

Fragen und Antworten: Zur verspäteten Umsetzung der CSRD (F & A zur verspäteten Umsetzung der CSRD)

Stand: 16.12.2024¹

1.	Vorbemerkungen.....	3
2.	Fragen und Antworten zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung der Unternehmen	4
2.1.	Fragen und Antworten zum anzuwendenden Rechtsrahmen	4
2.1.1.	Welcher Rechtsrahmen ist für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 anzuwenden?	4
2.1.2.	Ist in den Fällen, in denen Vorschriften des HGB die Aufstellung eines Konzernlageberichts „im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU“ fordern, die Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD zugrunde zu legen?	5
2.2.	Fragen und Antworten zum Soll-Objekt der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung	5
2.2.1.	Sind berichtende (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in Deutschland verpflichtet, den ersten Satz der ESRS als Rahmenwerk für die Erstellung ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung anzuwenden?	5
2.2.2.	Welche Optionen für die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung haben berichtspflichtige (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in Deutschland?	6
2.2.3.	Werden durch die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Option 1 automatisch sämtliche Anforderungen an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erfüllt?.....	7
2.2.4.	Können durch die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 sämtliche Anforderungen an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erfüllt werden?	9
2.2.5.	Welche Anforderungen bestehen im Hinblick auf die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 und welche Angaben hat das berichtende Unternehmen in seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 aufzunehmen?	9
2.2.6.	Welche Angaben hat das berichtende Unternehmen in seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 3 aufzunehmen?	10
2.2.7.	Muss die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung verpflichtend im (Konzern-)Lagebericht verortet werden?	10
2.2.8.	Muss die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 1 als „(Konzern-)Nachhaltigkeitserklärung“ bezeichnet werden?	11

¹ Vorbereitet von den Arbeitskreisen „CSR Reporting“, „HGB-Rechnungslegung“, „Vertragsgestaltung“ und „Vermerke“ sowie den Arbeitsgruppen „CSRD und ESRS“, „CSRD und ESRS im Finanzsektor“ und „Auftrag zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) und vom Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAB) am 16.12.2024.

2.3.	Fragen und Antworten zu den Befreiungsregelungen der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung	11
2.3.1.	Kann ein Mutterunternehmen, das gemäß § 289b HGB zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Einzelrechtsträgerebene verpflichtet ist, dieser Pflicht durch seine eigene nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nachkommen (sog. „Selbsterfüllung“)?	11
2.3.2.	Kann eine nach Option 1 oder Option 2 erstellte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung eines deutschen Mutterunternehmens für ein deutsches Tochterunternehmen befreiende Wirkung i.S. des § 289b Abs. 2 HGB entfalten?	13
2.3.3.	Kann ein Konzernnachhaltigkeitsbericht eines Mutterunternehmens, das aufgrund der nationalen Umsetzung der CSRD in seinem Sitzland bereits zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung unter Anwendung der ESRS verpflichtet ist, für ein deutsches Tochterunternehmen befreiende Wirkung i.S. des § 289b Abs. 2 HGB entfalten?	14
2.4.	Fragen und Antworten zu weiteren Berichtspflichten	15
2.4.1.	Sind (Mutter-)Unternehmen bereits für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 zur Angabe ihrer wichtigsten immateriellen Ressourcen im (Konzern-)Lagebericht verpflichtet?.....	15
2.4.2.	Sind (Mutter-)Unternehmen bereits für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 aufgrund ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung von der Pflicht zur Angabe ihrer bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren befreit?	16
3.	Fragen und Antworten zum Auftrag zur Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung	16
3.1.	Erfolgt die Beauftragung einer freiwilligen Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung durch den Aufsichtsrat oder den Vorstand?	16
3.2.	Kann eine freiwillige Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter Anpassung des bereits bestehenden Auftragsbestätigungsschreibens erfolgen?.....	17
3.3.	Ist die Kündigung eines bereits geschlossenen Prüfungsvertrags möglich?	17
4.	Fragen zur Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung	18
4.1.	Wie geht der Prüfer mit einer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung um, die unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS erstellt ist?.....	18
4.2.	Welche Prüfungsleistungen fallen nicht unter den Fee Cap?.....	18
5.	Fragen und Antworten zur Berichterstattung des Prüfers der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung	19
5.1.	Einleitung	19
5.2.	Formulierungsbeispiel für einen uneingeschränkten Prüfungsvermerk über die Prüfung einer Konzernnachhaltigkeitserklärung, die gleichzeitig die Anforderungen an die nach §§ 315b und 315c HGB aufgestellte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung erfüllt, eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB, außerhalb der Abschlussprüfung.....	20
5.3.	Formulierungsbeispiele für Prüfungsvermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung unter teilweiser Anwendung der ESRS außerhalb der Abschlussprüfung.....	25

5.3.1.	Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung unter teilweiser Anwendung der ESRS	25
5.3.2.	Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung außerhalb der Abschlussprüfung unter teilweiser Anwendung der ESRS	31
5.4.	Formulierungsbeispiele für Vermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung	37
5.4.1.	Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung	37
5.4.2.	Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung	41

1. Vorbemerkungen

Gemäß Artikel 5 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD) müssen die EU-Mitgliedstaaten die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft setzen, um den Artikeln 1 bis 3 der CSRD (Änderung der Richtlinie 2013/34/EU (Bilanzrichtlinie), Änderung der Richtlinie 2004/109/EG (Transparenzrichtlinie), Änderung der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie)) spätestens bis zum 06.07.2024 nachzukommen. Bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung dieses Fragen-und-Antworten-Papiers ist eine Umsetzung der genannten Änderungen in das deutsche Recht nicht erfolgt.

Dem vorliegenden Fragen-und-Antworten-Papier liegt die Prämisse zugrunde, dass das Gesetzgebungsverfahren zum sog. CSRD-Umsetzungsgesetz (CSRD-UmsG) nicht bis zum 31.12.2024 abgeschlossen und das Gesetz damit nicht vor dem Jahresende 2024 in Kraft getreten sein wird.

Das Fragen-und-Antworten-Papier behandelt vor diesem Hintergrund Fragen im Zusammenhang mit einem Nicht-Inkrafttreten eines CSRD-UmsG bis 31.12.2024 im Hinblick auf die nachhaltigkeitsbezogenen Berichtspflichten von Unternehmen für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 und die Prüfung der entsprechenden Berichte. Dem Fragen-und-Antworten-Papier liegt das IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024² zugrunde.

² IDW, Auswirkungen einer nicht bis zum 31.12.2024 erfolgenden Umsetzung der CSRD in deutsches Recht auf die Pflicht zur ESG-Berichterstattung für 2024 und 2025 und deren Prüfung, abrufbar unter: <https://www.idw.de/IDW/Medien/Arbeitshilfen-oeffentlich/Support-Dokumente-oeffentlich/IDW-Mitgliederrundschreiben-CSRD-241114b.pdf> (letzter Abruf: 16.12.2024).

Die nachfolgenden Antworten geben die vorläufige Auffassung des IDW zu ausgewählten Fragen nach dem aktuellen Diskussionsstand wieder. Das Fragen-und-Antworten-Papier wird ggf. bei Bedarf aktualisiert und um weitere Fragen und Antworten ergänzt.

Der Begriff „nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung“ wird in diesem Fragen-und-Antworten-Papier als Oberbegriff für die „nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung“ (§ 289b Abs. 1 bzw. § 315b Abs. 1 HGB) und den „gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht“ (§ 289b Abs. 3 bzw. § 315b Abs. 3 HGB) verwendet. In den nachfolgenden Fragen und Antworten wird teilweise auf verschiedene Optionen der Berichterstattung Bezug genommen. Diese Optionen werden in der Antwort zu Frage 2.2.2 näher erläutert.

Die folgende Tabelle enthält eine Übersicht der in diesem Fragen-und-Antworten-Papier verwendeten Bezeichnungen europäischer Rechtsakte:

Verwendete Bezeichnung	Europäischer Rechtsakt
Abschlussprüferrichtlinie	Richtlinie 2006/43/EG
Abschlussprüferverordnung	Verordnung (EU) Nr. 537/2014
Bilanzrichtlinie	Richtlinie 2013/34/EU
CSRD	Richtlinie (EU) 2022/2464
(erster Satz der) ESRS	Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772
Taxonomie-Verordnung	Verordnung (EU) 2020/852
Transparenzrichtlinie	Richtlinie 2004/109/EG

2. Fragen und Antworten zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung der Unternehmen

2.1. Fragen und Antworten zum anzuwendenden Rechtsrahmen

2.1.1. Welcher Rechtsrahmen ist für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 anzuwenden?

Wie im IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024 dargelegt, gilt Folgendes:

„Sofern das Gesetzgebungsverfahren zum sog. CSRD-Umsetzungsgesetz (CSRD-UmsG) nicht bis zum 31.12.2024 abgeschlossen wird und das Gesetz damit nicht bis Jahresende 2024 in Kraft tritt, ist der gegenwärtige, durch das CSR-RUG aus 2017 geschaffene Rechtsrahmen zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattungspflicht für 2024 weiterhin gültig.“

2.1.2. Ist in den Fällen, in denen Vorschriften des HGB die Aufstellung eines Konzernlageberichts „im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU“ fordern, die Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD zugrunde zu legen?

Nein.

Für Zwecke der Befreiung deutscher Tochterunternehmen von bestimmten rechnungslegungsbezogenen Pflichten fordern verschiedene Vorschriften des HGB die Aufstellung eines Konzernlageberichts „im Einklang mit der Richtlinie 2013/34/EU“ (bspw. § 289b Abs. 2 Satz 1, § 291 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 315b Abs. 2 Satz 1 HGB).

Die in diesen und vergleichbaren HGB-Vorschriften verwendeten *Kurzzitate* der Bilanzrichtlinie verdeutlichen (bei der Bilanzrichtlinie als EU-Rechtsakt) eine statische Verweisung, da bei der erstmaligen Referenzierung im HGB auf die Bilanzrichtlinie in § 264 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a HGB das *Vollzitat ohne einen Zusatz* „in der jeweils geltenden Fassung“ verwendet wird.³

Das Vollzitat in § 264 Abs. 3 HGB lautet wie folgt: „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 (ABl. L 182 vom 29.6.2013, S. 19), die zuletzt durch die Richtlinie (EU) 2021/2101 (ABl. L 429 vom 1.12.2021, S. 1) geändert worden ist“.

Somit ist für die Beurteilung, ob ein befreiender Konzernlagebericht im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt ist, die Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021 (d.h. in einer Fassung vor Inkrafttreten der CSRD) zugrunde zu legen.

2.2. Fragen und Antworten zum Soll-Objekt der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung

2.2.1. Sind berichtende (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in Deutschland verpflichtet, den ersten Satz der ESRS als Rahmenwerk für die Erstellung ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung anzuwenden?

Nein.

Wie im IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024 dargelegt, gilt Folgendes:

„Ungeachtet des Umstands, dass der erste Satz der ESRS mittels einer delegierten EU-Verordnung in EU-Recht übernommen worden ist, besteht für das Geschäftsjahr 2024 (unter der

³ Vgl. BMJ, Handbuch der Rechtsförmlichkeit, Teil B, Kapitel 4.1, Rn. 240, abrufbar unter: https://hdr.bmj.de/page_b.4.html (letzter Abruf: 16.12.2024).

Annahme, dass ein CSRD-UmsG nicht spätestens am 31.12.2024 in Kraft tritt) für deutsche Unternehmen, die de lege lata zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung verpflichtet sind, keine Pflicht, diese Berichterstattung unter Zugrundelegung dieser ESRS zu erstellen. Denn hierfür fehlen im deutschen Recht den §§ 289c Abs. 6, 315c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 HGB i.d.F. des RegE eines CSRD-UmsG entsprechende nationale, bis zum Abschlussstichtag in Kraft getretene Vorgaben.“

2.2.2. Welche Optionen für die nichtfinanzielle (Konzern-) Berichterstattung haben berichtspflichtige (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in Deutschland?

Wie im IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024 dargelegt, gilt Folgendes:

„[Von der Frage der verpflichtenden Anwendung der ESRS als Rahmenwerk] zu trennen ist die Frage, ob die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für 2024 gestützt auf § 289d Satz 1 bzw. § 315c Abs. 3 i.V.m. § 289d Satz 1 HGB unter Zugrundelegung des ersten Satzes der ESRS erstellt werden darf. Gemäß den genannten Vorschriften kann die berichtspflichtige Gesellschaft für die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung u.a. europäische Rahmenwerke nutzen. Aufgrund ihrer Übernahme in EU-Recht sind die ESRS als allgemein anerkannte Rahmenwerke anzusehen. Nach Auffassung des IDW darf die Ausfüllung der Berichtspflichten nach den §§ 289b f., 315b f. HGB für 2024 unter Zugrundelegung des ersten Satzes der ESRS erfolgen. Auch eine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für 2024 unter Zugrundelegung nur eines Teils des ersten Satzes der ESRS ist nach Auffassung des IDW zulässig. Selbst eine nur teilweise Anwendung eines bestimmten ESRS wird vom IDW als zulässig angesehen. Beides steht allerdings unter der Voraussetzung, dass die berichtspflichtige Gesellschaft die im Einzelnen zugrunde gelegten ESRS bzw. die Berichtsinhalte der nur teilweise zugrunde gelegten ESRS in ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Maßgabe von § 289d Satz 2 bzw. § 315c Abs. 3 i.V.m. § 289d Satz 2 HGB eindeutig bezeichnet. Insgesamt sind die bestehenden handelsrechtlichen Berichtspflichten nach §§ 289c, 315c HGB zu erfüllen.“

Diesen Ausführungen folgend ergeben sich folgende mögliche Optionen für die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024:

- **Option 1:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk,
- **Option 2:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (siehe hierzu Antwort zu Frage 2.2.5),
- **Option 3:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung ohne Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (siehe hierzu Antwort zu Frage 2.2.6).

In der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung ist anzugeben, ob das berichtende (Mutter-)Unternehmen für die Erstellung ein Rahmenwerk genutzt hat und, wenn dies der Fall ist,

welches Rahmenwerk genutzt wurde, sowie andernfalls, warum kein Rahmenwerk genutzt wurde (§ 289d Satz 2 bzw. § 315c Abs. 3 i.V.m. § 289d Satz 2 HGB).

Neben den ESRS (oder Teilen dieser) können auch weitere (Teile von) Rahmenwerke(n) bei der Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung angewendet werden.

2.2.3. Werden durch die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Option 1 automatisch sämtliche Anforderungen an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erfüllt?

Durch die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 1) kann kein Automatismus dergestalt abgeleitet werden, dass hierdurch sämtliche Anforderungen an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erfüllt werden. Auch bei Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter Anwendung der ESRS als Rahmenwerk sind alle Anforderungen zum Inhalt der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung des HGB i.d.F. des CSR-RUG (im Folgenden nur kurz: CSR-RUG) zu erfüllen (vgl. auch DRS 20.299).

Die Erfüllung der Anforderungen des CSR-RUG ist im Einzelfall – insbesondere anhand folgender Erwägungen⁴ – zu beurteilen.

Wesentlichkeitsanalyse

Das CSR-RUG und die CSRD bzw. die ESRS verfolgen einen unterschiedlichen Ansatz im Hinblick auf die Wesentlichkeitsanalyse.

Gemäß § 289c Abs. 3 Satz 1 (i.V.m. § 315c Abs. 1 und 2) HGB sind zu den in § 289c Abs. 2 HGB genannten Aspekten jeweils diejenigen Angaben zu machen, die für das Verständnis des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses, der Lage des berichtenden Unternehmens (bzw. des Konzerns) sowie der Auswirkungen seiner Tätigkeit auf die Aspekte erforderlich sind. Somit sind nach dem CSR-RUG nur jene Angaben berichtspflichtig, die für das Verständnis von Lage und Entwicklung des berichtenden Unternehmens (bzw. des Konzerns) und zugleich („sowie“) für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftstätigkeit auf nichtfinanzielle Belange erforderlich sind (vgl. BT-Drs. 18/9982, S. 48 f.). Hingegen ist gemäß ESRS 1.28 ein Nachhaltigkeitsaspekt „wesentlich“, wenn er die Kriterien für die Wesentlichkeit der Auswirkungen *oder* für die finanzielle Wesentlichkeit *oder* für beide erfüllt (sog. „doppelte Wesentlichkeit“).

⁴ Der Gemeinsame Fachausschuss (GFA) des DRSC hat in seiner Sitzung am 12.12.2024 diskutiert, ob und falls ja unter welchen Bedingungen der erste Satz der ESRS als Rahmenwerk i.S. des § 289d HGB genutzt werden kann, um eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung gemäß §§ 289b ff., 315b f. HGB zu erstellen. Die Sitzungsunterlagen sind unter folgendem Link abrufbar: <https://www.drsc.de/termine/sitzung-gfa-4/> (letzter Abruf: 16.12.2024).

Da das dargestellte Konzept der doppelten Wesentlichkeit der ESRS über die Anforderungen des CSR-RUG hinausgeht, kann i.d.R. davon ausgegangen werden, dass eine unter vollständiger Anwendung der ESRS erstellte nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung die Anforderungen des CSR-RUG an das Wesentlichkeitskonzept (über-)erfüllt.

Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass gemäß ESRS für unwesentliche Nachhaltigkeitsaspekte keine Angaben zu Konzepten, Maßnahmen, Zielen und Kennzahlen gemacht zu werden brauchen. Daher ist zu beachten, dass für den Fall, dass ein in § 289c Abs. 2 HGB genannter Aspekt gemäß ESRS 1.28 als unwesentlich bewertet wurde, zumindest die nach § 289c Abs. 3 Nr. 1 und 2 HGB geforderten Angaben zu Konzepten und Ergebnissen bzw. die nach § 289c Abs. 4 HGB geforderte Angabe zum Fehlen eines Konzeptes gemacht werden. Solche nicht nach den ESRS geforderten Angaben sind durch das berichtende (Mutter-)Unternehmen nach den Anforderungen des ESRS 1.114 unter angemessener Bezugnahme auf das CSR-RUG als einschlägige Rechtsvorschrift eindeutig zu kennzeichnen.

Aufnahme von Informationen mittels Verweises (ESRS 1.119 ff.)

Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen (ESRS 1.120) können gemäß ESRS 1.119 Informationen, die gemäß einer Angabepflicht eines ESRS vorgeschrieben sind, einschließlich eines spezifischen, in einer Angabepflicht vorgeschriebenen Datenpunkts, in die Nachhaltigkeitserklärung aufgenommen werden, indem auf Folgendes verwiesen wird:

- a. einen anderen Abschnitt des Lageberichts,
- b. den Abschluss,
- c. den Corporate-Governance-Bericht (falls nicht Teil des Lageberichts),
- d. den nach der Richtlinie 2007/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (sog. Aktionärsrechterichtlinie) vorgeschriebenen Vergütungsbericht,
- e. das einheitliche Registrierungsformular gemäß Artikel 9 der Verordnung (EU) 2017/1129 (sog. EU-Prospektverordnung) und
- f. Offenlegungen gemäß der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates (Offenlegungen nach Säule 3).

Demgegenüber ist nach CSR-RUG die Aufnahme von Informationen mittels Verweises in eine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nur durch den Verweis auf im (Konzern-)Lagebericht (einschließlich der Erklärung zur Unternehmensführung nach § 289f HGB; vgl. BT-Drs. 18/9982, S. 47) enthaltene Informationen zulässig (vgl. DRS 20.243 f. bzw. DRS 20.256). Somit dürfen die nach CSR-RUG in die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung aufzunehmenden Informationen nur mittels Verweises auf den Lagebericht einschließlich der Erklärung zur Unternehmensführung aufgenommen werden.

Übergangsbestimmungen der ESRS⁵

Gemäß der Übergangsvorschrift des Abschnitts 10.3 des ESRS 1 in Bezug auf Abschnitt 7.1 „Darstellung von Vergleichsinformationen“ ist das berichtende Unternehmen im ersten Jahr der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung im Rahmen der ESRS nicht verpflichtet, Vergleichsinformationen für alle für den laufenden Zeitraum angegebenen quantitativen Kennzahlen, Geldbeträge und – wenn es für das Verständnis der Nachhaltigkeitserklärung des laufenden Zeitraums relevant ist – auch für beschreibende Angaben anzugeben (vgl. ESRS 1.136). Da sich aus den Anforderungen des CSR-RUG an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung keine Pflicht zur Angabe von Vorjahresvergleichsinformationen ergibt, steht die Nutzung der Übergangsvorschrift des ESRS 1 Abschnitt 10.3 den Anforderungen des CSR-RUG an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nicht entgegen.⁶

ESRS 1 Anlage C „Liste der schrittweise eingeführten Angabepflichten“ enthält Bestimmungen für schrittweise eingeführte Angabepflichten oder Datenpunkte der Angabepflichten in ESRS, die im ersten Jahr bzw. in den ersten Jahren der Erstellung der Nachhaltigkeitserklärung im Rahmen der ESRS ausgelassen werden können oder nicht anwendbar sind (ESRS 1.137). Wird von den Übergangsbestimmungen des ESRS 1 Anlage C Gebrauch gemacht, ist von den berichtenden (Mutter-)Unternehmen im Einzelfall zu beurteilen, ob durch die Inanspruchnahme der Übergangsbestimmungen Angaben, die nach den Anforderungen des CSR-RUG an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung zu berichten sind, ausgelassen wurden.

2.2.4. Können durch die Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 sämtliche Anforderungen an die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erfüllt werden?

Die Erfüllung der Anforderungen des CSR-RUG ist für den Einzelfall – anhand der in der Antwort zu Frage 2.2.3 ausgeführten Erwägungen – zu beurteilen.

2.2.5. Welche Anforderungen bestehen im Hinblick auf die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 und welche Angaben hat das berichtende Unternehmen in seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 aufzunehmen?

Erstellt das berichtende (Mutter-)Unternehmen die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 2), sind die Allgemeinen Anforderungen des ESRS 1 (bspw. im Hinblick auf die „Qualitative Merkmale

⁵ Im Hinblick auf die Übergangsbestimmungen der ESRS wird auch auf den Modul-Entwurf ESRS 1-M3.1 des *IDW RS FAB 100: ESRS-Modulverlautbarung* verwiesen.

⁶ Wesentliche Veränderungen der bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren gegenüber dem Vorjahr sind davon unberührt im Wirtschaftsbericht des (Konzern-)Lageberichts darzustellen und zu erläutern (DRS 20.113, 284).

von Informationen“; vgl. ESRS 1.19) zu beachten. Die berichtspflichtigen Informationen sind mittels der doppelten Wesentlichkeitsanalyse des ESRS 1 zu bestimmen.

Im Unterschied zur Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 1), ist es dem berichtenden (Mutter-)Unternehmen bei Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 2) möglich, einzelne – nach dem Ergebnis der doppelten Wesentlichkeitsanalyse – berichtspflichtige Informationen nicht in seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung aufzunehmen. Darüber hinaus ist es dem berichtenden (Mutter-)Unternehmen bei Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach Option 2 auch möglich, formelle Anforderungen des ESRS 1 (bspw. die verpflichtende Verortung im Lagebericht gemäß ESRS 1.110; siehe auch Antwort zu Frage 2.2.7) nicht zu beachten. Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nicht im Einklang mit den Anforderungen des CSR-RUG steht.

Über den Umstand, dass nach dem Ergebnis der doppelten Wesentlichkeitsanalyse berichtspflichtige Informationen nicht in die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung aufgenommen wurden oder formelle Anforderungen des ESRS 1 nicht beachtet wurden, ist seitens des berichtenden (Mutter-)Unternehmens Transparenz – unter Nennung der nicht aufgenommenen wesentlichen Informationen – herzustellen. Durch diese transparente Darstellung ist zu gewährleisten, dass nicht der Eindruck erweckt wird, dass die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 1) erstellt wurde.

2.2.6. Welche Angaben hat das berichtende Unternehmen in seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 3 aufzunehmen?

Erstellt das berichtende (Mutter-)Unternehmen die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung ohne Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 3), ist es dennoch zulässig, einzelne Angabepflichten oder Datenpunkte aus den ESRS anzugeben. In diesem Fall darf das berichtende (Mutter-)Unternehmen nicht angeben, dass es seine nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter „teilweiser Anwendung der ESRS“ erstellt hat. Es ist zu gewährleisten, dass nicht der Eindruck erweckt wird, dass die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger (Option 1) oder teilweiser Anwendung (Option 2) des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk erstellt wurde.

2.2.7. Muss die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung verpflichtend im (Konzern-)Lagebericht verortet werden?

Nein.

Gemäß § 289b Abs. 3 (bzw. § 315b Abs. 3) HGB ist ein (Mutter-)Unternehmen von der Pflicht zur Erweiterung des (Konzern-)Lageberichts um eine nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung befreit, wenn es einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht außerhalb des (Konzern-)Lageberichts veröffentlicht, der die in § 289b Abs. 3 HGB (§ 315b Abs. 3 HGB) genannten Anforderungen erfüllt.

Aufgrund des (hier unterstellten) Nicht-Inkrafttretens eines CSRD-UmsG bis zum 31.12.2024 erfolgte (bislang) keine nationale Umsetzung der Regelungen der Artikel 19a Abs. 1 Unterabs. 2 bzw. Artikel 29a Abs. 1 Unterabs. 2 der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD, wonach die Angaben der Nachhaltigkeitsberichterstattung im (konsolidierten) Lagebericht mittels eines dafür vorgesehenen Abschnitts klar erkennbar sein müssen.

Wird die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk erstellt (Option 1), ist ESRS 1.110 zu beachten, wonach die Informationen in einem eigenen Abschnitt des Lageberichts aufgeführt werden müssen.

2.2.8. Muss die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung nach Option 1 als „(Konzern-)Nachhaltigkeitserklärung“ bezeichnet werden?

Eine zur Erfüllung der gesetzlichen Pflichten zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung gemäß § 289b bzw. § 315b HGB erstellte Berichterstattung ist auch als solche kenntlich zu machen, z.B. durch eine entsprechende Kapitelbezeichnung im (Konzern-)Lagebericht.

Erstellt ein (Mutter-)Unternehmen die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 1), ist dieser Bericht (zumindest in der Überschrift) gemäß ESRS 1.110 auch als „(Konzern-)Nachhaltigkeitserklärung“ zu bezeichnen – entweder zusätzlich zur Bezeichnung als „nichtfinanzielle (Konzern-)Erklärung“ („Doppelbezeichnung“) oder als alleinige Kapitelbezeichnung, wenn klar und deutlich angegeben wird, dass auch die Angaben nach § 289c bzw. § 315c HGB enthalten sind. In Betracht kommt auch eine Bezeichnung als „(Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht“, wenn klar und deutlich angegeben wird, dass dieser die Angaben nach § 289c bzw. § 315c HGB sowie die Nachhaltigkeitserklärung i.S. der ESRS umfasst.

2.3. Fragen und Antworten zu den Befreiungsregelungen der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung

2.3.1. Kann ein Mutterunternehmen, das gemäß § 289b HGB zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Einzelrechtsträgerebene verpflichtet ist, dieser Pflicht durch seine eigene nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nachkommen (sog. „Selbsterfüllung“)?

Nein.

Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB ist ein nach § 289b Abs. 1 HGB zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtetes Unternehmen unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von dieser Pflicht befreit, wenn es in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und dieser Konzernlagebericht nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält. Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 2 HGB gilt Satz 1 entsprechend, wenn das Mutterunternehmen i.S. von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Abs. 3 HGB oder nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie erstellt und öffentlich zugänglich macht. Da die Inanspruchnahme der Befreiungsregelungen nach § 289b Abs. 2 HGB die Möglichkeit des beherrschenden Einflusses des Mutterunternehmens auf das zu befreiende Tochterunternehmen voraussetzt (vgl. BT-Drs. 18/9982, S. 44), ist eine sog. „Selbsterfüllung“ der Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung auf Ebene des Einzelrechtsträgers durch die eigene nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nicht möglich (vgl. auch Kliem/Schäfer/Schönberger, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 14. Aufl., § 289b HGB, Rn. 32).

Aufgrund des (hier unterstellten) Nicht-Inkrafttretens eines CSRD-UmsG bis zum 31.12.2024 erfolgte (bislang) keine nationale Umsetzung der Regelungen des Artikels 29a Abs. 7 der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD, wonach im Gegensatz zum Rechtsrahmen des CSR-RUG davon ausgegangen wird, dass die Anforderungen nach Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 3 und Artikel 19a erfüllt sind, wenn ein Mutterunternehmen die Anforderungen nach Artikel 29a Abs. 1 bis 5 erfüllt (sog. „Selbsterfüllung“). Somit ist gemäß den Anforderungen des CSR-RUG ein Mutterunternehmen, welches die Tatbestandsvoraussetzungen des § 289b Abs. 1 HGB erfüllt, auf der Ebene des Einzelrechtsträgers zur nichtfinanziellen Berichterstattung verpflichtet.

Das Mutterunternehmen kann dieser Pflicht auf Ebene des Einzelrechtsträgers zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach § 289b HGB *auch* dadurch nachkommen, dass es einen zusammengefassten Lagebericht nach § 315 Abs. 3 i.V.m. § 298 Abs. 2 HGB erstellt und in diesem die nichtfinanzielle Konzernklärung mit der nichtfinanziellen Erklärung des Mutterunternehmens als Einzelrechtsträger zusammenfasst (vgl. DRS 20.245).

Weiterhin kann das Mutterunternehmen der Pflicht auf Ebene des Einzelrechtsträgers zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach § 289b HGB *auch* dadurch nachkommen, dass es einen zusammengefassten gesonderten nichtfinanziellen Bericht erstellt und in diesem den gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht mit dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht des Mutterunternehmens als Einzelrechtsträger zusammenfasst (vgl. DRS 20.248).

In der zusammengefassten nichtfinanziellen Berichterstattung sind Informationen, die den Konzern betreffen, von denjenigen Informationen zu trennen, die sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen.

Erstellt das Mutterunternehmen seine zusammengefasste nichtfinanzielle Konzernklärung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk (Option 1), sind die Informationen, die sich nur auf das Mutterunternehmen beziehen und nicht aus den Anforderungen des ESRS 1 an den „Grad der Aufschlüsselung“ von Informationen resultieren (ESRS 1 Kapitel 3.7), durch das berichtende Mutterunternehmen nach den Anforderungen

des ESRS 1.114 unter angemessener Bezugnahme auf § 289b HGB i.d.F. des CSR-RUG als einschlägige Rechtsvorschrift eindeutig zu kennzeichnen.

2.3.2. Kann eine nach Option 1 oder Option 2 erstellte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung eines deutschen Mutterunternehmens für ein deutsches Tochterunternehmen befreiende Wirkung i.S. des § 289b Abs. 2 HGB entfalten?

Dies ist im Einzelfall – anhand folgender Erwägungen – zu beurteilen.

Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB ist ein nach § 289b Abs. 1 HGB berichtspflichtiges Unternehmen unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn

1. es in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und
2. der Konzernlagebericht nach Nr. 1 nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält.

Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 2 HGB gilt Satz 1 entsprechend, wenn das Mutterunternehmen i.S. von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Abs. 3 HGB oder nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie erstellt und öffentlich zugänglich macht.

Befreiung gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB: Einbeziehung in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens, der im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt wird

Wie in der Antwort zu Frage 2.1.2 ausgeführt, handelt es sich bei dem in § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB verwendeten Kurzzitat der Bilanzrichtlinie um einen statischen Verweis auf die Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021. Da ein deutsches Mutterunternehmen – wie auch das zu befreiende Tochterunternehmen – im Hinblick auf die (Konzern-)Lageberichterstattung dem aktuell geltenden Rechtsrahmen des HGB unterliegt, ist i.d.R. davon auszugehen, dass der vom deutschen Mutterunternehmen aufgestellte Konzernlagebericht im Einklang mit der Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021 steht.

Befreiung gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB: Anforderungen an die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung

Eine unter vollständiger (Option 1) oder teilweiser Anwendung (Option 2) des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk erstellter nichtfinanzieller Konzernbericht kann die Anforderungen des CSR-RUG an einen nichtfinanziellen Konzernbericht erfüllen. Im Hinblick auf die Beurteilung der Erfüllung der Anforderungen des CSR-RUG bei Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger (Option 1) bzw. teilweiser Anwendung (Option 2) des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk zu berücksichtigenden Erwägungen wird auf die Antworten zu den Fragen 2.2.3 und 2.2.4 verwiesen.

2.3.3. Kann ein Konzernnachhaltigkeitsbericht eines Mutterunternehmens, das aufgrund der nationalen Umsetzung der CSRD in seinem Sitzland bereits zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung unter Anwendung der ESRS verpflichtet ist, für ein deutsches Tochterunternehmen befreiende Wirkung i.S. des § 289b Abs. 2 HGB entfalten?

Dies ist im Einzelfall – anhand folgender Erwägungen – zu beurteilen.

Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB ist ein nach § 289b Abs. 1 HGB berichtspflichtiges Unternehmen unbeschadet anderer Befreiungsvorschriften von der Pflicht zur Erweiterung des Lageberichts um eine nichtfinanzielle Erklärung befreit, wenn

1. es in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens einbezogen ist und
2. der Konzernlagebericht nach Nr. 1 nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt wird und eine nichtfinanzielle Konzernklärung enthält.

Gemäß § 289b Abs. 2 Satz 2 HGB gilt Satz 1 entsprechend, wenn das Mutterunternehmen i.S. von Satz 1 einen gesonderten nichtfinanziellen Konzernbericht nach § 315b Abs. 3 HGB oder nach Maßgabe des nationalen Rechts eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats im Einklang mit der Bilanzrichtlinie erstellt und öffentlich zugänglich macht.

Befreiung gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB: Einbeziehung in den Konzernlagebericht eines Mutterunternehmens, der im Einklang mit der Bilanzrichtlinie aufgestellt wird

Wie in der Antwort zu Frage 2.1.2 ausgeführt, handelt es sich bei dem in § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB verwendeten Kurzzitat der Bilanzrichtlinie um einen statischen Verweis auf die Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021.

Der Wortlaut des § 289b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 HGB fordert die Aufstellung des gesamten Konzernlageberichts im Einklang mit (der genannten Fassung) der Bilanzrichtlinie. Somit wäre bei wörtlicher Auslegung dieser Vorschrift der Konzernlagebericht des Mutterunternehmens, das aufgrund der nationalen Umsetzung der CSRD in seinem Sitzland bereits zur Konzernnachhaltigkeitsberichterstattung unter Anwendung der ESRS verpflichtet ist, vollständig nach der Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021 aufzustellen.

Nach Sinn und Zweck der Regelung erscheint es jedoch sachgerecht, wenn für *Zwecke der Befreiung nach § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB*⁷ lediglich die nichtfinanzielle Konzernklärung den Anforderungen der Fassung der Bilanzrichtlinie vom 01.12.2021 genügt und der „restliche“ Konzernlagebericht hinter diesen Anforderungen zurückbleiben darf, da sonst die Befreiungsvoraussetzungen nach § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB deutlich umfangreicher als nach § 289b

⁷ Die Ausführungen gelten lediglich für die Befreiung von der Pflicht zur nichtfinanziellen Berichterstattung nach § 289b Abs. 2 Satz 1 HGB und nicht im Hinblick auf etwaige Erleichterungen im Rahmen der Finanzberichterstattung (z.B. nach §§ 264 Abs. 3 oder 291 HGB).

Abs. 2 Satz 2 HGB wären (vgl. auch Kliem/Schäfer/Schönberger, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 14. Aufl., § 289b HGB, Rn. 35).

Befreiung gemäß § 289b Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB: Anforderungen an die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung

Ein unter verpflichtender Anwendung der ESRS aufgestellter Konzernnachhaltigkeitsbericht als Teil des Konzernlageberichts kann die Anforderungen des CSR-RUG an eine nichtfinanzielle Konzernberichterstattung erfüllen. Im Hinblick auf die für die Beurteilung der Erfüllung der Anforderungen des CSR-RUG zu berücksichtigenden Erwägungen wird auf die Antwort zu Frage 2.2.3 verwiesen.

2.4. Fragen und Antworten zu weiteren Berichtspflichten

2.4.1. Sind (Mutter-)Unternehmen bereits für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 zur Angabe ihrer wichtigsten immateriellen Ressourcen im (Konzern-)Lagebericht verpflichtet?

Nein.

Gemäß Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 4 der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD berichten große Unternehmen sowie kleine und mittlere Unternehmen – mit Ausnahme von Kleinstunternehmen –, bei denen es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. von Artikel 2 Nr. 1 Buchst. a der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD handelt, im Lagebericht über die wichtigsten immateriellen Ressourcen und erläutern, inwiefern das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend von diesen Ressourcen abhängt und inwiefern diese Ressourcen eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen. Gemäß Artikel 29 Abs. 1 der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD enthält der Konzernlagebericht zumindest die nach den Artikeln 19 und 20 geforderten Informationen.

Aufgrund des (hier unterstellten) Nicht-Inkrafttretens eines CSRD-UmsG bis zum 31.12.2024 erfolgte (bislang) keine nationale Umsetzung der Regelungen des Artikels 19 Abs. 1 Unterabs. 4 der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD. Somit sind (Mutter-)Unternehmen mit Sitz in Deutschland für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 nicht zur Berichterstattung über wichtigste immaterielle Ressourcen in ihrem (Konzern-)Lagebericht verpflichtet.

Bezüglich der Frage, ob ein Konzernlagebericht für Zwecke der Befreiung von Tochterunternehmen im Einklang mit der Bilanzrichtlinie steht, wird auf die Antwort zu Frage 2.1.2 verwiesen.

2.4.2. Sind (Mutter-)Unternehmen bereits für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 aufgrund ihrer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung von der Pflicht zur Angabe ihrer bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren befreit?

Nein.

Gemäß § 289 Abs. 1 Satz 3 (bzw. § 315 Abs. 1 Satz 3) HGB sind in die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft (bzw. des Konzerns) im (Konzern-)Lagebericht die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss (bzw. Konzernabschluss) ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Bei einer großen Kapitalgesellschaft gilt § 289 Abs. 1 Satz 3 HGB (bzw. für die Konzernlageberichterstattung § 315 Abs. 1 Satz 3 HGB) entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage (des Konzerns) von Bedeutung sind (vgl. § 289 Abs. 3 bzw. § 315b Abs. 3 HGB).

Aufgrund des (hier unterstellten) Nicht-Inkrafttretens eines CSRD-UmsG bis zum 31.12.2024 erfolgte (bislang) keine nationale Umsetzung der Regelungen des Artikels 19a Abs. 8 (bzw. des Artikels 29a Abs. 7) der Bilanzrichtlinie i.d.F. der CSRD, wonach davon ausgegangen wird, dass die Anforderungen nach Artikel 19 Abs. 1 Unterabs. 3 erfüllt sind, wenn ein (Mutter-)Unternehmen die Anforderungen nach Artikel 19a Abs. 1 bis 4 (bzw. Artikel 29a Abs. 1 bis 5) erfüllt. Dementsprechend sind bestimmte Unternehmen weiterhin gemäß § 289 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Abs. 3 HGB (bzw. § 315 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Abs. 3 HGB) zur Angabe ihrer bedeutsamsten nichtfinanziellen Leistungsindikatoren verpflichtet. Sie sind von dieser Pflicht selbst dann nicht befreit, wenn sie ihre nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk erstellen (Option 1).

3. Fragen und Antworten zum Auftrag zur Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung

3.1. Erfolgt die Beauftragung einer freiwilligen Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung durch den Aufsichtsrat oder den Vorstand?

Die Beauftragung einer freiwilligen Prüfung außerhalb der Abschlussprüfung kann immer durch den Vorstand erfolgen. Die Beauftragung durch den Aufsichtsrat (oder eine gemeinsame Auftragserteilung mit dem Vorstand) ist aufgrund von § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG ebenfalls zulässig: Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses zur Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts und somit auch für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Erklärung als grundsätzlicher Bestandteil des Lageberichts. Dies gilt entsprechend für gesonderte nichtfinanzielle Berichte. Ferner ist der Aufsichtsrat nach § 171 Abs. 1 Satz 4 AktG verpflichtet, den gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Bericht zu prüfen, sofern ein solcher erstellt wurde. Der Aufsichtsrat

kann gemäß § 111 Abs. 2 Satz 4 AktG eine externe inhaltliche Überprüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung oder des gesonderten nichtfinanziellen (Konzern-)Berichts beauftragen.

Für eine im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführte Prüfung einer im (Konzern-)Lagebericht enthaltenen nichtfinanziellen (Konzern-)Erklärung wird auf *IDW EPS 352 (08.2022)* verwiesen.

3.2. Kann eine freiwillige Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter Anpassung des bereits bestehenden Auftragsbestätigungsschreibens erfolgen?

Grundsätzlich ja. Bereits bestehende Auftragsbestätigungsschreiben (ABS) können entweder durch eine Änderungs- bzw. Ergänzungsvereinbarung angepasst oder einvernehmlich aufgehoben und neu gefasst werden. Sofern im ursprünglichen ABS sowohl die Abschlussprüfung als auch die Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts vereinbart wurde, kann nur der Auftrag zur Prüfung des (Konzern-)Nachhaltigkeitsberichts aufgehoben werden; der Auftrag zur gesetzlichen Abschlussprüfung besteht unverändert fort.

Wurde das ABS ursprünglich mit Bezug auf die Regelungen zur Umsetzung der CSRD gefasst, d.h. von einer gesetzlich vorgeschriebenen inhaltlichen Prüfung bei Umsetzung der CSRD ausgegangen, dürfte eine Änderungsvereinbarung sinnvoll sein. In der jüngeren Vergangenheit geschlossene Prüfungsverträge, die bereits dem Umstand Rechnung tragen, dass ein CSRD-UmsG höchstwahrscheinlich nicht mehr vor dem 01.01.2025 in Kraft treten wird, bedürfen insoweit keiner Änderung.

3.3. Ist die Kündigung eines bereits geschlossenen Prüfungsvertrags möglich?

Ja, eine Kündigung ist grundsätzlich möglich (§ 648 BGB).

Möchte der Mandant nicht an dem Prüfungsauftrag festhalten, wird es im Regelfall sinnvoll sein, von einer einseitigen Kündigung abzusehen und stattdessen den Prüfungsauftrag im Rahmen einer Vereinbarung einvernehmlich aufzuheben.

4. Fragen zur Prüfung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung

4.1. Wie geht der Prüfer mit einer nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung um, die unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS erstellt ist?

Wie im IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024 dargelegt und in der Antwort zu Frage 2.2.2 näher erläutert, kann das berichtende Unternehmen seiner Pflicht zur nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung nach den §§ 289b ff., 315b f. HGB für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 wie folgt nachkommen:

- **Option 1:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter vollständiger Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk,
- **Option 2:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung unter nur teilweiser Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk,
- **Option 3:** Erstellung der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung ohne Anwendung des ersten Satzes der ESRS als Rahmenwerk.

Dabei ist sowohl in der Berichterstattung selbst (siehe Antwort zu Frage 2.2.2) als auch im Prüfungsvermerk eine klare Darstellung erforderlich, nach welchen Standards die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung erstellt wurde. Für den Fall einer Berichterstattung nach Option 2 siehe die Antwort zu Frage 2.2.5. Für den Fall einer Berichterstattung nach Option 3 siehe die Antwort zu Frage 2.2.6. Im Fall einer Berichterstattung nach Option 2 dürfen weder die Berichterstattung noch der Prüfungsvermerk den Eindruck erwecken, dass die ESRS vollständig angewendet wurden. Dies gilt auch für eine Berichterstattung nach Option 3, sofern einzelne Datenpunkte nach den ESRS berichtet werden.

4.2. Welche Prüfungsleistungen fallen nicht unter den Fee Cap?

Das IDW Mitgliederrundschreiben vom 14.11.2024 führt aus, dass jedenfalls Honorare für solche Prüfungen, die in Erwartung einer mit der CSRD-Umsetzung verbundenen gesetzlichen (materiellen) Pflichtprüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung für das Geschäftsjahr 2024 durchgeführt werden, nach dem geltenden, durch die CSRD geänderten Artikel 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der Abschlussprüferverordnung vom Fee Cap ausgenommen sind. Folglich gilt dies jedenfalls für Honorare aus den Prüfungstätigkeiten, die bis zu dem Zeitpunkt durchgeführt werden, in dem feststeht, dass keine Umsetzung der CSRD im Jahr 2024 erfolgt.

Begründet werden kann dies mit Wortlaut, Sinn und Zweck des Artikels 4 Abs. 2 Unterabs. 2 der Abschlussprüferverordnung.⁸ Das Regelungsziel des Fee Cap besteht darin, Situationen zu verhindern, in denen die Unabhängigkeit des Prüfers durch die Erzielung von Honoraren aus Nichtprüfungsleistungen gefährdet wird. Dieses Ziel wird nicht dadurch beeinträchtigt, dass Bestätigungen der Nachhaltigkeitsberichterstattung, die sich auf nicht verpflichtende, aber im Vorgriff auf die Umsetzung der CSRD erfolgte Berichterstattung beziehen, vom Fee

⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden Nettessheim, Rechtsfolgen einer verspäteten Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), WPg 23/2024, S. 1275 ff.

Cap ausgenommen werden. Vielmehr werden Prüfungsleistungen erbracht, die bei rechtzeitiger Umsetzung der Richtlinie rechtlich zwingend hätten vorgenommen werden müssen.

Diese Einordnung gilt nach Auffassung des IDW auch für die Frage eines nach der Abschlussprüferverordnung erforderlichen Pre-Approvals. Während Artikel 5 Abs. 4 der Abschlussprüferverordnung generell ein Pre-Approval für Nichtprüfungsleistungen fordert, nimmt die CSRD die „Bestätigung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“ hiervon aus. Sofern für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung bislang kein Pre-Approval durch den Prüfungsausschuss erfolgt ist, braucht dies für eine der CSRD nachgebildete Prüfung nicht nachgeholt zu werden. Sofern eine Änderung des Auftrags erfolgt, ist die Einholung eines Pre-Approvals nach Auffassung des IDW sachgerecht.

Das IDW geht im Übrigen davon aus, dass sich auch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) zu möglichen Auswirkungen einer verspäteten CSRD-Umsetzung auf die Einhaltung des Fee Cap äußern wird.

5. Fragen und Antworten zur Berichterstattung des Prüfers der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung

5.1. Einleitung

Für die in der Antwort zu Frage 2.2.2. beschriebenen möglichen Optionen für die nichtfinanzielle (Konzern-)Berichterstattung für kalenderjahrgleiche Geschäftsjahre 2024 wurden Musterformulierungen entwickelt, die in den nachfolgenden Abschnitten dargestellt werden.

- Abschnitt 5.2: Formulierungsbeispiel für einen Prüfungsvermerk über die Prüfung einer Konzernnachhaltigkeitserklärung, die gleichzeitig die Anforderungen an die nach §§ 315b und 315c HGB aufgestellte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung erfüllt, außerhalb der Abschlussprüfung (Option 1)
- Abschnitt 5.3: Formulierungsbeispiele für Prüfungsvermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung unter teilweiser Anwendung der ESRS außerhalb der Abschlussprüfung (Option 2)
- Abschnitt 5.4: Formulierungsbeispiele für Prüfungsvermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung (Option 3)

Die Überschrift des sowie die Bezeichnung des Prüfungsgegenstands im Prüfungsvermerk im Fall der Option 1 hängt davon ab, ob das Unternehmen die Berichterstattung als (Konzern-) Nachhaltigkeitsklärung oder (Konzern-)Nachhaltigkeitsbericht bezeichnet (vgl. Antwort zu Frage 2.2.8.).

Alle Prüfungsvermerke basieren auf ISAE 3000 (Revised). Um eine einheitliche Berichterstattung der Prüfer der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung zu gewährleisten, wurden auch die Mustervermerke aus dem *Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Inhaltliche Prüfung*

mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen (Konzern-)Berichterstattung außerhalb der Abschlussprüfung (IDW EPS 991 (11.2022)) überarbeitet. Da IDW EPS 991 als Entwurf optional angewendet werden kann, besteht keine Verpflichtung des Berufsstands, dessen Muster weiterhin zu verwenden. Die in IDW EPS 991 enthaltenen Formulierungsbeispiele sind gleichwohl weiterhin fachlich richtig.

5.2. Formulierungsbeispiel für einen uneingeschränkten Prüfungsvermerk über die Prüfung einer Konzernnachhaltigkeitserklärung, die gleichzeitig die Anforderungen an die nach §§ 315b und 315c HGB aufgestellte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung erfüllt, eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB, außerhalb der Abschlussprüfung

Für die Zwecke dieses beispielhaften Prüfungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Die Konzernnachhaltigkeitserklärung ist von den gesetzlichen Vertretern eines Unternehmens von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB als gesonderter Abschnitt im Lagebericht **unter vollständiger Anwendung der ESRS** aufgestellt worden. Die gesetzlichen Vertreter haben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Die gesetzlichen Vertreter geben im Lagebericht an, dass die Konzernnachhaltigkeitserklärung zur Erfüllung der Anforderungen der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) und zur Erfüllung der Anforderungen der §§ 315b und 315c HGB an eine nichtfinanzielle Konzernklärung aufgestellt wurde.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung.
- Es wurden keine Angaben per „incorporation by reference“ (ESRS 1.119 ff.) aufgenommen.
- Mit Ausnahme der Angaben nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 waren die Vergleichsinformationen nicht Gegenstand einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit im vorangegangenen Berichtszeitraum und wurden nicht geprüft. Die Darstellung der nicht geprüften Angaben erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Prüfungsvermerk.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zur Konzernnachhaltigkeitserklärung ab.

PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT IN BEZUG AUF DIE KONZERNNACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben die im Abschnitt [Abschnitt] des Lageberichts enthaltene Konzernnachhaltigkeitserklärung der [Gesellschaft] für das Geschäftsjahr vom [Datum] bis zum [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen. Die Konzernnachhaltigkeitserklärung wurde zur Erfüllung der Anforderungen der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD) und des Artikels 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie der §§ 315b und 315c HGB an eine nichtfinanzielle Konzernerklärung aufgestellt.

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren die als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und die Berichterstattungen anderer Prüfer zu Prüfungen von in der Konzernnachhaltigkeitserklärung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette, auf die in der Konzernnachhaltigkeitserklärung verwiesen wird (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Anforderungen der CSRD und des Artikels 8 der Verordnung (EU) 2020/852, der §§ 315b und 315c HGB an eine nichtfinanzielle Konzernerklärung sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist. Dieses Prüfungsurteil schließt ein, dass uns keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen,

- dass die beigefügte Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen den Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) entspricht, einschließlich dass der vom Unternehmen durchgeführte Prozess zur Identifizierung von Informationen, die in die Konzernnachhaltigkeitserklärung aufzunehmen sind (die Wesentlichkeitsanalyse), nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit der im Abschnitt [Abschnitt] der Konzernnachhaltigkeitserklärung aufgeführten Beschreibung steht, bzw.
- dass die mit [entsprechender Markierung] versehenen Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 entsprechen.

Wir geben kein Prüfungsurteil ab zu den als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und Verweisen in der Konzernnachhaltigkeitserklärung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung des vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information durchgeführt.

Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit unterscheiden sich die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit in Art und zeitlicher Einteilung und sind weniger umfangreich. Folglich ist der erlangte Grad an Prüfungssicherheit erheblich niedriger als die Prüfungssicherheit, die bei Durchführung einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit erlangt worden wäre.

Unsere Verantwortung nach ISAE 3000 (Revised) ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der Konzernnachhaltigkeitserklärung“ weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen *IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des vom IAASB herausgegebenen International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die Konzernnachhaltigkeitserklärung

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

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Einrichtung und Aufrechterhaltung des Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse, die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen und die Ermittlung von zukunftsorientierten Informationen zu einzelnen nachhaltigkeitsbezogenen Angaben.

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

Inhärente Grenzen bei der Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung

Die CSRD sowie die einschlägigen deutschen gesetzlichen und weiteren europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. [Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der Konzernnachhaltigkeitserklärung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen.] Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit von Messungen oder Beurteilungen der Nachhaltigkeits Sachverhalte auf Basis dieser Auslegungen unsicher. [Wie ferner in Abschnitt [...] der Konzernnachhaltigkeitserklärung dargelegt, unterliegt auch die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... [Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren] inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... [Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten]. [ggf. Beschreibung weiterer inhärenter Grenzen]]

Diese inhärenten Grenzen betreffen auch die Prüfung der Konzernnachhaltigkeitserklärung.

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der Konzernnachhaltigkeitserklärung

Unsere Zielsetzung ist es, auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit darüber abzugeben, ob uns Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die Konzernnachhaltigkeitserklärung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit der CSRD sowie den einschlägigen deutschen gesetzlichen und weiteren europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt worden ist sowie einen Prüfungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zur Konzernnachhaltigkeitserklärung beinhaltet.

Im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit gemäß ISAE 3000 (Revised) üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- erlangen wir ein Verständnis über den für die Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung angewandten Prozess, einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung.
- identifizieren wir Angaben, bei denen die Entstehung einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist, planen und führen Prüfungshandlungen durch, um diese Angaben zu adressieren und eine das Prüfungsurteil unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen. Das Risiko, dass eine aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine aus Irrtümern resultierende wesentliche

falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können. Außerdem ist das Risiko, eine wesentliche falsche Darstellung in Informationen aus der Wertschöpfungskette nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die nicht unter der Kontrolle des Unternehmens stehen (Informationen aus der Wertschöpfungskette), in der Regel höher als das Risiko, eine wesentliche Falschdarstellung in Informationen nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, da sowohl die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens als auch wir als Prüfer in der Regel Beschränkungen beim direkten Zugang zu den Quellen von Informationen aus der Wertschöpfungskette unterliegen.

- würdigen wir die zukunftsorientierten Informationen, einschließlich der Angemessenheit der zugrunde liegenden Annahmen. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Informationen abweichen.

Zusammenfassung der vom Wirtschaftsprüfer durchgeführten Tätigkeiten

Eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Nachhaltigkeitsinformationen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen liegen in unserem pflichtgemäßen Ermessen.

Bei der Durchführung unserer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben wir: *[beispielhafte Aufzählung*

- die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der Konzernnachhaltigkeitserklärung dargestellten Kriterien insgesamt beurteilt
- die gesetzlichen Vertreter und relevante Mitarbeiter befragt, die in die Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung, sowie über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen.
- die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Methoden zur Aufstellung der Konzernnachhaltigkeitserklärung beurteilt.
- die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern angegebenen geschätzten Werte und der damit zusammenhängenden Erläuterungen beurteilt. Wenn die gesetzlichen Vertreter in Übereinstimmung mit den ESRS die zu berichtenden Informationen über die Wertschöpfungskette für einen Fall schätzen, in dem die gesetzlichen Vertreter nicht in der Lage sind, die Informationen aus der Wertschöpfungskette trotz angemessener Anstrengungen einzuholen, ist unsere Prüfung darauf begrenzt zu beurteilen, ob die gesetzlichen Vertreter diese Schätzungen in Übereinstimmung mit den ESRS vorgenommen haben, und die Vertretbarkeit dieser Schätzungen zu beurteilen, aber nicht Informationen über die Wertschöpfungskette zu ermitteln, die die gesetzlichen Vertreter nicht einholen konnten.

- analytische Prüfungshandlungen und Befragungen zu ausgewählten Informationen in der Konzernnachhaltigkeitserklärung durchgeführt
- Standortbesuche durchgeführt
- die Darstellung der Informationen in der Konzernnachhaltigkeitserklärung gewürdigt
- den Prozess zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der Konzernnachhaltigkeitserklärung gewürdigt.]

[Ort der Niederlassung des Wirtschaftsprüfers]

[Datum]

[Unterschrift]

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM PRÜFUNGSVERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER KONZERNNACHHALTIGKEITSERKLÄRUNG

Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende Verweise in der Konzernnachhaltigkeitserklärung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer zu Prüfungen von in der Konzernnachhaltigkeitserklärung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette:

[...]

[Vorjahresangaben]

5.3. Formulierungsbeispiele für Prüfungsvermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung unter teilweiser Anwendung der ESRS außerhalb der Abschlussprüfung

5.3.1. Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts außerhalb der Abschlussprüfung unter teilweiser Anwendung der ESRS

Für die Zwecke dieses beispielhaften Prüfungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Das Unternehmen erstellt einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht. Dabei wendet es **teilweise die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS)** an. Die angewendeten Anforderungen der ESRS sind im gesonderten nichtfinanziellen Bericht in Abschnitt X eindeutig angegeben bzw. es

wurde eindeutig dargelegt, welche Anforderungen der ESRS nicht angewendet wurden.

- Der Wirtschaftsprüfer prüft den gesonderten nichtfinanziellen Bericht mit begrenzter Sicherheit. Die gesetzlichen Vertreter haben in dem gesonderten nichtfinanziellen Bericht konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer weist im Prüfungsvermerk darauf hin, dass bestimmte, als ungeprüft gekennzeichnete Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile des gesonderten nichtfinanziellen Berichts erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zum gesonderten nichtfinanziellen Bericht ab.

Darüber hinaus erachtet es der Wirtschaftsprüfer als sachgerecht, im Prüfungsvermerk darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) in dem im Abschnitt X des gesonderten nichtfinanziellen Berichts angegebenen Umfang angewendet hat.

PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT ÜBER EINEN GESONDERTEN NICHTFINANZIELLEN BERICHT

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben den gesonderten nichtfinanziellen Bericht der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB einschließlich der in dieser nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Angaben zur Erfüllung der Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (nachfolgend „nichtfinanzielle Berichterstattung“) für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen.

[*Sofern einschlägig*: Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren die als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und die Berichterstattungen anderer Prüfer zu Prüfungen von in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette, auf die in der nichtfinanziellen Berichterstattung verwiesen wird]. Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren [ferner] die in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte nichtfinanzielle Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit §§ 289b bis 289e HGB und den Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist.

[Wir geben kein Prüfungsurteil ab zu den als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und Verweisen in der nichtfinanziellen Berichterstattung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer.] Wir geben [ferner] kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Berichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung des vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information durchgeführt.

Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit unterscheiden sich die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit in Art und zeitlicher Einteilung und sind weniger umfangreich. Folglich ist der erlangte Grad an Prüfungssicherheit erheblich niedriger als die Prüfungssicherheit, die bei Durchführung einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit erlangt worden wäre.

Unsere Verantwortung nach ISAE 3000 (Revised) ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen *IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des vom IAASB herausgegebenen International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, verweisen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Berichterstattung, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beschrieben werden. Danach hat die Gesellschaft die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) in dem im Abschnitt X der nichtfinanziellen Berichterstattung angegebenen Umfang angewendet.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Berichterstattung

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

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Einrichtung und Aufrechterhaltung des Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse, die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen und die Ermittlung von zukunftsorientierten Informationen zu einzelnen nachhaltigkeitsbezogenen Angaben.

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

Inhärente Grenzen bei der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung

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

Diese inhärenten Grenzen betreffen auch die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung.

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Unsere Zielsetzung ist es, auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit darüber abzugeben, ob uns Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt worden ist sowie einen Prüfungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung beinhaltet.

Im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit gemäß ISAE 3000 (Revised) üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- erlangen wir ein Verständnis über den für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung angewandten Prozess, einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung.
- identifizieren wir Angaben, bei denen die Entstehung einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist, planen und führen Prüfungshandlungen durch, um diese Angaben zu adressieren und eine das Prüfungsurteil unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen. Das Risiko, dass eine aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können. [*Sofern einschlägig:* Außerdem ist das Risiko, eine wesentliche falsche Darstellung in Informationen aus der Wertschöpfungskette nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die nicht unter der Kontrolle des Unternehmens stehen (Informationen aus der Wertschöpfungskette), in der Regel höher als das Risiko, eine wesentliche Falschdarstellung in Informationen nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, da sowohl die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens als auch wir als Prüfer in der Regel Beschränkungen beim direkten Zugang zu den Quellen von Informationen aus der Wertschöpfungskette unterliegen.]
- würdigen wir die zukunftsorientierten Informationen, einschließlich der Angemessenheit der zugrunde liegenden Annahmen. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Informationen abweichen.

Zusammenfassung der vom Wirtschaftsprüfer durchgeführten Tätigkeiten

Eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Nachhaltigkeitsinformationen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen liegen in unserem pflichtgemäßem Ermessen.

Bei der Durchführung unserer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben wir: *[beispielhafte Aufzählung]*

- die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt beurteilt.
- die gesetzlichen Vertreter und relevante Mitarbeiter befragt, die in die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung, sowie über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen.
- die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beurteilt.
- die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern angegebenen geschätzten Werte und der damit zusammenhängenden Erläuterungen beurteilt. *[Sofern einschlägig: Wenn die gesetzlichen Vertreter in Übereinstimmung mit den ESRS die zu berichtenden Informationen über die Wertschöpfungskette für einen Fall schätzen, in dem die gesetzlichen Vertreter nicht in der Lage sind, die Informationen aus der Wertschöpfungskette trotz angemessener Anstrengungen einzuholen, ist unsere Prüfung darauf begrenzt zu beurteilen, ob die gesetzlichen Vertreter diese Schätzungen in Übereinstimmung mit den ESRS vorgenommen haben, und die Vertretbarkeit dieser Schätzungen zu beurteilen, aber nicht Informationen über die Wertschöpfungskette zu ermitteln, die die gesetzlichen Vertreter nicht einholen konnten.]*
- analytische Prüfungshandlungen und Befragungen zu ausgewählten Informationen in der nichtfinanziellen Berichterstattung durchgeführt.
- Standortbesuche durchgeführt.
- die Darstellung der Informationen in der nichtfinanziellen Berichterstattung gewürdigt.
- den Prozess zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung gewürdigt.]

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

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM PRÜFUNGSVERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHT-FINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG

[Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende Verweise in der nichtfinanziellen Berichterstattung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer zu Prüfungen von in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette:]

[...]

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

[...]

5.3.2. Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernklärung außerhalb der Abschlussprüfung unter teilweiser Anwendung der ESRS

Für die Zwecke dieses beispielhaften Prüfungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Nichtfinanzielle Konzernklärung bildet einen besonderen Abschnitt im Konzernlagebericht. Dabei wendet das Unternehmen **teilweise die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS)** an. Die angewendeten Anforderungen der ESRS sind in der nichtfinanziellen Konzernklärung in Abschnitt X eindeutig angegeben bzw. es wurde eindeutig dargelegt, welche Anforderungen der ESRS nicht angewendet wurden.
- Der Wirtschaftsprüfer prüft die nichtfinanzielle Konzernklärung mit begrenzter Sicherheit. Die gesetzlichen Vertreter haben in der nichtfinanziellen Konzernklärung konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer erachtet es für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass bestimmte, als ungeprüft gekennzeichnete Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernklärung nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernklärung erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.
- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Konzernklärung ab.

Darüber hinaus erachtet es der Wirtschaftsprüfer als sachgerecht, im Prüfungsvermerk darauf hinzuweisen, dass die Gesellschaft die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) in dem im Abschnitt X der nichtfinanziellen Erklärung angegebenen Umfang angewendet hat.

PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT ÜBER DIE IM KONZERNLAGEBERICHT ENTHALTENE NICHTFINANZIELLE KONZERNERKLÄRUNG

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben die im Abschnitt ... [Angabe des Abschnitts, z.B.: „Nichtfinanzielle Konzernklärung“] des Konzernlageberichts enthaltene nichtfinanzielle Konzernklärung der... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 315b und 315c HGB einschließlich der in dieser nichtfinanziellen Konzernklärung enthaltenen Angaben zur Erfüllung der Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (nachfolgend die „nichtfinanzielle Konzernberichterstattung“) für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen.

[Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren die als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und die Berichterstattungen anderer Prüfer zu Prüfungen von in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette, auf die in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung verwiesen wird]. Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren [ferner] die in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit §§ 315b und 315c HGB und den Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist.

[Wir geben kein Prüfungsurteil ab zu den als ungeprüft gekennzeichneten Vorjahresangaben und Verweisen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer.] Wir geben [ferner] kein Prüfungsurteil zu den in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung genannten externen Dokumentationsquellen oder Expertenmeinungen ab, die als ungeprüft gekennzeichnet sind (vgl. Anlage zum Prüfungsvermerk).

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung des vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information durchgeführt.

Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit unterscheiden sich die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit in Art und zeitlicher Einteilung und sind weniger umfangreich. Folglich ist der erlangte Grad an Prüfungssicherheit erheblich niedriger als die Prüfungssicherheit, die bei Durchführung einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit erlangt worden wäre.

Unsere Verantwortung nach ISAE 3000 (Revised) ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung“ weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen *IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Hervorhebung eines Sachverhalts – Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung

Ohne unser Prüfungsurteil zu modifizieren, verweisen wir auf die Ausführungen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung, in denen die Grundsätze zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung beschrieben werden. Danach hat die Gesellschaft die Europäischen Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung (ESRS) in dem im Abschnitt X der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung angegebenen Umfang angewendet.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung

Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien und für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung der internen Kontrollen, die sie als notwendig erachtet haben, um die Aufstellung einer nichtfinanziellen Konzernberichterstattung in Übereinstimmung mit diesen Vor-

schriften zu ermöglichen, die frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen (d.h. Manipulationen der nichtfinanziellen Berichterstattung) oder Irrtümern ist.

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Einrichtung und Aufrechterhaltung des Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse, die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen und die Ermittlung von zukunftsorientierten Informationen zu einzelnen nachhaltigkeitsbezogenen Angaben.

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

Inhärente Grenzen bei der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung

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

Diese inhärenten Grenzen betreffen auch die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung.

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung

Unsere Zielsetzung ist es, auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit darüber abzugeben, ob uns Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt worden ist sowie einen Prüfungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Konzernberichterstattung beinhaltet.

Im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit gemäß ISAE 3000 (Revised) üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- erlangen wir ein Verständnis über den für die Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung angewandten Prozess einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung.
- identifizieren wir Angaben, bei denen die Entstehung einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist, planen und führen Prüfungshandlungen durch, um diese Angaben zu adressieren und eine das Prüfungsurteil unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen. Das Risiko, dass eine aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können. [*Sofern einschlägig*: Außerdem ist das Risiko, eine wesentliche falsche Darstellung in Informationen aus der Wertschöpfungskette nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die nicht unter der Kontrolle des Unternehmens stehen (Informationen aus der Wertschöpfungskette), in der Regel höher als das Risiko, eine wesentliche Falschdarstellung in Informationen nicht aufzudecken, die aus Quellen stammen, die unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, da sowohl die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens als auch wir als Prüfer in der Regel Beschränkungen beim direkten Zugang zu den Quellen von Informationen aus der Wertschöpfungskette unterliegen.]
- würdigen wir die zukunftsorientierten Informationen, einschließlich der Angemessenheit der zugrunde liegenden Annahmen. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Informationen abweichen.

Zusammenfassung der vom Wirtschaftsprüfer durchgeführten Tätigkeiten

Eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Nachhaltigkeitsinformationen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen liegen in unserem pflichtgemäßen Ermessen.

Bei der Durchführung unserer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben wir: [beispielhafte Aufzählung

- die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt beurteilt.
- die gesetzlichen Vertreter und relevante Mitarbeiter befragt, die in die Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, einschließlich des vom Unternehmen durchgeführten Prozesses der Wesentlichkeitsanalyse zur Identifizierung der zu berichtenden Angaben in der nichtfinanziellen

Konzernberichterstattung, sowie über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen.

- die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung beurteilt.
- die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern angegebenen geschätzten Werte und der damit zusammenhängenden Erläuterungen beurteilt. [*Sofern einschlägig*: Wenn die gesetzlichen Vertreter in Übereinstimmung mit den ESRS die zu berichtenden Informationen über die Wertschöpfungskette für einen Fall schätzen, in dem die gesetzlichen Vertreter nicht in der Lage sind, die Informationen aus der Wertschöpfungskette trotz angemessener Anstrengungen einzuholen, ist unsere Prüfung darauf begrenzt zu beurteilen, ob die gesetzlichen Vertreter diese Schätzungen in Übereinstimmung mit den ESRS vorgenommen haben, und die Vertretbarkeit dieser Schätzungen zu beurteilen, aber nicht Informationen über die Wertschöpfungskette zu ermitteln, die die gesetzlichen Vertreter nicht einholen konnten.]
- analytische Prüfungshandlungen und Befragungen zu ausgewählten Informationen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung durchgeführt.
- Standortbesuche durchgeführt.
- die Darstellung der Informationen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung gewürdigt.
- den Prozess zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung gewürdigt.]

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

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM PRÜFUNGSVERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHT-FINANZIELLEN KONZERNBERICHTERSTATTUNG

[Nicht Gegenstand unserer Prüfung waren folgende Verweise in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung auf Vermerke bzw. Berichte anderer Prüfer zu Prüfungen von in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung enthaltenen Informationen aus Quellen aus der Wertschöpfungskette:]

[...]

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

[...]

5.4. Formulierungsbeispiele für Vermerke über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit der nichtfinanziellen Berichterstattung nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung

5.4.1. Formulierungsbeispiel für den Vermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit eines gesonderten nichtfinanziellen Berichts nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung

Für die Zwecke dieses beispielhaften Prüfungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

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

PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT ÜBER EINEN GESONDERTEN NICHTFINANZIELLEN BERICHT

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben den gesonderten nichtfinanziellen Bericht der ... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 289b bis 289e HGB einschließlich der in dieser nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Angaben zur Erfüllung der Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (nachfolgend „nichtfinanzielle Berichterstattung“) für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis

zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen.

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

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte nichtfinanzielle Berichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit §§ 289b bis 289e HGB und den Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist.

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

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung des vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information durchgeführt.

Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit unterscheiden sich die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit in Art und zeitlicher Einteilung und sind weniger umfangreich. Folglich ist der erlangte Grad an Prüfungssicherheit erheblich niedriger als die Prüfungssicherheit, die bei Durchführung einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit erlangt worden wäre.

Unsere Verantwortung nach ISAE 3000 (Revised) ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen *IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des vom IAASB herausgegebenen International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Berichterstattung

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

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen und die Ermittlung von zukunftsorientierten Informationen zu einzelnen nachhaltigkeitsbezogenen Angaben.

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

Inhärente Grenzen bei der Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Die einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. [Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen.] Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit von Messungen oder Beurteilungen der Nachhaltigkeitssachverhalte auf Basis dieser Auslegungen unsicher. [Wie ferner in Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellt, unterliegt auch die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... [Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren] inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... [Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten]. [ggf. Beschreibung weiterer inhärenter Grenzen]

Diese inhärenten Grenzen betreffen auch die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung.]

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung

Unsere Zielsetzung ist es, auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit darüber abzugeben, ob uns Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die nichtfinanzielle Berichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt worden ist sowie einen Prüfungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung beinhaltet.

Im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit gemäß ISAE 3000 (Revised) üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- erlangen wir ein Verständnis über den für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung angewandten Prozess.
- identifizieren wir Angaben, bei denen die Entstehung einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist, planen und führen Prüfungshandlungen durch, um diese Angaben zu adressieren und eine das Prüfungsurteil unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen. Das Risiko, dass eine aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine aus Irrtümern resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.
- würdigen wir die zukunftsorientierten Informationen, einschließlich der Angemessenheit der zugrunde liegenden Annahmen. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Informationen abweichen.

Zusammenfassung der vom Wirtschaftsprüfer durchgeführten Tätigkeiten

Eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Nachhaltigkeitsinformationen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen liegen in unserem pflichtgemäßen Ermessen.

Bei der Durchführung unserer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben wir: *[beispielhafte Aufzählung*

- die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Berichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt beurteilt.
- die gesetzlichen Vertreter und relevante Mitarbeiter befragt, die in die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, sowie über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen.
- die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung beurteilt.
- die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern angegebenen geschätzten Werte und der damit zusammenhängenden Erläuterungen beurteilt.
- analytische Prüfungshandlungen und Befragungen zu ausgewählten Informationen in der nichtfinanziellen Berichterstattung durchgeführt.
- Standortbesuche durchgeführt.
- die Darstellung der Informationen in der nichtfinanziellen Berichterstattung gewürdigt.

- den Prozess zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Berichterstattung gewürdigt.]

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

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM PRÜFUNGSVERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHT-FINANZIELLEN BERICHTERSTATTUNG

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

[...]

5.4.2. Formulierungsbeispiel für den Prüfungsvermerk über die Prüfung mit begrenzter Sicherheit einer im Konzernlagebericht enthaltenen nichtfinanziellen Konzernenerklärung nach den geltenden Vorgaben des HGB außerhalb der Abschlussprüfung

Für die Zwecke dieses beispielhaften Prüfungsvermerks werden folgende Gegebenheiten angenommen:

- Nichtfinanzielle Konzernenerklärung nach den geltenden Vorgaben des HGB bildet einen besonderen Abschnitt im Konzernlagebericht.
- Der Wirtschaftsprüfer prüft die nichtfinanzielle Konzernenerklärung mit begrenzter Sicherheit. Die gesetzlichen Vertreter haben in der nichtfinanziellen Konzernenerklärung konkretisierende Kriterien dargestellt.
- Der Wirtschaftsprüfer erachtet es für erforderlich, darauf hinzuweisen, dass bestimmte, als ungeprüft gekennzeichnete Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernenerklärung nicht geprüft wurden. Die Darstellung der nicht geprüften Bestandteile der nichtfinanziellen Konzernenerklärung erfolgt in diesem Beispiel zusätzlich in einer Anlage zum Vermerk.

- Es handelt sich um eine Aktiengesellschaft (d.h. eine Kapitalgesellschaft mit gesetzlichem Aufsichtsrat). Der Aufsichtsrat ist verantwortlich für die Überwachung des Prozesses der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernklärung.
- Der Wirtschaftsprüfer gibt ein nichtmodifiziertes Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Konzernklärung ab.

PRÜFUNGSVERMERK DES UNABHÄNGIGEN WIRTSCHAFTSPRÜFERS ÜBER EINE BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE PRÜFUNG ZUR ERLANGUNG BEGRENZTER SICHERHEIT ÜBER DIE IM KONZERNLAGEBERICHT ENTHALTENE NICHTFINANZIELLE KONZERNERKLÄRUNG

An die ... [Gesellschaft]

Prüfungsurteil

Wir haben die im Abschnitt ... [Angabe des Abschnitts, z.B.: „Nichtfinanzielle Konzernklärung“] des Konzernlageberichts enthaltene nichtfinanzielle Konzernklärung der... [Gesellschaft] zur Erfüllung der §§ 315b und 315c HGB einschließlich der in dieser nichtfinanziellen Konzernklärung enthaltenen Angaben zur Erfüllung der Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 (nachfolgend die „nichtfinanzielle Konzernberichterstattung“) für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] einer betriebswirtschaftlichen Prüfung zur Erlangung begrenzter Sicherheit unterzogen.

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

Auf der Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erlangten Prüfungsnachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die beigefügte nichtfinanzielle Konzernberichterstattung für das Geschäftsjahr vom ... [Datum] bis zum ... [Datum] nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit §§ 315b und 315c HGB und den Anforderungen nach Artikel 8 der Verordnung (EU) 2020/852 sowie mit den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt ist.

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

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung unter Beachtung des vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegebenen International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised): Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information durchgeführt.

Bei einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit unterscheiden sich die durchgeführten Prüfungshandlungen im Vergleich zu einer Prüfung zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit in Art und zeitlicher Einteilung und sind weniger umfangreich. Folglich ist der erlangte Grad an Prüfungssicherheit erheblich niedriger als die Prüfungssicherheit, die bei Durchführung einer Prüfung mit hinreichender Prüfungssicherheit erlangt worden wäre.

Unsere Verantwortung nach ISAE 3000 (Revised) ist im Abschnitt „Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung“ weitergehend beschrieben.

Wir sind von dem Unternehmen unabhängig in Übereinstimmung mit den europarechtlichen sowie den deutschen handelsrechtlichen und berufsrechtlichen Vorschriften und haben unsere sonstigen deutschen Berufspflichten in Übereinstimmung mit diesen Anforderungen erfüllt. Unsere Wirtschaftsprüferpraxis hat die Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) herausgegebenen *IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* [wenn für das Verständnis des Vermerks im internationalen Raum förderlich: und des International Standard on Quality Management (ISQM) 1] angewendet. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise ausreichend und geeignet sind, um als Grundlage für unser Prüfungsurteil zu dienen.

Verantwortung der gesetzlichen Vertreter und des Aufsichtsrats für die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung

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

Diese Verantwortung der gesetzlichen Vertreter umfasst die Auswahl und Anwendung angemessener Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung sowie das Treffen von Annahmen und die Vornahme von Schätzungen und die Ermittlung von zukunftsorientierten Informationen zu einzelnen nachhaltigkeitsbezogenen Angaben.

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

Inhärente Grenzen bei der Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung

Die einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften enthalten Formulierungen und Begriffe, die erheblichen Auslegungsunsicherheiten unterliegen und für die noch keine maßgebenden umfassenden Interpretationen veröffentlicht wurden. [Demzufolge haben die gesetzlichen Vertreter im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung ihre Auslegungen solcher Formulierungen und Begriffe angegeben. Die gesetzlichen Vertreter sind verantwortlich für die Vertretbarkeit dieser Auslegungen.] Da solche Formulierungen und Begriffe unterschiedlich durch Regulatoren oder Gerichte ausgelegt werden können, ist die Gesetzmäßigkeit von Messungen oder Beurteilungen der Nachhaltigkeitssachverhalte auf Basis dieser Auslegungen unsicher. [Wie ferner im Abschnitt [...] der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung dargelegt, unterliegt auch die Quantifizierung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren ... [Aufführung der betroffenen nichtfinanziellen Leistungsindikatoren] inhärenten Unsicherheiten aufgrund von ... [Aufführung der Gründe für die inhärenten Unsicherheiten]. [ggf. Beschreibung weiterer inhärenter Grenzen]

Diese inhärenten Grenzen betreffen auch die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung.]

Verantwortung des Wirtschaftsprüfers für die Prüfung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung

Unsere Zielsetzung ist es, auf Grundlage der von uns durchgeführten Prüfung ein Prüfungsurteil mit begrenzter Sicherheit darüber abzugeben, ob uns Sachverhalte bekannt geworden sind, die uns zu der Auffassung veranlassen, dass die nichtfinanzielle Konzernberichterstattung nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den einschlägigen deutschen gesetzlichen und europäischen Vorschriften sowie den von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft dargestellten konkretisierenden Kriterien aufgestellt worden ist sowie einen Prüfungsvermerk zu erteilen, der unser Prüfungsurteil zur nichtfinanziellen Berichterstattung beinhaltet.

Im Rahmen einer Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit gemäß ISAE 3000 (Revised) üben wir pflichtgemäßes Ermessen aus und bewahren eine kritische Grundhaltung. Darüber hinaus

- erlangen wir ein Verständnis über den für die Aufstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung angewandten Prozess.
- identifizieren wir Angaben, bei denen die Entstehung einer wesentlichen falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern wahrscheinlich ist, planen und führen Prüfungshandlungen durch, um diese Angaben zu adressieren und eine das Prüfungsurteil unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen. Das Risiko, dass eine aus dolosen Handlungen resultierende wesentliche falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, ist höher als das Risiko, dass eine aus Irrtümern resultierende wesentliche

falsche Darstellung nicht aufgedeckt wird, da dolose Handlungen kollusives Zusammenwirken, Fälschungen, beabsichtigte Unvollständigkeiten, irreführende Darstellungen bzw. das Außerkraftsetzen interner Kontrollen beinhalten können.

- würdigen wir die zukunftsorientierten Informationen, einschließlich der Angemessenheit der zugrunde liegenden Annahmen. Es besteht ein erhebliches unvermeidbares Risiko, dass künftige Ereignisse wesentlich von den zukunftsorientierten Informationen abweichen.

Zusammenfassung der vom Wirtschaftsprüfer durchgeführten Tätigkeiten

Eine Prüfung zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen über die Nachhaltigkeitsinformationen. Art, zeitliche Einteilung und Umfang der ausgewählten Prüfungshandlungen liegen in unserem pflichtgemäßen Ermessen.

Bei der Durchführung unserer Prüfung mit begrenzter Sicherheit haben wir: *[beispielhafte Aufzählung*

- die Eignung der von den gesetzlichen Vertretern in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung dargestellten Kriterien insgesamt beurteilt.
- die gesetzlichen Vertreter und relevante Mitarbeiter befragt, die in die Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung einbezogen wurden, über den Aufstellungsprozess, sowie über die auf diesen Prozess bezogenen internen Kontrollen.
- die von den gesetzlichen Vertretern angewandten Methoden zur Aufstellung der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung beurteilt.
- die Vertretbarkeit der von den gesetzlichen Vertretern angegebenen geschätzten Werte und der damit zusammenhängenden Erläuterungen beurteilt.
- analytische Prüfungshandlungen und Befragungen zu ausgewählten Informationen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung durchgeführt.
- Standortbesuche durchgeführt.
- die Darstellung der Informationen in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung gewürdigt.
- den Prozess zur Identifikation der taxonomiefähigen und taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten und der entsprechenden Angaben in der nichtfinanziellen Konzernberichterstattung gewürdigt.]

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

[Hinweis auf Allgemeine Auftragsbedingungen]

(Ort)

(Datum)

(Unterschrift)

Wirtschaftsprüfer

ANLAGE ZUM PRÜFUNGSVERMERK: NICHT GEPRÜFTE BESTANDTEILE DER NICHT-FINANZIELLEN KONZERNBERICHTERSTATTUNG

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

[...]