

Support

F&A zur Prüfung der NHB nach
ISSA [DE] 5000

Fragen und Antworten zur Prüfung
der Nachhaltigkeitsberichterstattung
nach ISSA [DE] 5000

30. September 2026



IDW

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkungen und Begriffsabgrenzungen	3
2	Festlegung der Angaben bzw. Angabegruppen im Nachhaltigkeitsbericht für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung	4
2.1	Warum ist es wichtig, bei der Prüfung eines (ESRS) Nachhaltigkeitsberichts festzulegen, was eine Angabe im Sinne des ISSA [E-DE] 5000 ist?	4
2.2	Wie stehen die Angabepflichten und Datenpunkte nach ESRS im Zusammenhang mit der Identifikation einer Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000?	4
2.3	Wie sind Angaben im ISSA [E-DE] 5000 definiert und wie können sie für eine Prüfung eines (ESRS) Nachhaltigkeitsberichts identifiziert werden?	4
2.4	Ist es erforderlich, die Prüfung auf Ebene jeder einzelnen identifizierten Angabe zu planen und durchzuführen?	6
2.5	Wie können Angaben für Zwecke der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen gruppiert werden und was ist dabei zu beachten?	6
2.6	Kann eine Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 sowohl quantitative als auch qualitative Informationen enthalten?	7
3	Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung	8
3.1	Auf welcher Ebene hat die Risikobeurteilung bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit zu erfolgen?	8
3.2	Was unterscheidet die Risikobeurteilung auf Ebene der (Gruppe von) Angabe(n) (begrenzte Prüfungssicherheit) von der Beurteilung auf Aussageebene (hinreichende Prüfungssicherheit) nach ISSA [E-DE] 5000?	8
3.3	Was ist bei begrenzter Prüfungssicherheit für die Verständniserlangung des IKS erforderlich?	8
3.4	Welche Überlegungen sind bei der Risikobeurteilung anzustellen?	9
3.5	Ist es erforderlich, für alle (Gruppen von) Angaben weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen?	10
4	Festlegung der Wesentlichkeit	10
4.1	Warum benötigt man für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung das Konzept der Wesentlichkeit?	10
4.2	Gibt es eine Wesentlichkeit für den Nachhaltigkeitsbericht als Ganzes?	10
4.3	Hat der Grad der Prüfungssicherheit (begrenzt oder hinreichend) Auswirkungen auf die Würdigung bzw. die Festlegung der Wesentlichkeit?	11
4.4	Müssen für die Prüfung von quantitativen Angaben Wesentlichkeitsgrenzen festgelegt werden und muss für jede quantitative Angabe eine eigene Wesentlichkeit ermittelt werden?	11

4.5	Welche Bezugsgrößen können für die Festlegung der Wesentlichkeiten herangezogen werden?	11
4.6	Welcher Prozentsatz kann für die Festlegung der Wesentlichkeit auf die Bezugsgröße angewendet werden?	12
4.7	Welche Rolle spielen qualitative Faktoren bei der Auswahl des Prozentsatzes?	12
4.8	Wie kann die Wesentlichkeit für qualitative Angaben im Nachhaltigkeitsbericht gewürdigt werden?	13
4.9	Welche Bedeutung hat die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS für die Festlegung bzw. Würdigung der Wesentlichkeit durch den Prüfer?	13
4.10	Wie kann eine Nichtaufgriffsgrenze bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen genutzt werden?	14
4.11	Wie ist im Zusammenhang mit der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen die Toleranzwesentlichkeit zu bestimmen?	15
4.12	Wie kann die Wesentlichkeit für Zwecke der Prüfung der Taxonomieangaben festgelegt werden?	16
5	Auswahl der zu prüfenden Elemente und Stichprobenprüfungen.....	17
5.1	Welche Auswahlverfahren können für eine Prüfung nach ISSA [E-DE] 5000 genutzt werden?	17
5.2	Welche Stichprobenverfahren können für eine Prüfung nach ISSA [E-DE] 5000 genutzt, und für welche Zwecke können diese eingesetzt werden?	18
5.3	Kann das „Monetary“-unit sampling auch für die Prüfung nicht-monetärer Angaben verwendet werden?	18
5.4	Welchen Einfluss hat die begrenzte Sicherheit (im Unterschied zur hinreichenden Sicherheit) auf den Stichprobenumfang?	19
5.5	Verlangt ISSA [E-DE] 5000 alternative Prüfungshandlungen, falls ursprünglich geplante Prüfungshandlungen nicht durchgeführt werden können?	19
5.6	Wie ist die praktische Bedeutung von Stichprobenprüfungen bei Nachhaltigkeitsprüfungen mit begrenzter Sicherheit im Vergleich zur Abschlussprüfung?	19

Vorbereitet vom Arbeitskreis „Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung“. Zur Kenntnis genommen vom Hauptfachausschuss (HFA) am 25.09.2026.

1 Vorbemerkungen und Begriffsabgrenzungen

Am 28.11.2025 wurde der Entwurf von der um nationale Besonderheiten modifizierten Übersetzung des International Standards on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 „Allgemeine Anforderungen an Nachhaltigkeitsprüfungen“ (ISSA [E-DE] 5000) veröffentlicht. Die Stellungnahmefrist zu dem Entwurf ist am 31.05.2026 abgelaufen, es sind keine Stellungnahmen eingegangen. Eine Finalisierung des Entwurfs ist spätestens nach der Veröffentlichung eines finalen Umsetzungsgesetzes der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht vorgesehen.

Vor diesem Hintergrund behandeln die vorliegenden Fragen und Antworten Fragen zur Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung nach ISSA [E-DE] 5000.

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

Die folgenden Begriffe werden in diesem Fragen- Antworten-Papier verwendet:

Kurzbezeichnung	Bedeutung
Angabepflicht	Die ESRS sind nach Angabepflichten (Disclosure Requirements) strukturiert. Die Angabepflichten enthalten jeweils einen oder mehrere Datenpunkte (Data points).
Angabe	Angabe i.S.v. ISSA [E-DE] 5000, d.h. Nachhaltigkeitsinformationen über einen Aspekt eines Themas.
Datenpunkt	Die in den ESRS enthaltenen Berichtspflichten werden als Datenpunkt bezeichnet, die zu verschiedenen Angabepflichten zusammengefasst sind.

Ferner enthält die folgende Tabelle eine Übersicht der in diesem Fragen-und-Antworten-Papier verwendeten Bezeichnungen des jeweiligen aktuellen Stands folgender europäischer Rechtsakte:

Verwendete Bezeichnung	Europäischer Rechtsakt
CSRD	CSRD Richtlinie (EU) 2022/2464
ESRS	Delegierte Verordnung (EU) 2023/2772 i.d.F. der am 03.07.2026 von der EU Kommission angenommenen Delegierten Verordnung zur Vereinfachung der ESRS
Taxonomie-Verordnung	Verordnung (EU) 2020/852

Im Zuge der Erarbeitung dieser Fragen und Antworten für den Berufsstand in Deutschland hat sich das IDW auch mit dem Begleitmaterial des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) zu ISSA 5000 befasst, beispielsweise dem „ISSA 5000 Implementation Guide“¹ (nachfolgend kurz: IG) und den „ISSA 5000 Frequently Asked Questions: The Application of Materiality“² (nachfolgend kurz: ISSA 5000 FAQ Materiality). Diese Veröffentlichungen wurden bei der Erarbeitung dieser Fragen und Antworten berücksichtigt. Zugleich ist es nicht das Ziel dieser Fragen und Antworten, die dort gegebenen Hinweise zu wiederholen.

¹ Abrufbar unter: ISSA 5000 Implementation Guide | IAASB (Abruf: 30.09.2026).

² Abrufbar unter: ISSA 5000 Frequently Asked Questions: The Application of Materiality | IAASB (Abruf: 30.09.2026).

2 Festlegung der Angaben bzw. Angabegruppen im Nachhaltigkeitsbericht für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung

2.1 Warum ist es wichtig, bei der Prüfung eines (ESRS) Nachhaltigkeitsberichts festzulegen, was eine Angabe im Sinne des ISSA [E-DE] 5000 ist?

Nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. 98 ist der Prüfer verpflichtet, für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung Wesentlichkeiten für qualitative Angaben zu würdigen und Wesentlichkeiten für quantitative Angaben festzulegen. Außerdem ist er bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. 103L verpflichtet, Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung zu planen und durchzuführen, die ausreichend sind, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Angabeebene zu identifizieren und zu beurteilen und weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen.

Da sowohl die Würdigung bzw. Festlegung der Wesentlichkeit als auch die Risikobeurteilung bei einem Auftrag zur Erlangung begrenzter Sicherheit auf Ebene der Angabe zu erfolgen hat, stellt sich somit zunächst die Frage, was in dem zu prüfenden (ESRS) Nachhaltigkeitsbericht eine Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 ist.

2.2 Wie stehen die Angabepflichten und Datenpunkte nach ESRS im Zusammenhang mit der Identifikation einer Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000?

Die ESRS sind nach Angabepflichten (Disclosure Requirement) strukturiert. Die Angabepflichten enthalten jeweils ein oder mehrere Datenpunkte (Data points).

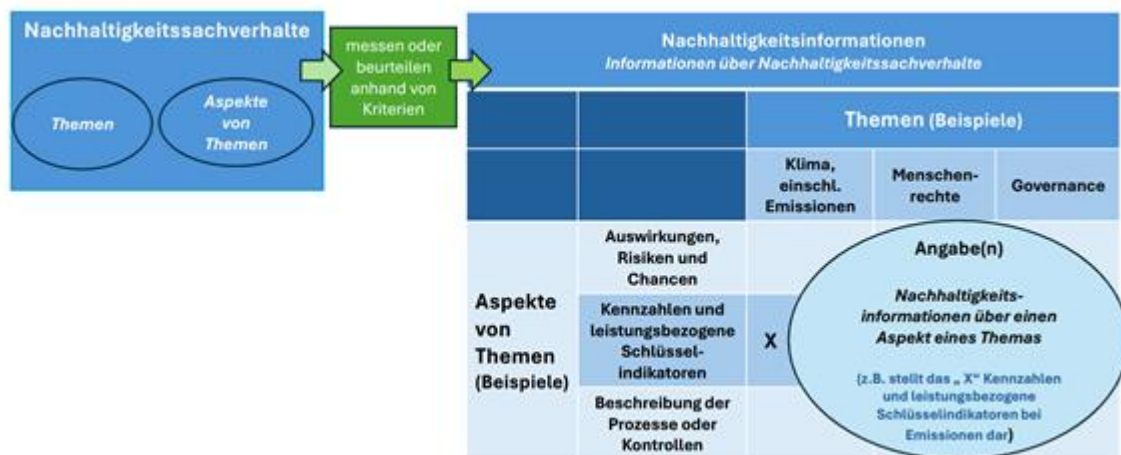
Grundsätzlich ist allerdings festzuhalten, dass der Begriff Angabepflicht i.S. der ESRS nicht mit dem Begriff Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 gleichzusetzen ist. Auch ist ein Datenpunkt i.S. der ESRS nicht zwangsläufig eine Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000. Aufgrund der Vielzahl verschiedener Nachhaltigkeitsinformationen in einem Nachhaltigkeitsbericht nach ESRS sowie unterschiedlichen Informationsbedürfnissen der Nutzer ist es nur in Abhängigkeit von den Umständen des Unternehmens und somit des zu prüfenden Nachhaltigkeitsberichts möglich, eine Zuordnung von ESRS Angabepflichten bzw. Datenpunkten zu Angaben i.S. des ISSA [E-DE] 5000 festzulegen.

Zur Identifikation der Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 siehe die Frage 2.3.

2.3 Wie sind Angaben im ISSA [E-DE] 5000 definiert und wie können sie für eine Prüfung eines (ESRS) Nachhaltigkeitsberichts identifiziert werden?

ISSA [E-DE] 5000, Tz. 18 definiert eine Angabe als Nachhaltigkeitsinformationen über einen Aspekt eines Themas. Angaben können quantitative oder qualitative Informationen einschließen und in Form und Umfang variieren (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A22). Aspekte von Themen können dabei beispielsweise Risiken und Chancen, Kennzahlen oder leistungsbezogene Schlüsselindikatoren sein (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 2).

Anlage 1 des ISSA [E-DE] 5000 sowie ISSA [E-DE] Tz. A43 verdeutlichen anhand von Beispielen den Zusammenhang zwischen Themen und Aspekten von Themen:



Quelle: ISSA [E-DE] 5000, Anlage 1

Gesetze oder andere Rechtsvorschriften oder Rahmenwerke der Nachhaltigkeitsberichterstattung können Nachhaltigkeitssachverhalte, Themen oder Aspekte von Themen auf unterschiedliche Weise beschreiben und können für die Einheit auch Anforderungen oder erläuternde Hinweise bei der Festlegung der zu berichtenden Nachhaltigkeitsinformationen vorsehen (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 2). Dennoch ist bereits die Festlegung, was ein Aspekt bzw. Thema darstellt, mit Ermessen behaftet.

Die ESRS enthalten insgesamt zwölf Standards von denen zehn Standards themenspezifisch sind. Diese themenspezifischen Standards sind in ESRS 1 Appendix A in weitere Unterthemen gegliedert. ESRS 1, Tz. 5 definiert zudem die folgenden Berichterstattungsbereiche: a) Governance, b) Strategie einschließlich finanzieller Effekte, c) Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen, einschließlich der damit zusammenhängenden Konzepte und Maßnahmen, d) Kennzahlen und Ziele. Somit kann die Gliederung in Themen, und Unterthemen einen Anhaltspunkt für die Identifikation der Themen sowie die Berichterstattungsbereiche einen Anhaltspunkt für die Identifikation der Aspekte von Themen für Zwecke der Festlegung der Angabe (i.S. des ISSA [E-DE] 5000) darstellen.

Demnach erscheint es bei einer Berichterstattung nach den ESRS sachgerecht, zum Beispiel Klimawandel als Thema und die diesbezügliche Strategie als einen Aspekt des Themas festzulegen.

Bei der Ermessensentscheidung kann es in der Praxis sachgerecht sein zu berücksichtigen, dass die vorgesehenen Nutzer den Informationen über bestimmte Themen oder Aspekte von Themen mehr Bedeutung beimessen als anderen (vgl. auch ISSA [E-DE], Tz. A284). Außerdem ist die Identifikation einer Angabe gemäß Frage 2.1 mit direkten Auswirkungen auf die Würdigung und Festlegung der Wesentlichkeiten, die eine Berücksichtigung der Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer erfordern, sowie auf die Risikobeurteilung verbunden.

So erscheint es beispielsweise bei den Aspekten der Kennzahlen des Themas Klimawandel sachgerecht, eine Angabe granularer, z.B. auf Ebene einzelner Metriken statt über alle Metriken hinweg festzulegen. Ist beispielsweise aus Sicht der vorgesehenen Nutzer lediglich die in kg/Jahr angegebene Gesamtsumme der Emissionen in Luft und Wasser und Boden (ESRS E2-4) relevant, bietet es sich an, diese Gesamtsumme der Emissionen als Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 zu identifizieren. Liegt allerdings ein besonders hohes Informationsbedürfnis der vorgesehenen Nutzer auf einem bestimmten Schadstoff, erscheint es ebenfalls angemessen, die mit diesem Schadstoff in Zusammenhang stehenden Emissionen als eigene Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 zu identifizieren.

2.4 Ist es erforderlich, die Prüfung auf Ebene jeder einzelnen identifizierten Angabe zu planen und durchzuführen?

Nein.

Gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. A287 ist es die Entscheidung des Prüfers, die Angaben der Einheit für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung zu gruppieren. Die Weise, in der dies vorgenommen wird, ist verbunden mit pflichtgemäßem Ermessen. Angesichts der vielfältigen Arten der Nachhaltigkeitsinformationen lassen sich manche Themen und Aspekte von Themen besser gruppieren als andere. Darüber hinaus ist bei der Gruppierung von Angaben Sorgfalt geboten, damit Risiken wesentlicher falscher Darstellungen angemessen identifiziert werden und angemessen darauf reagiert wird.

2.5 Wie können Angaben für Zwecke der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen gruppiert werden und was ist dabei zu beachten?

Gem. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A285 kann der Prüfer entscheiden, dass die Art und Weise, in der das Management die Nachhaltigkeitsinformationen für Darstellungszwecke aggregiert oder disaggregiert hat, den angemessensten Ansatz für die Prüfung darstellt. Der Prüfer kann jedoch auch entscheiden, dass es andere logische Ansätze gibt, um die Nachhaltigkeitsinformationen für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung zu gruppieren. Dies kann sich u.a. positiv auf die Effizienz einer Prüfung auswirken.

Bei dieser Entscheidung können gem. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A286 i.V.m. A284 insbesondere folgende Faktoren berücksichtigt werden:

- die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer (z.B. können vorgesehene Nutzer den Informationen über bestimmte Nachhaltigkeitsthemen oder Aspekte von Themen mehr Bedeutung beimessen als anderen) (vgl. auch Frage 2.3)
- ob die angewandten Kriterien behandeln, wie die Nachhaltigkeitsinformationen dargestellt werden sollen und wie die Einheit diese Kriterien angewandt hat. Angewandte Kriterien geben die erforderlichen Aggregationsebenen oder Disaggregationsebenen nicht immer detailliert vor. Sie können jedoch Grundsätze für die Festlegung einer unter bestimmten Umständen angemessenen Aggregationsebene oder Disaggregationsebene einschließen. Beispielsweise können die angewandten Kriterien die Einheit verpflichten, betriebliche Standorte, die sich in Gebieten mit hohem Biodiversitätswert befinden, nur nach geografischer Lage zu berichten. Unter anderen Umständen können die angewandten Kriterien erfordern, dass Informationen nach betrieblicher Größe und relativer Nähe weiter disaggregiert werden
- inwieweit die Nachhaltigkeitsinformationen:
 - unter Nutzung gemeinsamer Informationssysteme und Kontrollen verarbeitet werden und
 - eine gemeinsame Maßeinheit haben
- wie Nachhaltigkeitsinformationen intern an das Management oder die für die Überwachung Verantwortlichen kommuniziert werden
- ob sich die Angaben auf ähnliche oder miteinander verknüpfte Themen, Aspekte von Themen oder Merkmale beziehen (siehe auch ISSA [E-DE] 5000, Tz. A286–A287)
- wie die Mitbewerber in der Branche der Einheit die Nachhaltigkeitsinformationen darstellen.

Außerdem kann es sich anbieten, gem. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A286 vorläufige Erwartungen hinsichtlich der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für die Entscheidung des Prüfers über eine Gruppierung der Nachhaltigkeitsinformationen zu berücksichtigen. In der Praxis hat sich gezeigt, dass Angaben, von denen erwartet wird, dass diese ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufweisen, nicht mit anderen Angaben mit einem normalen bzw. geringen Risiko wesentlicher falscher Darstellungen gruppiert werden. Ansonsten hätte dies zur Folge, dass der Prüfer

gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 127 Buchst. c.) verpflichtet wäre, aufgrund des höher beurteilten Risikos überzeugendere Nachweise für die gesamte Gruppe der Angaben zu erlangen.

Bei der Gruppierung von Angaben ist es sowohl möglich, Angaben nach Themen, nach Aspekten von Themen, nach Thema und Aspekten des Themas oder nach anderen Merkmalen wie beispielsweise Zukunftsorientierung zusammenzufassen. Auch eine Kombination der vorgenannten Möglichkeiten kommt in Betracht. Insgesamt ist gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. A287 bei der Gruppierung von Angaben Sorgfalt geboten, damit Risiken wesentlicher falscher Darstellungen angemessen identifiziert werden und angemessen darauf reagiert wird.

Ein Beispiel für die Möglichkeiten der Gruppierung von Angaben in der Berichterstattung nach den ESRS sind die Angabepflichten zu Treibhausgasemissionen der Kategorien Scope 1, Scope 2 und Scope 3: So könnten etwa Scope 1- und Scope 2-Emissionen für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung als eine gemeinsame Gruppe von Angaben betrachtet werden, da sie in der Regel auf internen Aktivitätsdaten und vergleichbaren Erhebungs- und Kontrollprozessen beruhen. Scope 3-Emissionen weisen demgegenüber häufig ein höheres inhärentes Risiko auf, da sie weitestgehend auf externen Daten, Schätzungen und Annahmen entlang der Wertschöpfungskette basieren und stellen i.d.R. eine eigene Angabengruppe dar. Innerhalb von Scope 3 kann sich daher eine weitere Untergliederung der Angabengruppe anbieten, etwa anhand der fünfzehn im Greenhouse Gas Protocol definierten Scope 3-Kategorien. Im Einzelnen mag es auch sachgerecht sein, Angaben zu Scope 3.3-Emissionen (Tätigkeiten im Zusammenhang mit Brennstoffen und Energie) mit Angaben zu Emissionen nach Scope 1 oder Scope 2 zu gruppieren.

Demgegenüber bietet es sich in der Praxis an, qualitative Angabepflichten nach ESRS E1-1 bis E1-3 zum Berichterstattungsbereich „Strategie“ sowie Angabepflichten nach ESRS E1-4 bis E1-5 zum Berichterstattungsbereich „Management der Auswirkungen, Risiken und Chancen“ für Zwecke der Planung und Durchführung der Prüfung als eine gemeinsame Gruppe von Angaben zu betrachten, da sie sich auf ähnliche und miteinander verknüpfte Aspekte des Themas Klimawandel beziehen (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A286–A287).

2.6 Kann eine Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 sowohl quantitative als auch qualitative Informationen enthalten?

Es ist zu unterscheiden, ob eine quantitative Information innerhalb einer qualitativen Darstellung eine eigenständige Angabe i.S. des ISSA [E-DE] 5000 oder lediglich einen quantitativen Bestandteil der insgesamt als qualitativ identifizierten Angabe darstellt.

So ist es denkbar, dass eine qualitative Darstellung über Schulungskonzepte zum Erreichen eines bestimmten Ziels auch die Angabe umfasst, wie viele Stunden die Mitarbeiter im Berichtsjahr in dem betreffenden Thema geschult wurden. Kommt der Prüfer dabei zu dem Schluss, dass diese quantitative Aussage lediglich der Untermauerung des dargestellten Schulungskonzepts dient und der Fokus nicht auf den tatsächlich geleisteten Schulungsstunden liegt, kann es sachgerecht sein, diese Darstellung insgesamt als qualitative Angabe zu identifizieren.

Im umgekehrten Fall ist es denkbar, dass eine quantitative Angabe (wofür eine Wesentlichkeit festzulegen ist) durch qualitative Informationen weitergehend erläutert wird, also beispielsweise eine Kennzahl um Erläuterungen über die für ihre Messung eingesetzten Methoden, Annahmen und Daten ergänzt wird.

3 Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

3.1 Auf welcher Ebene hat die Risikobeurteilung bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit zu erfolgen?

Gemäß ISSA [E-DE] 5000 Tz. 103L ist der Prüfer bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit verpflichtet, Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung zu planen und durchzuführen, die ausreichend sind, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – auf Angabeebene zu identifizieren und zu beurteilen. Diese Risikobeurteilung kann auch auf Ebene der Gruppe von Angaben erfolgen (vgl. auch Frage 2.5).

3.2 Was unterscheidet die Risikobeurteilung auf Ebene der (Gruppe von) Angabe(n) (begrenzte Prüfungssicherheit) von der Beurteilung auf Aussageebene (hinreichende Prüfungssicherheit) nach ISSA [E-DE] 5000?

Bei der Identifizierung und Beurteilung der Risiken bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit ist es nach ISSA [E-DE] 5000 nicht notwendig, dies auf Aussageebene (assertion level) durchzuführen, sondern ausreichend, wenn die Identifikation und Beurteilung auf Ebene der (Gruppe von) Angabe(n) selbst erfolgt (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 103L und 122L).

Ein Prüfer kann sich nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. A416L optional im Rahmen der Prüfung mit begrenzter Sicherheit entscheiden, Aussagen bei der Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu nutzen.

Relevante Aussagen können nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. A415R folgende einschließen:

- Eintritt und Vorliegen (Vorhandensein)
- Verantwortlichkeit (Zurechnung)
- Vollständigkeit
- Genauigkeit und Bewertung
- Periodenabgrenzung
- Darstellung, Ausweis und Verständlichkeit
- Stetigkeit.

In der Prüfungspraxis ist teilweise zu beobachten, dass auch bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit freiwillig eine Beurteilung auf Aussageebene stattfindet oder eine Kombination von Aussage- und Angabeebene verwendet wird. Dies ist unter anderem auf die Nutzung spezialisierter Prüfungssoftware zurückzuführen, die standardisiert mit Aussagen arbeitet, sowie die Tatsache, dass Aussagen zur Identifizierung und Beurteilung von Risiken eine unterstützende und strukturierende Funktion haben können. Obwohl die Identifizierung und Beurteilung der Risiken auf Aussageebene für eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit in bestimmten Fällen hilfreich sein kann, ist sie für Prüfungen mit begrenzter Sicherheit weder verpflichtend noch notwendig.

3.3 Was ist bei begrenzter Prüfungssicherheit für die Verständniserlangung des IKS erforderlich?

Für Zwecke der Risikobeurteilung ist der Prüfer gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 113L verpflichtet, durch Befragung ein Verständnis von den für die Nachhaltigkeitssachverhalte und die Aufstellung der Nachhaltigkeitsinformationen relevanten Komponenten des Internen Kontrollsystems (IKS) zu erlangen. Art und Umfang des zu erlangenden Verständnisses können in Abhängigkeit von der Komplexität der berichtenden Einheit und der Nachhaltigkeitssachverhalte variieren. Mit zunehmender Komplexität können umfangreichere Prüfungshandlungen notwendig sein, z.B. durch die Durchführung eines Walk-Through, um die im Rahmen von Befragungen erlangten Informationen zu bestätigen (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A356 i.V.m. A357L).

In Abgrenzung zu den Vorgaben von ISSA [E-DE] 5000 zur Verständniserlangung bei hinreichender Prüfungssicherheit können in Bezug auf die Komponenten des IKS bei begrenzter Prüfungssicherheit beispielsweise folgende Tätigkeiten durchgeführt werden:

- Kontrollumfeld (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 114L vs. 114R): Befragungen, u.a. zur Unternehmenskultur, Verantwortlichkeiten für die Durchsetzung von Richtlinien und die Wirksamkeit von Kontrollen, ggf. Einsichtnahme in Dokumente. Eine Verpflichtung zu einer über die Verständniserlangung hinausgehenden Beurteilung des Kontrollumfelds einschließlich einer Einsichtnahme in die Dokumentation dieser durch den Prüfer besteht nicht.
- Risikobeurteilungsprozess der Einheit (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 115L vs. 115R) sowie Prozess der Einheit zur Überwachung des IKS (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 116L vs. 116R): Befragungen des Managements zu den Ergebnissen der Prozesse, ggf. Einsichtnahme in Unterlagen. Nicht erforderlich ist die Erlangung eines Verständnisses des gesamten Prozesses und die Beurteilung durch den Prüfer, ob der von der Einheit eingerichtete Prozess angemessen ist.

In Bezug auf die IKS-Komponente des Informationssystems und der Kommunikation (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 117) unterscheiden sich die Vorgaben zu Aufträgen mit hinreichender Sicherheit nicht. Der Prüfer ist gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 118 verpflichtet, zu beurteilen, ob das Informationssystem der Einheit die Aufstellung der Nachhaltigkeitsinformationen in Übereinstimmung mit den angewandten Kriterien angemessen unterstützt.

Die Erlangung eines Verständnisses der während der Verarbeitung von Informationen im Informationssystem der Einheit angewandten internen Kontrollen (IKS Komponente Kontrollaktivitäten) ist bei Aufträgen zur Erlangung begrenzter Sicherheit nur dann erforderlich, wenn Nachweise durch die Prüfung der Wirksamkeit dieser Kontrollen erlangt werden sollen (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 120L).

3.4 Welche Überlegungen sind bei der Risikobeurteilung anzustellen?

Der Prüfer ist nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. 106 verpflichtet, ein Verständnis von den Nachhaltigkeitssachverhalten und den Nachhaltigkeitsinformationen zu erlangen, einschließlich der Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die zu wesentlichen falschen Darstellungen der Angaben führen könnten. Nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. A322 können Merkmale von Ereignissen oder Umständen, die zu einer wesentlichen falschen Darstellung der Angaben führen könnten, Komplexität, Ermessen, Veränderung, Unsicherheit oder Anfälligkeit für falsche Darstellungen aufgrund von einer einseitigen Ausrichtung des Managements oder aufgrund von dolosen Handlungen einschließen und damit zur Anfälligkeit der Angaben für eine wesentliche falsche Darstellung – sei es aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern – führen.

Im Unterschied zur Abschlussprüfung nach ISA [DE] 315 (Rev. 2019)³ muss die Risikoidentifizierung und -beurteilung nach ISSA [E-DE] 5000 nicht getrennt vorgenommen werden. Risiken, die ein vertretbar niedriges Maß nicht übersteigen, brauchen nicht zwingend dokumentiert und weiter verfolgt werden.

ISSA [E-DE] 5000 kennt – anders als ISA [DE] 315 (Rev. 2019) – kein Konzept der „bedeutsamen Risiken“. Risiken werden anhand einer Kombination aus Wahrscheinlichkeit und Ausmaß einer möglichen falschen Darstellung dahingehend beurteilt, wo sie im Spektrum der Risiken zu verorten sind. Bei der Planung der weiteren Prüfungshandlungen berücksichtigt der Prüfer diese Beurteilung (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A407).

Für Risiken, die (nahe) am oberen Ende des Spektrums der Risiken liegen, sieht ISSA [E-DE] 5000 spezifische Anforderungen und Anwendungshinweise – nur für Prüfungen mit hinreichender Prüfungssicherheit – vor (z.B. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 123R, Tz. 139R, Tz. A418R).

Da ISSA [E-DE] 5000 von einem Spektrum von Risiken ausgeht, wird in der Praxis mit mindestens zwei Risikokategorien (z.B. moderat, hoch) gearbeitet, anhand derer die Art und der Umfang der

³ International Standard on Auditing [DE] 315 (Revised 2019) Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (ISA [DE] 315 (Revised 2019)).

Prüfungshandlungen bestimmt werden. Das Spektrum der Risiken für die Prüfung nach ISSA [E-DE] 5000 kann vom Spektrum inhärenter Risiken der Abschlussprüfung abweichen.

3.5 Ist es erforderlich, für alle (Gruppen von) Angaben weitere Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen?

Nein.

Nach ISSA [E-DE] 5000, Tz. A412 kann der Prüfer im Rahmen der Planung und Risikoidentifizierung und -beurteilung feststellen, dass die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen für bestimmte Kennzahlen oder Gruppen von Kennzahlen, die als eine (Gruppe von) Angabe(n) i.S. des ISSA [E-DE] festgelegt wurden, unter den Umständen vertretbar sind (d. h., dass sie ein für den Auftrag vertretbares Maß haben (bei begrenzter Prüfungssicherheit) oder ein vertretbar niedriges Maß (bei hinreichender Sicherheit)). Dies kann analog für qualitative Angaben gelten. Unter diesen Umständen ist es nicht notwendig, dass der Prüfer weitere Prüfungshandlungen plant und durchführt (risikoorientierte Prüfung).

4 Festlegung der Wesentlichkeit

4.1 Warum benötigt man für die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung das Konzept der Wesentlichkeit?

Das Konzept der Wesentlichkeit dient dazu, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der Wirtschaftlichkeit der Prüfung darauf auszurichten, wesentliche falsche Darstellungen, die die Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer beeinflussen können, mit hinreichender bzw. begrenzter Sicherheit festzustellen.

Die Würdigung der qualitativen Wesentlichkeit und die Festlegung von quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen einschließlich der Toleranzwesentlichkeit unterstützen den Prüfer bei der Risikobeurteilung sowie bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen. Beispielsweise wird bei analytischen Prüfungshandlungen in der Praxis u.a. anhand der Toleranzwesentlichkeit bestimmt, ob für Abweichungen zwischen den erfassten Beträgen und den erwarteten Werten zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen sind. Bei Stichprobenprüfungen beeinflusst die Toleranzwesentlichkeit den Stichprobenumfang.

Die Würdigung der qualitativen Wesentlichkeit sowie die festgelegten quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen sind darüber hinaus relevant für die abschließende Beurteilung von festgestellten falschen Darstellungen und der Frage, ob ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil abgegeben werden kann.

4.2 Gibt es eine Wesentlichkeit für den Nachhaltigkeitsbericht als Ganzes?

Nein. Im Unterschied zur Abschlussprüfung, für deren Zwecke eine „Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes“ festgelegt wird, sind bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten regelmäßig für die einzelnen (Gruppen von) Angaben voneinander unabhängige Wesentlichkeiten festzulegen. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass Rahmenwerke zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (z.B. die ESRS) regelmäßig die Angabe einer großen Anzahl einzelner Kennzahlen für unterschiedliche Nachhaltigkeitssachverhalte sowie umfangreiche qualitative Angaben erfordern und eine Festlegung einer Wesentlichkeit für den Nachhaltigkeitsbericht als Ganzes daher i.d.R. nicht angemessen die Interessen der vorgesehenen Nutzer reflektiert. Zudem weisen die verschiedenen zu berichtenden Kennzahlen unterschiedliche Maßeinheiten auf, sodass es auch rein praktisch nicht möglich wäre, für diese Kennzahlen eine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze festzulegen.

4.3 Hat der Grad der Prüfungssicherheit (begrenzt oder hinreichend) Auswirkungen auf die Würdigung bzw. die Festlegung der Wesentlichkeit?

Nein. Qualitative Wesentlichkeitsüberlegungen und quantitative Wesentlichkeitsgrenzen sind unabhängig von dem zu erreichenden Grad an Prüfungssicherheit, da die Wesentlichkeit auf den Informationsbedürfnissen der vorgesehenen Nutzer basiert (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A295).

4.4 Müssen für die Prüfung von quantitativen Angaben Wesentlichkeitsgrenzen festgelegt werden und muss für jede quantitative Angabe eine eigene Wesentlichkeit ermittelt werden?

Bei Prüfungen, die nach ISSA [E-DE] 5000 durchgeführt werden, ist es verpflichtend, für quantitative Angaben eine Wesentlichkeitsgrenze und eine Toleranzwesentlichkeit festzulegen (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 98 f.). Dies bedeutet jedoch nicht, dass für jede einzelne quantitative Angabe eine Wesentlichkeitsgrenze festgelegt werden muss.

Bei der Festlegung der Wesentlichkeit kann z. B. auf Gruppen von Angaben (vgl. Frage 2.5) abgestellt werden. Bereits bei der Festlegung und Gruppierung von Angaben sind daher u.a. die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer zu beachten (vgl. IG, Tz. 301) (vgl. Frage 2.3).

Bei der Festlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen können auch qualitative Faktoren relevant sein (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A302; vgl. hierzu auch Frage 4.7).

Bei quantitativen Informationen innerhalb einer qualitativen (Gruppe von) Angabe(n), die so festgelegt wurde, weil die Nutzer ihre Entscheidungen auf Basis der qualitativen (Gruppe von) Angabe(n) vornehmen, ist es nicht notwendig eine Wesentlichkeit für die quantitative Information festzulegen, da die Würdigung der Wesentlichkeit auf Ebene der qualitativen (Gruppe von) Angabe(n) erfolgt (vgl. auch Frage 2.6).

4.5 Welche Bezugsgrößen können für die Festlegung der Wesentlichkeiten herangezogen werden?

ISSA [E-DE] 5000 enthält keine verbindlichen Vorgaben dafür, welche konkreten Bezugsgrößen der Prüfer im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens als geeigneten Ausgangspunkt für die Bestimmung der Wesentlichkeit für Zwecke der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen bzw. Nachhaltigkeitsberichten anzuwenden hat.

Für quantitative Angaben kann die Kennzahl selbst oder auch ein mit der (Gruppe von) Angabe(n) zusammenhängender Richtwert als Bezugsgröße festgelegt werden (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A303).

Bei relativen quantitativen Angaben (beispielsweise Prozentsätze oder Verhältnisse, wie THG-Emissionen pro Euro Umsatz) stellt sich zudem die Frage, ob die relative quantitative Angabe selbst als Bezugsgröße geeignet ist, oder ob jeweils für Zähler und Nenner der Berechnung eine Bezugsgröße festzulegen ist. Für die Beurteilung der Wesentlichkeit einer falschen Darstellung erscheinen grds. beide Möglichkeiten sachgerecht, da auch anhand einer Abweichung von dem berichteten Verhältnis beurteilt werden kann, ob diese Abweichung als wesentliche falsche Darstellung einzustufen ist. Für die Planung der Prüfungshandlungen (z.B. zur Risikobeurteilung, für analytische Prüfungshandlungen und zur Festlegung von Stichprobenumfängen) kann jedoch die Festlegung jeweils einer Wesentlichkeit mit Zähler bzw. Nenner als Bezugsgröße sachgerechter sein. Die Festlegung der Wesentlichkeiten für Zähler und Nenner kann sich dabei an der jeweiligen Auswirkung auf das berichtete Verhältnis orientieren. So wird auch in der Implementation Guidance zu ISSA 5000 anhand eines Beispiels beschrieben, dass für Verhältnisse der Zähler und der Nenner die Bezugsgrößen zur Festlegung der Wesentlichkeit darstellen (vgl. IG, Tz. 303 f.).

4.6 Welcher Prozentsatz kann für die Festlegung der Wesentlichkeit auf die Bezugsgröße angewendet werden?

ISSA [E-DE] 5000 enthält keine Vorgaben für geeignete Prozentsätze, die zur Festlegung der Wesentlichkeit auf die gewählte Bezugsgröße anzuwenden sind.

Sofern die angewandten Kriterien die Wesentlichkeit nicht anders definieren oder beschreiben, sind falsche Darstellungen als wesentlich zu würdigen, wenn von ihnen einzeln oder insgesamt vernünftigerweise erwartet werden könnte, dass sie die von vorgesehenen Nutzern auf Grundlage der Nachhaltigkeitsinformationen getroffenen Entscheidungen beeinflussen (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 190 Buchst. h.ii.a. i.V.m. Tz. A296). Damit ist die Festlegung des Prozentsatzes eine Frage der Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens im Hinblick auf die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer(vgl. IG, Tz. 115).

Wenn die angewandten Kriterien (z. B. Rahmenwerke) Wesentlichkeit anders definieren oder beschreiben (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 190 Buchst. h.ii.b, i.V.m. Tz. A296), können diese zumindest einen Bezugsrahmen für den Wirtschaftsprüfer bei der Festlegung des Prozentsatzes darstellen. So nennt beispielsweise das Greenhouse Gas Protocol in Kapitel 10 eine Abweichung von 5% als Grenzwert für einen wesentlichen Fehler⁴.

ISSA [E-DE] 5000, Tz. A304, nennt Faktoren, die sich sowohl auf die Identifizierung einer geeigneten Bezugsgröße als auch auf die eines geeigneten Prozentsatzes auswirken können. Dies deutet darauf hin, dass zwischen den Prozentsätzen und der jeweils gewählten Bezugsgröße eine Beziehung besteht und für jede Bezugsgröße ein eigener Prozentsatz herangezogen wird. Die genannten Faktoren umfassen die Bestandteile einer Angabe und den Fokus, den die vorgesehenen Nutzer wahrscheinlich auf diese legen, die relative Volatilität der Bezugsgröße und das Vorhandensein von vorgegebenen prozentualen Schwellenwerten in den angewandten Kriterien.

In der Praxis haben die Prüfungsgesellschaften Bandbreiten für geeignete Prozentsätze entwickelt, die bei unterschiedlichen Untergrenzen bis zu einer Obergrenze von 10% reichen. Einige Prüfungsgesellschaften geben einen Prozentsatz von 5% als Ausgangspunkt für die Ermittlung der Wesentlichkeit vor. Abweichungen nach oben oder unten von diesem Ausgangspunkt sowie Abweichungen von den Bandbreiten werden gesondert begründet und dokumentiert. In der Praxis ist (unabhängig davon, ob eine Bandbreite oder ein fester Ausgangspunkt verwendet wird) häufig ein Prozentsatz von 5% anzutreffen.

4.7 Welche Rolle spielen qualitative Faktoren bei der Auswahl des Prozentsatzes?

Bei der Festlegung der Wesentlichkeit bzw. eines entsprechenden Prozentsatzes können qualitative Faktoren auch relevant sein (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A302). In Einzelfällen kann es nach Berücksichtigung qualitativer Faktoren vertretbar sein, dass Prozentwerte außerhalb der in Frage 4.6 genannten Bandbreiten zur Anwendung kommen.

Ausgewählte Beispiele für qualitative Faktoren zur Festlegung der Wesentlichkeit können sein (vgl. ausführlicher ISSA [E-DE] 5000, Tz. A300):

- die Bedeutung des jeweiligen Schlüsselindikators (KPI) für die vorgesehenen Nutzer
- die Bedeutung des KPI in der Nachhaltigkeitsstrategie der berichtenden Einheit
- die Bedeutung des KPI für die Reputation der berichtenden Einheit
- eine starke Veränderung des KPI im Vergleich zur Vorperiode
- der Unterschied zwischen dem Ist- und dem Zielwert

⁴ [The Greenhouse Gas Protocol, A Corporate Accounting and Reporting Standard](#), Revised Edition, S. 69 f. (Abruf: 30.09.2026).

- die Frage, ob eine finanzielle Auswirkung („financial impact“) erwartet wird, wenn ein KPI einen bestimmten Schwellenwert nicht erreicht
- etwaige Vorgaben des Rahmenwerks zur Bedeutung oder Wesentlichkeit des KPI (z.B. entsprechende Überlegungen im Greenhouse Gas Protocol)
- Beurteilung des Schweregrads der Auswirkungen bzw. Bedeutung des im Nachhaltigkeitsberichts angegebenen Sachverhalts (z.B. ist eine Angabe zu hochgiftigen Stoffen schwerwiegender für die vorgesehenen Nutzer als Angaben zu Lichtemissionen)
- Relevanz für die Vergütung des Managements.

4.8 Wie kann die Wesentlichkeit für qualitative Angaben im Nachhaltigkeitsbericht gewürdigt werden?

Der Prüfer hat neben der Festlegung der Wesentlichkeit für quantitative Angaben (vgl. Fragen 4.4 bis 4.7) auch die Wesentlichkeit für qualitative Angaben im Nachhaltigkeitsbericht zu würdigen (ISSA [E-DE] 5000, Tz. 98 Buchst. a.).

Bei der Würdigung der Wesentlichkeit qualitativer Angaben geht es nicht darum, konkrete Beträge für Wesentlichkeitsgrenzen festzulegen und zu dokumentieren. Stattdessen bedeutet Würdigung der Wesentlichkeit, dass der Prüfer aktiv mögliche Faktoren durchdenkt, die dazu führen können, dass wesentliche falsche Darstellungen in einer qualitativen Angabe im Nachhaltigkeitsbericht enthalten sein können (vgl. ISSA 5000 FAQ Materiality, Q14).

Während der Prüfer bei einigen qualitativen Angaben in der Lage sein kann, solche möglichen Fehlerursachen im Rahmen seiner Würdigung im Rahmen der Prüfungsplanung zu erkennen, ist es auch möglich, dass falsche Darstellungen in qualitativen Angaben erst im weiteren Prüfungsverlauf festgestellt werden. In diesem Fall nimmt der Prüfer seine Würdigung der Wesentlichkeit erst bei der Beurteilung, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen – einzeln oder insgesamt – wesentlich sind, vor (vgl. ISSA 5000 FAQ Materiality, Q14).

Mögliche Faktoren, die der Prüfer bei der Würdigung qualitativer Angaben in Betracht ziehen kann, sind in ISSA [E-DE] 5000, Tz. A300 ausführlich beschrieben. Dies kann anhand des folgenden Beispiels erläutert werden: Wenn ein Thema eine grundlegende Bedeutung in der Nachhaltigkeitsstrategie der berichtenden Einheit hat und im Nachhaltigkeitsbericht prominent dargestellt wird, deutet dies darauf hin, dass schon kleinere falsche Darstellungen die Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer beeinflussen können (z.B. Maßnahmen zum Schutz von Menschenrechten in der Wertschöpfungskette bei einer Einheit mit bedeutenden Zulieferern in Risikoländern, Ausführungen zu Zertifizierungen zur Arbeitssicherheit bei Bergbauunternehmen).

4.9 Welche Bedeutung hat die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS für die Festlegung bzw. Würdigung der Wesentlichkeit durch den Prüfer?

Es handelt sich um grundlegend verschiedene Konzepte. Beiden Wesentlichkeitskonzepten liegen die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer des Nachhaltigkeitsberichts zu Grunde (vgl. IG, Tz. 117). Sie unterscheiden sich allerdings in ihrer Zielrichtung.

Der berichtenden Einheit dient die Wesentlichkeitsanalyse gem. ESRS zur Identifizierung der zu berichtenden Nachhaltigkeitsinformationen entsprechend dem anzuwendenden Rahmenwerk bzw. den anzuwendenden Standards. Die Wesentlichkeitsanalyse bestimmt auch den Detaillierungsgrad, in dem berichtet werden soll (vgl. IG, Tz. 118). In ISSA [E-DE] 5000, Tz. 4 wird die Wesentlichkeitsanalyse als „Prozess der Einheit zur Identifizierung von zu berichtenden Nachhaltigkeitsinformationen“ bezeichnet. Dies verdeutlicht, dass es nicht um die Festlegung bzw. Würdigung der Wesentlichkeit i.S. des ISSA [E-DE] 5000 geht.

Das Konzept der Wesentlichkeit des Prüfers dient dazu, die Prüfung der Nachhaltigkeitsberichterstattung unter Beachtung der Wirtschaftlichkeit der Prüfung darauf

auszurichten, wesentliche falsche Darstellungen im Nachhaltigkeitsbericht, die die Entscheidungen der vorgesehenen Nutzer beeinflussen können, mit hinreichender bzw. begrenzter Sicherheit festzustellen (vgl. Frage 4.1).

Aufgrund der unterschiedlichen Zielrichtung kann es für die Wesentlichkeit des Prüfers und die doppelte Wesentlichkeit der berichtenden Einheit nach den ESRS kein Übereinstimmungserfordernis geben.

Verpflichten die Regelungen aus dem Rahmenwerk bzw. den Standards die berichtende Einheit, sowohl die Wesentlichkeit der Auswirkungen als auch die finanzielle Wesentlichkeit anzuwenden (z.B. im Fall der doppelten Wesentlichkeit nach den ESRS), so hat auch der Prüfer bei der Würdigung bzw. Festlegung seiner Wesentlichkeit beide Perspektiven zu berücksichtigen (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 99).

Bei quantitativen Angaben führt dies dazu, dass die niedrigere Wesentlichkeitsgrenze aus beiden Perspektiven genutzt wird, bei qualitativen Angaben wird in der Regel der höhere Detaillierungsgrad genutzt werden, der für die finanzielle Wesentlichkeit oder die Wesentlichkeit der Auswirkungen benötigt wird (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A306).

Beispiel für quantitative Angaben (in Anlehnung an IG, Tz. 314)

Die berichtende Einheit hat Investoren, Fremdkapitalgeber und die lokale Gemeinde als vorgesehene Nutzer für die Nachhaltigkeitsinformationen identifiziert. Alle drei Nutzergruppen sind an Arbeitssicherheit interessiert. Für Investoren und Kapitalgeber werden Arbeitsunfälle ab einer Höhe von zehn wesentlich, da dies Untersuchungen seitens der Behörden bis hin zur Werksschließung nach sich ziehen könnte, und dabei auch die finanziellen Auswirkungen bedeutend sein dürften. Für die Gemeinde sind Werksschließungen mit lokaler Arbeitslosigkeit verbunden, die Gemeinde wäre aber durch Arbeitsunfälle selbst auch betroffen. Arbeitnehmer aus der Gemeinde würden bei der berichtenden Einheit ab zwei bekannten Arbeitsunfällen aufgrund der mangelnden Arbeitssicherheit kündigen oder sich gar nicht erst bewerben. Nach den oben genannten Grundsätzen wäre daher die Wesentlichkeit des Prüfers für Arbeitsunfälle mit zwei (dem niedrigeren Wert) sachgerecht.

Beispiel für qualitative Angaben

Als vorgesehene Nutzer der Nachhaltigkeitsinformation wurden Investoren, Fremdkapitalgeber, NGOs und lokale Gemeinschaften identifiziert. Alle Nutzergruppen sind an Nachhaltigkeitsinformationen im Zusammenhang mit der Rodung eines großen Areals für Zwecke des Neubaus einer Produktionsstätte in Südamerika interessiert. Während für Fremdkapitalgeber und Investoren vor allem ökologische Ausgleichsmaßnahmen ab einem Aufwand von 15 Mio. EUR als wesentlich betrachtet werden, sind neben den ökologischen Ausgleichsmaßnahmen für die NGOs und die lokalen Gemeinschaften auch Auswirkungen auf die Biodiversität und den Lebensraum für die indigene Bevölkerung wesentlich. Es erscheint daher sachgerecht, den höheren Detaillierungsgrad aus Sicht der Auswirkungen als qualitativen Wesentlichkeitsmaßstab heranzuziehen.

Qualitative Faktoren, welche die berichtende Einheit innerhalb ihrer Wesentlichkeitsanalyse betrachtet hat, können auch für die Würdigung oder Festlegung der Wesentlichkeit für die Planung und Durchführung der Prüfung relevant sein.

4.10 Wie kann eine Nichtaufgriffsgrenze bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen genutzt werden?

Zweifelsfrei unbeachtliche falsche Darstellungen brauchen nicht kumuliert zu werden (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 153, A470-A472). Sie sind ebenfalls nicht in der Aufstellung der nicht korrigierten falschen Darstellungen aufzuführen.

Für quantitative Angaben kann hierzu ein Wert festgelegt werden, unter dem falsche Darstellungen zweifelsfrei unbeachtlich sind und deren Kumulierung nicht notwendig ist, da der Prüfer erwartet, dass die Kumulierung solcher Beträge ohne jeden Zweifel keine wesentliche Auswirkung auf die Angabe hat (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A470).

Auch qualitativ falsche Darstellungen können zweifelsfrei unbeachtlich sein. Hier wird im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens im Einzelfall entschieden, da die Verwendung einer betragsmäßigen Grenze naturgemäß nicht in Betracht kommt.

Die Nichtaufgriffsgrenze hat den Charakter einer Dokumentationserleichterung. Durch die Festlegung einer Nichtaufgriffsgrenze ist der Prüfer in der Lage, auf eine weitere Würdigung einzelner falscher Darstellungen, die unterhalb dieser Nichtaufgriffsgrenze liegen, ohne Angabe weiterer Gründe zu verzichten und in die Arbeitspapiere lediglich einen Vermerk wie z.B. „Unbeachtlich“ oder „Unterhalb Nichtaufgriffsgrenze“ aufzunehmen.

Die Festlegung einer Nichtaufgriffsgrenze ist freiwillig. Eine feste Vorgabe für die Höhe der Nichtaufgriffsgrenze gibt es nicht. Es handelt sich um eine erheblich kleinere Größenordnung als die festgelegte Wesentlichkeitsgrenze. Aus diesem Grund ist „zweifelsfrei unbeachtlich“ nicht mit „nicht wesentlich“ gleichzusetzen. Zweifelsfrei unbeachtliche Sachverhalte sind unabhängig vom Beurteilungskriterium (Größe, Art, Umstände) sowohl einzeln als auch kumuliert zweifelsfrei ohne praktische Folgen für die Darstellung der Nachhaltigkeitsinformationen als auch für die Prüfung. Besteht irgendeine Unsicherheit darüber, ob eine festgestellte falsche Darstellung einzeln oder zusammen mit anderen festgestellten falschen Darstellungen zweifelsfrei unbeachtlich ist, so wird diese falsche Darstellung als nicht zweifelsfrei unbeachtlich gewürdigt (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A470).

Folgende Faktoren können bei der Festlegung der Höhe der Nichtaufgriffsgrenze beispielsweise berücksichtigt werden:

- Historie für wesentliche Fehler
- Qualität des internen Kontrollsystems
- Anzahl der am oberen Ende des Risikospektrums angesiedelten Risiken
- Fehlertoleranz des Managements und der mit der Überwachung beauftragten Personen.

Qualitative Umstände können dazu führen, dass quantitativ als unbeachtlich eingestufte falsche Darstellungen trotzdem weiter zu würdigen sind. Beispiele für derartige qualitative Umstände sind:

- Hinweise auf bewusste falsche Darstellungen (Fraud) (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 154)
- Anzeichen für Mängel im internen Kontrollsystem (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A481)
- Risiko eines systematischen Fehlers oder andere mögliche Ursachen für eine erhöhte Wiederholungsgefahr (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. 155).

In der Praxis wird zur Bestimmung der Nichtaufgriffsgrenze häufig ein Prozentsatz von 1% bis 5% der festgelegten Wesentlichkeit herangezogen. Bei besonders sensiblen Angaben (z.B. hoch radioaktive Abfälle) kann es sachgerecht sein, keine Nichtaufgriffsgrenze festzulegen.

Da keine Wesentlichkeit für die Nachhaltigkeitsinformationen als Ganzes existiert und deshalb gesonderte Wesentlichkeitsüberlegungen für einzelne (Gruppen von) Angaben vorzunehmen sind, ergibt sich hieraus auch eine Vielzahl an Nichtaufgriffsgrenzen.

4.11 Wie ist im Zusammenhang mit der Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen die Toleranzwesentlichkeit zu bestimmen?

Die Prüfung einer quantitativen (Gruppe von) Angabe(n) zielt auf die Entdeckung wesentlicher falscher Darstellungen ab. Wird die Prüfung ausschließlich so geplant, einzelne wesentliche falsche Darstellungen aufzudecken, bleibt das Risiko unberücksichtigt, dass unwesentliche falsche Darstellungen, ob aufgedeckt oder nicht, insgesamt auch zu einer wesentlichen falschen Darstellung führen können und somit das Aggregationsrisiko nicht berücksichtigt wird. Wenn der Prüfer Prüfungshandlungen zu diesen disaggregierten Informationen gesondert plant und durchführt, besteht

das Risiko, dass die aggregierten nicht korrigierten sowie nicht entdeckten falschen Darstellungen die Wesentlichkeit für die (Gruppe von) Angabe(n) übersteigen (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A308). Dies kann beispielsweise bei der Prüfung der berichteten Treibhausgasemissionen auftreten: Werden die Scope-1-Emissionen einzelner Produktionsstandorte jeweils separat geprüft und liegt an mehreren Standorten jeweils nur eine geringe, für sich genommen unwesentliche Untererfassung von beispielsweise jeweils 2 bis 3% der Gesamtemissionen der berichtenden Einheit vor, können diese Abweichungen in der Aggregation über alle Standorte zu einer wesentlichen falschen Darstellung der insgesamt berichteten Scope 1-Emissionen führen. Bei einer ausschließlichen Fokussierung auf die einzelnen disaggregierten Angaben bestünde somit die Gefahr, dass das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung auf Ebene der aggregierten Berichtsangabe unberücksichtigt bleibt.

Existiert ein Aggregationsrisiko, ist der Prüfer gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 100 i.V.m. A308, verpflichtet, dieses auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, indem er eine Toleranzwesentlichkeit unterhalb der Wesentlichkeit zur Planung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen bestimmt. Die Festlegung der Toleranzwesentlichkeit ist keine rein mathematische Übung, sondern erfolgt nach pflichtgemäßen Ermessen. Sie wird durch das Verständnis des Prüfers von der Einheit beeinflusst, das während der Durchführung der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung aktualisiert wird (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A309). Faktoren, die die Festlegung der Toleranzwesentlichkeit beeinflussen, sind:

- der Grad der Disaggregation
- die Erwartungen zu Art, Häufigkeit und Ausmaß von falschen Darstellungen unter Berücksichtigung der Erfahrungen aus den Vorjahren.

Sofern Prüfungshandlungen für eine quantitative Angabe als eine Grundgesamtheit (d.h. nicht disaggregiert) durchgeführt werden können, besteht auch kein Aggregationsrisiko für die (Gruppe von) Angabe(n), sodass die Toleranzwesentlichkeit mit der Wesentlichkeit übereinstimmt (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A310).

Die Toleranzwesentlichkeit wird meist prozentual auf die Wesentlichkeit bemessen. Da es sich bei der Festlegung der Toleranzwesentlichkeit um eine Ermessensentscheidung des Prüfers handelt, enthalten die Prüfungsstandards keine Vorgaben für die anzuwendenden Prozentsätze.

Dennoch werden in der Praxis der einzelnen Prüfungsgesellschaften prozentuale Vorgaben gemacht. Die dortigen Orientierungshilfen sehen Bandbreiten von möglichen Prozentsätzen innerhalb eines Spektrums von 50% bis 90% vor. Teilweise ist diese Bandbreite enger gefasst, und liegt beispielsweise zwischen 50% und 75%.

Da keine Wesentlichkeit für die Nachhaltigkeitsinformationen als Ganzes existiert und deshalb gesonderte Wesentlichkeitsüberlegungen für einzelne (Gruppen von) Angaben vorzunehmen sind, ergibt sich hieraus auch eine Vielzahl an Toleranzwesentlichkeiten.

4.12 Wie kann die Wesentlichkeit für Zwecke der Prüfung der Taxonomieangaben festgelegt werden?

Obwohl die Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung teilweise auf im Abschluss enthaltenen Finanzinformationen basieren, erscheint eine Übertragung der für die Abschlussprüfung festgelegten Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes sowie der entsprechenden Toleranzwesentlichkeit auf die Prüfung der Taxonomieangaben nicht sachgerecht. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass die nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung offenzulegenden Angaben hinsichtlich ihres Inhalts, ihrer Bezugsgrößen und ihrer Nutzerrelevanz eine hohe Heterogenität aufweisen. Anders als in der Abschlussprüfung lässt sich daher regelmäßig keine einheitliche Wesentlichkeitsgrenze für sämtliche Taxonomieangaben festlegen; eine „Wesentlichkeit für die Angaben nach Art. 8 der Taxonomie-Verordnung als Ganzes“ wird folglich regelmäßig nicht in Betracht kommen.

Im Regelfall wird in der Praxis deshalb eine Wesentlichkeit für Nenner sowie Zähler der Umsatz-, CapEx- und OpEx-KPIs festgelegt. Dies entspricht der in der Implementation Guidance zu ISSA 5000 beschriebenen Vorgehensweise für die Festlegung der Wesentlichkeit von im Nachhaltigkeitsbericht enthaltenen Prozentangaben (vgl. IG, Tz. 303).

Die auf den jeweiligen Zähler bzw. Nenner angewendeten Prozentsätze können in Abhängigkeit von der Entscheidungserheblichkeit für die vorgesehenen Nutzer unterschiedlich sein, sowohl in Bezug auf das einzelne KPI als auch in Bezug auf die taxonomiefähigen und die taxonomiekonformen Wirtschaftsaktivitäten.

5 Auswahl der zu prüfenden Elemente und Stichprobenprüfungen

5.1 Welche Auswahlverfahren können für eine Prüfung nach ISSA [E-DE] 5000 genutzt werden?

Der Prüfungsstandard ISSA [E-DE] 5000 beschreibt in Tz. 145, dass ein Prüfer Stichproben als ein Mittel zur Auswahl der zu prüfenden Elemente nutzen darf, trifft jedoch keine Aussagen dazu, welche Auswahlverfahren genutzt werden können.

Demnach können grundsätzlich dieselben Auswahlverfahren genutzt werden, die bei anderen betriebswirtschaftlichen Prüfungen berufsmäßig sind bzw. angewendet werden.

Dies sind:

- a) Prüfung der gesamten Grundgesamtheit
- b) bewusste Auswahl und
- c) Stichproben.

Die Entscheidung, welche Auswahlverfahren für Zwecke einer Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen genutzt werden, ist eine Frage des pflichtgemäßen Ermessens des Prüfers (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A420). Zur praktischen Bedeutung von bewusster Auswahl und Stichprobenverfahren bei Nachhaltigkeitsprüfungen mit begrenzter Sicherheit vgl. auch Frage 5.6.

Nutzt der Prüfer Stichproben als ein Mittel zur Auswahl der zu prüfenden Elemente, „hat der Prüfer“ gemäß Tz. 145 des ISSA [E-DE] 5000:

- a) „den Zweck der Prüfungshandlung und die Merkmale der Grundgesamtheit, aus der die Stichprobe gezogen wird, zu würdigen,
- b) einen Stichprobenumfang festzulegen, der ausreicht, um das Stichprobenrisiko auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren, und
- c) die Stichprobe auszuwählen, Prüfungshandlungen für die ausgewählten Elemente durchzuführen und die Ergebnisse zu beurteilen“.

Insgesamt enthält ISSA [E-DE] 5000 damit deutlich weniger Anforderungen an die Verwendung von Stichprobenverfahren als dies bei einer Abschlussprüfung gemäß ISA [DE] 530 der Fall ist. ISSA [E-DE] 5000 enthält allerdings einige wichtige Anwendungshinweise, die erläutern, wie die vorgenannten Anforderungen in der Praxis erfüllt werden können, wie beispielweise zu folgenden Einzelfragen.

Stichprobenumfang

Der Prüfer ist gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 145 Buchst. b), verpflichtet, den Stichprobenumfang so festzulegen, dass dieser ausreicht, um das Stichprobenrisiko auf ein angemessen niedriges Maß zu reduzieren. Was in der Praxis als angemessen niedriges Maß angesehen werden kann, hängt u.a. auch davon ab, ob eine Prüfung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit durchgeführt wird (vgl. hierzu auch Frage 5.4).

Auswahl der Stichprobe

Teil einer Stichprobenprüfung ist es, dass die Auswahl von Elementen für die Stichprobe derart erfolgt, dass für jedes Stichprobenelement in der Grundgesamtheit eine Chance besteht, ausgewählt zu werden (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A449 Buchst. b).

Durchführung von Prüfungshandlungen

Stichprobenprüfungen beinhalten die Durchführung von für den Zweck geeigneten Prüfungshandlungen für jedes ausgewählte Element. Sie können in der Praxis beispielsweise bei Funktionsprüfungen oder im Rahmen von Einzelfallprüfungen durchgeführt werden.

„Ist der Prüfer nicht in der Lage, die geplanten Prüfungshandlungen oder geeignete alternative Prüfungshandlungen für ein ausgewähltes Element durchzuführen, wird das Element bei Funktionsprüfungen als Abweichung von der vorgesehenen Kontrolle oder bei Einzelfallprüfungen als falsche Darstellung behandelt.“ (ISSA [E-DE] 5000, Tz. A449 Buchst. b).

Beurteilung der Ergebnisse

Eine Stichprobenprüfung beinhaltet ferner die Beurteilung der Ergebnisse, also die Untersuchung der Art und Ursache der identifizierten Abweichungen oder falschen Darstellungen und Beurteilung ihrer möglichen Auswirkung auf den Zweck der Prüfungshandlung sowie auf andere Prüfungsbereiche (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A449 Buchst. c).

Bei Einzelfallprüfungen umfasst die Beurteilung der Ergebnisse auch eine Hochrechnung der in der Stichprobe entdeckten falschen Darstellungen auf die Grundgesamtheit. Die Beurteilung einer Stichprobenprüfung beinhaltet zudem (sowohl bei Funktionsprüfungen als auch bei Einzelfallprüfungen) die Frage, ob die Anwendung von Stichprobenprüfungen eine angemessene Grundlage für Schlussfolgerungen über die geprüfte Grundgesamtheit geliefert hat (vgl. ISSA [E-DE] 5000, Tz. A449 Buchst. d).

Ergibt die Hochrechnung der Ergebnisse einer Stichprobe einen Hinweis darauf, dass in der Grundgesamtheit insgesamt eine wesentliche falsche Darstellung enthalten sein kann bzw., dass im Falle einer Funktionsprüfung eine interne Kontrolle nicht wirksam sein kann, ist ISSA [E-DE] 5000, Tz. 148L einschlägig (vgl. letzter Absatz Frage 5.4).

5.2 Welche Stichprobenverfahren können für eine Prüfung nach ISSA [E-DE] 5000 genutzt, und für welche Zwecke können diese eingesetzt werden?

Ziel eines Stichprobenverfahrens ist es, eine Schlussfolgerung über die gesamte Grundgesamtheit zu treffen (vgl. ISSA [E-DE], Tz. A449 Buchst. d ii). Stichprobenprüfungen können in der Praxis beispielsweise bei Funktionsprüfungen oder im Rahmen von Einzelfallprüfungen durchgeführt werden. Damit können grundsätzlich alle statistisch-mathematischen Verfahren, die Wirtschaftsprüfer im Rahmen von betriebswirtschaftlichen Prüfungen für Funktions- oder Einzelfallprüfungen einsetzen, auch für Zwecke einer Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen genutzt werden. Klassische Beispiele hierfür sind das attribute sampling oder das random sampling, aber auch das „monetary“-unit sampling (MUS) (vgl. Frage 5.3 zur Anwendung von MUS).

5.3 Kann das „Monetary“-unit sampling auch für die Prüfung nicht-monetärer Angaben verwendet werden?

Ja.

MUS ist ein in der Abschlussprüfung verbreitetes Verfahren, bei dem die Wahrscheinlichkeit der Auswahl eines jeden Elementes aus der Grundgesamtheit mit der betragsmäßigen Größe des Elements korreliert. Da bei monetären Grundgesamtheiten das Fehlerrisiko häufig mit der betragsmäßigen Größe einzelner Elemente korreliert, führt das MUS-Verfahren in der Praxis zu dem gewünschten Effekt, dass Elemente mit einem höheren beurteilten Risiko wesentlicher falscher Darstellungen mit höherer Wahrscheinlichkeit ausgewählt werden als weniger risikobehaftete Elemente. Vergleichbare Situationen sind auch bei einer Prüfung von Nachhaltigkeitsinformationen denkbar, z.B. bei der Auswahl, bei welchen Produktionsstandorten mit jeweils stark unterschiedlichen Wasserverbräuchen Prüfungshandlungen zur Angabe des Wasserverbrauchs in einem Nachhaltigkeitsbericht durchgeführt werden sollen. Dies setzt voraus, dass das beurteilte Risiko wesentlicher falscher Darstellungen nach Beurteilung des Prüfungsteams mit der Höhe des Wasserverbrauchs pro Standort korreliert.

Die Anwendung des MUS-Verfahrens auf nicht-monetäre Größen erfordert die Festlegung einer ausreichend kleinen physischen Einheit.

5.4 Welchen Einfluss hat die begrenzte Sicherheit (im Unterschied zur hinreichenden Sicherheit) auf den Stichprobenumfang?

ISSA [E-DE] 5000, Tz. A449 Buchst. a, trifft hierzu eine eindeutige Aussage: „Da das vertretbare Maß des Prüfungsrisikos bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung mit hinreichender Sicherheit niedriger ist als bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung mit begrenzter Sicherheit, kann auch das Maß des Stichprobenrisikos niedriger sein, das bei Einzelfallprüfungen vertretbar ist. Daher kann der Stichprobenumfang, wenn Stichprobenprüfungen für Einzelfallprüfungen bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung mit hinreichender Sicherheit genutzt werden, größer sein als bei der Nutzung unter ähnlichen Umständen bei einer betriebswirtschaftlichen Prüfung mit begrenzter Sicherheit.“

In der Praxis ist daher zu beobachten, dass, wenn bei Nachhaltigkeitsprüfungen mit begrenzter Sicherheit Stichproben gezogen werden, regelmäßig kleinere Stichprobenumfänge (für Einzelfallprüfungen als auch für Funktionsprüfungen) eingesetzt werden als bei Prüfungen mit hinreichender Sicherheit. Einige Prüfungsgesellschaften haben dies zum Anlass genommen, gesonderte Vorgaben für Stichproben bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit in ihre Prüfungshandbücher aufzunehmen, bei denen beispielsweise Konfidenzintervalle und ggf. weitere relevante Parameter entsprechend angepasst werden.

Sofern nach Prüfung der ausgewählten Stichprobenelemente ein Sachverhalt verbleibt, der den Prüfer zu der Auffassung veranlasst, dass es sein kann, dass die Nachhaltigkeitsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind, sind gemäß ISSA [E-DE] 5000, Tz. 148L zusätzliche Prüfungshandlungen („deep dive“) zu planen und durchzuführen, siehe auch oben die Ausführungen unter Frage 5.1 zur Beurteilung der Ergebnisse.

5.5 Verlangt ISSA [E-DE] 5000 alternative Prüfungshandlungen, falls ursprünglich geplante Prüfungshandlungen nicht durchgeführt werden können?

ISSA [E-DE] 5000 enthält (im Gegensatz zu ISA [DE] 530) keine explizite Anforderung zur Durchführung von alternativen Prüfungshandlungen im Kontext von Stichprobenverfahren. Allerdings findet sich in Tz. A449 Buchst. b folgender Anwendungshinweis: „Ist der Prüfer nicht in der Lage, die geplanten Prüfungshandlungen oder geeignete alternative Prüfungshandlungen für ein ausgewähltes Element durchzuführen, wird das Element bei Funktionsprüfungen als Abweichung von der vorgesehenen Kontrolle oder bei Einzelfallprüfungen als falsche Darstellung behandelt.“

Zieht beispielsweise der Prüfer eine Stichprobe, für die er externe Bestätigungen anfordert, und erhält er auf eine dieser Anfragen keine Antwort, so kann er eine Behandlung der fehlenden Antwort als falsche Darstellung gemäß Tz. A449 Buchst. b vermeiden, wenn er durch alternative Prüfungshandlungen ausreichende geeignete Prüfungsnachweise einholt.

5.6 Wie ist die praktische Bedeutung von Stichprobenprüfungen bei Nachhaltigkeitsprüfungen mit begrenzter Sicherheit im Vergleich zur Abschlussprüfung?

In der Praxis ist zu beobachten, dass die bewusste Auswahl bei Nachhaltigkeitsprüfungen häufiger zum Einsatz kommt als bei Abschlussprüfungen. Nachhaltigkeitsinformationen beruhen oftmals auf Grundgesamtheiten, deren Elemente hinsichtlich der zugrunde liegenden Prozesse, Datenerhebungsmethoden oder potenziellen Fehlerursachen erheblich voneinander abweichen. So kann etwa bei der Prüfung des Wasserverbrauchs einer Unternehmensgruppe erkennbar sein, dass für bestimmte Standorte aufgrund einer komplexeren Wasserversorgung ein höheres Risiko wesentlicher falscher Darstellungen beurteilt wird. Während einige Standorte ihren Wasserverbrauch

ausschließlich anhand von Rechnungen externer Versorger erfassen, wird der Verbrauch an anderen Standorten teilweise durch eigene Tiefbrunnen, die Entnahme von Oberflächenwasser oder Wasseraufbereitungsanlagen ermittelt. Aufgrund der unterschiedlichen Datenerfassungs- und Messprozesse wird der Prüfer regelmäßig bewusst solche Standorte auswählen, bei denen ein höheres Risiko wesentlicher falscher Darstellungen der Verbrauchsdaten beurteilt wurde.

Ein wichtiger Unterschied ist ferner, dass Nachhaltigkeitsprüfungen in der Regel mit begrenzter Sicherheit und Abschlussprüfungen stets mit hinreichender Sicherheit durchgeführt werden. Bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit besteht öfter die Möglichkeit, ausschließlich analytische Prüfungshandlungen einzusetzen (insb. aufgrund der geringeren Präzisionsanforderung an die zu entwickelnde Erwartung (vgl. ISSA [E-DE], Tz 143L Buchst. b und A448L sowie 143R Buchst. b)), so dass sich Stichprobenprüfungen erübrigen können.

Wenn Stichproben bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit eingesetzt werden, so gehen diese in der Regel mit geringeren Umfängen einher als im Fall der hinreichenden Sicherheit (vgl. hierzu auch Frage 5.4).

Da Nachhaltigkeitsprüfer häufig zugleich Abschlussprüfer der Einheit sind, kann es sich in der Praxis aus Effizienzgründen anbieten, die Prüfungsnachweise, die für Zwecke der Abschlussprüfung erlangt wurden (sowohl bei Funktionsprüfungen interner Kontrollen als auch bei aussagebezogenen Prüfungshandlungen) auch für Zwecke einer Nachhaltigkeitsprüfung zu nutzen, sofern sie auch den Zielen der Prüfung der Nachhaltigkeitsinformationen dienen (vgl. hierzu auch Frage 5.2).

Beispiel

Nachweise aus Stichproben für Funktionsprüfungen interner Kontrollen über die Ermittlung und Auszahlung von monatlichen Gehaltszahlungen können auch als Nachweise für die Prüfung des Abschlusspostens Personalaufwand als auch im Rahmen der Prüfung des Verdienstgefälles (Gender-Pay-Gap) genutzt werden.