

## **Stellungnahme**

**des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer**

### **Zu ausgewählten Fragen bei der gesonderten Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen und nichtfinanziellen Berichten gemäß § 243b und § 267a UGB sowie von Nachhaltigkeitsberichten**

*(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 26. September 2018 als Stellungnahme KFS/PE 28, überarbeitet im Juni 2020)*

<b>Inhaltsverzeichnis</b>	<b>Seite</b>
<b>1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Definition des Auftrags.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Mögliche Auftragsarten.....</b>	<b>3</b>
<b>2.2. Auftragsgegenstand.....</b>	<b>3</b>
<b>2.3. Beauftragung und Auftragsannahme.....</b>	<b>4</b>
<b>3. Geeignete Kriterien für die Prüfung.....</b>	<b>5</b>
<b>4. Prüfungsplanung und -durchführung .....</b>	<b>5</b>
<b>5. Berichterstattung.....</b>	<b>7</b>
<b>6. Anwendungszeitpunkt.....</b>	<b>8</b>
<b>Erläuterungen und Anwendungshinweise .....</b>	<b>9</b>

## 1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich

- (1) Der österreichische Gesetzgeber hat in Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU<sup>1</sup> mit dem Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz (NaDiVeG) mit § 243b und § 267a UGB neue Bestimmungen zur nichtfinanziellen Berichterstattung für bestimmte Unternehmen von öffentlichem Interesse festgelegt.
- (2) Die gesetzlich geforderte nichtfinanzielle Berichterstattung kann in Form einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht oder in einem gesonderten nichtfinanziellen Bericht erfolgen. In dieser Stellungnahme werden beide Berichtsformen als „nichtfinanzielle Berichterstattung“ zusammengefasst. Soweit Unternehmen auf freiwilliger Basis einen nichtfinanziellen Bericht erstellen, wird dieser oftmals als Nachhaltigkeitsbericht bezeichnet. Die folgenden Ausführungen gelten für dessen Prüfung sinngemäß.
- (3) Gemäß § 269 Abs. 3 UGB ist Gegenstand der Abschlussprüfung auch, ob eine geforderte nichtfinanzielle Erklärung oder ein entsprechender gesonderter nichtfinanzieller Bericht aufgestellt worden sind. Der Abschlussprüfer hat gemäß § 273 Abs. 1 UGB im Prüfungsbericht festzustellen, ob die nichtfinanzielle Erklärung oder der gesonderte nichtfinanzielle Bericht aufgestellt worden sind. Eine materiell-inhaltliche Prüfung ist damit nicht verbunden. Zur Frage der Pflichten des Abschlussprüfers in Zusammenhang mit einer nichtfinanziellen Erklärung im Lagebericht wird auf Abschnitt 3.2.6. des Fachgutachtens KFS/PG 10 verwiesen.
- (4) Der Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats hat die nichtfinanzielle Erklärung im Lagebericht im Rahmen seiner Prüfung des Lageberichts gemäß § 92 Abs. 4a Z 4 lit. f AktG (§ 30g Abs. 4a Z 4 lit. f GmbHG) zu prüfen, die Prüfungspflicht des Gesamtaufsichtsrats ergibt sich unbeschadet dessen aus § 96 Abs. 1 AktG (§ 30k Abs. 1 GmbHG). Hinsichtlich eines allenfalls an Stelle der nichtfinanziellen Erklärung erstellten gesonderten nichtfinanziellen Berichts schreibt der Gesetzgeber in § 243b Abs. 6 UGB in Verbindung mit § 96 Abs. 1 AktG (§ 30k Abs. 1 GmbHG) eine Prüfungspflicht durch den Aufsichtsrat vor. Der Aufsichtsrat kann sich bei seiner Prüfungstätigkeit zur Durchführung einer materiell-inhaltlichen Prüfung auch eines Sachverständigen (oftmals der Abschlussprüfer oder ein anderer Wirtschaftsprüfer) bedienen. In seinem Bericht an die Hauptversammlung (Generalversammlung) hat der Aufsichtsrat gemäß § 96 Abs. 2 AktG (§ 30k Abs. 2 GmbHG) auch mitzuteilen, welche Stelle den Lagebericht (und die darin enthaltene nichtfinanzielle Erklärung) sowie gegebenenfalls den gesonderten nichtfinanziellen Bericht geprüft hat und ob diese Prüfungen nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlass gegeben haben.
- (5) Hinsichtlich einer freiwilligen materiell-inhaltlichen Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung ergeben sich eine Reihe von Fragestellungen betreffend Umfang, Durchführung und Berichterstattung, die gesetzlich nicht geregelt sind. Ziel dieser Stellungnahme ist es, die wesentlichen dieser Fragen betreffend die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung zu beantworten.
- (6) In den folgenden Ausführungen wird aus Gründen der Lesbarkeit nur auf § 243b UGB Bezug genommen. Die Ausführungen gelten für die nichtfinanzielle Berichterstattung nach § 267a UGB sinngemäß.

---

<sup>1</sup> Richtlinie vom 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, ABl. Nr. L 330 vom 15.11.2014, S. 1.

## **2. Definition des Auftrags**

### **2.1. Mögliche Auftragsarten**

- (7) Die zusätzliche, freiwillige Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung stellt eine sog. „sonstige Prüfung“ dar. Die fachlichen Grundlagen für die sonstige Prüfung bilden insbesondere das für diese Prüfung einschlägige Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Durchführung von sonstigen Prüfungen (KFS/PG 13) sowie der International Standard on Assurance Engagements ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. Im Auftragschreiben ist anzuführen, welcher Standard der Prüfung zugrunde zu legen ist.
- (8) Die gesonderte Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung ist im Regelfall eine „sonstige Prüfung“ mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob die nichtfinanzielle Berichterstattung mit dem durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellten Bezugsrahmen übereinstimmt. Die Anwendbarkeit der Kriterien ist von den jeweiligen Auftragsumständen abhängig und dementsprechend zu beurteilen. Das Ergebnis der Prüfung wird in Form einer „Zusicherung“ bestätigt. In diesem Zusammenhang soll die Zusicherung des Wirtschaftsprüfers den Berichtsadressaten einen entsprechenden Grad an Vertrauen in die nichtfinanzielle Berichterstattung geben. Mit der Zusicherung trifft der beauftragte Wirtschaftsprüfer folglich die Aussage zur Übereinstimmung der nichtfinanziellen Berichterstattung mit dem durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellten Bezugsrahmen.
- (9) Aufträge für sonstige Prüfungen unterscheiden sich nach dem Grad der vermittelten Prüfsicherheit: Aufträge zur Erlangung von hinreichender Sicherheit oder von begrenzter Sicherheit bzw. eine Kombination beider (vgl. dazu KFS/PG 13 Rz (35) ff.)
- (10) Die Durchführung von „Vereinbarten Untersuchungshandlungen“ als eigene Auftragsart (KFS/PG 14 bzw. ISRS 4400) i.Z.m. der nichtfinanziellen Berichterstattung ist denkbar, wenn diese mit dem Auftraggeber exakt vereinbart werden. Sie unterscheidet sich jedoch von der Auftragsart „Sonstige Prüfungen“ dahingehend, dass keine Zusicherung im Hinblick auf den Auftragsgegenstand möglich ist. Die Berichterstattung erfolgt lediglich in Form von tatsächlichen Feststellungen. Diese Auftragsart ist insbesondere dann überlegenswert, wenn seitens des Auftraggebers Feststellungen nur für einzelne spezifische Inhalte der nichtfinanziellen Berichterstattung gewünscht werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf Aufträge für sonstige Prüfungen.

### **2.2. Auftragsgegenstand**

- (11) Der Auftragsgegenstand muss eindeutig identifizierbar und (gegebenenfalls) gegenüber nicht geprüften Angaben klar abgrenzbar sein.
- (12) Es gibt mehrere Möglichkeiten zur Festlegung des Auftragsgegenstands für die Prüfung, z.B.:
- gesamte nichtfinanzielle Berichterstattung oder einzelne Teilbereiche (z.B. nach geografischen, inhaltlichen oder organisatorischen Merkmalen)
  - einzelne Angaben/Aspekte oder Schlüsselkennzahlen (Key Performance Indicators, KPIs)

- Systeme oder Prozesse (z.B. Prozess der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung)
- (13) Im Rahmen der Auftragsannahme kann es zu Ergänzungen und Klarstellungen hinsichtlich des Auftragsgegenstands kommen, z.B. inwieweit Prüfungshandlungen zu folgenden Bereichen Bestandteil des Auftrags sind:
- Vorjahreszahlen
  - korrekte Übernahme (keine inhaltliche Prüfung) der Daten und Verweise aus dem Jahresabschluss/Konzernabschluss in die nichtfinanzielle Berichterstattung
  - Daten aus externen Studien
  - zukunftsbezogene Angaben
  - Informationen und Angaben auf der Homepage
  - weitere Verweise im Web
- (14) Die in der nichtfinanziellen Berichterstattung enthaltenen Informationen müssen dazu geeignet sein, die Schlussfolgerungen in einer Zusicherung durch Einholung entsprechender Nachweise zu belegen. Insbesondere zukunftsgerichtete Angaben oder Einschätzungen künftiger Auswirkungen sind dafür zumeist nicht geeignet.
- (15) Wenn sich der Auftragsgegenstand auf einzelne Abschnitte, Angaben oder KPIs beschränkt, muss klargestellt werden, dass sich die Zusicherung nur auf die geprüften Teile der nichtfinanziellen Berichterstattung bezieht.
- (16) Die Gliederung und Verweisteknik der nichtfinanziellen Berichterstattung muss eine eindeutige und nachvollziehbare Definition des Auftragsgegenstands sowie die unveränderbare Verknüpfung mit der Zusicherung sicherstellen.

### **2.3. Beauftragung und Auftragsannahme**

- (17) Vor der Auftragsannahme hat der Wirtschaftsprüfer gewissenhaft zu prüfen, ob der Auftrag unter Beachtung der Berufsgrundsätze, insbesondere der Unabhängigkeitsbestimmungen, angenommen werden darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung der Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.
- (18) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer sollte nur bei entsprechender Kenntnis der Umstände des Auftrags diesen annehmen und hat dabei zu erwägen:
- a) Vorliegen von entsprechender fachlicher Eignung
  - b) Vorliegen folgender Voraussetzungen:
    - ausreichend konkretisierter Auftragsgegenstand
    - geeignete und für die Adressaten nachvollziehbare Kriterien
    - ausreichende Nachweise für getroffene Schlussfolgerungen
  - c) Art und Umfang der Berichterstattung
- (19) Das Auftragschreiben hat insbesondere auch den Auftragsgegenstand und die anzuwendenden Kriterien und den durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellten Bezugsrahmen sowie die angewendeten Prüfungsstandards zu enthalten, darüber hinaus sind die Mindestanforderungen gemäß KFS/PG 13 Rz (46) zu beachten.

- (20) Auftraggeber für die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung ist das geprüfte Unternehmen selbst. Eine Beauftragung kann durch den Vorstand oder durch den Aufsichtsrat erfolgen.

### **3. Geeignete Kriterien für die Prüfung**

- (21) Kriterien bilden den Maßstab, gegen welchen der Auftragsgegenstand (subject matter) bzw. die Inhalte des Auftragsgegenstands (subject matter information) geprüft werden. Ein durch anzuwendende Kriterien bereitgestellter Bezugsrahmen kann von der beauftragenden oder der verantwortlichen Partei, Branchenverbänden sowie sonstigen Gruppen aufgestellt oder entwickelt werden. Ergänzend wird auf die Ausführungen im Abschnitt 2.4.2. des KFS/PG 13 (Rz (15) ff.) verwiesen.
- (22) Grundsätzlich kann angenommen werden, dass § 243b UGB als Bezugsrahmen geeignet ist; die besondere Anforderung dabei besteht jedoch in der Interpretation unbestimmter Gesetzesbegriffe.<sup>2</sup> In den Erläuterungen und Anwendungshinweisen zu dieser Rz wird anhand der in KFS/PG 13 Rz (18) genannten Anforderungen analysiert, ob die gesetzlichen Bestimmungen des § 243b UGB für den Fall, dass ausschließlich diese der Prüfung zugrunde gelegt werden, als durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellter Bezugsrahmen geeignet sind.
- (23) Die angewandten Kriterien müssen für die Berichtsadressaten zugänglich sein. Im Fall von vom Auftraggeber selbst definierten Kriterien („specifically designed criteria“) kann diese Anforderung durch eine transparente Darstellung der Kriterien in der nichtfinanziellen Berichterstattung erfüllt werden. Sind die Kriterien nur für bestimmte Adressaten zugänglich, kann die Berichterstattung über die Zusicherungsleistung nur an diesen Adressatenkreis gerichtet werden.
- (24) Gemäß § 243b Abs. 5 UGB ist ausdrücklich vorgesehen, dass sich die Gesellschaft bei der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung auf entsprechende Rahmenwerke stützen kann. Diese sind gegebenenfalls im Bericht zu nennen. Es liegt in der Verantwortung der Gesellschaft sicherzustellen, dass unter Berücksichtigung einzelner Rahmenwerke die Anforderungen nach Abs. 2 und Abs. 3 leg. cit. gesamthaft erfüllt sind.
- (25) Voraussetzung für eine Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung ist, dass die zugrunde gelegten Kriterien bzw. der durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellte Bezugsrahmen für Zwecke der Prüfung geeignet sind bzw. ist. Die Evaluierung des Vorliegens geeigneter Kriterien liegt in der Verantwortung des Prüfers. Eine Übersicht zur Unterstützung der Beurteilung verschiedener Rahmenwerke sowohl anhand der gesetzlichen Anforderungen als auch der Kriterien findet sich in den Erläuterungen und Anwendungshinweisen zu dieser Rz.

### **4. Prüfungsplanung und -durchführung**

- (26) Bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen müssen neben den allgemeinen Grundsätzen, Inhalten und Grenzen einer Prüfung insbesondere die Ergebnisse der Ermittlung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie die Risiken einer Fehlbeurteilung des Auftragsgegenstands berücksichtigt werden. Ebenso sind Umfang und

---

<sup>2</sup> Die Europäische Kommission hat mit den Leitlinien für die Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen (Methode zur Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen) (2017/C 215/01, ABl. Nr. C 215 vom 5.7.2017, S. 1) eine „Orientierungshilfe für die Berichterstattung“ bereitgestellt.

Art der Zusicherung in Abhängigkeit vom Auftrag zu berücksichtigen. Die Art und der Umfang der Prüfungshandlungen zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit sind im Vergleich zu den Prüfungshandlungen zur Erlangung einer hinreichenden Sicherheit begrenzt, aber darauf ausgerichtet, ein Sicherheitsniveau zu erreichen, das nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers aussagekräftig ist. Bei der Ausgestaltung der Prüfungshandlungen sind in Abhängigkeit vom vereinbarten Sicherheitsniveau folgende Mindestanforderungen einzuhalten:

Begrenzte Sicherheit	Hinreichende Sicherheit
Verständnis der Berichterstattungsprozesse durch Befragung von relevanten Mitarbeitern, Beobachtung und Einsichtnahme in ausgewählte Dokumentation.	Verständnis der Berichterstattungsprozesse <b>und Kontrollen</b> durch Befragung von relevanten Mitarbeitern, Beobachtung und Einsichtnahme in ausgewählte Dokumentation.
In der Regel keine Prüfung der Funktionsfähigkeit der internen Kontrollen erforderlich.	Prüfung der Funktionsfähigkeit der internen Kontrollen gegebenenfalls erforderlich.
Analyse und Beurteilung berichteter Angaben für jene Sachverhaltsinformationen, bei denen auf Basis der Risikobeurteilung ein erhöhtes Risiko besteht, dass sie wesentlich falsch dargestellt sind, und gegebenenfalls Durchführung von zusätzlichen Prüfungshandlungen (Nachvollziehen, Nachrechnen, Bestätigung von dritter Seite) zur Reduktion des Fehlerrisikos.	Prüfung berichteter Angaben durch Nachvollziehen, Nachrechnen und analytische Tätigkeiten sowie gegebenenfalls Bestätigung von dritter Seite.

(27) Unabhängig vom Grad der Zusicherung kommen beispielsweise folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- Erlangung eines Gesamtüberblicks zur Unternehmenstätigkeit sowie zur Aufbau- und Ablauforganisation
- kritische Würdigung der Wesentlichkeitsanalyse des Unternehmens unter Berücksichtigung der Anliegen externer Stakeholder
- Analyse der Risiken hinsichtlich der wesentlichen nichtfinanziellen Belange / Angaben
- Durchsicht der internen Richtlinien, Verfahrensanweisungen und Managementsysteme i.Z.m. nichtfinanziellen Belangen / Angaben
- Erlangung eines Überblicks über die verfolgten Konzepte einschließlich der angewandten Due Diligence-Prozesse sowie der Prozesse zur Sicherstellung der realitätsgetreuen Darstellung im Bericht
- Durchführung von Interviews mit Unternehmensverantwortlichen
- Durchführung analytischer Prüfungshandlungen hinsichtlich der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren
- Beurteilung, ob ein etwaig benütztes Rahmenwerk formal konform angewendet wurde
- soweit aufgrund der Risikobeurteilung und der Ergebnisse von analytischen Prüfungshandlungen erforderlich, zusätzliche Prüfungshandlungen vor Ort
- Beurteilung der Gesamtdarstellung der Angaben und nichtfinanziellen Informationen

- (28) Als zusätzliche Prüfungshandlungen zur Erhöhung der Prüfsicherheit bei hinreichender Sicherheit kommen in Betracht:
- Prüfung der Prozesse und der internen Kontrollen insbesondere hinsichtlich Ausgestaltung, Einrichtung und Wirksamkeit
  - Durchführung von Prüfungshandlungen an den für die nichtfinanzielle Berichterstattung wesentlichen Standorten (Site-Visits)
  - Durchführung von Messungen bzw. eigener Erhebungen zur Prüfung der Verlässlichkeit und Richtigkeit der erhaltenen Daten
- (29) Der Prüfer hat jedenfalls die gesamte nichtfinanzielle Berichterstattung zu lesen, um etwaige wesentliche Unstimmigkeiten der gesamten nichtfinanziellen Berichterstattung zu dem geprüften Teil der nichtfinanziellen Berichterstattung zu identifizieren. Wenn der Prüfer beim Lesen der gesamten nichtfinanziellen Berichterstattung eine wesentliche Unstimmigkeit mit dem geprüften Teil identifiziert oder von einer wesentlich falschen Darstellung von Tatsachen in der nichtfinanziellen Berichterstattung Kenntnis erlangt, hat der Prüfer den Sachverhalt mit dem Auftraggeber zu erörtern und geeignete Maßnahmen zu ergreifen.

## 5. Berichterstattung

- (30) Ein zusammenfassender Bericht über die Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung, der auch für die Veröffentlichung geeignet ist, hat zumindest die in KFS/PG 13 Rz (82) angeführten Bestandteile zu enthalten.
- (31) Bei der Bezeichnung des Berichts ist auf bestehende Terminologien Rücksicht zu nehmen, d.h. Bezeichnungen, die für die Berichterstattung über Prüfungsleistungen betreffend finanzielle Informationen gängig sind, sind nicht zu verwenden. Darunter fallen insbesondere die Bezeichnung „Prüferische Durchsicht / Review“ sowie „Bestätigungsbericht“ und „Bestätigungsvermerk“. Aus der Bezeichnung des Prüfberichts muss klar ersichtlich sein, ob die gesamte nichtfinanzielle Berichterstattung oder nur bestimmte Abschnitte oder Kennzahlen geprüft wurden. Für die Prüfung der gesamten nichtfinanziellen Berichterstattung ist somit die Bezeichnung „Bericht über die unabhängige Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ zu verwenden.
- (32) Ein „Bericht über die unabhängige Prüfung der nichtfinanziellen Berichterstattung“ kann lediglich dann abgegeben werden, wenn die gesamte nichtfinanzielle Berichterstattung geprüft wurde; andernfalls ist eine den eingeschränkten Prüfungsumfang klar beschreibende Bezeichnung zu verwenden. In Abhängigkeit von der Festlegung des Auftragsgegenstands (vgl. Rz (12)) ist die Bezeichnung des Berichts (Überschrift) dahingehend anzupassen, dass
- bei Prüfung lediglich einzelner Angaben, Aspekte oder Schlüsselkennzahlen (KPIs) die Überschrift lautet: „Bericht über die unabhängige Prüfung ausgewählter Abschnitte / Kennzahlen der nichtfinanziellen Berichterstattung“,
  - bei Prüfung lediglich des Prozesses der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung die Überschrift lautet: „Bericht über die unabhängige Prüfung des Prozesses [ausgewählter Prozesse] der Erstellung der nichtfinanziellen Berichterstattung“.

- (33) Der Bericht ist an den Auftraggeber (sowie allenfalls von diesem im Auftrag benannte Berichtsadressaten) zu adressieren. Es wird empfohlen, den Bericht nicht an die Aktionäre zu adressieren.
- (34) Im Prüfbericht ist explizit der Auftragsgegenstand zu beschreiben, d.h. ob die gesamte nichtfinanzielle Berichterstattung Gegenstand der Prüfung war oder auf welche Teile der nichtfinanziellen Berichterstattung sich die Prüfung bezog.
- (35) Weiterhin ist die Art der Zusicherung (begrenzte / hinreichende Sicherheit) im Prüfbericht anzuführen. Im Fall einer Kombination unterschiedlicher Arten der Zusicherung in einem Auftrag ist eindeutig zu beschreiben, auf welche Teile des Berichts sich welche Art der Zusicherung bezieht.
- (36) Die im Rahmen der Prüfung durchgeführten Prüfungshandlungen sind in abstrahierter Form im Prüfbericht anzugeben. Es wird empfohlen, im Rahmen der Prüfung besuchte Standorte anzugeben. Kommen unterschiedliche Arten der Zusicherung in einem Auftrag zur Anwendung, muss klar ersichtlich sein, welche Prüfungshandlungen in Zusammenhang mit welcher Art der Zusicherung durchgeführt wurden.
- (37) Die abschließende Beurteilung fasst das Prüfergebnis für die entsprechende Art der Zusicherung zusammen. Analog zu den Ausführungen in Rz (35) und Rz (36) sind auch hier im Fall einer Kombination von begrenzter und hinreichender Sicherheit die abschließenden Beurteilungen eindeutig zu trennen (gegebenenfalls durch einen Absatz). Es darf bspw. nicht der Eindruck entstehen, dass der gesamte Bericht mit hinreichender Sicherheit geprüft wurde, wenn lediglich eine ausgewählte Kennzahl mit dieser Art der Zusicherung geprüft wurde. In diesem Fall wird empfohlen, die Beurteilung mit dem schwächeren Grad der Zusicherung zur nichtfinanziellen Berichterstattung ans Ende des Abschnitts zu stellen.
- (38) Hat der Prüfer einzelne Angaben im Bericht zu beanstanden, ist dies in der Beurteilung und im Ergebnis der Prüfung deutlich zum Ausdruck zu bringen; auf ISAE 3000 wird verwiesen.
- (39) Es wird empfohlen, allfällige weitere Hinweise und Vorschläge zur Weiterentwicklung der nichtfinanziellen Berichterstattung in einem gesonderten, nur dem Auftraggeber zugänglichen Bericht darzulegen.
- (40) Insoweit der Auftrag nach KFS/PG 14 durchgeführt wird (vgl. Rz (10)), erfolgt die Berichterstattung nach den Anforderungen von KFS/PG 14.

## **6. Anwendungszeitpunkt**

- (41) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieser Stellungnahme ist auf die Prüfung von nichtfinanziellen Erklärungen und gesonderten nichtfinanziellen Berichten für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen.



## Erläuterungen und Anwendungshinweise

### Zu Rz (22):

Im Folgenden wird anhand der Merkmale lt. KFS/PG 13 bzw. ISAE 3000 analysiert, ob die gesetzlichen Bestimmungen des § 243b UGB für den Fall, dass ausschließlich die gesetzlichen Bestimmungen der Prüfung zugrunde gelegt werden, als durch die anzuwendenden Kriterien bereitgestellter Bezugsrahmen geeignet sind:

- Die Merkmale „Relevanz“ und „Vollständigkeit“ sind insbesondere in § 243b Abs. 2 UGB in Verbindung mit den Ausführungen in AFRAC 9 (Rz 151 bis 157) berücksichtigt und beziehen sich schwerpunktmäßig auf die Berichtsinhalte. Eine wichtige Ausprägung der Merkmale stellt beispielsweise die Wesentlichkeitsanalyse unter Berücksichtigung von Erwartungen relevanter Interessenträger dar.
- Die Merkmale „Neutralität“, „Verständlichkeit“ und „Verlässlichkeit“ sind insbesondere in § 243b Abs. 3 UGB in Verbindung mit den Ausführungen in AFRAC 9 (Rz 158 bis 168) berücksichtigt und beziehen sich schwerpunktmäßig auf die Berichtsqualität. Eine wichtige Ausprägung der Merkmale stellt beispielsweise die Vermeidung von verzerrenden Effekten durch die Festlegung interner, standardisierter Prozesse dar. Klar verständliche Definitionen, Erläuterungen und Beschreibungen (beispielsweise Kennzahlen-Definitionen von nichtfinanziellen Leistungsindikatoren) stellen konsistente Einschätzungen der Berichtsadressaten sicher.

Aus diesen Darstellungen resultiert, dass die Bestimmungen des § 243b UGB die anzuwendenden Kriterien für die Prüfung bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen hinreichend determinieren, um als Bezugsrahmen geeignet zu sein. Dazu ist es jedoch notwendig, einzelne unbestimmte Gesetzesbegriffe des § 243b Abs. 2 und 3 UGB durch klarstellende Angaben und Beschreibungen zu konkretisieren, um der Forderung nach Sicherstellung eines jeweils unternehmensspezifischen Verständnisses zu entsprechen.

### Zu Rz (25):

Im Folgenden werden die in den Erläuterungen zu § 243b Abs. 5 UGB genannten Rahmenwerke im Hinblick auf ihre Eignung als Bezugsrahmen untersucht, indem die im jeweiligen Rahmenwerk enthaltenen Kriterien im Hinblick auf die Merkmale gemäß KFS/PG 13 Rz (18) bzw. ISAE 3000.24 und A45 ff. analysiert werden. Folgende Rahmenwerke werden in den Erläuterungen genannt: GRI-Standards, EMAS, Global Compact der Vereinten Nationen, Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte: Umsetzung des Rahmenprogramms „Protect, Respect and Remedy“ der Vereinten Nationen, Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen, ISO 26000 sowie die Trilaterale Grundsatzklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen und zur Sozialpolitik.

Die **GRI-Standards** behandeln alle in § 243b Abs. 2 UGB angeführten Belange. Es handelt sich um einen Reporting Standard, der Berichterstattungsgrundsätze zur Definition der Berichtsinhalte und der Berichtsqualität sowie allgemeine Angaben (inkl. Angaben zum Geschäftsmodell) und themenspezifische Angaben für die als wesentlich ermittelten Themen (inkl. Managementansatz und Leistungsindikatoren) enthält. Es werden verschiedene Anwendungsoptionen ermöglicht, von denen jedoch nur die Option „Umfassend“ auch die Berichterstattung zu Risiken erfordert.

**Resümee:** Im Hinblick auf die Eignung als Bezugsrahmen, der durch die anzuwendenden Kriterien hinreichend determiniert ist, kann aufgrund des Deckungsgrades der Berichterstattungsanforderungen mit den Anforderungen in § 243b UGB von Relevanz und Vollständigkeit der Kriterien ausgegangen werden, sofern die Anwendungsoption „Umfassend“ oder die Option „Kern“ mit Erweiterung um die Darstellung der Risiken<sup>3</sup> gewählt werden. Des Weiteren tragen die detaillierten Vorgaben zu den Indikatoren zu Verlässlichkeit und Verständlichkeit bei. Vollständigkeit, Verlässlichkeit und Neutralität (Balance) finden sich in den Berichterstattungsgrundsätzen wieder. Daher kann davon ausgegangen werden, dass die GRI-Standards einen geeigneten durch die anzuwendenden Kriterien determinierten Bezugsrahmen darstellen.

**EMAS** (Eco-Management and Audit Scheme)<sup>4</sup> behandelt ausschließliche Umweltbelange. Es handelt sich um ein standardisiertes Umweltmanagementsystem, das neben einer Reihe von Vorgaben wie Umweltprüfung (Analyse), Umweltprogramm, interne und externe Kontrolle und die Eintragung im EMAS-Register auch Berichterstattungsanforderungen enthält. Diese betreffen die Erstellung der EMAS-Umwelterklärung, für welche spezifische Anforderungen (inkl. Organisation und Tätigkeiten, Umweltpolitik und Umweltmanagementsysteme, Umweltaspekte und Umweltleistung sowie Umweltziele) vorgegeben sind.

**Resümee:** Als Bezugsrahmen, der durch die anzuwendenden Kriterien hinreichend determiniert ist, kann EMAS nur themenspezifisch herangezogen werden, da thematisch nur Umweltbelange abgedeckt sind und alle weiteren Belange lt. § 243b Abs. 2 UGB nicht behandelt werden. Eine Eignung für den Bereich der Umweltberichterstattung ist hiermit nicht ausgeschlossen, jedoch müssen dann für die übrigen Themenbereiche andere, nicht in EMAS enthaltene Kriterien zur Anwendung kommen.

Der **Global Compact der Vereinten Nationen** behandelt Arbeitnehmerbelange, Umweltbelange, Menschenrechte und Korruption. Es handelt sich um einen Pakt über zehn Prinzipien, zu dem sich Unternehmen bekennen können. Beinhaltet sind zwei Prinzipien zu Menschenrechten, vier zu Arbeitnehmerbelangen, drei zu Umwelt und eines zu Korruption, die Unternehmen in ihre Strategie, Prozesse und Vorgaben integrieren sollen. Umfasst sind auch Berichterstattungsanforderungen, die die jährliche Veröffentlichung einer „Communication on Progress“ (COP) erfordern. Diese müssen eine Selbstverpflichtung (Commitment) der Geschäftsleitung zum UN Global Compact, die durchgeführten Aktivitäten zur Umsetzung der zehn Prinzipien und die Ergebnisse enthalten.

**Resümee:** Von einer Eignung des UN Global Compact als Bezugsrahmen, der durch die anzuwendenden Kriterien hinreichend determiniert ist, kann nicht ausgegangen werden, da die Vorgaben wenig konkret sind und die Neutralität der Berichterstattung nicht durch verbindliche Berichterstattungsgrundsätze oder andere Anforderungen sichergestellt wird (d.h. z.B. das Berichten von ausschließlich positiven Aktivitäten und Ergebnissen ist nicht ausgeschlossen). Des Weiteren ist die Vollständigkeit der Kriterien nicht garantiert, da neben Arbeitnehmerbelangen keine sonstigen Sozialbelange betrachtet werden.

Die **Leitprinzipien für Unternehmen und Menschenrechte: Umsetzung des Rahmenprogramms „Protect, Respect and Remedy“ der Vereinten Nationen** behandeln ausschließlich Menschenrechte. Es handelt sich um Leitprinzipien für Regierungen und Unternehmen, die für Unternehmen Vorgaben zu Policy, Due Diligence, Remediation und anderen kontext-

---

<sup>3</sup> Bestandteil der Disclosure 102-15 in GRI 102: General Disclosures 2016.

<sup>4</sup> Für konkrete Anforderungen an ein EMAS-Audit sind die Bestimmungen gemäß EMAS-VO ([https://www.bmnt.gv.at/umwelt/betriebl\\_umweltschutz\\_uvp/emas/Rechtstexte/EMAS-Verordnung.html](https://www.bmnt.gv.at/umwelt/betriebl_umweltschutz_uvp/emas/Rechtstexte/EMAS-Verordnung.html)) betreffend die Zulassung von Umweltgutachter(organisatione)n zur Erteilung von Gültigkeitserklärungen zu Umwelterklärungen zu beachten.

spezifischen Themen (Issues of Context) enthalten. Als Teil der Due Diligence-Vorgaben existieren allgemeine Empfehlungen zur Kommunikation, die jedoch nicht als Berichterstattungs-vorgaben gesehen werden können.

**Resümee:** Da thematisch nur Menschenrechte aufgegriffen und keine ausreichend konkreten Berichtsvorgaben gemacht werden, sind die erforderlichen Merkmale der Kriterien nicht vollständig, und die Eignung als Bezugsrahmen ist durch die anzuwendenden Kriterien daher nicht gegeben.

Die **Leitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen** behandeln alle in § 243b Abs. 2 UGB angeführten Belange. Des Weiteren werden die Themen Wissenschaft und Technologie sowie Wettbewerb und Besteuerung betrachtet. Es handelt sich um Empfehlungen an multinationale Unternehmen, die in oder von Teilnehmerstaaten aus operieren. Teil der Empfehlungen sind allgemeine Grundsätze (z.B. zu nachhaltiger Entwicklung generell, lokalem Kapazitätsaufbau und risikoabhängigen Due Diligence-Prüfungen), die Offenlegung von Informationen sowie themenspezifische Empfehlungen. Die von den Unternehmen offenzulegenden Informationen sollten Informationen zu (zusammengefasst) Finanzen und Corporate Governance, absehbaren Risikofaktoren und Beschäftigten sowie ergänzend dazu Informationen über unternehmerische Verhaltensregeln und diesbezüglich erzielte Ergebnisse, Systeme für Innenrevision und Risikomanagement und auch die jährliche Abschlussprüfung enthalten.

**Resümee:** Eine Eignung als Bezugsrahmen ist durch die anzuwendenden Kriterien nicht gegeben, da die Kriterien aufgrund fehlender Leistungsindikatoren nicht als vollständig zu erachten sind. Darüber hinaus werden keine ausreichend konkreten Berichtsvorgaben gemacht.

Die Norm **ISO 26000** behandelt alle in § 243b Abs. 2 UGB angeführten Belange. Es handelt sich jedoch im Gegensatz zu anderen ISO-Standards um kein zertifizierbares Management-System, sondern einen Leitfaden, der Hilfestellung und Empfehlungen zur gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen liefert. Die konkretesten Vorgaben betreffen Grundsätze gesellschaftlicher Verantwortung, Handlungsempfehlungen zur organisationsweiten Integration gesellschaftlicher Verantwortung und Empfehlungen zur Kommunikation (Berichterstattung), beispielsweise in Bezug auf die Charakteristiken der Kommunikation (vollständig, verständlich usw.) sowie mögliche Formen und Inhalte (Ziele, Performance etc.).

**Resümee:** Als Bezugsrahmen ist die ISO 26000 nicht geeignet, da lediglich Empfehlungen für die Berichterstattung, aber keine tatsächlichen Vorgaben (Kriterien) vorhanden und somit weder Vollständigkeit noch Verlässlichkeit oder Neutralität gewährleistet sind. Des Weiteren ist ISO 26000 auch lt. eigenen Angaben (siehe Einleitung) zur Zertifizierung weder gedacht noch geeignet.

Die **Trilaterale Grundsaterklärung der Internationalen Arbeitsorganisation zu multinationalen Unternehmen und zur Sozialpolitik** behandelt Arbeitnehmerbelange und Menschenrechte. Es handelt sich um eine Richtlinie für multinationale Unternehmen, Regierungen und Arbeitgeber- und Arbeitnehmerverbände, die eine Reihe von Grundsätzen zu allgemeinen Maßnahmen, Beschäftigung, Ausbildung, Arbeits- und Lebensbedingungen und Arbeitsbeziehungen enthält.

**Resümee:** Als Bezugsrahmen ist die Trilaterale Grundsaterklärung ungeeignet, da nicht alle in § 243b Abs. 2 UGB geforderten Belange enthalten sind und keine Berichterstattungs-vorgaben gemacht werden. Die Kriterien können somit nicht als vollständig erachtet werden.

**Zu Rz (29):**

Der Prüfer hat allfällige festgestellte Unstimmigkeiten mit dem Auftraggeber zu erörtern und gegebenenfalls eine Anpassung in den nicht geprüften Teilen dieser Berichterstattung anzuregen. Erfolgt keine Anpassung und handelt es sich nach Einschätzung des Prüfers um eine als wesentlich zu beurteilende Unstimmigkeit, kann der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen einen diesbezüglichen hinweisenden Zusatz in den Bericht über die Prüfung aufnehmen.