APAB
Abschlussprüferaufsichtsbehörde

E-Mail
Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen KSW
zH Herrn Manfred Peschke
Am Belvedere 10/4
1100 Wien

GZ: ST 01/26/PH

Wien, 09.07.2026

Standardsetzung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund der gemäß § 57 APAG normierten Zustimmungspflicht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) für von der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen sowie der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände entwickelte Berufsgrundsätze und Standards für die interne Qualitätssicherung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards teilt Ihnen die APAB mit, dass nach Durchsicht der von Ihnen diesbezüglich übermittelten Unterlagen, den Änderungen der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards KFS/PG 1, KFS/PG 2, KFS/PG 3, KFS/PG 10, KFS/PE 18 und KFS/PE 28, sowie des neuen Prüfungsstandards KFS/PE 36 hiermit **zugestimmt** wird. Ebenfalls **zugestimmt** wird der aktuellen Fassung von KFS/PG 13, welches nunmehr abschlussprüfungsrelevant geworden ist.

Anbei finden Sie als Anlage die jeweilige Fassung der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards, die obiger Entscheidung zugrunde liegt.

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde

Mag. Peter Hofbauer Mag. (FH) Michael Komarek

Unterzeichner	Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)	
APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde	Datum	2026-07-09T11:22:35+02:00
	Seriennummer	805147625385547742551157776
Aussteller-Zertifikat	CN=GLOBALTRUST 2015 GOVERNMENT 1,OU=GLOBALTRUST Certification Service,O=e-commerce monitoring GmbH,L=Wien,ST=Wien,C=AT	
Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signatur.rtr.at/	
Hinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert. Auch ein Ausdruck dieses Dokuments hat gemäß § 20 E-Government-Gesetz die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde.	

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde
1040 Wien, Brucknerstraße 8/6
+43 (1) 503 12 18 behoerde@apab.gv.at www.apab.gv.at

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Stellungnahme

des **Fachsenats für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen** der **Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen**

Zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

(beschlossen vom Fachsenat für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen am 15. November 2024 als Neufassung der Stellungnahme KFS/PE 28, überarbeitet im Juni 2026 zur Berücksichtigung des Nachhaltigkeitsberichtsgesetzes (NaBeG), welches am 19. Februar 2026 in Kraft getreten ist; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis Seite

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich 3
2. Definitionen 4
3. Allgemeine Grundlagen einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung 8
3.1. Auftragsannahme, Unabhängigkeit und Qualitätsmanagement 8
3.1.1. Auftragsannahme und Unabhängigkeit 8
3.1.2. Qualitätsmanagement 9
3.2. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung 10
3.2.1. Prüfungsplanung 10
3.2.2. Festlegung der Wesentlichkeit 10
3.2.3. Risikobeurteilung 12
3.2.4. Externe Sachverständige und andere Prüfer 14
3.2.5. Besondere Überlegungen zur Prüfung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung 16
3.3. Reaktionen des Prüfers auf beurteilte Risiken 18
3.4. Sonstige Prüfungshandlungen 20
3.4.1. Zu dolosen Handlungen und zur Nichteinhaltung von Vorschriften 20
3.4.2. Zu Ereignissen nach dem Berichtsstichtag 21
3.4.3. Zur Einholung von Vollständigkeitserklärungen (schriftlichen Erklärungen) 22
3.4.4. Zu Vergleichsangaben 22
3.4.5. Zu sonstigen Informationen 24
3.4.6. Berücksichtigung identifizierter falscher Darstellungen 25
3.5. Berichterstattung 25
3.5.1. Rechtliche Grundlagen 25
3.5.2. Zusicherungsvermerk 27
3.6. Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen 28
3.7. Dokumentation 29
4. Spezifische Überlegungen zu den einzelnen gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 UGB zu beurteilenden Tatbeständen 30
4.1. Grundlegende Überlegungen 30

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

4.2. Übereinstimmung mit den gesetzlichen Anforderungen einschließlich der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) 30
4.3. Beurteilung des Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse 31
4.3.1. Rechtliche Anforderungen 31
4.3.2. Prüfungshandlungen 31
4.4. Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach der EU-Taxonomie-VO....34
4.4.1. Rechtliche Anforderungen 34
4.4.2. Zielsetzung der Prüfung 34
4.4.3. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung 34
4.4.4. Prüfungshandlungen 35
4.5. Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung 36
4.5.1. Grundlagen 36
4.5.2. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung 36
4.5.3. Prüfungshandlungen 37
4.5.4. Berichterstattung 38
5. Anwendungszeitpunkt....38
Erläuterungen und Anwendungshinweise 39
Anlage: Muster für einen Zusicherungsvermerk über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung 51

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

(1) Das Nachhaltigkeitsberichtsgesetz (NaBeG) ist am 18. Februar 2026 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden (BGBl. I Nr. 6/2026) und am 19. Februar 2026 in Kraft getreten. Es dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD) zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (AP-VO) und der Richtlinien 2004/109/EG (Transparenz-Richtlinie), 2006/43/EG (AP-RL) und 2013/34/EU (B-RL) hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen.

(2) Gemäß § 243b Abs. 1 i.V.m. § 908 Abs. 2a UGB i.d.F. NaBeG haben Unternehmen von öffentlichem Interesse, wenn sie am Abschlussstichtag mehr als EUR 450 Mio. Umsatzerlöse erzielen und im Jahresdurchschnitt mehr als 1.000 Arbeitnehmer beschäftigen, in den Lagebericht eine Nachhaltigkeitsberichterstattung klar erkennbar in einem dafür vorgesehenen Abschnitt (Nachhaltigkeitserklärung) aufzunehmen. Dasselbe gilt für Mutterunternehmen in Bezug auf die Bestimmungen über die Konzernberichterstattung, wenn die Gruppe auf konsolidierter Basis mehr als EUR 450 Mio. Umsatzerlöse erzielt oder im Jahresdurchschnitt mehr als 1.000 Arbeitnehmer beschäftigt.

Die vorliegende Stellungnahme bezieht sich insbesondere auf Gesellschaften, welche die maßgeblichen Kriterien erfüllen und daher zur (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (2))

(3) Gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 i.V.m. Abs. 3 UGB ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung durch den Abschlussprüfer oder durch einen anderen Wirtschaftsprüfer oder eine andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung) zu prüfen. Auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Sicherheit hat der Prüfer ein Urteil darüber abzugeben, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den gesetzlichen Anforderungen übereinstimmt, einschließlich

a) der Übereinstimmung mit den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS),
b) der Durchführung des Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, über die nach diesen Standards zu berichten ist („Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse“), und
c) der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852 (EU-Taxonomie-VO) sowie
d) der Einhaltung der Anforderungen betreffend die Auszeichnung der (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat gemäß Art. 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (ESEF-VO).[1]

(4) Solange es noch keine gemäß Art. 26a AP-RL von der Europäischen Kommission erlassenen Standards für diese Prüfung gibt, können die Mitgliedstaaten nationale Standards, Verfahren oder Anforderungen anwenden. Diese Stellungnahme ist daher in Österreich bei der Durchführung einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit begrenzter Sicherheit zu beachten, bis die europäischen Standards für die Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zur Anwendung gelangen (vgl. zur Definition einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit KFS/PG 13 Rz 36).

[1] Gemäß § 908 Abs. 1 UGB ist lit. d erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, für die die erforderlichen Änderungen der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission gemäß Art. 29d B-RL erstmals anzuwenden sind.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(5) Der Fachsenat ist der Auffassung, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bis zur Festlegung eines Standards zur Durchführung von Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch die Europäische Kommission nach den Vorschriften des Fachgutachtens KFS/PG 13 über die Durchführung von sonstigen Prüfungen, welches die wesentlichen Aussagen des International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) berücksichtigt, und unter Beachtung der in § 268 Abs. 1 Z 2 UGB vorgegebenen Anforderungen an die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie der in dieser Stellungnahme enthaltenen Hinweise durchzuführen ist. Auf Besonderheiten bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Banken und Versicherungsunternehmen wird in dieser Stellungnahme nicht eingegangen.

(6) Seit November 2024 liegt ein internationaler Standard für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten vor (International Standard on Sustainability Assurance – ISSA 5000).[2] Der globale Standard wird wirksam für die Prüfung von Berichtszeiträumen, die am oder nach dem 15. Dezember 2026 beginnen; eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Klarstellend wird festgehalten, dass weder in Österreich noch mittels eines sogenannten Endorsement-Verfahrens auf EU-Ebene eine Übernahme des ISSA 5000 vorgesehen ist. Soweit anwendbar, wurden dennoch wesentliche Aussagen dieses Standards in der vorliegenden Stellungnahme berücksichtigt.

(7) Bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß § 268 UGB handelt es sich um eine Pflichtprüfung. Bei freiwilligen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichterstattungen ist die Erteilung eines Zusicherungsvermerks mit einer zusammenfassenden Beurteilung auf Basis einer Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unter Bezugnahme auf diese Stellungnahme nur dann zulässig, wenn sämtliche Anforderungen dieser Stellungnahme eingehalten wurden.

(8) Die nachfolgenden Ausführungen stellen die Grundlagen einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung und in einem weiteren Abschnitt spezifische Überlegungen zu den einzelnen gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 UGB zu beurteilenden Tatbeständen dar.

(9) Die Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Abschnitt 4.5.) ist anzuwenden, sobald die Europäische Kommission die gemäß Art. 29d B-RL notwendigen rechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Delegierten Verordnung zur Anwendung eines elektronischen Berichtsformats erlassen hat bzw. die diesbezüglichen Regulatory Technical Standards (RTS) verfügbar sind.[3]

2. Definitionen

(10) Für Zwecke dieser Stellungnahme haben die folgenden Begriffe die nachstehend angegebene Bedeutung:

- *Anderer Prüfer:* Dieser Begriff umschreibt eine Person oder eine Organisation, die Prüfer, aber nicht Prüfer im Sinne dieser Stellungnahme ist. Ein anderer Prüfer führt Arbeiten durch, welche der Prüfer im Rahmen der Auftragsdurchführung zu verwerten plant. Der Prüfer hat dabei jedoch keine Möglichkeit, auf die Arbeit

[2] Siehe International Standard on Sustainability Assurance – ISSA 5000.

[3] Das Consultation Paper on the RTS on the European Single Electronic Format (ESEF) for sustainability reporting and on the amendments to the RTS on the European Electronic Access Point (EEAP) der European Securities and Markets Authority (ESMA) wurde hierzu im Dezember 2024 veröffentlicht.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

des anderen Prüfers Einfluss zu nehmen, und ist auch sonst darin nicht involviert. Ein anderer Prüfer ist weder Mitglied des Prüfungsteams noch ein Sachverständiger des Prüfers. Bei dem anderen Prüfer handelt es sich nicht um einen Teilbereichsprüfer. Ein anderer Prüfer wird auf Basis eines eigenen Auftragsverhältnisses mit der Einheit tätig.

- *Anwendbare Kriterien:* Die Maßstäbe, die zur Messung oder Bewertung der von der Nachhaltigkeitsberichterstattung umfassten Informationen verwendet werden.
- *AP-RL:* Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates in der geltenden Fassung.
- *AP-VO:* Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in der geltenden Fassung.
- *Auftrag:* Ein Auftrag zur Durchführung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auf konsolidierter Ebene oder auf Gesellschaftsebene.
- *Berichtsgrenzen:* Aktivitäten, Tätigkeiten, Beziehungen oder Ressourcen eines Unternehmens, die gemäß den anzuwendenden Kriterien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung einzubeziehen sind. Obwohl sich die Nachhaltigkeitsberichterstattung und der Jahres- bzw. Konzernabschluss auf dieselbe berichtende Einheit beziehen, können sich die Berichtsgrenzen für die Nachhaltigkeitsinformationen von den Berichtsgrenzen für die Erstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses unterscheiden. Die Berichtsgrenzen werden durch die geltenden Rahmenkriterien der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) bestimmt. Die Berichtsgrenzen können für verschiedene Themen und Aspekte von Themen unterschiedlich sein (z.B. können einige wesentliche Leistungsindikatoren aufgrund der Art der Nachhaltigkeitsaspekte andere Grenzen haben als andere wesentliche Leistungsindikatoren).
- *B-RL:* Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanz-Richtlinie) in der geltenden Fassung.
- *CSRD:* Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen in der geltenden Fassung.
- *Einheit:* Die juristische Person (gemäß § 243b Abs.1 UGB bestimmte große Gesellschaften bzw. gemäß § 267a Abs. 1 UGB bestimmte Mutterunternehmen), die zu einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet ist; die ESRS sehen vor, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung für dieselbe Bericht erstattende Einheit aufgestellt wird wie die Jahres- bzw. Konzernabschlüsse (vgl. ESRS 1.62). Handelt es sich beispielsweise bei der berichterstattenden Einheit um eine Muttergesellschaft, die zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet ist, gilt die Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung ebenfalls für die Unternehmensgruppe. Die in der Nachhaltigkeitsberichterstattung enthaltenen Informationen über die berichterstattende Einheit werden durch Informationen über die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen ergänzt, die mit der Einheit durch ihre direkten und indirekten Geschäftsbeziehungen in der vor- und/oder nachgelagerten Wertschöpfungskette im Zusammenhang stehen (vgl. ESRS 1.63 f.).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- *ESEF-VO:* Delegierte Verordnung (EU) 2019/815 der Kommission vom 17. Dezember 2018 zur Ergänzung der Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf technische Regulierungsstandards für die Spezifikation eines einheitlichen elektronischen Berichtsformats (European Single Electronic Format) in der geltenden Fassung.
- *ESRS:* Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 der Kommission vom 31. Juli 2023 zur Ergänzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates durch Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung in der geltenden Fassung.
- *EU-Taxonomie-VO:* 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 in der geltenden Fassung.
- *Falsche Darstellung:* Eine Abweichung zwischen Angaben in der Nachhaltigkeitsberichterstattung und der angemessenen Bewertung oder Beurteilung der Nachhaltigkeitsaspekte in Übereinstimmung mit den anwendbaren Kriterien. Falsche Darstellungen können auf dolosen Handlungen oder Irrtum beruhen, sie können qualitativ oder quantitativ sein und beinhalten ausgelassene Informationen oder Informationen, die die Darstellung der Angaben verschleiern.
- *Für die Prüfung Verantwortlicher/Verantwortlicher Prüfer:* Ein öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer oder ein zugelassener Revisor, der für die Durchführung der Abschlussprüfung oder den erteilten Bestätigungsvermerk gemäß § 274 UGB oder für die Durchführung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder den erteilten Zusicherungsvermerk gemäß § 274a UGB verantwortlich ist (§ 2 Z 5 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG)).
- *Informationsbedürfnis der Nutzer:* Der Prüfer beurteilt das Informationsbedürfnis bzw. die Informationsbedürfnisse der Nutzer nach pflichtgemäßem Ermessen. Dabei berücksichtigt er insbesondere jene Aspekte der Nachhaltigkeitskriterien, die für die geprüfte Einheit relevant sind, da sie die Basis der Erwartungshaltung der Nutzer hinsichtlich der erwartbaren Informationen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung bilden.
- *Konzern:* Eine Unternehmensgruppe, für die eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgelegt wird (vgl. ESRS 1.62).
- *Konzernteilbereich:* Ein Teilbereich eines Konzerns, dessen Muttergesellschaft die einheitliche Leitung ausübt oder den Tatbestand der Beherrschung erfüllt.
- *Management:* Person(en) mit Führungsverantwortung für die Geschäftstätigkeit der Einheit. Bei einigen Einheiten gehören einige oder alle für die Überwachung Verantwortlichen zum Management (z.B. geschäftsführende Mitglieder eines gemeinsamen Führungs- und Überwachungsgremiums oder ein geschäftsführender Eigentümer). Im Zusammenhang mit der Aufstellung von Abschlüssen sind das die in § 222 Abs. 1 UGB und in vergleichbaren Bestimmungen genannten gesetzlichen Vertreter sowie im Fall einer Europäischen Gesellschaft die geschäftsführenden Direktoren (§ 41 Abs. 1 SE-Gesetz) (vgl. KFS/PE 1, Anlage 2).
- *Nachhaltigkeitsberichterstattung:* Ein klar erkennbarer dafür vorgesehener Abschnitt des Lageberichts mit Angaben zur Berichterstattung über Nachhaltigkeitsaspekte (Nachhaltigkeitserklärung). Die Nachhaltigkeitsberichterstattung hat diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten der Einheit auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Einheit erforderlich sind, und es ist über das Verfahren zur Ermittlung der in den Lagebericht aufgenommenen Informationen zu berichten. Diese Informationen sind nach den von der Europäischen Kommission im Einklang mit Art. 29b B-RL erlassenen delegierten Rechtsakten (Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung – ESRS) zu berichten. Von diesem Begriff sind

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

sowohl die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf konsolidierter Ebene (§ 267a UGB) als auch jene auf Ebene einer Gesellschaft (§ 243b UGB) umfasst.

- *Nutzer:* Nutzer, welche die Nachhaltigkeitsberichterstattung heranziehen, um Entscheidungen zu treffen, sind in erster Linie die Hauptnutzer der allgemeinen Finanzberichterstattung (bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger, einschließlich Vermögensverwalter, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen), weiters sonstige Nutzer der Nachhaltigkeitserklärungen, einschließlich der Geschäftspartner, Gewerkschaften und Sozialpartner des Unternehmens, der Zivilgesellschaft sowie Nichtregierungsorganisationen, Regierungen, Analysten und Wissenschaftler (vgl. ESRS 1.22 lit. b, vgl. dazu auch KFS/PG 13 Rz 26 f.).
- *Offenlegungsrechtsakt:* Delegierte Verordnung (EU) 2021/2178 der Kommission vom 6. Juli 2021 zur Ergänzung der Verordnung (EU) 2020/852 des Europäischen Parlaments und des Rates durch Festlegung des Inhalts und der Darstellung der Informationen, die von Unternehmen, die unter Artikel 19a oder Artikel 29a der Richtlinie 2013/34/EU fallen, in Bezug auf ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten offenzulegen sind, und durch Festlegung der Methode, anhand deren die Einhaltung dieser Offenlegungspflicht zu gewährleisten ist, in der geltenden Fassung.
- *Prüfer:* Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Gemäß § 268 Abs. 3 UGB ist dies ein zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellter Wirtschaftsprüfer bzw. eine dazu bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Zudem sind von diesem Begriff auch jene Prüfer und Prüfungseinrichtungen umfasst, die aufgrund spezifischer gesetzlicher Vorschriften die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen haben, insbesondere Revisions- und Prüfungsverbände.
- *Sachverständiger des Managements:* Eine Person oder Organisation, die über Fachwissen auf einem anderen Gebiet als der Prüfung verfügt und deren Arbeit auf diesem Gebiet von der Einheit genutzt wird, um sie bei der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu unterstützen.
- *Sachverständiger des Prüfers:* Eine Person oder Organisation, die über Fachwissen auf einem anderen Gebiet als der Prüfung verfügt und deren Arbeit auf diesem Gebiet vom Prüfer zur Erlangung ausreichender geeigneter Nachweise verwendet wird. Ein Sachverständiger kann entweder ein interner Sachverständiger des Prüfers und damit Teil des für einen Prüfungsauftrag eingesetzten Prüfungsteams sein (ein Partner oder Mitarbeiter, einschließlich Zeitarbeitskräfte, der zu der Prüfungsgesellschaft des Prüfers oder einer Netzwerkfirma gehört) oder ein externer Sachverständiger des Prüfers (siehe Rz (50)).
- *Teilbereich:* Ein(e) Einheit, Geschäftsbereich, Funktion oder Geschäftstätigkeit oder eine Kombination daraus innerhalb der Berichtsgrenzen, die/der vom Prüfer für Zwecke der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen bei einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung festgelegt wird.
- *Teilbereichsprüfer:* Eine Person oder Organisation, welche nach Aufforderung des Prüfers zum Zwecke der Erfüllung des Prüfungsauftrags tätig wird und Nachhaltigkeitsinformationen eines Teilbereichs der Einheit prüft. Im Unterschied zu den Arbeiten eines anderen Prüfers ist der Prüfer in die Arbeit eines Teilbereichsprüfers involviert und kann darauf Einfluss nehmen. Darüber hinaus sind Teilbereichsprüfer Mitglieder des Prüfungsteams.
- *Wertschöpfungskette:* Eine Wertschöpfungskette umfasst die Tätigkeiten, Ressourcen und Beziehungen, die das Unternehmen nutzt und auf die es angewiesen ist, um seine Produkte oder Dienstleistungen von der Konzeption über die Lieferung und den Verbrauch bis zum Ende der Lebensdauer zu gestalten. Zu den einschlägigen Tätigkeiten, Ressourcen und Beziehungen gehören Folgende:
  i. diejenigen im Rahmen der eigenen Geschäftstätigkeit des Unternehmens, z.B. Personalwesen,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

ii. diejenigen entlang seiner Liefer-, Vermarktungs- und Vertriebskanäle, z.B. Beschaffung von Materialien und Dienstleistungen sowie Verkauf und Lieferung von Produkten und Dienstleistungen, und
iii. das finanzielle, geographische, geopolitische und regulatorische Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist.

Die Wertschöpfungskette umfasst Akteure, die dem Unternehmen vor- und nachgelagert sind. Ein vorgelagerter Akteur bietet Produkte oder Dienstleistungen an, die bei der Entwicklung der eigenen Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens verwendet werden (z.B. Lieferanten). Betriebe, die dem Unternehmen nachgelagert sind, erhalten Produkte oder Dienstleistungen von dem Unternehmen (z.B. Vertreiber, Kunden).
(Vgl. ESRS, Anhang II – Abkürzungen und Glossar, Tabelle 2)

- *Zusammenfassende Beurteilung:* Dieser Begriff umschreibt die zentrale Kernaussage des Zusicherungsvermerks (vgl. KFS/PG 13 Rz 77 ff.) und stellt das Prüfungsurteil gemäß § 274a Abs. 1 UGB dar.

3. Allgemeine Grundlagen einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

3.1. Auftragsannahme, Unabhängigkeit und Qualitätsmanagement

3.1.1. Auftragsannahme und Unabhängigkeit

(11) Gemäß § 270 UGB wird der Prüfer von den Gesellschaftern gewählt. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, hat dieser einen Wahlvorschlag zu erstatten. Der Prüfer soll vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Wenn ein Aufsichtsrat eingerichtet ist, hat dieser unverzüglich nach der Wahl den Vertrag mit dem Prüfer zu schließen und das Entgelt zu vereinbaren, welches in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers zu stehen hat. Mangels eines Aufsichtsrats schließen die gesetzlichen Vertreter den Vertrag mit dem Prüfer und vereinbaren das Entgelt.

(12) Der Vertrag und das vereinbarte Entgelt dürfen insbesondere auch an keinerlei Voraussetzungen geknüpft sein und nicht davon abhängen, ob vom Prüfer neben der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zusätzliche Leistungen für die Gesellschaft erbracht werden.

(13) Die Vorschriften des § 270 Abs. 1a UGB sind auch auf Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften anwendbar, welche in einen Wahlvorschlag betreffend die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen werden sollen. Somit haben auch diese eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltene Entgelt vorzulegen und über die Einbeziehung in das durch das APAG eingerichtete System der externen Qualitätssicherung und die aufrechte Registrierung zu berichten. Darüber hinaus sind alle Umstände darzulegen, die eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten, sowie jene Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen. Sofern aufgrund gesetzlicher Verpflichtung ein Prüfungsausschuss besteht, ist diesem schriftlich zu berichten. In die Aufgliederung der Entgelte ist eine gesonderte Darstellung der Entgelte für die Durchführung von Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten aufzunehmen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(14) Wenn der Wahlvorschlag vorsieht, dass derselbe Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer für den Jahres- bzw. Konzernabschluss und als Prüfer für die Nachhaltigkeitsberichterstattung bestellt werden soll, können Aufstellung und Berichterstattung gemäß § 270 Abs. 1a UGB in einem Schreiben zusammengefasst werden.

(15) Für die Ersatzpflicht wegen Pflichtverletzungen anlässlich der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten die halben der in § 275 Abs. 2 vierter Satz UGB genannten Haftungsgrenzen. Auf eine entsprechende Deckung durch die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung ist im Rahmen des Qualitätsmanagements des Prüfungsbetriebes zu achten.

(16) Hinsichtlich der Auftragsannahme und -durchführung sind vom Prüfer die Vorschriften der KSW-PRL 2022 und des KFS/PG 13 über die Durchführung von sonstigen Prüfungen zu beachten.

(17) Dabei ist im Zusammenhang mit der in KFS/PG 13 Rz 39 normierten gewissenhaften Prüfung, ob ein Wirtschaftsprüfer einen Auftrag zur Durchführung einer sonstigen Prüfung annehmen darf, zu beachten, dass es sich bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in der Regel um eine Pflichtprüfung handelt und die vorgegebenen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung ausreichend konkrete Kriterien im Sinne des KFS/PG 13, Rz 15 ff. darstellen. Wenn der Prüfer feststellt, dass Vorbedingungen zur Auftragsdurchführung nicht erfüllt sind, oder erwartet, dass sie in Zukunft nicht erfüllt werden können, etwa die Bereitstellung sämtlicher erforderlicher Nachweise durch die Einheit, darf er den angenommenen Auftrag nicht bloß aus diesem Grund kündigen, sondern hat die Nichterfüllung der Bedingungen eine Modifizierung der zusammenfassenden Beurteilung (vgl. Rz (128)) oder die Ausübung von Rede- und Berichtspflichten (vgl. Rz (132) ff.) zur Folge.

3.1.2. Qualitätsmanagement

(18) Die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung stellt eine sonstige Prüfung im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2022) dar. Die diesbezüglichen Bestimmungen für die Einrichtung und den Betrieb eines Qualitätsmanagementsystems sind daher zu beachten.

(19) Durch das Qualitätsmanagement des Prüfungsbetriebes ist sicherzustellen, dass bei der Auftragsannahme und -durchführung die Vorgaben der KSW-PRL 2022 und des KFS/PG 13 über die Durchführung von sonstigen Prüfungen nach Maßgabe der vorliegenden Stellungnahme eingehalten werden.

(20) Für eine ordnungsgemäße Auftragsdurchführung ist insbesondere sicherzustellen, dass ausreichende und fachlich geeignete Ressourcen vorhanden sind. Es ist ggf. auf vom Prüfer beigezogene Sachverständige (z.B. externe Dienstleister) zurückzugreifen (vgl. Rz (50) ff.).

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (20))

(21) Durch das Qualitätsmanagementsystem ist weiters sicherzustellen, dass für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten nur jene Wirtschaftsprüfer verantwortlich sind, die das zusätzliche Qualifikationserfordernis und die damit einhergehende zusätzliche Fortbildungsverpflichtung (vgl. § 56 APAG) erfüllen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

3.2. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung

3.2.1. Prüfungsplanung

(22) Der Prüfer hat den Auftrag so zu planen, dass ausreichende geeignete Nachweise erlangt werden, um eine zusammenfassende Beurteilung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung abgeben zu können. Zur Planung des Auftrags in zeitlicher, sachlicher und personeller Hinsicht gehört die Festlegung des Umfangs, des Zeitplans und der Ausrichtung der Prüfungsdurchführung. Hinsichtlich der Aufgaben des verantwortlichen Prüfers sind die Ausführungen in KFS/PG 13 Rz 48 zu beachten.

(23) Art und Umfang der Planung hängen von den Umständen des Auftrags ab, insbesondere auch vom Umfang und von der unternehmensspezifischen Komplexität der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie den aus den anwendbaren Kriterien abgeleiteten relevanten Aspekten.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (23))

(24) Der Prüfer entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen über eine angemessene Vorgangsweise bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen. Dabei hat der Prüfer ein Verständnis über das vom Unternehmen angewandte Verfahren zur Ermittlung von Informationen, über die nach den ESRS zu berichten ist (vgl. Abschnitt 4.3.), und darüber, wie das Unternehmen die Nachhaltigkeitsinformationen für Zwecke der Berichterstattung erstellt und zusammengefasst hat, zu erlangen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (24))

(25) Der Prüfer hat bei der Durchführung der Prüfung eine kritische Grundhaltung einzunehmen und während der gesamten Prüfung beizubehalten. Dabei ist er ungeachtet bisheriger Erfahrungen mit der geprüften Einheit verpflichtet, die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass es aufgrund von Sachverhalten oder Verhaltensweisen, die auf Unregelmäßigkeiten wie dolose Handlungen oder Irrtümer hinweisen, zu einer wesentlichen falschen Darstellung gekommen sein könnte.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (25))

3.2.2. Festlegung der Wesentlichkeit

(26) Der Prüfer wendet das Konzept der Wesentlichkeit bei der Risikobeurteilung, der Festlegung von Art, Umfang und zeitlicher Einteilung der durchzuführenden Prüfungshandlungen sowie bei der Beurteilung, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, an.

(27) Im Unterschied dazu bezieht sich das von der Einheit angewandte Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen auf jene Themen und Aspekte in der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die nach Beurteilung durch das Management für die Nutzer relevant sind (vgl. dazu ESRS 1.27).

(28) Die Festlegung der Wesentlichkeit durch den Prüfer erfolgt unter Berücksichtigung aller Umstände des Auftrags (vgl. Abschnitt 3.2.1.), wird aber nicht durch den Grad der Zusicherung beeinflusst. Das bedeutet, dass die Wesentlichkeit für eine Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Prüfungssicherheit dieselbe ist wie für eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Prüfungssicherheit, da die Wesentlichkeit auf dem Informationsbedürfnis der Nutzer beruht.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(29) In Fällen, in welchen der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch den Jahres- bzw. Konzernabschluss prüft, kann es angemessen sein, für identische Angaben dennoch unterschiedliche Wesentlichkeitsgrenzen festzulegen. Dies liegt daran, dass die Nutzer der jeweiligen Informationen andere sein können und sich die Wesentlichkeit stets aus dem konkreten Informationsbedürfnis der Nutzer hinsichtlich der geprüften Information ableitet.

(30) Zum Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung und der Beurteilung, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, hat der Prüfer Folgendes zu tun:

a) Berücksichtigung der Wesentlichkeit bei qualitativen Angaben und
b) Bestimmung der Wesentlichkeit für quantitative Angaben.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (30))

(31) Das Konzept der Wesentlichkeit beruht auf folgenden Grundsätzen:

a) Die Beurteilung von Sachverhalten, die für die Nutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung wesentlich sind, basiert auf der Berücksichtigung des gemeinsamen Informationsbedürfnisses der und der Entscheidungsrelevanz für die Gesamtheit aller Nutzer.
b) Falsche Darstellungen, einschließlich Auslassungen, werden als wesentlich angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie einzeln oder insgesamt die auf der Grundlage der Nachhaltigkeitsberichterstattung getroffenen Entscheidungen der Nutzer beeinflussen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (31))

(32) Die Festlegung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers und wird durch die Einschätzung des Informationsbedürfnisses der Nutzer bestimmt. Der Prüfer hat daher ein Verständnis über die Nutzer zu entwickeln, um eine Grundlage für die Beurteilung dessen zu schaffen, was vernünftigerweise die relevanten Entscheidungen dieser Nutzer beeinflussen könnte. In diesem Zusammenhang ist es für den Prüfer vertretbar, davon auszugehen, dass die Nutzer

a) über ein angemessenes Wissen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte verfügen und bereit sind, die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit entsprechender Sorgfalt zu lesen,
b) verstehen, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung mit einem gewissen Maß an Wesentlichkeit erstellt und geprüft wird, und ein Verständnis für alle Wesentlichkeitskonzepte der Einheit haben, die in den anwendbaren Kriterien enthalten sind,
c) alle inhärenten Unsicherheiten bei der Messung und Bewertung der Nachhaltigkeitsaspekte verstehen sowie
d) vernünftige Entscheidungen auf der Grundlage der Nachhaltigkeitsberichterstattung in ihrer Gesamtheit treffen.

(33) Die Wesentlichkeit kann infolge einer Änderung der Umstände während der Auftragsdurchführung (z.B. Veräußerung eines wesentlichen Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens), neuer Informationen oder einer Änderung des Verständnisses des Prüfers von der Einheit und ihrer Geschäftstätigkeit infolge der Durchführung von Prüfungshandlungen neu beurteilt werden. Wenn der Prüfer während des Auftrags zu dem Schluss kommt, dass eine andere Wesentlichkeit angemessen ist, kann es erforderlich sein, Art, Zeitpunkt und Umfang zusätzlicher Prüfungshandlungen festzulegen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

3.2.3. Risikobeurteilung

(34) Der Prüfer hat Verfahren zur Risikobeurteilung zu planen und durchzuführen, die geeignet sind, um Angaben zu identifizieren, bei denen eine wesentliche falsche Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.**)

(35) Dazu muss sich der Prüfer ein Verständnis von den Nachhaltigkeitsaspekten und den Nachhaltigkeitsinformationen verschaffen, einschließlich der Merkmale von Ereignissen oder Bedingungen, die zu wesentlichen falschen Darstellungen in den Angaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung führen können.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (35))

(36) Wenn es unternehmensspezifische Angaben (Entity Specific Disclosures) gibt, hat der Prüfer die von der Gesellschaft angewandten Verfahren zur Identifizierung, Entwicklung und Darstellung dieser Angaben zu beurteilen. Dabei ist auf Relevanz, wahrheitsgetreue Darstellung, Vergleichbarkeit, Nachprüfbarkeit und Verständlichkeit zu achten.

(37) Der Prüfer hat sich ein Verständnis über die Einheit und ihr Umfeld zu verschaffen, einschließlich

a) Art der Geschäftstätigkeit der Einheit, rechtliche und organisatorische Struktur, Eigentumsverhältnisse, Unternehmensführung und -kontrolle sowie Geschäftsmodell,
b) Berichtsgrenzen und Aktivitäten innerhalb der Berichtsgrenzen sowie
c) Ziele und (strategische) Vorgaben in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung und Maßgrößen, die zur Bewertung der Leistung der Einheit oder zur Festlegung der Vergütung des Managements verwendet werden.

(38) Der Prüfer hat ein Verständnis zu erlangen über

a) den rechtlichen und regulatorischen Rahmen im Zusammenhang mit den Informationen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung, der für die Einheit und die Branche oder den Sektor, in der bzw. dem die Einheit tätig ist, gilt, und
b) die Einhaltung dieses Rahmens durch die Einheit.

(39) Der Prüfer hat das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen sowie ggf. andere geeignete Personen in der Einheit zu befragen,

a) ob sie Kenntnis haben von tatsächlichen, vermuteten oder angeblichen dolosen Handlungen oder von einer Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften, welche die Nachhaltigkeitsberichterstattung betreffen, und
b) ob die Einheit über eine Innenrevision verfügt (wenn ja, ist ein Verständnis der Aktivitäten und der wichtigsten Ergebnisse der Innenrevision in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erlangen).

(40) Der Prüfer hat sich ein Verständnis über folgende Bestandteile des internen Kontrollsystems der Einheit, die für die Nachhaltigkeitsaspekte und die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevant sind, zu verschaffen:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

a) Kontrollumfeld,
b) Ergebnisse des Prozesses der Risikobewertung durch die Einheit,
c) Überwachung der Einhaltung des internen Kontrollsystems und
d) Informationssystem und Kommunikation der wesentlichen Sachverhalte im Zusammenhang mit der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (40))

(41) Zur Erlangung eines Verständnisses laut Rz (40) hat der Prüfer

a) den Prozess zu verstehen, den die Einheit anwendet, um die relevanten Nachhaltigkeitsinformationen zu identifizieren, über welche berichtet werden soll,
b) den Prozess zu verstehen, den die Einheit anwendet, um Informationen aus externen Quellen aufzuzeichnen, zu verarbeiten, ggf. zu korrigieren und in die Nachhaltigkeitsinformationen zu übernehmen, und
c) den Prozess zu verstehen, den die Einheit anwendet, um die Methoden, Annahmen und Datenquellen zu identifizieren, welche Eingang in zukunftsgerichtete Informationen und Schätzungen finden, und wie diese ggf. korrigiert werden, sollte dies erforderlich sein.

(42) Auf der Grundlage seines Verständnisses des Informationssystems und der Kommunikation hat der Prüfer zu beurteilen, ob diese die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit den anwendbaren Kriterien angemessen unterstützen.

(43) Auf der Grundlage seines Verständnisses der Bestandteile des internen Kontrollsystems der Einheit hat der Prüfer zu erheben, ob Kontrollmängel festgestellt worden sind. Wenn der Prüfer Kontrollmängel festgestellt hat, hat er die Auswirkungen dieser Kontrollmängel auf die Gestaltung weiterer Prüfungshandlungen zu beurteilen und zu überlegen, ob diese Mängel dem Management oder ggf. den für die Überwachung Verantwortlichen mitgeteilt werden sollen.

(44) In den folgenden Fällen ist eine weitergehende Befassung mit dem internen Kontrollsystem der Einheit, als in Rz (40) beschrieben, erforderlich:

a) wenn der Prüfer Kontrollmängel im Kontrollumfeld der Einheit feststellt, welche andere Komponenten des internen Kontrollsystems beeinträchtigen könnten;
b) wenn der Prüfer plant, Nachweise durch das Testen der operativen Wirksamkeit von Kontrollen zu erlangen; in diesen Fällen muss er sich ein Verständnis verschaffen über
   i. die individuellen Kontrollen, die der Prüfer zu testen plant, und
   ii. die allgemeinen IT-Kontrollen der Einheit, die sich mit den Risiken befassen, die sich aus der Nutzung der IT im Zusammenhang mit den unter i. genannten Kontrollen ergeben;
c) wenn ein Teil der Nachhaltigkeitsberichterstattung aus Beschreibungen von Komponenten des internen Kontrollsystems besteht, welche für die Aussagekraft der Nachhaltigkeitsberichterstattung wesentlich sind, und diese Teile nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers möglicherweise wesentliche falsche Darstellungen enthalten.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (44))

(45) Hinsichtlich der in Rz (44) lit. b) genannten Kontrollen hat der Prüfer die Ausgestaltung der Kontrolle zu beurteilen („Design“) und die tatsächliche Umsetzung der Kontrolle zu prüfen („Implementation“). Dabei müssen zusätzliche Prüfungshandlungen

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

zur Befragung von Personen in der Einheit geplant und durchgeführt werden. Der Prüfer hat folgendes Verständnis für jede identifizierte Kontrolle zu erlangen:

a) Beurteilung, ob die Kontrolle so gestaltet ist, dass sie das Kontrollziel erreicht oder die Durchführung anderer Kontrollen wirksam unterstützt, und
b) Feststellung, ob die Kontrolle umgesetzt wurde, indem zusätzlich zur Befragung des Personals der Einheit weitere Prüfungshandlungen durchgeführt werden.

(46) Die Beurteilung der Ausgestaltung und die Prüfung der Umsetzung der Kontrollen reichen allein noch nicht aus, um deren operative Wirksamkeit zu testen. Bei automatisierten Kontrollen kann der Prüfer jedoch planen, deren operative Wirksamkeit mit Hilfe einer Stichprobe („sample of one“) zu testen, indem er allgemeine IT-Kontrollen identifiziert und testet, die in das IT-System eingebettet sind. Allgemeine IT-Kontrollen, die vom Management nicht neu konfiguriert oder geändert werden können, gewährleisten die konsistente Funktionsweise einer automatisierten Kontrolle.

(47) Der Prüfer kann sich in diesen Fällen (Rz (45)) bei der Identifizierung und Bewertung von Kontrollen in der Komponente „Kontrolltätigkeiten“ des internen Kontrollsystems der Einheit auf Kontrollen der Informationsverarbeitung konzentrieren, d.h. auf Kontrollen, die während der Verarbeitung von Informationen im Informationssystem der Einheit angewandt werden und sich direkt auf Risiken für die Integrität von Informationen (d.h. die Vollständigkeit, Richtigkeit und Gültigkeit von Informationen) beziehen. Der Prüfer ist jedoch nicht verpflichtet, alle Kontrollen der Informationsverarbeitung zu identifizieren und zu bewerten.

(48) Der Prüfer hat jene Angaben zu ermitteln, bei denen die Wahrscheinlichkeit besteht, dass sie wesentliche falsche Darstellungen enthalten, und dabei zu bestimmen, ob die aus den Verfahren zur Risikobeurteilung gewonnenen Nachweise eine angemessene Grundlage für die Identifizierung von Angaben, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind, bilden. Ist dies nicht der Fall, so hat der Prüfer zusätzliche Verfahren zur Risikobeurteilung durchzuführen, bis er ausreichende Nachweise erhalten hat, die eine solche Grundlage bilden.

(49) Erhält der Prüfer neue Informationen, die nicht mit den Nachweisen übereinstimmen, auf die sich der Prüfer bei der Identifizierung der Angaben, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind, ursprünglich gestützt hat, so hat er die Identifizierung der Angaben, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind, erforderlichenfalls zu überarbeiten.

3.2.4. Externe Sachverständige und andere Prüfer

Verwendung der Tätigkeit eines externen Sachverständigen des Prüfers

(50) Plant der Prüfer die Einbindung externer Sachverständiger (vgl. KFS/PG 13 Rz 49 bzw. § 10 KSW-PRL 2022), hat er

a) zu beurteilen, ob der Sachverständige die für die Zwecke des Prüfers notwendige Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität hat,
b) im Rahmen der Beurteilung der Objektivität den externen Sachverständigen bezüglich Interessen und Beziehungen, welche eine Gefährdung der Objektivität des externen Sachverständigen verursachen könnten, zu befragen,
c) ein ausreichendes Verständnis über die Kompetenzgebiete des Sachverständigen zu erlangen,
d) Art, Umfang und Ziele der Tätigkeit des Sachverständigen zu vereinbaren und

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

e) die Angemessenheit der Tätigkeit des Sachverständigen für seine Zwecke zu beurteilen.

(51) Falls der Prüfer feststellt, dass die Tätigkeit des externen Sachverständigen für seine Zwecke nicht angemessen ist, hat der Prüfer

a) mit dem Sachverständigen Art und Ausmaß weiterer Arbeiten zu vereinbaren oder
b) zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den Umständen angemessen sind.

Verwendung der Tätigkeit eines anderen Prüfers

(52) Plant der Prüfer Nachweise durch die Arbeiten einer anderen Person oder Organisation zu erlangen, so hat er zunächst zu beurteilen, ob er ausreichend und angemessen Einfluss auf die Arbeiten dieser Person oder Organisation nehmen kann. Wenn er ausreichend und angemessen Einfluss auf die Arbeiten dieser Person oder Organisation nehmen kann, handelt es sich um einen Teilbereichsprüfer (vgl. Abschnitt 3.2.5.). Ist eine ausreichende und angemessene Einflussnahme nicht möglich, handelt es sich bei dieser Person oder Organisation um einen anderen Prüfer.

(53) Falls der Prüfer beabsichtigt, die Tätigkeit eines anderen Prüfers zu verwenden, hat er

a) zu beurteilen, ob der andere Prüfer unabhängig ist, die relevanten Berufsgrundsätze einhält und die notwendige Kompetenz und Fähigkeit für die Zwecke des Prüfers hat,
b) zu beurteilen, ob Art, Umfang und Ziele der Tätigkeit des anderen Prüfers für seine Zwecke angemessen sind, und
c) zu bestimmen, ob die auf Basis der Arbeiten des anderen Prüfers erlangten Nachweise für seine Zwecke geeignet sind.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (53))

(54) Bei der erforderlichen Beurteilung gemäß Rz (53) lit. b) und den Überlegungen gemäß Rz (53) lit. c) hat der Prüfer zunächst festzustellen, ob der Bericht des anderen Prüfers, den zu verwerten er plant, zum Zwecke einer Zusicherungsleistung für andere bzw. mehrere Einheiten innerhalb einer Wertschöpfungskette und deren jeweilige Prüfer erstellt wurde (sogenannter „one-to-many report“). Wenn der Prüfer plant, einen derartigen Bericht im Rahmen der Auftragsdurchführung zu verwerten, hat er zu beurteilen, ob der Bericht für seine Zwecke geeignet ist, indem er

a) beurteilt, ob die Beschreibungen der durchgeführten Prüfungshandlungen und der gezogenen Schlussfolgerungen für die Zwecke des Prüfers angemessen sind, und
b) die Angemessenheit der vom anderen Prüfer angewendeten beruflichen Standards beurteilt.

(55) Bei den Überlegungen gemäß Rz (54) lit. a) hat der Prüfer mit dem anderen Prüfer über die Ergebnisse der Tätigkeiten des anderen Prüfers zu kommunizieren, soweit er dies nach den Umständen für erforderlich hält.

(56) Der Prüfer hat zu bestimmen, ob und in welchem Ausmaß es notwendig ist, zusätzlich Teile der Dokumentation der durchgeführten Tätigkeiten des anderen Prüfers durchzusehen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(57) Sollte der Prüfer beabsichtigen, Prüfsicherheit aus der operativen Funktionsfähigkeit von Kontrollen zu erlangen, hat er zu beurteilen, ob sich aus dem Bericht des anderen Prüfers notwendige ergänzende Kontrollen ergeben, die für die zu prüfende Einheit relevant sind.

(58) Wenn der Prüfer zu der Einschätzung gelangt, dass Nachweise, die er aus der Tätigkeit eines anderen Prüfers gewonnen hat, nicht angemessen für seine Zwecke sind, hat er die folgenden Schritte zu unternehmen. Dies gilt auch, wenn es ihm nicht möglich ist, die Angemessenheit der Nachweise für seine Zwecke zu beurteilen, oder die Kommunikation mit dem anderen Prüfer nicht zufriedenstellend war.

a) Der Prüfer hat zu beurteilen, ob aufgrund alternativer Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Nachweise erlangt werden können.
b) Der Prüfer hat, wenn selbst durch alternative Prüfungshandlungen keine ausreichenden geeigneten Nachweise erlangt werden können, die Auswirkungen auf den Auftrag zu beurteilen. Er hat auch zu beurteilen, ob ein Prüfungshemmnis vorliegt.

Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen des Managements

(59) Wenn Informationen, die von einem Sachverständigen des Managements erstellt wurden, als Nachweise für die Prüfung verwendet werden sollen, hat der Prüfer unter Berücksichtigung der Bedeutung der Arbeit dieses Sachverständigen für die Zwecke des Prüfers

a) die Kompetenz, die Fähigkeiten und die Objektivität dieses Sachverständigen zu beurteilen,
b) ein Verständnis von der Arbeit des Sachverständigen zu erlangen,
c) ein Verständnis zu erlangen, wie die von diesem Sachverständigen erstellten Informationen vom Management bei der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verwendet wurden, und
d) die Angemessenheit der aus der Tätigkeit des Sachverständigen erlangten Nachweise zu beurteilen.

3.2.5. Besondere Überlegungen zur Prüfung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung

(60) Eine konsolidierte Nachhaltigkeitsberichterstattung bezieht sich auf jene Unternehmensgruppe, für die ein Konzernabschluss vorgelegt wird (vgl. ESRS 1.62). Aus Wesentlichkeitsaspekten heraus können sich allerdings die einbezogenen verbundenen Unternehmen in einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung vom Konzernabschluss unterscheiden.

(61) Eine angemessene Ressourcenplanung für die Prüfung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung beinhaltet auch Überlegungen, welche Ressourcen ggf. im Rahmen der Prüfung der Konzernteilbereiche eingesetzt werden.

(62) Die Ausführungen im Abschnitt 3.2.4., insbesondere zu anderen Prüfern und Teilbereichsprüfern (vgl. Rz (52) ff.), gelten auch für die Prüfung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung.

(63) Im Rahmen eines Prüfungsauftrags zur Prüfung einer konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung sind eine Prüfungsstrategie und ein Prüfprogramm zu entwickeln, wobei Folgendes zu bestimmen ist:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

a) die Nachhaltigkeitsinformationen, zu welchen Prüfungshandlungen durchzuführen sind, sowie deren Quellen,
b) die Ressourcen, die benötigt werden, um die Prüfung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen,
c) der Einsatz von Teilbereichsprüfern sowie
d) ob Prüfungsnachweise von anderen Prüfern erlangt werden sollen.

(64) Die Bestimmung jener Nachhaltigkeitsinformationen, zu welchen Prüfungshandlungen durchzuführen sind (Rz (63) lit. a)), erfolgt nach pflichtgemäßem Ermessen. Hierbei können folgende Sachverhalte berücksichtigt werden:

a) Art und Ausmaß der Disaggregation der Nachhaltigkeitsinformationen,
b) bestimmte Standorte mit spezifischen Nachhaltigkeitsinformationsbedürfnissen einzelner Nutzer sowie
c) Art und Ausmaß von festgestellten falschen Darstellungen oder Kontrollmängeln in bestimmten Bereichen bei Prüfungen von Nachhaltigkeitsinformationen in Vorjahren.

(65) Die Bestimmung jener Ressourcen, die benötigt werden, um die Prüfung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen (Rz (63) lit. b)), sowie die Entscheidung, ob Teilbereichsprüfer erforderlich sind (Rz (63) lit. c)), kann insbesondere von folgenden Sachverhalten beeinflusst werden:

a) ob unter Berücksichtigung des Verständnisses von der Einheit und deren Umfeld erwartet werden kann, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise aus den Aufzeichnungen der Einheit erlangt werden können,
b) das interne Kontrollsystem der Einheit sowie dessen Zentralisierungsgrad,
c) inwiefern der Prüfer Kenntnis von Arbeiten in Bezug auf Nachhaltigkeitsinformationen hat, die von anderen Einheiten aggregiert wurden und in der Kontrolle der zu prüfenden Einheit liegen,
d) die geographische Verteilung von in die Aggregation einbezogenen Einheiten oder Geschäftsbereichen,
e) Zugangsvereinbarungen oder -restriktionen im Hinblick auf Informationen,
f) Kenntnisstand und Erfahrung des Prüfungsteams sowie
g) Erfahrungen aus Vorjahren bezüglich der Verwendung der Arbeit von Teilbereichsprüfern.

(66) Bei der Bestimmung der Art und des Ausmaßes der Prüfungsnachweise, die in Bezug auf die Nachhaltigkeitsinformationen von Konzernteilbereichen erlangt werden, sind folgende Prüfungshandlungen vom Prüfer in Erwägung zu ziehen:

a) Einsichtnahme in Aufzeichnungen und Dokumente, die im Konzern verfügbar sind, unter Berücksichtigung der Verlässlichkeit der enthaltenen Informationen;
b) Einsichtnahme in Aufzeichnungen und Dokumente bei den Teilbereichen unter Berücksichtigung etwaiger Zugangsvereinbarungen;
c) ggf. Einholung von Bestätigungen von Teilbereichen zu im Konzern verarbeiteten Nachhaltigkeitsinformationen, wobei diese möglicherweise ausreichende geeignete Nachweise darstellen, wenn die Informationen aus einer unabhängigen Quelle stammen;
d) Durchführung analytischer Prüfungshandlungen auch betreffend von Teilbereichen erhaltene Informationen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(67) Im Zusammenhang mit dem Prozess der Erstellung der konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung sind für einen Prüfungsauftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit folgende Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um das Risiko für wesentliche falsche Darstellungen einzuschätzen, die sich aus dem Aggregationsprozess ergeben:

a) Managementbefragungen zur Erlangung eines Verständnisses, wie das Management die Informationen aggregiert hat,
b) Feststellung, dass alle Einheiten in die Nachhaltigkeitsinformationen entsprechend den anwendbaren Kriterien einbezogen wurden, und
c) Erwägung, ob die im Rahmen des Aggregationsprozesses vorgenommenen Schätzungen des Managements Hinweise auf eine mögliche Einseitigkeit des Managements liefern.

3.3. Reaktionen des Prüfers auf beurteilte Risiken

Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion

(68) Der Prüfer hat als Reaktion auf beurteilte Risken Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, die sich nach Art, Zeitpunkt und Umfang auf jene Angaben konzentrieren, bei denen wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich sind.

(69) Bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen hat der Prüfer Folgendes zu berücksichtigen:

a) die Gründe für die Identifizierung der Angaben, bei denen es wahrscheinlich ist, dass wesentliche falsche Darstellungen auftreten, und
b) die allfällige Absicht, Prüfungsnachweise aus der Prüfung der operativen Wirksamkeit von Kontrollen zu erlangen.

Allgemeine Reaktionen

(70) Der Prüfer hat allgemeine Reaktionen zu planen und umzusetzen, wenn er Folgendes identifiziert:

a) Kontrollmängel im Kontrollumfeld, welche die anderen Komponenten des internen Kontrollsystems schwächen,
b) dolose Handlungen oder vermutete dolose Handlungen oder
c) Nichtbefolgung oder vermutete Nichtbefolgung von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften oder
d) Risiken wesentlicher falscher Darstellungen, welche wahrscheinlich umfassend in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auftreten.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (70))

(71) Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit ist der Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit geringer:

a) Auswahl von weniger Gegenständen zur Prüfung,
b) Durchführung von weniger Verfahren (z.B. nur Durchführung von analytischen Verfahren unter Umständen, unter denen bei einem Auftrag zur Erlangung einer

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

hinreichenden Sicherheit sowohl analytische Verfahren als auch Detailtests durchgeführt würden) und/oder
c) Durchführung von Verfahren vor Ort nur in weniger Einrichtungen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (71))

Aussagebezogene Prüfungshandlungen

(72) Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit können weitere Prüfungshandlungen auch aussagebezogene Prüfungshandlungen umfassen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (72))

(73) Unabhängig von den beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen muss der Prüfer die Notwendigkeit in Betracht ziehen, aussagebezogene Prüfungshandlungen für Angaben zu entwerfen und durchzuführen, die nach Einschätzung des Prüfers für die Nutzer besonders bedeutsam sind.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (73))

Analytische Prüfungshandlungen

(74) Bei der Planung und Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen hat der Prüfer

a) die Eignung spezieller analytischer Prüfungshandlungen unter Würdigung der Gründe für die Identifizierung der Angaben, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich auftreten, zu bestimmen und
b) eine Erwartung bezüglich der aufgezeichneten Mengen oder errechneten Verhältnisse bzw. Kennzahlen zu entwickeln.

Zusätzliche Prüfungshandlungen

(75) Erhält der Prüfer Kenntnis von einem Sachverhalt, der ihn zu der Annahme veranlasst, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten, hat er zusätzliche Prüfungshandlungen zu konzipieren und durchzuführen, um weitere Nachweise zu erlangen, bis er in der Lage ist

a) festzustellen, dass der Sachverhalt wahrscheinlich keine wesentliche falsche Darstellung zur Folge hat, oder
b) festzustellen, dass eine wesentliche falsche Darstellung vorliegt.

(76) Ist der Prüfer nicht in der Lage, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, um die in Rz (75) beschriebenen Feststellungen zu treffen, liegt ein Prüfungshemmnis vor (vgl. Rz (122)). Dasselbe gilt, wenn durch die zusätzlichen Prüfungshandlungen nicht die erforderlichen Nachweise erlangt werden können.

(77) Die Entscheidung über Art, Zeitpunkt und Umfang der zusätzlichen Prüfungshandlungen, die zur Erlangung von Nachweisen erforderlich sind, um entweder festzustellen, dass eine wesentliche falsche Darstellung nicht wahrscheinlich ist, oder festzustellen, dass eine wesentliche falsche Darstellung vorliegt, trifft der Prüfer in pflichtgemäßem Ermessen. Dabei berücksichtigt er beispielsweise

– Informationen, die sich aus der Würdigung der Ergebnisse der bereits durchgeführten Prüfungshandlungen ergeben,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- sein während der Auftragsdurchführung gewonnenes aktuelles Verständnis über die Nachhaltigkeitsaspekte und weitere Umstände des Auftrags sowie
- die Würdigung der bisher erlangten Nachweise zur Klärung des Sachverhalts, der ihn zu der Annahme veranlasst, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten.

(78) Der Prüfer beurteilt in pflichtgemäßem Ermessen die Nachweise, die erforderlich sind, um auf den Sachverhalt zu schließen, der ihn zu der Annahme veranlasst, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten. Je nach den Umständen können die Art und der Umfang der Nachweise, die für eine Schlussfolgerung erforderlich sind, dieselben sein wie bei einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit.

Schätzungen und zukunftsgerichtete Informationen

(79) Bei der Planung und Durchführung weiterer Prüfungshandlungen zu Schätzungen und zukunftsgerichteten Informationen hat der Prüfer zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit

a) zu bewerten, ob
   i. das Management die Anforderungen der anwendbaren Kriterien, die für Schätzungen und zukunftsgerichtete Informationen relevant sind, angemessen erfüllt hat,
   ii. die Methoden zur Entwicklung von Schätzungen und zukunftsgerichteten Informationen angemessen sind und stetig angewandt wurden und
   iii. etwaige Änderungen in berichteten Schätzungen oder zukunftsgerichteten Informationen oder Änderungen von im vorangegangenen Zeitraum verwendeten Methoden, die bei der Entwicklung der Schätzungen und zukunftsgerichteten Informationen angewandt wurden, unter den gegebenen Umständen angemessen sind, sowie
b) zu würdigen, ob unter den gegebenen Umständen andere Prüfungshandlungen erforderlich sind.

Verfahren der Einheit zur Zusammenstellung der Nachhaltigkeitsinformationen

(80) Der Prüfer hat die folgenden Prüfungshandlungen bezüglich des Verfahrens der Einheit bei der Zusammenstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchzuführen:

a) Abgleich oder Überleitung der Informationen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit bzw. von den zugrundeliegenden Unterlagen und
b) Befragung des Managements zur Erlangung eines Verständnisses von wesentlichen Anpassungen, die im Laufe der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgenommen wurden, und Würdigung, ob unter den gegebenen Umständen zusätzliche Prüfungshandlungen erforderlich sind.

3.4. Sonstige Prüfungshandlungen

3.4.1. Zu dolosen Handlungen und zur Nichteinhaltung von Vorschriften

(81) Der Prüfer hat während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung beizubehalten (vgl. Rz (25)) und sich der Möglichkeit bewusst zu sein, dass ungeachtet seiner bisherigen Erfahrungen mit den ethischen Werten und der Integrität des Managements und der für die Überwachung Verantwortlichen einer Einheit wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen vorliegen können.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(82) Der Prüfer hat sich der Möglichkeit bewusst zu sein, dass für die Durchführung seines Auftrags relevante tatsächliche oder vermutete Verstöße gegen Gesetze oder andere Vorschriften vorgekommen sein können.

(83) Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung erfordert es, die Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise kritisch zu hinterfragen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (83))

(84) Der Prüfer hat geeignete Personen in der Einheit zu befragen, ob sie von einer tatsächlichen, vermuteten oder angeblichen dolosen Handlung oder Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften, die die Nachhaltigkeitsberichterstattung betreffen, Kenntnis haben.

(85) Liegt keine festgestellte oder vermutete dolose Handlung oder Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften vor, ist der Prüfer nicht verpflichtet, andere als die in Rz (84) genannten Prüfungshandlungen durchzuführen.

(86) Der Prüfer hat auf während der Prüfung festgestellte tatsächliche oder vermutete dolose Handlungen oder Verstöße gegen Gesetze oder andere Vorschriften angemessen zu reagieren, indem er

a) ein Verständnis über die Art der dolosen Handlungen oder Verstöße und die Umstände, unter denen diese begangen wurden, erlangt,
b) weitere Informationen zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung erhebt,
c) beurteilt, welche Auswirkungen die festgestellten dolosen Handlungen oder Verstöße auf den Auftrag, auf seine Risikobeurteilung und auf die Verlässlichkeit von schriftlichen Erklärungen haben, und entsprechende Maßnahmen setzt sowie
d) beurteilt, ob aus den festgestellten dolosen Handlungen oder Verstößen eine Berichtspflicht etwa an eine Aufsichtsbehörde resultiert (vgl. § 271e UGB betreffend die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse).

(87) Der Prüfer hat während der Prüfung festgestellte tatsächliche oder vermutete dolose Handlungen oder Verstöße gegen Gesetze oder andere Vorschriften dem Management und ggf. den für die Überwachung Verantwortlichen zu berichten.

3.4.2. Zu Ereignissen nach dem Berichtsstichtag

(88) Der Prüfer hat Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um Ereignisse, die nach dem Berichtsstichtag bis zum Datum des Zusicherungsvermerks eingetreten sind und Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung haben können, zu identifizieren. Da es sich bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung um einen Auftrag zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit handelt, ist es regelmäßig ausreichend, das Management zu befragen und eine eigene Risikobeurteilung bezüglich des Vorliegens von Ereignissen nach dem Berichtsstichtag, welche Auswirkungen auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung haben können, vorzunehmen.

(89) Der Prüfer hat festzustellen, ob festgestellte Ereignisse nach dem Berichtsstichtag, die in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen werden müssen, angemessen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung dargestellt werden. Sollte das nicht der Fall sein, hat der Prüfer dies mit dem Management zu besprechen und zu entscheiden, ob eine Modifikation der zusammenfassenden Beurteilung erforderlich ist.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(90) Der Prüfer ist nicht verpflichtet, Prüfungshandlungen für Zeiträume nach dem Datum des Zusicherungsvermerks zu planen und durchzuführen. Wenn ihm jedoch Tatsachen zu einem Zeitpunkt nach dem Datum des Zusicherungsvermerks bekannt werden, die ihn, wären sie ihm zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt gewesen, zu einer Änderung der zusammenfassenden Beurteilung veranlasst haben könnten, hat er angemessen auf diese Tatsachen zu reagieren.

(91) Wird die Nachhaltigkeitsberichterstattung nach Vorlage des Prüfungsberichts bzw. des Zusicherungsvermerks geändert (§ 269 Abs. 4 UGB), so ist bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend Abschnitt 7.1. von KFS/PG 3 vorzugehen, wobei eine Änderung der Nachhaltigkeitsberichterstattung einer (Gesamt-)Änderung des Lageberichts entspricht. Daher ist in diesen Fällen eine Nachtragsprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durch deren Prüfer erforderlich.

3.4.3. Zur Einholung von Vollständigkeitserklärungen (schriftlichen Erklärungen)

(92) Die Vorschriften des § 272 UGB gelten auch für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten, sodass der Prüfer alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, die er für seine Prüfung als notwendig erachtet.

(93) Der Prüfer hat von den gesetzlichen Vertretern der geprüften Einheit eine Vollständigkeitserklärung einzuholen, die für sich alleine jedoch nicht ausreichend ist, um das geforderte Maß an Prüfungssicherheit zu erlangen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (93))

(94) Sofern der Prüfer weitere schriftliche Erklärungen der gesetzlichen Vertreter benötigt, um andere relevante Nachweise zu stützen, hat er weitere schriftliche Erklärungen anzufordern.

(95) Das Datum der Vollständigkeitserklärung und der weiteren schriftlichen Erklärungen hat so nah wie praktisch durchführbar am Datum des Zusicherungsvermerks zu liegen, darf aber nicht danach liegen.

(96) Sollte der Prüfer die angeforderten schriftlichen Erklärungen der gesetzlichen Vertreter nicht oder nicht vollständig erhalten oder zu der Schlussfolgerung kommen, dass wesentliche Zweifel an Kompetenz, Integrität, ethischen Werten oder Einhaltung der Sorgfaltspflichten der gesetzlichen Vertreter bestehen oder dass die schriftlichen Erklärungen aus anderen Gründen nicht zuverlässig sind, hat der Prüfer

a) den Sachverhalt mit den gesetzlichen Vertretern und, wo erforderlich, mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu besprechen sowie
b) eine Neubeurteilung der Integrität der Personen, von welchen die schriftlichen Erklärungen angefordert wurden, sowie der Verlässlichkeit der schriftlichen Erklärungen und Nachweise vorzunehmen und die Auswirkungen auf den Zusicherungsvermerk zu beurteilen.

3.4.4. Zu Vergleichsangaben

(97) Von der zusammenfassenden Beurteilung des Prüfers der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind die Vergleichsangaben zu Vorperioden grundsätzlich nicht umfasst.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (97))

(98) Unbeschadet davon hat der Prüfer zu beurteilen,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

a) ob die Vergleichsangaben mit den im vorhergehenden Zeitraum dargestellten Angaben (bei freiwilligen Vergleichsangaben im ersten Jahr in der Regel in einer Berichterstattung nach anderen Standards, z.B. GRI) übereinstimmen oder erforderlichenfalls angepasst wurden und
b) ob die zur Ermittlung der Vergleichsangaben angewendete Vorgangsweise bei der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit der im Berichtszeitraum angewendeten übereinstimmt und ob im Falle von Änderungen in der Vorgangsweise diese Änderungen angemessen berücksichtigt und angegeben bzw. dargestellt sind.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (98))

(99) Wenn der Prüfer bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung eine mögliche wesentliche falsche Darstellung in den Vergleichsangaben erkennt, insbesondere wenn sich dies auf die Darstellung in der laufenden Periode auswirkt, sind zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um festzustellen, ob eine wesentliche falsche Darstellung in der zu prüfenden Nachhaltigkeitsberichterstattung vorliegt und sich daraus allenfalls Auswirkungen auf den Zusicherungsvermerk ergeben.

(100) In diesen Fällen hat der Prüfer den Umstand, dass Vergleichsangaben möglicherweise eine wesentliche falsche Darstellung enthalten, mit dem Management und ggf. mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern und aufzuzeigen, welche Auswirkungen die wesentliche falsche Darstellung auf die zusammenfassende Beurteilung haben kann.

(101) Sollten die wesentlichen falschen Darstellungen in den Vergleichsangaben nicht angepasst werden, hat der Prüfer die Auswirkung auf seine zusammenfassende Beurteilung im Zusicherungsvermerk zu würdigen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (101))

(102) Sollten die Vergleichsangaben des unmittelbaren Vorjahres Gegenstand eines Prüfungsauftrags gewesen sein, so hat der Prüfer in einem hinweisenden Absatz auf einen sonstigen Sachverhalt Folgendes anzugeben:

a) den Grad der erteilten Zusicherung, wenn er sich von der aktuellen Berichtsperiode unterscheidet;
b) wenn der Auftrag für die vorangegangene Periode von einem anderen Prüfer durchgeführt wurde:
   i. diese Tatsache,
   ii. die Art der zusammenfassenden Beurteilung, die der andere Prüfer erteilte, und
   iii. das Datum des Zusicherungsvermerks.

(103) Waren die Vergleichsangaben zu Vorperioden nicht Gegenstand einer vergleichbaren Prüfung, d.h. gelten diese Angaben als ungeprüft, hat der Prüfer in einem Absatz bezüglich sonstiger Sachverhalte in seinem Zusicherungsvermerk darauf hinzuweisen (vgl. Rz (130)).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

3.4.5. Zu sonstigen Informationen

(104) Der Prüfer hat mit dem Management zu erörtern, welche sonstigen Informationen, wie etwa Jahres-/Konzernabschluss samt (Konzern-)Lagebericht, Jahresfinanzbericht, soweit er über die gesetzlich geforderten Abschlüsse und Lageberichte hinaus zusätzliche Informationen und Berichte beinhaltet, im Rahmen eines Geschäftsberichts oder eines vergleichbaren Dokuments aufgestellt und offengelegt bzw. veröffentlicht werden, in dem die Nachhaltigkeitsberichterstattung und der diesbezügliche Zusicherungsvermerk des Prüfers enthalten sind.

(105) In der Folge hat sich der Prüfer mit dem Management auszutauschen, inwieweit er diese sonstigen Informationen möglichst unmittelbar von der Einheit und rechtzeitig vor dem Datum des Zusicherungsvermerks erhalten wird.

(106) Der Prüfer hat die sonstigen Informationen zu lesen und

a) zu beurteilen, ob wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und den geprüften Nachhaltigkeitsinformationen bestehen,
b) zu beurteilen, ob wesentliche Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem Verständnis des Prüfers von der Einheit, den während der Auftragsdurchführung erlangten Nachweisen oder den gezogenen Schlussfolgerungen bestehen, und
c) die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass die nicht mit den Nachhaltigkeitsinformationen oder dem im Rahmen der Auftragsdurchführung erworbenen Wissen des Prüfers über die Einheit im Zusammenhang stehenden sonstigen Informationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten.

(107) Stellt der Prüfer fest, dass wesentliche Unstimmigkeiten vorzuliegen scheinen oder die anderen Informationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten, hat er die Angelegenheit mit dem Management oder mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu erörtern. Sofern erforderlich, sind weitere Prüfungshandlungen durchzuführen, um festzustellen, ob

a) eine wesentliche falsche Darstellung in den sonstigen Informationen vorliegt,
b) eine wesentliche falsche Darstellung in den Nachhaltigkeitsinformationen vorliegt oder
c) das bisherige Verständnis des Prüfers von der Einheit und ihrem Umfeld aktualisiert werden muss.

(108) Sofern die sonstigen Informationen wesentliche falsche Darstellungen enthalten, hat der Prüfer das Management aufzufordern, die sonstigen Informationen richtigzustellen. Weigert sich das Management, die sonstigen Informationen zu berichtigen, hat der Prüfer dies den für die Überwachung Verantwortlichen zu berichten und mit ihnen die möglichen Auswirkungen der Verweigerung der Berichtigung auf den Zusicherungsvermerk und/oder den Prüfungsbericht des Prüfers zu erörtern.

(109) Stellt der Prüfer fest, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind, beurteilt er die möglichen Auswirkungen auf seinen Zusicherungsvermerk.

(110) Aus Sicht der Nachhaltigkeitsinformationen bzw. der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind auch ein Jahres- bzw. ein Konzernabschluss und ein (Konzern-)Lagebericht bzw. dessen übrige Teile sonstige Informationen und müssen vom Prüfer gelesen werden, um Unstimmigkeiten zwischen diesen und den Nachhaltigkeitsinformationen zu identifizieren. Dasselbe gilt auch für einen Jahresfinanzbericht oder Geschäftsbericht,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

welcher neben der geprüften Nachhaltigkeitsberichterstattung und dem diesbezüglichen Zusicherungsvermerk noch weitere Informationen enthält.

(111) Stellt der Prüfer fest, dass zwischen den Nachhaltigkeitsinformationen und einem geprüften Jahres- oder Konzernabschluss möglicherweise Unstimmigkeiten bestehen oder der geprüfte Jahres- oder Konzernabschluss möglicherweise wesentliche falsche Darstellungen enthält, so hat er den Abschlussprüfer darüber zu informieren, sofern dem nicht gesetzliche Gründe entgegenstehen.

(112) Liegen die sonstigen Informationen zum Zeitpunkt des Zusicherungsvermerks (teilweise) noch nicht vor, ist im Zusicherungsvermerk darauf hinzuweisen und schriftlich, wie z.B. im Rahmen der Vollständigkeitserklärung, eine Erklärung der gesetzlichen Vertreter einzuholen, dass dem Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung die sonstigen Informationen noch vollständig vorgelegt werden, damit er die in Rz (106) erwähnten Prüfungshandlungen durchführen kann.

3.4.6. Berücksichtigung identifizierter falscher Darstellungen

(113) Der Prüfer hat während der Prüfung festgestellte falsche Darstellungen, die nicht zweifelsfrei unbeachtlich sind, zu kumulieren, um feststellen zu können, ob sie einzeln oder in ihrer Gesamtheit Auswirkungen auf seine zusammenfassende Beurteilung haben. Darüber hinaus hat er zu prüfen, ob die festgestellten falschen Darstellungen auf dolose Handlungen zurückzuführen sind, und in solchen Fällen angemessen darauf zu reagieren.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (113))

(114) Der Prüfer hat dem Management zeitnah alle während der Prüfung festgestellten wesentlichen falschen Darstellungen mitzuteilen und es aufzufordern, die falschen Darstellungen zu korrigieren.

(115) Wenn die festgestellten falschen Darstellungen angepasst werden, sind die neuen Angaben zu prüfen. Weigert sich das Management, die falschen Angaben zu berichtigen, hat der Prüfer mit dem Management die Auswirkungen der Weigerung auf die zusammenfassende Beurteilung zu erörtern.

(116) In die Auftragsdokumentation sind sowohl die berichtigten als auch die unberichtigten falschen Darstellungen aufzunehmen, es sei denn, sie sind zweifelsfrei unbeachtlich. Sofern falsche Darstellungen nicht korrigiert wurden, müssen sich aus der Prüfungsdokumentation die Gründe für die Schlussfolgerung des Prüfers nachvollziehen lassen.

3.5. Berichterstattung

3.5.1. Rechtliche Grundlagen

(117) Die wesentlichen Berichtspflichten des Prüfers ergeben sich aufgrund der Bestimmungen des § 268 Abs. 1 Z 2 und Abs. 3 UGB i.V.m. § 273 UGB sowie § 274a UGB.

(118) Die in Schriftform zu erfüllende Berichtspflicht gemäß § 273 UGB beschränkt sich, wenn ein anderer Wirtschaftsprüfer als der Abschlussprüfer des Jahres- bzw. Konzernabschlusses die Prüfung der – ggf. konsolidierten – Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführt, auf die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Dies bedeutet,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

dass im Prüfungsbericht gemäß § 273 UGB festzustellen ist, ob die Nachhaltigkeitsberichterstattung den gesetzlichen Vorschriften entspricht und ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben.

(119) Den Prüfer trifft auch die unverzüglich auszuübende Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB, sofern er bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, welche den Bestand oder die weitere Entwicklung des geprüften Unternehmens oder Konzerns gefährden oder die schwerwiegenden Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen.

(120) Der Prüfer hat gemäß § 273 Abs. 4 UGB seine Berichte zu unterzeichnen und den gesetzlichen Vertretern sowie den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen. Fällt eine unternehmerisch tätige eingetragene Personengesellschaft im Sinne des § 221 Abs. 5 UGB unter die Bestimmungen der §§ 243b oder 267a UGB und ist bei einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter dieser Personengesellschaft ein Aufsichtsrat eingerichtet, so ist der Bericht über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch den Mitgliedern dieses Aufsichtsrats vorzulegen.

(121) Der Prüfer hat das Ergebnis der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß § 274a UGB in einem Zusicherungsvermerk zusammenzufassen. Die Bestandteile dieses Zusicherungsvermerks werden im Abschnitt 3.5.2. dargestellt. § 274 Abs. 2, 3 und 6 bis 8 UGB sind auf den Zusicherungsvermerk sinngemäß anzuwenden.

(122) In § 274a Abs. 1 Z 3 UGB wird klargestellt, dass das Prüfungsurteil nach § 268 Abs. 1 Z 2 UGB im Zusammenhang mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein uneingeschränktes, ein eingeschränktes oder ein negatives sein kann. Die Nichtabgabe einer zusammenfassenden Beurteilung ist zu erklären, wenn der Abschlussprüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht in der Lage ist, eine solche Beurteilung abzugeben.

(123) Die Möglichkeit der Zusammenfassung des Bestätigungsvermerks über die Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung mit dem Zusicherungsvermerk über die Prüfung der – ggf. konsolidierten – Nachhaltigkeitsberichterstattung ist in § 274a Abs. 3 UGB geregelt.

(124) Wird der (Konzern-)Lagebericht mit der darin aufgenommenen (konsolidierten) Nachhaltigkeitserklärung oder die (konsolidierte) Nachhaltigkeitserklärung allein in Veröffentlichungen und Vervielfältigungen, die nicht durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung vorgeschrieben sind, abweichend von der gemäß § 281 Abs. 1 UGB vorgeschriebenen Originalform wiedergegeben, so ist gemäß § 281 Abs. 2 UGB jeweils in einer Überschrift darauf hinzuweisen, dass es sich nicht um eine der gesetzlichen Form entsprechende Veröffentlichung handelt. Der Zusicherungsvermerk darf in diesen Fällen nicht beigefügt werden, allerdings muss bei Pflichtprüfungen über den Inhalt des Zusicherungsvermerks zu den in gesetzlicher Form erstellten Unterlagen berichtet und angegeben werden, ob die Offenlegung beim Firmenbuch bereits erfolgt ist.

(125) Es wird empfohlen, in den Zusicherungsvermerk, allenfalls in einer Fußnote, den nachfolgenden Hinweis aufzunehmen: „Die Veröffentlichung oder Weitergabe der in den Lagebericht aufgenommenen Nachhaltigkeitserklärung mit unserem Zusicherungsvermerk darf nur in der von uns bestätigten Fassung und gemeinsam mit dem Jahresabschluss, den übrigen Teilen des Lageberichts und dem von uns dazu erteilten Bestätigungsvermerk erfolgen. Dieser Zusicherungsvermerk bezieht sich aus-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

schließlich auf die deutschsprachige und vollständige Nachhaltigkeitsberichterstattung im Kontext des Lageberichts und des Jahresabschlusses. Für abweichende Fassungen sind die Vorschriften des § 281 Abs. 2 UGB zu beachten.“ Der Text ist entsprechend anzupassen, wenn es sich um eine konsolidierte Nachhaltigkeitserklärung handelt und/oder der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht den Bestätigungsvermerk erteilt (hat).

3.5.2. Zusicherungsvermerk

(126) Der gemäß § 274a Abs. 1 UGB zu erteilende Zusicherungsvermerk über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung hat zumindest die folgenden Bestandteile zu umfassen:

a) eine Überschrift und eine Einleitung, die eindeutig zum Ausdruck bringen, dass es sich um einen Bericht über eine unabhängige Prüfung zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit handelt;
b) die Bezeichnung der Gesellschaft, deren Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Einzel- oder konsolidierter Ebene Gegenstand der Prüfung war;
c) den Zeitraum, beispielsweise das Geschäftsjahr, auf den sich die geprüfte Nachhaltigkeitsberichterstattung bezieht;
d) den Rahmen, der für die Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verwendet wurde; dieser ergibt sich aus den gesetzlichen Bestimmungen einschließlich der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) und insbesondere der Darstellung des Verfahrens zur Ermittlung und Bewertung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen (Wesentlichkeitsanalyse, Angabe IRO-1 gemäß ESRS 2) bzw. der Angaben nach Art. 8 Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852 sowie einschließlich der Auszeichnung nach Art. 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815;
e) die zusammenfassende Beurteilung (das Prüfungsurteil), aus welcher sich zweifelsfrei ergibt, dass die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung darauf ausgerichtet war, ein begrenztes Maß an Prüfungssicherheit zu erlangen;
f) eine Aussage, dass der Prüfer davon überzeugt ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt zu haben, um seine zusammenfassende Beurteilung darauf stützen zu können;
g) eine Beschreibung der Art und des Umfangs der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung;
h) eine Beschreibung der Grundlagen für die zusammenfassende Beurteilung, aus welcher sich auch die bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung beachteten Berufsgrundsätze und Prüfungsstandards ergeben;
i) einen Hinweis darauf, dass der Prüfer ein umfassendes Qualitätssicherungsmanagement anwendet;
j) eine Klarstellung, dass sich die zusammenfassende Beurteilung nicht auf die sonstigen Informationen erstreckt;
k) eine Beschreibung der Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und ggf. des Aufsichtsrats und des Prüfungsausschusses;
l) eine Beschreibung der inhärenten Einschränkungen bei der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung;
m) eine Beschreibung der Verantwortlichkeiten des Prüfers;
n) eine Zusammenfassung der vom Prüfer durchgeführten Tätigkeiten;
o) die Unterschrift zumindest des verantwortlichen Abschlussprüfers bzw. der verantwortlichen Abschlussprüfer in dem Fall, dass mehr als ein Prüfer mit der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung beauftragt wurde.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(127) Der Zusicherungsvermerk ist mit dem Datum, an dem der Prüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise als Grundlage für die zusammenfassende Beurteilung erlangt hat, unter Angabe seines Berufssitzes zu unterzeichnen.

(128) Ob die zusammenfassende Beurteilung zu modifizieren ist, entscheidet der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen. Wenn der Prüfer eine modifizierte zusammenfassende Beurteilung abgibt, hat er die Gründe, die zur Modifikation der zusammenfassenden Beurteilung geführt haben, im Zusicherungsvermerk zu erläutern. Das Gleiche gilt im Fall der Nichtabgabe einer zusammenfassenden Beurteilung.

(129) Die Beschreibung der vom Prüfer durchgeführten Tätigkeiten muss regelmäßig umfassender ausfallen als bei einem Prüfungsauftrag zur Erlangung hinreichender Prüfungssicherheit, da die Nutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung dadurch in die Lage versetzt werden sollen, die zusammenfassende Beurteilung und deren Aussagekraft nachzuvollziehen. Bei der Berichterstattung über die durchgeführten Tätigkeiten hat der Prüfer insbesondere die folgenden Umstände zu berücksichtigen:

a) Spezifika der geprüften Einheit im Vergleich zu Einheiten derselben Branche,
b) auftragsspezifische Umstände, welche Auswirkungen auf die durchgeführten Tätigkeiten hatten, und
c) die Erwartungshaltung der Nutzer der Nachhaltigkeitsberichterstattung hinsichtlich der Berichterstattung, welche sich aus den anzuwendenden Standards, allgemeinen Praktiken, Gesetzen und sonstigen Regelwerken ergibt.

(130) Neben den in Rz (126) beschriebenen Bestandteilen kann der Zusicherungsvermerk über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung insbesondere Folgendes beinhalten:

a) Absätze zur Hervorhebung von Sachverhalten;
b) hinweisende Absätze auf sonstige Sachverhalte.

(131) In dem Fall, dass über den Mindestinhalt hinausgehende Inhalte in den Zusicherungsvermerk aufgenommen werden, ist darauf zu achten, dass sie so formuliert werden, dass sie nicht geeignet sind, die zusammenfassende Beurteilung in ihrer Aussagekraft einzuschränken oder zu relativieren.

3.6. Kommunikation mit dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen

(132) Der Prüfer hat nach pflichtgemäßem Ermessen darauf zu achten, eine für den jeweiligen Sachverhalt angemessene Kommunikationsform und einen dafür angemessenen Zeitpunkt zu wählen. Die Kommunikation kann schriftlich oder mündlich erfolgen und kann auch strukturierte Darstellungen und zusätzliche Berichte umfassen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (132))

(133) Art. 7 AP-VO (Berichterstattung bei Unregelmäßigkeiten, ggf. auch an zuständige Behörden) gilt gemäß § 271e UGB entsprechend für Prüfer, die bei Unternehmen von öffentlichem Interesse Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchführen (vgl. Rz (86) lit. d)), Art. 12 AP-VO (Bericht an zuständige Behörden) gilt hingegen nicht.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(134) Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers zu beurteilen, ob wesentliche Sachverhalte vorliegen, die dem Management und ggf. den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren sind. Das könnten sein:

a) erkannte oder vermutete dolose Handlungen oder schwerwiegende sonstige Gesetzesverstöße,
b) festgestellte wesentliche Mängel bei den internen Kontrollen der Einheit im Zusammenhang mit der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung,
c) vermutete oder festgestellte Einseitigkeit des Managements bei der Erstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung,
d) bedeutsame Sachverhalte, die mit dem Management erörtert wurden oder Gegenstand eines Schriftwechsels mit diesem waren,
e) wesentliche falsche Darstellungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung oder in sonstigen Informationen, deren Korrektur vom Management abgelehnt wurde, und
f) schwerwiegende während der Prüfung aufgetretene Probleme.

(135) Zu den bedeutsamen Sachverhalten, die mit dem Management erörtert wurden oder Gegenstand eines Schriftwechsels mit diesem waren (vgl. Rz (134) lit. d)), gehören beispielsweise

a) wesentliche Ereignisse und Vorkommnisse während des Jahres,
b) Bedenken hinsichtlich der Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen des Managements oder von Informationen aus externen Quellen durch das Management und
c) wesentliche Punkte, bei denen es zu Meinungsverschiedenheiten mit dem Management kam.

(136) Zu den schwerwiegenden während der Prüfung aufgetretenen Problemen (vgl. Rz (134) lit. f)) gehören etwa

a) erhebliche Verzögerungen durch das Management, die Nichtverfügbarkeit von Mitarbeitern der Einheit oder die mangelnde Bereitschaft, Informationen zur Verfügung zu stellen,
b) die Nichtverfügbarkeit der erwarteten oder vereinbarten Informationen,
c) eine unangemessen kurze Frist für die Auftragsdurchführung,
d) umfangreicher und unerwarteter Arbeitsaufwand, der erforderlich war, um ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, und
e) Einschränkungen, die dem Prüfer von der Einheit auferlegt wurden.

(137) In manchen Fällen können solche Probleme (vgl. Rz (136)) ein Prüfungshemmnis darstellen, das eine Modifikation der zusammenfassenden Beurteilung zur Folge haben kann.

3.7. Dokumentation

(138) Die Dokumentationserfordernisse im Zusammenhang mit einem Auftrag zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechen den Anforderungen der KSW-PRL 2022 sowie jenen des KFS/PG 13 über die Durchführung von sonstigen Prüfungen.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (138))

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(139) Die Prüfungsdokumentation muss so ausgestaltet sein, dass ein bisher nicht mit der Prüfung befasster auf dem Gebiet der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen erfahrener Prüfer Art, Umfang und zeitliche Einteilung der durchgeführten Prüfungshandlungen, deren Ergebnisse, die erlangten Prüfungsnachweise sowie bedeutsame Sachverhalte während der Prüfung, die gezogenen Schlussfolgerungen und die Beurteilungen, die in pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen wurden, nachvollziehen kann.

(140) Es ist weder notwendig noch praktikabel, jeden Sachverhalt zu dokumentieren, der während des Auftrags in Betracht gezogen oder fachlich beurteilt wurde. Darüber hinaus ist es nicht erforderlich, dass der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung Sachverhalte, welche durch in die Prüfungsdokumentation aufgenommene Dokumente nachgewiesen wurden, gesondert (z.B. im Rahmen einer Checkliste oder eines Memorandums) dokumentiert.

(141) Beim Umgang mit Umständen, die ein Risiko für die Qualität des Auftrags darstellen können, ist es wichtig, eine besonders kritische Grundhaltung einzunehmen und zu dokumentieren, wie der Prüfer die Umstände berücksichtigt und Probleme gelöst hat. Wenn der Prüfer beispielsweise Informationen erhält, die ihn dazu veranlassen könnten, den Auftrag abzulehnen, sollte die Auftragsdokumentation Erläuterungen dazu enthalten, wie dieser Umstand in der Folge behandelt und das Problem gelöst wurde.

4. Spezifische Überlegungen zu den einzelnen gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 UGB zu beurteilenden Tatbeständen

4.1. Grundlegende Überlegungen

(142) Der Prüfer hat festzustellen, ob die Einheit bei der Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung das vorgegebene Regelwerk zur Normentsprechung (Compliance Framework) eingehalten hat. Dieses Regelwerk ist in § 243b Abs. 6 UGB bzw. § 267a Abs. 7 UGB festgelegt: Die Informationen sind nach den von der Europäischen Kommission erlassenen delegierten Rechtsakten (Europäische Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung, ESRS) zu berichten.

(143) Soweit Angaben in der Nachhaltigkeitsberichterstattung aus einer geprüften Finanzberichterstattung (Jahres-/Konzernabschluss) übernommen werden, ist eine erneute Beurteilung, ob die diesen Angaben zugrunde liegenden Informationen inhaltlich richtig sind, nicht Gegenstand der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Es ist jedoch zu würdigen, ob die Übernahme der Angaben für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit den rechtlichen Anforderungen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung inklusive der ESRS übereinstimmt.

4.2. Übereinstimmung mit den gesetzlichen Anforderungen einschließlich der Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS)

(144) Gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 UGB ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung auf Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Sicherheit daraufhin zu prüfen, ob sie mit den gesetzlichen Anforderungen und den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung übereinstimmt.

(145) Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob aufgrund der erlangten Nachweise keine Sachverhalte bekanntgeworden sind, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht vollständig und richtig gemäß den Vorgaben in Rz (144) aufgestellt wurde.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(146) Unter bestimmten Bedingungen kann eine Einheit gemäß Abschnitt 7.7. des ESRS 1 Verschlusssachen, vertrauliche Informationen und bestimmte Informationen, die sich auf geistiges Eigentum, Know-how oder die Ergebnisse von Innovationen beziehen, in der Nachhaltigkeitsberichterstattung weglassen, soweit alle zumutbaren Anstrengungen unternommen wurden, damit die Gesamtrelevanz der betreffenden Angaben nicht beeinträchtigt wird.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (146))

(147) Unter bestimmten Bedingungen kann eine Einheit gemäß § 243b Abs. 5 bzw. § 267a Abs. 5 UGB Informationen über künftige Entwicklungen oder Belange, über die Verhandlungen geführt werden, weglassen.

(148) Wenn eine Einheit von den in den Rz (146) und (147) angeführten Ausnahmeregelungen Gebrauch macht, hat der Prüfer festzustellen, ob die Voraussetzungen dafür gegeben sind.

4.3. Beurteilung des Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse

4.3.1. Rechtliche Anforderungen

(149) Gemäß § 243b UGB bzw. § 267a UGB hat die Nachhaltigkeitsberichterstattung diejenigen Angaben zu enthalten, die für das Verständnis der Auswirkungen der Tätigkeiten der Einheit bzw. des Konzerns auf Nachhaltigkeitsaspekte sowie das Verständnis der Auswirkungen von Nachhaltigkeitsaspekten auf Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Einheit bzw. des Konzerns erforderlich sind. Außerdem ist darüber zu berichten, wie die Angaben ermittelt wurden.

(150) Durch diese Bestimmungen wurde explizit eine „doppelte Wesentlichkeitsperspektive“ verankert. Daher haben die betroffenen Einheiten, insbesondere unter Beachtung der Berichtspflicht zum Prozess der Wesentlichkeitsanalyse gemäß ESRS 1, sowohl eine „inside-out“-Analyse (Auswirkungsanalyse) als auch eine „out-side-in“-Analyse (finanzielle Wesentlichkeit) durchzuführen und darüber gemäß ESRS 2 zu berichten.

(151) Gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 UGB hat der Prüfer mit begrenzter Sicherheit zu prüfen und ein Urteil (eine zusammenfassende Beurteilung) darüber abzugeben, ob aufgrund der erlangten Nachweise keine Sachverhalte bekanntgeworden sind, dass die Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht mit den gesetzlichen Anforderungen und den Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung übereinstimmt, einschließlich der Durchführung des Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, die nach diesen Standards zu berichten sind.

(152) Der Prüfer hat daher zur Erzielung einer begrenzten Sicherheit zumindest die in weiterer Folge angeführten Prüfungshandlungen durchzuführen und hat dazu ausreichende geeignete Nachweise einzuholen.

4.3.2. Prüfungshandlungen

(153) Der Prüfer hat ein Verständnis des Geschäftsmodells, der Branche, der Geschäftsbeziehungen, der relevanten Stakeholder sowie des relevanten rechtlichen und regulatorischen Rahmens der Einheit zu erlangen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(154) Der Prüfer hat ein Verständnis über den von der Einheit eingerichteten Prozess der doppelten Wesentlichkeitsanalyse u.a. auf Basis von Befragungen geeigneter Personen zu erlangen und Einsicht in Dokumente zu nehmen. Dabei hat der Prüfer auch darauf zu achten, dass die jeweils relevanten Berichtsgrenzen berücksichtigt wurden.

(155) Dabei muss der Prüfer ein Verständnis darüber erlangen, wie der Prozess zur Beurteilung der Wesentlichkeit in der Einheit etabliert wurde, welche Abteilungen (Risikomanagement, Controlling etc.) eingebunden wurden und wie sichergestellt wird, dass Auswirkungen, Risiken und Chancen, die (nur) auf Ebene eines Tochterunternehmens, eines Betriebes, eines Standortes usw. relevant sind, identifiziert werden sowie dass die nachhaltigkeitsbezogene und die finanzielle Berichterstattung konsistent sind, z.B. wie sichergestellt wird, dass die als wesentlich identifizierten Risiken und Chancen im Rahmen der Beurteilung der Werthaltigkeit von Vermögensgegenständen angemessen berücksichtigt werden.

(156) Der Prüfer hat die von der Einheit im Zusammenhang mit der durchgeführten Wesentlichkeitsanalyse erstellten Dokumentationen kritisch zu würdigen und zu evaluieren, ob sie hinsichtlich der individuellen Anforderungen der Einheit geeignet und angemessen sind.

(157) Auf Basis des gewonnenen Verständnisses von der Einheit hat der Prüfer zu erheben, wie die Einheit sicherstellt, dass im Rahmen der durchgeführten Wesentlichkeitsanalyse sämtliche relevanten tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen sowie Risiken und Chancen ermittelt wurden. Weiters hat er ein Verständnis darüber zu erlangen, wie die einzelnen Annahmen und Parameter im Rahmen der Ermittlung und Bewertung (z.B. Zeithorizonte, Eintrittswahrscheinlichkeiten und Einschätzungen zum Schweregrad und Ausmaß der Auswirkungen, Risiken und Chancen) ermittelt und festgelegt wurden.

(158) Im Rahmen der Bewertung hat der Prüfer zu verstehen, ob der Bewertungsmechanismus

a) für alle Auswirkungen, Risiken und Chancen konsistent angewendet wird,
b) einen angemessenen Schwellenwert nutzt, um zu bestimmen, welche Auswirkungen, Risiken und Chancen auf der Grundlage ihrer Bewertung als wesentlich eingestuft werden,
c) eine Hervorhebung, Abschwächung oder anderweitige Manipulation von Informationen oder Hinweise auf eine Voreingenommenheit des Managements bei der Bewertung enthält (z.B. ob es eine Begründung für etwaige Anpassungen der Ergebnisse des Bewertungsmechanismus gibt) und,
d) sofern Daten von verschiedenen Ebenen oder mehreren Standorten aggregiert werden, durch die Aggregation die Spezifität und den Kontext verschleiert, die für die Interpretation der Informationen notwendig sind.

(159) Da ESRS 1.39 und 1.43 für eine Identifizierung von wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen auch eine Analyse der vor- sowie der nachgelagerten Wertschöpfungskette verlangen, hat der Prüfer ein Verständnis über die Vorgangsweise der Einheit zur Analyse der Wertschöpfungskette zu erlangen.

(160) Der Prüfer hat zu verstehen, ob eine Zuordnung der ermittelten Auswirkungen, Risiken und Chancen zu den in der Anlage A des ESRS 1 aufgelisteten Nachhaltigkeitsaspekten (Themen inklusive Unterthemen und Unter-Unterthemen) erfolgt ist bzw. ob die in ESRS 1 genannten Themen in der Wesentlichkeitsanalyse berücksichtigt wur-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

den. Der Prüfer hat auch ein Verständnis darüber zu entwickeln, ob zusätzlich unternehmensspezifische Angaben identifiziert wurden, die nicht von den ESRS abgedeckt werden.

(161) Der Prüfer hat weiters ein Verständnis darüber zu erlangen, wie die Bestimmung der wichtigsten Stakeholder durch das Management erfolgt ist und auf welche Art (via Interviews, Umfragen etc.) die Einbeziehung der Stakeholder erfolgte. Des Weiteren muss der Prüfer ein Verständnis über die Ergebnisse dieser Einbindung entwickeln und verstehen, wie sie in den Prozess der Wesentlichkeitsanalyse eingeflossen sind.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (161))

(162) Der Prüfer hat weiters ein Verständnis darüber zu erlangen, welche wesentlichen Änderungen sich im Vergleich zum Vorjahr ergeben haben.

(163) Der Prüfer hat zu beurteilen, ob die im Rahmen des etablierten Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse durch die Einheit erlangten Erkenntnisse angemessen und vollständig in die schriftliche Berichterstattung, insbesondere in Übereinstimmung mit den Anforderungen der Abgabepflicht IRO-1 gemäß ESRS 2, aufgenommen wurden. Daher ist zumindest Folgendes zu prüfen:

a) ob die Einheit eine angemessene Erläuterung der in dem beschriebenen Verfahren angewandten Methoden und Annahmen in die Berichterstattung aufgenommen hat,
b) ob die Einheit einen angemessenen Überblick über das Verfahren zur Ermittlung, Bewertung, Priorisierung und Überwachung der potenziellen und tatsächlichen Auswirkungen der Einheit und ihrer Aktivitäten auf Menschen und Umwelt auf der Grundlage des Verfahrens der Einheit zur Erfüllung der Sorgfaltspflicht in die Berichterstattung aufgenommen hat,
c) ob die Einheit einen angemessenen Überblick über das Verfahren zur Ermittlung, Bewertung, Priorisierung und Überwachung von Risiken und Chancen, die finanzielle Auswirkungen haben oder haben können, in die Berichterstattung aufgenommen hat,
d) ob die Einheit eine angemessene Beschreibung des Prozesses zur Entscheidungsfindung zur Ermittlung und Bewertung relevanter Nachhaltigkeitsaspekte sowie der damit verbundenen internen Kontrollverfahren in die Berichterstattung aufgenommen hat,
e) ob die Einheit angemessen den Umfang und die Art und Weise der Einbeziehung des Prozesses zur Ermittlung, zur Bewertung und zum Management von Auswirkungen und Risiken in das allgemeine Risikomanagementverfahren der Einheit und seine Verwendung zur Bewertung des allgemeinen Risikoprofils und der Risikomanagementverfahren der Einheit in die Berichterstattung aufgenommen hat,
f) ob die Einheit ggf. den Umfang und die Art und Weise der Einbeziehung des Prozesses zur Ermittlung, zur Bewertung und zum Management von Chancen in das allgemeine Managementverfahren der Einheit angemessen im Rahmen der Berichterstattung erläutert hat,
g) ob die Einheit die verwendeten Input-Parameter (z.B. Datenquellen, Umfang der erfassten Vorgänge) und den Detailgrad der Annahmen angemessen in die Berichterstattung aufgenommen hat und
h) ob angemessen darüber berichtet wird, ob und wie sich das Verfahren im Vergleich zum vorangegangenen Berichtszeitraum geändert hat und wann das Verfahren zum letzten Mal geändert wurde, und ob die geplanten Termine für die nächsten Überprüfungen der Wesentlichkeitsanalyse in die Berichterstattung aufgenommen wurden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(164) Der Prüfer hat eine Zuordnung der wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen der Einheit zu den relevanten Nachhaltigkeitsaspekten und den damit verbundenen Offenlegungspflichten bzw. Datenpunkten einzuholen und kritisch zu würdigen, ob die daraus abzuleitenden Angaben in die Berichterstattung aufgenommen wurden. Weiters hat der Prüfer kritisch zu würdigen, ob eine vollständige Darstellung und eine Beschreibung der Wertschöpfungskette in die Berichterstattung aufgenommen wurden.

4.4. Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung nach der EU-Taxonomie-VO

4.4.1. Rechtliche Anforderungen

(165) Gemäß Art. 8 EU-Taxonomie-VO sind Nicht-Finanzunternehmen, die in den Anwendungsbereich des § 243b UGB oder des § 267a UGB fallen, dazu verpflichtet offenzulegen, wie und in welchem Umfang die Tätigkeiten des Unternehmens mit Wirtschaftstätigkeiten verbunden sind, die als ökologisch nachhaltige Wirtschaftstätigkeiten gemäß Art. 3 und Art. 9 EU-Taxonomie-VO einzustufen sind.

(166) Dabei sind die Einheiten dazu verpflichtet, jeweils die nicht taxonomiefähigen, die taxonomiefähigen sowie die taxonomiekonformen Anteile ihrer Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben offenzulegen. Diese müssen gemäß Art. 2 Abs. 2 des Offenlegungsrechtsakts in Meldebögen laut Anhang II in der Berichterstattung des Unternehmens offengelegt werden. Die Meldebögen dürfen durch die Einheiten nicht verändert werden.

(167) Zusätzlich werden im Anhang I.1.2. des Offenlegungsrechtsakts qualitative Anforderungen formuliert, die ebenfalls durch die Einheiten im Taxonomiekapitel in den Umweltinformationen der Nachhaltigkeitsberichterstattung dargestellt werden müssen.

(168) Anteile der Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben können dann als ökologisch nachhaltig („taxonomiekonform“) betrachtet werden, wenn, wie in Art. 3 EU-Taxonomie-VO festgelegt, kumulativ

a) die Kriterien zum Leisten eines wesentlichen Beitrags zu einem Umweltziel oder zu mehreren Umweltzielen,
b) die Kriterien zur Vermeidung einer erheblichen Beeinträchtigung der anderen Umweltziele und
c) die Kriterien zum sozialen Mindestschutz

erfüllt werden.

4.4.2. Zielsetzung der Prüfung

(169) Zielsetzung der Prüfung ist es, zu würdigen und ein Urteil darüber abzugeben, ob aufgrund der erlangten Nachweise keine Sachverhalte bekanntgeworden sind, dass die Angaben zur Taxonomie-Berichterstattung nicht mit den Anforderungen gemäß Art. 8 EU-Taxonomie-VO übereinstimmen.

4.4.3. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung

(170) Für die Planung der Prüfung der Angaben zur Taxonomie-Berichterstattung und die Risikobeurteilung finden die allgemeinen Grundlagen aus Abschnitt 3.2. Anwendung.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(171) Im Besonderen ist bei dieser Prüfung zu beachten, dass der Prüfer u.a. auf Basis von Befragungen geeigneter Personen in der Einheit und durch Einsichtnahme in ausgewählte Unterlagen ein Verständnis über den von der Einheit eingerichteten Prozess zur vollständigen Erhebung der Wirtschaftstätigkeiten und von deren Taxonomiefähigkeit, zur Berechnung der jeweiligen Anteile der Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben sowie zur Bewertung der Taxonomiekonformität zu erlangen hat. Dazu hat der Prüfer u.a. ein Verständnis über die ausgeführten Wirtschaftstätigkeiten und die damit verbundenen notwendigen Investitionen und Betriebsausgaben zu erlangen.

(172) Auf Basis seines erlangten Verständnisses hat der Prüfer Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hinsichtlich der Angaben zur Taxonomie-Berichterstattung zu identifizieren und zu beurteilen. Als Reaktion auf diese Beurteilung hat der Prüfer die Durchführung von anderen Prüfungshandlungen zur Erlangung begrenzter Sicherheit festzulegen.

4.4.4. Prüfungshandlungen

Prüfung der Berechnungsgrundlagen

(173) Die Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Erhebungen und Berechnungen zur Taxonomiefähigkeit, der Kennzahlenberechnungen der jeweiligen Anteile der Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben sowie der Bewertung der Taxonomiekonformität erfolgt auf Basis von Befragungen geeigneter Personen in der Einheit, durch Einsichtnahme in ausgewählte Unterlagen sowie durch Einholung von weiteren Nachweisen in ausgewählten Einzelfällen. Dabei hat der Prüfer auch darauf zu achten, dass die Berichtsgrenzen zu den Angaben zur Taxonomie-Berichterstattung mit jenen der Finanzberichterstattung übereinstimmen.

(174) Zur Prüfung der Konformitätskriterien hat der Prüfer auf Basis seiner Risikobeurteilung und Wesentlichkeitsüberlegungen im Rahmen einer stichprobenartigen Prüfung die Einhaltung der sozialen Mindestschutzkriterien und der damit verbundenen eingerichteten Prozesse und Maßnahmen innerhalb der Berichtsgrenzen sowie die Erfüllung der technischen Bewertungskriterien zu überprüfen (vgl. dazu Rz (168)).

(175) Zur Überprüfung der Kennzahlenberechnung hat der Prüfer insbesondere auch zu würdigen, ob die Umsatzerlöse, Investitionsausgaben und Betriebsausgaben als Nenner der Kennzahlen ordnungsgemäß zur Finanzberichterstattung übergeleitet werden können. Des Weiteren hat der Prüfer zu würdigen, ob sich die Zähler der drei Kennzahlen für die Berechnung mit den jeweiligen Detailunterlagen auf die Berichterstattung in den Meldebögen überleiten lassen.

Prüfung der Angaben in der Nachhaltigkeitsberichterstattung

(176) Der Prüfer hat auf Basis der erhaltenen Auskünfte und Unterlagen die Vollständigkeit und Richtigkeit der dargestellten qualitativen sowie quantitativen Informationen zur Taxonomie-Berichterstattung zu würdigen. Dabei beurteilt er im Besonderen

a) die Vollständigkeit und die unveränderte Darstellung der zu berichtenden Meldebögen in den Umweltinformationen und
b) die Einhaltung der qualitativen Anforderungen des Anhangs I.1.2. des Offenlegungsrechtsakts.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

4.5. Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

4.5.1. Grundlagen

(177) Gemäß § 243b Abs. 10 UGB haben Unternehmen, die zur Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, ihren Lagebericht im in Art. 3 ESEF-VO (European Single Electronic Format) festgelegten einheitlichen elektronischen Berichtsformat (d.h. im XHTML-Format) aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der Angaben nach Art. 8 EU-Taxonomie-VO, gemäß dem in dieser Delegierten Verordnung festgelegten elektronischen Berichtsformat (d.h. mittels Inline XBRL-Technologie) auszuzeichnen (sogenanntes „Tagging“).

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (177))

(178) Mutterunternehmen, die zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind, haben gemäß 267a Abs. 11 UGB ihren Konzernlagebericht im XHTML-Format aufzustellen und ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich der Angaben nach Art. 8 EU-Taxonomie-VO, gemäß dem in der ESEF-VO festgelegten elektronischen Berichtsformat auszuzeichnen.

(179) Das Management ist für die Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts im XHTML-Format und für die iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung verantwortlich. Ferner ist das Management nach den einschlägigen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften für die internen Kontrollen verantwortlich, die es als notwendig erachtet, um die Erstellung von ESEF-Unterlagen zu ermöglichen, die frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellungen hinsichtlich der Vorgaben aus § 243b Abs. 10 UGB bzw. § 267a Abs. 11 UGB an das elektronische Berichtsformat sind.

(180) Der Prüfer hat gemäß § 268 Abs. 1 Z 2 lit. c UGB zu prüfen und eine Beurteilung auf der Grundlage eines Auftrags zur Erlangung begrenzter Prüfungssicherheit darüber abzugeben, ob aufgrund der erlangten Nachweise keine Sachverhalte bekanntgeworden sind, dass die Anforderungen zur Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen eingehalten wurden (ESEF-Prüfung, Prüfung der ESEF-Konformität oder Prüfung der ESEF-Unterlagen).

4.5.2. Prüfungsplanung und Risikobeurteilung

(181) Bei der Planung der ESEF-Prüfung hat der Prüfer im Besonderen zu berücksichtigen, dass ein Teil der für die Prüfung der ESEF-Konformität durchzuführenden Prüfungshandlungen erst nach weitgehender Beendigung der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgeführt werden kann.

(182) Falsche Darstellungen bzw. Fehler hinsichtlich der Vorgaben des Art. 29d B-RL i.V.m. der ESEF-VO sind dann wesentlich, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie einzeln oder insgesamt die Nutzbarkeit der geprüften ESEF-Unterlagen in einem Maße beeinträchtigen, dass Entscheidungen von Nutzern der geprüften ESEF-Unterlagen beeinflusst werden können.

(183) Die technische Gültigkeit der geprüften ESEF-Unterlagen ist notwendige Voraussetzung für die ESEF-Konformität.

(vgl. Erläuterungen und Anwendungshinweise zu Rz (183))

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(184) Bei der Erlangung eines Verständnisses von den zu prüfenden ESEF-Unterlagen hat der Prüfer den Prozess zur Erstellung der ESEF-Unterlagen zu berücksichtigen. Er hat zudem ein Verständnis vom zeitlichen Ablauf der Erstellung der ESEF-Unterlagen und von den weiteren Auftragsumständen zu erlangen, die Einfluss auf die Planung und die Durchführung der Prüfung haben können (z.B. Erfahrungen der Einheit mit der Erstellung von ESEF-Unterlagen, Einsatz von geeigneter Software, das interne Kontrollsystem der Einheit im Zusammenhang mit der Erstellung der ESEF-Unterlagen, durchgeführte Probeläufe zur Erstellung von ESEF-Unterlagen).

(185) Wenn eine Einheit die Erstellung der ESEF-Unterlagen teilweise oder vollständig auf ein Dienstleistungsunternehmen auslagert, hat der Prüfer ein Verständnis davon zu erlangen, wie die Einheit die Dienstleistungen des Dienstleistungsunternehmens zur Erstellung der ESEF-Unterlagen in Anspruch nimmt, einschließlich

a) der Art der vom Dienstleistungsunternehmen erbrachten Dienstleistungen,
b) der Bedeutsamkeit der Dienstleistungen für die Einheit (einschließlich der Auswirkungen auf deren interne Kontrollen),
c) der Art der Beziehung zwischen der Einheit und dem Dienstleistungsunternehmen (einschließlich der relevanten vertraglichen Regelungen),
d) des Grades der Wechselwirkung (Interaktion) zwischen den Tätigkeiten des Dienstleistungsunternehmens und denen der Einheit sowie
e) der internen Kontrollen der Einheit in Bezug auf die für sie erbrachten Dienstleistungen.

(186) Der Prüfer hat auf Basis seines erlangten Verständnisses Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hinsichtlich

a) der technischen Gültigkeit der ESEF-Unterlagen,
b) des XHTML-Formats sowie
c) der iXBRL-Auszeichnung

zu identifizieren und zu beurteilen. Als Reaktion auf diese Beurteilung hat der Prüfer die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung begrenzter Sicherheit festzulegen.

4.5.3. Prüfungshandlungen

Beurteilung der technischen Gültigkeit der ESEF-Unterlagen im XHTML-Format

(187) Der Prüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um zu beurteilen, ob die ESEF-Unterlagen die Vorgaben der ESEF-VO an die technische Gültigkeit erfüllen (vgl. Rz (183)).

(188) Hat die Einheit irreführende XHTML-Darstellungen erzeugt (z.B. irreführende Visualisierungseffekte), hat der Prüfer darauf hinzuwirken, dass diese Irreführung beseitigt wird. Wird sie von der Einheit nicht beseitigt, ist sie als wesentlicher Verstoß gegen die ESEF-Vorgaben zu werten.

Beurteilung der Übereinstimmung der ESEF-Unterlagen mit den Grundlagen zur Berichterstattung

(189) Der Prüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um zu beurteilen, ob die ESEF-Unterlagen eine inhaltsgleiche Darstellung der von der Einheit erstellten Grundlagen zur Berichterstattung in Übereinstimmung mit den rechtlichen

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Anforderungen sowie den anzuwendenden Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sind. Diese Beurteilung stellt keine erneute inhaltliche Prüfung dar.

Beurteilung der iXBRL-Auszeichnung

(190) Der Prüfer hat ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um zu beurteilen, ob die Auszeichnung (Tagging) der ESEF-Unterlagen mit der iXBRL-Technologie eine angemessene und vollständige maschinenlesbare iXBRL-Kopie der XHTML-Darstellung nach Maßgabe der ESEF-VO ermöglicht.

(191) Bei der Beurteilung der Angemessenheit der iXBRL-Auszeichnung hat der Prüfer festzustellen, ob

a) die erforderlichen Zuordnungen (Mapping) von Taxonomieelementen einschließlich Metainformationen (z.B. Maßeinheiten, Skalierungsfaktoren, Berichtsdatum oder -zeitraum, Vorzeicheninformationen etc.) zu den XHTML-formatierten Informationen und
b) die Inhalte der Linksammlungen (Linkbases: ein Mechanismus von iXBRL, um Taxonomieelementen zusätzliche Informationen durch Verlinkung zuzuordnen, z.B. Hierarchien oder rechnerische Beziehungen)

im Einklang mit den Vorgaben der ESEF-VO stehen. Dazu zählt regelmäßig die Würdigung, ob die von der Einheit vorgenommenen Zuordnungen von Metainformationen in technischer und formaler Hinsicht eine Umwandlung der XHTML-formatierten menschenlesbaren Informationen in einen korrespondierenden maschinenlesbaren iXBRL-Datensatz mit geeigneter Software ermöglichen.

(192) Für die Beurteilung der Vollständigkeit der iXBRL-Auszeichnung hat der Prüfer zu würdigen, ob die Vorgaben der ESEF-VO zur obligatorischen Auszeichnung von Informationen vollständig erfüllt sind.

4.5.4. Berichterstattung

(193) Der Prüfer hat über das Ergebnis der ESEF-Prüfung im Zusicherungsvermerk gemäß § 274a Abs. 1 UGB zu berichten. Der Prüfer hat den Zusicherungsvermerk nebst den geprüften ESEF-Unterlagen den gesetzlichen Vertretern sowie den für die Überwachung Verantwortlichen vorzulegen und im Zusicherungsvermerk eine eindeutige Zuordnung des Zusicherungsvermerks zu den geprüften ESEF-Unterlagen sicherzustellen. Zur eindeutigen Bezeichnung der Datei mit den geprüften ESEF-Unterlagen im Zusicherungsvermerk kann z.B. die Angabe einer Prüfsumme (sogenannter Hashwert, z.B. generiert mittels SHA-256) zur Anwendung kommen.

5. Anwendungszeitpunkt

(194) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ist auf Prüfungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung für am oder nach dem 1. Jänner 2026 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

(195) Die Beurteilung der Einhaltung der Anforderungen an die Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung (Abschnitt 4.5.) ist anzuwenden, sobald die Europäische Kommission die gemäß Art. 29d B-RL notwendigen rechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Delegierten Verordnung zur Anwendung eines elektronischen Berichtsformats erlassen hat bzw. die diesbezüglichen Regulatory Technical Standards (RTS) verfügbar sind (siehe ergänzend die Fußnote zur Rz (9)).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (2):

Die nachfolgende Übersicht stellt die aktuelle Rechtslage inkl. der Übergangsbestimmungen in der Fassung des NaBeG dar:

	UGB i.d.F. NaBeG
Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 243b UGB für Geschäftsjahre, die nach dem 18.2.2026 beginnen	Folgende Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein: – große Gesellschaft i.S.v. § 221 Abs. 3 erster Satz UGB – Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 189a Z 1 UGB – Kriterien des § 908 Abs. 2a UGB sind überschritten (EUR 450 Mio. Umsatz und im Jahresdurchschnitt mehr als 1.000 Arbeitnehmer)
Pflicht zur konsolidierten Nachhaltigkeitsberichterstattung nach § 267a UGB für Geschäftsjahre, die nach dem 18.2.2026 beginnen	Folgende Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein: – Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.v. § 189a Z 1 UGB – Mutterunternehmen, welches zur Konzernrechnungslegung nach § 244 ff. UGB verpflichtet ist – Mutterunternehmen einer großen Gruppe i.S.v. § 189a Z 8a UGB – Kriterien des § 908 Abs. 2a UGB sind überschritten (auf konsolidierter Basis EUR 450 Mio. Umsatz und im Jahresdurchschnitt mehr als 1.000 Arbeitnehmer)
Freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung (vgl. § 908 Abs. 2a UGB)	Unternehmen, für die keine Pflicht zur (konsolidierten) Nachhaltigkeitsberichterstattung besteht
Weder verpflichtende noch freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung (§ 908 Abs. 2b UGB)	Es gelten die Bestimmungen in der Fassung vor dem NaBeG (nichtfinanzielle Erklärung).

Zu Rz (20):

Der verantwortliche Prüfer hat sich zu vergewissern, dass die Mitglieder des Prüfungsteams und die externen Sachverständigen des Prüfers gemeinsam über die angemessene Kompetenz im Bereich der Nachhaltigkeit, die erforderlichen Fähigkeiten und Fertigkeiten in Bezug auf Prüfungstechniken sowie über ausreichend Zeit verfügen, um den Auftrag durchzuführen.

Bei der Feststellung, ob das Auftragsteam über die angemessene Kompetenz im Bereich der Nachhaltigkeit und die entsprechenden Fähigkeiten und Fertigkeiten in Bezug auf Prüfungstechniken verfügt, kann der für die Prüfung verantwortliche Prüfer unter anderem Folgendes berücksichtigen:

a) Verständnis für die und praktische Erfahrung mit der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten ähnlicher Art und Komplexität durch Teilnahme an entsprechenden Schulungen und Prüfungen
b) Verständnis der beruflichen Anforderungen und der für den Auftrag geltenden rechtlichen und regulatorischen Anforderungen
c) fachliche Expertise in den für den Auftrag relevanten Nachhaltigkeitsaspekten
d) Fachwissen über die von der Einheit verwendeten IT-Systeme oder automatisierten Tools oder Techniken, die vom Auftragsteam bei der Planung und Durchführung des Auftrags verwendet werden sollen
e) Kenntnis der relevanten Branchen, in denen die Einheit tätig ist
f) Kenntnis von Gesetzen, Vorschriften oder Geschäftspraktiken, die für die Geschäftstätigkeit der Einheit relevant sind

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

g) Fähigkeit zur kritischen Grundhaltung
h) Kenntnis der Richtlinien und Verfahren der Einheit

Ein interner Sachverständiger unterliegt über seine Mitgliedschaft im für einen Auftrag eingesetzten Prüfungsteam allen Anforderungen an das Prüfungsteam hinsichtlich der notwendigen Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität.

Zu Rz (23):

Faktoren, die bei der Planung berücksichtigt werden können, sind z.B. folgende:

a) Merkmale der Einheit und ihrer Aktivitäten (Geschäftsprozesse)
b) Verständnis des Prüfers für die Einheit und ihr Umfeld, einschließlich der Risiken, dass Angaben wesentlich falsch dargestellt werden könnten
c) Ausmaß, in dem ein Risiko für dolose Handlungen für den Auftrag relevant ist
d) Art, Zeitpunkt und Umfang der für die Durchführung des Auftrags erforderlichen Ressourcen, z.B. erforderliche Fachkenntnisse, einschließlich Art und Umfang der Einbeziehung von Sachverständigen

Falls die Einheit eine interne Revision hat, sind Befragungen anzustellen, um ein Verständnis der Aktivitäten und der wichtigsten Ergebnisse der internen Revision in Bezug auf die Nachhaltigkeitsberichterstattung zu erlangen (vgl. Rz (39) lit. b)).

Zu Rz (24):

In diesem Zusammenhang können u.a. folgende Aspekte relevant sein:

a) von der Einheit angewandter Aggregations- oder Disaggregationsgrad der Nachhaltigkeitsinformationen
b) Berichtsgrenzen der Einheit, einschließlich des Umstands, ob sich die Angaben auf eine Einheit oder mehrere Einheiten (konsolidiert) beziehen
c) Ausmaß, in dem die Nachhaltigkeitsinformationen unter Verwendung gemeinsamer Informationssysteme und Kontrollen verarbeitet werden
d) Angaben sind quantitativ, qualitativ, messbar, geschätzt, historisch oder zukunftsbezogen
e) die Angaben beziehen sich auf die Einheit selbst oder ihre Wertschöpfungskette

Zu Rz (25):

Bei der Planung und Durchführung einer Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung kann der Prüfer Informationen aus einer Vielzahl von Quellen und in unterschiedlicher Form einholen. Von solchen Informationen wird normalerweise erwartet, dass sie zu Prüfungsnachweisen führen, die die Schlussfolgerungen stützen, welche die Grundlage für den Bericht des Prüfers bilden. Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung bedeutet in diesem Zusammenhang, dass solche Informationen erst dann zu Prüfungsnachweisen werden können, wenn eine entsprechende Beurteilung ihrer Relevanz und Verlässlichkeit erfolgt ist (vgl. im Detail die Ausführungen in ISSA 5000 Tz. A87 ff.).

Zu den Faktoren, die Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Relevanz und Verlässlichkeit von Informationen, die als Prüfungsnachweis verwendet werden sollen, beeinflussen können, gehören

a) die Quelle der Informationen und
b) die Merkmale der Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen, die unter den gegebenen Umständen als zutreffend angesehen werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Unter bestimmten Umständen können die Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Relevanz und Verlässlichkeit einfach sein (z.B. der Vergleich der vom Management verwendeten Informationen mit den von einer nationalen Behörde veröffentlichten Informationen). Unter anderen Umständen können Prüfungshandlungen, einschließlich des Testens von Kontrollen, durchgeführt werden, um die Verlässlichkeit von Informationen zu bewerten (z.B. die Richtigkeit und Vollständigkeit von Informationen, die intern aus dem Informationssystem der Einheit generiert werden).

Die Ausprägungsform, die Verfügbarkeit und die Verständlichkeit der Informationen, die als Prüfungsnachweis verwendet werden sollen, sowie die Möglichkeit des Zugriffs darauf können Auswirkungen haben auf:

a) die Gestaltung und Durchführung der Prüfungshandlungen, in denen die Informationen verwendet werden sollen, und
b) die Beurteilung der Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen durch den Prüfer.

So kann es beispielsweise vorkommen, dass Informationen nur in digitaler Form kontinuierlich zur Verfügung stehen. Unter solchen Umständen kann der Prüfer automatisierte Tools und Techniken bzw. Prüfprogramme verwenden, die auf Echtzeitbasis arbeiten, um die Relevanz und Verlässlichkeit der Informationen zu bewerten.

Es kann vorkommen, dass Informationen, die als Prüfungsnachweis verwendet werden sollen, vorhanden sind, der Zugang zu diesen Informationen jedoch eingeschränkt ist, z.B. aufgrund von Beschränkungen durch Gesetze oder Vorschriften oder durch die Quelle, die die Informationen zur Verfügung stellt (z.B. aufgrund der Vertraulichkeit von Daten von Krankenhauspatienten), oder aufgrund von Krieg, zivilen Unruhen oder Krankheitsausbrüchen. In einigen Fällen kann der Prüfer Beschränkungen des Informationszugangs überwinden. Insbesondere kann der Prüfer das Management oder die mit der Leitung der Einrichtung betrauten Personen bitten, bei der Anforderung von Informationen aus einer Quelle behilflich zu sein, wenn zwischen einer Informationsquelle und der Einrichtung vertragliche Verpflichtungen bestehen. Dies kann beispielsweise möglich sein, wenn die berichtende Einheit in direkter Geschäftsbeziehung zu einer Einheit der Wertschöpfungskette steht, z.B. zu einem großen Lieferanten oder Kunden. Der Prüfer kann auch prüfen, ob es möglich ist, einen Standort aufzusuchen, um Informationen einzusehen, die zwar verfügbar sind, aber nicht in ein anderes Land übertragen werden können.

Es kann vorkommen, dass die Fähigkeit des Managements, Informationen von Einheiten der Wertschöpfungskette zu erhalten, die außerhalb der Kontrolle der Einheit liegen, eingeschränkt ist. Unter diesen Umständen sehen die Berichtsstandards (vgl. ESRS 1 Abschnitt 10.2) bestimmte Erleichterungen für das Management vor (z.B. die Möglichkeit, Schätzungen unter Verwendung von Branchendurchschnittsdaten zu entwickeln, nachdem angemessene Anstrengungen unternommen wurden, um die Informationen zu erhalten). Unabhängig von etwaigen Beschränkungen der Fähigkeit des Managements, Informationen von solchen Einheiten der Wertschöpfungskette zu erhalten, ist der Prüfer verpflichtet, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise für die vom Management berichteten Informationen zur Wertschöpfungskette zu erlangen.

Unter bestimmten Umständen kann der Prüfer in der Lage sein, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise durch alternative Verfahren zu erlangen. Ist es dem Prüfer nicht möglich, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, muss eine eingeschränkte zusammenfassende Beurteilung abgegeben oder die Nichtabgabe einer zusammenfassenden Beurteilung erklärt werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (30):

Beispiele für Faktoren, die für die Beurteilung der Wesentlichkeit von **qualitativen Angaben** durch den Prüfer relevant sein können, sind u.a.:

- Zahl der Personen oder Einrichtungen, die von bestimmten Nachhaltigkeitsaspekten betroffen sind (z.B. kann das Austreten von gefährlichen Emissionen eine kleine Anzahl von Menschen betreffen, aber die Auswirkungen dieses Austretens könnten zu schwerwiegenden negativen Folgen für die Umwelt führen)
- Interaktionen zwischen und relative Bedeutung von mehreren Themen und Aspekten (z.B. wenn ein Bericht zahlreiche Leistungsindikatoren enthält)
- Form der Darstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung, wenn die anwendbaren Kriterien Abweichungen in der Darstellung zulassen
- Art einer möglichen falschen Darstellung und wann sie als wesentlich anzusehen ist (z.B. die Art der beobachteten Abweichungen von einer Kontrolle, wenn in der Nachhaltigkeitsberichterstattung eine Aussage darüber enthalten ist, dass ein Prozess existiert oder eine Kontrolle wirksam ist)
- Verletzung von Gesetzen oder anderen Vorschriften durch eine potenziell falsche Darstellung einschließlich der Frage, ob es einen Anreiz oder Druck auf das Management gibt, ein erwartetes Ziel oder Ergebnis zu erreichen (z.B. könnte der Prüfer eine potenziell falsche Darstellung dann als wesentlich ansehen, wenn sie sich auf einen Schwellenwert auswirkt, ab dem die Einheit zusätzliche Steuern oder Abgaben zu entrichten hätte)
- Einschätzung, ob eine potenziell falsche Darstellung wesentlich wäre, basierend auf dem Verständnis des Prüfers von bekannten früheren Mitteilungen der Einheit an die Nutzer zu Sachverhalten, die für die Informationsbedürfnisse dieser Nutzer relevant sind, z.B. in Bezug auf das erwartete Ergebnis von Zielsetzungen oder Einzelzielen bzw. das Ausmaß, in dem eine potenziell falsche Darstellung das Erreichen der Zielsetzung oder des Einzelziels beeinflussen würde
- wenn bestimmte Nachhaltigkeitsaspekte Gegenstand eines staatlichen Förderprogramms sind, ob ein bestimmter Aspekt dieses Programms im Hinblick auf die Art, die Sichtbarkeit und die Sensibilität des Programms von Bedeutung ist
- wenn bestimmte Kriterien Sorgfältigkeitsanalysen (Due Diligence) in Bezug auf Art und Ausmaß der Auswirkungen verlangen (z.B. kann der Prüfer berücksichtigen, ob die Angaben der Einheit über Maßnahmen, die zur Vermeidung oder Minderung negativer Auswirkungen ergriffen wurden, ausgelassen oder verzerrt sind oder zusätzliche negative Auswirkungen ignoriert wurden oder die Maßnahmen der geprüften Einheit zur Vermeidung oder Abschwächung negativer Auswirkungen nicht wirksam waren)
- Bei narrativen Angaben kann der Detaillierungsgrad der Beschreibung oder der allgemeine Ton, in dem der Sachverhalt beschrieben wird, den Nutzern der Nachhaltigkeitsberichterstattung ein irreführendes Bild vermitteln.
- wie die Darstellung von Informationen die Wahrnehmung dieser Informationen durch die Nutzer beeinflusst (z.B. wenn das Management die Angaben in Form von Grafiken, Diagrammen oder Bildern darstellt, kann die Wesentlichkeitsüberlegung beinhalten, ob die Verwendung unterschiedlicher Maßstäbe für die x- und die y-Achse einer Grafik zu wesentlich falschen oder irreführenden Informationen führen kann)

Bei **quantitativen Angaben** (z.B. einem numerisch ausgedrückten Leistungsindikator) kann die Wesentlichkeit durch Anwendung eines Prozentsatzes auf die berichtete Kennzahl oder auf eine gewählte Benchmark in Bezug auf die Angabe bestimmt werden. Generell ist zu beachten, dass die berichteten Kennzahlen bzw. Benchmarks in der Nachhaltigkeitsberichterstattung sehr heterogen sind (z.B. Tonnen CO_2-Äquivalent, Prozentsatz wiederverwendeter oder recycelter Materialien oder Anzahl an Arbeitsunfällen). Bei der Festlegung von Prozentsätzen zur Bestimmung der Wesentlichkeit hat der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen, von welchem Ausmaß an falschen Darstellungen vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass es die relevanten Entscheidungen der beabsichtigten Nutzer

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

beeinflusst, die auf der Grundlage der entsprechenden Nachhaltigkeitsinformationen getroffen werden. Dies kann je nach Art der Nachhaltigkeitsinformationen sowie je nach den verschiedenen identifizierten Gruppen der beabsichtigten Nutzer unterschiedlich sein, weshalb eine individuelle Beurteilung der Leistungsindikatoren oder für Gruppen von Leistungsindikatoren notwendig sein kann. Für bestimmte Leistungsindikatoren könnte der Prüfer auch zu dem Ergebnis kommen, dass die Anwendung von Prozentsätzen als nicht angemessen erachtet wird (z.B. bei Todesfällen am Arbeitsplatz ist es wahrscheinlich, dass selbst ein einziger Todesfall die Entscheidungen der beabsichtigten Nutzer beeinflussen würde).

Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Summe der einzelnen unwesentlichen falschen Darstellungen dazu führen kann, dass die Nachhaltigkeitsinformationen zu einem bestimmten Berichtsthema wesentlich falsch dargestellt werden. Das Ausmaß des Aggregationsrisikos innerhalb des Berichtsthemas ist daher zu berücksichtigen und ggf. eine Toleranzwesentlichkeit zu bestimmen, die geringer ist als die Wesentlichkeit für das Berichtsthema als Ganzes. Bei der Berücksichtigung des Aggregationsrisikos können Faktoren wie Anzahl der Datenquellen, Erfahrung der Einheit mit dem Berichtsthema und Qualität des IKS maßgebend sein.

Zu Rz (31):

Kreditgeber könnten beispielsweise die Bereitstellung von Kapital an strengere Umweltvorgaben („Covenants“) geknüpft haben als gesetzlich vorgeschriebene Grenzwerte. Das Verfehlen der entsprechenden Grenzwerte hätte somit ggf. unmittelbare Auswirkungen auf die Fälligkeit des gewährten Fremdkapitals. Diesen Umstand muss der Jahresabschlussprüfer bei seinen Wesentlichkeitsüberlegungen berücksichtigen. Da die Covenants strenger als die gesetzlichen Vorgaben sind, ist ein Fehler bei der Erhebung der Daten für bestimmte Überwachungsbehörden möglicherweise dann von untergeordneter Bedeutung, wenn sich der tatsächliche Wert noch immer unterhalb des gesetzlich vorgeschriebenen Grenzwerts befindet. Dies kann der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung in seinen Wesentlichkeitsüberlegungen berücksichtigen. Wie dieses Beispiel zeigt, können für identische Aussagen unterschiedliche Wesentlichkeitsüberlegungen erforderlich sein und sind diese Überlegungen stets aus Sicht der jeweiligen Nutzer anzustellen.

Zu Rz (34):

Bei der Gestaltung und Durchführung dieser Verfahren zur Risikobeurteilung hat der Prüfer Informationen aus dem Prozess der Auftragsannahme und Fortführung der Kundenbeziehung zu berücksichtigen. Der verantwortliche Prüfer und andere Schlüsselmitarbeiter des Auftragsteams sowie alle externen Sachverständigen des Prüfers erörtern das Risiko für wesentliche falsche Darstellungen von Angaben, unabhängig davon, ob diese auf dolose Handlungen oder Irrtum zurückzuführen sind, sowie die Anwendung der geltenden Kriterien auf die Fakten und Umstände der Einheit. Der verantwortliche Prüfer legt fest, welche Sachverhalte den Mitgliedern des Auftragsteams und den externen Sachverständigen des Prüfers, die nicht an der Besprechung beteiligt sind, mitzuteilen sind.

Zu Rz (35):

Zu falschen Darstellungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung können u.a. führen:

a) Prozesse und Kontrollen der Einheit zur Erstellung der Nachhaltigkeitsinformationen,
b) die Prozesse und Kontrollen der Einheit für die Entwicklung, Umsetzung, Überprüfung und Überarbeitung von Strategien, Maßnahmen und Zielen in Bezug auf Nachhaltigkeitsaspekte,
c) die Bewertungsmethoden und Berichterstattungsgrundsätze der Einheit,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

d) die Art der wesentlichen Schätzungen, die bei der Berichterstattung über die Nachhaltigkeitsinformationen vorgenommen wurden, und der Ansatz des Managements zur Entwicklung der Schätzungen,
e) die zugrundeliegenden Annahmen und Methoden, die das Management bei der Erstellung der in den Nachhaltigkeitsinformationen enthaltenen zukunftsorientierten Informationen verwendet hat,
f) jegliche Nachhaltigkeitsaktivitäten, die die Einheit während der Berichtsperiode unternommen hat und die außerhalb des normalen Geschäftsverlaufs der Einheit liegen oder die anderweitig ungewöhnlich erscheinen.

Darüber hinaus können Anreize für vorsätzliche falsche Darstellungen in der Nachhaltigkeitsberichterstattung vorliegen, z.B. Vergütungs-/Anreizsysteme für das Management oder andere Leistungsverpflichtungen/-ziele. Ebenso stellen erhebliche manuelle Eingriffe bei der Erfassung und Verarbeitung von Daten oder anderen Informationen zur Unterstützung der Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie Fälle der Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften ein Risiko dar.

Zu Rz (40):

Das Verständnis der Komponenten des internen Kontrollsystems der Einheit, die für die Nachhaltigkeitsaspekte und die Erstellung der Nachhaltigkeitsinformationen relevant sind, hilft dem Prüfer bei der Identifizierung der Arten von falschen Darstellungen, die auftreten können, und jener Faktoren, die sich auf die Angaben auswirken, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind.

Art und Umfang des notwendigen Verständnisses des internen Kontrollsystems der Einheit durch den Prüfer können in Abhängigkeit von der Komplexität des Prüfungsauftrags und der Art und Komplexität der Themen, die die Nachhaltigkeitsaspekte umfassen, variieren.

Bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit muss nur ein allgemeines Verständnis über Bestandteile des internen Kontrollsystems erlangt werden. Der Prüfer ist nicht verpflichtet, die Gestaltung der Kontrollen zu beurteilen und festzustellen, ob sie implementiert wurden, es sei denn, er plant, die operative Wirksamkeit der Kontrollen zu testen (vgl. die Rz (45) ff.).

Der Prüfer bestimmt nach pflichtgemäßem Ermessen das Ausmaß des Verständnisses, das erforderlich ist, um Angaben zu identifizieren, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind, und um eine Grundlage für die Entwicklung von Prüfungshandlungen zu schaffen, die sich auf diese Angaben konzentrieren. Ebenso bestimmt der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen, welche Aspekte des Informationssystems für den Auftrag relevant sind.

Zu Rz (44):

Beabsichtigt der Prüfer, Nachweise über die Wirksamkeit der Funktion von internen Kontrollen zu erlangen, hat der Prüfer entsprechende Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, indem er Befragungen und andere Prüfungshandlungen durchführt, einschließlich wie die Kontrollen zu relevanten Zeitpunkten während des Zeitraums, auf den sich die Nachhaltigkeitsinformationen beziehen, angewandt wurden, hinsichtlich der Stetigkeit ihrer Anwendung sowie von wem oder auf welche Weise sie angewandt wurden, um Nachweise über die Wirksamkeit der Funktion interner Kontrollen zu erlangen (vgl. im Detail ISSA 5000 Tz. 132 ff.).

Zu Rz (53):

Das wesentlichste Merkmal eines anderen Prüfers ist, dass der Prüfer auf dessen Arbeit keinerlei Einfluss nehmen kann. Der Prüfer ist nicht für die Anleitung, Überwachung und Durchführung des Auftrags des anderen Prüfers verantwortlich. Letzterer wird auf Grundlage eines

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

eigenen Auftragsverhältnisses mit der Einheit tätig. Der Prüfer entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob er Prüfungssicherheit aus einem Bericht eines anderen Prüfers, der sich potenziell an mehrere Adressaten richtet, erlangen möchte.

Zu Rz (70):

Der Prüfer kann Umstände identifizieren, die darauf hindeuten, dass allgemeine Reaktionen erforderlich sein könnten, wie beispielsweise die folgenden:

a) Mängel im Kontrollumfeld können die Wirksamkeit von Kontrollen schwächen, insbesondere in Bezug auf dolose Handlungen oder Verstöße oder die Nichtbefolgung von Gesetzen oder anderen Vorschriften. In solchen Fällen können wesentliche falsche Darstellungen bei allen bzw. mehreren Angaben auftreten.
b) Es können Anreize für eine absichtliche falsche Darstellung von Nachhaltigkeitsinformationen bestehen, z.B. wenn ein wesentlicher Teil der Vergütung derjenigen, die direkt am Berichterstattungsprozess beteiligt sind oder die Möglichkeit haben, diesen zu beeinflussen, von der Erreichung ambitionierter Ziele oder der Einhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften abhängt, die sich direkt auf die Nachhaltigkeitsinformationen auswirken.
c) Der Prüfer könnte ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, welche wahrscheinlich umfassend in der Nachhaltigkeitsberichterstattung auftreten, feststellen (d.h. nicht in Bezug auf eine einzelne Angabe oder Aussage oder einige wenige Angaben oder Aussagen).

Die Planung und Durchführung von allgemeinen Reaktionen kann Folgendes umfassen:

a) Anweisung und Überwachung des Prüfungsteams unter Berücksichtigung der Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten der Personen, die mit wesentlichen Aufgaben der Prüfung betraut werden sollen, sowie der Risikobeurteilung des Prüfers
b) Durchführung von mehr Prüfungshandlungen zum Ende des Berichtszeitraums statt zu einem vorgelagerten Zeitpunkt
c) Erlangung umfangreicherer Nachweise durch andere Prüfungshandlungen als Testen von Kontrollen
d) Erhöhung der Stichprobengröße und des Umfangs der Prüfungshandlungen, z.B. der Anzahl der Standorte, an denen Prüfungshandlungen durchgeführt werden
e) Einbau eines Überraschungsmoments bei der Auswahl von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen

In Bezug auf die Reaktion auf dolose Handlungen und Nichteinhaltung von Gesetzen siehe Abschnitt 3.4.1.

Zu Rz (71):

Die Art, der Zeitpunkt und der Umfang weiterer Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers und hängen von den Umständen des Auftrags zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit ab, einschließlich des Informationsbedarfs der Nutzer, der Kriterien und der Nachhaltigkeitsaspekte. Dabei können folgende Überlegungen angestellt werden:

a) Der Schwerpunkt, der auf die Art der Prüfungshandlungen als Quelle von Nachweisen gelegt wird, kann je nach den Umständen des Auftrags unterschiedlich sein. So kann der Prüfer beispielsweise der Ansicht sein, dass es unter den Umständen eines bestimmten Auftrags zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit angemessen ist, ein relativ größeres Gewicht auf Befragungen von Mitarbeitern der Einheit und auf analytische Verfahren und

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

ein relativ geringeres Gewicht, wenn überhaupt, auf Tests von Kontrollen und die Einholung von Nachweisen aus internen oder externen Quellen zu legen, als dies bei einem Auftrag zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit der Fall sein kann.

b) Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit können analytische Prüfungshandlungen darauf abzielen, Erwartungen hinsichtlich der Richtung von Trends, Beziehungen und Kennzahlen zu untermauern, anstatt falsche Darstellungen mit der bei einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit erwarteten Genauigkeit aufzudecken.

c) Darüber hinaus kann der Prüfer bei der Durchführung von analytischen Verfahren im Rahmen eines Auftrags zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beispielsweise
   i. Daten verwenden, die stärker aggregiert sind, z.B. Daten auf regionaler Ebene statt auf Ebene der einzelnen Einrichtungen oder monatliche Daten statt wöchentlicher Daten, und
   ii. Daten verwenden, die nicht im gleichen Umfang wie bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit einem gesonderten Verfahren zur Prüfung ihrer Verlässlichkeit unterzogen wurden.

Zu Rz (72):

Ungeachtet der beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen hat der Prüfer die Notwendigkeit zu würdigen, aussagebezogene Prüfungshandlungen für Angaben zu planen und durchzuführen, die nach Beurteilung des Prüfers wesentlich sind. Die Notwendigkeit, aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen, und der Umfang solcher Prüfungshandlungen liegen im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers unter den jeweiligen Umständen. Es wird vom Prüfer nicht erwartet, dass er aussagebezogene Prüfungshandlungen für sämtliche Angaben plant und durchführt. Vielmehr können die aussagebezogenen Prüfungshandlungen auf Angaben oder auf die Informationen innerhalb dieser Angaben fokussiert sein, von denen erwartet wird, dass sie für vorgesehene Nutzer von besonderer Bedeutsamkeit sind.

Diese weiteren Prüfungshandlungen des Prüfers können eine Kombination aus Prüfungshandlungen einschließen, wie z.B. Inaugenscheinnahme/Einsichtnahme, Beobachtung, Bestätigung, Nachrechnen, Nachvollzug, analytische Prüfungshandlungen und Befragung (vgl. zu weiteren bei einem bestimmten Auftrag durchzuführenden Prüfungshandlungen im Detail ISSA 5000, Abschnitt 4.13.5.).

Führt der Prüfer Stichprobenprüfungen durch, hat er den Zweck der Prüfungshandlung und die Merkmale der Grundgesamtheit, aus der die Stichprobe gezogen wird, zu würdigen, einen Stichprobenumfang festzulegen, der ausreicht, um das Stichprobenrisiko auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, die Stichprobe auszuwählen, Prüfungshandlungen für die ausgewählten Elemente durchzuführen und die Ergebnisse zu beurteilen (vgl. im Detail ISSA 5000, Abschnitt 4.13.6.).

Zu Rz (73):

Das Verständnis des Prüfers über das Verfahren der Wesentlichkeitsanalyse der Einheit (siehe Abschnitt 4.3.) kann darauf hinweisen, dass bestimmte Angaben Informationen enthalten, die für die vorgesehenen Nutzer von besonderer Bedeutung sein dürften. Der Prüfer kann dennoch feststellen, dass die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für diese Angaben auf einem für den Auftrag akzeptablen Niveau liegen. In diesen Fällen hat der Prüfer aufgrund der Bedeutung dieser Informationen für die vorgesehenen Nutzer die Notwendigkeit in Betracht zu ziehen, aussagebezogene Prüfungshandlungen für diese Angaben zu entwerfen und durchzuführen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (83):

Das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung erfordert das laufende Hinterfragen, ob die erlangten Informationen und Nachweise darauf hindeuten, dass eine wesentliche falsche Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen vorliegen kann. Dies schließt die Würdigung der Verlässlichkeit der Informationen, deren Nutzung als Nachweise beabsichtigt ist, und die Würdigung der diesbezüglichen internen Kontrollen ein.

Aufgrund der Merkmale doloser Handlungen ist die kritische Grundhaltung des Prüfers in diesem Zusammenhang besonders wichtig und erfordert ein Bewusstsein für die Möglichkeit wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen. Dies kann beispielsweise das Auslassen von Nachhaltigkeitsaspekten bei der Identifizierung der in die Nachhaltigkeitsinformationen aufzunehmenden Sachverhalte, die unvorteilhaft sein können oder für die die Informationen schwer zu erlangen sind, obwohl diese Aspekte für die vorgesehenen Nutzer wesentlich sind, oder das Risiko einer absichtlichen einseitigen Ausrichtung der Informationen betreffen (vgl. dazu ISSA 5000, Abschnitt 5.15.2.).

Zu Rz (93):

Der Prüfer hat von den gesetzlichen Vertretern eine Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung) zu verlangen,

a) dass sie ihre Verantwortung für die Erstellung der Nachhaltigkeitsinformationen in Übereinstimmung mit den anwendbaren Kriterien wahrgenommen haben,
b) dass sie dem Prüfer alle relevanten Informationen zur Verfügung gestellt und Zugang dazu gewährt haben,
c) dass sie alle relevanten Sachverhalte in den Nachhaltigkeitsinformationen berücksichtigt haben,
d) dass sie der Ansicht sind, dass die Auswirkungen der nicht berichtigten falschen Darstellungen einzeln und insgesamt für die Nachhaltigkeitsinformationen unwesentlich sind (eine Zusammenfassung der nicht korrigierten falschen Darstellungen ist in die schriftliche Erklärung aufzunehmen oder dieser beizufügen),
e) dass sie der Meinung sind, dass die wesentlichen Annahmen, die bei der Vornahme von Schätzungen und zukunftsgerichteten Informationen verwendet wurden, angemessen sind,
f) dass sie dem Prüfer alle ihnen bekannten Mängel im für die Prüfung relevanten internen Kontrollsystem, die nicht eindeutig unbeachtlich sind, mitgeteilt haben,
g) dass sie dem Prüfer sämtliche Informationen über tatsächliche, vermutete oder angebliche dolose Handlungen oder die Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften mitgeteilt haben, wenn die dolosen Handlungen oder die Nichteinhaltung von Gesetzen oder anderen Vorschriften einen wesentlichen Einfluss auf die Nachhaltigkeitsinformationen haben könnten, und
h) dass sie die Nachhaltigkeitsinformationen für alle Ereignisse angepasst oder diese offengelegt haben, die nach dem Berichtsstichtag eingetreten sind und für welche die anzuwendenden Kriterien eine Anpassung oder Offenlegung erfordern.

Zu Rz (97):

Die ESRS verlangen im ersten Jahr der Nachhaltigkeitsberichterstattung keine Angabe von Vergleichsangaben (vgl. ESRS 1, Abschnitt 10.3, Rz 136). Für den Fall, dass die Einheit freiwillig Vergleichsangaben in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufnimmt, um die Informationen des Berichtszeitraums mit jenen von Vorperioden zu vergleichen, besteht für den Prüfer keine Verpflichtung, Prüfungshandlungen zu setzen, um die Angaben der Vorperioden inhaltlich zu prüfen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (98):

Wenn in solchen Fällen aufgrund der ESRS bestimmte qualitative Angaben, die über die Erläuterung einer Zahlen-/Datenentwicklung unter Anführen von Vorjahreswerten hinausgehen und damit eine eigene nachhaltigkeitsrelevante Aussage der Einheit darstellen, in die Berichterstattung aufgenommen werden, dann sind jedenfalls weitere, angemessene Prüfungshandlungen zu setzen (z.B. bei Angaben nach ESRS 2.80 j) – Angabe von Zielen und Bewertung der Fortschritte in Bezug auf wesentliche Nachhaltigkeitsaspekte).

Zu Rz (101):

Da gemäß ESRS 1 Abschnitt 7.5 die Anpassung der Vergleichsangaben zwingend vorgesehen ist, hat die Nichtvornahme von wesentlichen Anpassungen eine Modifikation der zusammenfassenden Beurteilung zur Folge (vgl. auch Rz (128)).[4]

Zu Rz (113):

Der Prozess der Einheit zur Identifizierung von zu berichtenden Nachhaltigkeitsinformationen kann in die Würdigung von identifizierten falschen Darstellungen durch den Prüfer einfließen sowie in seine Würdigung, ob sie zweifelsfrei unbeachtlich sind.

Bei der Prüfung, ob die angewandten Kriterien geeignet sind, kann der Prüfer feststellen, dass Kriterien vage sind und eine Manipulation der Nachhaltigkeitsinformationen erlauben, womit die Kriterien für die Auftragsumstände nicht geeignet sind. Sind die Kriterien geeignet, aber hat das Management die Kriterien absichtlich nicht angemessen angewandt, kann das ein Anzeichen für eine falsche Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen sein.

Bei im weiteren Verlauf der Prüfung identifizierten falschen Darstellungen kann der Prüfer auch würdigen, ob sich kumulierte falsche Darstellungen auf Kontrollmängel beziehen. Insbesondere kann der Prüfer würdigen, ob Art oder Umfang der kumulierten falschen Darstellungen zur Notwendigkeit führen, das Verständnis des Prüfers von dem für die Aufstellung der Nachhaltigkeitsinformationen relevanten IKS der Einheit zu aktualisieren.

Der Prüfer hat festzustellen, ob es notwendig ist, die Vorgangsweise bei der Prüfung anzupassen, wenn die Art der identifizierten falschen Darstellungen und die Umstände ihres Vorkommens darauf hinweisen, dass andere falsche Darstellungen vorhanden sein könnten, die insgesamt mit den während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen wesentlich sein könnten, oder wenn die während der Prüfung kumulierten falschen Darstellungen insgesamt dazu führen können, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind (vgl. im Detail ISSA 5000, Abschnitt 4.14.).

Zu Rz (132):

Soweit die im UGB normierten Rede- und Berichtspflichten für einen Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfer nicht auch für den Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung gelten, entscheidet er nach pflichtgemäßem Ermessen, über welche wesentlichen Sachverhalte er zusätzlich zum Zusicherungsvermerk über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung zu berichten hat.

Wenn der Prüfer der Nachhaltigkeitsberichterstattung auch Abschlussprüfer der Einheit ist, sind die Redepflichten gemäß § 273 Abs. 2 UGB jedenfalls vollumfänglich zu beachten.

---

[4] Der Prüfer hat die ethische Anforderung zu erfüllen, nicht wissentlich mit falschen oder irreführenden Angaben in Verbindung gebracht zu werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (138):

Die finale Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsdokumentation nach dem Datum des Zusicherungsvermerks ist ein rein verwaltungstechnischer Prozess, der keinesfalls die Durchführung neuer Prüfungshandlungen oder das Ziehen neuer Schlussfolgerungen beinhalten darf. Während der finalen Zusammenstellung der Auftragsdokumentation können jedoch Änderungen in der Dokumentation vorgenommen werden, wenn sie bloß administrativer Natur sind. Beispiele für solche Änderungen sind:

a) Löschen oder Verwerfen von überholten Dokumenten,
b) Sortieren, Zusammentragen und Querverweisen von Arbeitspapieren,
c) Abzeichnen der Checklisten für den Abschluss des Aktenzusammenstellungsprozesses und
d) Dokumentation der Nachweise, die der Prüfer bereits vor dem Datum des Zusicherungsvermerks erhalten hat.

Zu Rz (146):

Abschnitt 7.7 des ESRS 1 sieht vor, dass bei der Angabe von Informationen über Strategien, Pläne und Maßnahmen eine bestimmte Information, die sich auf geistiges Eigentum, Know-how oder die Ergebnisse von Innovationen bezieht, weggelassen werden kann, obwohl sie für die Erreichung des Ziels einer nachhaltigkeitsbezogenen Angabepflicht relevant ist, wobei folgende Bedingungen erfüllt sein müssen:

a) Die Information ist in dem Sinne geheim, dass sie weder in ihrer Gesamtheit noch in der genauen Anordnung und Zusammensetzung ihrer Bestandteile den Personen in den Kreisen, die üblicherweise mit dieser Art von Informationen umgehen, allgemein bekannt oder ohne Weiteres zugänglich ist,
b) die Information ist von kommerziellem Wert, weil sie geheim ist, und
c) die Einheit hat angemessene Schritte unternommen, um sie geheim zu halten.

Wenn Einheiten Verschlusssachen oder vertrauliche Informationen oder eine bestimmte Information, die sich auf geistiges Eigentum, Know-how oder die Ergebnisse von Innovationen bezieht, weglassen, weil sie die genannten Kriterien erfüllen, so muss die Einheit der betreffenden Angabepflicht nachkommen, indem alle anderen Informationen angegeben werden. Die Einheit hat alle zumutbaren Anstrengungen zu unternehmen, um sicherzustellen, dass über das Weglassen der Verschlusssachen oder vertraulichen Informationen oder der spezifischen Information, die sich auf geistiges Eigentum, Know-how oder die Ergebnisse von Innovationen bezieht, hinaus die Gesamtrelevanz der betreffenden Angaben nicht beeinträchtigt wird.

Zu Rz (161):

Die Einholung folgender Nachweise kann den Prüfer bei der Entwicklung seines Verständnisses zur Bestimmung der wichtigsten Stakeholder unterstützen:

a) Businesspläne und Strategiedokumente
b) interne Nachhaltigkeitshandbücher
c) interne und externe Berichterstattung (z.B. Jahresabschlüsse, Budgets und Prognosen, Szenarioanalysen, Sitzungsprotokolle)
d) externe Kommunikation (z.B. Pressemitteilungen, sonstige klimabezogene Berichterstattung)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (177):

Beim XHTML-Format handelt es sich um eine textbasierte Auszeichnungssprache zur Strukturierung und Auszeichnung von Inhalten wie Texten, Bildern und Hyperlinks in Dokumenten, die als Websites in einem Webbrowser dargestellt werden. Inline XBRL (Kurzform: iXBRL) ist eine textbasierte Auszeichnungssprache, die XHTML um eine zusätzliche Auszeichnungssyntax erweitert, sodass zusätzliche Metainformationen in das XHTML-Dokument eingebunden werden können, mit denen eine geeignete Software (XBRL-Reporting-Software) die XHTML-formatierten Informationen in einen maschinenlesbaren iXBRL-Datensatz überführen kann.

Zu Rz (183):

Technische Gültigkeit bedeutet, dass eine die ESEF-Unterlagen enthaltende Datei hinsichtlich der Art ihrer Codierung und der Anordnung ihrer Daten derart ausgestaltet ist, dass eine Software die ESEF-Unterlagen fehlerfrei einlesen und weiterverarbeiten kann, d.h. dass die von der Einheit erstellte Datei die Vorgaben der ESEF-VO an die technische Spezifikation für derartige Dateien erfüllt. Zur Beurteilung der technischen Gültigkeit der ESEF-Unterlagen ist im Regelfall eine geeignete Validierungssoftware einzusetzen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Anlage: Muster für einen Zusicherungsvermerk über die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die kursiven Textteile in blauer Schrift gelten nicht, solange die Europäische Kommission die gemäß Artikel 29d B-RL notwendigen rechtlichen Bestimmungen im Rahmen der Delegierten Verordnung zur Anwendung eines elektronischen Berichtsformats noch nicht erlassen hat bzw. die diesbezüglichen Regulatory Technical Standards (RTS) noch nicht verfügbar sind.[5]

Zusicherungsvermerk

Wir haben eine Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit der in den [Konzern-]Lagebericht *[in der beigefügten digitalen Datei (bezeichnet als [Dateibezeichnung*])]* im Abschnitt [Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung der [Name der Gesellschaft] für das am [Stichtag] endende Geschäftsjahr durchgeführt.

Zusammenfassende Beurteilung auf Basis einer Prüfung mit begrenzter Zusicherung

Auf Grundlage unserer durchgeführten Prüfungshandlungen und der von uns erlangten Nachweise sind uns keine Sachverhalte bekanntgeworden, die uns zu der Annahme veranlassen, dass die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt [Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen mit den gesetzlichen Anforderungen übereinstimmt, einschließlich

- der Übereinstimmung mit den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (in der Folge ESRS),
- der Durchführung des Verfahrens zur Ermittlung von Informationen, über die nach den ESRS zu berichten ist (in der Folge „Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse“), und dessen Darstellung in der Angabe [Bezeichnung einfügen, muss IRO-1 gemäß ESRS 2 entsprechen], und
- der Einhaltung der Anforderungen an die Berichterstattung gemäß Artikel 8 der Taxonomie-Verordnung (EU) 2020/852 (in der Folge EU-Taxonomie-VO) *[sowie der*
- *Einhaltung der Anforderungen betreffend die Auszeichnung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat gemäß Artikel 3 der Delegierten Verordnung (EU) 2019/815 (in der Folge ESEF-VO)].*

Hinweis: Modifikationen der zusammenfassenden Beurteilung (Einschränkungen bzw. Versagungen aufgrund von Hemmnissen bzw. Einwendungen) können in Anlehnung an KFS/PG 13 bzw. ISAE 3000 formuliert werden.

Grundlage für die zusammenfassende Beurteilung

Wir haben unsere Prüfung mit begrenzter Sicherheit unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen und in Übereinstimmung mit den österreichischen berufsüblichen Grundsätzen zu sonstigen Prüfungen [optional: ‚die wesentliche Aussagen des International Standard on

[5] Das Consultation Paper on the RTS on the European Single Electronic Format (ESEF) for sustainability reporting and on the amendments to the RTS on the European Electronic Access Point (EEAP) der European Securities and Markets Authority (ESMA) wurde hierzu im Dezember 2024 veröffentlicht.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised)[6] (ausschreiben oder Fußnote) berücksichtigen,] und der ergänzenden Stellungnahme zu ausgewählten Fragen bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung durchgeführt. Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit sind die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit weniger umfangreich, sodass dementsprechend eine geringere Prüfungssicherheit gewonnen wird.

Unsere Verantwortlichkeiten nach diesen Vorschriften und Standards sind im Abschnitt „Verantwortlichkeiten des Prüfers der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung" dieses Zusicherungsvermerks weitergehend beschrieben.

Wir sind [von der Gesellschaft/vom Konzern] unabhängig in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften, und wir haben unsere sonstigen beruflichen Pflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt.

Unser Prüfungsbetrieb unterliegt den berufsrechtlichen sowie aufsichtsrechtlichen Bestimmungen, die im Wesentlichen den Anforderungen gemäß dem International Standard on Quality Management (ISQM) 1 entsprechen, und wendet ein umfassendes Qualitätsmanagementsystem an, einschließlich dokumentierter Richtlinien und Verfahren zur Einhaltung ethischer Anforderungen, professioneller Standards sowie geltender gesetzlicher und regulatorischer Anforderungen.

Wir sind der Auffassung, dass die von uns bis zum Datum dieses Zusicherungsvermerks erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere zusammenfassende Beurteilung zu diesem Datum zu dienen.

[Hervorhebung eines Sachverhalts

Wir weisen auf die Angaben in [Abschnitt in der Nachhaltigkeitserklärung] der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung hin, die … [Beschreibung einfügen]. Unsere zusammenfassende Beurteilung ist in diesem Zusammenhang nicht modifiziert.]

Hinweis: Vergleichsinformationen sind nicht von der Schlussfolgerung des Prüfers erfasst. Waren sie in den vorangegangenen Perioden nicht Gegenstand einer Prüfung, so hat der Prüfer dies in einem Absatz über sonstige Sachverhalte anzugeben.

[Sonstige Sachverhalte

[Fall 1: Vorjahr vorhanden, aber ungeprüft: [Pflichtangabe, sofern zutreffend]]
Die [konsolidierte] Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] der Gesellschaft für das am [Stichtag Vorjahr] endende Geschäftsjahr wurde weder von uns noch von einem anderen Prüfer geprüft.

[Fall 2: Vorjahr vorhanden, aber von einem anderen Prüfer geprüft: [Pflichtangabe, sofern zutreffend]]
Die [konsolidierte] Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] der Gesellschaft für das am [Stichtag Vorjahr] endende Geschäftsjahr wurde von einem anderen Prüfer geprüft, der am [Datum des Vorjahres-Zusicherungsvermerks] aufgrund einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit ein [uneingeschränktes/modifiziertes] Prüfungsurteil abgegeben hat.

[optionale Ergänzung]

[6] International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

In der [konsolidierten] Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] angeführte Vergleichsinformationen für das am [Stichtag Vorjahr] endende Geschäftsjahr waren nicht Gegenstand unserer Prüfung, und wir geben dazu keine Art der Zusicherung.]

Sonstige Informationen

Die gesetzlichen Vertreter sind für die sonstigen Informationen verantwortlich. Die sonstigen Informationen umfassen alle Informationen im [Jahresabschluss/Konzernabschluss] und im [Konzern-]Lagebericht [und im [Bezeichnung des Geschäftsberichts einfügen]], ausgenommen die [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung und unseren diesbezüglichen Zusicherungsvermerk.

Unsere zusammenfassende Beurteilung über die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung erstreckt sich nicht auf diese sonstigen Informationen, und wir geben dazu keine Art der Zusicherung.

Im Zusammenhang mit unserer Prüfung der in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung haben wir die Verantwortlichkeit, diese sonstigen Informationen zu lesen und dabei zu würdigen, ob die sonstigen Informationen wesentliche Unstimmigkeiten zur im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung oder zu unseren bei der Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit erlangten Kenntnissen aufweisen oder anderweitig wesentlich falsch dargestellt erscheinen. Falls wir auf der Grundlage der von uns zu den vor dem Datum dieses Zusicherungsvermerks erlangten sonstigen Informationen durchgeführten Arbeiten den Schluss ziehen, dass eine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen vorliegt, sind wir verpflichtet, über diese Tatsache zu berichten. Wir haben in diesem Zusammenhang nichts zu berichten.

Variante für den Fall, dass der Prüfer einen Teil der sonstigen Informationen vor dem Datum des Zusicherungsvermerks und weitere sonstige Informationen erst nach Erteilung des Zusicherungsvermerks erhält:

Die gesetzlichen Vertreter sind für die sonstigen Informationen verantwortlich. Die sonstigen Informationen umfassen alle Informationen im [Jahresabschluss/Konzernabschluss] und im [Konzern-]Lagebericht [und im [Bezeichnung des Geschäftsberichts einfügen]], ausgenommen die [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung und unseren diesbezüglichen Zusicherungsvermerk.

Den/Die [konkrete Bezeichnung des Berichts/der Berichte einfügen] haben wir vor dem Datum dieses Zusicherungsvermerks erhalten, die übrigen Teile des [Bezeichnung des Gesamtberichts] werden uns voraussichtlich nach diesem Datum zur Verfügung gestellt.

Unsere zusammenfassende Beurteilung über die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung erstreckt sich nicht auf diese sonstigen Informationen, und wir geben dazu keine Art der Zusicherung.

Im Zusammenhang mit unserer Prüfung der in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung haben wir die Verantwortlichkeit, diese sonstigen Informationen zu lesen und dabei zu würdigen, ob die sonstigen Informationen wesentliche Unstimmigkeiten zur im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konso-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

lidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung oder zu unseren bei der Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit erlangten Kenntnissen aufweisen oder anderweitig wesentlich falsch dargestellt erscheinen. Falls wir auf der Grundlage der von uns zu den vor dem Datum dieses Zusicherungsvermerks erlangten sonstigen Informationen durchgeführten Arbeiten den Schluss ziehen, dass eine wesentliche falsche Darstellung dieser sonstigen Informationen vorliegt, sind wir verpflichtet, über diese Tatsache zu berichten. Wir haben in diesem Zusammenhang nichts zu berichten.

Verantwortlichkeiten der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats/Prüfungsausschusses

Die gesetzlichen Vertreter sind für die Aufstellung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitserklärung einschließlich der Entwicklung und Durchführung des Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse gemäß den geltenden Anforderungen und Standards verantwortlich. Diese Verantwortlichkeit umfasst

- die Identifizierung der tatsächlichen und potenziellen Auswirkungen sowie der Risiken und Chancen im Zusammenhang mit Nachhaltigkeitsaspekten und die Beurteilung der Wesentlichkeit dieser Auswirkungen, Risiken und Chancen,
- die Aufstellung der in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen, einschließlich der Übereinstimmung mit den ESRS,
- die Aufnahme von Angaben in Übereinstimmung mit der EU-Taxonomie-VO in die [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie
- *[die Einhaltung der Anforderungen für die Auszeichnung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat gemäß der ESEF-VO und]*
- die Gestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung interner Kontrollen, die die gesetzlichen Vertreter als relevant erachten, um die Aufstellung einer in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist, und die Durchführung des Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse in Übereinstimmung mit den Anforderungen der ESRS zu ermöglichen.

Diese Verantwortlichkeit umfasst weiters die Auswahl und Anwendung geeigneter Methoden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und Schätzungen zu einzelnen Nachhaltigkeitsangaben, die unter den gegebenen Umständen angemessen sind.

Der Aufsichtsrat/Prüfungsausschuss ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses zur [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung, einschließlich des Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse *[und des Prozesses zur elektronischen Berichterstattung nach [§ 243b Abs. 10 / § 267a Abs. 11 UGB]*, sowie für die Prüfung der in den [Konzern-]Lagebericht aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitserklärung.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Inhärente Beschränkungen bei der Aufstellung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung

Hinweis: Unter Umständen ist dieser Abschnitt um weitere Beschränkungen zu ergänzen („Wie in [Abschnitt XX der Nachhaltigkeitsberichterstattung] dargestellt, … [Beschreibung aller wesentlichen inhärenten Beschränkungen, die mit der Messung oder Bewertung der Nachhaltigkeitsaspekte anhand der geltenden Kriterien verbunden sind]"). Die angeführten Fälle sind Beispiele für solche inhärenten Beschränkungen.

Bei der Berichterstattung über zukunftsgerichtete Informationen ist die Gesellschaft verpflichtet, diese Informationen auf der Grundlage offengelegter Annahmen über Ereignisse, die in der Zukunft eintreten könnten, sowie möglicher zukünftiger Maßnahmen [der Gesellschaft/des Konzerns] zu erstellen. Wahrscheinlich wird es zu Abweichungen kommen, da erwartete Ereignisse häufig nicht wie angenommen eintreten.

Bei der Festlegung der Angaben gemäß der EU-Taxonomie-VO sind die gesetzlichen Vertreter verpflichtet, unbestimmte Rechtsbegriffe auszulegen. Unbestimmte Rechtsbegriffe können, auch hinsichtlich der Rechtskonformität ihrer Auslegung, unterschiedlich ausgelegt werden und unterliegen dementsprechend Unsicherheiten.

Verantwortlichkeiten des Prüfers der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung

Unsere Ziele sind, begrenzte Sicherheit darüber zu erlangen, ob die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung einschließlich des darin dargestellten Verfahrens zur Wesentlichkeitsanalyse und der Berichterstattung nach der EU-Taxonomie-VO *[sowie der Auszeichnung in einem einheitlichen elektronischen Berichtsformat]* frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, und darüber einen Zusicherungsvermerk zu erstellen, der unsere zusammenfassende Beurteilung enthält. Falsche Darstellungen können aus dolosen Handlungen oder Irrtümern resultieren und werden als wesentlich angesehen, wenn von ihnen einzeln oder insgesamt vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die auf der Grundlage der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung getroffenen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen.

Während der gesamten Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung.

Zu unseren Verantwortlichkeiten gehören

- die Durchführung von risikobezogenen Prüfungshandlungen einschließlich der Erlangung eines Verständnisses von jenen Bestandteilen des internen Kontrollsystems, die für die Nachhaltigkeitsaspekte und die Aufstellung der Nachhaltigkeitsberichterstattung relevant sind, um Darstellungen zu identifizieren, bei denen es wahrscheinlich zu wesentlichen falschen Angaben kommt, sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern, jedoch nicht mit dem Ziel, eine zusammenfassende Beurteilung über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems [der Gesellschaft/des Konzerns] abzugeben, und
- die Entwicklung und Durchführung von Prüfungshandlungen bezogen auf Angaben in der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung, bei denen wesentliche falsche Darstellungen wahrscheinlich sind. Das Risiko, dass aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellungen nicht aufgedeckt werden, ist höher als ein aus Irrtümern resultierendes, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen oder das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

[• Im Hinblick auf unsere zusammenfassende Beurteilung zur Einhaltung der gesetzlichen Verpflichtung der Gesellschaft zur iXBRL-Auszeichnung der Nachhaltigkeitsberichterstattung gemäß der ESEF-VO identifizieren und bewerten wir die Risiken einer wesentlichen absichtlichen oder unbeabsichtigten Nichteinhaltung dieser ESEF-Anforderungen, planen Prüfungshandlungen als Reaktion auf diese Risiken, führen sie durch und erlangen Prüfungsnachweise, die ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unsere zusammenfassende Beurteilung zu dienen.]

Zusammenfassung der durchgeführten Arbeiten

Eine Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit erfordert die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Art, der Zeitpunkt und der Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen hängen von pflichtgemäßem Ermessen ab, einschließlich der Identifizierung von Angaben in der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung, bei denen wesentliche falsche Darstellungen auftreten können, sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern.

Bei der Durchführung unserer Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit in Bezug auf die in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt Nachhaltigkeitserklärung [oder: Bezeichnung einfügen] aufgenommene [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung gehen wir wie folgt vor:

Hinweis: Diese Liste ist anzupassen und ggf. um weitere Prüfungshandlungen zu ergänzen.

- Wir gewinnen ein Verständnis von den Verfahren der Gesellschaft, die für die Aufstellung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung relevant sind.
- Wir gewinnen ein Verständnis über das Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse und beurteilen, ob alle durch das Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse ermittelten relevanten Informationen in die [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung aufgenommen wurden.
- Wir beurteilen, ob die durch unsere Prüfungshandlungen erlangten Nachweise über die [von der Gesellschaft/im Konzern] implementierten Verfahren zur Wesentlichkeitsanalyse mit der Beschreibung in der Angabe IRO-1 gemäß ESRS 2 übereinstimmen.
- Wir beurteilen, ob die Struktur und die Darstellung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung im Einklang mit den gesetzlichen Anforderungen und den ESRS stehen.
- Wir führen Befragungen des relevanten Personals und analytische Prüfungshandlungen zu ausgewählten Angaben in der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung durch.
- [Wir führen, sofern es die Umstände nach prüferischem Ermessen erfordern, Vor-Ort-Besuche (Site Visits) bei ausgewählten Standorten durch.]
- Wir führen in Stichproben zu ausgewählten Angaben in der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung aussagebezogene Prüfungshandlungen durch.
- Wir erlangen Nachweise über die dargestellten Methoden zur Entwicklung von Schätzungen und zukunftsgerichteten Informationen.
- Wir erlangen ein Verständnis des Verfahrens zur Identifizierung taxonomiefähiger und taxonomiekonformer Wirtschaftstätigkeiten und zur Erstellung der entsprechenden Angaben in der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung.

[• Wir erheben, ob die [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung in Übereinstimmung mit den technischen Spezifikationen der ESEF-Anforderungen erstellt wurde.

- *Wir erheben, ob eine Auszeichnung der [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung vorgenommen wurde und ob sie mit den Anforderungen der ESEF-VO übereinstimmt.]*

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Auftragsverantwortlicher Wirtschaftsprüfer

Der für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer ist [Name].

[Ort]

[Datum]

[Firma des Auftragnehmers]

[qualifiziert elektronisch signiert]

Beilage[n]

[Konzern-]Lagebericht inklusive Nachhaltigkeitsberichterstattung [der Gesellschaft/des Konzerns], bezeichnet als [Nachhaltigkeitserklärung [Geschäftsjahr]] *[als digitale Datei „[Dateibezeichnung].zip“*]*

* Hashwert zur Identifikation der digitalen Datei (gemäß SHA-256): [64-bit-Wert angeben, z.B. ce5378d32ac4f76816e9f8420e9412970dff32902addd05142bdeaf84ee5439]

Optional als Fußnote oder Text einfügen: vgl. KFS/PE 28 Rz 125

[Die Veröffentlichung oder Weitergabe der in den [Konzern-]Lagebericht aufgenommenen Nachhaltigkeitserklärung mit unserem Zusicherungsvermerk darf nur in der von uns bestätigten Fassung und gemeinsam mit dem [Konzernabschluss/Jahresabschluss], den übrigen Teilen des [Konzern-]Lageberichts und dem von uns dazu erteilten Bestätigungsvermerk erfolgen. Dieser Zusicherungsvermerk bezieht sich ausschließlich auf die deutschsprachige und vollständige [konsolidierte] Nachhaltigkeitsberichterstattung im Kontext des [Konzern-]Lageberichts und des [Konzernabschlusses/Jahresabschlusses]. Für abweichende Fassungen sind die Vorschriften des § 281 Abs. 2 UGB zu beachten.]

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

[Abschnitt nur für den Fall der freiwilligen Prüfung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung]

[Haftungsbeschränkung und Veröffentlichung

Bei der Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung mit begrenzter Sicherheit handelt es sich um eine freiwillige Prüfung.

Diesen Zusicherungsvermerk erstatten wir auf der Grundlage des mit dem Auftraggeber geschlossenen Prüfungsvertrags, dem auch mit Wirkung gegenüber Dritten die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB 2018) zugrunde liegen. Diese können online auf der Internetseite der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen eingesehen werden (derzeit unter Berufsrecht / Mandatsverhältnis).

[alternativ]
Diesen Zusicherungsvermerk erstatten wir auf der Grundlage des mit dem Auftraggeber geschlossenen Prüfungsvertrags, dem auch mit Wirkung gegenüber Dritten die beigelegten Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB 2018) zugrunde liegen.]

Hinsichtlich unserer Verantwortlichkeit und Haftung aus dem Auftragsverhältnis gilt Punkt 7. der AAB 2018.

[optional, sofern entsprechend vereinbart]
Abweichend von Punkt 7. Abs. 2 der AAB 2018 ist unsere Haftung für grobe Fahrlässigkeit gegenüber [der Gesellschaft/dem Konzern] entsprechend den Größenmerkmalen der Gesellschaft unter Zugrundelegung der Größenklassen des § 221 UGB in Anwendung des der Größenklasse der Gesellschaft entsprechenden Haftungshöchstbetrages des § 275 Abs. 2 UGB mit dessen Hälfte begrenzt.[7]

[jedenfalls]
Der Zusicherungsvermerk über die Prüfung darf ausschließlich zusammen mit der in den [Konzern-]Lagebericht im Abschnitt [Bezeichnung einfügen] aufgenommenen [konsolidierten] Nachhaltigkeitsberichterstattung und nur in vollständiger und ungekürzter Form Dritten zugänglich gemacht werden.

[optional: Textpassage für Haftungsausschluss]
[Da unser Bericht ausschließlich im Auftrag und im Interesse [der Gesellschaft/des Konzerns] erstellt wird, bildet er keine Grundlage für ein allfälliges Vertrauen dritter Personen auf seinen Inhalt. Ansprüche dritter Personen können daher daraus nicht abgeleitet werden.]

[optional: Textpassage für Geltung des Mitverschuldenseinwands]
[Da es sich bei gegenständlichem Auftrag um keine gesetzliche Pflichtprüfung handelt, ist vereinbarungsgemäß im Haftungsfall ein allfälliges Mitverschulden der geprüften Gesellschaft, ihrer gesetzlichen Vertreter und Erfüllungsgehilfen zu berücksichtigen. Dieses führt zur Schadensteilung und kürzt daher jeden allfälligen Ersatzanspruch gegenüber uns entsprechend.]]

[7] Für Banken (§ 62a BWG) und Versicherungsunternehmen (§ 266 VAG) entsprechend anzupassen.