und anderen Angaben übereinstimmen oder erforderlichenfalls angepasst wurden und die Anpassung in der nichtfinanziellen Berichterstattung sachgerecht dargestellt wurde, und
  - b. die in den Vergleichsinformationen widergespiegelten Quantifizierungsmethoden mit den im Berichtszeitraum angewendeten übereinstimmen oder ob im Falle von Änderungen in den Quantifizierungsmethoden diese Änderungen sachgerecht berücksichtigt und angemessen angegeben und dargestellt sind.
- 90 Wenn der Wirtschaftsprüfer bei der Durchführung der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung des Berichtszeitraums eine mögliche wesentliche falsche Darstellung in den Vergleichsinformationen erkennt, hat er, unabhängig davon, ob das Prüfungsurteil auch die Vergleichsinformationen abdeckt:
- a. die Angelegenheit mit der/den Person(en) zu erörtern, die für den Sachverhalt verantwortlich ist/sind und über entsprechende Kenntnisse verfügt/en und Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen geeignet sind, und
  - b. die Auswirkung auf den Vermerk zu erwägen. Falls eine wesentliche falsche Darstellung in den Vergleichsinformationen besteht und die Vergleichsinformationen nicht korrigiert wurden:
    - i. hat der Wirtschaftsprüfer sein Prüfungsurteil zu modifizieren, wenn das Prüfungsurteil auch die Vergleichsinformationen umfasst oder
    - ii. einen Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt in den Vermerk aufzunehmen, der die Umstände beschreibt, die die Vergleichsinformationen betreffen, wenn das Prüfungsurteil nicht die Vergleichsinformationen abdeckt.

## 5.7. Bildung eines Prüfungsurteils zur nichtfinanziellen Berichterstattung

- 91 Der Wirtschaftsprüfer hat sich unter Beachtung dieses *IDW Prüfungsstandards* ein Urteil darüber bilden, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt wurde.

## **5.8. Besonderheiten bei der Berichterstattung**

### **5.8.1. Allgemeine Anforderungen an den Prüfungsvermerk**

- 92 Die geprüfte nichtfinanzielle Berichterstattung ist dem erteilten Vermerk des Wirtschaftsprüfers beizufügen.
- 93 Der Vermerk über die Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung darf nicht in den Bestätigungsvermerk über die Prüfung des Abschlusses und Lageberichts integriert werden.
- 94 Bei der Anwendung der folgenden Anforderungen an den Vermerk sind jeweils sprachliche Anpassungen vorzunehmen, je nachdem ob es sich um die Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung oder eines gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts handelt.
- 95 Der Vermerk über die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung hat unter Beachtung von ISAE 3000 (Revised), Tz. 69, folgende Abschnitte zu enthalten:
- a. Überschrift des Vermerks
  - b. Empfänger
  - c. Prüfungsurteil (Prüfungsgegenstand und Prüfungsurteil)
  - d. Grundlage für das Prüfungsurteil
  - e. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Berichterstattung
  - f. Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung
  - g. Ort, Datum des Vermerks, Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.

### **5.8.2. Prüfungsgegenstand und Prüfungsurteil**

- 96 Im Rahmen der Beschreibung des Prüfungsgegenstands im Abschnitt zum Prüfungsurteil hat der Wirtschaftsprüfer eindeutig zu bezeichnen, ob seiner Prüfung eine nichtfinanzielle Erklärung oder ein gesonderter nichtfinanzieller Bericht zugrunde liegt. Ferner hat der Wirtschaftsprüfer in Anwendung des ISAE 3000 (Revised), Tz. 69 (c), klarzustellen, dass die Prüfung mit hinreichender Sicherheit durchgeführt wurde.
- A96 *Der Wirtschaftsprüfer kann im Vermerk festlegen, dass in diesem Vermerk vereinfachend nachfolgend der Begriff „nichtfinanzielle Berichterstattung“ verwendet wird (vgl. Tz. A99.1 ff.).*
- 97 Hat der Wirtschaftsprüfer festgestellt, dass die Klarheit und Übersichtlichkeit der nichtfinanziellen Berichterstattung durch Angaben, die nicht von den einschlägigen deutschen gesetzlichen oder europäischen Vorschriften vorgesehen sind, wesentlich beeinträchtigt ist, hat er das Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung entsprechend zu modifizieren.
- 98 Sofern das Unternehmen nicht geprüfte Angaben nicht eindeutig von den inhaltlich geprüften Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung abgrenzt und sich der Wirtschaftsprüfer entscheidet, diese Angaben nicht inhaltlich zu prüfen, hat er diese Angaben in der Beschreibung der nichtfinanziellen Berichterstattung als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteil“ des Vermerks zu benennen und darzustellen, dass sie nicht inhaltlich

geprüft wurden. Im Prüfungsurteil ist unter Nennung dieser nicht inhaltlich geprüften Angaben darzustellen, dass hierzu kein Prüfungsurteil abgegeben wird.

- A98 *Der Wirtschaftsprüfer darf diese Angaben in eine Anlage zum Vermerk aufnehmen, sofern er bei der Beschreibung des Prüfungsgegenstands und im Prüfungsurteil auf die Anlage verweist.*
- 99 Enthält die nichtfinanzielle Berichterstattung Querverweise auf Angaben des Unternehmens außerhalb der nichtfinanziellen Berichterstattung, die nicht deutlich als ungeprüft gekennzeichnet sind, hat der Wirtschaftsprüfer diese Querverweise in der Beschreibung der nichtfinanziellen Berichterstattung als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ des Vermerks zu benennen und darzustellen, dass die Informationen, auf die sich die Querverweise beziehen, nicht geprüft wurden. Im Prüfungsurteil ist unter Nennung dieser Querverweise darzustellen, dass hierzu kein Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung abgegeben wird.
- A99.1 *Im Fall der Prüfung einer nichtfinanziellen Erklärung, die im Lagebericht enthalten ist, kann die Formulierung lauten:*
- „Wir haben die im Abschnitt ... [z.B.: „Nichtfinanzielle Erklärung“] des Lageberichts enthaltene nichtfinanzielle Erklärung (nachfolgend die „nichtfinanzielle Berichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen.*
- [Sofern einschlägig: Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen [, die als ungeprüft gekennzeichnet sind / (vgl. Anlage zum Vermerk)].“*
- A99.2 *Im Fall der Prüfung eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts kann die Formulierung lauten:*
- „Wir haben den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (nachfolgend die „nichtfinanzielle Berichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen.*
- [Sofern einschlägig: Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen [, die als ungeprüft gekennzeichnet sind / (vgl. Anlage zum Vermerk)].“*
- A99.3 *Im Fall der Prüfung von Teilen eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts kann die Formulierung lauten:*
- „Wir haben die Abschnitte ... [Benennung der Abschnitte] und die Angaben [Benennung der Angaben] des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (nachfolgend die „nichtfinanzielle Berichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen. Die in der Anlage dieses Vermerks genannten Bestandteile der nichtfinanziellen Berichterstattung haben wir nicht geprüft.*
- [Sofern einschlägig: Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen [, die als ungeprüft gekennzeichnet sind / (vgl. Anlage zum Vermerk)].“*

- A99.4 *Enthält die nichtfinanzielle Berichterstattung Querverweise auf Angaben des Unternehmens außerhalb der nichtfinanziellen Berichterstattung, wird der Wirtschaftsprüfer im Regelfall die gesetzlichen Vertreter dazu auffordern, solche Querverweise in der nichtfinanziellen Berichterstattung zu unterlassen.*
- A99.5 *Auch wenn Querverweise auf Angaben des Unternehmens außerhalb der nichtfinanziellen Berichterstattung deutlich als ungeprüft gekennzeichnet sind, kann es der Wirtschaftsprüfer, um Missverständnisse zu vermeiden, für notwendig erachten, im Vermerk in entsprechender Anwendung der Tz. 99 darzustellen, dass die Informationen, auf die sich die Querverweise beziehen, nicht geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung nicht darauf erstreckt.*
- 100 Enthält die nichtfinanzielle Berichterstattung wesentliche nicht prüfbare Angaben, die von den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften vorgeschrieben sind, hat der Wirtschaftsprüfer das Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach den Anforderungen des ISAE 3000 (Revised) aufgrund eines Prüfungshemmnisses entsprechend zu modifizieren. Enthält die nichtfinanzielle Berichterstattung wesentliche nicht prüfbare Angaben, die nicht inhaltlich zu prüfen und nicht eindeutig abgegrenzt sind, hat der Wirtschaftsprüfer diese Angaben in der Beschreibung der nichtfinanziellen Berichterstattung als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ des Vermerks zu benennen und darzustellen, dass sie nicht geprüft wurden. Im Prüfungsurteil ist unter Nennung dieser nicht inhaltlich geprüften Angaben darzustellen, dass hierzu kein Prüfungsurteil abgegeben wird.
- A100.1 *Der Wirtschaftsprüfer darf diese Angaben in eine Anlage zum Vermerk aufnehmen, sofern er bei der Beschreibung des Prüfungsgegenstands und im Prüfungsurteil auf die Anlage verweist.*
- A100.2 *Auch wenn nicht inhaltlich geprüfte (prüfbare und nicht prüfbare) Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung eindeutig von den inhaltlich geprüften Angaben abgegrenzt sind, kann es der Wirtschaftsprüfer, um Missverständnisse zu vermeiden, für notwendig erachten, im Vermerk in entsprechender Anwendung der Tz. REF\_Ref113356088 \n \\* MERGEFORMAT 98 darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil nicht darauf erstreckt.*
- A100.3 *Die Nichtprüfbarkeit von Angaben, die nicht inhaltlich zu prüfen sind, stellt aufgrund der Art der Angabe bzw. des Fehlens geeigneter Kriterien eine inhärente Grenze der Prüfung dar. Eine solche inhärente Grenze der Prüfung ist zu unterscheiden von einem Prüfungshemmnis. Ein Prüfungshemmnis liegt vor, wenn im Regelfall für eine bestimmte Art einer inhaltlich zu prüfenden Angabe in der nichtfinanziellen Berichterstattung mit entsprechend geeigneten Kriterien Prüfungsnachweise vorliegen und zugänglich sein müssten, aber der Wirtschaftsprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.*
- 101 Wenn der Wirtschaftsprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung abgibt, hat der Wirtschaftsprüfer zu erklären, dass die nichtfinanzielle Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist.
- A101.1 *Im Fall der Prüfung eines vollständigen gesonderten nichtfinanziellen Berichts und eines nicht modifizierten Prüfungsurteils kann das Prüfungsurteil lauten:*

*„Nach unserer Beurteilung ist die beigefügte nichtfinanzielle Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt.“*

A101.2 *Im Fall der Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen vollständigen nichtfinanziellen Erklärung und eines nicht modifizierten Prüfungsurteil kann das Prüfungsurteil lauten:*

*„Nach unserer Beurteilung ist die im beigefügten Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt.“*

102 *Sofern in der Beschreibung des Prüfungsgegenstands nicht geprüfte Bestandteile angegeben wurden, die das Unternehmen als ungeprüft gekennzeichnet hat, ist das Prüfungsurteil dementsprechend zu ergänzen. Sofern externe Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannt werden, die vom Unternehmen als ungeprüft gekennzeichnet sind, hat der Wirtschaftsprüfer das Prüfungsurteil dahingehend zu ergänzen, dass dazu auch kein Prüfungsurteil abgegeben wird.*

A102.1 *Der Wirtschaftsprüfer darf diese Angaben in eine Anlage zum Vermerk aufnehmen, sofern er bei der Beschreibung des Prüfungsgegenstands und im Prüfungsurteil auf die Anlage verweist.*

A102.2 *Die in Tz. 102 geforderte Ergänzung kann bspw. lauten: „Wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der Anlage dieses Vermerks genannten Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung ab. Wir geben [auch] kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab [, die als ungeprüft gekennzeichnet sind / (vgl. Anlage zum Vermerk)].“*

### **5.8.3. Grundlage für das Prüfungsurteil**

103 *Wenn der Wirtschaftsprüfer ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung abgibt, hat die Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil wie folgt zu lauten:*

*„Wir haben unsere betriebswirtschaftliche Prüfung unter Beachtung des Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022)) [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)] durchgeführt. Unsere Verantwortung danach ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ weitergehend beschrieben. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des IDW Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1) [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und ergänzend des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung,*

dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.“

- A103 *Der Wirtschaftsprüfer kann einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Vermerk aufnehmen, in dem klargestellt wird, dass die nichtfinanzielle Berichterstattung von der Gesellschaft zur Erfüllung der Anforderungen der §§ 289b bis 289e HGB aufgestellt wurde. Hierfür kann die folgende Formulierung verwendet werden:*

**„Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

*Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, machen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung aufmerksam, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschrieben werden. Die nichtfinanzielle Berichterstattung wurde von der Gesellschaft zur Erfüllung der Anforderungen der §§ 289b bis 289e HGB aufgestellt. Folglich ist die nichtfinanzielle Berichterstattung für andere Zwecke nicht geeignet.“*

**5.8.4. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Berichterstattung**

- 104 *Bezüglich der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Berichterstattung hat der Wirtschaftsprüfer zu erklären, dass die gesetzlichen Vertreter verantwortlich sind für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.*

- A104 *Die Erklärung gemäß Tz. 104 kann wie folgt formuliert werden:*

*„Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.“*

- 105 *Ferner hat der Wirtschaftsprüfer Folgendes zu erklären:*

*„Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen nichtfinanziellen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.*

*Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...]*



der nichtfinanziellen Berichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. [Wie in Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung dargelegt, unterliegt die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... [Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren] inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... [Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten bei der Quantifizierung].“

- 106 Sofern es sich bei den für die Überwachung Verantwortlichen um ein gesetzliches oder um ein diesem nachgebildetes Aufsichtsgremium handelt, hat der Wirtschaftsprüfer bzgl. der Verantwortung der für die Überwachung Verantwortlichen Folgendes zu erklären:

„Die für die Überwachung Verantwortlichen sind verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung.“

- 107 Der Wirtschaftsprüfer darf im Rahmen der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Berichterstattung anstelle der Begriffe „gesetzliche Vertreter“ sowie „die für die Überwachung Verantwortlichen“ die konkret für die Rechtsform des Unternehmens geltenden Bezeichnungen der entsprechenden Personen bzw. Personengruppen verwenden.

### **5.8.5. Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

- 108 Bezüglich der Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung hat der Wirtschaftsprüfer Folgendes zu erklären:

„Unsere Zielsetzung ist es, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob [...] [die nichtfinanzielle Berichterstattung/die geprüften Bestandteile der nichtfinanziellen Berichterstattung] in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entspricht/entsprechen.“

Eine Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit umfasst die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers, einschließlich der Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung, unabhängig davon, ob diese auf dolose Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümer zurückzuführen sind. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigen wir die für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung relevanten internen Kontrollen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben. Ein Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit umfasst auch:

- die Beurteilung der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt;

- die Bewertung der Angemessenheit der verwendeten Quantifizierungsmethoden und Berichterstattungsgrundsätze sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Schätzungen;
- die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Wir beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus den bedeutsamen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen;
- die Bewertung der Gesamtdarstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung;
- die Beurteilung des Prozesses zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung.“

109 Der Wirtschaftsprüfer hat im Rahmen der Beschreibung seiner Verantwortung für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung zu erklären, dass

- a. die einschlägigen Vorschriften Formulierungen und Begriffe enthalten, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden,
- b. demzufolge die gesetzlichen Vertreter ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe in der nichtfinanziellen Berichterstattung angegeben haben und die gesetzlichen Vertreter verantwortlich sind für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen,
- c. da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen mit Unsicherheiten behaftet ist und
- d. die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren inhärenten Unsicherheiten unterliegt.

110 Der Wirtschaftsprüfer hat in diesem Zusammenhang Folgendes zu erklären:

„Wie in der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter dargelegt, haben die gesetzlichen Vertreter die in den einschlägigen Vorschriften enthaltenen Formulierungen und Begriffe ausgelegt; die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen ist mit denen in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten behaftet. [Des Weiteren unterliegt/unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des/der nichtfinanziellen Leistungsindikators(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei dessen/deren Messung bzw. Beurteilung]. Diese inhärenten Unsicherheiten bei der Auslegung [und bei der Messung bzw. Beurteilung des/der nichtfinanziellen Leistungsindikators(en)] gelten entsprechend auch für unsere Prüfung.“

**Anlage:**

**Formulierungsbeispiele für Vermerke über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung**

**1. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung**

Annahmen:

- Das Unternehmen erstellt einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht.
- Der Wirtschaftsprüfer prüft den gesonderten nichtfinanziellen Bericht mit hinreichender Sicherheit. Die gesetzlichen Vertreter haben in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer erachtet es für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass bestimmte, als „ungeprüft“ gekennzeichnete Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zum gesonderten nichtfinanziellen Bericht ab.
- Die Verwendung des Vermerks des Wirtschaftsprüfers ist beschränkt.

**VERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG HINREICHENDER SICHERHEIT ÜBER EINEN GESONDERTEN NICHTFINANZIELLEN BERICHT**

An die ... [Gesellschaft]

**Prüfungsurteil**

Wir haben den gesonderten nichtfinanziellen Bericht (nachfolgend die „nichtfinanzielle Berichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen.

Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

Nach unserer Beurteilung ist die beigelegte nichtfinanzielle Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt.

Wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

### **Grundlage für das Prüfungsurteil**

Wir haben unsere betriebswirtschaftliche Prüfung unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)] durchgeführt. Unsere Verantwortung danach ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ weitergehend beschrieben. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des *IDW Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und ergänzend des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

### **Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, machen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung aufmerksam, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschrieben werden. Die nichtfinanzielle Berichterstattung wurde von der Gesellschaft zur Erfüllung der Anforderungen der §§ 289b bis 289e HGB aufgestellt. Folglich ist die nichtfinanzielle Berichterstattung für andere Zwecke nicht geeignet.

### **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Berichterstattung**

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen nichtfinanziellen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. [Wie in Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung dargelegt, unterliegt die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... *[Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren]* inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... *[Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten bei der Quantifizierung]*].

Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

### **Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

Unsere Zielsetzung ist es, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entspricht.

Eine Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit umfasst die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers, einschließlich der Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung, unabhängig davon, ob diese auf dolose Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümer zurückzuführen sind. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigen wir die für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung relevanten internen Kontrollen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben. Ein Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit umfasst auch:

- die Beurteilung der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt;
- die Bewertung der Angemessenheit der verwendeten Quantifizierungsmethoden und Berichterstattungsgrundsätze sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Schätzungen;

- die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Wir beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus den bedeutsamen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen;
- die Bewertung der Gesamtdarstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung;
- die Beurteilung des Prozesses zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung.

Wie in der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter dargelegt, haben die gesetzlichen Vertreter die in den einschlägigen Vorschriften enthaltenen Formulierungen und Begriffe ausgelegt; die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen ist mit den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten behaftet. [Des Weiteren unterliegt/unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei dessen/deren Messung bzw. Beurteilung]. Diese inhärenten Unsicherheiten bei der Auslegung [und bei der Messung bzw. Beurteilung des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en)] gelten entsprechend auch für unsere Prüfung.

[ggf. Hinweis zur Haftungsbeschränkung: bspw. besteht die Verantwortung allein der Gesellschaft gegenüber; es wird keine Verantwortung gegenüber Dritten übernommen]

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

### ***ANLAGE ZUM VERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHTFINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG***

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende, in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannte externe Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen:

[...]

## 2. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernerklärung außerhalb der Abschlussprüfung

Annahmen:

- Nichtfinanzielle Konzernerklärung bildet einen besonderen Abschnitt im Konzernlagebericht.
- Der Wirtschaftsprüfer prüft die nichtfinanzielle Konzernerklärung mit hinreichender Sicherheit. Die gesetzlichen Vertreter haben in der nichtfinanziellen Konzernerklärung konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer erachtet es für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass bestimmte, als „ungeprüft“ gekennzeichnete Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernerklärung nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernerklärung erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernerklärung.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Konzernerklärung ab.
- Die Verwendung des Vermerks des Wirtschaftsprüfers ist beschränkt.

### **VERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG HINREICHENDER SICHERHEIT ÜBER DIE IM KONZERNLAGEBERICHT ENTHALTENE NICHTFINANZIELLE KONZERNERKLÄRUNG**

An die ... [Gesellschaft]

#### **Prüfungsurteil**

Wir haben die im Abschnitt ... [Angabe des Abschnitts, z.B.: „Nichtfinanzielle Konzernklärung“] des Konzernlageberichts enthaltene nichtfinanzielle Konzernerklärung (nachfolgend die „nichtfinanzielle Konzernberichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung des § 315c i.V.m. §§ 289c bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen.

Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

Nach unserer Beurteilung ist die im beigefügten Konzernlagebericht enthaltene nichtfinanzielle Konzernberichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen

und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt.

Wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

### **Grundlage für das Prüfungsurteil**

Wir haben unsere betriebswirtschaftliche Prüfung unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)] durchgeführt. Unsere Verantwortung danach ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung“ weitergehend beschrieben. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des *IDW Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und ergänzend des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

### **Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung**

Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, machen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung aufmerksam, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung beschrieben werden. Die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung wurde von der Gesellschaft zur Erfüllung der Anforderungen des § 315c i.V.m. §§ 289c bis 289e HGB aufgestellt. Folglich ist die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung für andere Zwecke nicht geeignet.

### **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung**

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Konzernberichterstattung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung) oder Irrtümern ist.

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung sowie das



Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen nichtfinanziellen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. [Wie in Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung dargelegt, unterliegt die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... *[Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren]* inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... *[Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten bei der Quantifizierung]*].

Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung.

### **Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung**

Unsere Zielsetzung ist es, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entspricht.

Eine Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit umfasst die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers, einschließlich der Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung, unabhängig davon, ob diese auf dolose Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung) oder Irrtümer zurückzuführen sind. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigen wir die für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung relevanten internen Kontrollen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben. Ein Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit umfasst auch:

- die Beurteilung der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt;
- die Bewertung der Angemessenheit der verwendeten Quantifizierungsmethoden und Berichterstattungsgrundsätze sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Schätzungen;

- die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung. Wir beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus den bedeutsamen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen;
- die Bewertung der Gesamtdarstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung;
- die Beurteilung des Prozesses zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung.

Wie in der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter dargelegt, haben die gesetzlichen Vertreter die in den einschlägigen Vorschriften enthaltenen Formulierungen und Begriffe ausgelegt; die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen ist mit den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten behaftet. [Des Weiteren unterliegt/unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei dessen/deren Messung bzw. Beurteilung]. Diese inhärenten Unsicherheiten bei der Auslegung [und bei der Messung bzw. Beurteilung des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en)] gelten entsprechend auch für unsere Prüfung.

[ggf. Hinweis zur Haftungsbeschränkung: bspw. besteht die Verantwortung allein der Gesellschaft gegenüber; es wird keine Verantwortung gegenüber Dritten übernommen]

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

#### ***ANLAGE ZUM VERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHTFINANZIELLEN KONZERNBERICHTERSTATTUNG***

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende, in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung genannte externe Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen:

[...]

### 3. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit hinreichender Sicherheit von Teilen eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung

Annahmen:

- Das Unternehmen erstellt einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht.
- Der Wirtschaftsprüfer wurde mit der inhaltlichen Prüfung von Teilen des gesonderten nichtfinanziellen Berichts beauftragt. Die gesetzlichen Vertreter haben in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer prüft den gesonderten nichtfinanziellen Bericht mit hinreichender Sicherheit.
- Der Wirtschaftsprüfer erachtet es für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass bestimmte, als „ungeprüft“ gekennzeichnete Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zu den geprüften Teilen des gesonderten nichtfinanziellen Berichts ab.
- Die Verwendung des Vermerks des Wirtschaftsprüfers ist beschränkt.

#### **VERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG HINREICHENDER SICHERHEIT ÜBER EINZELNE BESTANDTEILE EINES GESONDERTEN NICHTFINANZIELLEN BERICHTS**

An die ... [Gesellschaft]

#### **Prüfungsurteil**

Wir haben die Abschnitte ... [Benennung der Abschnitte] und die Angaben [Benennung der Angaben] des gesonderten nichtfinanziellen Berichts (nachfolgend die „nichtfinanzielle Berichterstattung“) der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit unterzogen. Die in der Anlage dieses Vermerks genannten Bestandteile der nichtfinanziellen Berichterstattung haben wir nicht geprüft.

Nicht Gegenstand unserer Prüfung sind die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

Nach unserer Beurteilung sind die geprüften Abschnitte ... [*Benennung der Abschnitte*] und Angaben [*Benennung der Angaben*] der beigefügten nichtfinanziellen Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie durch mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt. Wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der Anlage dieses Vermerks genannten Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung ab. Wir geben auch kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Vermerk).

### **Grundlage für das Prüfungsurteil**

Wir haben unsere betriebswirtschaftliche Prüfung unter Beachtung des *Entwurfs eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 990 (11.2022))* [*wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich*: und des International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised)] durchgeführt. Unsere Verantwortung danach ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ weitergehend beschrieben. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des *IDW Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* [*wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich*: und ergänzend des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

### **Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, machen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung aufmerksam, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschrieben werden. Die nichtfinanzielle Berichterstattung wurde von der Gesellschaft zur Erfüllung der Anforderungen der §§ 289b bis 289e HGB aufgestellt. Folglich ist die nichtfinanzielle Berichterstattung für andere Zwecke nicht geeignet.

### **Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Berichterstattung**

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Berichterstattung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen zu einzelnen nichtfinanziellen Angaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

Die einschlägigen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. [Wie in Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung dargelegt, unterliegt die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... *[Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren]* inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... *[Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten bei der Quantifizierung]*].

Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

### **Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung**

Unsere Zielsetzung ist es, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob die geprüften Bestandteile der nichtfinanziellen Berichterstattung in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entsprechen.

Eine Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit umfasst die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers, einschließlich der Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung, unabhängig davon, ob diese auf dolose Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümer zurückzuführen sind. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigen wir die für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung relevanten internen Kontrollen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser internen Kontrollen der Gesellschaft abzugeben. Ein Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit umfasst auch:

- die Beurteilung der Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt;
- die Bewertung der Angemessenheit der verwendeten Quantifizierungsmethoden und Berichterstattungsgrundsätze sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern vorgenommenen Schätzungen;

- die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung. Wir beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus den bedeutsamen Annahmen. Ein eigenständiges Prüfungsurteil zu den zukunftsorientierten Angaben sowie zu den zugrunde liegenden Annahmen geben wir nicht ab. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Angaben abweichen;
- die Bewertung der Gesamtdarstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung;
- die Beurteilung des Prozesses zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung.

Wie in der Beschreibung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter dargelegt, haben die gesetzlichen Vertreter die in den einschlägigen Vorschriften enthaltenen Formulierungen und Begriffe ausgelegt; die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen ist mit den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten behaftet. [Des Weiteren unterliegt/unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei dessen/deren Messung bzw. Beurteilung]. Diese inhärenten Unsicherheiten bei der Auslegung [und bei der Messung bzw. Beurteilung des/der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en)] gelten entsprechend auch für unsere Prüfung.

[ggf. Hinweis zur Haftungsbeschränkung: bspw. besteht die Verantwortung allein der Gesellschaft gegenüber; es wird keine Verantwortung gegenüber Dritten übernommen]

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

### **ANLAGE ZUM VERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHTFINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG**

Die nachfolgenden Angaben [alternativ: Die ... [bspw.: mit „\*“ gekennzeichneten Angaben] der nichtfinanziellen Berichterstattung haben wir nicht geprüft:

...

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende, in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannte externe Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen:

[...]