

# **Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (IDW EPS 970 n.F.)**

(Stand: 15.02.2016)<sup>1</sup>

*Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards verabschiedet. Der Standardentwurf beinhaltet eine sich noch in Abstimmung befindliche Berufsauffassung. Soweit dieser Entwurf geltenden IDW Prüfungsstandards nicht entgegensteht, kann er – im Einklang mit den vom HFA verabschiedeten Änderungen zum IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201) (Stand: 05.03.2015) – im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Prüfers berücksichtigt werden, der mit der Durchführung von sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen oder ähnlichen Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften beauftragt ist. Eine analoge Anwendung dieses Entwurfs auf andere Branchen bzw. Bereiche ist vom HFA zurzeit nicht vorgesehen.*

*Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder [stellungnahmen@idw.de](mailto:stellungnahmen@idw.de)) bis zum 31.08.2016 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Homepage veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.*

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

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

Einleitung.....	2
1. Anwendungsbereich .....	2
2. Auftragsarten .....	3
2.1. Einordnung des Auftrags nach der Art der Sachverhaltsinformation und der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers .....	3
2.2. Abgrenzung der Aussagearten .....	5
3. Definitionen .....	7
Anforderungen.....	8
4. Auftragsannahme.....	8
5. Planung und Durchführung .....	10
5.1. Planung und Durchführung von sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung von hinreichender oder begrenzter Sicherheit.....	10

---

<sup>1</sup> Vorbereitet vom Arbeitskreis „Prüfung nach KWKG und EEG“ in Abstimmung mit dem Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA). Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) als Entwurf am 15.02.2016.

5.1.1.	Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen .....	10
5.1.2.	Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von zukunftsorientierten Finanzinformationen .....	10
5.1.3.	Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von anderen Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen .....	11
5.2.	Planung und Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen .....	11
5.3.	Planung und Durchführung von sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahmen .....	11
6.	Dokumentation .....	12
7.	Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers .....	13
7.1.	Allgemeine Grundsätze .....	13
7.2.	Berichterstattung bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung hinreichender oder begrenzter Sicherheit .....	13
7.3.	Berichterstattung über festgestellte Tatsachen aufgrund der Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen .....	14
7.4.	Berichterstattung bei einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme .....	14
7.5.	Berichterstattung in einem integrierten Prüfungsvermerk über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen .....	15
8.	Nachträgliche Änderungen .....	15
8.1.	Nachträgliche Änderungen bei Prüfungsaufträgen .....	15
8.2.	Nachträgliche Änderungen bei anderen Aufträgen .....	16
	Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen .....	16

## Einleitung

### 1. Anwendungsbereich

- 1 Energierechtliche Vorschriften können eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung<sup>2</sup> und ähnliche Leistungen gesetzlich vorsehen; häufig sind diese Aufgaben Wirtschaftsprüfern vorbehalten (vgl. Tz. A1). Daneben werden sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften auch freiwillig in Auftrag gegeben (vgl. Tz. A2).
- 2 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach welchen Grundsätzen Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit solche sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und ähnliche Leistungen planen, durchführen sowie darüber Bericht erstatten, soweit diese sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und ähnliche Leistungen nicht in einem eigenen *IDW Prüfungsstandard* geregelt sind.<sup>3</sup> Dieser *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen solcher sonstiger betriebswirtschaftlicher Prüfungen und

<sup>2</sup> Der Begriff „betriebswirtschaftliche Prüfungen“ umfasst sowohl Aufträge, bei denen Abschlüsse der Auftragsgegenstand sind, als auch Aufträge, die auf einen anderen Gegenstand gerichtet sind und in diesem *IDW Prüfungsstandard* als sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen bezeichnet werden.

<sup>3</sup> Beispielsweise *IDW Prüfungsstandard: Prüfungen nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (IDW PS 610)* (Stand: 29.11.2012).

ähnlicher Leistungen. Neben dem Anwendungsbereich (Abschn. 1.), den Auftragsarten (Abschn. 2.) und Definitionen (Abschn. 3.) enthält dieser *IDW Prüfungsstandard* Anforderungen an sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (Abschn. 4. – 8.) sowie Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen (Tz. A1 ff.).<sup>4</sup>

- 3 Dieser *IDW Prüfungsstandard* hebt weder die Anforderungen der anderen *IDW Prüfungsstandards* auf, noch erhebt er Anspruch darauf, auf alle besonderen Überlegungen einzugehen, die im Einzelfall für die Durchführung des Auftrags relevant sein können. *IDW Prüfungshinweise*<sup>5</sup> und andere *IDW Verlautbarungen* konkretisieren die Anwendung der Grundsätze dieses *IDW Prüfungsstandards* in Bezug auf einzelne sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften.
- 4 Sobald dieser *IDW Prüfungsstandard* endgültig verabschiedet ist, werden der *IDW Prüfungsstandard: Prüfungen nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (IDW PS 970)* vom 06.09.2012 sowie der *IDW Prüfungsstandard: Prüfungen nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (IDW PS 971)* vom 26.11.2013 durch diesen *IDW Prüfungsstandard* ersetzt. Er gilt für sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und ähnliche Leistungen, die am oder nach dem XX.XX.20XX erstmals in Auftrag gegeben werden (vgl. Tz. A3).<sup>6</sup>

## 2. Auftragsarten

### 2.1. Einordnung des Auftrags nach der Art der Sachverhaltsinformation und der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers

- 5 Insbesondere können folgende Arten von Sachverhaltsinformationen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften vorliegen:
- Finanzinformationen (vgl. Tz. A4)
    - vergangenheitsorientierte Finanzinformationen
    - zukunftsorientierte Finanzinformationen
  - andere Arten von Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen (vgl. Tz. A5 ff.)
    - vergangenheitsorientierte Informationen
    - zukunftsorientierte Informationen
    - Informationen über Systeme und Prozesse

---

<sup>4</sup> Die Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen enthalten weiterführende Hinweise zu den Anforderungen dieses Standards sowie zu deren Umsetzung. Insbesondere können sie  
a) genauer erläutern, was eine Anforderung bedeuten oder abdecken soll;  
b) Beispiele für Prüfungshandlungen enthalten, die unter den gegebenen Umständen geeignet sein können. Obwohl solche erläuternden Hinweise keine Anforderung darstellen, sind sie für die richtige Umsetzung der Anforderungen dieses *IDW Prüfungsstandards* relevant.

<sup>5</sup> Im Zusammenhang mit der endgültigen Verabschiedung dieses *IDW Prüfungsstandards* ist beabsichtigt, als Anlage eine Übersicht aufzunehmen, aus der die korrespondierenden *IDW Prüfungshinweise* ersichtlich sind.

<sup>6</sup> Eine frühere Anwendung der Grundsätze dieses *IDW Prüfungsstandards* ist zulässig.

- Informationen über die Einhaltung von Regeln (Compliance).

6 Im Kontext von energierechtlichen Vorschriften kommen insb. folgende Arten von Aussagen des Wirtschaftsprüfers über die jeweilige Sachverhaltsinformation in Betracht:

- Erteilung eines Prüfungsurteils mit hinreichender Sicherheit
- Erteilung eines Prüfungsurteils mit begrenzter Sicherheit
- Berichterstattung über festgestellte Tatsachen aufgrund der Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen
- eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme.

7 Die Art der Sachverhaltsinformation bestimmt zusammen mit der Art der geforderten Aussage des Wirtschaftsprüfers die anzuwendenden beruflichen Grundsätze. Dabei kommt der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers entscheidende Bedeutung für die Auftragsannahme, die Planung und Durchführung des Auftrags sowie die Berichterstattung zu. Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über diese Zusammenhänge. In Abhängigkeit vom Auftrag kann es zu der Kombination von verschiedenen Arten der Sachverhaltsinformation bzw. von unterschiedlichen Arten der geforderten Aussagen des Wirtschaftsprüfers kommen (vgl. Tz. A8).

Art der Sachverhaltsinformation		Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers	
		Prüfungsurteil	
		mit hinreichender Sicherheit	mit begrenzter Sicherheit
Finanzinformationen	vergangenheitsorientiert	IDW PS 480 <sup>7</sup> / IDW PS 490 <sup>8</sup>	IDW PS 900 <sup>9</sup>
	zukunftsorientiert	ISAE 3000 <sup>11</sup> (Revised) i.V.m. ISAE 3400 <sup>12</sup>	
Andere Informationen	vergangenheitsorientiert	ISAE 3000 (Revised)	
	zukunftsorientiert		
	Systeme & Prozesse		
	Einhaltung von Regeln (Compliance)		
	Sonstige		

  

Vereinbarte Untersuchungshandlungen (ISRS 4400 <sup>10</sup> )	Sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme
--	---

**Abb.:** Kategorisierung der Aufträge einerseits nach der Art der Sachverhaltsinformation und andererseits nach der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers

## 2.2. Abgrenzung der Aussagearten

8 Die einer sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften zugrunde liegenden Anforderungen können auf die Erteilung eigenständiger Prüfungsurteile abzielen, d.h. auf

- Prüfungsurteile mit hinreichender Sicherheit oder
- Prüfungsurteile mit begrenzter Sicherheit.

<sup>7</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden (IDW PS 480) (Stand: 28.11.2014).

<sup>8</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen (IDW PS 490) (Stand: 28.11.2014).

<sup>9</sup> Vgl. IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen (IDW PS 900) (Stand: 01.10.2002).

<sup>10</sup> International Standard on Related Services (ISRS) 4400: Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information.

<sup>11</sup> International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information.

<sup>12</sup> International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3400: The Examination of Prospective Financial Information.

- 9 Voraussetzungen für die Erteilung eines Prüfungsurteils sind:
- Vorliegen „geeigneter Kriterien“ zur Prüfung (Soll-Objekt) und
  - „Prüfbarkeit“ des Prüfungsgegenstands anhand ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise.
- 10 Merkmale geeigneter Kriterien zur Prüfbarkeit der Sachverhaltsinformationen sind insb. (vgl. Tz. A9)
- Relevanz,
  - Vollständigkeit,
  - Verlässlichkeit,
  - Neutralität sowie
  - Verständlichkeit.
- 11 Von der Prüfbarkeit eines Prüfungsgegenstands ist auszugehen, wenn die Einholung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise objektiv möglich ist.
- 12 Kann ein Soll-Objekt nicht identifiziert oder können keine ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise erlangt werden, darf der Wirtschaftsprüfer einen Auftrag über eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung der jeweiligen Sachverhaltsinformation nicht annehmen. Alternativ können entweder die Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf einzelne Aspekte der Sachverhaltsinformation oder die Erstattung einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme vereinbart werden (vgl. Tz. A11).
- 13 Ist der Wirtschaftsprüfer beauftragt, vereinbarte Untersuchungshandlungen durchzuführen, berichtet er ausschließlich über die dabei festgestellten Tatsachen; er gibt kein Prüfungsurteil zu den untersuchten Sachverhaltsinformationen ab. Auch erfolgt keine Zusammenfassung aller Einzelergebnisse über die vereinbarten Untersuchungshandlungen. Schlussfolgerungen müssen von den vorgesehenen Nutzern gezogen werden.
- 14 Im Rahmen einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme nimmt der Wirtschaftsprüfer bspw. Stellung zu den Vorkehrungen des Unternehmens zur Einhaltung der zu beurteilenden energierechtlichen Vorschriften. Dabei verpflichten ihn die Berufsgrundsätze zu einer unparteilichen Stellungnahme (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO).
- 15 Berufsrechtlich ist es einem Wirtschaftsprüfer nicht verwehrt, einen Auftrag zur Erstellung eines Argumentationspapiers anzunehmen, in dem die positiven oder die negativen Aspekte des zu beurteilenden Gegenstands betont werden sollen. In diesen Fällen darf jedoch nicht der Eindruck einer unparteilichen Stellungnahme vermittelt werden (§ 20 Abs. 2 BS WP/vBP). Bei einem solchen Auftrag handelt es sich nicht um eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme i.S.d. *IDW Prüfungsstandards*.
- 16 Es ist möglich, dass der Wirtschaftsprüfer mit der Erstellung, Wiedergabe, Zusammenstellung oder Aufbereitung von Informationen auf Basis der von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens zur Verfügung gestellten Unterlagen beauftragt

wird, wobei er keine Beurteilung über diese Informationen abgibt; eine solche Tätigkeit ist nicht Gegenstand dieses *IDW Prüfungsstandards*.

### 3. Definitionen

17 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:

- a) *Energierrechtliche Sachverhaltsinformation*: Das Ergebnis der Messung bzw. Auswertung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der Kriterien, d.h. die Information, die sich aus der Anwendung der Kriterien auf den zugrunde liegenden Sachverhalt ergibt (vgl. Tz. A13 f.).
- b) *Energierrechtliche Vorschriften*: Gesetze, Verordnungen sowie Allgemeinverfügungen, die das Energierecht zum Gegenstand haben (vgl. Tz. A15 f.).
- c) *Kriterien*: Die zur Messung bzw. Auswertung des zugrunde liegenden energierechtlichen Sachverhalts angewandten Maßstäbe. Die „maßgebenden Kriterien“ sind die Kriterien, die bei einem bestimmten Auftrag zur Anwendung kommen (vgl. Tz. A18).
- d) *Prüfung mit hinreichender Sicherheit*: Eine betriebswirtschaftliche Prüfung, bei der der Wirtschaftsprüfer als Grundlage für sein Prüfungsurteil das Auftragsrisiko auf ein unter den Umständen des Auftrags vertretbar niedriges Maß reduziert. Das Prüfungsurteil des Wirtschaftsprüfers wird so formuliert, dass es sein Urteil über das Ergebnis der Messung bzw. Auswertung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der Kriterien vermittelt.
- e) *Prüfung mit begrenzter Sicherheit*: Eine betriebswirtschaftliche Prüfung, bei der der Wirtschaftsprüfer als Grundlage für die Abgabe eines Prüfungsurteils das Auftragsrisiko auf ein Maß reduziert, das unter den Umständen des Auftrags vertretbar ist, aber bei der dieses Risiko höher ist als bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit; dabei wird das Prüfungsurteil so formuliert, dass es vermittelt, ob auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise dem Wirtschaftsprüfer Sachverhalte bekannt geworden sind, die ihn zu der Auffassung führen, dass die Sachverhaltsinformation wesentlich falsch dargestellt ist. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit durchgeführten Prüfungshandlungen sind im Vergleich zu den bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit notwendigen begrenzt, aber darauf ausgerichtet, ein Sicherheitsniveau zu erreichen, das nach pflichtgemäßem Ermessen des Wirtschaftsprüfers aussagekräftig ist. Um aussagekräftig zu sein, wird das vom Wirtschaftsprüfer erlangte Sicherheitsniveau geeignet sein, das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in einem Maß zu erhöhen, das deutlich mehr als unbeachtlich ist.
- f) *Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen*: In Begriffen des Rechnungswesens ausgedrückte Informationen über ein bestimmtes Unternehmen, die überwiegend aus der Buchführung des betreffenden Unternehmens abgeleitet werden, über wirtschaftliche Ereignisse in vergangenen Zeiträumen oder über wirtschaftliche Gegebenheiten oder Umstände zu bestimmten Zeitpunkten in der

Vergangenheit. Finanzinformationen können Abschlüsse, Finanzaufstellungen oder Bestandteile einer Finanzaufstellung sein.

- g) *Vorgesehene Nutzer*: Die natürliche(n) Person(en) oder Organisation(en) oder (eine) Gruppe(n) dieser, von der (denen) der Wirtschaftsprüfer erwartet, dass sie den Vermerk zur sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung, die Berichterstattung über festgestellte Tatsachen oder die sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme verwendet/n. In einigen Fällen kann es weitere als die im Vermerk zur sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung, in der Berichterstattung über festgestellte Tatsachen oder in der sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme als Empfänger genannten vorgesehenen Nutzer geben (vgl. Tz. A19).
- h) *Zukunftsorientierte Finanzinformationen*: Finanzielle Informationen, die sich auf Annahmen über mögliche künftige Ereignisse und Handlungen eines Unternehmens stützen. Sie sind in hohem Maße subjektiv, und ihre Aufstellung umfasst in beträchtlichem Umfang die Anwendung von Schätzungen und Beurteilungen.

- 18 Für die Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* umfasst der Begriff „Unternehmen“ nicht nur Unternehmen im rechtlichen Sinne, sondern auch andere Einheiten (z.B. Eigenbetriebe, selbstständige Unternehmensteile).

## **Anforderungen**

### **4. Auftragsannahme**

- 19 Der auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer hat sich zu vergewissern, dass die Regelungen des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis<sup>13</sup> zur Auftragsannahme und Auftragsfortführung beachtet werden und die diesbezüglich gezogenen Schlussfolgerungen angemessen sind.
- 20 Ein Auftrag zur Durchführung einer sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung oder einer ähnlichen Leistung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften darf nur angenommen werden, wenn der Wirtschaftsprüfer davon ausgehen kann, dass die Berufspflichten einschließlich der Pflicht zur Unabhängigkeit eingehalten werden (vgl. Tz. A21). Das heißt, dass der Wirtschaftsprüfer sich insb. davon zu überzeugen hat, dass das eingesetzte Prüfungsteam über den für die Auftragsdurchführung erforderlichen besonderen Sachverstand verfügt (vgl. Tz. A20).
- 21 Sofern die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften dem Wirtschaftsprüfer oder einem vereidigten Buchprüfer gesetzlich vorbehalten ist, darf diese nur von einem in Deutschland zugelassenen Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigten Buchprüfer durchgeführt werden.
- 22 Vor der Auftragsannahme muss der Wirtschaftsprüfer zur Identifikation der Art des zu erteilenden Auftrags die jeweilige energierechtliche Vorschrift zunächst dahingehend analysieren, welche Art der Aussage i.S.d. Tz. 6 von ihm erwartet wird, um bei der Auftragsannahme Gegenstand, Art und Umfang des Auftrags einschließlich der

---

<sup>13</sup> Vgl. *Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006)* (Stand: 27.03.2006), Tz. 56 ff.



Form der Berichterstattung sowie die darin im Einzelnen geforderten Aussagen festzulegen. Soweit die Sachverhaltsinformationen bzw. die Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers nicht in den einschlägigen energierechtlichen Vorschriften geregelt sind, hat der Wirtschaftsprüfer die jeweilige Art der Sachverhaltsinformation und die Art der Aussage mit dem Auftraggeber, sofern einschlägig auch mit Dritten, im Vorfeld abzustimmen. Im Rahmen der Auftragsvereinbarung ist auf die maßgeblichen energierechtlichen Vorschriften Bezug zu nehmen (vgl. Tz. A12).

- 23 Vor der Annahme eines Auftrags, der auf die Erteilung von Prüfungsurteilen zielt, ist das Vorliegen geeigneter Kriterien i.S.d. einschlägigen Prüfungsstandards (vgl. Tz. 10) auf Basis der Gesamtheit der einschlägigen energierechtlichen Vorschriften sowie ggf. ergänzender Verlautbarungen festzustellen. Dazu hat der Wirtschaftsprüfer die Anwendbarkeit der Kriterien für die konkret beauftragte sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung zu beurteilen. Kann ein entsprechendes Soll-Objekt identifiziert werden, ist zu prüfen, ob die Einholung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise voraussichtlich möglich sein wird.
- 24 Darüber hinaus hat der Wirtschaftsprüfer bei der Auftragsannahme einer sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung hinreichender Sicherheit die einschlägigen, vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung sowie – sofern einschlägig – den *IDW PS 480* und den *IDW PS 490* anzuwenden. Bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung begrenzter Sicherheit hat der Wirtschaftsprüfer für die Auftragsannahme den *IDW PS 900* anzuwenden.
- 25 Bei der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung von anderen Sachverhaltsinformationen als vergangenheitsorientierten Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer für die Auftragsannahme neben den Tz. 19 – 23 den ISAE 3000 (Revised) anzuwenden, bei zukunftsorientierten Finanzinformationen zusätzlich den ISAE 3400.
- 26 Im Rahmen der Auftragserteilung für eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften hat sich der Wirtschaftsprüfer vom zu prüfenden Unternehmen bestätigen zu lassen, dass mit demselben Auftrag noch kein anderer Wirtschaftsprüfer beauftragt ist bzw. war. Andernfalls hat sich der Wirtschaftsprüfer vom Auftragsgeber die Erlaubnis – unter Aufhebung der Verschwiegenheitspflicht des anderen Wirtschaftsprüfers – einzuholen, mit diesem Kontakt aufzunehmen, es sei denn, die Gründe für die Beendigung von dessen Tätigkeit lagen in der Person des anderen Wirtschaftsprüfers (vgl. Tz. A26).
- 27 Bei einem Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer für die Auftragsannahme den ISRS 4400 anzuwenden; dies gilt entsprechend bei der Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf Sachverhaltsinformationen, die keine Finanzinformationen darstellen.
- 28 Der Wirtschaftsprüfer hat seine Tätigkeit als Gutachter zu versagen, sofern er bei der Erstattung des Gutachtens nicht unbefangen ist oder Besorgnis der Befangenheit besteht. Im Rahmen der Auftragsannahme über eine sachverständige

bzw. gutachterliche Stellungnahme hat der Wirtschaftsprüfer mit dem Auftraggeber die zugrunde liegende energierechtliche Sachverhaltsinformation, die korrespondierende energierechtliche Vorschrift sowie die heranzuziehenden Unterlagen festzulegen.

- 29 Werden dem auftragsverantwortlichen Wirtschaftsprüfer nach Auftragsannahme Informationen bekannt, die – wenn sie ihm vorher bekannt geworden wären – zur Ablehnung des Auftrags geführt hätten, so hat er seine WP-Praxis unverzüglich darüber zu informieren, damit die WP-Praxis und der auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer die ggf. erforderlichen Maßnahmen ergreifen können.

## **5. Planung und Durchführung**

### **5.1. Planung und Durchführung von sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung von hinreichender oder begrenzter Sicherheit**

#### **5.1.1. Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen**

- 30 Bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung von hinreichender Sicherheit hat der Wirtschaftsprüfer für die Planung und Durchführung neben den einschlägigen, vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung den *IDW PS 490* anzuwenden (vgl. Tz. A29). Sofern es sich bei den Kriterien um Kriterien für einen speziellen Zweck handelt, hat der Wirtschaftsprüfer ebenfalls den *IDW PS 480* bei der Planung und Durchführung des Auftrags zu beachten.

- 31 Für sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen zur Erlangung von begrenzter Sicherheit im Hinblick auf vergangenheitsorientierte Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer für die Planung und Durchführung die Anforderungen des *IDW PS 900* anzuwenden. Dabei hat er – sofern einschlägig – den *IDW PS 480* und den *IDW PS 490* sinngemäß anzuwenden.

#### **5.1.2. Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von zukunftsorientierten Finanzinformationen**

- 32 Bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen von zukunftsorientierten Finanzinformationen gibt der Wirtschaftsprüfer ein Prüfungsurteil ab, ob die zukunftsorientierten Finanzinformationen auf der Grundlage der getroffenen Annahmen in Übereinstimmung mit den maßgebenden Kriterien aufgestellt wurden. Aufgrund der Natur zukunftsorientierter Finanzinformationen kann der Wirtschaftsprüfer kein Urteil darüber abgeben, ob die prognostizierten Ergebnisse eintreffen werden. Daher kann der Wirtschaftsprüfer zu den Annahmen lediglich ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit abgeben. Danach muss sein Prüfungsurteil dahingehend lauten, dass ihm auf der Grundlage der Prüfungsnachweise, die diese Annahmen stützen, keine Anhaltspunkte dafür bekannt geworden sind, dass die zugrunde liegenden Annahmen keine geeignete Grundlage für die Prognose darstellen. Für die Prüfungspla-

nung und -durchführung hat der Wirtschaftsprüfer den ISAE 3000 (Revised) i.V.m. ISAE 3400 anzuwenden.

### **5.1.3. Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von anderen Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen**

33 Für sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen zur Erlangung hinreichender bzw. begrenzter Sicherheit über andere Arten von Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen (einschließlich Informationen über Systeme und Prozesse) hat der Wirtschaftsprüfer bei der Prüfungsplanung und -durchführung den ISAE 3000 (Revised) anzuwenden (vgl. Tz. A30).

## **5.2. Planung und Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen**

34 Für die Planung und Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer den ISRS 4400 anzuwenden; im Hinblick auf andere Sachverhaltsinformationen, die keine Finanzinformationen sind, hat der Wirtschaftsprüfer den ISRS 4400 sinngemäß anzuwenden (vgl. Tz. A31).

35 Die Planung der Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen hat sich zu beziehen auf

- Art, zeitlichen Ablauf und Umfang der vereinbarten Untersuchungshandlungen sowie
- die insoweit anzufertigenden Berichtsinhalte einschließlich der Darstellung der festgestellten Tatsachen.

36 Die Durchführung umfasst ausschließlich die im Detail vereinbarten Untersuchungshandlungen und die Berichterstattung über die erzielten Ergebnisse (festgestellte Tatsachen).

## **5.3. Planung und Durchführung von sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahmen**

37 Bei einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme i.S. dieses *IDW Prüfungsstandards* hat der Wirtschaftsprüfer eine unparteiliche Stellungnahme (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO) abzugeben. Dabei ist es erforderlich, den Sachverhalt zu erfassen, unter Abwägung der wesentlichen Gesichtspunkte fachlich zu beurteilen und bei der Berichterstattung alle wesentlichen Gesichtspunkte vollständig wiederzugeben. Kritische Aspekte darf der Wirtschaftsprüfer dabei nicht weglassen (vgl. Tz. A32).

38 Sofern der Wirtschaftsprüfer beauftragt ist, eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme zu vorgelegten Unterlagen, erhaltenen Auskünften und anderweitig festgestellten Sachverhaltsinformationen abzugeben, hat er die jeweils heranzuziehenden Unterlagen und Informationen des Unternehmens festzulegen sowie die Ableitung seiner Schlussfolgerung aus diesen Informationen zu planen.

- 39 Bei der Abgabe einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme hat der Wirtschaftsprüfer ferner Überlegungen zur Einschätzung der Verlässlichkeit der in der Stellungnahme verwendeten Informationen vorzunehmen. Diese Überlegungen umfassen die Würdigung der Widerspruchsfreiheit oder von Auffälligkeiten. Der Wirtschaftsprüfer hat im Rahmen einer sachverständigen/gutachterlichen Stellungnahme eigene Vergleichsmaßstäbe auszuwählen oder zu entwickeln.
- 40 Der Wirtschaftsprüfer hat sich auf Basis der ihm zur Verfügung stehenden Informationen und der Grundlage seines pflichtgemäßen Ermessens und seiner Sachkenntnisse eine (fundierte) Auffassung zur energierechtlichen Sachverhaltsinformation zu bilden.
- 41 Nach § 24b Abs. 5 BS WP/vBP hat der Wirtschaftsprüfer, der nicht als Abschlussprüfer bestellt ist und mit der Abgabe einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme zu einem konkreten Sachverhalt in der Rechnungslegung beauftragt ist, vor Erstattung der sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme mit dem Abschlussprüfer des Unternehmens den Hintergrund und die Rahmenbedingungen sowie die für die Beurteilung wesentlichen Einzelheiten des Sachverhalts zu erörtern. Sofern sich die sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme auf einen konkreten Sachverhalt bezieht, der Auswirkungen auf energierechtliche Sachverhaltsinformationen hat, die von einem anderen Wirtschaftsprüfer geprüft wurden, ist § 24b Abs. 5 BS WP/vBP sinngemäß anzuwenden.

## 6. Dokumentation

- 42 Die Dokumentation muss geeignet sein, dass ein fachkundiger Dritter die Planung und Durchführung der Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers sowie die von ihm gezogenen Schlussfolgerungen nachvollziehen kann, und hängt von der jeweiligen Auftragsart ab. Soweit Prüfungsaussagen getroffen werden, hat der Wirtschaftsprüfer in Abhängigkeit von der Art der Sachverhaltsinformation und von der Frage, ob ein Prüfungsurteil mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit erteilt wird, *IDW PS 480* und *IDW PS 490*, *IDW PS 900*, *ISAE 3000 (Revised)* bzw. *ISAE 3400* anzuwenden (vgl. Tz. A33). Dazu gehört auch die Einholung einer Vollständigkeitserklärung.
- 43 Für die Dokumentation bei der Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen im Hinblick auf Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer den *ISRS 4400* anzuwenden, im Hinblick auf andere Sachverhaltsinformationen, die keine Finanzinformationen sind, hat der Wirtschaftsprüfer *ISRS 4400* sinngemäß anzuwenden.
- 44 Bei sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahmen muss der Wirtschaftsprüfer durch das Anlegen von Handakten ein zutreffendes Bild über die von ihm vorgenommenen Tätigkeiten geben können (§ 51b WPO).
- 45 Der Wirtschaftsprüfer hat für alle Auftragsarten die berufsrechtlichen Anforderungen an die Dokumentation, einschließlich zu den Aufbewahrungsfristen, zu beachten (u.a. § 51b WPO, § 24b BS WP/vBP).

## **7. Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers**

### **7.1. Allgemeine Grundsätze**

- 46 Der Wirtschaftsprüfer hat über die Durchführung und Ergebnisse seines Auftrags schriftlich entsprechend den Anforderungen an die Berichterstattung für die jeweilige Auftragsart zu berichten.
- 47 Stellt der Wirtschaftsprüfer im Rahmen des Auftrags bedeutsame Sachverhalte fest, die nicht direkt mit der zugrunde liegenden Sachverhaltsinformation zusammenhängen, aber nach pflichtgemäßem Ermessen des Wirtschaftsprüfers voraussichtlich von besonderem und berechtigtem Interesse für die vorgesehenen Nutzer sein können, hat er auch darüber schriftlich zu berichten (vgl. Tz. A37 sowie A39).
- 48 Bei Aufträgen, denen energierechtliche Sachverhaltsinformationen zugrunde liegen, sind diese als Anlage der Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers beizufügen und mit dieser fest zu verbinden. Wird der Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers eine Anlage beigefügt, die auch nicht geprüfte Angaben enthält, so ist dies in der Berichterstattung unmissverständlich zum Ausdruck zu bringen.
- 49 Die Berichterstattung ist unter Angabe von Ort, Datum und Berufsbezeichnung vom Wirtschaftsprüfer eigenhändig zu unterzeichnen. Soweit der Wirtschaftsprüfer eine Erklärung abgibt, die den Berufsangehörigen gesetzlich vorbehalten ist, ist gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 WPO ein Siegel zu benutzen (vgl. Tz. A34).

### **7.2. Berichterstattung bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung hinreichender oder begrenzter Sicherheit**

- 50 Wird über die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung hinreichender Sicherheit berichtet, hat der Wirtschaftsprüfer für die Berichterstattung den *IDW PS 480* und den *IDW PS 490* anzuwenden (vgl. Tz. A35 ff.).
- 51 Bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen zur Erlangung begrenzter Sicherheit hat der Wirtschaftsprüfer für die Berichterstattung den *IDW PS 900* anzuwenden (vgl. Tz. A38).
- 52 Bei der Berichterstattung über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen zur Erlangung hinreichender bzw. begrenzter Sicherheit über andere Sachverhaltsinformationen als vergangenheitsorientierte Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer die Anforderungen des ISAE 3000 (Revised) anzuwenden.
- 53 Neben den Anforderungen des ISAE 3000 (Revised) hat der Wirtschaftsprüfer im Hinblick auf die Berichterstattung über die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung von zukunftsorientierten Finanzinformationen bzw. anderen zukunftsorientierten Informationen zusätzlich den ISAE 3400 (sinngemäß) zu beachten. Dabei hat der Wirtschaftsprüfer darauf hinzuweisen, dass die tatsächlichen Ereignisse möglicherweise von den zukunftsorientierten Informationen abweichen werden, da geplante Ereignisse oft nicht wie erwartet eintreffen und es zu einer wesentlichen Abweichung kommen kann.

- 54 *IDW PS 480, IDW PS 490, IDW PS 900* sowie ISAE 3000 (Revised) erfordern eine Aussage in der Berichterstattung, nach welchen Prüfungsgrundsätzen geprüft wurde. Bei Prüfungen nach diesem *IDW Prüfungsstandard* ist dazu auf diesen *IDW Prüfungsstandard* Bezug zu nehmen.
- 55 Nach Tz. 3 können *IDW Prüfungshinweise* die Anwendung der Grundsätze dieses *IDW Prüfungsstandards* in Bezug auf einzelne sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften konkretisieren. In die Berichterstattung darf ein Verweis auf einen solchen *IDW Prüfungshinweis* nur aufgenommen werden, wenn der Wirtschaftsprüfer die in diesem *IDW Prüfungshinweis* enthaltenen Hinweise für die Anwendung der Grundsätze dieses *IDW Prüfungsstandards*, wie z.B. die Beispiele für Prüfungshandlungen im Einzelnen, entsprechend umgesetzt hat, soweit die Hinweise für den Einzelfall einschlägig sind.
- 56 Die Berichterstattung über eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung zur Erlangung hinreichender oder begrenzter Sicherheit hat der Wirtschaftsprüfer als „Prüfungsvermerk“ zu bezeichnen, es sei denn, dies ist durch gesetzliche Vorschriften oder andere *IDW Verlautbarungen* abweichend geregelt.
- 57 Der Wirtschaftsprüfer hat einzelne Feststellungen, die den Prüfungsurteilen zugrunde liegen, darzustellen, sofern dies in dem Auftrag über die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung vereinbart wurde.
- 58 Sofern es gesetzlich vorgeschrieben oder (z.B. aufgrund behördlicher Vorgaben) vertraglich vereinbart ist, hat der Wirtschaftsprüfer zusätzlich einen Prüfungsbericht über die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung zu erstellen.

### **7.3. Berichterstattung über festgestellte Tatsachen aufgrund der Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen**

- 59 Für die Berichterstattung über festgestellte Tatsachen aufgrund der Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf Finanzinformationen hat der Wirtschaftsprüfer den ISRS 4400 anzuwenden; im Hinblick auf andere Sachverhaltsinformationen, die keine Finanzinformationen sind, hat er den ISRS 4400 sinngemäß anzuwenden. Die Berichterstattung ist als „Bericht über festgestellte Tatsachen“ zu bezeichnen (vgl. Tz. A41).

### **7.4. Berichterstattung bei einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme**

- 60 Bei der Erstattung einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme hat der Wirtschaftsprüfer zumindest die folgenden Elemente aufzunehmen:
- Auftrag
    - Auftraggeber
    - Benennung der energierechtlichen Vorschriften, aufgrund derer eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme abgegeben wird

- Bezeichnung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation, welche Gegenstand der sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme bzw. der Schlussfolgerung ist
- Herangezogene Unterlagen, erteilte Auskünfte bzw. anderweitig vorgenommene Untersuchungen des Wirtschaftsprüfers
- Beschreibung der der sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme zugrunde liegenden energierechtlichen Sachverhaltsinformation
- Benennung der für die Schlussfolgerung erwogenen Gesichtspunkte und Einschätzungen zur Verlässlichkeit der energierechtlichen Sachverhaltsinformation
- Schlussfolgerung des Wirtschaftsprüfers einschließlich Begründung
  - Erklärung, dass kein Prüfungsurteil abgegeben wird
  - Erklärung, dass Prüfungshandlungen im Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zu weiteren Prüfungsergebnissen bzw. Feststellungen hätten führen können sowie
- Ort, Datum und Unterschrift.

## **7.5. Berichterstattung in einem integrierten Prüfungsvermerk über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen**

61 Sofern ein Auftrag mehrere sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen umfasst, obwohl die energierechtliche Vorschrift nur von „einer Prüfung“ ausgeht, und die vorgesehenen Nutzer eine integrierte Berichterstattung erwarten, hat der Wirtschaftsprüfer in einem integrierten Prüfungsvermerk zu berichten, in dem die in Tz. 50 – 53 genannten Elemente der Berichterstattung zusammengefasst werden. Diese Integration der Berichterstattung ist nicht zulässig, sofern dadurch die notwendige Klarheit der Berichterstattung eingeschränkt wird (vgl. Tz. A42).

Eine nicht eindeutig abgegrenzte Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers über eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung, über die Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen oder über eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme ist jedoch nicht zulässig (vgl. Tz. A43).

## **8. Nachträgliche Änderungen**

### **8.1. Nachträgliche Änderungen bei Prüfungsaufträgen**

62 Werden die energierechtlichen Sachverhaltsinformationen, die Gegenstand eines Prüfungsauftrags waren, nach Vorlage des Prüfungsurteils geändert und hat die Änderung materielle Folgewirkungen für die vorgesehenen Nutzer des Prüfungsvermerks des Wirtschaftsprüfers, hat der Wirtschaftsprüfer eine Nachtragsprüfung durchzuführen, der den ursprünglichen Auftrag durchgeführt hat (vgl. Tz. A44 f.).

63 Die geänderten Angaben einschließlich der Berichterstattung des Unternehmens über diese Änderungen sind erneut zu prüfen, soweit es die Änderung erfordert. Im Hinblick auf die Folgen für den Prüfungsvermerk sind die Grundsätze des

IDW PS 400<sup>14</sup> entsprechend zu beachten. In diesen Fällen hat der Wirtschaftsprüfer einen gesonderten Absatz in den Prüfungsvermerk aufzunehmen, in dem – möglichst unter Hinweis auf die Erläuterungen der Änderung durch das Unternehmen – der Gegenstand der Änderung bezeichnet und zum Ausdruck gebracht wird, ob sich aus der Prüfung der Änderungen Einwendungen ergeben haben. Der Auftraggeber ist vom Wirtschaftsprüfer schriftlich darauf hinzuweisen, dass der ursprünglich erteilte Vermerk nicht mehr verwendet werden darf und dass der Auftraggeber sämtlichen Empfängern des ursprünglichen Vermerks den auf Grundlage der Nachtragsprüfung erteilten Prüfungsvermerk unverzüglich vorzulegen hat. Der Prüfungsvermerk ist mit den Daten der Beendigung der ursprünglichen Prüfung und der Beendigung der Nachtragsprüfung (Doppeldatum) zu unterzeichnen. Bei der zweiten Datumsangabe muss dargestellt werden, auf welche Änderung(en) der ursprünglichen Angaben sich das zweite Datum bezieht.

## 8.2. Nachträgliche Änderungen bei anderen Aufträgen

- 64 Sofern nachträgliche Änderungen an energierechtlichen Sachverhaltsinformationen, die Gegenstand eines Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen oder über die Erstattung einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme waren, materielle Folgewirkungen für die vorgesehenen Nutzer der Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers haben, hat der Wirtschaftsprüfer mit den vorgesehenen Nutzern sowie dem Auftraggeber zu klären, ob ein neuer Auftrag zu erteilen ist.

### Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen

#### Anwendungsbereich [Tz. 1 – 4]

*Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften (vgl. Tz. 1)*

- A1 In den Anwendungsbereich dieses *IDW Prüfungsstandards* fallen sowohl sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen, die aufgrund energierechtlicher Vorschriften gesetzlich vorgeschrieben sind, als auch freiwillige Prüfungen, die im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften in Auftrag gegeben werden, aber nicht gesetzlich vorgeschrieben sind. Beispiele für gesetzlich vorgeschriebene sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen sind:
- Prüfung eines stromkostenintensiven Unternehmens im Zusammenhang mit der Besonderen Ausgleichsregelung nach § 64 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EEG 2014
  - Prüfung nach § 75 Satz 1 EEG 2014 der zusammengefassten Endabrechnung eines Netzbetreibers zur Erfüllung seiner Pflichten nach § 72 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2014

---

<sup>14</sup> Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400)* (Stand: 28.11.2014).



- Prüfung nach § 75 Satz 2 EEG 2014 der Endabrechnung eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens zur Erfüllung seiner Pflichten nach § 74 Satz 1 EEG 2014
- Prüfung nach § 19 Abs. 2 Satz 15 StromNEV i.V.m. § 30 KWKG der Jahresabrechnung eines Netzbetreibers
- Prüfung nach § 30 Abs. 1 Nr. 1 KWKG der Abrechnung eines KWK-Anlagenbetreibers nach § 15 Abs. 2 KWKG
- Prüfung nach § 30 Abs. 1 Nr. 2 KWKG der Angaben eines Wärme-/Kältenetzbetreibers nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie § 19 Abs. 1 und 3 KWKG sowie
- Prüfung nach § 30 Abs. 1 Nr. 6 KWKG der Abrechnung eines Netzbetreibers nach § 28 Abs. 6 Satz 2 KWKG.

A2 Beispiele für sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen, die im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften in Auftrag gegeben werden, aber nicht gesetzlich vorgeschrieben sind, sind:

- Prüfung der Abrechnung eines EEG-Anlagenbetreibers nach § 71 EEG 2014
- Prüfung der einem Netzbetreiber durch die Nachrüstung nach SysStabV zusätzlich entstandenen Kosten nach § 72 Abs. 1 Nr. 2 Teilsatz 3 EEG 2014 sowie
- Prüfung des Grenzpreises bei einem Sondervertragskunden nach § 2 Abs. 4 KAV.

*Anwendungszeitpunkt (vgl. Tz. 4)*

A3 Dieser *IDW Prüfungsstandard* gilt für Nachtragsprüfungen nur, sofern der ursprünglichen Prüfung bereits der *IDW PS 970 n.F.* zugrunde lag.

### **Auftragsarten [Tz. 5 – 16]**

#### **Einordnung des Auftrags nach der Art der Sachverhaltsinformation und der Art der Aussage des Wirtschaftsprüfers [Tz. 5 – 7]**

*Finanzinformationen (vgl. Tz. 5)*

A4 Beispiele für Finanzinformationen sind:

- Stromkosten
- Einspeisevergütungen im Rahmen der zusammengefassten Endabrechnung des Netzbetreibers nach dem EEG sowie
- Investitionskosten im Rahmen des Antrags eines Kälte-/Wärmenetzbetreibers nach dem KWKG.

*Andere Arten von Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen (vgl. Tz. 5)*

A5 Beispiele für andere vergangenheitsorientierte Informationen als Finanzinformationen sind:

- verbrauchte Strommengen (kWh)

- eingesetzte Brennstoffart (z.B. Öl, Kohle, Gas)
- Zeitpunkte (z.B. des Baubeginns, der Inbetriebnahme)
- KWK-Nutzwärmeerzeugung
- verlegte bzw. installierte Leitungslänge (m) sowie
- mittlerer Nenndurchmesser (mm) der verlegten Leitungen.

A6 Beispiele für andere zukunftsorientierte Informationen als (zukunftsorientierte) Finanzinformationen sind:

- prognostizierter Anteil der Wärmeeinspeisung in ein Wärmenetz sowie
- prognostizierte Stromverbrauchsmengen einer Schienenbahn.

A7 Beispiele für Informationen im Zusammenhang mit Systemen und Prozessen sowie der Einhaltung von Regeln (Compliance) sind:

- Beschreibung des Abrechnungssystems für die Konzessionsabgaben und
- Einhaltung der vom Unternehmen festgelegten und dokumentierten Grundsätze für die Abrechnung der Konzessionsabgaben

*Kombination von verschiedenen Arten von Sachverhaltsinformationen bzw. von unterschiedlichen Arten der Aussagen des Wirtschaftsprüfers in einem Auftrag (vgl. Tz. 7)*

A8 Beispiele für Aufträge, die verschiedene Arten von Sachverhaltsinformationen bzw. von unterschiedlichen Arten der geforderten Aussagen des Wirtschaftsprüfers umfassen, sind:

- eine Prüfung bestimmter Angaben eines stromkostenintensiven Unternehmens im Zusammenhang mit der Antragstellung auf Besondere Ausgleichsregelung nach § 64 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EEG 2014, die sowohl vergangenheitsorientierte Finanzinformationen, wie die Bruttowertschöpfung und die Stromkosten, als auch andere vergangenheitsorientierte Informationen, wie selbstverbrauchte Strommengen, umfasst, und
- eine Prüfung nach § 30 Abs. 1 Nr. 2 KWKG der Angaben eines Wärme-/Kältenetzbetreibers nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sowie § 19 Abs. 1 und 3 KWKG, die sowohl die mit hinreichender Sicherheit zu prüfenden vergangenheitsorientierten Finanzinformationen, wie die Investitionskosten, sowie die mit hinreichender Sicherheit zu prüfenden anderen vergangenheitsorientierten Informationen, wie die Leitungslängen oder der mittlere Nenndurchmesser, als auch den mit begrenzter Sicherheit zu prüfenden Anteil der prognostizierten Wärmeeinspeisung umfasst.

### **Abgrenzung der Aussagearten [Tz. 8 – 16]**

A9 Voraussetzung dafür, dass der Wirtschaftsprüfer ein Prüfungsurteil erteilen kann, ist das Vorliegen „geeigneter Kriterien“ zur Prüfung (Soll-Objekt). IDW PS 480, Anlage 1 „Erläuterungen zur Vertretbarkeit von Rechnungslegungsgrundsätzen“, ISAE 3000 (Revised), Tz. A45, sowie das International Framework for Assurance

Engagements, Tz. 44, erläutern die in Tz. 10 genannten Merkmale für geeignete Kriterien.

- A10 Bei der Feststellung, ob ein geeignetes Soll-Objekt vorliegt, wird ein objektivierbares Ergebnis der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung vorausgesetzt, d.h. bei vergleichbarem Sachverhalt und vergleichbaren Umständen würden Wirtschaftsprüfer im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens übereinstimmende Prüfungsurteile treffen. In bestimmten Fällen kann es möglich sein, geeignete Kriterien aus den Umständen der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und in Anbetracht der vorgesehenen Nutzer des Ergebnisses der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung abzuleiten (z.B. aus Verlautbarungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften, vgl. Tz. A15 ff.). Ein objektivierbares Ergebnis setzt allerdings nicht voraus, dass insoweit Ermessensfreiheit besteht bzw. kein Ermessen anzuwenden ist.
- A11 Der Wirtschaftsprüfer wird im Regelfall eine sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme abgeben, wenn er im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften aufgefordert ist,
- etwas auf Basis vorhandener Informationen in Erwägung zu ziehen, um seine Aussage zu treffen
  - mehrere (auf der Basis vorhandener Informationen bekannte) Sachverhalte auf Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu würdigen oder
  - eine Aussage abzugeben, die seine Auffassung zu einem Sachverhalt auf Basis vorhandener Informationen wiedergibt.
- A12 Die sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen, Untersuchungen und sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahmen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften unterstützen i.d.R. Behörden (z.B. Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA), Deutsche Emissionshandelsstelle (DEHSt)) oder (Übertragungs-)Netzbetreiber bei deren Tätigkeit (z.B. Beaufsichtigung, Entscheidung über Förderanträge, Abwicklung des Ausgleichs- bzw. Umlagemechanismus). Teilweise werden die Prüfungs-, Untersuchungs- bzw. Stellungnahmepflichten daher durch Verlautbarungen von Behörden oder anderen Institutionen konkretisiert. Tz. 22 schreibt vor, dass der Wirtschaftsprüfer vor der Auftragsannahme die jeweilige energierechtliche Vorschrift zunächst dahingehend analysieren muss, welche Art des zu erteilenden Auftrags bzw. welche Art der Aussage i.S.d. Tz. 6 von ihm erwartet wird. Lässt die energierechtliche Vorschrift keine eindeutige Einordnung zu, kann die folgende Matrix dem Wirtschaftsprüfer bei der Einordnung der jeweiligen Art der Aussage behilflich sein:

	Prüfung mit		Vereinbarte Untersuchungsverfahren (Tz. 13, 34 ff.)	Sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme (Tz. 14, 37 ff.)
	hinreichender Sicherheit (Tz. 8 ff., 30 ff.)	begrenzter Sicherheit (Tz. 8 ff., 30 ff.)		
<b>1. Voraussetzungen</b>	Soll-Objekt: geeignete Kriterien (Tz. 10 f., sowie Tz. A9),	Soll-Objekt: geeignete Kriterien (Tz. 10 f., sowie Tz. A9)	Kein Soll-Objekt	Kein Soll-Objekt
<b>2. Allgemeine Grundsätze</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pflichtgemäßes Ermessen</li> <li>• kritische Grundhaltung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pflichtgemäßes Ermessen</li> <li>• kritische Grundhaltung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kein Ermessen bei Durchführung der Untersuchungsverfahren und festgestellten Tatsachen</li> <li>• Objektivität gilt gleichermaßen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pflichtgemäßes Ermessen</li> <li>• Objektivität: weitere Informationen einholen, nur um offensichtlichen Ungeheimheiten nachzugehen</li> </ul>
<b>3. Nachweise</b>	ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise	ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise	Tatsachenfeststellungen	Dokumentation der Grundlagen für die Aussagen
<b>4. Berichterstattung</b>	Prüfungsurteil: Positivaussage	Prüfungsurteil: Negativformulierte Aussage	Bericht: keine Prüfungsurteile, sondern Beschreibung durchgeführter Untersuchungsverfahren und getroffener Feststellungen über Tatsachen	Stellungnahme/Gutachten ggf. mit zusammenfassender Schlussbemerkung

### Definitionen [Tz. 17 – 18]

#### *Energierechtliche Sachverhaltsinformation (vgl. Tz. 17a))*

A13 Energierechtliche Sachverhaltsinformationen können eine oder mehrere Aufstellungen oder deren Bestandteile (wie z.B. Posten oder Konten) umfassen, die Finanzinformationen oder andere Informationen enthalten. Beispiele hierfür sind:

- die zusammengefasste Endabrechnung eines Netzbetreibers nach § 72 Abs. 1 Nr. 2 EEG 2014
- die Endabrechnung eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens nach § 74 Satz 1 EEG 2014
- die Bruttowertschöpfungsrechnung nach § 64 EEG 2014
- die Aufstellung der Stromkosten

- die Angaben der Betreiber von Wärmenetzen nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KWKG oder
- die Abrechnung der Netzbetreiber nach § 28 Abs. 6 Satz 2 KWKG.

A14 Eine energierechtliche Sachverhaltsinformation schließt die dazugehörigen, von den maßgebenden Kriterien geforderten oder zum Verständnis des Sachverhalts erforderlichen Angaben mit ein. Diese Angaben umfassen einen zutreffenden Hinweis auf die maßgebenden Kriterien bzw. deren angemessene Beschreibung.

*Energierrechtliche Vorschriften (vgl. Tz. 1, 17b))*

A15 Energierrechtliche Vorschriften können Pflichten zur Berichterstattung über energierechtliche Sachverhaltsinformationen begründen oder Anlass zu einer entsprechenden Berichterstattung sein. Sie werden teilweise durch Verlautbarungen von Behörden und anderen Institutionen erläutert.

A16 Beispiele für energierechtliche Vorschriften sind:

- Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)
- Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)
- Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG)
- Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV)
- Konzessionsabgabenverordnung (KAV)
- Förderrichtlinie für Beihilfen für Unternehmen in Sektoren bzw. Teilsektoren, bei denen angenommen wird, dass angesichts der mit den EU-ETS-Zertifikaten verbundenen Kosten, die auf den Strompreis abgewälzt werden, ein erhebliches Risiko der Verlagerung von CO<sub>2</sub>-Emissionen besteht, vom 23.07.2013 sowie
- Festlegung der Beschlusskammer 9 der Bundesnetzagentur (BNetzA) zur Preisierung von Ein- und Ausspeisekapazitäten vom 24.03.2015.

A17 Beispiele für Verlautbarungen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften sind:

- Merkblätter des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)
- Leitfäden der Bundesnetzagentur
- Leitfäden der Deutschen Emissionshandelsstelle (DEHSt)
- Verfahrensbeschreibungen und Umsetzungshilfen von Fachverbänden.

*Kriterien (vgl. Tz. 17c))*

A18 Kriterien können in energierechtlichen Vorschriften geregelt sein. Beispiele hierfür sind:

- § 15 Abs. 2 KWKG, der die Inhalte der Abrechnung eines Betreibers einer KWK-Anlage regelt
- § 64 Abs. 6 Nr. 2 EEG 2014, der die Bruttowertschöpfung i.S.d. EEG 2014 definiert

- § 64 Abs. 5 Satz 2 EEG 2014 (unter Heranziehung des Merkblatts der BAFA zur Besonderen Ausgleichsregelung), in dem der selbstständige Unternehmensteil definiert wird.

*Vorgesehene Nutzer (vgl. Tz. 17f))*

A19 Neben dem Auftraggeber sind Beispiele für vorgesehene Nutzer:

- die Übertragungsnetzbetreiber, die für Zwecke des jeweiligen Belastungsausgleichs energierechtliche Sachverhaltsinformationen von den Netzbetreibern und den Elektrizitätsversorgungsunternehmen vorgelegt bekommen
- die Netzbetreiber, die für Zwecke ihrer Meldungen an die Übertragungsnetzbetreiber Abrechnungen der Anlagenbetreiber vorgelegt bekommen
- das BAFA, das basierend auf einem Antrag entscheidet
  - über die Begrenzung der EEG-Umlage bei stromkostenintensiven Unternehmen oder Schienenbahnen oder
  - über die Förderung eines Wärmenetzes
- die DEHSt, die basierend auf einem Antrag über Beihilfen für indirekte CO<sub>2</sub>-Kosten entscheidet, oder
- die Bundesnetzagentur.

**Anforderungen [vgl. Tz. 19 – 64]**

**Auftragsannahme [vgl. Tz. 19 – 29]**

A20 Die Anwendung der Tz. 19 bedeutet, dass die Art und Komplexität der zugrunde liegenden Sachverhaltsinformationen bei Aufträgen im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften grundsätzlich ein entsprechendes technisches Wissen des Wirtschaftsprüfers erfordert. In Abhängigkeit vom Einzelfall wird der Wirtschaftsprüfer entscheiden, ob ein technischer Sachverständiger hinzuzuziehen ist, der über die erforderliche berufliche Qualifikation, fachliche Kompetenz sowie Objektivität verfügt.

A21 Die Anforderungen an die Unabhängigkeit sind je nach Auftragsart unterschiedlich geregelt. Beispielsweise sehen bestimmte energierechtliche Vorschriften (z.B. § 64 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EEG 2014, § 75 Satz 4 EEG 2014, § 30 Abs. 2 KWKG) neben den allgemeinen berufsrechtlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit die spezielle Beachtung der §§ 319 Abs. 2 – 4 und § 319b Abs. 1 HGB vor.

A22 Es kann sinnvoll sein, in einem Auftragsbestätigungsschreiben folgende Punkte anzusprechen:

- die Zielsetzung des Auftrags
- die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für die Ordnungsmäßigkeit der energierechtlichen Sachverhaltsinformationen: diese Verantwortung umfasst die Konzeption, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems, soweit es für die ordnungsgemäße Ermittlung der energierechtlichen Sachverhaltsinformationen von Bedeutung ist, die Auswahl und Anwendung an-

gemessener Ermittlungsgrundsätze sowie die Vornahme von Schätzungen, die unter den gegebenen Umständen plausibel sind

- Art und Umfang des Auftrags einschließlich einer Bezugnahme auf diesen *IDW Prüfungsstandard*
- Form und Inhalt der Berichterstattung über den Auftrag (Prüfungsvermerk, Bericht, sachverständige bzw. gutachterliche Stellungnahme, Brief)
- bei Prüfungen zur Erlangung hinreichender Sicherheit die Tatsache, dass wegen der Prüfung in Stichproben und wegen anderer immanenter Grenzen der Prüfung, zusammen mit den immanenten Grenzen eines jeden für die zu prüfenden Angaben relevanten internen Kontrollsystems, ein unvermeidbares Risiko besteht, dass selbst wesentliche falsche Angaben unentdeckt bleiben
- das Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für den Auftrag erforderlichen Anlagen, Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft der gesetzlichen Vertreter, Auskünfte in dem erforderlichen Umfang vollständig zu erteilen
- die Grundlagen der Honorarabrechnung sowie des Ersatzes von Auslagen
- Vereinbarungen über Haftungsbeschränkungen, soweit nicht § 323 HGB i.V.m. einschlägigen energierechtlichen Vorschriften anwendbar ist
- die Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter, eine Vollständigkeitserklärung abzugeben
- Hinweis, dass sich zur Auslegung von energierechtlichen Vorschriften teilweise eine gefestigte Rechtsauffassung noch nicht herausgebildet hat und daher nicht ausgeschlossen werden kann, dass Behörden oder Gerichte eine andere Auslegung vertreten, als sie bei dem Auftrag zugrunde gelegt worden ist
- Hinweis auf die ggf. erforderliche Hinzuziehung eines sachverständigen Dritten, soweit dies vom Wirtschaftsprüfer als notwendig erachtet wird, sowie
- Regelungen zur Durchführung einer ggf. erforderlichen Nachtragsprüfung.

A23 Sofern die Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers vom Auftraggeber Dritten innerhalb gesetzlicher Fristen vorzulegen ist, kann es sinnvoll sein, dass in dem Auftragsbestätigungsschreiben ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die fristgerechte Abgabe der Unterlagen in der Verantwortung des Unternehmens liegt und dass zur fristgemäßen Durchführung des Auftrags dem Wirtschaftsprüfer auch ohne besondere Aufforderung alle für die Ausführung des Auftrags notwendigen Unterlagen vom Auftraggeber rechtzeitig vorzulegen sind.

A24 Der Auftraggeber und der Wirtschaftsprüfer können sich im Rahmen der Beauftragung dahingehend verständigen, dass Gegenstand, Art und Umfang des Auftrags über das gesetzlich geforderte Mindestmaß hinausgehen sollen. Beispielsweise kann neben den energierechtlichen Vorschriften auch die Berücksichtigung von sonstigen Verlautbarungen von Behörden und anderen Institutionen als Beurteilungsmaßstab vereinbart werden (vgl. Tz. A15 ff.).

A25 War der Wirtschaftsprüfer auch mit der Prüfung des Jahresabschlusses beauftragt und beabsichtigt er, das Ergebnis der im Rahmen der Abschlussprüfung vorgenommenen Aufbau- und Funktionsprüfung zur Beurteilung der Angemessenheit und

Wirksamkeit der internen Kontrollen auch für einen Auftrag im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften zu berücksichtigen, kann es sich anbieten, dass er sich bereits im Auftragsbestätigungsschreiben von der auftragsbezogenen Verschwiegenheitspflicht befreien lässt.

- A26 Gründe für die Beendigung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, die in seiner Person liegen, können bspw. sein, dass seine Unabhängigkeit zwischenzeitlich nicht mehr gewährleistet ist oder dass er schwer erkrankt ist (vgl. Tz. 26).

### **Planung und Durchführung [vgl. Tz. 30 – 41]**

#### **Planung und Durchführung von sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung hinreichender oder begrenzter Sicherheit [Tz. 30 – 33]**

##### *Risikoorientierter Prüfungsansatz sowie Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen*

- A27 Sowohl die Grundsätze des *IDW PS 480* und des *IDW PS 490* einschließlich der einschlägigen, vom IDW festgestellten deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung als auch die Grundsätze des ISAE 3000 (Revised) sehen einen risikoorientierten Prüfungsansatz vor. Dessen Anwendung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften bedeutet insb.:

- Der Wirtschaftsprüfer hat die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht so zu planen, dass eine ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung gewährleistet ist. Dazu hat er sich ein Verständnis von dem zu prüfenden Unternehmen – einschließlich der Systeme zur Erfassung, Verarbeitung und Aufzeichnung, die für die Ermittlung der jeweils zu prüfenden energierechtlichen Sachverhaltsinformation des Unternehmens relevant sind – und dessen Umfeld zu verschaffen
- Im Rahmen der Prüfungsplanung hat der Wirtschaftsprüfer Wesentlichkeitsgrenzen, ggf. sowohl hinsichtlich der zugrunde liegenden Finanzinformationen als auch hinsichtlich der anderen Sachverhaltsinformationen, festzulegen. Dabei ist das sich aus dem Prüfungsgegenstand ergebende Prüfungsrisiko zu berücksichtigen, insb. sofern die Über- oder Unterschreitung von Schwellenwerten beurteilt werden soll. Ferner ist für die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen das Informationsbedürfnis der vorgesehenen Nutzer der energierechtlichen Sachverhaltsinformation maßgebend
- Die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung ist risikoorientiert so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehler unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und Berücksichtigung etwaiger Besonderheiten mit hinreichender bzw. begrenzter Sicherheit erkannt werden. Dazu hat der Wirtschaftsprüfer – soweit er beabsichtigt sich auf die internen Kontrollen des Unternehmens zu verlassen – Aufbau- und Funktionsprüfungen zu den internen Kontrollen, die für die Ermittlung der zu prüfenden energierechtlichen Sachverhaltsinformationen relevant sind, sowie aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen) zu planen. Art und Umfang der im Einzelfall erforderlichen Prüfungshandlungen hat der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen



- Beabsichtigt der Wirtschaftsprüfer sich im Rahmen der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung auf die internen Kontrollen des Unternehmens zu verlassen, hat er sich mit den Kontrollen zu befassen, die der Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit der relevanten Informationen dienen. Hierzu sind die folgenden Prüfungsschritte erforderlich:
  - Verschaffung eines Überblicks über die für die spezifische energierechtliche Sachverhaltsinformation relevanten internen Kontrollen
  - Prüfung der Angemessenheit der für die spezifische energierechtliche Sachverhaltsinformation relevanten internen Kontrollen (Aufbauprüfung) und
  - Prüfung der Wirksamkeit der für die spezifische energierechtliche Sachverhaltsinformation relevanten internen Kontrollen (Funktionsprüfung). Dabei kommen als Prüfungshandlungen insb. die Beobachtung der Durchführung von Kontrollmaßnahmen und die Einsichtnahme in deren Dokumentation in Betracht
- Wenn der Wirtschaftsprüfer im geeigneten Fall zur Prüfung der Wirksamkeit der für die spezifische energierechtliche Sachverhaltsinformation relevanten internen Kontrollen auf Ergebnisse von Vorjahresprüfungen zurückgreift, sind die Prüfungsergebnisse zu aktualisieren und in der Berichtsperiode eingetretene bedeutsame Veränderungen nach Art und Umfang der internen Kontrollen anhand aktueller Prüfungsnachweise zu beurteilen
- Sofern der Wirtschaftsprüfer auch mit der Prüfung des Jahresabschlusses beauftragt ist und der Auftraggeber einer Verwendung der Ergebnisse der Jahresabschlussprüfung im Rahmen der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung im Zusammenhang mit energierechtlichen Vorschriften zugestimmt hat (vgl. Tz. A25), kann der Wirtschaftsprüfer zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der für die spezifische energierechtliche Sachverhaltsinformation relevanten internen Kontrollen das Ergebnis der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung vorgenommenen Aufbau- und Funktionsprüfung des auf die energierechtlichen Sachverhaltsinformationen bezogenen internen Kontrollsystems sowie anderer Prüfungsergebnisse, soweit relevant, berücksichtigen und ggf. Prüfungsnachweise verwerten, die im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses erlangt wurden
- Der Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, welchen Einfluss die Ergebnisse der Risikobeurteilung sowie der Funktionsprüfungen auf den Umfang der durch analytische Prüfungshandlungen und durch sonstige aussagebezogene Prüfungshandlungen zu erzielenden Sicherheit haben
- Ist der Wirtschaftsprüfer neben der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation nicht zugleich mit der Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens betraut, so hat er im Rahmen seiner Eigenverantwortlichkeit zu beurteilen, inwieweit er Prüfungsergebnisse eines anderen externen Prüfers verwerten kann

A28 Ferner erfordern die einschlägigen Prüfungsstandards, dass der Wirtschaftsprüfer zu beurteilen hat, ob in den energierechtlichen Sachverhaltsinformationen ein zutref-

fender Hinweis auf die maßgebenden Kriterien enthalten ist bzw. diese angemessen beschrieben werden.

### **Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen [Tz. 30 – 31]**

- A29 Soweit die Frage der Unternehmensfortführung für die Beurteilung der vergangenheitsorientierten Finanzinformationen relevant ist, ist es erforderlich, die Grundsätze des *IDW PS 270*<sup>15</sup> zu beachten. In der Folge kann auf Risiken für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Prüfungsvermerk ergänzend hinzuweisen sein.

### **Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen von anderen Sachverhaltsinformationen als Finanzinformationen [Tz. 33]**

- A30 ISAE 3400 ergänzt die Anforderungen des ISAE 3000 (Revised) bei der Prüfung von zukunftsorientierten Finanzinformationen. Die Grundsätze des ISAE 3400 können aber auch eine Hilfestellung sein im Hinblick auf die Prüfung von anderen zukunftsorientierten Informationen, wie z.B. von prognostizierten Stromverbrauchsmengen.

### **Planung und Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen [Tz. 34 – 36]**

- A31 Sofern die Untersuchungshandlungen von einer Behörde oder dem vorgesehenen Nutzer vorgegeben werden, entfällt die Abstimmung mit dem Auftraggeber.

### **Planung und Durchführung von sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahmen [Tz. 37 – 41]**

- A32 Die Sachverhaltsinformation unter Abwägung der wesentlichen Gesichtspunkte fachlich zu beurteilen, bedeutet unter Anwendung der fachlichen Regeln das Für und Wider auf der Basis der besonderen Kenntnisse und der Erfahrungen des Prüfers abzuwägen, z.B. unter Heranziehung des maßgeblichen Schrifttums und der korrespondierenden Rechtsprechung.

### **Dokumentation [Tz. 42 – 45]**

- A33 Zur Dokumentation der Verantwortlichkeit für die energierechtlichen Sachverhaltsinformationen kann es erforderlich sein, dass der Wirtschaftsprüfer zumindest eine von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens unterschriebene Fassung der dem Auftrag zugrundeliegenden Sachverhaltsinformationen zu den Arbeitspapieren nimmt.

---

<sup>15</sup> *IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270)* (Stand: 09.09.2010).

## **Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers [Tz. 46 – 61]**

### **Allgemeine Grundsätze [Tz. 46 – 49]**

- A34 Nach § 48 Abs. 1 Satz 2 WPO kann das Siegel auch geführt werden, wenn der Wirtschaftsprüfer in seiner Berufseigenschaft Erklärungen über Prüfungsergebnisse abgibt oder Gutachten (sachverständige/gutachterliche Stellungnahmen) erstattet.

### **Berichterstattung bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen zur Erlangung von hinreichender oder begrenzter Sicherheit [Tz. 50 – 58]**

#### *Prüfungsurteil bei Prüfungen zur Erlangung von hinreichender Sicherheit*

- A35 Ergeben sich keine wesentlichen Beanstandungen gegen die geprüfte energierechtliche Sachverhaltsinformation, kann das Prüfungsurteil wie folgt formuliert werden:

„Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse ist die ... [Bezeichnung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation] für den Zeitraum vom ... [Datum] bis ... [Datum] in allen wesentlichen Belangen nach den Vorschriften ... [Bezeichnung der Kriterien] aufgestellt“

- A36 Ergeben sich wesentliche Beanstandungen gegen die geprüfte energierechtliche Sachverhaltsinformation oder bestehen Prüfungshemmnisse, kann nach dem Abschnitt „Begründung für die Einschränkung des Prüfungsurteils“ das Prüfungsurteil wie folgt formuliert werden:

„Eingeschränktes Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse ist die ... [Bezeichnung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation] für den Zeitraum vom ... [Datum] bis ... [Datum] mit Ausnahme der Auswirkungen des im Absatz „Begründung für die Einschränkung des Prüfungsurteils“ beschriebenen Sachverhalts in allen wesentlichen Belangen nach den Vorschriften ... [Bezeichnung der Kriterien] aufgestellt.“

- A37 Die Anwendung der einschlägigen Prüfungsstandards bedeutet, dass das Prüfungsurteil entsprechend einzuschränken bzw. zu versagen ist, sofern im Rahmen der Beauftragung die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung um die Verwendung von Merkblättern bzw. Leitfäden von Behörden (bspw. des BAFA, der DEHSt) als Beurteilungsmaßstab erweitert wurde und die Kriterien der Merkblätter bzw. Leitfäden nicht beachtet wurden. Sofern die Merkblätter bzw. Leitfäden nicht als Beurteilungsmaßstab vereinbart wurden, bedeutet die Anwendung der Tz. 47, dass auf Abweichungen von diesen Merkblättern und Leitfäden im Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers hinzuweisen ist.

#### *Prüfungsurteil bei Prüfungen zur Erlangung von begrenzter Sicherheit*

- A38 Ergeben sich keine wesentlichen Beanstandungen gegen die geprüfte energierechtliche Sachverhaltsinformation kann das Prüfungsurteil wie folgt formuliert werden:

„Auf der Grundlage unserer Prüfung sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass die ... [Bezeichnung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation] für den Zeitraum vom ... [Datum] bis ... [Datum] in wesentlichen Belangen nicht nach den Vorschriften ... [Bezeichnung der Kriterien] aufgestellt wurde.“

#### *Ergänzende Hinweise*

- A39 In Einzelfällen kann ein Hinweis auf bei der sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfung festgestellte Besonderheiten im Anschluss an das Prüfungsurteil in einem gesonderten Absatz sachgerecht sein, z.B. bei unterschiedlichen Auslegungen des Gesetzes. Ein solcher Hinweis kann eine erforderliche Einschränkung oder Versagung des Prüfungsvermerks bzw. der Bescheinigung nicht ersetzen.
- A40 Die Anwendung der einschlägigen Prüfungsstandards bedeutet, dass der Prüfungsvermerk einen ergänzenden Hinweis enthalten muss, durch den die vorgesehenen Nutzer darauf aufmerksam gemacht werden, dass die energierechtliche Sachverhaltsinformation nach Kriterien, d.h. nach Kriterien für einen speziellen Zweck aufgestellt und folglich möglicherweise für einen anderen Zweck nicht geeignet ist.

#### **Berichterstattung über festgestellte Tatsachen aufgrund der Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen [Tz. 59]**

- A41 Sofern von einer Abstimmung der vereinbarten Untersuchungshandlungen mit dem Auftraggeber nicht abgesehen werden kann (vgl. Tz. A31), bedeutet die Anwendung des ISRS 4400, dass der Bericht über die festgestellten Tatsachen aufgrund durchgeführter Untersuchungshandlungen auch eine Erklärung des Wirtschaftsprüfers enthalten muss, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen mit dem Auftraggeber abgestimmt wurden.

#### **Berichterstattung in einem integrierten Prüfungsvermerk über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen [Tz. 61]**

- A42 Sofern ein Auftrag mehrere Auftragsarten umfasst, kann der integrierte Prüfungsvermerk des Wirtschaftsprüfers wie folgt strukturiert werden:
- eine Überschrift
    - mit der Bezeichnung „Prüfungsvermerk“
    - aus der hervorgeht, dass es sich um die Berichterstattung des unabhängigen Wirtschaftsprüfers handelt
    - aus der hervorgeht, um welche Art von Auftrag es sich handelt (Erreichung von hinreichender/begrenzter Sicherheit), sofern der Auftrag auch die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung von Informationen umfasst, die nicht vergangenheitsorientierte Finanzinformationen sind
    - [optional] mit einer Bezeichnung der Sachverhaltsinformation
  - eine Adressierung, die angibt, von wem der Auftrag erteilt wurde und an wen sich die Berichterstattung richtet

- ein einleitender Absatz, der Folgendes umfasst:
  - eine eindeutige Benennung der Sachverhaltsinformationen, ggf. unter Angabe
    - des Zeitraums und/oder Zeitpunkts, auf den sich die Sachverhaltsinformationen insgesamt beziehen, oder des Zeitraums und Zeitpunkts, auf den sich die verschiedenen Sachverhaltsinformationen jeweils beziehen
  - eine Bezeichnung des Unternehmens, auf das sich die Sachverhaltsinformationen beziehen
  - ggf. eine Aufzählung der Bestandteile der Sachverhaltsinformationen; falls sämtliche Sachverhaltsinformationen, die dem Auftrag zugrunde liegen, oder einzelne darin enthaltene Sachverhaltsinformationen eine zukunftsorientierte Aufstellung sind, ist eine solche Aufzählung stets erforderlich, dass die Bestandteile der Sachverhaltsinformation zumindest die zukunftsorientierte Information und die Darstellung der der Erstellung derselben zugrunde liegenden Annahmen und Einschätzungen umfasst
  - eine Bezeichnung der Art der Aussage, die vom Wirtschaftsprüfer auftragsgemäß abzugeben ist (Auftrag zur Erreichung von hinreichender Sicherheit/Auftrag zur Erreichung von begrenzter Sicherheit), ggf. differenziert nach den Bestandteilen des Auftragsgegenstands
  - [optional] eine Bezeichnung des Verpflichtungsgrunds für die Aufstellung der verschiedenen Sachverhaltsinformationen
  - [optional] eine Bezeichnung des Zwecks, dem die Sachverhaltsinformationen dienen sollen
- einen Absatz mit der Überschrift „Verantwortung der gesetzlichen Vertreter“, der Folgendes umfasst:
  - eine Klarstellung, dass die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft verantwortlich sind
    - dafür, dass die Sachverhaltsinformationen den maßgebenden Grundsätzen entsprechen,
    - falls die Sachverhaltsinformation eine Aufstellung (nicht etwa ein Prozess) ist: für die internen Kontrollen, die sie als dafür notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung der Sachverhaltsinformationen zu ermöglichen, die frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Angaben ist
    - sofern die gesetzlichen Vertreter bei der Aufstellung die maßgebenden Grundsätze wählen können, für die Auswahl und Vertretbarkeit der gewählten Grundsätze
    - falls die dem Auftrag zugrunde liegenden Sachverhaltsinformationen insgesamt oder Bestandteile davon eine zukunftsorientierte Aufstellung sind: für die dargestellten, der Erstellung der Sachverhaltsinformationen oder ggf. des Bestandteils davon, der eine zukunftsorientierte Aufstellung ist, zugrunde liegenden Annahmen und Einschätzungen

- einen Absatz mit der Überschrift „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers“, der Folgendes umfasst:
  - soweit der Auftrag auf die Erlangung von hinreichender/begrenzter Sicherheit zielt: eine Klarstellung, dass es Aufgabe des Wirtschaftsprüfers ist, auf der Grundlage seiner Auftragsdurchführung ein Prüfungsurteil mit hinreichender bzw. mit begrenzter Sicherheit zu den Informationen abzugeben
  - ggf. eine Angabe der Vorschrift, die den Auftraggeber dazu verpflichtet, einem Wirtschaftsprüfer den vorliegenden Auftrag zu erteilen
  - einen Hinweis darauf,
    - dass der Auftrag unter Beachtung des vorliegenden *IDW Prüfungsstandards* durchgeführt wurde
    - dass der Auftrag ergänzend unter Beachtung eines einschlägigen *IDW Prüfungshinweises* durchgeführt wurde, nur sofern die in dem genannten *IDW Prüfungshinweis* enthaltenen Hinweise entsprechend umgesetzt wurden (vgl. Tz. 55)
    - dass der Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als solche(r) die Anforderungen der *Gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW VO 1/2006* zu erfüllen hat
    - dass die Berufspflichten gemäß der WPO und der BS WP/vBP einschließlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit eingehalten wurden
  - falls der Auftrag zumindest hinsichtlich bestimmter Sachverhaltsinformationen auf die Erlangung von hinreichender Sicherheit zielt, folgende Aussagen:
    - dass die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung nach den Berufsgrundsätzen so zu planen und durchzuführen ist, dass hinreichende Sicherheit darüber erlangt wird, ob die Sachverhaltsinformation, zu der ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgegeben wird, frei von wesentlichen falschen Angaben/Fehlern ist
    - dass die sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung die Durchführung von Prüfungshandlungen umfasst, um ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen
    - dass die Auswahl der Prüfungshandlungen im pflichtgemäßen Ermessen des Wirtschaftsprüfers liegt
    - falls die Sachverhaltsinformation eine Aufstellung ist oder mehrere Aufstellungen umfasst: dass dies die Beurteilung der Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Angaben/Fehler in der Sachverhaltsinformation oder ggf. als Bestandteil der Sachverhaltsinformation, zu dem ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgegeben wird, einschließt
    - dass der Wirtschaftsprüfer bei der Beurteilung dieser Risiken das interne Kontrollsystem, insoweit berücksichtigt, als es für die Prüfung relevant ist; dass Ziel hierbei ist, Prüfungshandlungen zur sonstigen betriebswirtschaft-

lichen Prüfung des Auftragsgegenstands zu planen und durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind

- falls nicht ausdrücklich ein solches Urteil erforderlich ist: dass es nicht Ziel der Berücksichtigung des internen Kontrollsystems bei der Beurteilung dieser Risiken ist, ein Prüfungsurteil zur Wirksamkeit des internen Kontrollsystems der Gesellschaft abzugeben
- falls der Auftragsgegenstand eine Aufstellung ist oder mehrere Aufstellungen umfasst: dass eine sonstige betriebswirtschaftliche Prüfung auch die Beurteilung der angewandten Methoden bei der Aufstellung des Auftragsgegenstands sowie ggf. die Beurteilung der Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern ermittelten geschätzten Werte umfasst
- dass die erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um als Grundlage für das [ggf. eingeschränkte] Prüfungsurteil zu dienen.
- falls der Auftrag zumindest hinsichtlich bestimmter Sachverhaltsinformationen auf die Erlangung von begrenzter Sicherheit zielt, eine informative zusammenfassende Beschreibung der Art, des zeitlichen Ablaufs und Umfangs der durchgeführten Prüfungshandlungen, dabei hat die Beschreibung folgende Aussagen zu enthalten:
  - dass sich die durchgeführten Prüfungshandlungen bei einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit in Art und zeitlichem Ablauf unterscheiden von denen bei einer Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit sowie im Hinblick auf den Umfang geringer ausfallen
  - dass eine Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit zu einer erheblich geringeren Sicherheit führt, als sie bei einer Prüfung zur Erlangung hinreichender Sicherheit erreichbar ist
- ggf. Begründung für eine Einschränkung bzw. Versagung des Prüfungsurteils
- Prüfungsurteil
- Hinweis auf die maßgebenden energierechtlichen Kriterien sowie Weitergabendeckungs- und Verwendungsbeschränkungen
- ggf. weitere ergänzende Hinweise
- ggf. Auftragsbedingungen.

A43 Die rein physische Verbindung der Berichterstattung über sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen und über aufgrund der Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen festgestellte Tatsachen sowie einer sachverständigen bzw. gutachterlichen Stellungnahme in einem Dokument ist nicht ausgeschlossen, sofern die unterschiedlichen Berichterstattungen klar voneinander getrennt werden.

## **Nachträgliche Änderungen [Tz. 62 – 64]**

### **Nachträgliche Änderungen bei Prüfungsaufträgen [Tz. 62 – 63]**

#### *Materielle Folgewirkungen einer Änderung*

- A44 Eine materielle Folgewirkung liegt z.B. vor, wenn die Änderung der energierechtlichen Sachverhaltsinformation
- Auswirkungen auf den Bescheid des BAFA über die Höhe der zu begrenzenden EEG-Umlage im Rahmen der Besonderen Ausgleichsregelung hat oder
  - Auswirkungen auf die Rechtskraft oder Höhe des Beihilfebescheids der DEHSt hat.
- A45 Ergeben sich nach der Vorlage des Prüfungsvermerks neue Erkenntnisse über die der energierechtlichen Sachverhaltsinformation zugrunde liegenden Gegebenheiten für eine bestimmte Abrechnungsperiode, die nach den Regeln der energierechtlichen Vorschriften (z.B. nach § 62 EEG 2014) bei der jeweils nächsten noch offenen Abrechnungsperiode zu berücksichtigen sind, ist eine Nachtragsprüfung nicht erforderlich. Aus Gründen der Transparenz kann das Unternehmen in der nächsten energierechtlichen Sachverhaltsinformation die nachträgliche Korrektur unter Angabe des Betrags und der betroffenen Abrechnungsperiode erläutern.