

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 352 (08.2022))

Stand: 17.08.2022¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 352 (08.2022)) 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 352 (08.2022) auszusprechen: Der HFA hat eine solche Empfehlung ausgesprochen.

Der Entwurf bildet den ersten IDW Prüfungsstandard zur Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289 b ff. HGB. Weitere IDW Prüfungsstandards zur Abdeckung einer Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung sind in Vorbereitung. IDW EPS 352 (08.2022) baut auf IDW PS 350 n.F. (10.2021) zur Prüfung des Lageberichts auf und stellt Besonderheiten bei der freiwilligen inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung dar. Abweichend von der bisherigen Praxis schreibt IDW EPS 352 (08.2022) ein separates Prüfungsurteil für die Prüfung der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung vor. Dabei gibt der Abschlussprüfer 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 Erklärung dargestellten konkretisierenden Kriterien ab. IDW EPS 352 (08.2022) geht davon aus, dass konkretisierende Kriterien, für die insb. DRS 20 und vom Unternehmen hinzugezogene oder selbst entwickelte Kriterien in Frage kommen, im Regelfall zur Festlegung erforderlich sind, welche Angaben in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen sind, insb. um die Merkmale Relevanz, Vollständigkeit und Neutralität geeigneter Kriterien zu erfüllen.

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 Erklärung an. Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit dieser Auslegungen unsicher. Ferner unterliegt ggf. die Quantifizierung nichtfinanzieller Leistungsindikatoren inhärenten Unsicherheiten bspw. aufgrund

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 17.08.2022.

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) bis zum 31.01.2023 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) 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	7
2.	Zielsetzung.....	7
3.	Definitionen	7
4.	Anforderungen und Anwendungshinweise	9
4.1.	Anwendung des IDW PS 350 n.F. (10.2021), keine Anwendung des ISA [DE] 720 (Revised)	9
4.2.	Besonderheiten bei der Auftragsannahme und -fortführung	10
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	16
5.3.	Besonderheiten bei der Prüfungsdurchführung	18
5.3.1.	Besonderheiten bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Erklärung....	18
5.3.2.	Besonderheiten bei den Reaktionen auf die beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen.....	20
5.3.2.1.	Besonderheiten bei den Reaktionen auf Aussageebene in Bezug auf sämtliche Informationskategorien.....	20
5.3.2.2.	Besonderheiten bei den Reaktionen auf Aussageebene für ausgewählte Informationskategorien.....	22
5.3.3.	Besonderheiten bei der Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen	25
5.4.	Nutzung der Tätigkeit eines anderen Prüfers	27
5.5.	Besonderheiten bei den schriftlichen Erklärungen.....	28
5.6.	Bildung eines Prüfungsurteils zur nichtfinanziellen Erklärung	29
5.7.	Besonderheiten bei der Berichterstattung.....	29
5.7.1.	Bestätigungsvermerk	29
5.7.1.1.	Prüfungsurteil.....	29

5.7.1.2.	Grundlage für die Prüfungsurteile	31
5.7.1.3.	Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen	32
5.7.1.4.	Verantwortung des Abschlussprüfers.....	33
5.7.2.	Prüfungsbericht.....	34
	Anlage: Formulierungsbeispiel für einen Bestätigungsvermerk.....	35
	Folgeänderungen für den IDW Prüfungshinweis: Die Behandlung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB durch den Abschlussprüfer (Einordnung und Berichterstattung) (IDW PH 9.350.2)	44

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 verpflichtet, die Mutterunternehmen i.S. des § 290 Abs. 1 HGB und kapitalmarktorientiert i.S. des § 264d HGB sind, 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 Die zur Abgabe einer finanziellen Erklärung verpflichteten Unternehmen nehmen nach Art. 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 Art. 3 und Art. 9 der EU-Taxonomieverordnung einzustufen sind. Gemäß Art. 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 Art. 3 und Art. 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 Art. 3 und Art. 9 einzustufen sind.
- 5 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 Berichterstattung vorgelegt wurde. Dies schließt eine freiwillige inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht aus.²
- 6 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit eine Prüfung der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfung durchführen und im Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht hierüber berichten. Der *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit den Inhalt und die Grenzen derartiger Prüfungen.
- 7 Ein 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. Dieser *IDW Prüfungsstandard* bezieht sich nur auf die inhaltliche Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung. Die inhaltliche Prüfung einer nichtfinanziellen Erklärung bzw. eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung ist Gegenstand des *IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit hinreichender Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung*³ und des *IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung*.⁴
- 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

² Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F. (10.2021)) (Stand: 29.10.2021)*, Tz. 87.

³ Derzeit in Vorbereitung.

⁴ Derzeit in Vorbereitung.

Abs. 1 Satz 2 HGB ihre eigene nichtfinanzielle Erklärung mit der nichtfinanziellen Konzernklärung in entsprechender Anwendung des § 298 Abs. 2 HGB zusammenfassen. 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 Art. 8 der EU-Taxonomieverordnung müssen dagegen für das Mutterunternehmen nicht zusätzlich 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 Konzernberichterstattung abgibt. Das befreiende Mutterunternehmen ist verpflichtet, seine nichtfinanzielle Konzernberichterstattung 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 Wie in *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 9 dargelegt, sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Aufstellung eines Lageberichts, der die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften erfüllt. Zu diesem Zweck sind sie verpflichtet, Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) einzurichten und aufrechtzuerhalten, die für die Aufstellung eines ordnungsgemäßen Lageberichts erforderlich sind, d.h. eines Lageberichts, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist. Wird eine nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufgenommen, sind die gesetzlichen Vertreter daher auch verpflichtet, Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) einzurichten und aufrechtzuerhalten, die für die Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Erklärung) oder Irrtümern ist, erforderlich sind.
- 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 Erklärung 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 immanenten 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 Konzernerklärung für Zwecke der Konzernlageberichterstattung.⁵ 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.⁶ 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.⁷*

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 DRS 20.298 für das jeweilige Rahmenwerk anzugeben ist, falls es nur zu Teilen genutzt wird. Darüber hinaus ist gemäß DRS 20.298 i.V. mit 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. 21 c. i.) festlegen und diese konkretisierenden Kriterien ebenfalls in die nichtfinanzielle Erklärung aufnehmen. Insbesondere zur Vorbeugung des sog. „Greenwashing“ sind konkretisierende Kriterien im Zusammenhang mit den Grundsätzen der Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Ausgewogenheit notwendig.

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 Erklärung und daher auch bei deren Prüfung dar.*

⁵ Vgl. DRS 20.1.

⁶ Vgl. DRS 20.2.

⁷ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F.) (Stand: 23.04.2021), Tz. 14.

- 13 Die gesetzlichen Vertreter sind dafür verantwortlich, dass die in der nichtfinanziellen Erklärung enthaltenen Aussagen durch ausreichende geeignete Nachweise belegt sind. Die gesetzlichen Vertreter sind verpflichtet, dem Abschlussprüfer den Lagebericht einschließlich der nichtfinanziellen Erklärung nach Maßgabe des § 320 Abs. 1 und 3 HGB vorzulegen.
- 14 Die für die Überwachung Verantwortlichen (insb. ein gesetzliches Aufsichtsgremium, z.B. der Aufsichtsrat oder ein diesem nachgebildetes Aufsichtsgremium) 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. Nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG ist der Aufsichtsrat zudem verpflichtet, den gesonderten nichtfinanziellen Bericht zu prüfen, sofern einer erstellt wurde; die Prüfungspflicht einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung ergibt sich bereits aus § 171 Abs. 1 Satz 1 AktG. 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-)Erklärung i.S. von § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG dar.

1.3. Anwendungszeitpunkt

- 15 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt erstmals für die inhaltliche Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung durch den Abschlussprüfer 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 Das Ziel des Abschlussprüfers ist es, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um ein Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Erklärung zu bilden und im Bestätigungsvermerk abzugeben.

3. Definitionen

- 17 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:
- a. *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.
 - b. *Delegierter Rechtsakt*: Sämtliche delegierte Verordnungen, die der Auslegung der EU-Taxonomieverordnung dienen.
 - c. *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.

- d. *Europäische gesetzliche Vorschriften:* Die EU-Taxonomieverordnung und die delegierten Rechtsakte.
- e. *Kriterien:* Die deutschen und europäischen gesetzlichen Vorschriften, etwaige aus Rahmenwerken i.S. des § 289d HGB hinzugezogene Kriterien sowie weitere vom Unternehmen hinzugezogene oder selbst entwickelte konkretisierende Kriterien.
- f. *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.

18 Darüber hinaus gelten die Definitionen aus *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* auch für diesen *IDW Prüfungsstandard*. Abweichend von den Definitionen in *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* haben die folgenden Begriffe für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:

- a. *Falsche Darstellung (i.Z.m. der nichtfinanziellen Erklärung):* Abweichung zwischen dem Betrag bzw. der Menge, der Darstellung oder der Angabe einer in die nichtfinanzielle Erklärung aufgenommenen Information und dem Betrag bzw. der Menge, der Darstellung oder der Angabe, der/die in Übereinstimmung mit den maßgebenden Kriterien erforderlich ist. Zu den falschen Darstellungen gehören auch unterlassene Angaben. Falsche Darstellungen resultieren aus Irrtümern oder aus dolosen Handlungen.
- b. *Informationskategorie (i.Z.m. der nichtfinanziellen Erklärung):*
 - 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 ihrer 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. der 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 und
- ii. die nach der EU-Taxonomieverordnung erforderlichen Angaben.

A18 Eine Informationskategorie i.S. der Tz. 18 b. stellen Angaben zum Geschäftsmodell gemäß § 289c Abs. 1 HGB, die nach § 289c Abs. 3 HGB geforderten Angaben zu jedem der in Tz. 17 a. 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:

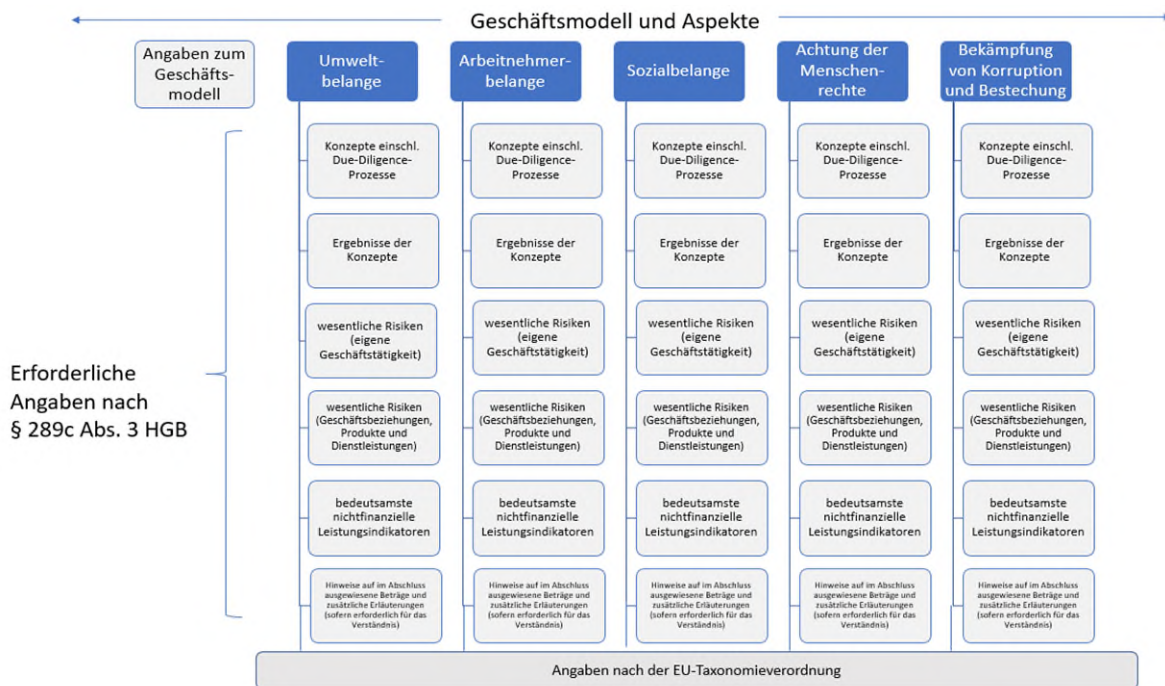


Abb. 1 Informationskategorien

4. Anforderungen und Anwendungshinweise

4.1. Anwendung des IDW PS 350 n.F. (10.2021), keine Anwendung des ISA [DE] 720 (Revised)

- 19 Der Abschlussprüfer hat bei der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung neben diesem IDW Prüfungsstandard den IDW PS 350 n.F. (10.2021) zu beachten.⁸
- A19.1 Dieser IDW Prüfungsstandard behandelt lediglich die Besonderheiten bei der inhaltlichen Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung.
- A19.2 Die in diesen IDW Prüfungsstandard nicht ausdrücklich aufgenommenen Anforderungen des IDW PS 350 n.F. (10.2021) sind ungeachtet ihrer Nichtaufnahme vom Abschlussprüfer nach Tz. 19 zu beachten, soweit diese Anforderungen bei der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung einschlägig sind (z.B. Dokumentation).

⁸ Vgl. auch IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. 87.

- A19.3 *In Einklang mit der Prüfung gemäß IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. 22 ist der Abschlussprüfer verpflichtet, bei der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung, sofern relevant, die Ausführungen in ISA [DE] 200⁹ und IDW PS 201 n.F. zu beachten. Neben den in diesem IDW Prüfungsstandard enthaltenen Anforderungen hat der Abschlussprüfer für die Prüfung des Lageberichts die relevanten Anforderungen des ISA [DE] 210¹⁰, ISA [DE] 240¹¹, ISA [DE] 250 (Revised)¹², ISA [DE] 500¹³, ISA [DE] 580¹⁴, ISA [DE] 610 (Revised 2013)¹⁵, ISA [DE] 620¹⁶ und IDW PS 470 n.F. (10.2021)¹⁷ zu beachten. ISA [DE] 320¹⁸, ISA [DE] 450¹⁹ und ISA [DE] 540 (Revised)²⁰ sind auf die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht anzuwenden.*
- A19.4 *Hat der Abschlussprüfer die nichtfinanzielle Erklärung in Übereinstimmung mit diesem IDW Prüfungsstandard inhaltlich geprüft, stellt die im Lagebericht enthaltene, inhaltlich geprüfte nichtfinanzielle Erklärung keine sonstige Informationen i.S. von ISA [DE] 720 (Revised)²¹ dar. Somit ist ISA [DE] 720 (Revised) nicht einschlägig.²²*

4.2. Besonderheiten bei der Auftragsannahme und -fortführung

- 20 Wird der Abschlussprüfer beauftragt, die im Lagebericht enthaltene nichtfinanzielle Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung inhaltlich zu prüfen, hat der Abschlussprüfer zu würdigen, ob es notwendig ist, dies in das Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form von schriftlicher Vereinbarung aufzunehmen. Bei der Beauftragung hat der Abschlussprüfer zu vereinbaren, dass die nichtfinanzielle Erklärung vollumfänglich (d.h. die gesamten, von den gesetzlichen Vorschriften vorgesehenen Bestandteile der nichtfinanziellen Erklärung) mit hinreichender Sicherheit auf inhaltliche Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften und mit den von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten konkretisierenden Kriterien geprüft wird. Der Abschlussprüfer hat in den Arbeitspapieren zu dokumentieren, dass die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung als Bestandteil der Prüfung des Lageberichts durchgeführt wird.

⁹ Vgl. ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“.

¹⁰ Vgl. ISA [DE] 210 „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“.

¹¹ Vgl. ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“.

¹² Vgl. ISA [DE] 250 (Revised) „Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung“.

¹³ Vgl. ISA [DE] 500 „Prüfungsnachweise“.

¹⁴ Vgl. ISA [DE] 580 „Schriftliche Erklärungen“.

¹⁵ Vgl. ISA [DE] 610 (Revised 2013) „Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren“.

¹⁶ Vgl. ISA [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“.

¹⁷ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (IDW PS 470 n.F.) (10.2021) (Stand: 29.10.2021).

¹⁸ Vgl. ISA [DE] 320 „Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung“.

¹⁹ Vgl. ISA [DE] 450 „Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen“.

²⁰ Vgl. ISA [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben“.

²¹ Vgl. ISA [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“.

²² Vgl. ISA [DE] 720 (Revised), Tz. D.A3.1.

A20.1 *Gesetzlich ist der Abschlussprüfer gemäß § 317 Abs. 2 Satz 4 HGB nur verpflichtet zu prüfen, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung vorgelegt wurde. Dies schließt eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht aus, sofern diese entweder vom Aufsichtsrat als freiwillige Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung (explizit) beauftragt wird oder sich der Abschlussprüfer dafür entscheidet, die nichtfinanzielle Erklärung entsprechend diesem IDW Prüfungsstandard zu prüfen und die gesetzliche Abschlussprüfung dadurch (implizit) erweitert wird. Die freiwillige inhaltliche Prüfung einer im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung erfolgt durch den bestellten Abschlussprüfer des Unternehmens.*

A20.2 *Die Aufnahme der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung in das Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form von schriftlicher Vereinbarung ist zur Vermeidung von Missverständnissen im Regelfall geboten. Im Rahmen dessen kann es gemäß ISAE 3000 (Rev.).69 (e)²³ erforderlich sein, dass der Abschlussprüfer 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 Erklärung als auch bei deren Prüfung.

21 Vor Auftragsannahme hat der Abschlussprüfer auf der Basis von vorläufigen Erkenntnissen festzustellen, ob folgende Voraussetzungen für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung als Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung vorliegen:

- a. das Unternehmen wird die nichtfinanzielle Erklärung in den Lagebericht aufnehmen (entweder als besonderen Abschnitt des Lageberichts oder an geeigneten Stellen in den Lagebericht),
- b. das Unternehmen wird die nichtfinanzielle Erklärung nicht eindeutig (als ungeprüft) in Anwendung von *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 121 i.V.m. Tz. 120 und 20 g) abgrenzen, und
- c. die Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung 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

²³ Vgl. ISAE 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information“.

- d) Neutralität
 - e) Verständlichkeit.
 - ii. das Unternehmen veröffentlicht die Kriterien sowie
 - iii. das Unternehmen verfügt über die notwendigen Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), um ausreichende geeignete Nachweise zur Verfügung zu stellen, um die in der nichtfinanziellen Erklärung gemachten Aussagen ausreichend zu untermauern.
- A21.1 *Als konkretisierende Kriterien kommen insb. DRS 20 und vom Unternehmen hinzugezogene oder selbst entwickelte Kriterien in Frage. Im Regelfall werden konkretisierende Kriterien zur Festlegung erforderlich sein, welche Angaben in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmen sind, insb. um die Merkmale Relevanz, Vollständigkeit und Neutralität zu erfüllen.*
- A21.2 *In Bezug auf die nichtfinanzielle Erklärung weisen geeignete Kriterien die folgenden Merkmale auf:*
- a. *Relevanz: Relevante Kriterien führen zu einer nichtfinanziellen Erklärung, die die Entscheidungsfindung der vorgesehenen Nutzer unterstützt.*
Die Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung sind vielfach einer hohen inhärenten Mess- oder Bewertungsunsicherheit ausgesetzt. Die entsprechenden Kriterien können in dem Fall nur dann relevant sein, wenn sie zusätzliche unterstützende Informationen über die Art und das Ausmaß der Unsicherheit erfordern.
 - b. *Vollständigkeit: Kriterien sind vollständig, wenn die in Übereinstimmung mit ihnen erstellte nichtfinanzielle Erklärung keine relevanten Faktoren auslässt, von denen vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die auf der Grundlage der nichtfinanziellen Erklärung getroffenen Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer beeinflussen. Vollständige Kriterien schließen, sofern relevant, Maßstäbe für Darstellung und Angaben ein.*
 - c. *Verlässlichkeit: Verlässliche Kriterien ermöglichen einigermaßen gleichmäßige Messungen oder Beurteilungen der der nicht finanziellen Erklärung zugrunde liegenden Sachverhalte einschließlic, sofern relevant, Darstellung und Angaben, wenn sie unter ähnlichen Umständen von verschiedenen Wirtschaftsprüfern verwendet werden.*
 - d. *Neutralität: Neutrale Kriterien führen zu einer nichtfinanziellen Erklärung, die – sofern unter den Umständen des Auftrags zutreffend – frei von Einseitigkeit ist.*
 - e. *Verständlichkeit: Verständliche Kriterien führen zu einer nichtfinanziellen Erklärung, die die vorgesehenen Nutzer verstehen können.*
- A21.3 *Vage Beschreibungen von Erwartungen oder Beurteilungen von Erfahrungen eines Einzelnen stellen keine geeigneten Kriterien dar.*
- A21.4 *Die Eignung von Kriterien für einen bestimmten Auftrag hängt davon ab, ob sie die oben angegebenen Merkmale widerspiegeln. Die relative Bedeutung jedes einzelnen Merkmals für einen bestimmten Auftrag ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens.*
- A21.5 *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 Abschlussprüfer hilfreich sein, zu würdigen, wie die übergeordneten Grundsätze des*

Rahmenkonzepts bzw. der Rahmenkonzepte in dem Prozess des Unternehmens angewandt wurden.

A21.6 *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 Erklärung aufgenommen werden (vgl. Tz. A12.2).*

A21.7 *Kriterien können auf verschiedene Weise ausgewählt oder entwickelt werden, z.B. können sie*

- *in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften enthalten sein;*
- *von autorisierten oder anerkannten Expertengremien herausgegeben werden, die einem transparenten ordentlichen Verfahren folgen;*
- *gemeinsam von einer Gruppe entwickelt werden, die kein transparentes erforderliches Verfahren befolgt;*
- *in akademischen Zeitschriften oder Büchern veröffentlicht werden;*
- *zum Verkauf auf eigener Grundlage entwickelt werden;*
- *spezifisch für den Zweck unter den bestimmten Umständen des Auftrags zur Erstellung der Sachverhaltsinformation entwickelt werden.*

Wie Kriterien entwickelt werden, kann die zur Beurteilung ihrer Eignung ausgeführte Tätigkeit des Abschlussprüfers beeinflussen. 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 Erklärung 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.

A21.8 *Es ist notwendig, dass Kriterien für die vorgesehenen Nutzer verfügbar sind, damit diese in die Lage versetzt werden zu verstehen, wie die in die nichtfinanzielle Erklärung aufzunehmenden Informationen gemessen oder beurteilt wurden. Kriterien werden den vorgesehenen Nutzern auf einer oder mehreren der folgenden Weisen verfügbar gemacht:*

- a. *Öffentlich (bspw. durch Verweis auf ein öffentlich zugängliches Rahmenwerk).*
- b. *Durch die klare Aufnahme in die nichtfinanzielle Erklärung (bspw. Auslegungen der gesetzlichen Vertreter).*
- c. *Nach allgemeinem Verständnis, z.B. das Kriterium zur Messung der Zeit in Stunden und Minuten.*

22 *Liegen die in Tz. 21 genannten Voraussetzungen für eine inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht vor, hat der Abschlussprüfer den Sachverhalt mit dem Management zu erörtern. Wenn keine Änderungen erfolgen können, um die Voraussetzungen zu erfüllen, darf der Abschlussprüfer die Beauftragung zur inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht annehmen.*

- 23 Der Abschlussprüfer 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 Erklärung durchzuführen. Hierbei ist auch zu würdigen, ob erforderlichenfalls Sachverständige des Abschlussprüfers zur Verfügung stehen.

4.3. Besonderheiten bei der Qualitätssicherung

- 24 Der Abschlussprüfer hat bei der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung neben den Anforderungen in Tz. 25 und 26 dieses *IDW Prüfungsstandards* dieselben deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften, dieselben Unabhängigkeitsvorschriften der EU-Abschlussprüferverordnung sowie dieselben sonstigen deutschen Berufspflichten einschließlich Qualitätssicherungsanforderungen einzuhalten, die auch für die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts gelten.
- A24 *Zu den Qualitätssicherungsanforderungen zählen neben IDW QS 1²⁴ die allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Gewissenhaftigkeit (§§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 – 12 BS WP/vBP) sowie die besonderen Berufspflichten nach §§ 28 – 44 BS WP/vBP.*
- 25 Der Auftragsverantwortliche hat über ausreichende Kompetenzen hinsichtlich der Aspekte und Informationskategorien zu verfügen, um die Verantwortlichkeit für das Prüfungsurteil zu übernehmen.
- 26 Der Auftragsverantwortliche hat sich davon zu überzeugen, dass diejenigen Personen, die den Auftrag durchführen werden, gemeinsam über die entsprechenden Kompetenzen und Fähigkeiten in Bezug auf die Aspekte und Informationskategorien verfügen, um
- a. den Auftrag in Übereinstimmung mit den relevanten Standards und einschlägigen Anforderungen aus Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften durchzuführen und
 - b. die Abgabe eines Prüfungsurteils zur nichtfinanziellen Erklärung zu ermöglichen, das unter den gegebenen Umständen angemessen ist.

5. Besonderheiten bei der Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung

5.1. Besonderheiten bei der Prüfungsplanung

- 27 Der Abschlussprüfer hat die Planungsaktivitäten zur Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung in die nach *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* vorzunehmende Planung der Lageberichtsprüfung zu integrieren.
- 28 Der Abschlussprüfer hat sich ferner zu entscheiden, ob er für die Beurteilung der Informationskategorien die Nutzung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen für erforderlich hält.

²⁴ Vgl. *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* (Stand: 09.06.2017).

A28 *Der Abschlussprüfer wird bei seiner Entscheidung, ob für die Prüfung der Informationskategorien die Nutzung der Arbeit eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen erforderlich ist, i.d.R. Folgendes berücksichtigen:*

- *die Komplexität und die Schwierigkeit der mit der inhaltlichen Prüfung der Informationskategorien zusammenhängenden Fragestellungen sowie*
- *die entsprechenden Kenntnisse des Abschlussprüfers im Bereich der Informationskategorien.*

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

29 *Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten Kriterien (einschlägige deutsche gesetzliche und europäische Vorschriften, hingezogene Rahmenwerke und, sofern erforderlich, konkretisierende Kriterien), geeignet sind, einschließlich dass sie die Merkmale in Tz. 21 c. i. erfüllen.*

A29.1 *§ 289d HGB erlaubt den Unternehmen, für die Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung nationale, europäische oder internationale Rahmenwerke zu nutzen.*

A29.2 *Die Beurteilung nach Tz. 29 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 i.d.R. eine höhere Akzeptanz auf als unbekannte Rahmenwerke, die ggf. durch das Unternehmen noch weiter ausgelegt werden.*

A29.3 *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).*

A29.4 *Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sind bspw.*

- *der Berichtsrahmen der Global Reporting Initiative (GRI),*
- *die SASB Standards des SASB Standards Boards.*

30 *Stellt sich nach der Auftragsannahme heraus, dass eine oder mehrere Voraussetzungen für die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung nicht vorliegen, hat der Abschlussprüfer den Sachverhalt mit dem Management zu erörtern und festzustellen,*

- ob der Sachverhalt zur Zufriedenheit des Abschlussprüfers gelöst werden kann;*
- ob es angemessen ist, den Auftrag fortzuführen; und*

- c. ob, und, falls ja, wie der Sachverhalt im Bestätigungsvermerk zu kommunizieren ist.
- 31 Stellt sich nach der Auftragsannahme heraus, dass einige oder alle der in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten Kriterien nicht geeignet sind oder einige oder alle der zugrunde liegenden Sachverhalte nicht für eine Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung angemessen sind, hat der Abschlussprüfer, in Abhängigkeit von den gegebenen Umständen, sein Prüfungsurteil zu modifizieren.

Anwendung des ISA [DE] 600

- 32 Sofern es sich um eine nichtfinanzielle Konzernklärung im Konzernlagebericht handelt und in der nichtfinanziellen Konzernklärung Angaben enthalten sind, die aus Teilbereichen stammen, hat der Abschlussprüfer in Einklang mit *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 90 die Anforderungen des ISA [DE] 600 anzuwenden.

5.2. Besonderheiten bei der Wesentlichkeit

- 33 Falsche Darstellungen in der nichtfinanziellen Erklärung, einschließlich fehlender Darstellungen, hat der Abschlussprüfer als wesentlich anzusehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie einzeln oder insgesamt auf der Grundlage der in der nichtfinanziellen Erklärung enthaltenen Informationen getroffene wirtschaftliche Entscheidungen von Adressaten beeinflussen können.
- A33 *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 Abschlussprüfers, Wesentlichkeitsüberlegungen zur Planung und Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung anzustellen.*
- 34 Der Abschlussprüfer hat für die Festlegung und Anwendung der Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung der Prüfung der in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten quantitativen vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage die Wesentlichkeiten für den Abschluss zugrunde zu legen.
- A34 *Soweit die nichtfinanzielle Erklärung quantitative vergangenheitsorientierte Finanzinformationen zu der im Abschluss dargestellten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage enthält, dienen diese Informationen den Nutzern bei der Gewinnung eines Einblicks in das durch den Abschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Aus diesem Grund sind die Wesentlichkeiten, die der Prüfung des Abschlusses zugrunde gelegt werden (die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes und etwaige spezifische Wesentlichkeiten), bei der Prüfung dieser Informationen zugrunde zu legen. Spezifische Wesentlichkeiten für die nichtfinanzielle Erklärung können sich bspw. für bedeutsame finanzielle Leistungsindikatoren im Zusammenhang mit der Berichterstattung nach Art. 8 der EU-Taxonomieverordnung anbieten.*
- 35 Ansonsten hat der Abschlussprüfer die Wesentlichkeitsüberlegungen bei der Planung und Durchführung der Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung zumindest auf Ebene der für die nichtfinanzielle Erklärung definierten Informationskategorien vorzunehmen.

- A35.1 *Die Anforderung, dass der Abschlussprüfer 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 Erklärung im Rahmen der Planung der Prüfung nicht festgelegt werden können. Sofern es sich bei einer wesentlichen Angabegruppe um einen kumulierten Betrag bzw. bei einer wesentlichen Einzelangabe um einen Betrag handelt, kann der Abschlussprüfer es für erforderlich halten, hierfür eine eigene Wesentlichkeitsgrenze festzulegen.*
- A35.2 *Eine mögliche Grundlage für die Entscheidung darüber, ob in Einzelfällen Wesentlichkeitsüberlegungen auf Ebene bestimmter Angabegruppen bzw. auf Ebene einzelner Angaben erforderlich sind, ist die Homogenität bzw. Inhomogenität von Angaben innerhalb einer Informationskategorie.*
- A35.3 *Eine Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen für qualitative Angaben im Rahmen der Prüfungsplanung ist naturgemäß nicht möglich. Jedoch wird der Abschlussprüfer bei der Durchführung von Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung das Risiko wesentlicher falscher qualitativer Darstellungen berücksichtigen.*
- A35.4 *Die Berücksichtigung qualitativer Aspekte i.S. des IDW PS 350 n.F. (10.2021)²⁵ kann auch für die Art und Weise wichtig sein, in der die Informationen in der nichtfinanziellen Erklärung präsentiert werden. Wenn das Unternehmen die Informationen bspw. in Form von Grafiken, Diagrammen oder Bildern darstellt, kann die Beurteilung der Wesentlichkeit bspw. auch Überlegungen umfassen, ob die Verwendung unterschiedlicher Maßstäbe für die x- und y-Achse eines Diagramms zu wesentlich falschen oder irreführenden Informationen führen kann.*
- A35.5 *Quantitative Aspekte i.S. des IDW PS 350 n.F. (10.2021) 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.*
- A35.6 *Wenn quantitative Aspekte i.S. des IDW PS 350 n.F. (10.2021) innerhalb einer Informationskategorie einschlägig sind, wird 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 Größe unterhalb der Wesentlichkeit als Grundlage für die Bestimmung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen (Toleranzwesentlichkeit).*

²⁵ Vgl. IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. A49.

5.3. Besonderheiten bei der Prüfungsdurchführung

5.3.1. Besonderheiten bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Erklärung

Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

- 36 Über die in *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* dargelegten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung²⁶ hinaus hat der Abschlussprüfer 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 der 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 Erklärung innerhalb des Unternehmens.
 - g. Falls das Unternehmen über eine interne Revision verfügt, deren Tätigkeiten und die wichtigsten Ergebnisse in Bezug auf die nichtfinanzielle Erklärung.

Erlangung eines Verständnisses über den Aufstellungsprozess und den für die Aufstellung verwendeten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme)

- 37 Bei der Erlangung eines Verständnisses über den Aufstellungsprozess und den für die Aufstellung verwendeten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) hat der Abschlussprüfer dieses Verständnis für sämtliche Aspekte zu erlangen.
- A37 *Wenn ein Unternehmen sein Verfahren zur Ermittlung von Nachhaltigkeitsthemen und die getroffenen Entscheidungen dokumentiert hat, kann die Dokumentation einen nützlichen Ausgangspunkt für die Überlegungen des Abschlussprüfers darstellen. Liegt eine solche Dokumentation nicht vor, kann der Abschlussprüfer den Prozess des Unternehmens möglicherweise durch Befragungen der in die Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung eingebundenen*

²⁶ Vgl. *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 32 ff.

Mitarbeiter nachvollziehen. Wenn das Unternehmen keinen angemessenen Prozess zur Bestimmung der Inhalte der nichtfinanziellen Erklärung durchgeführt hat, kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer abwägt, ob dies darauf hindeutet, dass die Voraussetzungen für die Auftragsannahme nicht alle gegeben sind.

Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der nichtfinanziellen Erklärung

- 38 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 Erklärung.
- 39 Der Abschlussprüfer 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 Erklärung betreffen.
- 40 Der Abschlussprüfer hat die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Ebene der nichtfinanziellen Erklärung insgesamt, auf Ebene der Informationskategorien und auf Aussageebene²⁷ zu identifizieren und zu beurteilen, um eine Grundlage für die Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu schaffen.
- A40.1 *IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. A49 enthält Hinweise, wie die Beurteilung der Wesentlichkeit falscher Darstellungen im Lagebericht durch qualitative Faktoren beeinflusst werden kann. Diese Faktoren lassen sich auch auf die nichtfinanzielle Erklärung übertragen.*
- A40.2 *Aussagearten, die der Abschlussprüfer in Anlehnung an IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. A12 bei der Beurteilung des Auftretens möglicher falscher Darstellungen heranzieht, können wie folgt kategorisiert werden:*
- a. *Vollständigkeit: Sämtliche Sachverhalte, die in der nichtfinanziellen Erklärung anzugeben sind, sind angegeben.*
 - b. *Richtigkeit: Die Beschreibung des Sachverhalts bzw. diesbezügliche Zahlenangaben sind vorhanden und richtig.*
 - c. *Darstellung: Die Angaben über Sachverhalte sind an der entsprechenden Stelle der nichtfinanziellen Erklärung angegeben, auf angemessene Weise aggregiert bzw. disaggregiert sowie relevant und verständlich.*
- 41 Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer zumindest die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:
- a. die Wahrscheinlichkeit einer absichtlichen falschen Darstellung in der nichtfinanziellen Erklärung;
 - 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 Erklärung auswirken;
 - c. wesentliche wirtschaftliche oder regulatorische Veränderungen;

²⁷ Vgl. IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. A40 f.

- d. die Art des Betriebs;
- e. die Art der Quantifizierungsmethoden sowie den Grad der Subjektivität bei der Quantifizierung von Nachhaltigkeitsinformationen;
- f. wie das Unternehmen wesentliche Schätzungen vornimmt und auf welchen Daten diese beruhen.

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

5.3.2.1. Besonderheiten bei den Reaktionen auf Aussageebene in Bezug auf sämtliche Informationskategorien

- 42 Der Abschlussprüfer hat über die in *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 46 ff. dargestellten Reaktionen hinaus die Wirksamkeit der für die Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) 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 Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) ausgeht.
- A42.1 *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.*
- A42.2 *Bei den Vorkehrungen und Maßnahmen (Systemen) kann der Abschlussprüfer bspw. berücksichtigen:*
- *Kontrollen, die eine Aufgabentrennung zwischen den am Prozess der Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung 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 Abschlussprüfer 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.*
- 43 Der Abschlussprüfer hat analytische Prüfungshandlungen oder Einzelfallprüfungen auf Ebene der einzelnen Informationskategorien durchzuführen. Dabei ist zu beachten, dass der Übergang zwischen einem Sachverhalt innerhalb einer Informationskategorie oder einer separaten Informationskategorie fließend sein kann.
- A43 *Aus der Anforderung der Tz. 43 ergibt sich, dass die Aussagearten in Bezug auf jede Informationskategorie i.S. der Tz. 18 b. i.V. mit Tz. A18 anzuwenden sind, sofern relevant.*
- 44 Nutzt das Unternehmen in Übereinstimmung mit § 289d HGB ein Rahmenwerk oder Teile von Rahmenwerken zur Erstellung der nichtfinanziellen Erklärung, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob das oder die Rahmenwerke in der nichtfinanziellen Erklärung angegeben wurde(n). Nutzt das Unternehmen kein Rahmenwerk, hat er festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung eine entsprechende Begründung gemäß § 289d Satz 2 HGB enthält. Der Abschlussprüfer hat ferner festzustellen, ob die konkretisierenden Kriterien angemessen angegeben wurden, sofern erforderlich.
- 45 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung in allen wesentlichen Belangen in Einklang mit den übrigen Angaben im Lagebericht und im Abschluss und ggf. mit denen im Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2a HGB stehen.
- A45 *Der Abschlussprüfer wird im Regelfall finanzielle Angaben bspw. aus anderen Teilen des Lageberichts und des Abschlusses mit denen in der nichtfinanziellen Erklärung abstimmen. Ferner kann der Abschlussprüfer im Lagebericht enthaltene Ausführungen zu den einzelnen Informationskategorien i.S. von IDW PS 350 n.F. (10.2021), bspw. zu den Zielen und Strategien und im Prognosebericht auf Konsistenz mit den in der nichtfinanziellen Erklärung enthaltenen Angaben beurteilen.*
- 46 Auf der Grundlage der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Abschlussprüfer 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.
- 47 Der Abschlussprüfer hat unter Beachtung von *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 63-70 zukunftsorientierte Angaben (Prognosen oder Projektionen) in der nichtfinanziellen Erklärung zu beurteilen. Dabei hat er zu beachten, dass die Tz. 66, 68, und 69 für Projektionen nicht einschlägig sind; die anderen Textziffern hat er entsprechend anzuwenden. Bezüglich Projektionen zugrunde liegenden Annahmen hat sich der Abschlussprüfer zu vergewissern, dass diese in Einklang mit dem Zweck der Projektion stehen und dass keine Gründe zur Auffassung führen, dass diese Annahmen eindeutig unrealistisch sind.

- A47.1 *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.*
- A47.2 *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.*
- 48 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 Abschlussprüfer 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 Abschlussprüfer hat auch den Prozess zur vollständigen Identifizierung der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen bedeutsamen Wirtschaftsaktivitäten und die Vollständigkeit der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Erklärung zu beurteilen.
- A48 *Die Angaben sind vollständig, wenn die nichtfinanzielle Erklärung die Angaben enthält, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des Unternehmens sowie die Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekte erforderlich sind (vgl. Tz. A18). 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. Besonderheiten bei den Reaktionen auf Aussageebene für ausgewählte Informationskategorien

- 49 Der Abschlussprüfer 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. 18 b. und A18) – sofern relevant – gemacht wurden und ob sie mit anderen ihm zur Kenntnis gelangten relevanten Informationen in Einklang stehen.
- 50 Der Abschlussprüfer 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 Abschlussprüfer die Angaben auf Sachverhaltsebene zu beurteilen.
- A50 *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. 48).*

Wie in der folgenden graphischen Darstellung durch den Kasten mit „...“ dargelegt, sind weitere Sachverhalte möglich. Die in Tz. A18 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.

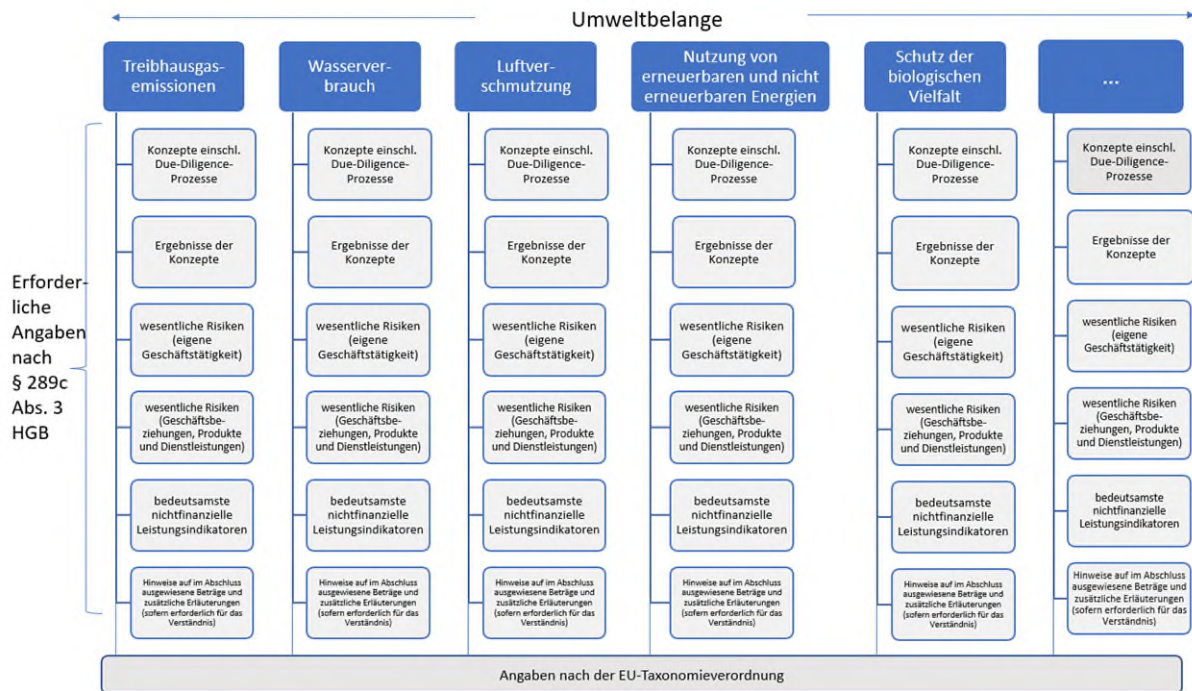


Abb. 2 Beispiele für Sachverhalte Umweltbelange

Geschäftsmodell

- 51 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die Beschreibung des Geschäftsmodells in Einklang mit den Aspekten steht.
- A51 Bei der Beschreibung des Geschäftsmodells kann auf Ausführungen in anderen Teilen des Lageberichts verwiesen werden.

Verfolgte Konzepte einschließlich der angewandten Due-Diligence-Prozesse

- 52 Der Abschlussprüfer 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 Abschlussprüfer
- 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.
 - 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.
 - festzustellen, ob diese Maßnahmen implementiert wurden.

- 53 Der Abschlussprüfer hat etwaige von dem Unternehmen beschriebene Due-Diligence-Prozesse daraufhin zu beurteilen, ob:
- a. die Beschreibung der vom Unternehmen festgelegten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) den Due-Diligence-Prozessen entspricht;
 - b. die festgelegten Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme) 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 Regelungen und Maßnahmen implementiert wurden. Dies gilt auch für Due-Diligence-Prozesse bezüglich der Lieferkette und der Kette der Subunternehmer, sofern einschlägig.

Ergebnisse der Konzepte

- 54 Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob die Angaben über die Ergebnisse der Konzepte zu den Aspekten unter Beachtung der Aussagearten (vgl. Tz. 40) angemessen sind.
- A54 *Als Ergebnis kann insb. das Ausmaß der Zielerreichung durch die implementierten Maßnahmen bzw. der Stand der Maßnahmenrealisierung in Frage kommen.*

Nichtverfolgung von Konzepten

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

Wesentliche Risiken

- 56 Bei der Beurteilung der Darstellung der wesentlichen Risiken gelten die Anforderungen des IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. 71 bis 77 entsprechend.

Bedeutsamste nichtfinanzielle Leistungsindikatoren

- 57 Über die allgemeinen Anforderungen in den Tz. 42 bis 48 hinaus, hat der Abschlussprüfer bei der Beurteilung der Darstellung der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren die Anforderungen des IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. 60 bis 62 zu beachten.
- A57 *Gemäß DRS 20.106 i.V.m. 284 sind in der nichtfinanziellen Konzernklärung jene nichtfinanziellen Leistungsindikatoren darzustellen, die auch zur internen Steuerung des Konzerns herangezogen werden. Dies gilt analog für nichtfinanzielle Erklärungen gemäß § 289b HGB. Beispiele für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren enthält DRS 20.286.*

Hinweis auf im Abschluss ausgewiesene Beträge

- 58 Der Abschlussprüfer hat zu festzustellen, ob der Abschluss Beträge mit einem inhaltlichen Bezug zu den Aspekten enthält.

- A58 *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 Regressansprüchen aus Verstößen gegen die Einhaltung von sozialen Mindeststandards in der Lieferkette oder für Aufwand für Schulungen und die Förderung und Entwicklung der Mitarbeiter enthält.*
- 59 Sofern ein inhaltlicher Bezug zu den Aspekten im Abschluss besteht, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung Verweise auf im Jahres- oder Konzernabschluss ausgewiesene Beträge und zusätzliche Erläuterungen dazu enthält.

Angaben nach der EU-Taxonomieverordnung

- 60 Im Rahmen der in Tz. 29 aufgeführten Feststellung zur Eignung der Kriterien hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob die Auslegungen des Unternehmens im Hinblick auf die unbestimmten Rechtsbegriffe in den einschlägigen europäischen Vorschriften vertretbar sind.
- A60 *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.*
- 61 Der Abschlussprüfer hat die in Abschn. 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.

5.3.3. Besonderheiten bei der Beurteilung der festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen

- 62 Der Abschlussprüfer hat die während der Prüfung festgestellten falschen Darstellungen in der nichtfinanziellen Erklärung und ihre Auswirkungen auf die Prüfungsdurchführung, die nichtfinanzielle Erklärung sowie das diesbezügliche Prüfungsurteil zu beurteilen. Dies umfasst auch die Feststellung, ob die angewendeten Kriterien angemessen dargestellt wurden. Der Abschlussprüfer hat das Unternehmen aufzufordern, die festgestellten falschen Darstellungen zu korrigieren.
- 63 Gegenüber den in *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 100, stehenden Anforderungen hat der Abschlussprüfer 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 der Kapitalgesellschaft sowie der Auswirkungen ihrer Tätigkeit auf die in § 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 des § 289e HGB (und, sofern einschlägig, § 315c Abs. 3 HGB) weggelassenen nachteiligen Angaben. Das Unterlassen von Angaben nach der EU-Taxonomieverordnung gilt grundsätzlich als wesentlich.

64 Die in der nichtfinanziellen Erklärung enthaltenen Angaben, insb. die qualitativen Angaben, hat der Abschlussprüfer abschließend danach zu beurteilen, ob die festgestellten, nicht korrigierten falschen Darstellungen insgesamt für eine Informationskategorie wesentlich sind.

A64.1 *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:*

- *Die Einbeziehung unangemessener Informationen, z.B. Informationen, die die Kriterien nicht erfüllen oder die die von den Kriterien geforderten Informationen verschleiern oder verfälschen;*
- *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;*
- *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;*
- *zweideutige Aussagen oder Aussagen, deren Bedeutung unklar ist;*
- *die Darstellung von Informationen, die genau bestimmt werden können, in vagen Begriffen;*
- *Änderungen der Angaben oder der Darstellung seit der vorangegangenen Berichtsperiode, ohne dass dies angemessen begründet wurde oder ohne dass die Gründe dafür angegeben wurden;*
- *die Art und Weise, in der die Informationen präsentiert werden. Zum Beispiel können sie präsentiert werden:*
 - *aus dem Zusammenhang gerissen, in einem verzerrten Tonfall oder mit größerer oder geringerer Bedeutung, als es aufgrund der vorliegenden Beweise gerechtfertigt wäre;*
 - *durch Verwendung von Superlativen und Adjektiven, die ein positiveres Bild zeichnen als die sachliche Berichterstattung.*
- *unangemessenes Ziehen pauschaler Schlussfolgerungen auf der Grundlage selektiver Informationen, z.B. durch Aussagen wie die folgenden:*
 - *„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 in der Welt.*
 - *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.*

A64.2 *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 Erklärung 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 Abschlussprüfer 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.

5.4. Nutzung der Tätigkeit eines anderen Prüfers

65 Hat der Abschlussprüfer vor, die Tätigkeit eines anderen Prüfers für in der nichtfinanziellen Erklärung von Einheiten in der Lieferkette außerhalb des Unternehmens bzw. des Konzerns aufgenommene Informationen zu nutzen, hat er

- a. mit den anderen Prüfern klar über Umfang und zeitliche Einteilung der Tätigkeit und Feststellungen der anderen Prüfer zu kommunizieren,
- b. den ausreichenden Umfang und die Geeignetheit der erlangten Prüfungsnachweise sowie den Prozess für die Aufnahme der diesbezüglichen Informationen in die nichtfinanzielle Erklärung zu beurteilen.

A65.1 *Relevante Sachverhalte, die das Prüfungsteam an andere Prüfer in Bezug auf die durchzuführende Tätigkeit, die Nutzung dieser Tätigkeit sowie Form und Inhalt der Kommunikation des anderen Prüfers mit dem Prüfungsteam kommunizieren kann, können einschließen:*

- *die Aufforderung, dass der andere Prüfer in Kenntnis des Kontexts, in dem das Prüfungsteam seine Tätigkeit nutzen wird, bestätigt, dass er mit dem Prüfungsteam zusammenarbeiten wird.*
- *etwaige Toleranzwesentlichkeiten für die Tätigkeit des anderen Prüfers, die unter Umständen geringer sind als etwaige Toleranzwesentlichkeiten für die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung sowie spezifische Wesentlichkeiten, sofern einschlägig, und die Schwellenwerte, oberhalb deren falsche Darstellungen nicht als zweifelsfrei unbeachtlich für die Informationskategorien angesehen werden können.*

A65.2 *Relevante Sachverhalte, die das Prüfungsteam von dem anderen Prüfer verlangen kann mitzuteilen, schließen ein:*

- *Feststellung, ob der andere Prüfer die für den Auftrag relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich Unabhängigkeit und beruflicher Kompetenz, eingehalten hat.*
- *ob der andere Prüfer die Anforderungen des Prüfungsteams eingehalten hat.*
- *Informationen zu Fällen von Verstößen gegen Gesetze oder andere Rechtsvorschriften, die eine wesentliche falsche Darstellung in der nichtfinanziellen Erklärung zur Folge haben könnten.*
- *eine Liste der nicht korrigierten falschen Darstellungen, die von dem anderen Prüfer während des Auftrags festgestellt wurden und nicht zweifelsfrei unbeachtlich sind.*

- *Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung bei der Erstellung der relevanten Informationen.*
- *Beschreibung von von dem anderen Prüfer während der Auftragsdurchführung identifizierten bedeutsamen Mängeln in den Vorkehrungen und Maßnahmen (Systemen).*
- *andere bedeutsame Sachverhalte, die der andere Prüfer dem Unternehmen mitgeteilt hat oder erwartungsgemäß mitteilen wird, einschließlich doloser Handlungen oder vermuteter doloser Handlungen.*
- *etwaige andere Sachverhalte, die für die nichtfinanzielle Erklärung relevant sein können oder auf die der andere Prüfer das Prüfungsteam aufmerksam machen möchte, einschließlich Besonderheiten, die in den schriftlichen Erklärungen genannt werden, die der andere Prüfer von dem Unternehmen angefordert hat.*
- *zusammenfassende Feststellungen des anderen Prüfers, seine Schlussfolgerungen oder Prüfungsurteile.*

A65.3 *Relevante Würdigungen hinsichtlich der Erlangung von Prüfungsnachweisen über die Tätigkeit eines anderen Prüfers können einschließen:*

- *Erörterungen mit dem anderen Prüfer über Geschäftsaktivitäten, die für dessen Arbeit relevant und für die nichtfinanzielle Erklärung von Bedeutung sind.*
- *Erörterungen mit dem anderen Prüfer über die Anfälligkeit relevanter Informationen für wesentliche falsche Darstellungen.*
- *Durchsicht der Dokumentation des anderen Prüfers über identifizierte Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, die Reaktionen auf diese Risiken und Schlussfolgerungen. Eine solche Dokumentation kann in Form eines Memorandums erfolgen, das die Schlussfolgerung des anderen Prüfers in Bezug auf die identifizierten Risiken wiedergibt.*

5.5. Besonderheiten bei den schriftlichen Erklärungen

66 Der Abschlussprüfer hat vom Management eine schriftliche Erklärung anzufordern, wonach dieses bestätigt, dass es seiner Verantwortung für die Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens in der nichtfinanziellen Erklärung 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:

- a. 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.
- b. Die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren unterliegt inhärenten Unsicherheiten.

A66 Die nach Tz. 66 geforderten Erklärungen können in die Vollständigkeitserklärung²⁸ aufgenommen werden.

5.6. Bildung eines Prüfungsurteils zur nichtfinanziellen Erklärung

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

5.7. Besonderheiten bei der Berichterstattung

5.7.1. Bestätigungsvermerk

5.7.1.1. Prüfungsurteil

68 Die Berichterstattung hat im Bestätigungsvermerk im Rahmen der Berichterstattung über die Prüfung des Lageberichts zu erfolgen.²⁹ Bei der Anwendung der folgenden Anforderungen an die Berichterstattung sind jeweils sprachliche Anpassungen vorzunehmen, je nachdem ob es sich um die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung oder der Konzernklärung handelt und ob die nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung einen besonderen Abschnitt im Lagebericht darstellt oder an geeigneten Stellen in den Lagebericht integriert ist.

69 Der Abschlussprüfer hat die inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung in der Beschreibung des Lageberichts als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts darzustellen.

A69 Für die nach Tz. 69 geforderte Beschreibung können in Abhängigkeit von der Verortung der nichtfinanziellen Erklärung in einem besonderen Abschnitt im Lagebericht oder an geeigneten Stellen im Lagebericht bspw. die folgenden Formulierungen verwendet werden, wobei die Ergänzungen aufgrund der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung hervorgehoben sind:

Nichtfinanzielle Erklärung bildet einen besonderen Abschnitt im (Konzern-) Lagebericht

„Wir haben den ... [Jahres- / Konzernabschluss] der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] der ... [Gesellschaft] **einschließlich der im Abschnitt ... [Benennung des Abschnitts] des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB** für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteile des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.“

²⁸ Vgl. ISA [DE] 580, Tz. 15.

²⁹ Vgl. IDW PS 350 n.F. (10.2021), Tz. 115 ff.

Angaben der nichtfinanziellen Erklärung an geeigneten Stellen im Lagebericht

„Wir haben den ... [Jahres- / Konzernabschluss] der ... [Gesellschaft] – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] der ... [Gesellschaft] **einschließlich der an verschiedenen Stellen des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB** für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft. Die in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteile des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.“

70 Wenn der Abschlussprüfer

- ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zu einem Abschluss, der in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung aufzustellen ist,
- ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zum Lagebericht (ohne die darin enthaltene nichtfinanzielle Erklärung) und
- ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zur im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung

abgibt sowie

- die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt im Lagebericht bildet und die Anforderungen der EU-Taxonomieverordnung beachtet werden,
- hat der Abschlussprüfer die in *IDW PS 400 n.F. (10.2021)*, Tz. 43 dargestellten Prüfungsurteile um die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung zu ergänzen.

A70.1 Für die nach Tz. 70 geforderte Ergänzung der Prüfungsurteile kommt die folgende Formulierung in Betracht, wenn die nichtfinanzielle Erklärung einen besonderen Abschnitt im (Konzern-) Lagebericht bildet:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze] und vermittelt unter Beachtung der ... [maßgebende Vorschriften] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum],
- vermittelt der beigefügte ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] **(ohne die darin enthaltene nichtfinanzielle Erklärung)** insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der ... [der Gesellschaft / des Konzerns]. In allen wesentlichen Belangen steht dieser ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] in Einklang mit dem ... [Jahres- / Konzernabschluss], entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar; **wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteilen des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] ab und**

- **ist die im Abschnitt ... [Benennung des Abschnitts] des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] enthaltene nichtfinanzielle ... [Erklärung / Konzernklärung] 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.“**

A70.2 Erfolgen die Angaben der nichtfinanziellen Erklärung an geeigneten Stellen im Lagebericht, kann das Prüfungsurteil unter den in Tz. 70 genannten Voraussetzungen wie folgt formuliert werden:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte ... [Jahres- / Konzernabschluss] in allen wesentlichen Belangen den ... [maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze] und vermittelt unter Beachtung der ... [maßgebenden Vorschriften] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage ... [der Gesellschaft / des Konzerns] zum ... [Datum] sowie ... [ihrer / seiner] Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum],
- vermittelt der beigefügte ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] **(ohne die darin enthaltene nichtfinanzielle Erklärung)** insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser ... [Lagebericht / Konzernlagebericht] in Einklang mit dem ... [Jahres- / Konzernabschluss], entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar; **wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteilen des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] ab und**
- **ist die an verschiedenen mit einem ... [Erläuterung der Abgrenzung, bspw. *] gekennzeichneten Stellen des ... [Lageberichts / Konzernlageberichts] enthaltene nichtfinanzielle ... [Erklärung / Konzernklärung] 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.“**

5.7.1.2. Grundlage für die Prüfungsurteile

- 71 Im Fall der inhaltlichen Prüfung der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung hat der Abschlussprüfer im Abschnitt „Grundlage für die Prüfungsurteile“ im Bestätigungsvermerk auch zu erklären, dass er zu der Auffassung gelangt ist, dass die von ihm erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für seine Prüfungsurteile zum Jahresabschluss und zum Lagebericht sowie der darin enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung zu dienen.
- 72 Wenn der Abschlussprüfer nicht modifizierte Prüfungsurteile zum Abschluss, zum Lagebericht und zu der nichtfinanziellen Erklärung abgibt, hat die Beschreibung der Grundlage für das Prüfungsurteil wie folgt zu lauten:

„Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB und der EU-Abschlussprüferverordnung (Nr. 537/2014; im Folgenden „EU-

APrVO“) unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Darüber hinaus erklären wir gemäß Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO, dass wir keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht haben. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss, zum Lagebericht **und zu der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung zu dienen.**“

5.7.1.3. Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen

- 73 Bezüglich der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und der für die Überwachung Verantwortlichen für die nichtfinanzielle Erklärung hat der Abschlussprüfer zu erklären, dass die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft verantwortlich sind für die Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Erklärung zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Erklärung) oder Irrtümern ist.
- A73 *Für die nach Tz. 73 geforderte Beschreibung können bspw. die folgenden Formulierungen verwendet werden:*

[...]

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

- 74 Ferner hat der Abschlussprüfer Folgendes zu erklären:
- „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 Erklärung 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 Erklärung dargelegt, unterliegt auch die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... [Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren] inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... [Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten bei der Quantifizierung].“

- 75 Sofern es sich bei den für die Überwachung Verantwortlichen um ein gesetzliches oder um ein diesem nachgebildetes Aufsichtsgremium handelt, hat der Abschlussprüfer die Erklärung über die Verantwortung der für die Überwachung Verantwortlichen wie folgt zu ergänzen:

„Die für die Überwachung Verantwortlichen sind verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts **sowie der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung.**“

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

5.7.1.4. Verantwortung des Abschlussprüfers

- 77 Bezüglich der Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung hat der Abschlussprüfer den Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ wie folgt zu ergänzen:

„Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, **und ob die nichtfinanzielle Erklärung in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften und den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entspricht**, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss, zum Lagebericht **und zur nichtfinanziellen Erklärung** beinhaltet.

[...]

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

[...]

- gewinnen wir ein Verständnis von dem für die Prüfung des Jahresabschlusses relevanten internen Kontrollsystem und den für die Prüfung des Lageberichts **sowie der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung** relevanten Vorkehrungen und

Maßnahmen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser Systeme der Gesellschaft abzugeben.

- [...]
- **beurteilen wir die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten Kriterien insgesamt. 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 unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des/der nichtfinanziellen Leistungsindikators(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei 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.**
- [...]

5.7.2. Prüfungsbericht

- 78 Der Abschlussprüfer hat im Prüfungsbericht bei der Beschreibung des Prüfungsauftrags die Einbeziehung der nichtfinanziellen Erklärung in die inhaltliche Prüfung darzustellen.
- 79 In einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts nach § 321 HGB hat der Abschlussprüfer über das Ergebnis der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung zu berichten und zumindest einen Verweis auf die diesbezüglichen Ausführungen im Bestätigungsvermerk vorzunehmen.

Anlage: Formulierungsbeispiel für einen Bestätigungsvermerk

Für Zwecke dieses beispielhaften Bestätigungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Der Wirtschaftsprüfer wurde als gesetzlicher Abschlussprüfer des Jahresabschlusses und Lageberichts bestellt. Es handelt sich um die Prüfung eines Jahresabschlusses (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung [im Fall des § 264 Abs. 1 Satz 2 HGB auch: Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalspiegel] sowie Anhang) und Lageberichts eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB, unter Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung.
- Der Jahresabschluss ist von den gesetzlichen Vertretern in Übereinstimmung mit den für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften (Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke) aufzustellen.
- Der Lagebericht wurde gemäß § 289b Abs. 1 HGB um eine nichtfinanzielle Erklärung erweitert, die einen besonderen Abschnitt des Lageberichts bildet. Der Abschlussprüfer wurde auch mit der inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Erklärung beauftragt. Der Prüfungsauftrag umfasst die gesamte nichtfinanzielle Erklärung. Die gesetzlichen Vertreter haben in der nichtfinanziellen Erklärung konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Darüber hinaus enthält der Lagebericht in einem gesonderten Abschnitt die Erklärung zur Unternehmensführung (§ 289f HGB). Die Erklärung zur Unternehmensführung enthält die Erklärung zum Deutschen Corporate Governance Kodex nach § 161 AktG. Diese Erklärung wird nicht inhaltlich geprüft; diese Lageberichtsangaben sind als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt.

Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 121 i.V.m. A116–A117).

- Der Lagebericht enthält nicht inhaltlich geprüfte lageberichts-fremde Angaben i.S. des *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, die ebenfalls als „ungeprüft“ gekennzeichnet und eindeutig i.S. des *IDW PS 350 n.F. (10.2021)* von den inhaltlich geprüften Lageberichtsangaben abgegrenzt sind.

Der Abschlussprüfer erachtet es für notwendig, im Bestätigungsvermerk darzustellen, dass diese Angaben nicht inhaltlich geprüft wurden und sich daher das Prüfungsurteil zum Lagebericht nicht darauf erstreckt (vgl. *IDW PS 350 n.F. (10.2021)*, Tz. 120 i.V.m. A116–A117).

Die Darstellung der inhaltlich nicht geprüften Bestandteile des Lageberichts erfolgt in diesem Beispiel in einer Anlage zum Bestätigungsvermerk.

- Der Abschlussprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass nicht modifizierte Prüfungsurteile auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise angemessen sind.
- Die deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften umfassen sämtliche relevanten deutschen Berufspflichten, die bei der Abschlussprüfung einschlägig sind.
- Auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise ist der Abschlussprüfer zu dem Schluss gekommen, dass keine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Übereinstimmung mit *IDW PS 270 n.F. (10.2021)* aufwerfen können.
- Besonders wichtige Prüfungssachverhalte wurden in Übereinstimmung mit *IDW PS 401 n.F. (10.2021)* mitgeteilt.
- Der Abschlussprüfer hat sämtliche sonstigen Informationen vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und hat keine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen identifiziert.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (Kapitalgesellschaft mit Aufsichtsrat).
- In Ergänzung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts hat der Abschlussprüfer nach europäischem Recht erforderliche Pflichtangaben im Bestätigungsvermerk zu machen.

BESTÄTIGUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN ABSCHLUSSPRÜFERS

An die ... [*Gesellschaft*]

VERMERK ÜBER DIE PRÜFUNG DES JAHRESABSCHLUSSES UND DES LAGEBERICHTS

Prüfungsurteile

Wir haben den Jahresabschluss der ... [*Gesellschaft*] – bestehend aus der Bilanz zum ... [*Datum*] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [*Gesellschaft*] **einschließlich der im Abschnitt ... [*Benennung des Abschnitts*] enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB** für das Geschäftsjahr vom ... [*Datum*] bis zum ... [*Datum*] geprüft. **Die in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteile des Lageberichts haben wir in Einklang mit den deutschen gesetzlichen Vorschriften nicht inhaltlich geprüft.**

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

- entspricht der beigefügte Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften und vermittelt unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage der Gesellschaft zum ... [Datum] sowie ... ihrer Ertragslage für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum],
- vermittelt der beigefügte Lagebericht (**ohne die darin enthaltene nichtfinanzielle Erklärung**) insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft. In allen wesentlichen Belangen steht dieser Lagebericht in Einklang mit dem Jahresabschluss, entspricht den deutschen gesetzlichen Vorschriften und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar; **wir geben kein Prüfungsurteil zu den in der Anlage dieses Bestätigungsvermerks genannten Bestandteilen des Lageberichts ab und**
- **ist die im Abschnitt ... [Benennung des Abschnitts] des Lageberichts enthaltene nichtfinanzielle Erklärung 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.**

Gemäß § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB erklären wir, dass unsere Prüfung zu keinen Einwendungen gegen die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts geführt hat.

Grundlage für die Prüfungsurteile

Wir haben unsere Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts in Übereinstimmung mit § 317 HGB und der EU-Abschlussprüferverordnung (Nr. 537/2014; im Folgenden „EU-APrVO“) unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführt. Unsere Verantwortung nach diesen Vorschriften und Grundsätzen ist im Abschnitt „Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts“ unseres Bestätigungsvermerks weitergehend beschrieben. Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Darüber hinaus erklären wir gemäß Artikel 10 Abs. 2 Buchst. f) EU-APrVO, dass wir keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen nach Artikel 5 Abs. 1 EU-APrVO erbracht haben. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss, zum Lagebericht **und zu der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung** zu dienen.

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte in der Prüfung des Jahresabschlusses

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind solche Sachverhalte, die nach unserem pflichtgemäßen Ermessen am bedeutsamsten in unserer Prüfung des Jahresabschlusses für das

Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] waren. Diese Sachverhalte wurden im Zusammenhang mit unserer Prüfung des Jahresabschlusses als Ganzem und bei der Bildung unseres Prüfungsurteils hierzu berücksichtigt; wir geben kein gesondertes Prüfungsurteil zu diesen Sachverhalten ab.

[Beschreibung jedes besonders wichtigen Prüfungssachverhalts in Übereinstimmung mit IDW PS 401 n.F. (10.2021)]

Sonstige Informationen

[Berichterstattung in Übereinstimmung mit den Berichtsanforderungen des ISA [DE] 720 (Revised)]

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für den Jahresabschluss und den Lagebericht

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung des Jahresabschlusses, der den deutschen, für Kapitalgesellschaften geltenden handelsrechtlichen Vorschriften in allen wesentlichen Belangen entspricht, und dafür, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die internen Kontrollen, die sie in Übereinstimmung mit den deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines Jahresabschlusses zu ermöglichen, der frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen) oder Irrtümern ist.

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter dafür verantwortlich, die Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu beurteilen. Des Weiteren haben sie die Verantwortung, Sachverhalte in Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, sofern einschlägig, anzugeben. Darüber hinaus sind sie dafür verantwortlich, auf der Grundlage des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bilanzieren, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.

Außerdem sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Aufstellung des Lageberichts, der insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt. Ferner sind die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die Vorkehrungen und Maßnahmen (Systeme), die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung eines Lageberichts in Übereinstimmung mit den anzuwendenden deutschen gesetzlichen Vorschriften zu ermöglichen, und um ausreichende geeignete Nachweise für die Aussagen im Lagebericht erbringen zu können.

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

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 Erklärung 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 Erklärung dargelegt, unterliegt auch 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 Rechnungslegungsprozesses der Gesellschaft zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts **sowie der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung.**

Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts

Unsere Zielsetzung ist, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Jahresabschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und ob der Lagebericht insgesamt ein zutreffendes Bild von der Lage der Gesellschaft vermittelt sowie in allen wesentlichen Belangen mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht, den deutschen gesetzlichen Vorschriften entspricht und die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend darstellt, **und ob die nichtfinanzielle Erklärung in allen wesentlichen Belangen den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften und den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien entspricht**, sowie einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der unsere Prüfungsurteile zum Jahresabschluss, zum Lagebericht **und zur nichtfinanziellen Erklärung** beinhaltet.

Hinreichende Sicherheit ist ein hohes Maß an Sicherheit, aber keine Garantie dafür, dass eine in Übereinstimmung mit § 317 HGB und der EU-APrVO unter Beachtung der vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung eine wesentliche falsche Darstellung stets aufdeckt. Falsche

Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage dieses Jahresabschlusses und Lageberichts getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen.

Während der Prüfung üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- identifizieren und beurteilen wir die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Jahresabschluss und im Lagebericht aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, planen und führen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken durch sowie erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere Prüfungsurteile zu dienen. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als das Risiko, dass aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, da dolosen Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- gewinnen wir ein Verständnis von dem für die Prüfung des Jahresabschlusses relevanten internen Kontrollsystem und den für die Prüfung des Lageberichts **sowie der im Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung** relevanten Vorkehrungen und Maßnahmen, um Prüfungshandlungen zu planen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, jedoch nicht mit dem Ziel, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit dieser Systeme der Gesellschaft abzugeben.
- beurteilen wir die Angemessenheit der von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsmethoden sowie die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern dargestellten geschätzten Werte und damit zusammenhängenden Angaben.
- ziehen wir Schlussfolgerungen über die Angemessenheit des von den gesetzlichen Vertretern angewandten Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie, auf der Grundlage der erlangten Prüfungsnachweise, ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Falls wir zu dem Schluss kommen, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, sind wir verpflichtet, im Bestätigungsvermerk auf die dazugehörigen Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht aufmerksam zu machen oder, falls diese Angaben unangemessen sind, unser jeweiliges Prüfungsurteil zu modifizieren. Wir ziehen unsere Schlussfolgerungen auf der Grundlage der bis zum Datum unseres Bestätigungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise. Zukünftige Ereignisse oder Gegebenheiten können jedoch dazu führen, dass die Gesellschaft ihre Unternehmenstätigkeit nicht mehr fortführen kann.
- beurteilen wir Darstellung, Aufbau und Inhalt des Jahresabschlusses insgesamt einschließlich der Angaben sowie, ob der Jahresabschluss die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle und Ereignisse so darstellt, dass der Jahresabschluss unter Beachtung

der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft vermittelt.

- beurteilen wir den Einklang des Lageberichts mit dem Jahresabschluss, seine Gesetzesentsprechung und das von ihm vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft.
- führen wir Prüfungshandlungen zu den von den gesetzlichen Vertretern dargestellten zukunftsorientierten Angaben im Lagebericht durch. Auf Basis ausreichender geeigneter Prüfungsnachweise vollziehen wir dabei insb. die den zukunftsorientierten Angaben von den gesetzlichen Vertretern zugrunde gelegten bedeutsamen Annahmen nach und beurteilen die sachgerechte Ableitung der zukunftsorientierten Angaben aus diesen 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.
- **beurteilen wir die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Erklärung dargestellten Kriterien insgesamt. 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 unterliegen die in dieser Beschreibung genannte(n) Quantifizierung(en) des / der nichtfinanziellen Leistungsindikator(en) den in dieser Beschreibung genannten inhärenten Unsicherheiten bei 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.**

Wir erörtern mit den für die Überwachung Verantwortlichen unter anderem den geplanten Umfang und die Zeitplanung der Prüfung sowie bedeutsame Prüfungsfeststellungen, einschließlich etwaiger bedeutsamer Mängel im internen Kontrollsystem, die wir während unserer Prüfung feststellen.

Wir geben gegenüber den für die Überwachung Verantwortlichen eine Erklärung ab, dass wir die relevanten Unabhängigkeitsanforderungen eingehalten haben, und erörtern mit ihnen alle Beziehungen und sonstigen Sachverhalte, von denen vernünftigerweise angenommen werden kann, dass sie sich auf unsere Unabhängigkeit auswirken, und sofern einschlägig, die zur Beseitigung von Unabhängigkeitsgefährdungen vorgenommenen Handlungen oder ergriffenen Schutzmaßnahmen.

Wir bestimmen von den Sachverhalten, die wir mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert haben, diejenigen Sachverhalte, die in der Prüfung des Jahresabschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum am bedeutsamsten waren und daher die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte sind. Wir beschreiben diese Sachverhalte im Bestätigungsvermerk, es sei denn, Gesetze oder andere Rechtsvorschriften schließen die öffentliche Angabe des Sachhalts aus.

SONSTIGE GESETZLICHE UND ANDERE RECHTLICHE ANFORDERUNGEN

Vermerk über die Prüfung der für Zwecke der Offenlegung erstellten elektronischen Wiedergaben des Jahresabschlusses und des Lageberichts nach § 317 Abs. 3a HGB

[Formulierung in Übereinstimmung mit IDW PS 410 (10.2021)]

Übrige Angaben gemäß Artikel 10 EU-APrVO

Wir wurden von der Hauptversammlung am ... [Datum] als Abschlussprüfer gewählt. Wir wurden am ... [Datum] vom Aufsichtsrat³⁰ beauftragt. Wir sind ununterbrochen seit dem Geschäftsjahr ... [Jahr] als Abschlussprüfer der ... [Gesellschaft] tätig.

Wir erklären, dass die in diesem Bestätigungsvermerk enthaltenen Prüfungsurteile mit dem zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss nach Artikel 11 EU-APrVO (Prüfungsbericht) in Einklang stehen.

[Wir haben folgende Leistungen, die nicht im Jahresabschluss oder im Lagebericht des geprüften Unternehmens angegeben wurden, zusätzlich zur Abschlussprüfung für das geprüfte Unternehmen bzw. für die von diesem beherrschten Unternehmen erbracht:

...

...]

SONSTIGER SACHVERHALT – VERWENDUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKS

[Formulierung in Übereinstimmung mit IDW PS 410 (10.2021)]

VERANTWORTLICHER WIRTSCHAFTSPRÜFER

Der für die Prüfung verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist ... [Name].

[Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

³⁰ Genaue Bezeichnung des beauftragenden Organs.

**ANLAGE ZUM BESTÄTIGUNGSVERMERK: NICHT INHALTLICH GEPRÜFTE BESTAND-
TEILE DES LAGEBERICHTS**

Die in Abschnitt Y des Lageberichts enthaltene Erklärung zur Unternehmensführung haben wir nicht inhaltlich geprüft.

Darüber hinaus haben wir die nachfolgend aufgeführten lageberichtsfremden Angaben nicht inhaltlich geprüft. Lageberichtsfremde Angaben im Lagebericht sind Angaben, die nicht nach §§ 289, 289a bzw. nach §§ 289b bis 289f HGB vorgeschrieben sind.

Tz.:

Tz.:

...

Folgeänderungen für den IDW Prüfungshinweis: Die Behandlung der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b bis 289e, 315b und 315c HGB durch den Abschlussprüfer (Einordnung und Berichterstattung) (IDW PH 9.350.2)

- 1 Dieser *IDW Prüfungshinweis* beschreibt die gesetzlichen Pflichten zur Aufstellung und Publizität der nichtfinanziellen Berichterstattung durch bestimmte Unternehmen und erläutert in Abhängigkeit von Form und Zeitpunkt ihrer Erfüllung, wie die Anforderungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers im Bestätigungsvermerk nach den vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung in konkreten Fällen umgesetzt werden können.²

[...]

- 37 Wurde die nichtfinanzielle Erklärung vom Abschlussprüfer in Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung mit hinreichender Sicherheit auf inhaltliche Übereinstimmung mit den deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften und mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens dargestellten konkretisierenden Kriterien geprüft, gilt IDW EPS 352 (08.2022).

~~Wurde die nichtfinanzielle Erklärung vom Abschlussprüfer in Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung vollumfänglich (d.h. die gesamten, von den gesetzlichen Vorschriften vorgesehenen Bestandteile der nichtfinanziellen Erklärung) mit hinreichender Sicherheit auf inhaltliche Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den weiteren vom Unternehmen dargestellten Kriterien geprüft, kann der Abschlussprüfer es für sinnvoll erachten, hierauf in der Beschreibung des Lageberichts als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts hinzuweisen, indem sämtliche inhaltlich geprüften Bestandteile des Lageberichts benannt werden.~~

Hierfür können bspw. die folgenden Formulierungen verwendet werden:

~~„Wir haben den Jahresabschluss – bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden – geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [Gesellschaft] – bestehend aus den zur Erfüllung des § 289 HGB aufgenommenen Inhalten³⁹ sowie der im Abschnitt ... [Benennung des Abschnitts] des Lageberichts enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung – für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft.“~~

oder

~~„Wir haben den Konzernabschluss der ... [Gesellschaft] und ihrer Tochtergesellschaften (der Konzern) – bestehend aus der Konzernbilanz zum ... [Datum], der Konzern Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzerneigenkapitalspiegel und der Konzernkapitalflussrechnung [ggf.: sowie der Konzernsegmentberichterstattung] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ...~~

² Vgl. hierzu insb. die Anforderungen des *IDW Prüfungsstandards: Prüfung des Lageberichts im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 350 n.F.)* (Stand: 12.12.2017), des Entwurfs eines *IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-) Erklärung im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW EPS 352) (08.2022)* (Stand: 17.08.2022), des *IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.)* (Stand: 30.11.2017) und des International Standard on Auditing [DE] 720 (Revised) „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen“.

~~[Datum] sowie dem Konzernanhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden—geprüft. Darüber hinaus haben wir den Konzernlagebericht der ... [Gesellschaft]—bestehend aus den zur Erfüllung des § 315 HGB aufgenommenen Inhalten⁴⁰ sowie der im Abschnitt ... [Benennung des Abschnitts] des Konzernlageberichts enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung—für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft.“~~

[...]

- 43 Wurden die an geeigneten Stellen in den Lagebericht aufgenommenen Angaben der nichtfinanziellen Erklärung vom Abschlussprüfer in Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung mit hinreichender Sicherheit auf inhaltliche Übereinstimmung mit den deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften und mit den von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens dargestellten konkretisierenden Kriterien geprüft, gilt IDW EPS 352 (08.2022).

~~Wurden die an geeigneten Stellen in den Lagebericht aufgenommenen Angaben der nichtfinanziellen Erklärung vom Abschlussprüfer in Erweiterung der gesetzlichen Abschlussprüfung vollumfänglich (d.h. die gesamten, von den gesetzlichen Vorschriften vorgesehenen Bestandteile der nichtfinanziellen Erklärung) mit hinreichender Sicherheit auf inhaltliche Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den weiteren vom Unternehmen dargestellten Kriterien geprüft, kann der Abschlussprüfer es für sinnvoll erachten, hierauf in der Beschreibung des Lageberichts als Prüfungsgegenstand im Abschnitt mit der Überschrift „Prüfungsurteile“ des Vermerks über die Prüfung des Abschlusses und des Lageberichts hinzuweisen, indem sämtliche inhaltlich geprüften Bestandteile des Lageberichts benannt werden.~~

~~Hierfür können bspw. die folgenden Formulierungen verwendet werden:~~

~~„Wir haben den Jahresabschluss—bestehend aus der Bilanz zum ... [Datum] und der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Anhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden—geprüft. Darüber hinaus haben wir den Lagebericht der ... [Gesellschaft]—bestehend aus den zur Erfüllung des § 289 HGB aufgenommenen Inhalten⁵³ sowie der an verschiedenen Stellen des Lageberichts enthaltenen nichtfinanziellen Erklärung—für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft.“~~

~~oder~~

~~„Wir haben den Konzernabschluss der ... [Gesellschaft] und ihrer Tochtergesellschaften (der Konzern)—bestehend aus der Konzernbilanz zum ... [Datum], der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, dem Konzerneigenkapitalspiegel und der Konzernkapitalflussrechnung [ggf.: sowie der Konzernsegmentberichterstattung] für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] sowie dem Konzernanhang, einschließlich der Darstellung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden—geprüft. Darüber hinaus haben wir den Konzernlagebericht der ... [Gesellschaft]—bestehend aus den zur Erfüllung des § 315 HGB aufgenommenen Inhalten⁵⁴ sowie der an verschiedenen Stellen des Konzernlageberichts enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung—für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] geprüft.“~~

[...]