

Jens Clausen  
Thomas Loew

## Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate?

Internationale Analyse des Nutzens von Testaten in der  
Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichterstattung



Institut für ökologische  
Wirtschaftsforschung gGmbH (IÖW)

Gefördert durch:



Bundesministerium  
für Umwelt, Naturschutz  
und Reaktorsicherheit

**Jens Clausen, Thomas Loew**

Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate? Internationale Analyse des Nutzens von Testaten in der Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Endbericht des IÖW an das BMU. Hannover, Berlin. Mai 2005.

Gefördert durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit  
Geschäftszeichen GI2 – 42183/4

Institut für ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW) gGmbH,  
Potsdamer Str. 105, 10785 Berlin  
Tel: 030-884 594-0 Fax: 030-882 54 39  
[www.ioew.de](http://www.ioew.de)  
[unternehmenspolitik@ioew.de](mailto:unternehmenspolitik@ioew.de)

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Forschungsfragen und Vorgehensweise</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Die Entwicklung der Testierung von Umweltberichten</b>	<b>6</b>
3.1	Zahlen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	9
3.2	Zahlen zur Testierung	10
3.3	Nachhaltigkeitsberichterstattung und Testierung als Element von Sustainable Corporate Governance	12
<b>4</b>	<b>Begriffe, Strukturen und Standards in der Prüfung von finanziellen und nicht-finanziellen Berichten</b>	<b>14</b>
4.1	Definition zentraler Begriffe	14
4.2	Jahresabschlussprüfungen und Testate	17
4.2.1	Einführung	17
4.2.2	Prüfungsgegenstand	18
4.2.3	Arten von Prüfungsvermerken	18
4.2.4	Inhalte der Prüfungsvermerke	19
4.2.5	Institutionen der Wirtschaftsprüfung und ihre Standards	20
4.2.6	Prüfungsstandards und Inhaltsstandards	23
4.3	Übersicht über die Normen zur Testierung von nicht-finanziellen Berichten	24
4.3.1	Die GRI-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung	26
4.3.2	Die GRI und die Testierung	27
4.3.3	Die EMAS-Validierung der Umwelterklärung	27
4.3.4	Der Accountability AA 1000 Assurance Standard	28
4.3.5	Der ISAE 3000 Standard “Assurance Engagements other than Audits or Reviews of historical financial Information”	29
4.3.6	Die IDW Prüfungsstandards PS 820 und 821	31
4.3.7	Der niederländische Entwurf eines Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten	32
4.3.8	Zwischenfazit zu den Normen	33
<b>5</b>	<b>Glaubwürdigkeit und Testate</b>	<b>36</b>
5.1	Empirische Ergebnisse zum Thema Glaubwürdigkeit	36
5.2	Faktoren der Glaubwürdigkeit	36
5.3	Ursachen für den eingeschränkten Glaubwürdigkeitsbeitrag von Testaten	38
5.4	Bedeutung von Testaten bei Sustainabilityanalysten	41
5.5	Glaubwürdigkeitsfaktoren in deutschen Nachhaltigkeitsberichten	42
5.6	Zwischenfazit zum Glaubwürdigkeitsbeitrag von Testaten	44
<b>6</b>	<b>Testate 2005</b>	<b>45</b>
6.1	Vorgehensweise	45
6.1.1	Sammlung und Auswertung der Testate	45
6.1.2	Befragung mit Interviewleitfaden	46

6.1	<i>Testate in verschiedenen Typen von Berichten</i> .....	46
6.2	<i>Motivation zur Testierung und ihr Nutzen</i> .....	47
6.2.1	Erste Ebene: Richtigkeit und Glaubwürdigkeit der Kommunikation.....	47
6.2.2	Zweite Ebene: Assurance und Corporate Governance.....	49
6.3	<i>Organisationen und Personen in der Testierung</i> .....	51
6.4	<i>Kriterien für die Auswahl des Testierers</i> .....	52
6.5	<i>Aufwand und Kosten der Testierung</i> .....	53
6.6	<i>Testierungsstandards aus Sicht der Beteiligten</i> .....	54
6.7	<i>Tätigkeiten im Rahmen der Testierung</i> .....	56
6.8	<i>Bestätigungen in den Testaten</i> .....	58
6.8.1	Bestätigung der Datenrichtigkeit.....	59
6.8.2	Bestätigung der Funktion der Informationssysteme.....	59
6.8.3	Bestätigung der Themenauswahl .....	59
6.8.4	Bestätigung des True and Fair View.....	60
6.8.5	Bewertung der Zielsetzungen.....	61
6.9	<i>Nennung von Schwachstellen in Testaten</i> .....	61
6.10	<i>Hemmnisse der Testierung</i> .....	63
6.11	<i>Die Zukunft der Testierung</i> .....	63
<b>7</b>	<b>Die Wirkung von Gesetzen zur Geschäftsberichterstattung mit Bezug zur Nachhaltigkeit</b> .....	<b>65</b>
7.12	<i>Operating and Financial Review in Großbritannien</i> .....	65
7.13	<i>KING Code of Corporate Practices and Conduct in Südafrika</i> .....	68
<b>8</b>	<b>Zusammenfassung der Ergebnisse</b> .....	<b>70</b>
8.1	<i>Die Praxis der Testate 2005</i> .....	70
8.2	<i>Die Standards der Testierung</i> .....	71
8.3	<i>Testierung und Glaubwürdigkeit des Unternehmens</i> .....	73
8.4	<i>Interne Wirkungen der Testierung</i> .....	75
<b>9</b>	<b>Schlussfolgerungen</b> .....	<b>76</b>
9.1	<i>Vertrauenswürdige Transparenz ist eine der wichtigsten Grundlagen für gesellschaftlich akzeptierte Innovationen</i> .....	76
9.2	<i>Die Frage nach der Glaubwürdigkeit der Berichterstattung ist nur ein Teilaspekt der Glaubwürdigkeit des Unternehmens</i> .....	77
9.3	<i>Testierung ist ein Ansatz, der weiterentwickelt werden muss, soll er Chancen eröffnen</i> .....	78
9.4	<i>Es herrscht ein gegenseitiges Unverständnis zwischen Wirtschaftsprüfern und Sustainabilityexperten</i> .....	78
9.5	<i>Wirtschaft und Stakeholder sollten gemeinsam einen Prüfungsansatz entwickeln</i> .....	79
9.6	<i>Die Chancen der Testierung zu nutzen erfordert Mut bei den Unternehmen und Offenheit bei den Testierern</i> .....	79
9.7	<i>Kurzfristig kommt eine maßgeschneiderte Prüfung in Betracht</i> .....	80

9.8	<i>Fazit</i> .....	80
<b>10</b>	<b>Literatur</b> .....	<b>81</b>
	<b>Anlagen</b> .....	<b>87</b>
	<i>Anlage 1: Interviewpartner Befragung</i> .....	87
	<i>Anlage 2: Interviewleitfaden Unternehmen</i> .....	88
	<i>Anlage 3: Interviewleitfaden Testierer</i> .....	90
	<i>Autoren</i> .....	92

# 1 Einleitung

Während im angloamerikanischen Raum die Testierung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten relativ weit verbreitet ist, konnte sich diese Form der externen Prüfung in deutschen Berichten bislang nicht sehr breit durchsetzen. Kritik an der Richtigkeit der Daten in den Berichten ist selten.<sup>1</sup>Wiederholt werden jedoch Stimmen laut, die eine Überprüfung der Daten und Angaben in diesen Berichten durch Externe, z.B. Wirtschaftsprüfer, fordern. Neben den Wirtschaftsprüfern werden auch NGOs als geeignete Testierer benannt. Die GRI-Guidelines schlagen schon seit längerem Testate für Nachhaltigkeitsberichte vor.

Dieser Forderung steht gegenüber, dass verschiedene Vertreter von Umwelt- und Verbraucherorganisationen nicht der Meinung sind, dass durch eine Testierung durch Wirtschaftsprüfer die Glaubwürdigkeit der Berichte nennenswert gesteigert würde. Die Glaubwürdigkeit der Nachhaltigkeitsberichte werde vielmehr durch den Berichtsstil, durch Offenlegung von Zielen und Zielerreichung und über das offene Ansprechen von Problemlagen, Fehlern und Spannungsfeldern vermittelt. Dies bestätigen auch verschiedene Untersuchungen (Fichter, Loew 1998, IÖW, IMUG 2002, ECC 2003, Clausen, Loew 2004). Anscheinend sind Testate nur eines von mehreren Berichtselementen, die die Glaubwürdigkeit fördern. Und die Wirkung von Testaten auf unterschiedliche Zielgruppen scheint unterschiedlich auszufallen.

Gleichzeitig ist festzustellen, dass die Argumente für die Testierung der Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichte häufig von den Wirtschaftsprüfern selbst entwickelt werden. Beispielsweise bestand das Kapitel zu den Berichterstattungsgrundsätzen in den GRI-Guidelines von 2000 (GRI 2000) zu weiten Teilen aus Passagen der Grundsätze der Umweltberichterstattung des Europäischen Verbandes der Wirtschaftsprüfer (FEE 1999).

## 2 Forschungsfragen und Vorgehensweise

Die im Kontext der Testierung bestehenden Unklarheiten führten zu drei Forschungsfragen, die im Rahmen des vom Bundesumweltministerium geförderten Forschungsvorhabens beantwortet wurden:

- Wie stellt sich die Ausgangssituation dar? Wie verbreitet ist Testierung international, welche Akteure sind involviert und welche Standards werden angewendet?
- Inwieweit steigert ein Testat die Glaubwürdigkeit eines Umwelt- oder Nachhaltigkeitsberichtes bei den Stakeholdern?
- Welche internen Wirkungen im Unternehmen, z.B. Verbesserung der Datenqualität oder des Managementsystems sind mit der Testierung verbunden? Gibt es Hinweise darauf dass Verbesserungen der Leistungen in Umweltschutz und Nachhaltigkeit ausgelöst werden?

Durch die Beantwortung dieser Fragen soll die Studie die deutsche Diskussion über den Nutzen der Testierung von Nachhaltigkeitsberichten mit sachlichen Argumenten

---

<sup>1</sup> Ein Beispiel ist aus den Niederlanden bekannt. Hier ergab eine Auswertung von Umweltberichten eine Gesamtreduzierung der CO<sub>2</sub> Emissionen, die Zahlen der Landesstatistik widersprachen.

unterstützen. Zu diesem Zweck wurden die mit der Testierung verbundenen Strategien, die Wirkung, der Nutzen für Unternehmen und Stakeholder sowie die zugehörigen Rahmenbedingungen systematisch analysiert. Dabei wurden folgende Arbeiten durchgeführt:

1. Ermittlung des internationalen Forschungs- und Diskussionsstands, insbesondere der historischen Wurzeln und der aktuell angewandten Standards.
2. Ermittlung der Verbreitung von Testaten in der EU sowie in relevanten außereuropäischen Ländern (z.B. USA, AUS).
3. Ermittlung des Gegenstands von Testaten sowie der Akteure, die in der Testierung aktiv sind.
4. Analyse von zwei bereits vorliegenden Zielgruppenbefragungen aus den Jahren 1998 und 2005 (je ca. 25 Interviews). Die Befragungen enthielten auch einige Fragen zur Bedeutung der Testierung aus Sicht der Zielgruppen.
5. Durchführung und Auswertung von 21 Interviews mit internationalen VertreterInnen von Unternehmen (mit Testierungserfahrung), Testierern und Stakeholdern.

Die Ergebnisse der Untersuchung wurden auf einem Stakeholderworkshop am 22. April 2005 in Berlin mit Vertretern aus Unternehmen, Politik, NGO, Wissenschaft und Wirtschaftsprüfern diskutiert.

### 3 Die Entwicklung der Testierung von Umweltberichten

Die Testierung von Umweltberichten entwickelte sich in der ersten Hälfte der 90er Jahre. Noch 1991 verband sich dabei die Idee der Testierung gar nicht unbedingt mit der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern. Dies wird in der Schrift der Confederation of British Industry und der Chartered Association of Certified Accountants (ACCA) „Introducing Environmental Reporting“ deutlich, in der es zur Testierung heißt: *„There are benefits to having an environmental report independently verified. This gives additional credit and might be carried out by a prominent figure in the environmental field or by an existing external auditor (e.g. for technical or management standards). Verification is usually in the form of a general statement that attests to the validity of the information provided“* (CBI und ACCA 1991: 11).

Ganz anders sieht es 1991 die Federation of Netherlands Industry (VNO 1991). Die Analogie zu Geschäftsberichten und deren Verifizierung wird zwar gesehen, jedoch *„The reports required on environmental matters are in principle totally different to financial reports because they are supplied to government bodies“* (VNO 1991: 6). Die VNO geht davon aus, dass Umweltberichte sich einerseits an Behörden richten (Typ Emissionsbericht) und hier die Behörde selbst gefragt ist, ggf. durch Vor-Ort-Prüfung zu verifizieren. Andererseits sehen sie keinen Grund, Berichte an interessierte Kreise zu verifizieren: *„Such reports are for information purposes only and the checking of compliance by the government bodies makes verification redundant“* (VNO 1991: 7).

1992 prämiert ACCA erstmals gute Umweltberichte. Beide Gewinner (BA und Norsk Hydro) präsentieren Berichte, die unabhängig testiert sind, durch Technica Ltd. (BA) und durch Lloyds Register (Norsk Hydro) (Owen und Gray 1992). 1993 erwähnt ACCA (1993a) dann die „independent attestation“ auch als Kriterium der Auswahl der besten Umweltberichtes.

In anderen Dokumenten spielt zur gleichen Zeit die Testierung noch keine Rolle, so z.B. in den Guidelines der Public Environmental Reporting Initiative, die mehrheitlich von US-Amerikanischen Unternehmen getragen wurde (PERI 1993) und auch in den CEFIC Guidelines on environmental reporting for the european chemical industry (CEFIC 1993). In einem Diskussionspapier von John Elkington und Nick Robbins (1993: 28) wird die Testierung zwar erwähnt, aber noch sehr knapp als eine der Möglichkeiten zur Herstellung von Glaubwürdigkeit behandelt.

In Deutschland wurde die Testierung zu dieser Zeit ähnlich gesehen. Jens Clausen und Klaus Fichter (1994) erwähnen die Testierung nur als Methode der Glaubwürdigkeitserhöhung und geben in ihrem Leitfaden Umweltbericht – Umwelterklärungen keine detaillierten Ratsschläge. Verwiesen wird aber – als Beginn des deutschen Sonderweges – auf EMAS und die Verpflichtung, Umwelterklärungen durch den Umweltgutachter validieren zu lassen. Die Validierung durch den Umweltgutachter ist auch die einzige Testatsform, die im Handbuch Umweltcontrolling (BMU/ UBA 1995: 585) Erwähnung findet. In Simone Vollmers (1995) erstem deutschen Buch zur Umwelterklärung findet das Thema keine Erwähnung. Jens Clausen und Klaus Fichter (1996: 117f) stellen die Validierung durch den Umweltgutachter in den Kontext anderer Methoden zur Glaubwürdigkeitserhöhung, wie z.B. Statements von Kritikern, konkrete Ziele und deren Überprüfung in Folgejahren, Bericht über offene Fragen und Probleme. Auch für freiwillige Umweltberichte empfehlen sie die Validierung durch einen unabhängigen Gutachter zur Erhöhung der Glaubwürdigkeit (a.a.O. 1996: 156). Auch in der Beurteilung der veröffentlichten Berichte in den Jahren 1995 bis 1998 findet sich die Dominanz des Umweltgutachters bei der Testierung (Fichter et al. 1996, Clausen und Fichter 1996, Clausen, Fichter und Alpers 1998). Eine unternehmensinterne Bedeutung der Testierung wird noch nicht thematisiert.

Zu den ersten Leitlinien zur Zertifizierung von Umweltberichten zählen die Environmental Report Certification Guidelines (FEEM, E&Y o.J.) die bereits Ende der 90er Jahre in Italien entwickelt wurden. Die Initiative ging von der Fondazione Eni Enrico Mattei (FEEM) und der italienischen Ernst & Young Niederlassung aus. Sie gründeten 1997 ein Forum mit rund 50 Personen aus Forschung, Wirtschaftsprüfung und Unternehmen, das die Leitlinien entwickelt hat.

In dem kurzen Bericht des Forums wird die damalige Ausgangslage dargestellt. Damals war die Vielfalt an Testaten offensichtlich noch größer als heute. Die Testate hatten sehr unterschiedliche Zielsetzungen und Beurteilungsgegenstände. Da die Anspruchsgruppenvertreter die unterschiedliche Aussagekraft der Testate nicht immer klar erkennen könnten würde dies, so die Schlussfolgerung, in dem Bericht falsche Erwartungen und Missverständnisse hervorrufen.

Es wird in diesem Kontext ein Mangel an anerkannten Standards für den Zertifizierungsprozess und das Testat (Certification Statement<sup>2</sup>) identifiziert, dem das Forum mit seiner Leitlinie zumindest mit den Angaben zum Testat begegnen wollte.

Im wesentlichen sollten mit den Vorgaben für das Testat ein Rahmen gesetzt werden, der eine möglichst weitgehende Objektivität der Testate ermöglicht. Zudem sollten die Testate

---

<sup>2</sup> In dem Bericht wird auf den Unterschied zwischen den Begriffen certification und verification hingewiesen. „The uncertainty and the lack of legal standards do not suggest the usage of the term verification within this document. As a matter of fact, the appropriate usage of this term requires both a defined project and a set standard. Therefore, the term „verification“ has been preferred, with the meaning of a professional opinion which is not necessarily consistent with a legal Standard, but which guarantees the reliability of the disclosed information.“ (Feem, E&Y o.J.:9)



auch für externe Leser einfach verständlich sein. Weiterhin wird in der Leitlinie als Bewertungsgegenstand (Scope) der Umweltbericht definiert. Als Ziele werden:

- de Vollständigkeit (Comprehensiveness) des Berichts,
- de Nachvollziehbarkeit (Comprehensibility) des Berichts und
- die Zuverlässigkeit des Informationssystems

empfohlen.

In den sehr knapp gehaltenen Vorgaben zum Prüfungsablauf wird dargestellt, wie Vollständigkeit, Nachvollziehbarkeit und das Informationssystem überprüft werden können.

Das Testat sollte folgende Inhalte aufweisen: Titel, Betrachtungsgegenstand und Zielsetzung des Auftrags, Angewandte Methoden und relevante Prinzipien, Grenzen des Auftrags, Durchgeführte Arbeiten, Beurteilung sowie Datum und Unterschrift.

Damit wurde von dem Forum bereits sehr frühzeitig ein klarer und einfach nachvollziehbarer Rahmen für die Testierung von Umweltberichten vorgelegt. Ein Einbezug von kritischen Fachstakeholdern war nicht vorgesehen. Allerdings wurden als Anforderungen an den Prüfer u.a. Fachwissen im Bereich Umweltinformationsinstrumente (environmental accountability methodology) und Umweltauditing gestellt.

Während der Entwicklung der Testierungsverfahren in der zweiten Hälfte der 90er Jahre erstellte auch die Federation des Experts Comptables Europeens (FEE) ein Diskussionspapier (FEE 1999) zur öffentlichen Kommentierung zur Frage der Testierung von Umweltberichten. Auch dieses sehr detaillierte und umfangreiche Papier macht viele klare Vorgaben. Die FEE hat seither fortdauernd am Thema gearbeitet und in 2003 ein Papier zu „Benefits of Sustainability Assurance“, in 2004 einen „FEE Call For Action: Assurance for Sustainability“ (FEE 2004) herausgegeben. Dieser „Call“ vertritt einerseits klar die Position der Wirtschaftsprüfer und fordert die Testierung als selbstverständliches Element jeglicher Berichterstattung. Gleichzeitig zeigt er sich aber für den Berufsstand erstaunlich offen und schlägt Brücken zu denjenigen Testierern, die nicht Wirtschaftsprüfer sind.

Im angloamerikanischen Raum entwickelte sich die Testierung Ende der 90er Jahre deutlich weiter. Zwischen 1994 und 1996 stellt SustainAbility eine Versiebenfachung der Zahl der Testate fest (Centre for Sustainable Design 1998: 14). Vom Centre for Sustainable Design wird auch erstmals ein formales System der Testierung umrissen: Testierer werden nach Kompetenzprüfung bei einer zentralen Instanz akkreditiert und testieren anhand standardisierter Verfahren. Auch die Sprache der Testate solle standardisiert sein.

In Deutschland wurde bereits 1999 von dem Institut der Wirtschaftsprüfer ein Prüfungsstandard zur Prüfung von Umweltberichten veröffentlicht. Der IDW PS 820 „Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Umweltberichtsprüfungen“ beschreibt wie Wirtschaftsprüfer bei der Prüfung von Umweltberichten vorgehen sollten. Im Mai 2005 wurde dieser Standard mit dem Fokus auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten neu veröffentlicht. Der Prüfungsstandard IDW PS 820 wird in Kapitel 4.3 vorgestellt.

In Deutschland bleibt die Testierung auch nach der Transformation zum Nachhaltigkeitsbericht eines von mehreren, mehr oder weniger komplementären Instrumenten der Glaubwürdigkeitssicherung. Nur wenige der international aktiven deutschen Unternehmen wenden es an. Die werblich populären Ratschläge in der „Sustainability Agenda“ von Gregor Schönborn und Andreas Steinert (2001) streifen das Thema kaum. IÖW und imug (2001: 44 sowie 2002: 86) behandeln die Testierung schon etwas konkreter und jetzt auch unabhängig von EMAS, reduzieren die Testierung aber auf

die Richtigkeitsprüfung und bemängeln das Fehlen der Prüfung auf Vollständigkeit aller relevanten Themen. Sie sehen die Wirksamkeit der Testierung zur Erhöhung der Glaubwürdigkeit als umstritten und empfehlen parallel die klare Berichterstattung zu Zielen und Schwächen sowie die Integration von Stakeholderkommentaren. Im Leitfaden zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen des Ministeriums für Umwelt und Verkehr des Landes Baden-Württemberg (2003: 27) wird dann erstmals das Konzept Challenger-Report als Prüfung durch kritische Institute erwähnt, deren Ziel es sein soll, „*die kritische Reflektion über die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Unternehmen zu stärken*“. Hier taucht erstmals ein Konzept auf, welches die Defizite einer reinen Richtigkeitsprüfung bewusst vermeidet – dies allerdings zeitlich erst nach der Etablierung des AA 1000 Standards, der auch die Testierung durch die hiernach aktiven Wirtschaftsprüfer bereits hierauf ausdehnt. Letztendlich haben sich mit wenigen Ausnahmen die deutschen Fachleute bis heute nicht intensiv mit dem Nutzen der Testierung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten auseinander gesetzt.

### 3.1 Zahlen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung

Die gesellschaftsorientierte Berichterstattung zum Umweltschutz in Deutschland geht in ihren ersten Ursprüngen auf das Jahr 1988 zurück, in dem die BASF in Ludwigshafen und der Verpackungshersteller Bischoff und Klein in Lengerich öffentlich zum Umweltschutz berichteten.<sup>3</sup>

Im Jahr 1993 bezog die Beratungsgesellschaft SustainAbility in einen internationalen Vergleich 70 Berichte ein, das IÖW ermittelte in Deutschland im gleichen Jahr 28 Berichte.

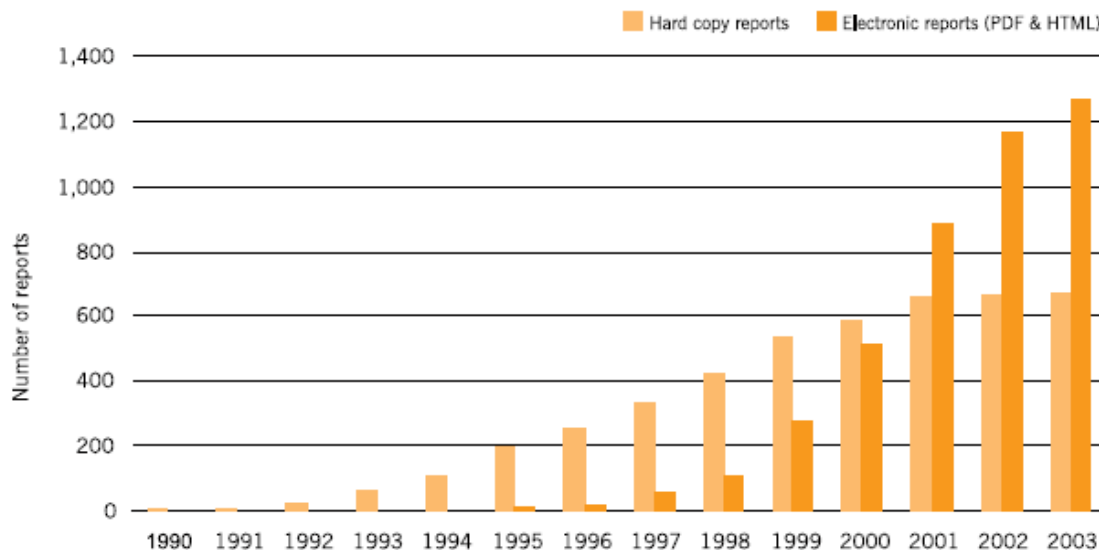
Die im folgenden wiedergegebene Statistik der z.Zt. wohl besten Datenplattform CorporateRegister.com (ACCA und CorporateRegister 2004) basiert auf allen bei CorporateRegister.com gemeldeten sowie auf den in langjähriger Sammelarbeit zusammengetragenen Berichten. Explizit nicht enthalten sind Umwelterklärungen im Rahmen von EMAS, was auch aus den hierfür zu niedrigen Zahlen direkt deutlich wird.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Die bis in die 70er Jahre zurück reichende Geschichte der Sozialberichterstattung ist bekannt, aber für die Entwicklung der Testierung in den 90er Jahren weitgehend ohne Bedeutung.

<sup>4</sup> Charts and statistics in this publication are based on data held on the CorporateRegister.com database. This online database includes all significant corporate non-financial reports, covering both hard copy and PDF formats. The term .non-financial. is necessarily broad: it includes reports covering any of a range of issues e.g. environment, CSR, .sustainable development., community, social. The range of report titles is equally broad. However, even in such an all-inclusive collection there must be boundaries. Stand-alone European EMAS statements (Eco-Management and Audit Scheme) are not included, unless these statements also represent a corporate environment report. The emphasis is on reports covering an entire company, so not every site report from every company is included. Relevant sections in annual reports are included, provided these sections are “significant”. We usually judge sections of at least six pages to be suitable. (ACCA und CorporateRegister 2004: 5)

Abbildung. 3.1: Zahl der gedruckten wie der im Internet verfügbaren nicht-finanziellen Berichte in den Jahren 1990 bis 2003 (Stand Juni 2004)



Quelle: ACCA und CorporateRegister (2004)

Die Zahlen zeigen zwei gegenwärtig wesentliche Entwicklungen:

1. Zum einen nimmt die Zahl der Berichte nach wie vor, wenn auch im Jahr 2003 etwas langsamer, zu.
2. Zum anderen ist deutlich, dass die Zahl der auf Papier gedruckten Berichte seit 2001 stagniert und die internetbasierte Bereitstellung von Informationen für Neuberichtersteller offenbar zur Regel geworden ist.<sup>5</sup>

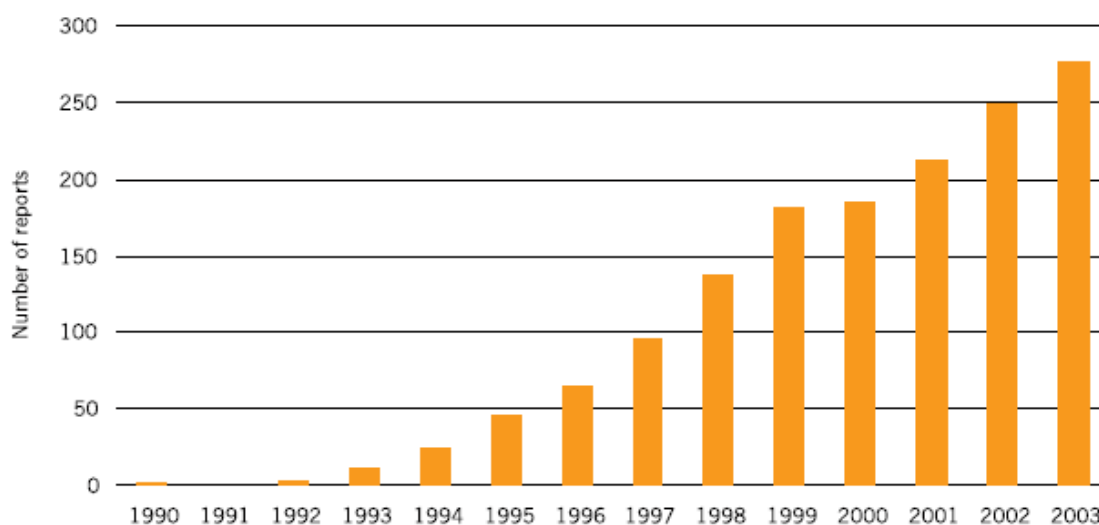
So überstieg erst im Jahr 2001 die Zahl der Fälle der Bereitstellung von Informationen zur Nachhaltigkeit im Internet die der gedruckten Berichte und schon zwei Jahre später liegt diese Zahl fast doppelt so hoch wie die der Printberichte. Dabei ist aber festzustellen, dass für die wirklich großen Unternehmen die Printauflage nach wie vor unverzichtbar scheint, denn viele wichtige Leute – gerade die etwas älteren – setzen sich nicht zum Lesen an den Bildschirm. Aber die Zahlen zeigen, dass eine verständliche Scheu vor den Druckkosten und ggf. den doppelten Layoutkosten für inhaltlich gleiche Print- und Internetdarstellungen für viele Unternehmen bereits die reine Internetveröffentlichung als ausreichend erscheinen lässt. (Bei der Erstellung von Print und PDF Fassungen treten natürlich keine doppelten Layoutkosten auf.)

### 3.2 Zahlen zur Testierung

Die ersten Testierungen erfolgten kurz nach den ersten Berichtslegungen bereits im Jahre 1990. Aber erst 1994 gewann dieser Trend an Dynamik. Von den 650 bei CorporateRegister bekannten Printreports sind im Jahre 2003 etwa 275 testiert, was einem Anteil von gut 40% entspricht.

<sup>5</sup> Die Verfasser haben Zweifel daran, dass alle von CorporateRegister erfassten „Electronic Reports“ wirklich „Berichte“ sind. Im Bereich der internetbasierten Berichterstattung vermuten sie hier eher ein Kontinuum vom klar abgegrenzten Bericht (pdf) bis zur ständig aktualisierten homepage (html).

Abbildung 3.2: Zahl der testierten nicht-finanziellen Berichte in den Jahren 1990 bis 2003 (auf Basis von 1485 Printreports)



Quelle: ACCA und CorporateRegister (2004)

Diese Schätzung harmoniert mit den Zahlen, die KPMG (2002) für die Testierungsrate der 250 größten Unternehmen aus der Fortune 500 Liste in den Jahre 1999 mit 19% und 2002 mit 29% ermittelt hat. In der Gruppe der besten 50 Berichte aus 2003 fand Sustainability (2004) sogar einen Anteil von 78% der Berichte mit Testierung.

Dieser Anteil ist aber je nach Erdteil unterschiedlich. ACCA und CorporateRegister (2004) ermittelten folgende Zahlen:

Tabelle 3.1: Testierte Bericht in den Erdteilen

Erdteil	1995		2000		2003	
	Berichte / davon testiert	testierter Anteil	Berichte / davon testiert	testierter Anteil	Berichte / davon testiert	testierter Anteil
Europa	145 / 35	24%	365 / 140	38%	405 / 170	42%
Amerika	42 / 10	24%	76 / 5	7%	85 / 19	22%
Asien und Australien	5 / 0	0%	135 / 33	24%	168 / 72	43%
Afrika + mittlerer Osten	3 / 0	0%	7 / 5	71%	14 / 11	79%
<b>Weltweit</b>	<b>195 / 45</b>	<b>23%</b>	<b>538 / 183</b>	<b>34%</b>	<b>672 / 272</b>	<b>40%</b>

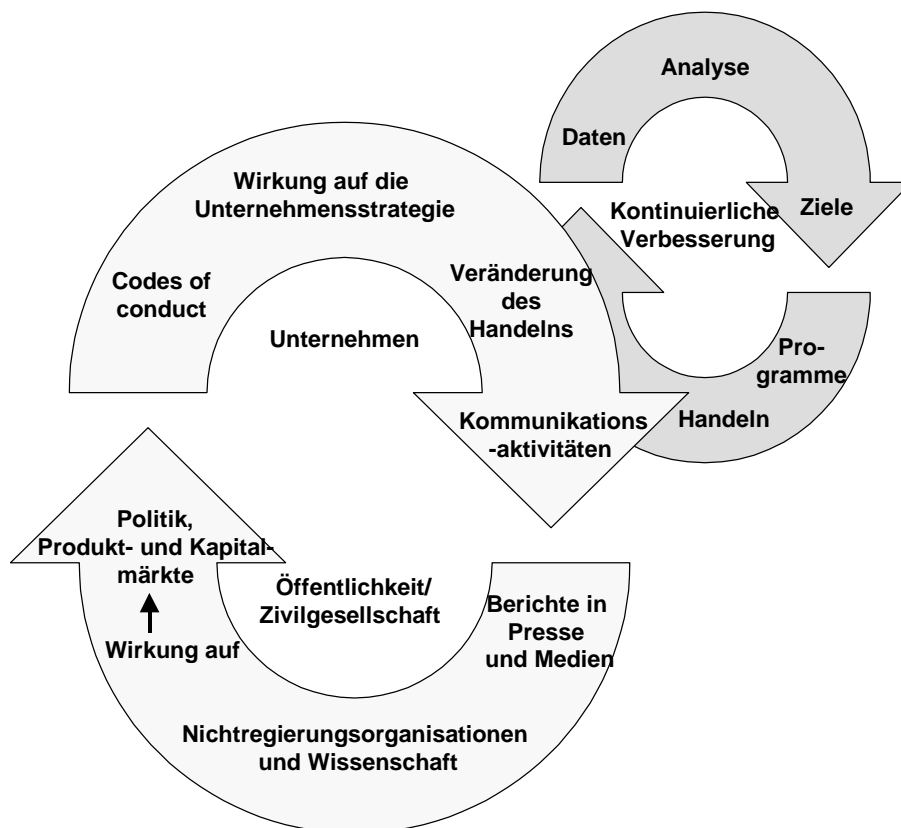
Quelle: ACCA und CorporateRegister (2004)

Besonders innerhalb Europas sind nochmals deutliche Unterschiede in der Testierungshäufigkeit zwischen den Britischen Inseln und Skandinavien, wo die Testierung relativ verbreitet ist, sowie dem restlichen Europa festzustellen (Zahlen dazu in Abschnitt 5.1.1).

### 3.3 Nachhaltigkeitsberichterstattung und Testierung als Element von Sustainable Corporate Governance

Hinter der Umwelt- wie auch Nachhaltigkeitsberichterstattung steht die Absicht der Unternehmen, einerseits sowohl intern wie extern Rechenschaft abzulegen und andererseits ihre öffentliche Reputation zu verbessern. Nach Jahren öffentlicher Forderungen nach Transparenz reagierten besonders große Unternehmen seit Ende der 80er Jahre mit einer qualitativ immer besser und umfangreicher werdenden Berichterstattung zu Themen des öffentlichen Interesses. Dies zielt auf Verbesserung der Bedingungen an Kapital- wie Produktmärkten einerseits und im Bereich der gesetzlichen Ansprüche an das Unternehmen andererseits. Abbildung 2.3 gibt den Zusammenhang wieder und stellt auch den durch die externe Berichterstattung mit ausgelösten internen Lernzyklus dar.

Abbildung 3.3: Die Zivilgesellschaft als Akteur der Unternehmenssteuerung



Quelle: Clausen (2004)

Eine gut gemachte Berichterstattung ist geeignet, den Einfluss des Unternehmens auf die Entwicklung wesentlicher gesellschaftlicher Randbedingungen (in Produkt- und Kapitalmarkt und Gesetzgebung) zu vergrößern. Die Berichterstattung als Aktivität des Unternehmens im Rahmen einer Sustainable Corporate Governance (Ankele und Keil 2003, Clausen, Ankele und Petschow 2005) richtet sich dabei an zwei Hauptzielgruppen: An die zahlenmäßig dominierende, aber wenig einflussreiche Gruppe der Normalbürger (KundInnen, KonsumentInnen, MitarbeiterInnen) sowie an eine Reihe gesellschaftlich teilweise recht

einflussreicher Fachstakeholder (die in der Branche jeweils wichtigen NGOs, Politik, Wissenschaft, Ökoringorganisationen und Medien).<sup>6</sup> Diese Fachstakeholder verfügen über die Möglichkeit der Verstärkung bestimmter positiver wie negativer Effekte. Gibt es z.B. prinzipielle, in der Öffentlichkeit bereits bekannte Kritik am Unternehmen oder an der Branche als ganzes, so bietet ein mäßig gemachter Umwelt- oder Nachhaltigkeitsbericht die Chance, diesen Sachverhalt dem Unternehmen nochmals vorzuwerfen. Erreicht das Unternehmen dagegen durch einen gut gemachten Bericht, dass bestimmte, im Interesse der Fachstakeholder liegende Aktivitäten bekannter oder nunmehr ernst genommen werden, so kommt einer positiven Reaktion der Fachstakeholder eine die Glaubwürdigkeit des Unternehmen stark unterstützende Wirkung zu. Dementsprechend ist es für den Erfolg der Berichterstattung von zentraler Bedeutung, dass sie ernst genommen wird und dass die Stakeholder die ihnen wichtigen Themen finden.

Hier ist der erste Punkt, an dem die Testierung ihre Bedeutung bekommt. Wird die Testierung als zusätzliches Argument für Ernsthaftigkeit der Bemühungen und Glaubwürdigkeit der präsentierten Fakten in der Öffentlichkeit ernst genommen, so kann sie die Wirkung der Berichterstattung vergrößern. Daneben ist aber auch Sicherheit in Bezug auf die Daten und Informationen des Berichtes ein wichtiges Ergebnis der Testierung. Nur auf Basis richtiger Informationen lässt sich das Unternehmen steuern. Die Testierung hat also auch im Rahmen des Managements, der Sustainable Corporate Governance, eine wesentliche Bedeutung.

Es ist anzunehmen, dass abhängig von dem Ausmaß, in dem auf diesen Ebenen Nutzen eintritt, die Zahlungsbereitschaft der Unternehmen zunimmt. Es ist daher ein Zusammenhang zwischen Aufwand der Testierungsmethode, der Reputation des Testierers in der (Fach-) Öffentlichkeit sowie der internen Verbesserungswirkungen der Testierung einerseits und Testierungskosten andererseits zu hypothetisieren.

Aber die Wirkung der Testierung darf sich nicht nur auf diese internen Wirkungen und auf Reputation beschränken. Eine kleine Testierszene im angloamerikanischen Raum rund um AccountAbility sieht das letztendliche Ziel in „*improved social and environmental performance*“ (Justassurace 2004). Die leistungssteigernde Wirkung des Testierungsprozesses rückt damit zusätzlich in den Mittelpunkt des politischen Interesses.

---

<sup>6</sup> Zur weiteren Ausarbeitung einer Sustainable Corporate Governance führte das IÖW im September 2004 in Potsdam die International Summer Academy "Sustainable Corporate Governance" durch. Die Beiträge zur Summer Academy finden sich unter [www.ioew.de/governance](http://www.ioew.de/governance).

## 4 Begriffe, Strukturen und Standards in der Prüfung von finanziellen und nicht-finanziellen Berichten

### 4.1 Definition zentraler Begriffe

Die Debatte und die Praxis zur externen Prüfung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten ist geprägt von unterschiedlichen Auffassungen, welche Begriffe zu verwenden sind. Oftmals wird von Testaten, Testierern und Testierung gesprochen. Insbesondere Wirtschaftsprüfer lehnen aber die Bezeichnung „Testat“ und damit auch die Ableitungen „Testierer“ und „Testierung“ grundsätzlich ab, da der Begriff Testat für sie etwas anders definiert ist. Andererseits sind diese Begriffe weitgehend selbsterklärend und damit praktikabel. Selbst in Gesprächen mit Wirtschaftsprüfern kann es vorkommen, dass diese Fachleute umgangssprachlich von Testaten sprechen.

Damit steht man bei der Verwendung der Begriffe vor einem Dilemma. Entweder akzeptiert man die von den Wirtschaftsprüfern seit Jahrzehnten gesetzte Definition des Testats, und verwendet für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten andere, weniger geläufige Begrifflichkeiten. Dann wird die Begriffssystematik komplexer. Oder man setzt sich über die Fachsprache der Wirtschaftsprüfer hinweg, und läuft Gefahr, dass die Begrifflichkeiten von diesen für das Thema zentralen Akteuren nicht akzeptiert werden. Dies würde aber die Notwendigkeit der Verwendung der Vielfalt der komplexen Begrifflichkeiten der Wirtschaftsprüfer bedeuten.

In diesem Projektbericht halten wir mit Blick auf breite Zielgruppen, auch außerhalb der Wirtschaftsprüferkreise, am Leitbegriff „Testat“ aufgrund seiner Geläufigkeit fest. Wir sind uns der damit zusammenhängenden Problematik bewusst.

*Tabelle 4.1: Definitionen zu zentralen deutschen Begriffen*

Prüfungsvermerk	Der Prüfungsvermerk ist die verbindliche, zusammengefasste Darstellung des Prüfungsergebnisses einer Prüfung.  Der Prüfungsvermerk kann Prüfungsaussagen enthalten, die den Adressaten ermöglichen die Glaubwürdigkeit des geprüften Berichts abzuschätzen.
Testat	Definition der Wirtschaftsprüfer: Das Testat ist der unterschriebene und gesiegelte Prüfungsvermerk im Original des Jahresabschlusses.  Im weiteren Sinne kann Testat als synonym zu dem Begriff Prüfungsvermerk verstanden werden. In der vorliegenden Studie wird diese weitergefasste Interpretation verwendet.
Prüfungsbericht	Allgemein ist ein Prüfungsbericht ein Bericht eines Prüfers über die Ergebnisse einer Prüfung und die bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse über den Prüfungsgegenstand.  Im Falle von Jahresabschlussprüfungen sind Funktion und Adressaten von Prüfungsberichten klar definiert. „Im Prüfungsbericht fasst der Abschlussprüfer Gegenstand, Art und Umfang, Feststellungen und Ergebnisse der Prüfung insbesondere für jene Organe des Unternehmens zusammen, denen die Aufsicht obliegt. Der Prüfungsbericht hat dabei die Aufgabe, durch die Dokumentation wesentlicher Prüfungsfeststellungen und -ergebnisse die Überwachung des Unternehmens zu unterstützen.“ (IDW PS 450)
Prüfer	Ein Prüfer ist eine Person, die eine Prüfung eines Sachverhalts auf Übereinstimmung und Abweichungen mit Sollvorgaben vornimmt.

Prüfung	Eine Prüfung ist der Vergleich eines Sachverhalts auf Übereinstimmung und Abweichungen mit Sollvorgaben.
Prüfungsstandard	<p>Prüfungsstandards sind Vorgehensstandards. Sie beschreiben Methoden und Vorgehensweisen bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstellung von Prüfungsvermerken und –berichten.</p> <p>Der Inhalt der IDW Prüfungsstandards ist in IDW PS 201 beschrieben: „Die IDW Prüfungsstandards enthalten die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA). Dabei handelt es sich um die Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie Festlegungen zu den dabei vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Die IDW Prüfungsstandards legen damit in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA) die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Prüfung dar und tragen zu ihrer Entwicklung bei“ (IDW PS 201:7))</p>
Inhaltsstandard	Ein Inhaltsstandard beschreibt einen Sollzustand. Bei einer Prüfung wird der Prüfungsgegenstand mit diesem Sollzustand verglichen.
Audit	<p>Systematische Überprüfung und Bewertung durch Fachleute nach vorgegebenen Checklisten. (Definition in der Qualitätsnorm ISO 9000:2000: "Systematischer, unabhängiger und dokumentierter Prozess zur Erlangung von Nachweisen und zu deren objektiver Auswertung, um festzustellen, inwieweit Auditkriterien erfüllt sind".)</p> <p>Audit kann durch eigene Kräfte als internes Audit (= Selbstbewertung) und externes Audit verwendet werden, letzteres, durch akkreditierte Stellen durchgeführtes Audit ist Voraussetzung für eine Zertifizierung, z.B. im Qualitätsmanagement (Krems 2004).</p>
Validierung	In EMAS verwendeter Begriff dafür, dass der Umweltgutachter die Umwelterklärung „für gültig erklärt“.
Zertifizierung	Überprüfung durch eine anerkannte (= akkreditierte) Stelle, ob definierte Anforderungen eingehalten werden, und Ausstellung entsprechender Prüfbescheinigungen (Zertifikate). Die Überprüfung erfolgt durch Audit, auch im Rahmen von Qualitätsmanagement nach DIN EN ISO 9000 ff. Das Zertifikat wird nicht von einer staatlichen, sondern von einer dafür amtlich zugelassenen (akkreditierten) Stelle vergeben, auch soweit Anforderungen im öffentlichen Interesse zu erfüllen sind. (Krems 2004)

Quelle: eigene Darstellung

Auch in der englischsprachigen Literatur werden verschiedene Begriffe für die externe Prüfung von (Nachhaltigkeits-)Berichten und die Prüfungsvermerke verwendet. Auch im Englischen kritisieren Akteure wie ACCA/AccountAbility (2004) und CPA Australia (2004) die uneinheitliche Verwendung der Begriffe und fordern die Entwicklung einheitlicher Definitionen. ACCA/AccountAbility (2004: 28) stellen für die Begriffe Assurance, Auditing, Verification und Validation die folgenden Definitionen zusammen:

Tabelle 4.2: Definitionen zu zentralen englischen Begriffen

assurance	Assurance can be described as the provision of confidence or certainty by an independent assurance provider to a party or group of persons in relation to certain subject matters. (FEE 2003)
	The result of a process of planned activities used to provide confidence as to the degree of reliance that can be placed on the reported environmental and related performance. (Standards Australia 2003)
	Assurance is an evaluation method that uses a specified set of principles and standards to assess the quality of a reporting organisation's subject matter, such as reports, and the organisation's underlying systems, processes and competencies that underpin its performance. (AccountAbility 2003a)



assurance engagement	An engagement in which a practitioner expresses a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria. The outcome of the evaluation or measurement of a subject matter is the information that results from applying the criteria (also see Subject matter information). Under the “International Framework for Assurance Engagements” there are two types of assurance engagement a practitioner is permitted to perform: a reasonable assurance engagement and a limited assurance engagement. (IFAC 2004)
reasonable assurance	Reasonable assurance (in the context of an audit engagement): A high, but not absolute, level of assurance, expressed positively in the auditor’s report as reasonable assurance, that the information subject to audit is free of material misstatement. (IFAC 2004)
reasonable assurance engagement	In a reasonable assurance engagement, the practitioner expresses the conclusion in the positive form, for example: “In our opinion internal control is effective, in all material respects, based on XYZ criteria.” This form of expression conveys “reasonable assurance.” Having performed evidence gathering procedures of a nature, timing and extent that were reasonable given the characteristics of the subject matter and other relevant engagement circumstances described in the assurance report, the practitioner has obtained sufficient appropriate evidence to reduce assurance engagement risk to an acceptably low level. (IFAC 2004)
limited assurance engagement	In a limited assurance engagement, the practitioner expresses the conclusion in the negative form, for example, “Based on our work described in this report, nothing has come to our attention that causes us to believe that internal control is not effective, in all material respects, based on XYZ criteria.” This form of expression conveys a level of “limited assurance” that is proportional to the level of the practitioner’s evidence-gathering procedures given the characteristics of the subject matter and other engagement circumstances described in the assurance report. (IFAC 2004)
auditing	Auditing is an assurance engagement in which the credibility of information is enhanced to a high level. (FEE 2002) Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation’s operations. (Institute of Internal Auditors – 2003)
audit of financial statements	The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. An audit of financial statements is an assurance engagement (see Assurance engagement). (IFAC 2004)
verification	A confirmation, through obtaining and evaluating objective evidence that specific requirements are fulfilled. (Standards Australia 2003) A test of detail in which a matter is confirmed by reference to very persuasive evidence, such as checking a disclosure to third-party documentation. (FEE 2002) The assessment (audit) carried out by the environmental verifier to ensure that an organisation’s environmental policy, management system and audit procedure(s) conform to the requirements of Regulation (EC) No 761/2001. (EMAS 2003)
validation	A confirmation, through obtaining and evaluating objective evidence that the requirements for a specific intended use or application have been fulfilled. (Standards Australia 2003) The assessment carried out by the environmental verifier to check that the information and data within the organisation’s environmental statement are reliable, credible and correct and meet the requirements set out in Annexe III, point 3.2. (EMAS 2003)

Quelle: Eigene Darstellung auf Basis von ACCA/AccountAbility 2004: 28 (erweitert)

Im Englischen wird der zentrale Begriff “assurance” einmal als „Ergebnis eines Prozesses geplanter Aktivitäten“ und einmal als Evaluationsmethode definiert. Auditing wird einmal als „assurance engagement“ und einmal zusätzlich auch als Consultingaktivität gesehen.

Ob nun das englische „assurance“ im Deutschen mit „Zusicherung“, also eher als Ergebnis einer Prüftätigkeit, oder als „Prüfung“, also als Prozess zu übersetzen ist, muss an dieser Stelle offen bleiben. Im Rahmen dieses Projektes können wir die Spannweiten von Definitionen nur zur Kenntnis nehmen. Bei der Interpretation der Antworten von Interviewpartnern ist also in dieser Hinsicht Vorsicht geboten.

Als Ergebnis kann jedoch festgehalten werden, dass ein höheres Maß an Übereinstimmung über die Bedeutung der Worte die Kommunikation über den nicht unkomplexen Prozess der Prüfung und Testierung erleichtern würde.

## 4.2 Jahresabschlussprüfungen und Testate

### 4.2.1 Einführung

Die Entstehung großer Handelshäuser wie z.B. der Fugger und Welser führte schon im 16. Jahrhundert zur Entstehung erster Überprüfungsformen, die heute als interne Revision zu bezeichnen wären. Aufgrund der Bildung von räumlich weit entfernten Zweigstellen mussten dort lokale Geschäftsführungen bestellt werden. Um ihre finanziellen Transaktionen zu überwachen wurden die Handelsbücher der Zweigstellen von unternehmensinternen Prüfern geprüft (Karoli 1934, Quick 2000).

Im Zuge der Industrialisierung Mitte des 19. Jahrhunderts kam es in Deutschland zu einem wachsenden Kapitalbedarf in den Unternehmen. Dieser wurde durch die Aufnahme externer Anteilseigner gedeckt. Die Folge war eine zunehmende Trennung von Kapital und Geschäftsführung. Zur Sicherstellung der Interessen der externen Miteigentümer war eine ausschließlich interne Revision nicht mehr ausreichend. Dies führte zu ersten Ansätzen einer Revision durch unternehmensexterne Prüfer Ende des 19. Jahrhunderts im Zuge von Aktienrechtsnovellen. Hier wurden jedoch nur Prüfungen im Kontext mit der Gründungen von Aktiengesellschaften vorgesehen.

Erst 1931 wurde nach zahlreichen, von Bilanzfälschungen begleiteten Unternehmenszusammenbrüchen die ersten Regelungen zur Überprüfung von Jahresabschlüssen durch externe Prüfer erlassen. (Gehring 2002) Bereits damals wurden die gesetzlichen Vorgaben im HGB verankert (§§ 262a-g HGB). Sie sahen und sehen noch heute im Kern einen Prüfungsprozess vor, in dem „der Jahresabschluss der Gesellschaft [...] unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen“ (Eibelshäuser 2004:107) ist, bevor er der Hauptversammlung zur Beschlussfassung vorgelegt wird.

Das Ergebnis der Abschlussprüfung wird einerseits in einem Prüfungsbericht und andererseits in Form des Prüfungsvermerks (Testat) dokumentiert. Der Prüfungsbericht beschreibt die wesentlichen Ergebnisse der Prüfung. Er wird den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens, ggf. einem bestehenden Aufsichtsrat, übergeben. Dieser Bericht wird nicht veröffentlicht. Die Erstellung dieses Prüfberichts ist international eher unüblich. Innerhalb der EU-Mitgliedsstaaten wird nur von Österreich und Deutschland ein gesonderter Prüfungsbericht verlangt (Stand 1997, Gehring 2002: 248).

Der Prüfungsvermerk wird in dem Jahresabschluss abgedruckt. Sofern dieser Jahresabschluss veröffentlicht wird, ist auch der Prüfungsvermerk öffentlich. Häufig, auch in Fachquellen (exemplarisch z.B.: Lück 1998, WPK 2004) wird der Prüfungsvermerk mit dem Begriff Testat gleichgesetzt. Genaugenommen ist das Testat jedoch nur der unterschriebene und gesiegelte Prüfungsvermerk im Original des Jahresabschlusses. Dementsprechend wird in dem IDW Prüfungsstandard für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken (IDW PS 400) der Begriff „Testat“ überhaupt nicht verwendet. Fachleute akzeptieren teilweise, dass auch ungesiegelte Prüfungsvermerke in Kopien des Jahresabschlusses, also insbesondere in Geschäftsberichten, als Testate bezeichnet werden. Jedoch gilt die Anwendung des Begriffs auf Prüfungsvermerke, die sich nicht auf Jahresabschlüsse beziehen, als verfehlt.

Es sei weiterhin darauf hingewiesen, dass lange nicht alle Jahresabschlüsse veröffentlicht werden. Diese Pflicht besteht nur bei bestimmten Eigentumsverhältnissen, wie z.B. bei börsennotierten Aktiengesellschaften. Ansonsten richtet sich der Jahresabschluss an die Eigentümer und dient dem Finanzamt zur Ermittlung der Ertragssteuern.

Die Überprüfung der Jahresabschlüsse und die Erteilung der Prüfungsvermerke sollen folgende drei allgemeine Funktionen erfüllen (Orth 2000: 19-21):

- **Kontrollfunktion:** Die Abschlussprüfung über die im Jahresabschluss angegebenen Informationen sorgt dafür, dass, die jeweiligen Rechnungslegungsvorschriften eingehalten werden. Diese Kontrolle findet vor allem im Interesse der Anleger und der Öffentlichkeit statt.
- **Informationsfunktion:** Die Informationsfunktion beinhaltet, dass dem Auftraggeber wesentliche Ergebnisse der Prüfung vorzulegen sind. Dies geschieht in Form des Prüfungsberichts, der den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens, ggf. einem bestehenden Aufsichtsrat, zu übergeben ist. Die Abschlussprüfung hat somit auch die Funktion, die Auftraggeber in Ihren Überwachungspflichten zu unterstützen (Unterstützungsfunktion).
- **Beglaubigungsfunktion:** Diese Funktion steht eng im Zusammenhang mit der Informationsfunktion. Der Prüfer gibt aufgrund der Prüfungsergebnisse ein Gesamturteil ab. Die Beglaubigungsfunktion kommt mittels eines Prüfungsvermerks hauptsächlich der Öffentlichkeit gegenüber zum Tragen. Der Prüfer bestätigt oder negiert die Ordnungsmäßigkeit der Jahresabschlusserstellung. Dadurch soll das Vertrauen der Öffentlichkeit und vor allem der Anleger in die vermittelten Informationen aufrecht zu erhalten.

#### 4.2.2 Prüfungsgegenstand

Kapitalgesellschaften sind verpflichtet, einen Jahresabschluss samt Gewinn- und Verlustrechnung und Lagebericht zu aufzustellen (§§ 264, 242 HGB). Sofern es sich nicht um kleine Kapitalgesellschaften im Sinne § 267 HGB handelt, muss der Jahresabschluss von einem Abschlussprüfer geprüft werden. Bei Konzernen ist der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht zu prüfen. (§316 HGB).

Die Hauptaufgabe des Prüfers ist die Untersuchung, ob bei der Erstellung des Jahresabschlusses die gesetzlichen Vorschriften, vor allem Rechnungslegungsvorschriften und ggf. entsprechende ergänzende Vorschriften aus dem Gesellschaftsvertrag oder der Satzung eingehalten worden sind. In die Prüfung ist die Buchhaltung mit einzubeziehen. (§ 317 Abs. 1 HGB).

Bei Kapitalgesellschaften besteht weiterhin die Anforderung, dass ihr Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der vermittelt. Der Lagebericht muss mit dem Jahresabschluss und den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang stehen. Er muss insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermitteln (IDW PS400).

#### 4.2.3 Arten von Prüfungsvermerken

Bei den Prüfungsvermerken entscheidet man grundlegend zwischen Prüfungsvermerken mit positiver Gesamtaussage (Bestätigungsvermerk) und solchen mit negativer Gesamtaussage (Versagungsvermerk). Prüfungsvermerken mit positiver Gesamtaussage sind der uneingeschränkte und der eingeschränkte Bestätigungsvermerk.

Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk wird erteilt, wenn keine wesentlichen Beanstandungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und ggf. den Lagebericht bestehen. Des Weiteren darf es keine wesentlichen Teile der Rechnungslegung geben, die nur unzureichend die Möglichkeit zur sicheren Beurteilung gewährleisten (Prüfungshemmnisse).

Gibt es wesentliche Beanstandungen oder Prüfungshemmnisse in abgrenzbaren Teilen des Prüfungsgegenstands wobei in wesentlichen Teilen der Rechnungslegung noch ein Positivbefund möglich ist, dann führt dies zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks.

Das Testat mit negativer Gesamtaussage wird als Versagungsvermerk bezeichnet. Dieser wird erteilt, wenn während der Prüfung schwerwiegende Mängel auftauchen, welche ein positives Gesamturteil nicht mehr rechtfertigen würden.

Die Formulierungen für die Erteilung der jeweiligen Prüfungsvermerke werden in dem IDW Prüfungsstandard PS 400 vorgeschlagen. Die meisten Wirtschaftsprüfer halten sich an diese Vorgaben, aus denen sich jeweils ablesen lässt, ob es sich um einen uneingeschränkten oder eingeschränkten Vermerk handelt. Versagensvermerke kommen in der Praxis nur extrem selten vor und werden u. E. auch nicht veröffentlicht. Eingeschränkte Bestätigungsvermerke sind bei veröffentlichten Jahresabschlüssen ebenfalls sehr rar.

#### 4.2.4 Inhalte der Prüfungsvermerke

Inhalt und Bestandteile von Prüfungsvermerken sind zunächst grundlegend im §322 HGB geregelt:

„Der Bestätigungsvermerk hat Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung zu beschreiben und dabei die angewandten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze anzugeben; er hat ferner eine Beurteilung des Prüfungsergebnisses zu enthalten.

(2) Die Beurteilung des Prüfungsergebnisses muss zweifelsfrei ergeben, ob

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
2. ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,
3. der Bestätigungsvermerk aufgrund von Einwendungen versagt oder
4. der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.“ (322 HGB)

Basierend auf den Vorgaben des HGB 322 wird in dem IDW PS 400 „Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“ die ordnungsgemäße Umsetzung dieser HGB Vorschrift aus Sicht des IDW beschrieben. Dieser Prüfungsstandard entspricht dem ISA 700 „The Auditor’s Report on Financial Statements“ und Anforderungen die sich aus anderen ISA ergeben. Der IDW PS 400 bezieht sich dabei explizit auf Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW PS 400).

Schwerpunkt des Prüfungsstandards ist die Beschreibung der Inhalte und Bestandteile des Bestätigungsvermerks, also des Vermerks nach einer positiven Prüfung. Diese Bestätigungsvermerke sind mit folgenden Grundbestandteilen zu erstellen:

**Überschrift:** Prüfungsvermerke müssen eine Überschrift tragen. Diese lautet „Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers“ bei positiver Gesamtaussage des Prüfungsergebnisses. (Oder „Versagungsvermerk“ bei negativer Gesamtaussage.)

**Einleitender Abschnitt:** In dem einleitenden Abschnitt werden Gegenstand der Prüfung sowie das zu prüfende Unternehmen und die dem Jahresabschluss zugrunde liegenden

Rechnungslegungsvorschriften genannt. Es wird zudem auf die Verantwortlichkeiten des Unternehmens und des Wirtschaftsprüfers eingegangen.

**Beschreibender Abschnitt:** Dieser Abschnitt enthält eine Beschreibung über Art und Umfang der Prüfung. Der Prüfer muss angeben, dass die Prüfung so durchgeführt wurde, dass er mit Sicherheit beurteilen konnte, ob die Rechnungslegung frei von wesentlichen Mängeln ist. Der Prüfer muss erklären, dass Art und Umfang der Prüfung eine hinreichend sichere Grundlage für das Prüfungsurteil sind.

**Prüfungsurteil:** Ein zentraler Grundbaustein ist die Beurteilung durch den Abschlussprüfer. Das Prüfungsurteil wird abhängig vom Prüfungsergebnis in den drei Formen abgegeben: uneingeschränkter Bestätigungsvermerk, eingeschränkter Bestätigungsvermerk, Versagensvermerk. Für die Formulierung der jeweiligen Prüfungsergebnisse werden im IDW PS 400 Standardvorgaben gemacht.

**Ggf. Hinweise zum Prüfungsurteil:** In Einzelfällen kann der Prüfer bei der Erteilung vom uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auf bei der Prüfung festgestellte Besonderheiten hinweisen ohne diesen einzuschränken. Dies ist nur beim uneingeschränkten Bestätigungsvermerk möglich, da sich beim eingeschränkten Bestätigungs- und beim Versagensvermerk die Beurteilung des Prüfungsergebnisses aus der Begründung der Einschränkung bzw. Versagung ergeben.

**Ggf. Hinweise auf Bestandsgefährdungen:** Des Weiteren kann ggf. ein Hinweis auf Bestandsgefährdung Inhalt des Testats sein. Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens betreffen hat der Prüfer in einem zusätzlichen Abschnitt des Testats einzugehen. (§ 322 Abs. 2 HGB<sup>7</sup>). Es erfolgt dadurch eine Hervorhebung der Krisensituation. Der Bestätigungsvermerk wird dadurch allerdings nicht eingeschränkt.

## 4.2.5 Institutionen der Wirtschaftsprüfung und ihre Standards

### Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW)

Der deutsche Gesetzgeber hat ähnlich wie die meisten internationalen Gesetzgeber auch bewusst davon Abgesehen die Prüfungshandlungen und das sonstige Verhalten der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfungen gesetzlich zu konkretisieren. Hintergrund ist die Überlegung, dass die betreffenden Sachverhalte zu komplex sind als dass es möglich ist, alle mit der Prüfung zusammenhängenden Fragen zuregeln. Weiterhin wurden gesetzliche Regelungen als ein Hemmnis für die Fortentwicklung bestehender und Herausarbeitung neuer Prüfungsgrundsätze angesehen (Ebeke 2001).

Dadurch wurde eine klare Definition einer anerkannten Berufspraxis durch die Abschlussprüfer selbst erforderlich. Diese sogenannte Facharbeit wird seit 1932 von dem Institut der Wirtschaftsprüfer organisiert und häufig auch maßgeblich durchgeführt. Dabei führt das IDW in wichtigen Fachfragen einen Konsens herbei der dann als ein einheitlicher Grundsatz gilt. Diese Aufgabe wird in Fachausschüssen vorgenommen, die bis 1988 in größeren Abständen Fachgutachten veröffentlicht haben. Weitere Arbeitsergebnisse des IDW, sogenannte Verlautbarungen waren Stellungnahmen zu verschiedenen Einzelproblemen.

Im Jahr 1998 entschied sich das IDW seine Verlautbarungen grundlegend zu überarbeiten, so dass sie einen vergleichbaren Aufbau und Detaillierungsgrad wie die International Standards of Auditing (ISAs) der International Federation of Accountants (IFAC) erhalten.

---

<sup>7</sup> „Auf Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens oder eines Konzernunternehmens gefährden, ist gesondert einzugehen.“

Damit reagierte das IDW auf die anhaltende Kritik an der damals mangelnden Übereinstimmung mit den ISAs, um die internationale Akzeptanz der eignen Prüfungsstandards zu erreichen. Seitdem erstellt das IDW Prüfungsstandards, die ähnlich wie die ISAs einen einheitlichen Aufbau haben (Gehring 2002) und nach einem numerischen System sortiert sind.

Die Prüfungsstandards befassen sich mit den Themen

- Qualitätssicherung (PS 120-199)
- Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag (PS 200-249)
- Prüfungsansatz (PS 250-299)
- Prüfungsdurchführung (PS 300-399)
- Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht, Prüfungsbescheinigung (PS 400-499)
- Abschlussprüfungen von Unternehmen bestimmter Branchen (PS 500-799)
- Review und andere Reporting-Aufträge (PS 800-999).

In der letzten Gruppe „Review und andere Reportingaufträge“ ist der IDW-PS 820 „Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen“ enthalten. Weitere Prüfungsstandards dieser Gruppe befassen sich z. B. mit der Erteilung und Verwendung von Softwarebescheinigungen (IDW PS 880) oder der Durchführung von WebTrust-Prüfungen (IDW PS 890).

Die meisten anderen Prüfungsstandards, von der Gruppe *Qualitätssicherung* (IDW-PS 120 ff) bis *Abschlussprüfungen von Unternehmen bestimmter Branchen* (PS 500-799) beziehen sich primär auf die Prüfung von Jahresabschlüssen. Einige dieser Standards sind jedoch derart allgemeiner Natur, dass sie sich bei Bedarf auf andere Prüfungsprozess übertragen lassen.

Neben den Prüfungsstandards werden vom IDW weitere Verlautbarungen in Form von Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS), Standards (IDW S) Prüfungshinweisen (IDW PH) und Rechnungslegungshinweisen (IDW RH) veröffentlicht. (IDW 2005). Diese sind für die in dieser Studie betrachtete Fragestellung weniger relevant.

Da das IDW ein privatrechtlicher Verein ist, haben seine Verlautbarungen, also auch die Prüfungsstandards, keine Rechtsnormqualität. Abschlussprüfer bzw. Ihre Arbeitgeber, die Mitglied des IDW sind, haben sich über die Vereinssatzung zur Einhaltung der Verlautbarungen verpflichtet (IDW 2001)<sup>8</sup>. Dies sind in Deutschland 10.522 Wirtschaftsprüfer und 925 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insgesamt entsprechend 87,5 % aller Wirtschaftsprüfer (IDW 2004).

Für Abschlussprüfer, die nicht Mitglied des IDW sind, ist die Anwendung der Verlautbarungen freiwillig. Allerdings kann durch die Nichteinhaltung der IDW Verlautbarungen ein Haftungsrisiko entstehen. Im juristischen Streitfall werden die IDW Verlautbarungen als Berufsauffassung über die ordnungsgemäße Praxis angesehen. Wenn aufgrund einer Abweichung von der ordnungsgemäßen Praxis ein Schaden entsteht, kann der Abschlussprüfer für diesen haftbar gemacht werden.

---

<sup>8</sup> „Das Mitglied hat deshalb sorgfältig zu prüfen, ob die in einem IDW Fachgutachten, einem IDW Prüfungsstandard, einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung oder einem IDW Standard aufgestellten Grundsätze bei seiner Tätigkeit und in dem von ihm zu beurteilenden Fall anzuwenden sind. Abweichungen von diesen Grundsätzen sind schriftlich und an geeigneter Stelle (z.B. im Prüfungsbericht) hervorzuheben und ausführlich zu begründen.“ (§ 4 Abs. 9 der Satzung des IDW von 2001)

Damit werden in den allermeisten Fällen die Verlautbarungen des IDW, insbesondere die Prüfungsstandards von den deutschen Wirtschaftsprüfern und den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eingehalten.

### **Die Wirtschaftsprüferkammer**

Während die Mitgliedschaft im IDW freiwillig ist, besteht eine Pflichtmitgliedschaft aller Wirtschaftsprüfer in der Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Die Kammer ist für die Selbstverwaltung der Wirtschaftsprüfer zuständig. Die dazu zählenden Aufgaben sind gesetzlich in § 57 Wirtschaftsprüferordnung (Wpo) geregelt. Sie umfassen unter anderem (WPK 2005):

- den Berufsstand gegenüber der Öffentlichkeit zu vertreten (z.B. Gesetzgeber, Behörden und Gerichte);
- ihre Mitglieder zu beraten und zu belehren;
- die Berufsaufsicht über ihre Mitglieder auszuüben, soweit nicht die Zuständigkeit der Generalstaatsanwaltschaft gegeben ist;
- das Qualitätskontrollverfahren durchzuführen.

Während das IDW zuständig ist für die Weiterentwicklung der anerkannten Berufspraktiken, die in den Verlautbarungen des IDW definiert sind, stellt die Wirtschaftsprüferkammer die Qualität der Arbeit der Wirtschaftsprüfer über Qualitätskontrollen, Schulungen und Zulassungsverfahren sicher. Die Kammer ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie steht aufgrund der Bedeutung Ihrer Aufgabe für die Stabilität der Wirtschaft unter Staatsaufsicht (WPK 2005, 2004).

### **IFAC und FEE**

Die International Federation of Accountants (IFAC) ist der globale Dachverband der Wirtschaftsprüfer in dem 163 Mitgliedsorganisationen aus 119 Ländern vertreten sind<sup>9</sup>. Sowohl die Wirtschaftsprüferkammer als das IDW sind Mitglieder der IFAC (IFAC 2005a).

Neben der Vertretung des Berufsstands und der Vernetzung seiner Mitglieder gehört zu den zentralen Aufgaben der IFAC die Erststellung von Normen für Wirtschaftsprüfer. Dabei werden verschiedene Arten von Normen unterschieden<sup>10</sup>. Für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten sind die International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) relevant, die sich auf Prüfungen anzuwenden, sind die sich nicht auf historische Finanzinformationen (→ Jahresabschlüsse) beziehen.

Auf Europäischer Ebene werden die Interessen der Wirtschaftsprüfer von der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) vertreten. Die FEE tritt insbesondere für eine Harmonisierung der Prüfungsvorgaben ein und betreibt entsprechende Verbandsarbeit

---

<sup>9</sup> IFAC is the global organization for the accountancy profession. It works with its 163 member organizations in 119 countries to protect the public interest by encouraging high quality practices by the world's accountants. IFAC members represent 2.5 million accountants employed in public practice, industry and commerce, government, and academe. Its structure and governance provide for the representation of its diverse constituencies and interaction with external groups that rely on or influence the work of accountants (IFAC 2005a).

<sup>10</sup> International Standards on Auditing (ISAs) ISAs are to be applied, as appropriate, in the audit or review of historical financial information. International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) ISAEs are to be applied in assurance engagements dealing with subject matters other than historical financial information. International Standards on Related Services (ISRSs): ISRSs are to be applied to compilation engagements, engagements to apply agreed upon procedures to information and other related services engagement as speci-

insbesondere bei der Europäischen Kommission. Weiterhin bestehen enge Verbindungen zu IFAC. Die FEE erstellt keine Standards.

Seit Mitte der neunziger Jahre setzt sich die FEE für die Testierung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten ein. In ihrem aktuellen Bericht entwickelt sie eine Zukunftsvision für die Rolle von Nachhaltigkeitsberichten und Berichtsprüfungen und fordert u.a. die Politik zum Handeln auf (FEE 2004).

#### **Exkurs: Standards des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committees e.V. (DRSC)**

Die oben dargestellten Institutionen befassen sich Wirtschaftsprüfung und den damit verbundenen Prüfungsprozessen. Das in diesem Abschnitt vorgestellte Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) arbeitet dagegen zu den Inhalten der von Jahresabschlüssen und Lageberichten und ist damit nicht als eine Institution der Wirtschaftsprüfung an zu sehen. Mit dem Exkurs soll die Abgrenzung zum IDW verdeutlicht werden.

Das DRSC wurde 1998 gegründet um eine größere Flexibilität für die Weiterentwicklung der Rechnungslegung und ihre schnellere Anpassung an neue Erfordernisse zu gewährleisten. Das DRSC verfolgt u.a. die folgenden Ziele:

- im öffentlichen Interesse die Qualität der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung zu erhöhen und die Konvergenz der nationalen Regelungen mit den internationalen Rechnungslegungsvorschriften voranzutreiben,
- die Entwicklung von Empfehlungen (Standards) zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung.

Die Arbeit des DRSC betrifft ausschließlich Rechnungslegung und die Finanzberichterstattung. Die DRSC Standards stellen insbesondere Anforderungen an die Inhalte der Jahresabschlüsse und des Lageberichts in Geschäftsberichten. Für Nachhaltigkeitsberichte und damit für die vorliegende Studie sind die Arbeiten des DRSC nicht relevant.

#### **4.2.6 Prüfungsstandards und Inhaltsstandards**

Bei der Betrachtung der angewendeten Standards bei Berichtsprüfungen kann idealtypisch zwischen Prüfungsstandards und Inhaltsstandards unterschieden werden.

Allgemein beschreiben Prüfungsstandards Methoden und Vorgehensweisen bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstellung von Prüfungsvermerken und –berichten. Der Gegenstand der IDW Prüfungsstandards ist in IDW PS 201 beschrieben: „Die IDW Prüfungsstandards enthalten die vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA). Dabei handelt es sich um die Grundsätze zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie Festlegungen zu den dabei vorzunehmenden Prüfungshandlungen. Die IDW Prüfungsstandards legen damit in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (ISA) die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer zu fachlichen Fragen der Prüfung dar und tragen zu ihrer Entwicklung bei“ (IDW PS 201:7))

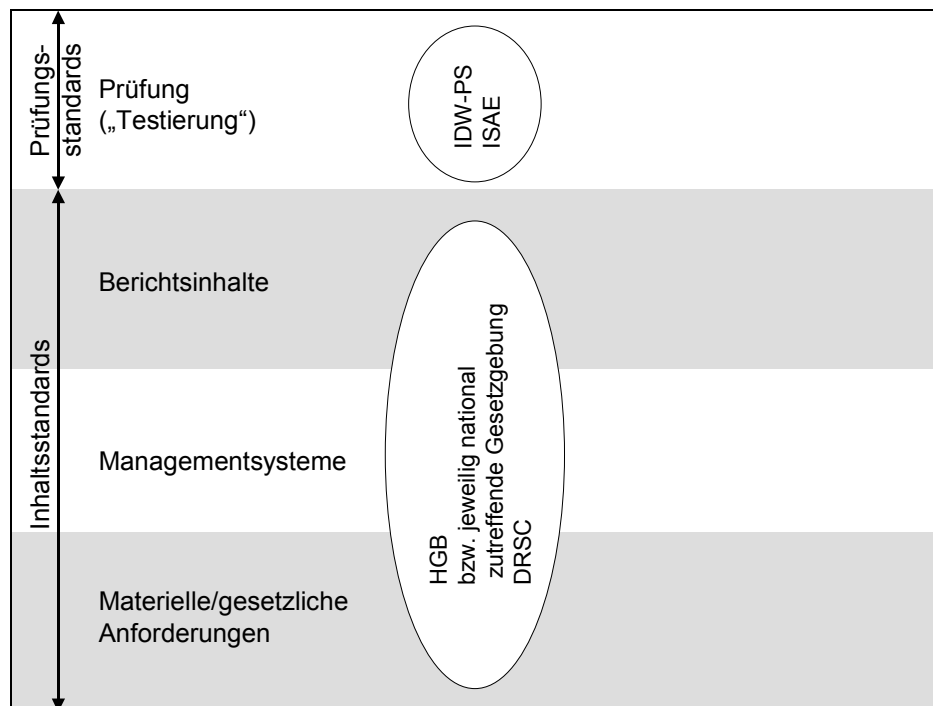
Als Pendant zum Prüfungsstandard kann der Inhaltsstandard angesehen werden. Ein Inhaltsstandard beschreibt einen zu prüfenden Sollzustand, z.B. die Anforderungen an ein Managementsystem oder einen Bericht. Bei einer Prüfung wird der Prüfungsgegenstand mit



diesem Sollzustand verglichen. Bei der Jahresabschlussprüfung ist der Sollzustand von Jahresabschlüssen gesetzlich im HGB geregelt, so dass ein privater Standard nicht erforderlich ist. In vielen anderen Fällen liegen jedoch Inhaltsstandards vor gegen die geprüft werden kann. Bekannte Beispiele aus dem Management sind die ISO 9 001 Qualitätsmanagement und die ISO 14 001 Umweltmanagement.

Neben den Vorschriften für Inhalte von Jahresabschlüssen regelt das HGB detailliert eine Reihe von Sachverhalten, die sowohl die Buchführung als auch die Gewinnermittlung (z.B. Rückstellungen) betreffen und auf die an dieser Stelle nicht im Detail eingegangen werden soll. Die vorliegenden Standards fokussieren daher in erster Linie auf den Prozess der Prüfung von Jahresabschlüssen und bauen auf einem festen Fundament gesetzlicher Vorschriften auf. Dieser, in Abbildung 3.1 dargestellte Sachverhalt ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil er einen deutlichen Unterschied zur Situation in Bezug auf Unternehmensberichte mit nicht-finanziellem Berichtsgegenstand darstellt.

Abbildung 4.1: Normungsebenen für finanzielle Berichte



Quelle: eigene Darstellung

### 4.3 Übersicht über die Normen zur Testierung von nicht-finanziellen Berichten

Die Berichterstattung zur Nachhaltigkeit ist indirekt und direkt auf mindestens drei, bezieht man die Ebene der materiellen und gesetzlichen Forderungen ein sogar auf vier Ebenen Gegenstand von Normungsbemühungen.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Die kommende ISO-Norm zur Umweltkommunikation wird keine Bedeutung für die Testierung haben, da sie auf ganz allgemeiner Ebene auf kommunikative Maßnahmen gerichtet ist und keine detaillierten – und damit prüfbar – Anforderungen an Berichte enthält.

Dabei betreffen nur die oberen beiden Ebenen den Bericht direkt. Die Norm für Umweltmanagementsysteme ISO 14 001 sowie die Sozialnorm SA 8 000, die sowohl materielle Anforderungen als auch Managementaspekte enthält, werden ebenfalls immer wieder als Bezugsrahmen für Berichte genannt. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass aus diesen Normen allenfalls die Themen der Berichtes abgeleitet werden können, da Hinweise auf Form und Gestaltung von Berichten nicht enthalten sind. Diese Normen werden hier als bekannt vorausgesetzt und nicht näher beschrieben.

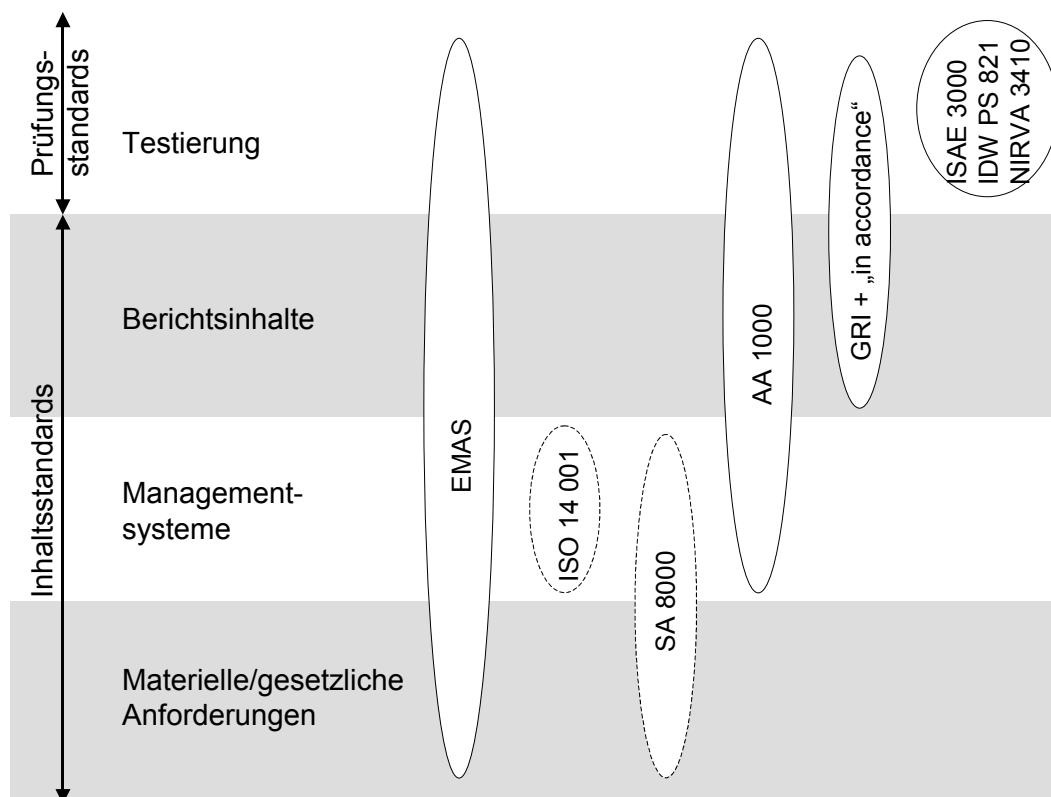
Eine Sonderstellung hat EMAS. Bezieht man auch hier die Forderung nach Respektierung des Umweltrechtes mit ein, so deckt EMAS alle vier Ebenen mit Anforderungen ab.

Und ähnlich EMAS wird auch bei der AA 1000 ein Forderungsspektrum von der Management- über die Berichts- bis zur Testierungsebene erkennbar.

Für die Berichtserstellung sind in erster Linie die GRI-Leitlinien relevant, da sie mittlerweile den einzigen wirklich global bedeutenden Anforderungskatalog für nicht-finanzielle Berichte darstellen und somit für die Berichtspraxis von höchster Bedeutung sind. Die für die Umwelterklärung in EMAS enthaltenen Anforderungen fokussieren auf die EMAS-Nutzergruppe, stellen aber vergleichbare Anforderungen dar.

Die ISAE 3000 ist die einzige hier betrachtete Norm, die ausschließlich auf die Testierung fokussiert. Die Abdeckung der Ebenen durch die einzelnen Normen zeigt die folgende Abbildung.

Abbildung 4.2: Normungsebenen für nicht-finanzielle Berichte



Quelle: eigene Darstellung

Der Prozess der Testierung selbst wird in den Standards der AA 1000 und im ISAE 3000 beschrieben. Darüber hinaus stellen der GRI-Anhang „Credibility and Assurance“ sowie die

Anforderung „In Accordance with GRI“ konkrete Prüfanforderungen für die Berichtsprüfung dar. Auch die Validierung der Umwelterklärung nach EMAS bezieht sich direkt auf einen den Umweltbericht betreffenden Prüfprozess.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Testierung von finanziellen und der von nicht-finanziellen Berichten besteht nun in folgendem Sachverhalt:

Die kaufmännische Buchhaltung und die Erstellung von Geschäftsberichten sind detailliert im HGB festgeschrieben und bilden ein festes Fundament, auf dem die Testierungsnormen sich genau auf diesen Teilschritt beschränken können.

Dahingegen ist das Fundament der gesellschaftsorientierten Berichterstattung viel weicher. Neben der Tatsache, dass hier im wesentlichen nur auf der Ebene materieller Anforderungen (Umweltrecht) sowie damit verknüpft auf der Ebene der Managementsysteme gesetzliche Grundlagen bestehen (Arbeitssicherheitsrecht, Betriebsverfassungsgesetz etc.) gibt es in Deutschland bisher keine detaillierten gesetzlichen Vorschriften für die nicht-finanzielle Berichterstellung.<sup>12</sup> Letztlich ist daher plausibel, dass drei der vier im folgenden aufgeführten Testierungsnormen mit den Ebenen der Berichtsinhalte, zwei auch mit Managementsystemen und EMAS auch mit den gesetzlichen Anforderungen verknüpft sind.

#### **4.3.1 Die GRI-Leitlinien zur Nachhaltigkeitsberichterstattung**

Die Leitlinien der Global Reporting Initiative (GRI)<sup>13</sup> stellen einen Kriterienkatalog dar, an dem Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung ausrichten können. Er ist innerhalb weniger Jahre (seit 1997) in Zusammenarbeit von Wissenschaftlern, NGOs und Unternehmen erstellt worden. Seit 2000 wird GRI von der UNEP unterstützt. Derzeit erarbeitet die GRI sukzessive vertiefende Richtlinien zur Berichterstattung einzelner Branchen. Die GRI-Leitlinien haben weltweit einen hohen Bekanntheitsgrad erreicht und gelten als die wichtigste Orientierungsgrundlage für eine Nachhaltigkeitsberichterstattung.

GRI wurde von CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) gegründet und vereinigt die aktive Teilnahme von Unternehmen, NGOs, internationalen Organisationen, UN- Vertretungen, Beratern, und vielen anderen Stakeholdern weltweit. 1999 wurden die ersten Leitlinien für die Nachhaltigkeitsberichterstattung veröffentlicht und seitdem ist GRI ein feste, unabhängige, internationale Organisation.

GRI hat sich zur Aufgabe gemacht die Leitlinien kontinuierlich zu Pflegen, weiterzuentwickeln und eine breite Anwendung in der Wirtschaft zu erreichen. GRI hat begonnen branchenspezifische Ergänzungen (sector supplements) zu entwickeln (z.B. bei Finanzdienstleistern). Der GRI-Leitfaden wurde bereits zweimal überarbeitet. Auf Basis der aktuell gültigen Fassung aus dem Jahr 2002 sammelt GRI derzeit Kommentare für die nächste Neufassung, die 2006 erscheinen soll. (GRI, o.J.)

---

<sup>12</sup> Durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) wurden hierzu allerdings erste Vorschriften im 315 "(Konzern-) Lagebericht" des Handelsgesetzbuches mit Wirkung ab 1.1.2005 verankert. Die neue Regelung des §315 Abs. 1 (die Änderungen des §289 betreffen große Kapitalgesellschaften und sind ähnlich) lautet:  
§ 315 (1) Im Konzernlagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage des Konzerns so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage des Konzerns zu enthalten. In die Analyse sind die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahme auf die im Konzernabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern. Satz 3 gilt entsprechend für nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, wie Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange, soweit sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs oder der Lage von Bedeutung sind. Ferner ist im Konzernlagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.

<sup>13</sup> Weitere Informationen: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

### 4.3.2 Die GRI und die Testierung

Die Neufassung der GRI-Guidelines soll als Standard bezeichnet werden (a.a.O.). Damit soll deutlich gemacht werden, dass die GRI-Guidelines allgemeingültig sind, klare Anforderungen an die Ermittlung der Kennzahlen stellen und eine weitere Harmonisierung und Konvergenz zu den Standards im Bereich der Finanzmärkte und der Wirtschaftsprüfer anstreben. Die neue GRI-Guideline soll somit auch eine Testierung nach ISAE 3000 unter Bezugnahme auf die Guidelines besser ermöglichen als bisher. Dennoch ist GRI in der Testierungsfrage neutral. Die Entscheidung, ob Testierung erforderlich ist soll ein Unternehmen unter Berücksichtigung der Interessen seiner Stakeholder fällen.

Unabhängig von ihrer neutralen Position beschäftigt sich die GRI intensiv mit der Fragestellung der Testierung. Unter anderem wurde für die Erstellung der 2002er Guideline eine eigene Arbeitsgruppe eingereicht, die ein Memorandum zum Thema verfasst hat (GRI 2002a). Auch im Kontext der Entwicklung der neuen Guidelines wird wieder intensiv darüber gesprochen und es soll ein eigener Abschnitt zu Testierung in die Guidelines aufgenommen werden.

In den aktuellen Guidelines von 2002 wird sowohl im Anhang unter „Credibility and Assurance“ (GRI 2002:74ff) als auch hinsichtlich der Anforderung „In Accordance with GRI“ (a.a.O.:12) auf Testierung eingegangen. Für den Prozess der Testierung beschreibt die GRI Prüfanforderungen für die Thematik (subject matter), für Kriterien und Informationsbasis (criteria and evidence), Management und Controlling (controls), Nützlichkeit der berichteten Information (usefulness of reported information), Auswahl der unabhängigen Testierer (selection of independent assurance providers), Top-Management-Verantwortung im Rahmen der Testierung (Directors responsibilities regarding independent assurance) sowie zur Berichterstellung.

Von der GRI sind in den nächsten Jahren mit Sicherheit weitere Beiträge zur Thematik der Testierung zu erwarten.

### 4.3.3 Die EMAS-Validierung der Umwelterklärung

Seit ihrer Veröffentlichung im Jahre 1993 ist die EG-Öko-Audit-Verordnung (EMAS)<sup>14</sup> ein zentraler Orientierungsrahmen für die Erstellung von Umweltberichten, die innerhalb von EMAS Umwelterklärungen heißen. Für kleine und mittelständische Unternehmen mit einem einzigen Standort, stellte die EMAS Validierung seitdem das Prüfsiegel für den Umweltbericht dar. Für Konzernberichte bleibt EMAS I aufgrund des Standortbezugs jedoch in den 90er Jahren ohne direkte Bedeutung. Hier stellten die Standortumwelterklärungen eher eine lokale Zusatzenebene der Berichterstattung dar.

Dies ist mit EMAS II anders geworden. Einige wenige und meist deutsche Unternehmen (z.B. die Landesbank Baden-Württemberg und die Bayerische Landesbank) fassen in einer standortübergreifenden Umwelterklärung alle Berichtselemente zusammen und veröffentlichen so einen EMAS-Konzernumweltbericht.

EMAS enthält detaillierte Anforderungen an den Inhalt der Umwelterklärung (Anhang 3) und beschreibt die Tätigkeiten im Kontext der Validierung knapp und mit deutlichem Fokus auf Compliance.

Die Bedeutung von EMAS für die weitere Entwicklung der Testierung wird im wesentlichen von der zukünftigen Entwicklung der Beteiligung von Wirtschaftsunternehmen an EMAS

---

<sup>14</sup> Weitere Informationen: [europa.eu.int/comm/environment/emas](http://europa.eu.int/comm/environment/emas).

abhängen, bei denen aber seit einigen Jahren eine starke Tendenz zur ISO 14 001 erkennbar ist.

#### 4.3.4 Der Accountability AA 1000 Assurance Standard

In der Tradition der Sozialberichterstattung fanden sich Ende der 90er Jahre im „Institute for Social and Ethical Accountability“ (Accountability)<sup>15</sup> Praktiker aus sehr unterschiedlichen Unternehmen vom Body Shop über British Telecom bis zu Shell sowie aus dem Non-Profit-Bereich zusammen und entwickelten einen stark auf Stakeholderintegration fokussierenden Standard, den AA 1000 AS.

Der seit 1999 vorliegende AA 1000 AS sieht sich als Ergänzung zu den GRI-Guidelines. Er sieht die Verbesserung der Berichterstattung unter Einbezug der Stakeholder vor. Der Standard leitet Unternehmen zu einem systematischen Stakeholder-Einbezug an. Für den AA 1000 AS werden inzwischen branchenspezifische Spezifikationen entwickelt. Begonnen wurde beispielsweise mit einem Standard für Versicherungen (AA 1000 S).

Der AA 1000 AS sieht ein Verifizierungsstatement vor, welches Bezug nimmt auf den AA 1000 AS, die durchgeführten Tätigkeiten beschreibt, den verifizierten Bericht bewertet sowie ggf. zusätzlich kommentiert. Der Inhalt des Statements ist durch den AA 1000 AS vorgeschrieben. Aus dem folgenden Zitat werden besonders die Anforderungen an materiality, completeness und responsiveness deutlich:

*The Assurance Statement should address the credibility of the Report and the underlying systems, processes and competencies that deliver the relevant information and underpin the organisation's performance.*

*An Assurance Statement, complying with the AA1000 Assurance Standard, must cover the following elements:*

- *Statement on use of the AA1000 Assurance Standard, i.e. that the AA1000 Assurance Standard was used by the Assurance Provider and any special features of how the AA1000 Principles were applied during the Assurance process.*
- *Basic description. This should cover the work undertaken, and in particular describe the level of Assurance pursued, including where different levels have been applied in the Assurance process, as well as a description of the agreed criteria to be used during the Assurance process.*
- *Assurance. Conclusions as to the quality of the Report and underlying organisational processes, systems and competencies, which must cover whether:*
  - *The Report provides a fair and balanced representation of material aspects of the Reporting Organisation's performance for the period in question (i.e. materiality).*
  - *The organisation has an effective process in place for identifying and understanding activities, performance, impacts and Stakeholder views (i.e. completeness).*

<sup>15</sup> AccountAbility is an international, not-for-profit, professional institute dedicated to the promotion of social, ethical and overall organisational accountability, a precondition for achieving sustainable development.

AccountAbility is dedicated to promoting accountability for sustainable development by:

- Creating a credible assurance standard and underlying accountability framework
- Providing quality professional development and certification
- Advocating an enabling public policy environment for organisational accountability
- Developing innovative 'ideas-for-action' through research and practise.

It is a democratic, multi-stakeholder membership organisation with an innovative and inclusive governance structure to ensure that it can operate effectively and respond to the needs and aspirations of its membership ([www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk) vom 6.12.2004).

- *The organisation has an effective process in place for managing aspects of Sustainability Performance and responding to Stakeholder views, including any significant weaknesses in the underlying organisational processes, systems and competencies (i.e. responsiveness).*
- *The Report can be used by the Reporting Organisation's Stakeholders (i.e. responsiveness).*
- *Additional Commentary, which could cover the following:*
  - *Highlighting progress in both Reporting and Assurance since the last Report.*
  - *Suggestions for improvements in the Reporting Organisation's sustainability Reporting, and their underlying processes, systems and competencies in the next cycle.*

*The Assurance Provider is also required to make information publicly available about its independence from the Reporting Organisation and impartiality toward its Stakeholders, as well as its own competencies. This information should be provided in the Assurance Statement or related public documents.*

AccountAbility berichtet auf seiner homepage von 101 AA 1000 AS Anwendern in 2003 ([www.accountability.org.uk](http://www.accountability.org.uk) vom 19.4.2004). Der AA 1000 AS dürfte besonders dann in Zukunft ein einflussreiches Dokument werden, wenn es gelingt, ihn mit den Normen der Wirtschaftsprüfer, wie z.B. dem ISAE 3000, voll kompatibel zu machen. ACCA/AccountAbility (2004) sehen ihn im Zentrum eines Generally Accepted Assurance Standards for Sustainability. Die FEE bemängelt, dass die IFAC keinen spezifischen Assurance Standard für Nachhaltigkeit hat und fordert: *“We call on IFAC and AccountAbility to co-operate and not to compete so as to move speedily to provide high quality and usable standards for assurance on sustainability”* (FEE 2004: 32).

#### **4.3.5 Der ISAE 3000 Standard “Assurance Engagements other than Audits or Reviews of historical financial Information”**

Die International Federation of Accountants (IFAC) ist der globale Dachverband der Wirtschaftsprüfer (siehe auch unter 4.2.5 Institutionen der Wirtschaftsprüfung und ihre Standards). Sie veröffentlicht die internationalen Prüfungsstandards „International Standards on Assurance Engagements“ (ISAE), die die Ziele, Elemente und zu berücksichtigende Aspekte von Prüfungsabläufen beschreiben. Diese Standards bieten damit einen Referenzrahmen für die Personen, die Prüfungen durchführen sowie für die Nutzer der Prüfungsergebnisse.

Zum 1. Januar 2005 ist der neue ISAE 3000 „Assurance Engagements other than Audits or Reviews of historical financial Information“ in Kraft getreten. Er definiert übergreifend Basisprinzipien und wesentliche Abläufe für alle Prüfungen, die sich nicht auf vergangenheitsbezogene Finanzinformationen beziehen. Er kann unter anderem auch auf die Prüfung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten, Informationssysteme, Management- und Corporate Governance Prozesse oder die Prüfung der Übereinstimmung mit externen Anforderungen (Compliance) angewandt werden. Der ISAE 3000 ist damit ein sogenannter Umbrella Standard, der neutral in Bezug auf den Prüfungsgegenstand, Vorgaben für die Prüfung macht. Zukünftige Prüfungsstandards für konkrete Prüfungsgegenstände, damit also auch zukünftige Prüfungsstandards für Nachhaltigkeitsberichte, sollen konform zum ISAE 3000 gestaltet werden. Sofern keine konkretisierenden Prüfungsstandards verfügbar sind, ist von Wirtschaftsprüfern der ISAE 3000 anzuwenden.

Der ISAE 3000 beschreibt insbesondere

- ethische Anforderungen,
- Fragen der Qualitätssicherung,
- die Planung und Durchführung der Prüfung,

- den Umgang mit ggf. beauftragten Experten,
- die Informationssammlung,
- die Dokumentation und
- die Gestaltung des Prüfungsberichtes.

Für den Prüfungsbericht schlägt der ISAE 3000 auf knapp fünf Seiten folgende Inhalte vor, die in dem Standard ausführlich beschrieben werden:

*The assurance report should include the following basic elements:*

*(a) A title that clearly indicates the report is an independent assurance report*

*(b) An addressee*

*(c) An identification and description of the subject matter information and, when appropriate, the subject matter*

*(d) Identification of the criteria*

*(e) Where appropriate, a description of any significant, inherent limitation associated with the evaluation or measurement of the subject matter against the criteria*

*(f) When the criteria used to evaluate or measure the subject matter are available only to specific intended users, or are relevant only to a specific purpose, a statement restricting the use of the assurance report to those intended users or that purpose*

*(g) A statement to identify the responsible party and to describe the responsible party's and the practitioner's responsibilities*

*(h) A statement that the engagement was performed in accordance with ISAEs*

*(i) A summary of the work performed.*

*(j) The practitioner's conclusion*

*Where appropriate, the conclusion should inform the intended users of the context in which the practitioner's conclusion is to be read. In a reasonable assurance engagement, the conclusion should be expressed in the positive form. In a limited assurance engagement, the conclusion should be expressed in the negative form. Where the practitioner expresses a conclusion that is other than unqualified, the assurance report should contain a clear description of all the reasons.*

*(k) The assurance report date*

*(l) The name of the firm or the practitioner, and a specific location, which ordinarily is the city where the practitioner maintains the office that has responsibility for the engagement*

*The practitioner may expand the assurance report to include other information*

Mit dem ISAE 3000 haben die Wirtschaftsprüfer innerhalb ihres Normungssystems einen Standard geschaffen, der für die Prüfung nicht-finanzieller Berichte herangezogen werden kann. Im Gegensatz zum AA 1000 AS reflektiert dieser Standard die Kultur der Stakeholderbeziehungen deutlich weniger. Der ISAE 3000 spricht nicht von Stakeholdern sondern von „intended users“ deren Interessen und Entscheidungskalküle zu berücksichtigen sind. „*The practitioner considers materiality when determining the nature, timing and extent of evidence-gathering procedures, and when evaluating whether the subject matter information is free of misstatement. Considering materiality requires the practitioner to understand and assess what factors might influence the decisions of the intended users. For example, when the identified criteria allow for variations in the presentation of the subject matter information, the practitioner considers how the adopted presentation might influence the decisions of the intended users*“ (IFAC 2005: 915). Wie im Einzelfall das Interesse der „intended user“ festzustellen ist, wird im Unterschied zum AA1000 AS beim ISAE 3000 nicht angesprochen. Dies ist möglicherweise seinem Charakter als Umbrella Standard geschuldet. Es bleibt daher abzuwarten, wie sich der seit dem 1.1.2005 gültige

Standard etabliert und wie der Stakeholderbezug interpretiert wird. Dafür dürften die Aktivitäten der Big Four eine zentrale Rolle spielen. Weiterhin sind die in Entwicklung befindlichen nationalen Prüfungsstandards für Nachhaltigkeitsberichte in Deutschland und in den Niederlanden auf ihren Stakeholderbezug zu analysieren (siehe unten).

#### **4.3.6 Die IDW Prüfungsstandards PS 820 und 821**

##### ***IDW PS 820 Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen (1999)***

1999 wurde in Deutschland der IDW Prüfungsstandard PS 820 zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen (IDW PS 820) verabschiedet. Der Prüfungsstandard bezieht sich auf Prüfungen von eigenständigen Umweltberichten oder von Abschnitten zu Umweltschutzfragen im Geschäftsbericht, die sich außerhalb der prüfungspflichtigen Berichtsteile befinden. Der Standard ist nicht auf die Prüfung von Umwelterklärungen anzuwenden. Es wird in dem Standard darauf verwiesen, dass die Mindestinhalte von Umweltberichten in der Literatur unterschiedlich diskutiert werden, wobei die DIN Umweltberichte für die Öffentlichkeit (DIN 33922) als ein wichtiger Anhaltspunkt hervorgehoben wird.

Der Standard sieht folgende Prüfungen vor und beschreibt die dazu die jeweilige Vorgehensweise:

- Prüfung der Richtigkeit der Angaben in der Umweltberichterstattung,
- Prüfung der Darstellung aller wesentlichen Umweltauswirkungen,
- Prüfung der Einhaltung von Umweltvorschriften,
- Beurteilung der Gesamtaussage der Umweltberichterstattung.

Das Ergebnis der Prüfung soll in einem Prüfungsbericht an das Unternehmen zusammengefasst werden. Teil des Prüfungsberichts ist eine Prüfungsbescheinigung, die im Umweltbericht abgedruckt werden kann. Aus dieser Bescheinigung muss der Prüfungsumfang hervorgehen. Die Bescheinigung stellt die Ergebnisse der Prüfung der Richtigkeit der Umweltangaben dar. Weiter macht sie je nach erteiltem Prüfungsauftrag auch deutlich, ob der Umweltbericht in allen wesentlichen Belangen die unmittelbaren Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt angemessen wiedergibt.

##### ***Neuer IDW PS 821 zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten***

Das IDW veröffentlicht im Sommer 2005 einen neuen Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten, den IDW PS 821. Dieser Standard soll den IDW PS 820 zur Prüfung von Umweltberichten ergänzen (Fahrbach 2005). Gemäß dem üblichen Procedere bei der Entwicklung von IDW Prüfungsstandards werden nach der Veröffentlichung Kommentare zu der Entwurfsfassung gesammelt und auf einer Veranstaltung diskutiert, um schließlich auf dieser Basis erforderliche letzte Anpassungen an dem Prüfungsstandard vorzunehmen und ihn dann zu verabschieden.

Der neue Prüfungsstandard bezieht sich auf den ISAE 3000 „Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical financial Information“. Der neue deutsche Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten soll eine Spezifizierung des ISAE 3000 werden, der speziell die Vorgehensweise und Anforderungen bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten beschreibt.

Da es keinen allgemein anerkannten Standard für den Inhalt von Nachhaltigkeitsberichten gibt, sieht der geplante IDW Prüfungsstandard folgendes Grundprinzip vor: Die Unternehmen



müssen Berichtskriterien zugrunde legen, die dem Informationsbedürfnis ihrer Anspruchsgruppen gerecht werden (Fahrbach 2005). Als Berichtskriterien können entweder vorhandene Leitlinien und Kriterienkataloge wie z.B. von GRI, OECD, ILO, Global Compact verwendet werden. Möglich sind auch Auszüge und Kombinationen. Alternativ kann sich ein Unternehmen auch ohne Bezugnahme auf bestimmte Kriterienkataloge seine Berichtskriterien zusammenstellen. Die definierten Berichtskriterien müssen nachvollziehbar dem Informationsbedürfnis der Anspruchsgruppen entsprechen.

Der Prüfer prüft dann zunächst, ob das Unternehmen alle relevanten Anspruchsgruppen berücksichtigt hat und inwiefern die definierten Berichtskriterien deren Informationsbedürfnis angemessen berücksichtigt. Darauf aufbauend kann dann untersucht werden, ob der Nachhaltigkeitsbericht diese Berichtskriterien erfüllt.

Der Standard unterscheidet zwischen Berichtsprüfungen und der „prüferischen Durchsicht von Berichten“. Bei Berichtsprüfungen wird das Reportingsystem und stichprobenartig die Richtigkeit der Inhalte des Berichts geprüft. Das Prüfungsurteil wird mit einer positiv formulierten Aussage gegeben. Bei der weniger aufwändigen prüferischen Durchsicht werden analytische Handlungen und Befragungen vorgenommen. Dadurch wird nur ein niedrigeres Zusicherungsniveau erreicht, was im Prüfungsurteil durch eine negativ formulierte Aussage ausgedrückt wird.

Grundgedanke der Prüfung und der prüferischen Durchsicht ist die Zusicherung der Richtigkeit der getroffenen Aussagen und der publizierten Zahlen. Die Vollständigkeit wird in Bezug auf die vom Unternehmen festgelegten Berichtskriterien geprüft (Fahrbach 2005).

#### **4.3.7 Der niederländische Entwurf eines Standards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten**

Das Niederländische Standards Assurance Board der Royal NIRVA hat im Januar 2005 zwei Prüfungsnormen im Entwurf veröffentlicht, die aufeinander abgestimmt für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten verwendet werden sollen. Es handelt sich hier um:

- den Dutch Assurance Standard Nr. 3010 “Practitioners working with subjects matters experts from other disciplines on non financial assurance engagements Exposure Draft” sowie
- den Dutch Assurance Standard Nr. 3410 “Assurance Standard relating to Sustainability Reports Exposure Draft.

Die Entwurfsversionen können bis zum 31. Juli 2005 kommentiert werden. Bemerkenswert am Standard 3410 ist, dass er in Anlehnung an den AA 1000 AS einen für Standards aus Wirtschaftsprüferkreisen sehr hohen Grad der Integration von Ansprüchen externer Stakeholder in den Prüfungsprozess vorsieht. Das Management des geprüften Unternehmens soll die Interessen der Stakeholder bei der Auswahl der Themen des Berichtes, erforderlichen Falls durch Stakeholderdialoge, ermitteln (Nr. 41). Weiter wird Verständnis für die Meinungen, Sichtweisen und Interessen der Stakeholdergruppen als Anforderung an das Wissen des Prüfers verlangt (Nr. 51). Das Ausmaß der Stakeholderdialoge des geprüften Unternehmens ist im Detail Gegenstand der Prüfung (Nr. 31, 78 und 79). Der Prüfungsbericht soll an die Stakeholder, nicht an das Direktorium, adressiert werden: „It is recommended to adress the assurance report to ‘the stakeholders of the reporting organisation’.“

#### 4.3.8 Zwischenfazit zu den Normen

In den vorhergehenden Abschnitten wurden die heute wesentlichen Normen und weitere relevante Dokumente im Kontext der Testierung von Nachhaltigkeitsberichten vorgestellt. Zur besseren Übersicht werden sie in der im Anschluss abgebildeten Tabelle 4.3 gegenüber gestellt. Die betrachteten Normen und Dokumente widerspiegeln die sehr unterschiedlichen Disziplinen und Zielsetzungen Ihrer Herausgeber.

Die drei Prüfungsnormen (ISAE 3000, NIRVA 3410 (Draft), IDW PS 820/821) der Wirtschaftsprüferorganisationen stellen vergleichsweise abstrakte Papiere dar. Der ISAE 3000 sowie und die geplante Neufassung des IDW PS 820 sehen zwar keine direkte Beteiligung oder Befragung von Stakeholdern vor, allerdings sollen die Informationsinteressen der Stakeholder berücksichtigt werden, z.B. wenn die Prüfungsinhalte bestimmt werden.

Die Validierung der Umwelterklärung setzt als einzige<sup>16</sup> Prüfanforderung zwingend voraus, dass das geprüfte Unternehmen nicht nur die Vorschriften der Berichterstellung einhält, sondern darüber hinaus keine Anzeichen vorhanden sind, dass umweltrechtliche Vorschriften nicht eingehalten werden. Der Einbezug von Stakeholdern ist hier im Validierungsprozess nicht vorgesehen.<sup>17</sup>

Im Mittelpunkt der GRI-Leitlinie stehen die Vorgaben für den Inhalt von Nachhaltigkeitsberichten. Dabei wird besonderer Wert auf Kennzahlen gelegt. Die Leitlinien sind das Ergebnis eines Multistakholderprozesses, der von GRI initiiert wurde. Eventuell ist der Fokus auf Kennzahlen auf die stärkere Beteiligung von Wirtschaftsprüfern in der Anfangsphase von GRI zurückzuführen. Dennoch ist die GRI-Leitlinie nicht als Inhaltsstandard entwickelt worden. Eine Ausrichtung des Dokuments auf eine externe Prüfung seiner Einhaltung ist in der GRI-Leitlinie nicht zu erkennen. Trotzdem werden die GRI-Leitlinien immer wieder wie ein Standard als Referenz für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten herangezogen.

Im AA 1000 AS kommt dagegen ein Verständnis von Verantwortung von Unternehmen zum Ausdruck, das sich in weitergehenden Anforderungen an Corporate Governance niederschlägt und auch zu einem dementsprechenden Testierungsablauf führt. Mit dem Kriterium „materiality“ deckt der AA 1000 AS auch Kernaufgaben der Testierung aus Sicht der Wirtschaftsprüfer ab. Aber mit den Kriterien „completeness“, welches auch Stakeholderkontakte des Unternehmens umfasst, und „responsiveness“, welches auf die Fähigkeit des Austausches mit Stakeholdern und die Eignung des Berichtes zur Information der Stakeholder fokussiert, geht der AA 1000 AS darüber hinaus.

Derzeit sind die vorliegenden Normen wenig aufeinander abgestimmt. Ausnahme sind die Prüfungsnormen der Wirtschaftsprüfer. Die geplante Neufassung des IDW PS 820 sowie

---

<sup>16</sup> Der IDW PS 820 zu Umweltberichterstattung sieht ebenfalls eine Complianceprüfung vor: „Zur Prüfung der Umweltberichterstattung gehört auch die Prüfung der Einhaltung der maßgeblichen rechtlichen Vorschriften oder Auflagen, die für die dargestellten Umweltauswirkungen von wesentlicher Bedeutung sind.“ (a.A.a.O. S. 10). Jedoch wird der Prüfungsumfang bei der Berichtsprüfung zwischen Unternehmen und Prüfer vereinbart. „Bei der Auftragsannahme ist festzulegen, ob sich die Prüfung der Umweltberichterstattung auf die Prüfung der Richtigkeit einzelner Umweltangaben bezieht, oder ob darüber hinaus auch zu prüfen ist, ob der Umweltbericht in allen wesentlichen Belangen die Auswirkungen der Unternehmenstätigkeit auf die Umwelt angemessen darstellt.“ (a.a.O. S. 3). Aufgrund dieser Vereinbarungsmöglichkeit ist es auch möglich, dass Prüfungen gemäß IDW PS 820 (1999) ohne Complianceprüfung vorgenommen werden. Welche Rolle Complianceprüfungen in der geplanten Neufassung IDW 821 zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten haben, ist den Verfassern nicht bekannt, wobei aber ein ähnlicher Ansatz wie im IDW PS 820 zu vermuten ist.

<sup>17</sup> Stakeholderkontakte spielen im EMAS-Modell dagegen bei der Ermittlung wesentlicher Umweltfragen eine Rolle.

der niederländische NIRVA 3410 sind auf den allgemeinen ISAE 3000 abgestimmt, wobei umgekehrt der ISAE 3000 explizit die Entwicklung derartiger Spezifizierungen vorsieht.

Der AA1000 AS sieht sich als Ergänzung und ist damit kompatibel zur GRI-Leitlinie. Die GRI verhält sich diesbezüglich jedoch neutral und sieht nicht vor, dass sich Standards auf GRI beziehen. Insbesondere ist die GRI-Leitlinie nicht als prüfbarer Standard, sondern als freiwilliger Leitfaden für die Erstellung von Nachhaltigkeitsberichten entwickelt worden.

Betrachtet man die Normen aus Sicht der Wirtschaftsprüfer, dann fehlt zu den sich in Entwicklung befindlichen Prüfungsstandards (u.a. IDW PS 820 sowie der Niederländische NIRVA AS 3410) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattung und dem übergreifenden ISAE 3000 eine international anerkannte Inhaltsnorm, die bei der Prüfung der Berichte zugrunde gelegt werden kann.

Die Standards widerspiegeln in sehr unterschiedlichem Grad das Ergebnis einer Entwicklung, die seit der Prägung des Stakeholderbegriffes durch Freeman 1984 über das „Unternehmen im Licht der Öffentlichkeit“ (Dyllick 1989) und Brent Spar 1995 zu einer neuen Offenheit zumindest einiger Unternehmen führte. In dieser neuen Offenheit spielen Stakeholder aus einem Bündel von Gründen eine wesentliche Rolle. Am deutlichsten ausgeprägt ist der Einbezug der Stakeholder im AA1000 AS Standard. In diesem Sinne stimmt es zuversichtlich, dass dies Verständnis im Rahmen des jüngst vorgelegten NIRVA AS 3410 den „Sprung aus der Nische“ geschafft haben könnte.

Tabelle 4.3: Zentrale Normen für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten

	GRI	AA 1000 AS	ISAE 3000	IDW PS 820 / IDW PS 821
Bezeichnung (Jahr der aktuellen Fassung)	GRI-Reporting Guidelines (2002)	AA 1000 Assurance Standard (2003)	ISAE 3000 Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information (in Kraft seit 1.1.2005)	Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen (1999))
Herausgeber	Global Reporting Initiative GRI	Institute for Ethical AccountAbility	International Federation of Accountants IFAC	Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer IDW
Typ des Dokuments	Leitlinie. Wird als Inhaltsstandard verwendet	Mischform zwischen Inhalts- und Prüfungsstandard	Prüfungsstandard	Prüfungsstandard
Gegenstand	Inhalt von Nachhaltigkeitsberichten Neben Vorwort des Vorstands und der Darstellung des Managementsystems wird insbesondere ein umfangreicher Satz an Kennzahlen empfohlen.	Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten und der zugrundeliegenden Systems Geprüft wird Materiality (Relevanz), Vollständigkeit und Dialogfähigkeit (Responsiveness). Der Schwerpunkt liegt auf der Beschreibung, welche Aspekte zu Berücksichtigen sind, um Materiality zu bestimmen:	Prinzipien und Vorgehensweisen um Prüfungen durchzuführen, die sich nicht auf vergangenheitsbezogene Finanzinformationen beziehen. Unter anderem soll Materiality geprüft werden. Dies erfordert, dass der Prüfer die Faktoren zur Bestimmung von Materiality kennt. Materiality leitet sich aus der Bedeutung der Informationen für Entscheidungen der intendierten Nutzer der Information ab. (ISAE 3000 Nr. 23)	Der Standard sieht die Prüfung der Richtigkeit, der Darstellung aller wesentlichen Umweltauswirkungen, der Einhaltung von Umweltvorschriften sowie eine Beurteilung der Gesamtaussage des Berichts vor.
Prüfungsvermerk	GRI überlässt die Entscheidung, ob eine Prüfung durchgeführt werden sollte, den Berichterstellern. In der Leitlinie werden allgemeine Empfehlungen für den Inhalt des Prüfungsberichts gemacht, die sich aber nicht auf den Inhalt der GRI Leitlinie beziehen	Ist vorgesehen. Gestaltung wird im Standard beschrieben.	Ist vorgesehen. Gestaltung wird im Standard beschrieben.	Ist vorgesehen. Gestaltung wird im Standard beschrieben.
Weitere Besonderheiten	Unternehmen die bei der Erstellung ihres Berichts die GRI-Leitlinie verwendet haben gelten als GRI-Reporter. Unternehmen, die für alle GRI-Kennzahlen entweder Werte angeben oder darstellen wieso sie den Wert nicht angeben, werden als „in accordance reporter“ bezeichnet.	Kompatibilität zu GRI wird gezielt angestrebt. AA 1000 will GRI ergänzen. Jenseits dieses Hinweises nimmt der AA 1000 nicht weiter Bezug auf GRI.	Der ISAE 3000 ist ein sogenannter Umbrella Standard, der für verschiedene Prüfungen anwendbar ist. Er setzt den Rahmen für weitere spezifische Prüfungsstandards, wie z.B. zu Nachhaltigkeitsberichterstattung.	Im Sommer 2005 wird ein Prüfungsstandard zu Nachhaltigkeitsberichterstattung (IDW PS 821) veröffentlicht, der den Standard für Umweltberichtsprüfungen ergänzen soll.

Quelle: eigene Darstellung

## 5 Glaubwürdigkeit und Testate

### 5.1 Empirische Ergebnisse zum Thema Glaubwürdigkeit

Die Glaubwürdigkeit von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten beschäftigt die Berichtsteller und die Leser schon seit langem (siehe z.B. Clausen und Fichter (1996), Fichter und Loew (1997)). Welche Faktoren zu Glaubwürdigkeit beitragen wurde wiederholt allgemein, aber auch speziell mit dem Fokus externer Berichtsprüfungen, untersucht. Für die hier vorgenommenen Betrachtungen wurden folgende Befragungen berücksichtigt:

- Stakeholderbefragung zum Henkel Umweltbericht (Fichter, Loew 1998)<sup>18</sup>
- Stakeholderbefragung von ECC Kothes Klewes zu Nachhaltigkeitsberichterstattung (ECC 2003)
- IÖW-Stakeholderbefragung zur Daimler Chrysler Umweltberichterstattung (Clausen, Loew 2004)<sup>19</sup>

Die Befragungen für Henkel und für Daimler Chrysler befassten sich jeweils in einem Frageblock gezielt mit der Bedeutung von externen Berichtsprüfungen für die Glaubwürdigkeit, da beide Unternehmen ihre Standpunkte zur Prüfungen ihrer Berichte weiter entwickeln wollten.

Schließlich wurden ergänzend für die Betrachtung der Glaubwürdigkeit von Nachhaltigkeitsberichten die Anforderungen und Ergebnisse im Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005 von future e.V. und IÖW (Loew, Clausen, Westermann 2005) ausgewertet.

### 5.2 Faktoren der Glaubwürdigkeit

In ihrer 2002 durchgeführten weltweiten Stakeholder-Befragung (mit 1697 Befragten) zum Non-financial Reporting untersuchte die Unternehmensberatung ECC Kothes Klewes (ECC 2003) die Rezeption von Nachhaltigkeitsberichten. Die Studie zeigt, dass die Berichte mehrheitlich als „glaubwürdig“ (62,4%) und nur von 3,4% der Befragten für „sehr glaubwürdig“ eingeschätzt werden. Rund 26% der Stakeholder halten sie für „eher unglaubwürdig“ und 0,6% für „unglaubwürdig“.<sup>20</sup> Damit kann zunächst festgehalten werden, dass die Nachhaltigkeitsberichte nicht mit einem grundsätzlichen Glaubwürdigkeitsproblem

---

<sup>18</sup> Wir danken der Henkel KGaA für die freundliche Genehmigung, einige Ergebnisse im Rahmen dieser Studie nutzen zu dürfen. Im Zeitraum vom 17.7. bis 31.7.1998 wurden 29 Telefoninterviews mit Vertretern aus der Finanzwelt (9), Behörden/Politik (7), Presse/Medien (6), Wissenschaft (4) und Umweltverbänden (3) durchgeführt. Mit 21 Interviewpartnern stammten knapp  $\frac{3}{4}$  der Befragten aus Deutschland, 6 aus dem europäischen Ausland und zwei aus den USA. Bei den ausländischen Gesprächspartnern handelte es sich weitgehend um Vertreter aus der Finanzwelt

<sup>19</sup> Wir danken der DaimlerChrysler AG für die freundliche Genehmigung, einige Ergebnisse im Rahmen dieser Studie nutzen zu dürfen. Im Mittelpunkt dieser Befragung standen die konkrete Nutzung von Umweltberichten durch die Interviewpartner, die Anforderungen, die sie an Umweltberichte stellen und ihre Einschätzung des aktuellen DaimlerChrysler-Umweltberichts 2004. Im Zeitraum vom 15.10. bis 3.11.2004 wurden 22 Telefoninterviews mit Vertretern aus der Finanzwelt (6), Umwelt- und Verbraucherverbänden (5), Wissenschaft (4), Behörden/Politik (3), Presse/Medien (2) sowie wirtschaftsnahen Verbänden (2) durchgeführt.

<sup>20</sup> 7,7% machten keine Angaben.

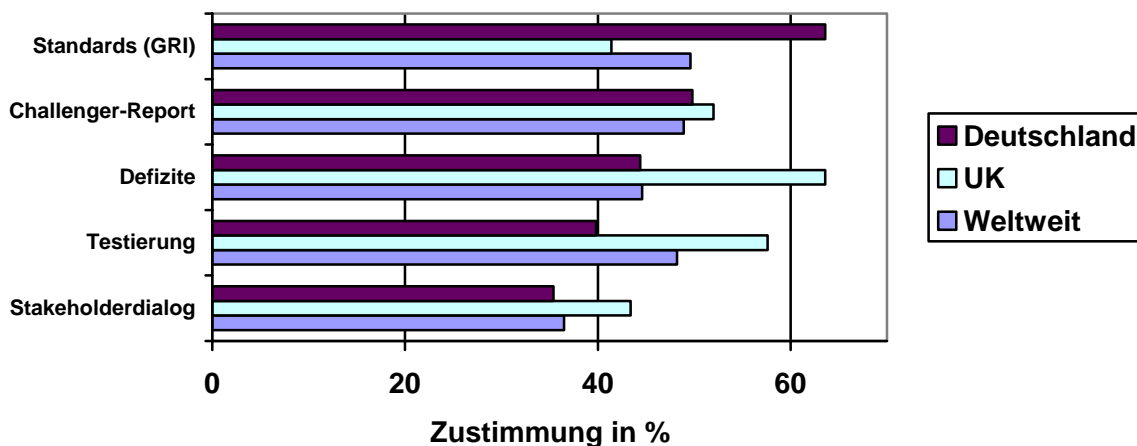
behaftet sind, aber es durchaus eine nennenswerte große Gruppe gibt, die den Darstellungen wenig Vertrauen schenkt.

Wenngleich die Richtigkeit der Inhalte in der Regel offenbar nicht bezweifelt wird, wurde *„die Frage dagegen, ob die Inhalte die richtigen bzw. relevanten sind, [...] weitaus kritischer beurteilt“* (ECC 2003: 41). Damit wurden in der ECC Studie Richtigkeit und Relevanz als zwei Faktoren benannt, die zu Glaubwürdigkeit beitragen.

Die Studie vertiefte ihre Analyse mit der Frage: „Wie kann Ihrer Meinung nach die Glaubwürdigkeit der Informationen in einem Nachhaltigkeitsbericht am Besten gewährleistet werden?“ Als Antwortoptionen wurden angeboten:

- durch die externe Überprüfung der Angaben, z.B. durch einen Wirtschaftsprüfer,
- durch die Prüfung und Kommentierung des Berichts durch ein konstruktiv-kritisches Institut („Challenger Report“),
- durch die Wiedergabe eines Dialogs mit Stakeholdern (Vertretern der Zielgruppe des Berichts),
- durch die Benennung / das Zugeständnis von Defiziten,
- durch die Übernahme von Standards zur Berichterstattung an denen NGOs und Unternehmen mitgewirkt haben, z. B. der Global Reporting Initiative (GRI) sowie
- durch die Integration des Nachhaltigkeitsberichts in den Geschäftsbericht.

Abbildung 5.1: Antworten auf die Frage: „Wie kann Ihrer Meinung nach die Glaubwürdigkeit der Informationen in einem Nachhaltigkeitsbericht am Besten gewährleistet werden?“



Quelle: ECC 2003: 39f.

Zunächst wird deutlich, dass im weltweiten Durchschnitt die Einhaltung „von Standards zur Berichterstattung, an denen NGOs und Unternehmen mitgewirkt haben“ - letztendlich<sup>21</sup> also der GRI-Leitlinie - und das offene Ansprechen von Problemen ähnlich stark zur

<sup>21</sup> Die Art und Weise wie die Frage formuliert wurde ist problematisch. Es ist wahrscheinlich, dass das Ergebnis anders ausgefallen wäre, wenn direkt nach GRI gefragt worden wäre. Entweder weil die GRI-Leitlinie kritisch gesehen wird oder auch, weil der Multistakeholderansatz von GRI nicht bekannt ist. Zudem ist GRI im Selbstverständnis kein Standard.

Glaubwürdigkeit beitragen, wie die Testierung oder die Kommentierung von kritischen Stakeholdern im Rahmen eines Challenger-Reports. Am geringsten wirkt sich offensichtlich die Darstellung externer Stakeholderdialoge aus, wenngleich auch hier noch rund ein Drittel der Befragten eine positive Wirkung sehen.

Allerdings bestehen nationale Unterschiede, die hier für Deutschland und Großbritannien sichtbar gemacht wurden: Während die deutschen Teilnehmer an der Befragung den „Bericht nach Standard“ als mit Abstand am stärksten glaubwürdigkeitserhöhend sehen, schneidet dieser Einflussfaktor im UK am schlechtesten ab. Hier wird vielmehr die offene Kommunikation über Defizite und Schwachstellen und die externe Testierung der Berichte durch Wirtschaftsprüfer bevorzugt. Die Suche nach Gründen führt auf die Aktienmärkte. In Deutschland beträgt die Zahl der Aktionäre (ohne Fondsbesitzer) 4,6 Millionen (DAI 2005), in Großbritannien die der „individual shareholders“ ca. 12 Millionen (London Stock Exchange 2005). Bezogen auf die Bevölkerung sind das in Deutschland 5,5%, in Großbritannien 24%. Dies mag der Grund dafür sein, dass die Kenntnisse über Geschäftsberichte und Prüfvermerke in Großbritannien (und auch international) höher sind als in Deutschland und damit auch der Grund ihrer höheren Bewertung. Letztlich dürften also die wirklichen Gründe für die Unterschiede eher in einer anderen Wirtschaftskultur, einer höheren Bedeutung der Aktienmärkte und auch darin liegen, dass den Briten die Funktion eines Testates bekannter ist als den Deutschen.<sup>22</sup>

Die geringere Wertschätzung von Testaten in Deutschland wurde auch in den Stakeholderbefragungen von Fichter und Loew (1998) sowie Clausen und Loew (2004) deutlich. Im Jahr 1998 schätzten von 29 Befragten nur 16 „Testate“ in Umweltberichten „grundsätzlich“ oder „unter bestimmten Bedingungen“ als sinnvoll ein. In der Befragung von 2004 hielten wiederum nur etwas mehr als die Hälfte (13 von 22 Befragten) eine externe Begutachtung für ein hilfreiches Mittel zur Steigerung der Glaubwürdigkeit. Ein deutlich höherer Anteil sieht die Benennung von Defiziten (17 von 22) und konkreter Ziele (18 von 22) als „sehr starken“ bzw. „starken“ Beitrag zur Steigerung der Glaubwürdigkeit. Auch in den im Rahmen dieses Projektes durchgeführten Interviews wurde, soweit das Thema angeschnitten wurde, dieses Bild bestätigt.

### **5.3 Ursachen für den eingeschränkten Glaubwürdigkeitsbeitrag von Testaten**

Bei der 1998 durchgeführten Befragung von Henkelstakeholdern sahen (wie bereits dargestellt) nur rund die Hälfte der Befragten in Testaten einen positiven Beitrag zur Glaubwürdigkeit. Bei der genaueren Betrachtung der damaligen Ergebnisse werden Unkenntnis, mangelnde Standards und mangelnde Erfahrung mit Testaten als Ursachen für diesen eingeschränkten Glaubwürdigkeitsbeitrag deutlich.

---

<sup>22</sup> Das in die Industrie und andere Akteure gesetzte Vertrauen ist in Deutschland und Großbritannien dagegen gleich klein: jeweils nur 1% der Bevölkerung glaubt den Unternehmen (EORG 2002: 27). Das Vertrauen der Briten in die Problemlösungsfähigkeit der Industrie zur Lösung von Umweltproblemen ist zwar doppelt so hoch (6%) wie das der Deutschen (3%), aber beide Werte sind sehr niedrig (EORG 2002: 32). Ein deutlicher Unterschied findet sich in dieser Untersuchung bestenfalls in der Frage der persönlichen Handlungsmächtigkeit. 48% der Briten sind der Meinung, dass Umweltprobleme außerhalb ihrer persönlichen Kontrolle liegen würden (Deutschland 36%) und nur 39% denken, dass es auf ihre persönlichen Handlungen ankommt (Deutschland 56%) (EORG 2002: 22). Insoweit wäre hier der Gedanke anzuknüpfen, dass für die Briten ein wirksames Handeln der Wirtschaft bedeutender ist als für die Deutschen.

Mehrere Gesprächspartner wussten zunächst gar nicht, was unter Testaten in Umweltberichten zu verstehen ist. Daher konnten in diesen Interviews die betreffenden Fragen erst nach einigen Erläuterungen gestellt werden.

Folgende Aussagen, die immerhin schon über 5 Jahre alt sind, haben nach unserer Einschätzung auch heute Geltung: Ein Umweltanalyst antwortete auf die Frage „Was halten Sie davon?“<sup>23</sup> mit: *„das ist zunächst abhängig von den Kriterien nach denen geprüft wird. Es wäre hervorragend, wenn sich ein einheitlicher Standard durchsetzt, der von unabhängigen Gutachtern geprüft wird, und wo nicht nur das einfache Testat formuliert wird, sondern ggf. auch auf Schwächen bei einzelnen Anforderungen hingewiesen wird. Bei vielen britischen Unternehmen gibt es inzwischen Zertifikate. Ich kann damit nichts anfangen, denn ich weiß nicht was sich jeweils dahinter verbirgt. Wie es scheint nichts Verbindliches, denn es gibt keine Standards. Damit sind diese Testate für mich wenig aussagekräftig.“* Ein Journalist antwortete auf dieselbe Frage: *„Albern! Ein Unternehmen sollte die Kompetenz haben zu sich selbst zu stehen. Glaube ich dem Unternehmen nicht, dann werde ich auch einem gekauften Testat nicht glauben.“*

Die Frage „Unter welchen Voraussetzungen wären Testierungen hilfreich?“ beantwortete ein Behördenvertreter mit: *„Wenn auf bestimmte, abgestimmte Kriterien, eine Art Norm zurückgegriffen werden würde. Beispielsweise wie beim Öko-Audit. Allerdings bestimmt auch hier der Markt die Qualität mit.“* Ein Journalist antwortete auf dieselbe Frage: *„Überhaupt nicht, das ist Augenwischerei. Ein Umweltbericht ist eine Art Selbstdarstellung wie eine Infobroschüre. Er zeigt, wie die Company sich selbst in der Öffentlichkeit darstellt. Die Zertifizierung stellt eine Überbewertung des Berichts dar. Zertifizierungen nach EMAS oder ISO sind gut, hier wird auch ein einheitlicher Standard zugrunde gelegt.“* Auch ein anderer Journalist sah Testate nur dann als hilfreich an, *„wenn es verlässliche Testierungen sind. Wenn es sich dabei um einen bekanntlich strengen Prüfer handelt, schenkt man ihm eher Glauben.“*

Die 16 Befragten, die Testate „grundsätzlich“ oder „unter bestimmten Bedingungen“ für sinnvoll hielten, wurden gefragt, ob sie diese einfach als solche zur Kenntnis nehmen, oder ob sie die Testate lesen. Fünf von ihnen hatten noch kein Testat gesehen und zwei lasen die Testate nicht, sondern nahmen sie nur als solche zur Kenntnis. Die anderen lasen entweder den Text des Testats (6) oder prüften lediglich, wer das Testat ausgestellt hatte (3). Letztere waren „Vielleser“ wie z.B. Öko-Rater, die häufig und intensiv Umweltberichte lesen. Sie konnten bereits am Aussteller erkennen, was testiert wurde. Zudem hatten sie eine differenzierte Einschätzung zu den unterschiedlichen Qualitätsansprüchen der Prüfer, so dass sie von dem Aussteller direkt auf die Qualität und Aussagekraft des Testats schlossen.

Mehrfach wurde von den Befragten deutlich gemacht, dass die Standardisierung von Testaten den Nutzen dieses Instruments wesentlich steigern würde. Damit würde es sich für die Leser erübrigen, regelmäßig zu prüfen, ob das Testat auch das bestätigt, was aus der jeweiligen Sicht der Nutzer geprüft werden sollte. Die Testate hätten wenigstens mit Blick auf den Prüfungsgegenstand den gleichen Wert und wären besser vergleichbar. Zudem fehlte mangels eines Standards auch eine Qualitätssicherung, d.h. selbst wenn in der Formulierung des Testats deutlich gemacht wurde was testiert wurde, bleibt offen, wie, insbesondere mit welcher Intensität, die bestätigten Sachverhalte geprüft wurden.

---

<sup>23</sup> Die Interviewfragen lauteten: A.8 „Eine Reihe von Umweltberichten, wie z.B. von BASF, ICI wurden von unabhängigen Dritten geprüft und enthalten entsprechende Testate. Was halten Sie davon?“ A.9 „Unter welchen Voraussetzungen wären Testierungen für Sie hilfreich?“



In vielen Punkten fielen die Ergebnisse der Befragung von Stakeholdern der Daimler-Chrysler AG im Jahr 2004 ähnlich aus, wie die Befragung im Auftrag von Henkel 1998. Eine weitere Ursache für die vergleichsweise geringe glaubwürdigkeitssteigernde Wirkung von Testaten wird jedoch bei der Frage nach hierfür geeigneten Akteuren deutlich. Nominell werden NGOs am häufigsten als geeignete Prüfer benannt.<sup>24</sup>

Ein Vertreter eines Verbraucherverbandes sieht es aber so: *„Mit NGOs ist es wichtig, den Dialog zu führen und zu gucken, was wollen die, aber es sind nicht die Richtigen, die das also zertifizieren können, ... dazu braucht man also jede Menge Zeit und Ressourcen, und das haben die einfach nicht, es ist auch nicht die Aufgabe einer NGO.“* Letztlich sieht es bei NGOs so aus, dass sie zwar als engagiert und damit fachkompetent in Nachhaltigkeitsfragen und auch als unabhängig wahrgenommen werden, aber gerade die Unabhängigkeit würde durch Testierungsaktivitäten, die notwendigerweise zu bezahlen wären und ökonomische Abhängigkeiten schufen, auf Dauer in Frage gestellt.

Aber auch die Wirtschaftsprüfer werden nicht ohne Widerspruch empfohlen. Ein Wissenschaftler und auch eine Umweltanalystin sprechen ihnen in Fragen der Nachhaltigkeit schlicht *„die sachliche Kompetenz ab“*. Sind es also bei den Umweltorganisationen Zweifel an der Fähigkeit, Großunternehmen zu verstehen, zu durchschauen und zu prüfen einerseits und Gefahren für die Unabhängigkeit andererseits, so sind es bei den Wirtschaftsprüfern Zweifel an deren Engagement für die Sache der Nachhaltigkeit und letztlich damit einhergehende Zweifel daran, ob Zertifizierungen durch Wirtschaftsprüfer dieser Sache voran helfen.

Ein Vertreter der Politik bezeichnet die Wirtschaftsprüfer als *„alle unfähig auf dem Gebiet“* und sieht Perspektiven eher in Verbänden, die den Aktivitäten kritisch gegenüber stehen. Konfrontiert mit dem Bedenken anderer, dass NGOs keine Prüferfahrung haben, schlägt er eine Kombination vor: Eine Richtigkeitsprüfung eher von Wirtschaftsprüfern und eine strategische Prüfung (*„ob die Zahlen auch richtig verwendet werden“*) von Kritikern.

Unabhängige Forschungsinstitutionen werden fünfmal empfohlen, allerdings bleibt ihr Bild in dieser Funktion farblos, weder Lob noch Kritik entwickeln sich inhaltlich. Entsprechend aktive Organisationen sind bisher nicht bekannt<sup>25</sup>.

Am deutlichsten scheint ein Vertreter eines Verbraucherverbandes eine Perspektive zu sehen: *“I believe in some years we will have CSR-Accountants, that’s were my interest is, and independent research institutions. ... In the accountants world there is a certain group that sees a complete integration of these two areas of activity (financial and csr). Economic aspects is nowadays very weak on the CSR reports, but that’s because the GRI-guidelines, which are weak in this point.”* Solche CSR-Accountants, bei denen sich das Prozesswissen der Wirtschaftsprüfer mit der Sachkenntnis und Glaubwürdigkeit von NGOs treffen, wären u.U. ein Weg voran.

---

<sup>24</sup> Auch die FEE (2004) sieht NGOs unter bestimmten, recht eingegrenzten Umständen, als wirksame Prüfer: *“An investigation of a company or an industry sector by an NGO may result in a published report of findings relevant to the particular objectives of the NGO concerned. For example, in January 2004 major computer production companies HP, IBM and Dell were forced to react to criticism from the Catholic Agency for Overseas Development after an investigation revealed ‘dire working conditions’ at sites in Mexico, China and Thailand”* (FEE 2004: 22).

<sup>25</sup> Allerdings wurde der Umweltbericht der Deutschen Shell 1997 gleich ganz durch ein solches Institut (ifeu) erstellt.

## 5.4 Bedeutung von Testaten bei Sustainabilityanalysten

Im Rahmen der in Kapitel 6. *Testate 2005* näher dargestellten Befragung gaben zwei Unternehmensvertreter an, dass ein Testat in einem Umwelt- oder Nachhaltigkeitsbericht sich mitunter entscheidend auf das SRI-Rating auswirken kann. Bei Interviews mit fünf Sustainabilityanalysten fand diese Aussage überraschender Weise nur in einem Fall deutliche und in einem zweiten Fall eingeschränkte Bestätigung.<sup>26</sup> Nur ein Analyst aus einem europäischen EU-Mitgliedsstaat berücksichtigt das Vorhandensein von Testaten in der Bewertung. Er führt dafür folgende Begründungen an:

- *„Ein Testat ist hilfreich, weil es schnell einen Überblick verschafft, ob alles in dem Bericht vorhanden ist oder ob was fehlt.“*
- *„Ein Testat zeigt, dass das Unternehmen Nachhaltigkeit ernst nimmt, denn ansonsten würden es nicht so viel Geld und Zeit investieren.“*
- *„Weiterhin ist der interne Prozess wichtig, der bei der Prüfung ausgelöst wird. Die Unternehmen lernen, wenn sie sich testieren lassen.“*
- *„Schließlich kann ich je nach Testat auch schnell erkennen, ob die erforderlichen Managementsysteme zur Erreichung der im Bericht postulierten Nachhaltigkeitsstrategie vorhanden sind und ob sie funktionieren.“*
- *„Für meine Arbeit bringt ein Testat auch noch den Nutzen, dass ich weniger Gegenprüfen muss, das macht meine Arbeit effizienter. Ich kann dann mehr auf andere Dinge fokussieren. Insgesamt komme ich also zu einem besseren Ergebnis. Es gibt also Prüfungsarbeiten, die werden mir abgenommen werden. Zum Teil führt der Prüfer auch Prüfungen durch, die ich nie durchführen könnte, z. B. Besuch mehrerer Standorte. Also: es macht meine Arbeit leichter und hochwertiger.“*

Gleichzeitig macht der Analyst deutlich, dass nicht alle Testate gleichermaßen hilfreich sind. Viel hängt von der Qualität der Testate, also genaugenommen von der Qualität und der Ausrichtung der Prüfung ab.

Sehr aufschlussreich ist auch welches Gewicht anspruchsvolle Testate in der Bewertung haben. Der Analyst stellt dies folgendermaßen dar:

*„Es fließen natürlich viele Faktoren ein. Das Gewicht eines Testats will ich nicht exakt benennen, aber ich kann sagen, dass es zu einer Gruppe von höher gewichteten Faktoren zählt. Es ist also schon wichtig.“*

*Ein mittelbarer Faktor ist auch zu berücksichtigen: Wenn ein Testat fehlt, dann ist das ein Faktor, der zu höherem Misstrauen führt. Wenn dann noch weitere Faktoren dazu kommen, dann werde ich richtig misstrauisch und prüfe sehr genau.“*

*Bei der Einschätzung muss, wie auch bei der Beurteilung von anderen Faktoren, immer auch der Kontext berücksichtigt werden: Ist die Branche sehr umweltrelevant bzw. in ethischen Problemfeldern tätig? Oder kommt das Unternehmen aus einer unbedenklichen Branche? Handelt es sich um einen großen Konzern, der entsprechende finanzielle Mittel für CSR/Nachhaltigkeit ausgeben kann, oder eher um ein kleineres Unternehmen, von dem man nicht so viel erwarten kann?“*

---

<sup>26</sup> Ein ähnliches Bild ergab die Befragung von 6 Umweltsachverständigen in der Befragung für DaimlerChrysler (a.a.O.) im Jahr 2004.

Dieser Analyst hat offensichtlich sehr profunde Kenntnisse über die unterschiedlichen Prüfungsprozesse, die mit Testaten bestätigt werden, und berücksichtigt diese differenziert je nach Kontext.

Alle anderen befragten Analysten, bzw. die Institutionen, in denen Sie tätig sind, schätzen die Bedeutung von Testaten wesentlich geringer ein. Das Vorhandensein eines Testats wird zwar in der Regel bei der Erstellung der Sustainability Analyse dokumentiert, wirkt sich aber nicht auf das Ergebnis der Analyse aus.

Diese Interviews, aber auch die Interviews mit Testierern und Unternehmen, ergaben vereinzelt Hinweise darauf, dass nicht allen Analysten die Verfahren und Ergebnisse von Testierungsprozessen im Detail bekannt sind. Wir führen die geringe Kenntnis aber auch die Nichtberücksichtigung in Ratings letztlich darauf zurück, dass die Vielfalt von Verfahren und in der Testierung aktiven Personen und Organisationen die Analysten in bezug auf deren Bedeutung verunsichert. Die Entwicklung und Verbreitung klarer Inhalts- und Prüfungsstandards und eine damit in Zukunft zumindest mögliche Konvergenz der Testierungsverfahren dürfte eine zunehmende Bedeutung des Testats für die Analysten zur Folge haben.

## 5.5 Glaubwürdigkeitsfaktoren in deutschen Nachhaltigkeitsberichten

Im Ranking der Nachhaltigkeitsberichte von future e.V. und IÖW wurden 2004/2005 die Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichte von 53 deutschen Konzernen mit einem stark ausdifferenzierten Anforderungskatalog bewertet. Der future-IÖW-Anforderungskatalog enthält unter anderem ein Hauptkriterium „Glaubwürdigkeit“, das die Unterkriterien

- B.1.1 Stellungnahme der Geschäftsführung,
- B.1.2 Audits,
- B.1.3 Compliance,
- B.1.4 Benennung ungelöster Probleme sowie
- B.1.5 Bewertung durch Externe

enthält.<sup>27</sup> Unter „B.1.2 Audits“ wurden externe Prüfungen von Managementsystemen und Abläufen innerhalb des Unternehmens berücksichtigt. Die Anforderung „B.1.5 Bewertung durch Externe“ prüft, ob kritische Kommentare Externer in dem Bericht enthalten sind. Dazu zählen sowohl kritische Statements von Fachleuten als auch Prüfungsvermerke einer Berichtsprüfung.<sup>28</sup>

Diese Unterkriterien wurden mit einem Punktsystem von 0 bis 5 bewertet, wobei 0 für nicht vorhanden und 5 für vorbildliche Darstellung vergeben wurde.

---

<sup>27</sup> Eine prinzipiell ähnliche Zusammenstellung von Einflussfaktoren auf „Assurance Implicit in Sustainability Reports“ enthält der FEE Call for Action (2004: 28f).

<sup>28</sup> Dies ist aus Sicht der hier vorgenommenen Untersuchung eine deutliche Verkürzung und Vermischung von inhaltlich sehr unterschiedlichen Aussagen, jedoch lassen sich insgesamt aus der Analyse einzelner Kriterien einige wichtige Aussagen ableiten.

Tabelle 5.2: Ergebnisse von ausgewählten Kriterien im future-IÖW-Ranking 2005

	Anzahl Nennungen										
	keine Angaben	%	sehr wenig Angaben	%	Befriedigend bis gut	%	Vorbildlich	%	Summe Anzahl Berichte	Ø Punkte	Schnitt in % der max.-Punktzahl
<b>B.1. Glaubwürdigkeit</b>											
B.1.1 Stellungnahme der Geschäftsführung	3	6%	2	4%	37	70%	11	21%	53	3,2	64%
B.1.2 Audits	4	8%	11	21%	27	51%	11	21%	53	2,8	56%
B.1.3 Compliance	8	15%	16	30%	23	43%	6	11%	53	2,2	44%
B.1.4 Benennung ungelöster Probleme	17	32%	21	40%	10	19%	5	9%	53	1,4	28%
B.1.5 Bewertung durch Externe	9	17%	20	38%	19	36%	5	9%	53	1,9	38%
<b>Auswahl weiterer Kriterien</b>											
A.8.1 Zielerreichung im Berichtszeitraum	11	21%	17	32%	14	26%	11	21%	53	2,2	44%
A.8.2 Beschreibung der Ziele und Maßnahmen	3	6%	22	42%	23	43%	5	9%	53	2,2	44%
B.3.1 Fokussierung auf quantitativ und qualitativ wesentlich	0	0%	15	28%	33	62%	5	9%	53	2,6	52%
B.3.2 Klarheit und Übersichtlichkeit der Berichtsstruktur und	0	0%	10	19%	30	57%	13	25%	53	3,1	62%

Quelle: eigene Darstellung

Im Schnitt wurden über alle Kriterien 46% der maximalen Punktzahl erreicht. Überdurchschnittlich gut haben im Kriterium B.1 Glaubwürdigkeit die Anforderungen „Stellungnahmen der Geschäftsführung“ und „Audits“ abgeschnitten. Am schlechtesten schnitt dagegen „Benennung ungelöster Probleme“ ab. Die meisten Unternehmen scheuen sich immer noch Probleme und Konflikte offen anzusprechen. Bei 17 Unternehmen wurde nicht ein einziges Problem genannt! Demgegenüber gibt es nur 5 Unternehmen, die schwierige Themen sehr offen ansprechen. Auch die Anforderung „Bewertung durch Externe“<sup>29</sup> die u.a. Testate mit berücksichtigt, wird nur selten sehr gut erfüllt.

Die Bewertungsskala des Rankings enthält weitere Anforderungen, die zwar nicht unter dem Gliederungspunkt Glaubwürdigkeit zusammen gefasst sind aber dennoch besonders glaubwürdigkeitserhöhend sind. Dazu zählen u.a. die Fokussierung auf das Wesentliche (B.3.1) und Klarheit in der Gestaltung des Berichts (B.3.2). Hier schneiden die deutschen Nachhaltigkeitsberichte zunehmend besser ab. Bei den ebenfalls für die Glaubwürdigkeit relevanten Darstellungen zu den Zielen und Maßnahmen sowie zur Zielerreichung besteht jedoch noch häufig Verbesserungsbedarf.

Als Stärken der heute üblichen Nachhaltigkeitsberichterstattung können damit die Stellungnahmen der Geschäftsführung, die Klarheit und Übersichtlichkeit, die Durchführung von Audits der Managementsysteme sowie die Fokussierung auf wesentliche Aspekte gewertet werden. Nicht ausgeschöpft werden dagegen insbesondere die glaubwürdigkeitserhöhend wirkende der Benennung ungelöster Probleme sowie die Wirkung externer Bewertungen und Testate.

Während viele Stakeholder einen offenen Umgang mit Problemen als zentral ansehen und Berichte, die von Eigenlob dominiert sind, schon deshalb nicht glauben, scheuen sich die meisten Unternehmen offensichtlich, Probleme explizit anzusprechen. Insofern überrascht es

<sup>29</sup> 5 Punkte: Die Ergebnisse von systematischen Bewertungen des Unternehmens (z.B. ökologisch/ethischen Ratings), der externen Prüfung des Berichts oder von Stakeholderbefragungen werden vorgestellt. Dabei werden nicht nur positive Ergebnisse, sondern auch die von den Externen identifizierten Schwachstellen bzw. Problembereiche angesprochen (Loew, Clausen 2005).

nicht, wenn, wie oben dargestellt, nur wenige Stakeholder die Nachhaltigkeitsberichte für „sehr glaubwürdig“ halten.

## 5.6 Zwischenfazit zum Glaubwürdigkeitsbeitrag von Testaten

Facetten der Glaubwürdigkeit von Nachhaltigkeitsberichten machte ein Journalist in der vom IÖW durchgeführten Daimler-Chrysler Stakeholderbefragung von 2004 deutlich, wenn er fragt: *„Ich weiß nicht, was das Unternehmen mir verheimlicht“*. Glaubwürdigkeit umfasst damit:

- a. nicht angelogen zu werden, (keine gezielte Falschinformation)
- b. richtig informiert zu werden (keine versehentliche Falschinformation) sowie
- c. ein richtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen bekommen<sup>30</sup>.

Es hatte kein einziger Befragter den Verdacht, vom Unternehmen wissentlich falsch informiert – also angelogen – zu werden. Aber bei der Frage nach den richtigen Informationen wird das Problem der sachlichen Richtigkeit mit der Wesentlichkeit, also der Auswahl der wichtigsten Informationen, von den Gesprächspartnern verknüpft. Erst die vollständige Berichterstattung über die wesentlichen Nachhaltigkeitsfragen lässt dann letztlich „ein richtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen“ entstehen.

Es kann an dieser Stelle als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass

- die Testierung ein Faktor unter vielen ist, der zu Glaubwürdigkeit von Nachhaltigkeitsberichten beiträgt,
- die Testierung von deutschen Stakeholdern als weniger bedeutend für Glaubwürdigkeit gewertet wird, als dies im angelsächsischen Raum der Fall ist,
- die Glaubwürdigkeit des Testates auch vom Testierer abhängt.

Weiterhin wird deutlich, dass die Wirtschaftsprüfer bei den Zielgruppen der Nachhaltigkeitsberichte auf Zweifel an ihrer Kompetenz und Glaubwürdigkeit treffen, die sie aus der Finanzwelt kaum kennen dürften. Aber auch die alternativ benannten Prüfer aus Kreisen der Wissenschaft und der NGOs stellen sich nicht als eindeutig bessere Alternative dar. Deutlich wird vielmehr, dass neben der Etablierung des Testates als glaubwürdigkeitssteigernder Baustein eines Nachhaltigkeitsberichtes auch die Aktivität von Wirtschaftsprüfern in einem für sie früher eher ungewohnten Gebiet nicht als selbstverständlich akzeptiert wird, sondern der Begründung und Entwicklung bedarf.

---

<sup>30</sup> Im DIN-Leitfaden 33922 „Umweltberichte für die Öffentlichkeit“ heißt es hierzu: „Er (der Umweltbericht) sollte, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, ein Bild der Umweltaspekte einer Organisation und ihres Umweltmanagementsystems geben.“ (DIN 33922)

## 6 Testate 2005

Das folgende Kapitel basiert auf zwei Informationsquellen: zum einen wurden 94 Testate gelesen und ausgewertet, zum anderen wurden im Februar 2005 21 Personen aus Unternehmen mit Testaterfahrung, Wirtschaftsprüfung, Fachverbänden und NGOs befragt.

### 6.1 Vorgehensweise

#### 6.1.1 Sammlung und Auswertung der Testate

Zunächst erfolgte die Sammlung von Testaten, indem die von UNEP/SustainAbility bewerteten 100 Berichte im Internet geladen und nach Testaten durchsucht wurden. Dies ergab 77 Testate. Weiter wurde in deutschen Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten nach Testaten gesucht. Hierdurch wurden weitere 11 Testate gefunden. Um einen Vergleich europäischer Regionen (Nord- und Südeuropa, deutschsprachiger Raum, Niederlande, Frankreich, UK) zu ermöglichen, wurden gezielt noch Testate aus Spanien, Frankreich, den Niederlanden und Skandinavien gesucht. Letztlich ergab sich eine Sammlung von 94 Testaten mit folgender regionaler Aufteilung:

*Tabelle 6.1: Regionale Aufteilung der vorliegenden Testate*

Land/ Region	Anzahl vorliegender Testate
Deutschland	11
Japan, Australien und Neuseeland	21
UK	21
USA und Kanada	12
Frankreich	9
Niederlande	6
Skandinavien	4
Spanien und Italien	5
Restliche Welt	5
Gesamt	94

*Quelle: eigene Darstellung*

Die Testate wurden anschließend sorgfältig gelesen und hinsichtlich folgender Aspekte charakterisiert:

1. Berichtstitel
2. Berichtstyp
3. Jahr des Berichtstitels
4. Titel des Testats
5. Testierende Prüfungsinstitution
6. Testierende Person(en)
7. Honorar oder Arbeitstage

8. Arbeitsprogramm
9. Testierungsstandards (AA 1000 etc.)
10. Kontakte zu externen Stakeholdern im Rahmen der Testierung
11. Bestätigung der Funktion der Informationssysteme
12. Bestätigung der Richtigkeit der Daten
13. Bestätigung der Themenauswahl
14. Bestätigung des "true and fair view"
15. Bewertung der Zielsetzungen
16. Falls anderes bestätigt wird, was?
17. Bericht zur Identifikation von Schwachstellen im Rahmen der Testierung
18. Bericht über die Entwicklung ehemaliger Schwachstellen
19. Verweis auf lange Fassung (für Externe erhältlich)

### **6.1.2 Befragung mit Interviewleitfaden**

Ziel der Befragung war es, nicht dokumentierte Erfahrungen mit der Testierung zusammenzutragen und den Testierungsprozess sowohl von Kunden- wie von Anbieterseite kennenzulernen. Ergänzend wurden eine Reihe von Personen aus Fachverbänden und NGOs befragt. Der Fokus der Interviews lag auf folgenden Themenbereichen:

- Motive der Testierung,
- Nutzen der Testierung,
- Aufwand und Kosten,
- Anwendung von und Kriterien für die Auswahl von Standards,
- Stakeholderfeedback auf Assurance,
- Auswirkungen der den Lagebericht betreffenden Gesetzgebung (in Großbritannien und Südafrika) auf Testierung sowie die
- Zukunft der Testierung.

Die Liste der Befragten wird in Anhang 1 dokumentiert. In Anhang 2 ist der Interviewleitfaden für die Interviews mit Unternehmensvertretern, in Anhang 3 der für die Testierer wiedergegeben.

Die Ergebnisse aus den Interviews und aus der Analyse der Testate werden in den folgenden Abschnitte zusammengefasst.

## **6.1 Testate in verschiedenen Typen von Berichten**

Die Testierung findet fast ausschließlich im Bereich der Nachhaltigkeitsberichte statt. Die ausgewerteten 94 Testate stammen aus nur 80 Berichten, da einige Berichte mehrere Testate enthalten. Von diesen 80 Berichten sind 72 Nachhaltigkeits- und drei Umweltberichte sowie einer ein Sozialbericht. Weiter wurde ein Geschäftsbericht mit integriertem Nachhaltigkeitsteil testiert. Weiterhin befinden sich drei unternehmensweite Umwelterklärungen in der Analyse. Sie repräsentieren einen deutschen Sonderweg und wurden in die Stichprobe einbezogen, weil systematisch nach Testierungen in den Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten der größten deutschen Unternehmen gesucht wurde.

## 6.2 Motivation zur Testierung und ihr Nutzen

Die Frage nach den hinter der Testierung stehenden Motivationen, den damit verbundenen Erwartungen und dem real eintretenden Nutzen ist eine der bedeutendsten Fragen dieses Projektes. Hier gibt es zwei Ebenen von Ergebnissen: die erste Ebene orientiert eher auf die externen Zielgruppen und Nutzenkategorien in der Außenkommunikation, also die Frage der Glaubwürdigkeit und Richtigkeit der Angaben. Die zweite Nutzenebene dagegen betrifft die unternehmensinternen Auswirkungen jenseits der Optimierung der Berichtssysteme. Hier wird von Verbesserungen im Bereich des Managementsystems und der Unternehmensstrategie sowie über indirekte Auswirkungen auf relevante Nachhaltigkeitsaspekte berichtet.

Mehrfach wurde erwähnt, dass sich die Nutzenerwartung im Prozess der Testierung verschiebt: dominiert zunächst die Erwartung externer Nutzenkategorien, so entwickelt sich mit fortschreitendem Prozess und fortschreitender Lernerfahrung eine eher auf die Verbesserung interner Prozesse fokussierende Erwartungshaltung. Dies führt letztendlich zu generellen Fragen der Corporate Governance.

### 6.2.1 Erste Ebene: Richtigkeit und Glaubwürdigkeit der Kommunikation

In der ersten Ebene der Motivationen spielt das Ziel der Richtigkeit der Kommunikation nach außen, verknüpft mit dem Ziel der Erhöhung der Glaubwürdigkeit des Berichtes, die zentrale Rolle. Ein Unternehmensvertreter fasst als Grund für die Beauftragung der Testierung zusammen: *“Basicly, because its a public document with a lot of quantitative numerical information in it and it should be checked by an independent party. Its basically looking at correctness and completeness.”*

Nach diesem Denkmodell wird die Glaubwürdigkeit des Berichts gesteigert, in dem die Richtigkeit der veröffentlichten Angaben geprüft wird. In Extremfällen beschränkt sich diese Richtigkeitsprüfung auf Zahlenangaben. Dabei werden Unternehmensintern dann auch die sogenannten Reportingsysteme geprüft, also wie die einzelnen Zahlen ermittelt wurde.

Der zweite hier betrachtete Aspekt ist die inhaltliche Gestaltung der Berichte. Immer wieder wird angegeben, dass durch den Prüfungsprozess wichtige Anregungen für die Gestaltung zukünftiger Berichte gewonnen werden. Diese Faktor wirkt sich also nicht auf den gegenwärtigen, sondern auf zukünftige Berichte aus.

Die vorgenommene Befragung bestätigt dieses Bild. Testierer und Testierte rechnen mit Nutzen<sup>31</sup> hinsichtlich:

- der Steigerung der Glaubwürdigkeit der Berichte,
- der Verbesserung der Inhalte zukünftiger Berichte sowie
- verbesserter Stakeholderbeziehungen.

Dabei besteht in Bezug auf das Ausmaß des Nutzens die Einschätzung, dass die Wirkung auf die Steigerung der Glaubwürdigkeit der Berichte „hoch“ bis „sehr hoch“ ist, die Wirkung auf die Inhalt zukünftiger Berichte zwischen „gering“ und „sehr hoch“ schwankt und die Wirkung auf Stakeholderbeziehungen „niedrig“ bis „hoch“ eingeschätzt wird. Als einziger Nutzenkategorie sind die testierten Unternehmen bei der Wirkung auf die Glaubwürdigkeit optimistischer als die Testierer.

---

<sup>31</sup> Das Ausmaß des Nutzens wurde mit „sehr hoch“, „hoch“, „niedrig“ oder „gar nicht“ eingestuft.



Hinsichtlich der Erhöhung der Glaubwürdigkeit bei externen Stakeholdern gibt es, trotz der allgemein positiven Nutzenbeurteilung und obwohl *„opinion leaders say that verification improves credibility“* aber Zweifel im Detail. Häufig wird nach Zielgruppen differenziert.

So nehmen die Befragten wahr, das Testat sei für einen Teil der Finanzwelt, z.B. für einige Sustainability Rating Agenturen, von Bedeutung und auch Regierung und Verwaltung nehmen es nach Angabe vieler Befragter ernst. Auch CSR-Spezialisten und Geschäftspartner schätzen nach Angaben mehrerer Befragter die Testierung. Die Bedeutung für einige Ratingagenturen wird auch durch die Erfahrung eines befragten Unternehmens deutlich, das mit der Testierung aussetzte. Prompt folgt die Herunterstufung in einigen SRI-Bewertungen, wobei bisher die Ratingagenturen nicht auf die Details des Testierungsprozesses zu schauen scheinen. Ein Wirtschaftsprüfer sieht hier aber auch schon Anzeichen für steigende Erwartungen an die Testierung: *„In the longer term the analysts will ask: Is it enough to tick the box?“*

Aufgrund der Interviewergebnisse wurden zwei deutsche und drei europäische SRI Rater befragt. Hier zeigte sich überraschender Weise ein anderes, zur Wahrnehmung der Unternehmen und Testierer widersprüchliches, Bild: Nur bei einem Rater wirkt sich das Vorhandensein eines Testats positiv auf das Rating aus. Der SRI Analyst begründet dies u.a. damit, dass der Prüfungsprozess intern zu Verbesserungen im Umgang mit den Nachhaltigkeitsherausforderungen führt. Weiterhin wären, sofern das Testat und die damit verbundene Prüfung anspruchsvoll genug waren, bei diesen Unternehmen weniger Kontrollprüfungen erforderlich. Die vier anderen Gesprächspartner messen den Testaten weitaus geringere Bedeutung bei. Sie werden zwar als „vorhanden“ dokumentiert, aber sie wirken sich nicht positiv auf das Ratingergebnis aus. In den Gesprächen entstand der Eindruck, dass auch bei den SRI Ratern sehr unterschiedliche Wissensstände zur Bedeutung von Testaten in Nachhaltigkeitsberichten anzutreffen sind.

Im Kontext des Kapitalmarktes stellt sich für einen befragten Testierer auch die Haftungsfrage. Theoretisch ist denkbar, dass ein Anleger ein Unternehmen wegen einer falschen Angabe in einem Nachhaltigkeitsbericht verklagt. Angenommen, ein US-amerikanischer Anleger trifft eine Investitionsentscheidung auf Basis einer falschen Zahlenangabe, z.B. zur Energieeffizienz. Ist nun diese Anlage verlustbringend und stellt sich heraus, dass die betreffende Angabe falsch war, ist eine Schadenersatzklage denkbar. Diese kann sich entweder direkt gegen das fehlerhaft berichtende Unternehmen richten oder gegen die die fehlerhaften Daten nutzende Ratinginstitution. Die Chancen, eine solche Klage abzuwehren, steigen u.U. dann, wenn nach bestmöglicher fachlicher Praxis die Daten nicht nur fachgerecht ermittelt und publiziert wurden, sondern wenn diese auch durch eine ausgewiesene fachkompetente Stelle geprüft wurden. Analog käme der Rater u.U. besser weg, wenn er nicht nur die Ergebnisse seines Ratings publiziert sondern auch über die Qualität der zugrundeliegenden Daten offen informiert. Gleichzeitig gehen damit auch die Prüfungsorganisationen ein Haftungsrisiko ein, wenn sie gegen die übliche Berufspraxis verstoßen.

Im großen Kreis der NGOs und auch der Einzelpersonen (z.B. Endkunden) wird die Wirkung eher niedrig eingeschätzt. Ein Wirtschaftsprüfer drückt dies plakativ aus: *„NGOs don't give a stuff weather something is assured or not.“* Ein anderer sieht es sogar hinsichtlich der Testierer selbst an Vertrauen mangeln: *“Some community groups totally disbelieve, they do not believe the Big Four. They think, they only want to make money.“* Ein Befragter meint *“Auf Endkunden wirkt das wenig.“* Markant ist auch diese Einschätzung: *„Wieso soll ich einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mehr Glaubwürdigkeit schenken als Henkel?“*

Damit zeigt sich, dass bei den NGOs die externe Prüfung der Berichte praktisch nicht zur Steigerung der Glaubwürdigkeit beiträgt. Bei staatlichen Institutionen, CSR-Fachleuten, im Kreis der Geschäftspartner und bei SRI-Ratern gibt es dagegen eine begrenzte, glaubwürdigkeitssteigernde Wirkung.

Darüber hinaus muss berücksichtigt werden, dass zahlreiche weitere Faktoren die Glaubwürdigkeit eines Nachhaltigkeitsberichts bestimmen. Zu diese Faktoren zählen, wie in Kapitel 5. *Glaubwürdigkeit und Testate* ausgeführt wird, insbesondere das offene Ansprechen von Problemen, die klare Benennung von Zielen und die vollständige Behandlung aller relevanten Nachhaltigkeitsaspekte.

## 6.2.2 Zweite Ebene: Assurance und Corporate Governance

Bei fast allen Befragten wird die Motivation zur Testierung auch mit der Erwartung interner Verbesserungen verknüpft und fast alle nennen internen Nutzen als ähnlich wichtig, wenn nicht als wichtiger, als die Wirkungen auf Qualität und Glaubwürdigkeit der externen Kommunikationsanstrengungen. Die internen Wirkungen bestehen in:

1. Verbesserung der Datenqualität
2. Verbesserten Abläufen im Informationssystem
3. Auslösung von internen Lerneffekten
4. Verbesserungen im Managementsystem
5. Beeinflussung von Zielsetzungen (mehr Anspruch)
6. Verbesserter materieller Nachhaltigkeitsleistung

Von der Mehrheit der Befragten wird der Nutzen hinsichtlich der ersten vier Punkte als „hoch“ eingeschätzt.<sup>32</sup> In Bezug auf eine Beeinflussung von Zielsetzungen und verbesserte Nachhaltigkeitsleistung fällt der Nutzen eher gering aus. Die befragten Unternehmen schätzen das Ausmaß des Nutzens dabei generell um etwa eine Stufe niedriger ein als die befragten Testierer.

Interessant sind die Hinweise darauf, wie der interne Nutzen erzielt wird. Bei allen Wirtschaftsprüfern spielt die Prüfung auf Richtigkeit sowie auf die Funktion der Informationssysteme eine Rolle, in einigen Fällen steht diese Richtigkeitsprüfung völlig im Mittelpunkt. Diese führt mehr oder weniger häufig zu Lerneffekten im Bereich der Datengenerierung, manchmal mit Bezug auf das Managementsystem. Manche Testierer sehen diese Fokussierung auf Zahlen als unbefriedigend: *„There is a lot of variation in what is understood by the term verification and assurance and there are many assignments being carried out now particularly by the Big Four and I'd say particularly outside of the UK where the scope of the work is limited to checking the numbers.“*

Für einige Testierer, aber auch für einige Kunden, steht über die Richtigkeitsprüfung hinaus die Infragestellung der Nachhaltigkeitsstrategie im Vordergrund. Ein Testierer sieht das so: *“For my first client the highest expectation is internal benefits, that I am challenging them and pushing their thinking. .... That I am constantly being critical and pushing their thinking to be accountable for their sustainability performance.“* Ein anderer Testierer vertritt explizit einen hohen Standard und sieht seine Aufgabe in *„pushing at the boundaries of leading good practice and many of our new clients and even some of our older clients felt that this was going a little bit too far“*.

---

<sup>32</sup> Das Ausmaß des Nutzens wurde mit „sehr hoch“, „hoch“, „niedrig“ oder „gar nicht“ eingestuft.

Mit dieser tieferen Fragestellung verbindet sich in der Sichtweise des Testierers auch ein weitergehender Nutzen für die Kunden: *“The benefits that we would identify would be much more directed to the core of the overall programme to driving sustainability in the organisation. We could help our clients to get much clearer about their priorities, what need to be done now and what can be left until the future, and to get the end of the journey more quickly.”* Ein anderer Testierer sieht dann auch die Identifikation neuer Themen und damit einen Beitrag zum Risikomanagement als Nutzen des Prozesses. Und auch dieser Testierer sieht über die Berichtsprüfung hinausgehende Wirkungen auf das Nachhaltigkeitsmanagement: *„Sustainability specialists will test parts of the management which have not been tested before. The way they manage their people, the way they are managing external relationships and ethical issues and health, safety and environment issues. In most cases those areas, with the exception of health, safety and environment issues, are not systematically looked at through assurance processes.”*

Damit entwickelt sich der Assurance-Prozess zu einer komplementären Ergänzung anderer Audit- und Kontrollprozesse und zu einem Bestandteil der Corporate Governance, wie es die folgende Abbildung verdeutlicht.

Abbildung 6.2: Governance und Assurance



Quelle: eigene, nach einer Idee von Haddon 2005

Der breitere Assurance-Ansatz prüft bis in die Leistungen der operativen Prozesse hinein, ob die Aspekte der Nachhaltigkeit, die der Vorstand will, im Unternehmen umgesetzt werden oder nicht. Der enge Verification-Ansatz prüft dagegen nur die Richtigkeit des Berichtes, auch wohl häufig den „true and fair view“, erreicht aber nicht die Detaillierung und Tiefe des breiteren Assurance-Ansatzes.

Der weitgehende Anspruch zumindest einiger Testierer und ihrer Kunden zielt auf den breiten Ansatz. Sie gehen von einigen Überzeugungen aus:

- Kritische Stakeholder werden weder von einem Bericht noch von einem Testat darin zu überzeugen sein, dass ein Unternehmen verantwortlich handelt. Sie müssen vielmehr Vertrauen aufbauen, dass Vorstandswille, Strategien, Programme und operative Leistung sich in Richtung Nachhaltigkeit, ggf. im speziellen Bereich der jeweils vertretenen Ansprüche, bewegen.
- Ein solches Vertrauen kann nur in einem partizipativen Prozess entstehen, in das Stakeholdervertreter einbezogen werden.
- Weiter kann ein solcher Assurance-Prozess nicht auf der Oberfläche des Reporting, der Zahlen und Informationssysteme, stehen bleiben, sondern er muss Management und sozial-ökologische Leistung ins Zentrum der Fragen rücken.

Es ergibt sich konsequent die Struktur des AA 1000 Assurance Standard, der mit seinen drei Fokusbereichen „materiality“, „completeness“ und „responsiveness“ die Prüfung genau in dieser Ganzheitlichkeit durchführt. Ein AA 1000 anwendender Testierer führt aus: *„What we are thinking about is a model of assurance which is fully inclusive of stakeholders in the process and the opinion that we are generating is based on stakeholder expectations explicitly. Our mission is to go beyond understanding whether the right numbers are being reported, but whether the right things are being included in the report and the only way you can form that, in our opinion, is, to understand in a some kind of systematic way, what stakeholder expectations are“*.

Die Position des Testierers mit der Zielgruppe „Stakeholder“ zusätzlich zur Berichtspflicht an den Vorstand der testierten Organisation wird allerdings nicht einfacher. Externe Stakeholder im allgemeinen und NGOs im besonderen erwarten nicht nur ein „enthält keine Fehler“ sondern ein offenes Ansprechen von Problemen und Verbesserungsmöglichkeiten. Ein Testierer drückt es so aus: *“What stakeholder like in our work is that we don’t sit on the fence.”* Er sieht die spezielle Attraktivität eines auf AA 1000 basierenden Testierungsprozesses darin, dass mit einem klaren Blick auf Stärken und Schwächen auch das Programm und die Performance beurteilt werden und im Statement auch den externen Stakeholdern berichtet wird. Die Big Four bewerten dagegen im Regelfall die Performance des Unternehmens nicht und richten das Statement in erster Linie an die Geschäftsführung.<sup>33</sup>

### 6.3 Organisationen und Personen in der Testierung

Alle vier der Big Four Accountants, PricewaterhouseCoopers (14 Testate), Ernst & Young (11 Testate), KPMG (7 Testate) und Deloitte (5 Testate) sind recht aktiv und testierten insgesamt knapp die Hälfte der von uns analysierten 80 Berichte. Sechs weitere Testate – alle für australische und neuseeländische Unternehmen - wurden von der URS Corporation, einem umwelttechnischen Beratungsunternehmen mit 25.000 Angestellten weltweit, ausgestellt.

Die restlichen Testate verteilen sich auf 43 unterschiedliche Organisationen. Vertreten sind verschiedene Organisationstypen:

- Non-Big Four- Wirtschaftsprüfer: u.a. DNV, Lloyds Register und das Pariser Bureau Veritas.

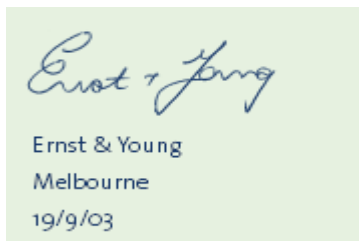
---

<sup>33</sup> Eine Ausnahme ist da EMAS. Der Umweltgutachter wird zwar im Statement die Leistung ebenfalls nicht kommentieren, aber die Leistungsbewertung ist Element des Prozesses.

- Spezialisten für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten : Justassurance ,Corporate Citizenship Company (beide GB) und Banarra (Australien).
- Wissenschaftliche Institutionen die Testate eher in Einzelaktionen erstellen: z.B. Norwegian School of Business, Loyola University, Warwick Business School und Dr. Klaus Fichter/borderstep.
- Umwelt-, Sozial-, Nachhaltigkeitsverbände und vergleichbare Akteure: u.a. Deutsche Umwelthilfe, The Natural Step (UK) Business in the Community (UK), Global Environmental and Technology Foundation (USA) oder Japan for Sustainability (J).
- Sonstige: GRI-Forum Japan, spanisches Standardisierungsinstitut AENOR, Umweltgutachter

Nur wenige Personen stehen mehr als einmal in der Liste der aktiven Testierer. Dies liegt im wesentlichen daran, dass international die meisten Testate nicht persönlich unterschrieben sind. Es findet sich hier ersatzweise sogar manchmal die Unterschrift der Organisation, wodurch die Organisationen quasi als natürliche Person auftritt. Die kleinen Organisation neigen eher zu einer persönlichen Unterschrift als die Big Four. Das folgende Beispiel zeigt beispielhaft die Unterschrift von Ernst + Young.

Abbildung 6.3 : Unterschrift des Testats von Melbourne Water



Quelle: Melbourne Water Sustainability Report 2003

Die einzigen Personen, die sich zumindest dreimal als Unterzeichner fanden, handeln im Auftrag der Deutschen PwC, von Ernst & Young Associates Frankreich sowie von URS Australien.

## 6.4 Kriterien für die Auswahl des Testierers

Zumindest interessant ist das Verfahren, das ERM Certification and Verification Services im Bericht von Baxter 2004 beschreibt. „Our verification of the data in this report was carried out in conjunction with our audits in 43 Baxter facilities against ISO 14 001, EHS regulations and Baxter’s own EHS standards, which we performed over the period covered by this report.“ Auf Basis dieser Arbeiten sieht sich ERM in der Lage, den Bericht zu beurteilen.

Ähnliche Verknüpfungen gibt es mehr. Der VW-Umweltbericht wurde längere Zeit von KPMG testiert, die auch umweltgutachterlich für Volkswagen tätig war.

Von diversen Befragten wird auch eine Verknüpfung des Testats zum Nachhaltigkeitsbericht mit dem Testat zum Geschäftsbericht erwähnt, besonders, wenn der Geschäftsbericht bereits Informationen zu Umwelt- und Sozialbelangen enthält. Solche Verknüpfungen bestimmen häufig die Auswahl des Testierers.

Aber es gibt auch andere Beweggründe. Ein auf das Soziale spezialisierter Testierer berichtet: *“In one case the chief financial officer refused to have a non-accountant for assurance of the sustainability report. It was their first sustainability report.”*

Andere Gründe für die Auswahl des Testierers bestehen in der Frage der weltweiten Aktivität oder in der Anwendung bestimmter Standards. Explizit wurde mehrfach das mit dem AA 1000 verbundene Vorgehen als Auswahlkriterium benannt. Aber auch die Expertise von Einzelpersonen spielt manchmal eine Rolle. In einem Markt der vergleichsweise jung ist und stark wächst ist die Zahl der erfahrenen Personen naturgemäß begrenzt. Einige Unternehmen sehen daher die Erfahrung der verantwortlichen Person als Entscheidungskriterium.

## 6.5 Aufwand und Kosten der Testierung

In den Testaten sind nur wenige Informationen zu Preis oder Aufwand verfügbar. Von den Big Four führt nur PricewaterhouseCoopers im Testat der kanadischen Talisman Energy auf, dass 550 Stunden Arbeit aufgewendet worden wären. Bei einem geschätzten Tagessatz von 1.200 € bis 1.500 € ließe dies auf Kosten in Höhe von ca. 80.000 € bis 100.000 € schließen.

Die höchsten Kosten dokumentiert British American Tobacco für die Verifizierungsaktivitäten des französischen Bureau Veritas: *“The value of the social reporting assurance work carried out by Bureau Veritas for Group companies from July 2003 to May 2004 was approximately £390,000. Separately over the same period it conducted independent inspection activity for the Group to a value of £40,000.”*

The Reassurance Network Ltd. dokumentiert im Assurance Statement im Social and Environmental Report 2003/2004 für British Airways *“The assurance process took 30 days over eight weeks.”*

Ashridge im Bericht von Camelot 2003 beschreibt indirekt: *“All commercial relations between Ashridge and Camelot amount to less than 0.2 per cent of Ashridges’s total turnover in the period of the reporting cycle.”*

Konkrete Kosten dokumentiert Justassurance im Testat der Co-Operative Financial Services mit 65.000 €. Justassurance gibt den Preis für alle vier bisher durchgeführten Testierungen an: Das Testat der United Utilities 2004 kostete 29.000 € und die beiden Testate für das Furniture Resource Center im Jahre 2004 nur 9.500 € sowie im Jahre 2003 mit 9.000 € noch etwas weniger.

Einen ähnlichen Anspruch zur Offenlegung der Aufwände hat offensichtlich die Banarra Sustainability and Social Assurance in Australien. Sie dokumentieren für die Testierung der Westpac, ihre erste Verifizierungsaktivität, 279 Stunden.

Zur Zeit scheinen die mit der Testierung verbundenen Kosten also noch recht variabel. Die wesentlichen Einflussgrößen liegen in:

- der Größe des Unternehmens, welches die Testierung durchführen lässt,
- dem Umfang der zu prüfenden Sachverhalte - nicht immer wird der ganze Bericht oder das ganze Unternehmen geprüft,
- der gewählten Methode bzw. des gewählten Standards,
- dem Grad der Zusicherung (level of assurance),
- dem Umfang der Berichtslegung (nur Konzernweit oder mit Einzeltestierung nationaler Einzelberichte),
- der Qualität der Berichtssysteme,
- der Grundeinstellung des Unternehmens zum Thema Nachhaltigkeit sowie

- dem Tagessatz des Testierers.

In den Interviews von Testierern und Testierten wurden Summen zwischen 30.000 € und 800.000 € genannt. Die meisten Angaben konzentrieren sich dabei auf den unteren Bereich zwischen 50.000 € und 200.000 €.

In den Interviews wurde auch gefragt ob die Kosten der wiederholten Prüfungen sinken würden, da davon ausgegangen wurde, dass nach dem ersten Prüfdurchlauf im Unternehmen Sachverhalte (z.B. das Informationssystem) verbessert werden, die nicht nur den Berichterstellungsprozess sondern auch die Prüfungen erleichtern. Weiter wurde auch vermutet, dass bei wiederholten Prüfungen der Einarbeitungsprozess für den Prüfer entfällt. Grundsätzlich wurden diese Effekte (in der Regel erst auf Nachfrage) bestätigt. Jedoch werden bei den meisten Unternehmen bei wiederholten Prüfungen Umfang oder auch Zusicherungsgrad erweitert, so dass die Kosten insgesamt nicht rückläufig sind. Die Erweiterung des Prüfungsumfanges kann unterschiedliche Ursachen haben. Häufig scheint sich der Übergang von der Umwelt- zur Nachhaltigkeitsberichterstattung niederzuschlagen, auch kann die Hinzunahme weiterer internationaler Standorte ein Grund sein, oder es wurde bei der Erstprüfung bewusst „klein angefangen“, um den Gesamtaufwand in Grenzen zu halten.

## 6.6 Testierungsstandards aus Sicht der Beteiligten

Als Standards dominieren der AA 1000 AS sowie die Beurteilung „in accordance with GRI“. Neben diesen werden, teilweise hierzu ergänzend, eine Reihe von meist nationalen Accountingstandards angewendet. Die folgende Tabelle dokumentiert die Nutzung der speziell auf die Testierung von Nachhaltigkeitsberichten zielenden Standards AA 1000 AS, „in accordance with GRI“ und ISAE 3000 und IDW-PS 820 sowie „andere Accountingstandards“.

29 Berichte nutzen jeweils einen Standard, auf weitere 20 Berichte verteilen sich die Kombinationsanwendungen. 31 von 80 Berichten bezogen sich nicht auf einen Standard.

*Tabelle 6.4 : Anwendungshäufigkeit der Standards (80 Berichte)*

Standard	Einzelanwendungen	Kombinationsanwendungen	Summ der Anwendungen
In accordance with GRI	9	15	24
AA 1000 AS	8	13	22
ISAE 3000	1	2	3
IDW-PS 820	2	2	4
EMAS	3	0	3
Andere	6	12	14
<b>Gesamtzahl der Anwender</b>	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>49</b>

*Quelle: eigene Darstellung*

Die obenstehende Tabelle macht deutlich, dass GRI und AA1000 AS sowohl in der Einzelanwendung als auch in der Kombinationsanwendung am häufigsten vertreten sind. Beide Standards sind der Gruppe der Inhaltsstandards zuzuordnen, wobei (wie in Abschnitt

4.3 Übersicht über die Normen zur Testierung von nicht-finanziellen Berichten gezeigt) beide keine reinen Inhaltsstandards darstellen. GRI ist nur ein Quasinhaltsstandard, da der Leitfaden ursprünglich nicht als Grundlage für Prüfungen vorgesehen war. Der AA 1000 AS wurde als Grundlage für Prüfungen entwickelt, er enthält aber zusätzlich zu inhaltlichen Vorgaben auch Vorgaben für den Prüfungsprozess.

Die reinen Prüfungsstandards ISAE 3000 und IDW-PS 820 werden dagegen vergleichsweise selten als Grundlage angegeben. Allerdings kann aus dieser Feststellung nicht unmittelbar geschlossen werden, dass diese Prüfungsstandards nicht angewendet wurden, denn bei der klassischen Jahresabschlussprüfung wird im Normalfall auch nicht die Anwendung der Prüfungsstandards im Prüfungsvermerk berichtet. In den Interviews zeichnete sich beim IDW-PS 820 ab, dass offensichtlich bei der Prüfung aller von deutschen Wirtschaftsprüfern geprüften Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten dieser Prüfungsstandard angewendet wurde. Auch die geringe Zahl der Nennungen des ISAE 3000 lässt nicht auf eine derartig niedrige Berücksichtigung der dort enthaltenen Prüfungsvorschriften rückschließen. Dabei sei daran erinnert das die im ISAE 3000 enthaltenen Prüfungsvorschriften allgemeiner Natur sind, also sich nicht speziell auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten beziehen.

Den vielfach noch empfundenen Mangel an einem internationalen Prüfungsstandard für Nachhaltigkeitsberichte drückt das folgende Zitat aus: „*Currently, there are no statutory requirements or generally accepted verification standards in the United States of America or internationally that relate to the preparation and verification of corporate social responsibility reports. Therefore we developed an approach to verify the contents based on emerging practices, the guidelines of the Global Reporting Initiative, and our own professional expertise and experience.*“ (Moss Adams LLP in Starbucks Coffee 2004, ähnlich auch PwC in Sony 2002 und PwC in Kesko 2003).

Nur EMAS tritt in keinem der drei Fälle in Kombination mit einem Standard auf. Hier manifestiert sich, dass die für diesen Inhaltsstandard zugrunde zu legenden Prüfungsstands unstrittig sind und nicht gesondert angegeben werden müssen.

Betrachtet man allein die Kombinationen von Standards, so ergibt sich folgende Reihenfolge der Anwendung dieser Kombinationen:

Tabelle 6.5 : Nutzung von Standardkombinationen (80 Berichte)

Standardkombination	Anwenderzahl
AA 1000 AS plus in accordance with GRI	6
in accordance with GRI plus andere Accountingstandards	4
AA 1000 AS plus andere Accountingstandards	3
AA 1000 AS plus in accordance with GRI plus andere Accountingstandards	3
ISAE 3000 plus andere Accountingstandards	2
AA 1000 AS plus in accordance with GRI plus IDW-PS 820	1
in accordance with GRI plus IDW-PS 820	1

Quelle: eigene Darstellung

Wenngleich AA 1000 AS und GRI am häufigsten als Inhaltsstandards verwendet werden, gelten sie noch nicht als allgemein anerkannte Grundlage für die Prüfung. Vielmehr richten



sich die Prüfer nach dem Interesse der Kunden, nach den vermuteten Interessen der Stakeholder oder bringen auch einfach ihren Standard ein.

## 6.7 Tätigkeiten im Rahmen der Testierung

Grundlage der Testierung ist die Einarbeitung in die jeweilige Branche und in den jeweiligen Mandanten, sofern der Testierer einschlägiges Know-How noch nicht mitbringt, und die gründliche Durchsicht des zu testierenden Berichtes sowie der damit zusammenhängenden Dokumente.

Meist werden dann diejenigen Beschäftigten befragt, die am Bericht mitgewirkt haben. Weiter werden oft Verantwortliche auf unterschiedlichen Ebenen befragt. Im Rahmen der Prüfung der Informationssysteme erfolgt u.a. die Prüfung der Relevanzkriterien (Materiality), wobei manchmal auch die Relevanz für die Stakeholder eine Rolle spielt, sowie eine Stichprobenkontrolle von Einzeldaten auf Richtigkeit und auf Plausibilität. 18 Testierer dokumentieren im Testat Kontakte zu externen Stakeholdern. Im Rahmen des AA 1000 AS wird durch solche Kontakte überprüft, ob alle für die Stakeholder relevanten Themen durch den Bericht abgedeckt werden (completeness) und ob die Kommunikation des Unternehmens mit den Stakeholdern effektiv ist (responsiveness).

Im Rahmen der Testierung erfolgt im Regelfall die Inaugenscheinnahme einzelner Produktionsstätten und Standorte zur Prüfung der von dort stammenden Daten. Über Standortbesuche wird auch häufig im Testat berichtet.

Ein erstaunlich detailliertes Arbeitsprogramm auf Basis des AA 1000 sowie einer „in accordance with GRI“ Prüfung dokumentiert Ernst & Young London im BP Sustainability Report 2003:

1. **Interviewed a selection of BP executives and senior managers** to understand objectives and priorities for embedding and managing BP's social, ethical and environmental expectations as set out in BP's non-financial policies (*What We Stand For*), the means by which BP planned to accomplish those objectives, the degree to which those objectives were met and how internal assurance is given to the board on these matters.
2. **Reviewed BP's approach to stakeholder engagement** through interviews with key stakeholder relationship holders in BP, observing a limited number of stakeholder engagement activities that coincided with our planned work schedule and reviewing selected associated documentation.
3. **Reviewed BP's internal processes for reviewing the sustainability reporting practices of peer organizations** and conducted a high-level benchmarking exercise of the material issues and areas of performance covered in the environmental and social reports of BP's peers.
4. **Reviewed a selection of external media** sources for reports relating to BP's adherence to its policies, as a check on the scope and appropriateness of statements made in the Report.
5. **Assessed information and explanation about the Report's data, statements and assertions** regarding BP's sustainability performance. As part of this we visited a sample of 10 BP sites chosen to give coverage across business segments and the geographies in which BP operates.
6. **Reviewed selected documents**, such as board and ethics and environment assurance committee minutes, to assess management awareness of performance against non-financial policy commitments.
7. **Reviewed health, safety and environment, community investment, ethics dismissals and diversity and inclusion (graduate recruitment and group leadership) data samples and processes** to assess whether they have been collected, consolidated and reported appropriately at the group level.

8. **Reviewed BP's processes for determining material issues to be included in the Report** and assessed whether the processes had been appropriately applied in preparing the Report.
9. **Reviewed the information received at group level** on which judgements of the issues to be disclosed are based.
10. **Assessed whether BP's reporting (which includes both the environmental and social web content and the Report together) are 'in accordance' with GRI** through reviewing whether the reporting:
  - a. Contains all information required in Sections 1-3 of Part C of the Guidelines (Vision and Strategy, Profile and Governance Structure and Management Systems).
  - b. Contains a GRI Content Index.
  - c. Contains data regarding performance against each of the GRI core indicators or explanations for omissions.
  - d. Is consistent with the 11 principles by reviewing BP's own assessment against GRI and interviewing a selection of BP staff.
  - e. Contains a statement signed by the board or the CEO confirming that the reporting has been prepared in accordance with GRI.

Das detaillierte Arbeitsprogramm führt bei Ernst & Young London zu einem sehr stark auf das Unternehmen zugeschnittenem Feedback im Assurance Statement, welches von SustainAbility (2004) ausdrücklich als hervorragendes Beispiel gelobt wird und das sich auch in spezifischen Kommentaren von E&Y in den einzelnen Berichtskapiteln niederschlägt.

In anderen Darstellungen von Prüfungsprozessen wird da weit weniger in die Tiefe gegangen. Ernst & Young Amsterdam z.B. dokumentiert für die Testierung des „ING in society report 2003“ folgendes Arbeitsprogramm:

*“Our principal review procedures were:*

- *Obtaining an understanding of the sector and its relevant social responsibility issues;*
- *Assessing the acceptability of the reporting principles used and significant estimates and calculations made in preparing the 'ING in Society 2003' report;*
- *Performing analytical procedures at both Group and Business Unit level to assess the quantitative data;*
- *Examining, on a test basis, evidence supporting the descriptive and quantitative data provided, and studying relevant company documents;*
- *Conducting interviews with the responsible company officers in the Netherlands, mainly for the purpose of assessing the plausibility of the descriptive and quantitative data in the 'ING in Society 2003' report;*
- *Evaluating the overall view of the 'ING in Society 2003' report, in part by testing its contents against the reporting guidelines set out in the Sustainability Reporting Guideline issued by the Council for Annual Reporting in the Netherlands and the guidelines issued by the Global Reporting Initiative.”*

Während bei BP eine Prüfung nach dem AA 1000 AS erfolgte, steht der Prüfungsvermerk im „ING in society report 2003“ primär für eine Richtigkeitsprüfung, die *“... in accordance with the standard for assurance engagements generally accepted in the Netherlands, as issued by the International Federation of Accountants and the Royal Netherlands Institute of Registeraccountants (Royal NIVRA)”* erfolgte. Das umfangreiche AA 1000 AS Arbeitsprogramm führt bei BP zu detailliertem Feedback von Ernst & Young UK. Auf Basis des deutlich knapperen Arbeitsprogramms fällt die Beurteilung durch Ernst & Young NL im ING-Report inhaltlich deutlich knapper aus:

#### **“Conclusions**

*Based on the procedures performed, nothing came to our attention that leads us not to believe that:*

- *the description of policy and measures in the 'ING in Society 2003' report of ING properly reflects the efforts made in 2003;*

- *the quantitative data included in the 'ING in Society 2003' report of ING are free of material misstatement."*

Die vorgenommene Analyse der Bestätigungsvermerke macht deutlich dass es bei den Prüfungen hinsichtlich des Prüfungsgegenstands und der Zielsetzung, abhängig von Auftraggeber, zu Grunde gelegtem Standard und testierender Organisation, ein sehr breites Spektrum anzutreffen ist.<sup>34</sup> Dies gilt offenbar auch für die nationalen Partner der Big Four, die je nach Land, Fachwissen, Erfahrung und Auftraggeber sehr unterschiedliche Leistungen erbringen.<sup>35</sup> Dies bestätigen auch die Interviews mit den Prüfern und den Unternehmen mit geprüften Nachhaltigkeitsberichten. Ein Testierer formuliert es so: „*They are very wildly varying scopes of work set by clients, very wildly varying levels of experience amongst staff in the various offices using very wildly varying methodologies and with very wildly varying knowledge of the subject matter and although the Big Four seek to project an image of having a global practice and consistent standards everywhere its simply not the case. They are really alliances of local, national or really even sub-national practices.*“

## 6.8 Bestätigungen in den Testaten

In den Testaten werden den Berichten unterschiedliche Sachverhalte bestätigt. Insbesondere erfolgt die Bestätigung der Funktion der Informationssysteme, die Bestätigung der Richtigkeit der Daten, die Bestätigung der Themenauswahl, die Bestätigung des "True and Fair View" und manchmal erfolgt eine Bewertung der Zielsetzungen.

In den analysierten 94 Testaten ist dabei die Bestätigung der Datenrichtigkeit mit 68 von 94 am meisten verbreitet, wovon in 10 Fällen die Formulierungen nicht ganz eindeutig waren („diffus“). Aber auch die Bestätigung der Funktion der Informationssysteme in 52 Fällen sowie die Bestätigung der Sinnhaftigkeit der Themenwahl mit 50 Fällen erfolgen häufig, wenn auch lange nicht immer.

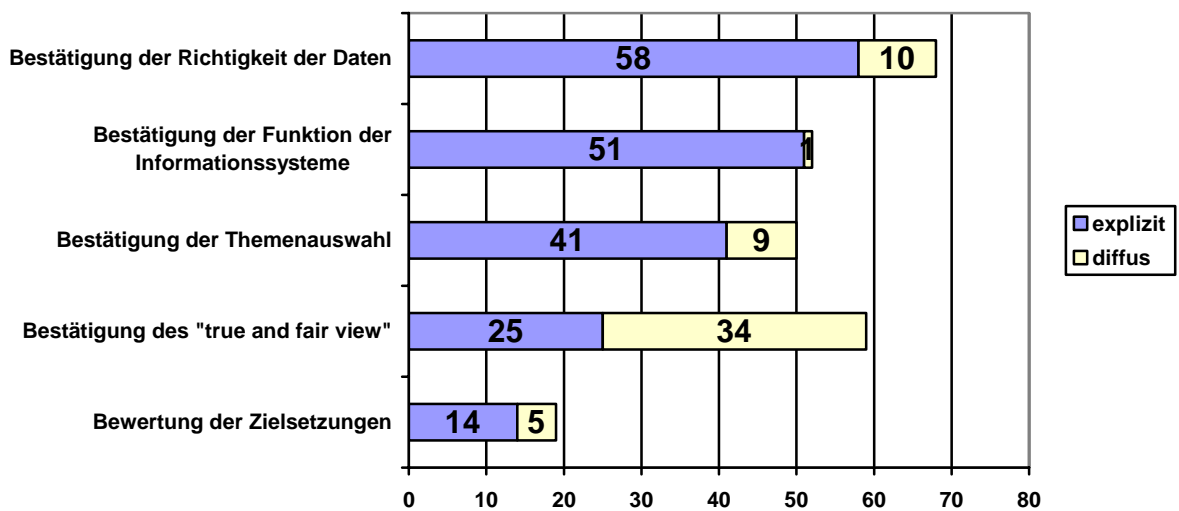
Eine Bestätigung des „True and Fair View“ findet sich in nur 25 Testanten eindeutig. In 34 Testaten tauchten ähnliche Formulierungen auf, die unterschiedliche Zusicherungsniveaus widerspiegeln. Eine Bewertung des Anspruches der gesetzten Nachhaltigkeitsziele erfolgt ebenfalls nur in 19 Testaten, davon in fünf Fällen nicht ganz eindeutig.

---

<sup>34</sup> Auch die FFF (2004: 25) sieht eine Vielfalt der Methoden: “Readers of the assurance statements in Appendix 1 ..... , and indeed other reports currently available, cannot fail to notice the wide diversity in approach.”

<sup>35</sup> Das die FEE die Frage der Expertise zu unterschiedlichen Fachfragen als Problem sieht, wird deutlich, wenn sie zu Empfehlungen der Testierer in Assurance Statements formuliert: „The value of such material in sustainability reports is enhanced if the assurer can demonstrate expertise in the matter reported.“

Abbildung 6.6: Bestätigungen in den Testaten (auf Basis von 94 Testaten)



Quelle: eigene Darstellung

### 6.8.1 Bestätigung der Datenrichtigkeit

Bei der Bestätigung der Datenrichtigkeit wird meist negativ formuliert: „Ashridge is not aware of any information material to stakeholders that has been deliberately omitted from or misinterpreted in the report“ (Ashridge in Camelot 2004) ist ein Beispiel einer solchen Formulierung. Ernst & Young fasst für ABN-Amro 2003 zusammen: „the quantitative data included in the sustainability report 2003 of ABN-Amro are free of material misstatement.“

Leicht positiv waren die Formulierungen z.B. bei Deloitte (in Toyota 2004) „The information contained in the report and subject to our review is consistent with the supporting data obtained during our review.“ und bei CAS-Cert (in Fuji-Xerox 2003) „The information included in the report is consistent with the supporting documents obtained on a sample basis during our review process.“ Zu einer noch etwas positiveren Aussage ringt sich PwC (in Axel Springer 2003) durch, wo es heißt: „Unsere Prüfung ergab, dass die quantitativen Angaben zu ökologischen, sozialen und ökonomischen Sachverhalten in der Internet-Nachhaltigkeitsberichterstattung der Axel Springer AG insgesamt richtig sind und nicht im Widerspruch zu sonstigen Auskünften und Nachweisen des Unternehmens stehen.“ Auch diese Formulierungen drücken ein unterschiedliches Zusicherungsniveau aus.

### 6.8.2 Bestätigung der Funktion der Informationssysteme

Auch bei der Bewertung der Informationssysteme erfolgen meist negativ formulierte Bewertungen, die wiederum unterschiedliche Zusicherungsniveaus repräsentieren. „Regarding the appropriateness of systems, procedures and controls used to compile the sustainability data, we have not identified material misstatement ...“ fasst z.B. PwC im Testat des Berichtes der STMicroelectronics zusammen. Im URS-Testat zu Melbourne Water 2002/03 heißt es „... the systems and processes in place to generate the numerical data presented in the report are sound, but require further improvement to the data aggregation and interpretation, transcription and review processes ...“

### 6.8.3 Bestätigung der Themenauswahl

In 50 von 94 Testaten erfolgt die Bewertung der Themenauswahl durch die Testierer. Positiv wertend heißt es z.B. bei Ashridge (in Camelot 2004) hierzu: „Materiality – The subject mat-

*ter covered in the Report reflects those issues that are material to Camelot's stakeholders, according to Camelot's stakeholder model."*

Im Rahmen von Testaten wird im Kontakt zwischen Testierer und Unternehmen auch die Themenwahl fokussiert. Sehr schön zeigt sich dieses Miteinanderlernen am Beispiel des Testates der CSR-Network im adidas-Salomon Sozial- und Umweltbericht 2003:

*„adidas-Salomons Sozial- und Umweltbericht 2002 (SER) konzentrierte sich vornehmlich auf die Beschaffungskette, wobei die Handhabung sozialer und ethischer Belange sowie die diesbezügliche Leistung der Zulieferbetriebe im Vordergrund standen. Die Wahl dieses Schwerpunkts resultiert aus der Auffassung des Unternehmens, dass sich seine sozialen und Umweltauswirkungen vermehrt innerhalb seiner Beschaffungskette ergeben. Unserer Ansicht nach ließe sich die Berichterstattung von adidas-Salomon jedoch durch genauere Angaben zur Anwendung der Sozial- und Umweltrichtlinien auf konzerneigene Standorte, Betriebsabläufe, Produkte und Mitarbeiter verbessern. ... Auch 2003 liegt der Schwerpunkt des SER wieder auf der Beschaffungskette, doch ist adidas-Salomon positiv auf unsere Anregungen eingegangen. Der Bericht, der auch in diesem Jahr wieder hohen Ansprüchen genügt, enthält jetzt zusätzliche Informationen zum Risikomanagement, dem internen Verhaltenskodex für adidas-Salomon Mitarbeiter sowie statistische Angaben zu Geschlecht und Kulturzugehörigkeit der Belegschaft. Darüber hinaus gibt der Sozial- und Umweltbericht Aufschluss über die Entwicklung konzerneigener Richtlinien zur Spendenvergabe. Unserer Meinung nach verdienen alle diese Themen eine noch gründlichere Behandlung.“*

#### **6.8.4 Bestätigung des True and Fair View**

Die Bestätigung des „True and Fair View“ erfolgt typischer Weise durch Formulierungen wie die folgenden:

- "For the selected sample of data and statements, we found the data and statements to be fairly stated and supported by adequate evidence." (Ernst& Young in City West Water, Australia)
- "Overall, the auditor is satisfied that: the report is a fair and accurate representation of the organisation's policies, management systems and performance. The report is fairly presented and materially not mis-stated." (URS in Melbourne Water, Australia)
- "Overall, the auditor is satisfied that, based on the verification of selected data and statements, the report is a fair and accurate representation of the organisation's environmental, social and economic performance. The report is fairly presented and materially not mis-stated." (URS in Sydney Water, Australia)
- "Die Daten und Angaben dieser Umwelterklärung sind zuverlässig. Sie geben ein angemessenes und richtiges Bild der Umweltrelevanz aller Tätigkeiten am Standort wieder." (Utermöhlen in LBBW 2003)

Die obenstehenden Formulierungen drücken ein hohes Zusicherungsniveau bezüglich des True and Fair View aus .

Andere Prüfungsvermerke enthalten vorsichtigere Aussagen und drücken, wie das folgende, offensichtlich ein niedrigeres Zusicherungsniveau aus:

- "Based on our review, nothing has come to our attention that causes us to believe that the reviewed indicators have not, in all material respects, been prepared in accordance with the Protocol." (Ernst & Young in Gaz de France)

### 6.8.5 Bewertung der Zielsetzungen

Nur vergleichsweise wenige Testate – fast ausschließlich bei Kommentaren von Stakeholdern - bewerten die Zielsetzungen der Unternehmen. So bewertet z.B. Klaus Fichter die Anstrengungen des Otto-Versandes: *„Anspruchsvollere Ziele bei Konsumelektronik: Im Gegensatz zu den ökologischen Erfolgen und anspruchsvollen Zielsetzungen bei Textilien, Haushaltsgeräten und Holzprodukten haben die strategischen Ziele im Bereich von Home-Entertainment-Produkten und Multimedia im Otto Umweltprogramm eher unverbindlichen Charakter. Angesichts der zunehmenden Umweltrelevanz von Informations- und Kommunikationsgeräten (Stromverbrauch, Elektronikschrott, Schadstoffe etc.) wären hier anspruchsvollere Zielsetzungen und Maßnahmen (Umweltkennzeichen etc.) erstrebenswert.“*

Sehr kritisch äußert sich Mariette Hovy-van Wensveen von der Loyola Marymount University zu den Zielen von Dow Chemical (2003): *„I disagree with the claim that almost all the challenges and dilemmas Dow faces today are legacy issues. In particular, I find the discussion of dioxin disappointing. The goal of reducing dioxin emissions from global operations by 90 percent is definitely commendable and progress towards this goal worth reporting. However, the truth is that the chlorine chemistry industry, although directly responsible for only three percent of emissions from quantified sources, stands indirectly at the cradle of a percentage (who knows how large) of the emissions from uncontrolled burning, which the EPA lists as the greatest concern. These statistics encourage myopic blindness if not accompanied by information reporting goals and progress towards reducing dioxin formation in end-of-life incineration.“*

Aber solche Kritik ist selten. Und die Big Four haben sich in keinem einzigen Falle dazu hinreißen lassen. Nur in zwei Fällen gehen sie in ihren Testaten überhaupt auf Ziele ein, und auch dort kritisieren sie nicht inhaltlich, sondern bestätigen die Richtigkeit der diesbezüglich getroffenen Aussagen. Deloitte stellt mit einem niedrigen Zusicherungsniveau im Vodafone CSR-Report 2003/04 dar: *„Nothing has come to our attention that causes us to believe that the progress against the 2003/04 commitments and objectives described on pages 24-25 are inconsistent with the supporting evidence.“* und auch Ernst & Young geht im Testat von Statoil 2003 nicht weiter.

## 6.9 Nennung von Schwachstellen in Testaten

55 der 94 Testate machen auf Verbesserungsmöglichkeiten oder Schwachstellen aufmerksam. In 31 Testaten erfolgt ein Bericht über die Entwicklung ehemaliger Schwachstellen.

Meist werden dabei die Schwachstellen nur indirekt benannt, indem Verbesserungsmöglichkeiten aufgeführt werden. Toshihiko Goto z.B. empfiehlt der ÆON group 2004: *“I have a few suggestions to make for further improvements. First, the table of contents: For a report that is this rich in content, the table of contents should be made a little bigger and easier to understand so that the reader will be encouraged to go through the whole report. Next, nowadays, the commitment by the president (chief executive officer)” has come to command very keen attention. In that sense, I thought the president’s prefatory message in the report should have been played up much more. Further, I noticed the ubiquitous use of ÆON terms in the report. They are hard to understand for those outside the ÆON group. I would suggest that the use of these terms be reduced or used with explanatory notes. Finally, it might be a good idea for an annual report to contain more information on ÆON’s economic contributions and returns to employees as well as to local communities.“*

PwC kombiniert die Betrachtung alter Empfehlungen mit der Benennung neuer Handlungspotenziale. Sie konzentrieren sich auf inhaltlich bedeutendere Punkte als Goto und empfehlen der Novozymes Group (2003):

*„Our recommendations in our Statement in the Annual Report for 2002<sup>36</sup> have been addressed by Novozymes as follows:*

- *Novozymes identifies stakeholders systematically and efficiently. The identification process takes place at the business units, which report on key stakeholders and aspects to Stakeholder Communications and the Sustainability Development Strategy Group, who coordinate the dialogue.*
- *During 2003, Novozymes further integrated Environmental and Social Responsibility work into the business by establishing the Sustainability Development Strategy Group. The Group reports directly to the Executive Management and consists of, among others, managements of the business units and of the companies in China, USA and Brazil.*

*We recommend that Novozymes:*

- *explain, to an increased extent, how embedding of Environmental and Social Responsibility into the business creates value;*
- *assess the possibility of using a set of indicators showing the extent to which procedures and measures communicated are implemented and observed;*
- *conclude the examination as to whether Novozymes may, to an increased extent, achieve benchmarking against other enterprises.”*

Schwachstellen werden manchmal in fast humoresk anmutenden Formulierungen angedeutet. So beurteilt DNV die Datenqualität der ABB wie folgt: *„Ganz allgemein werden große Datenmengen von vielen Standorten dargelegt, an denen mehrere Hundert Personen beteiligt sind. Die Stichproben haben gezeigt, dass eine kontinuierliche Ausrichtung auf eine Qualitätssicherung der dargestellten Informationen erforderlich ist.“*

Manchmal werden aber wirklich auch Schwachstellen deutlich. So z.B. in der Beurteilung von Westpac 2004 durch Sue Trahair von GHD, in der es heißt: *„There is considerable uncertainty regarding the completeness of the water use data. Therefore, water use data has not been verified for the reporting period.“* Im Testat von Ernst & Young in Kooperation mit Deloitte zum Nachhaltigkeitsbericht von SUEZ 2003 werden sachliche Unkorrektheiten der Daten zu Wasserverbrauch, Umsatz und Arbeitsstunden deutlich gemacht.

Immerhin 33 Testate benennen Verbesserungspotenziale, die im Rahmen der Testierung identifiziert wurden. Zu solchen Verbesserungspotenziale gehören typischer Weise folgende:

- Verfeinerung der Definition von „key performance indicators“,
- ausführlichere Behandlung bestimmter Bereiche,
- Setzen unternehmensweiter, anspruchsvoller Ziele,
- Systemabgrenzung: Was gehört zu Gruppe, Konzern, Einzelgesellschaft?,

<sup>36</sup> Im Quality Assurance Statement 2002 heißt es: “We recommend that:

- the identification process of stakeholders be further systematised, extended and streamlined and that the stakeholder dialogue be further strengthened;
- the measures planned concerning further extension and integration of Environment, Bioethics and Social Responsibility in the business be implemented. We find these measures appropriate and they will further strengthen Novozymes in achieving its vision
- an examination be made as to whether Novozymes may, to an increased extent, achieve benchmarking against other enterprises.”

- Daten und Dokumentation in bestimmten Bereichen systematischer organisiert,
- Verbesserung der Berichterstattung (Qualitätssicherung und Verständnis der Indikatoren an jedem Standort) sowie
- leichtere Verständlichkeit für LeserInnen.

In sieben Fällen erfolgt der Verweis auf eine lange Fassung des Testates, welches in den meisten dieser Fälle für Externe im Internet erhältlich ist.

## 6.10 Hemmnisse der Testierung

Hemmnisse für die weitere Verbreitung von Testierungen liegen in der Vielfalt der angewendeten Verfahren sowie der zugrundeliegenden Standards. Die Vielfalt der Verfahren führt zu unterschiedlichem Nutzen, der darüber hinaus je nach Branche und Unternehmensgröße, u.U. auch abhängig von der Person des Testierers und seiner Erfahrung, variiert. Folglich ist eine Abschätzung des Nutzens im Einzelfall im Vorhinein schwierig. Ein Testierer formuliert: *„The biggest obstacle is the lack of understanding, what an assurance process can do to a company.“* Als Folge der Unklarheit des Nutzens entwickeln sich auch Kosten und Aufwand zum Hemmnis, da das Kosten-Nutzen-Verhältnis sich nicht im Vorhinein bestimmen lässt.<sup>37</sup>

Ein weiteres Hemmnis liegt in der je nach Nation offenbar unterschiedlichen Wirkung auf die Stakeholder. Je höher diese die Testierung bewerten, desto mehr verschiebt sich das Kosten-Nutzen-Verhältnis zugunsten einer Entscheidung pro Testierung.

Ein ähnlicher Effekt wird berichtet von Unternehmen, die positive, interne Auswirkungen der Testierung auf Management und Nachhaltigkeitsorientierung erleben. Diese können nun eher den zu erwartenden Nutzen einschätzen und entschließen sich vergleichsweise häufig zu einer Ausweitung des Testierungsprogramms.

## 6.11 Die Zukunft der Testierung

Generell wird von keinem der Befragten aus den Unternehmen ein zurückgehen der Testierungsaktivitäten vorhergesagt. Zwei Unternehmen geben an, zukünftige Testierung sei noch unklar. In beiden Fällen besteht hier eine kritische Haltung zu „demotivierenden Zahlenknechten“. Man wünscht sich Testierer mit größerer Erfahrung, und dies nicht nur im Umweltbereich sondern auch dort, wo häufig noch Lücken in Wissen und Erfahrung bestehen: im Sozialen und in der Supply Chain.

Ein weiteres Unternehmen schließt sich diesen Kritiken an den Testierern an, ist sich aber trotzdem sicher, auch in Zukunft an der Testierung festhalten zu wollen.

Zwei weitere Unternehmen sehen sich die Testierung langsam etablieren und auf dem Weg zu einem normalen Geschäftsprozess. Dabei wird von einem Unternehmen ein Wechsel des Testierers angestrebt, um neue Impulse und frischen Wind ins Unternehmen zu bekommen.

Ein Unternehmen mit viel Testierungserfahrung sieht in Zukunft Abhängigkeiten zwischen interner Assurance (z.B. interne Audits) und externer Assurance (z.B. Berichtsverifizierung): *“Our understanding and our ability to externalize what is actually happening inside the company will improve. It will decrease the need for external assurance if we provide inter-*

---

<sup>37</sup> Ähnlich enthält der FEE Call for Action (2004: 30ff) diverse Punkte, die die Verbreitung von Wissen über Methoden, Standards und Nutzen zum Ziel haben, um so die Anwendung von Assurance zu fördern.



*nally the assurance.*” Zum zweiten erhofft sich das Unternehmen eine weitere Integration von Finanz- und Nachhaltigkeitsmanagement: *“The other vision is, that the people providing assurance for the financial will really begin to understand how these issues are part of business and any business decision and that is the way the company is run. You can have people looking at numbers and you can have people looking at management systems and decision making processes and strategy and the more you can have these types together the better.”* In ganz ähnlichen Worten drückt dies ein Unternehmen aus Deutschland aus: *„Vor allem müssen wir wegkommen von dem Testierungsgedanken, so wie er im traditionellen Accounting und im Finanzaccounting vorherrscht, sondern es geht vielmehr darum Verständnis zu entwickeln, wie Prozesse funktionieren, Instrumente eingesetzt werden. Das erfordert aber auch einen enorm hohen Sachverstand der Situation vor Ort, wo Instrumente oder wie Instrumente eingesetzt werden ...“*

Die Testierer selbst betonen andere Entwicklungen in der und Wünsche an die Zukunft. Da gibt es z.B. die deutlich Erkenntnis, dass sich mit dem Sprung vom Umweltschutz in die sozialen Verantwortungen nicht nur einfach weitere Themen an eine ohnehin schon lange Liste anfügen, sondern mit Blick auf die jeweiligen Kontexte u.U. je spezifische Vorgehensweisen entwickelt werden müssen: *“We end up with diversity of providers and a diversity of methodologies. And that runs completely contrary to the environmental experience and the accountants experience. From my experience the reason for that is, that in the social sustainability there is no wholly goal, there is no one perfect way of doing it. We are talking about social relationships and social performance which have constantly changing objectives ....Within a social science context it is not possible to come up with an absolute model of assurance. Each company which is looking for assurance in the social areas of sustainability it is going to be contextualized. And that’s the challenge.”* Hier werden dann auch Zusammenhänge zu der Zukunft der z.Zt. sehr differenzierten Anbieterstruktur benannt. Eine Vielfalt an Testierungsverfahren erfordert letztlich eine Vielfalt an Anbietern, da die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und auch andere große Anbieter tendenziell standardisierte Verfahren einsetzen.<sup>38</sup>

Aber das durch die erwartete weitere Zunahme der Berichterstattung zur Nachhaltigkeit erwartete Marktwachstum auch im Bereich der Assurance gibt nach Ansicht eines Testierers zu Hoffnungen nicht nur für die Big Four sondern auch für die kleinen Anbieter Anlass: *“The Big Four will continue to dominate the market for very large companies. As reporting will become normal business practice for not only the very large companies but also the next level down, there will be a healthy market for alternative providers sitting alongside the Big Four. In UK from the FTSE 100 there were 35 companies using assurance by 19 providers. So the market is very fragmented and it will remain fragmented.”*

Im Sinne der unterschiedlichen Szenarien für Assurance, wie sie AccountAbility (2004) ausmählt, könnte in der Vielfalt der Verfahren und Anbieter, in der Zielgruppennähe der Vorgehensweise und im Umfang der Marktbereinigung ein kritischer Punkt für die Zukunft der Testierung überhaupt liegen. Ein zu hohes Maß an Standardisierung verbunden mit dem Verschwinden vieler Anbieter vom Markt könnte dazu führen, dass Assurance die für die Zielgruppen letztlich wichtigen Ziele überhaupt nicht erreicht und so letztlich nicht erreicht wird, was Assurance als Instrument der Umsetzung nachhaltiger Entwicklung in Unternehmen erreichen kann. Die Wirksamkeit von Assurance könnte durchaus von einem hohen Maß an Standardisierung nicht nur gefördert, sondern auch gehemmt werden. Ein Testierer denkt da sehr zielgruppenfokussiert: *„Sustainability reporting will move to more target market focus. 150 page reports are of no much use to anybody. Specific reports might*

*go to shareholders, community, customers. Assurance needs to evolve to respond to that, targeted assurance to the need of key stakeholder groups. Assurance should be much more in tune with what stakeholders actually want assurance on.”*

Aus der Sicht einiger dieser Zielgruppen ist ein verifizierter Bericht von wenig zusätzlichem Wert. Sie legen Wert auf einen ernsthaften Willen des Unternehmens bzw. seines Vorstandes, sich auf den Weg Richtung Nachhaltigkeit zu begeben. Sie möchten sehen, dass sich dies in Strategie, Instrumenten, wo nötig Einbindung der Betroffenen und vor allem in der Leistung niederschlägt. Und hierzu bedarf es der kritischen Überprüfung auf allen Ebenen, nicht nur auf der Berichtsebene. Letztlich drücke es ein Assurance-Spezialist so aus: „Assurance, das ist eigentlich ein Gefühl!“

Wir interpretieren dies so, dass sich durch interne wie externe Assurance bei den Zielgruppen das Gefühl einstellen sollte, das Unternehmen bemühe sich und sei in angemessener Geschwindigkeit auf dem richtigen Weg.

Das Ziel von Assurance ist ein Gefühl des Vertrauens. Testierung von Nachhaltigkeitsberichten ist hierfür eins von vielen Instrumenten und damit Baustein eines großen Systems. Bis ein solches System entwickelt, angewandt und anerkannt wird, ist es noch ein weiter Weg.

## **7 Die Wirkung von Gesetzen zur Geschäftsberichterstattung mit Bezug zur Nachhaltigkeit**

In den folgenden Abschnitten soll auf zwei gesetzliche Regulierungen eingegangen werden, die für den Lagebericht nichtfinanzielle Indikatoren und Informationen vorsehen. Zum einen wird hier der Operating and Financial Report nach dem neuen Company Act in Großbritannien fokussiert, zum anderen der KING „Code of Corporate Practices and Conduct“ in Südafrika.

### **7.12 Operating and Financial Review in Großbritannien**

Letztlich machen die bisher verfügbaren Dokumente nur wenig spezifische Aussagen zu umweltbezogenen und sozialen Inhalten des operating and financial review (OFR). Im Draft des neuen company act heißt es in Teil 2 „directors report“ (Secretary of State 2005):

- (1) The directors' report for a financial year must contain-
- (a) a fair review of the business of the company, and
  - (b) a description of the principal risks and uncertainties facing the company.
- (2) The review required is a balanced and comprehensive analysis of-
- (a) the development and performance of the business of the company during the financial year, and
  - (b) the position of the company at the end of that year,
- consistent with the size and complexity of the business.

<sup>38</sup> Es ist wohl kein Zufall, das gerade ein Befragter aus dem Kreis der Big Four sich klarere Standards wünscht.

(3) The review must, to the extent necessary for an understanding of the development, performance or position of the business of the company, include-

- (a) analysis using financial key performance indicators, and
- (b) where appropriate, analysis using other key performance indicators, including information relating to environmental matters and employee matters.

Ein wenig deutlicher wird das Department of Trade and Industry in seinem Guidance Document (DTI 2005). Hier wird zum einen (3A. b.) deutlich auf OFR-Zielgruppen außerhalb der Shareholder hingewiesen,

### **3A. b. To whom are we addressing the OFR?**

Directors are addressing the OFR to shareholders. The purpose of the OFR is to assist shareholders assess a company's strategies and the potential for them to succeed. It will assist shareholders to make an assessment not only of the company's past performance, but also of the directors' view on its future prospects. Information in the OFR will also be of interest to other stakeholders, including: employees, suppliers, customers, regulators and other users or reports and accounts such

### **3A. d. Does the OFR have to include information about the environment, company employees, social and community issues?**

To the extent necessary for directors to comply with the general requirements of paragraphs 1 and 2 of the OFR Schedule, yes it does. The OFR Schedule specifies what information directors need to consider for inclusion. Directors will need to make judgements about what data and analysis to include, and the level of detail to which it is appropriate to go.

### **3A. q. Does the directors' report have to include key performance indicators ("KPIs") – financial and/or non-financial? If so, which ones and how many?**

To the extent necessary to understand the development, performance or position of the business of the company, the directors' report will have to include financial KPIs and, where appropriate, analysis using other KPIs, including information relating to environmental and employee matters. Companies can look for guidance to the (ASB) reporting standard that underpins the OFR.

However, the Regulations do not specify how many KPIs should be included, nor mandate any particular KPIs for all companies to report on. The number and choice of KPIs included is for directors to decide.

### **3A. r. What are KPIs?**

Key performance indicators are factors that effectively measure the development, performance or position of the business of the company.

### **3A. s. As my company is medium-sized do I need to report on all those factors?**

The directors' report on qualifying medium-sized companies need not include analysis using key performance indicators, so far as they relate to non-financial information (including information relating to environmental and employee matters).

However, even if not required to include such analysis, medium-sized companies are very much encouraged to report on these issues voluntarily in recognition of the benefits such disclosure brings to the operation of the business. Companies that do so can look for guidance to the (ASB) reporting standard that underpins the OFR.

Auch das hier erwähnte Accounting Standards Board (ASB) wird aber nicht wirklich konkret. Über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange hinaus werden hier noch „social and community issues“ thematisiert.

26. The OFR shall provide information to assist investors to assess the strategies adopted by the entity and the potential for those strategies to succeed. The key elements of the disclosure framework necessary to achieve this are:

- a. the nature, objectives and strategies of the business;
- b. the development and performance of the business, both in the period under review and in the future;

- c. the resources, risks and uncertainties and relationships that may affect the entity's long-term value; and
  - d. position of the business including a description of the capital structure, treasury policies and objectives and liquidity of the entity, both in the period under review and the future.
27. To the extent necessary to meet the requirements set out in paragraph 26 above, the OFR shall include information about\$:
- a. market and competitive environment;
  - b. regulatory environment;
  - c. technological change;
  - d. persons with whom the entity has relations, such as customers and suppliers;
  - e. employees;
  - f. environmental matters;
  - g. social and community issues;
  - h. receipts from, and returns to, shareholders; and
  - i. all other relevant matters.

Die Frage, zu welchen nichtfinanziellen Themen also nun Bericht erstattet werden wird, bleibt also zunächst der Interpretation der Praxis überlassen. „*The number and choice of KPIs included is for directors to decide.*“ wie das DTI feststellt. Aber gerade die für den OFR zuständigen Direktoren haben nicht unbedingt Erfahrung in Nachhaltigkeitsfragen. Gleiches gilt für viele der beteiligten Wirtschaftsprüfer.

Die Befragung von Testierern und ihren Kunden hat einige Hinweise auf die für das Berichtsjahr 2004 zu erwartende Umsetzung und Wirksamkeit dieser Vorschrift ergeben. Ein Unternehmen macht zunächst einmal die Thematisierung in den und die Vernetzung der hier relevanten Personenkreisen sowie die eintretenden Lerneffekte deutlich: *“Yes, yes, we have a working group on the operating financial review and what we are finding is that more and more financial auditors are more and more closely with their sustainability colleagues. To understand the material which we have to put in our financial report, the depth of understanding, which is now limited, will have to increase. When it comes to the annual report, the environmental, social, ethical and safety information that we have got in there is audited by the same team. People talk about annual reports and sustainability reports become so much close together.”* Auch ein Testierer erwartet eine positive Wirkung allein aufgrund der Tatsache der verpflichtenden Thematisierung derjenigen nicht-finanziellen Themen, die eine Bedeutung für die wirtschaftliche Entwicklung haben, ist aber hinsichtlich der Tiefe der zu erwartenden Informationen skeptisch: *“That’s a good thing, because more companies actually have to write something. But I think in practice, what will actually happen will be very limited.”*

Ein weiterer Testierer sieht auch Auswirkungen auf Testierung wie auch auf Assurance im weiteren Sinne: *“The board is going to be demanding more assurance on the quality of information. The boards are asking internal audit departments what they think about sustainability issues.”* Vorstände werden auch vermehrt hinterfragen, ob die Informationen zu Umwelt- und Sozialfragen, die im Bericht stehen und auf deren Basis Entscheidungen gefällt werden, richtig sind.

Eine wesentliche Wirkung könnte nach Meinung einer Unternehmensvertreterin in der zumindest auf Berichtsebene erforderlichen Integration der drei Nachhaltigkeitsdimensionen liegen: *“The less you can see the stuff the better it is really, it means its in the way the company is managed and they are integral to our strategy. I think, it will have an effect and its already beginning to bring the sustainability and the financial team close together.”*

Hinsichtlich der Frage, worüber letztlich berichtet werden wird, sind die in 2005 für das Jahr 2004 erscheinenden Berichte abzuwarten.

### 7.13 KING Code of Corporate Practices and Conduct in Südafrika

Unternehmen, die in der Johannesburg Securities Exchange (JSE) gelistet sind, müssen ab September 2003 den "Code of Corporate Practices and Conduct" (King Code) befolgen (Baue und Sinclair 2003). Der Code wurde 2002 durch das King Committee on Corporate Governance entwickelt (Institute of Directors 2005). Er behandelt Kernthemen der Corporate Governance, schreibt die Berichterstattung zur Nachhaltigkeit bindend vor und verlangt die Anwendung der Leitlinien der Global Reporting Initiative (GRI) in der ökologischen und sozialen Berichterstattung. Im Detail heißt es:

„5.1.1. Every company should report at least annually on the nature and extent of its social, transformation, ethical, safety, health and environmental management policies and practices. The board must determine what is relevant for disclosure, having regard to the company's particular circumstances.

5.1.2. Stakeholder reporting requires an integrated approach. This would be best achieved gradually as the board and the company develop an understanding of the intricate relationships and issues associated with stakeholder reporting. ....

Disclosure of non-financial information should be governed by the principles of reliability, relevance, clarity, comparability, timeliness and verifiability with reference to the Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Guidelines on economic, environmental and social performance.”

Der Rahmen der durch KING II angestrebten Berichterstattung fokussiert auf spezifisch südafrikanische Themen. Eine südafrikanische Anwaltskanzlei empfiehlt:

A South African board should disclose

- the HIV/AIDS strategy plan and policies the company has in place to address and manage the potential impact of HIV/AIDS on the company;
- the company's formal procurement policies that take into account black economic empowerment;
- whether it has developed and implemented a definitive set of standards and practices in the company based on a clearly articulated code of ethics.

Principles of reliability, relevance, clarity, comparability, timeliness and verifiability should govern a company's public disclosure of non-financial information. ([www.cliffedekker.co.za/literature/corpgov/intreport.htm](http://www.cliffedekker.co.za/literature/corpgov/intreport.htm))

Es wird deutlich, dass die Schwerpunkte des Reportings hier deutlich von den in Deutschland üblichen abweichen werden. Dies bestätigt sich auch in den Interviews. „*KING II includes Black Economic Empowerment (BEE), which is unique to South Africa. Some companies are focussing on BEE and not on sustainability issues. So the focus will be 80 to 90% on BEE and only 10% on sustainability. And big financial companies do not think that they have a big impact on the environment, so they would focus on BEE and the social responsibility*“ beschreibt ein Testierer die Themenwahl.

Wesentlich unterstützende Wirkung geht davon aus, dass die Johannesburg Security Exchange (JSE) einen eigenen Sustainability Index aufgestellt hat. Hierfür wurden alle bei der JSE gelisteten Firmen Fragebögen verschickt, die zu umfangreichen Reviews der sozialen und umweltbezogenen Aktivitäten führten. Auch stieg in der Wahrnehmung eines Testierers die Anzahl der Berichterstatter, wenn auch auf niedrigem Niveau: „*More companies are wanting to get out a sustainability report because they want to comply with KING II, but they are not understanding the reasoning about sustainability reports.*“ Auch wird von dem Testierer eine Zunahme der Nachfrage nach Testaten festgestellt.

Ein testiertes Unternehmen sieht, wie schon von Befragten in Großbritannien festgestellt, Finanzfachleute sich verstärkt mit Nachhaltigkeit beschäftigen: „*KING II also has encouraged*

*the financial world to think about non-financial risk and liabilities. It is an influence on the listed companies and on international companies. The regulation has an impact on the financial world and made them more aware of non-financial issues. It was more a weak impact, weak but continuous.”*

Die Anstrengungen zur Nachhaltigkeitsberichterstattung in Südafrika sind von KPMG (2004) bewertet worden. Von den 154 im Mai 2004 an der JSE gelisteten Unternehmen haben zu diesem Zeitpunkt 99 Informationen zu Nachhaltigkeit vorgelegt, 77 als Teil des Geschäftsberichtes, 22 als separaten Nachhaltigkeitsbericht. Die Bewertung dieser separaten Berichte fällt gut aus, die in die Geschäftsberichte integrierten Nachhaltigkeitsinformationen scheinen aber mager auszufallen. Dies ist zwar nur aus einigen indirekten Angaben zu schließen, aber schon das Fehlen von Lob spricht hier eine deutliche Sprache.

## 8 Zusammenfassung der Ergebnisse

### 8.1 Die Praxis der Testate 2005

Durch die Analyse von 94 Testaten in 80 Nachhaltigkeitsberichten sowie 21 Interviews ergab sich eine Reihe von Einblicken in die Testierungspraxis. In dieser dominieren auf der Anbieterseite die „Big Four“ Wirtschaftsprüfer mit etwa 50% Marktanteil. Die andere Hälfte teilen sich Sustainabilityexperten als Spezialprüfer, kleine Wirtschaftsprüfer, NGOs und wissenschaftliche Institutionen. Letztere schreiben meist keine Testate, sondern eher Kommentare in die Berichte hinein.

Die Kosten der Testierung hängen stark von der Größe des Unternehmens, seiner Berichtspraxis, der gewählten Methode und anderem mehr ab. Die teuersten Testate kosten um etwa den Faktor 100 mehr als die billigsten.

Am häufigsten Erwähnung finden die GRI-Leitlinie als inhaltlicher Bezug sowie der AA 1000 AS als Prüfungsstandard. Ohne immer Erwähnung zu finden werden bei Testierung durch Wirtschaftsprüfer aber wohl meist auch nationale Standards berücksichtigt.

Das Ausmaß der Tätigkeiten des Testierers schwankt in ähnlicher Weise wie die Kosten. Am häufigsten wird die Richtigkeit der Daten (68 von 94 Fälle) und die Funktion der Informationssysteme (52 von 94 Fälle) bestätigt. Am seltensten, nur in 19 von 94 Fällen, erfolgt eine Bewertung der Zielsetzungen. 55 der 94 Testate machen auf Verbesserungsmöglichkeiten oder Schwachstellen aufmerksam. In 31 Testaten erfolgt ein Bericht über die Entwicklung ehemaliger Schwachstellen.

Hemmnisse für die weitere Verbreitung von Testierungen liegen in der Vielfalt der angewendeten Verfahren sowie der zugrundeliegenden Standards. Die Vielfalt der Verfahren führt zu unterschiedlichem Nutzen, der darüber hinaus je nach Branche und Unternehmensgröße, u.U. auch abhängig von der Person des Testierers und seiner Erfahrung, variiert. Folglich ist eine Abschätzung des Nutzens im Einzelfall im Vorhinein schwierig. Ein Testierer formuliert: „*The biggest obstacle is the lack of understanding, what an assurance process can do to a company.*“ Als Folge der Unklarheit des Nutzens entwickeln sich auch Kosten und Aufwand zum Hemmnis, da das Kosten-Nutzen-Verhältnis sich nicht im Vorhinein bestimmen lässt.

Ein weiteres Hemmnis liegt in der je nach Nation offenbar unterschiedlichen Wirkung auf die Stakeholder. Je höher diese die Testierung bewerten, desto mehr verschiebt sich das Kosten-Nutzen-Verhältnis zugunsten einer Entscheidung pro Testierung.

Generell wird aber von keinem der Befragten aus den Unternehmen ein Zurückgehen der Testierungsaktivitäten vorhergesagt. Zwei Unternehmen geben an, eine zukünftige Testierung sei noch unklar. In beiden Fällen besteht hier eine kritische Haltung zu „demotivierenden Zahlenknechten“. Man wünscht sich Testierer mit größerer Erfahrung, und dies nicht nur im Umweltbereich sondern auch dort, wo häufig noch Lücken in Wissen und Erfahrung bestehen: Im Sozialen und in der Supply Chain. Das durch die weitere Zunahme der Berichterstattung zur Nachhaltigkeit erwartete Marktwachstum auch im Bereich der Testierung gibt nach Ansicht eines Testierers zu Hoffnungen nicht nur für die Big Four, sondern auch für die kleinen Anbieter Anlass.

## 8.2 Die Standards der Testierung

Hinter Testaten<sup>39</sup> in Nachhaltigkeitsberichten verbirgt sich eine Vielfalt an Zusicherungen, Vorgehensweisen bei der Prüfung und an Akteuren. Zum Teil wurden in Nachhaltigkeitsberichten Statements gefunden, die eher als Meinungsäußerung zum Umweltverhalten des Unternehmens anzusehen sind als das Ergebnis einer Prüfung. Das andere Extrem stellen eher spröde formulierte Testate von Wirtschaftsprüfern dar. *„Unsere Prüfung ergab, dass die quantitativen Angaben zu ökologischen, sozialen und ökonomischen Sachverhalten in der Internet-Nachhaltigkeitsberichterstattung der Axel Springer AG insgesamt richtig sind und nicht im Widerspruch zu sonstigen Auskünften und Nachweisen des Unternehmens stehen.“* Die Prüfungen der Wirtschaftsprüfer haben oftmals ihren Schwerpunkt bei der Richtigkeit der Angaben, insbesondere bezüglich der Zahlenangaben und sie sind dementsprechend mit deutlichem Aufwand verbunden. Andere Prüfungen stellen in großem Umfang die Interessen der Stakeholder des jeweiligen Unternehmens und den Mittelpunkt.

Nicht nur aufgrund dieser Vielfalt an Ansätzen ist die Unkenntnis über die Testierung von Nachhaltigkeitsberichten noch groß. Stakeholder von NGOs bis hin zu Fachleuten wie SRI-Analysten haben kein klares Bild von den Abläufen und Ergebnissen. Die komplexe Logik, die in über 100 Jahren wirtschaftsprüferischer Praxis entstanden ist und hinter einigen Standards steht ist unbekannt. Diese Logik grob nachzuvollziehen erleichtert das Verständnis.

Wirtschaftsprüfer legen bei ihren Prüfungen von finanziellen Jahresabschlüssen in den allermeisten Fällen sogenannte Prüfungsstandards zugrunde. Diese Prüfungsstandards sind eine Darstellung der best practice des Berufsstands. Sie beschreiben Vorgehensweisen bei Prüfungen. Inhalte, also die materiellen Anforderungen, die an den Prüfungsgegenstand gestellt werden, sind nicht in den Prüfungsstandards festgelegt. So können die Prüfungsstandards sowohl zur Prüfung von deutschen Jahresabschlüssen nach Handelsgesetzbuch (HGB) als auch von Jahresabschlüssen nach US-GAP angewendet werden. Die Ergänzung zu einem Prüfungsstandard sind demnach Inhaltsstandards wie das HGB, die vorgeben welchen Anforderungen der Prüfungsgegenstand entsprechen soll.

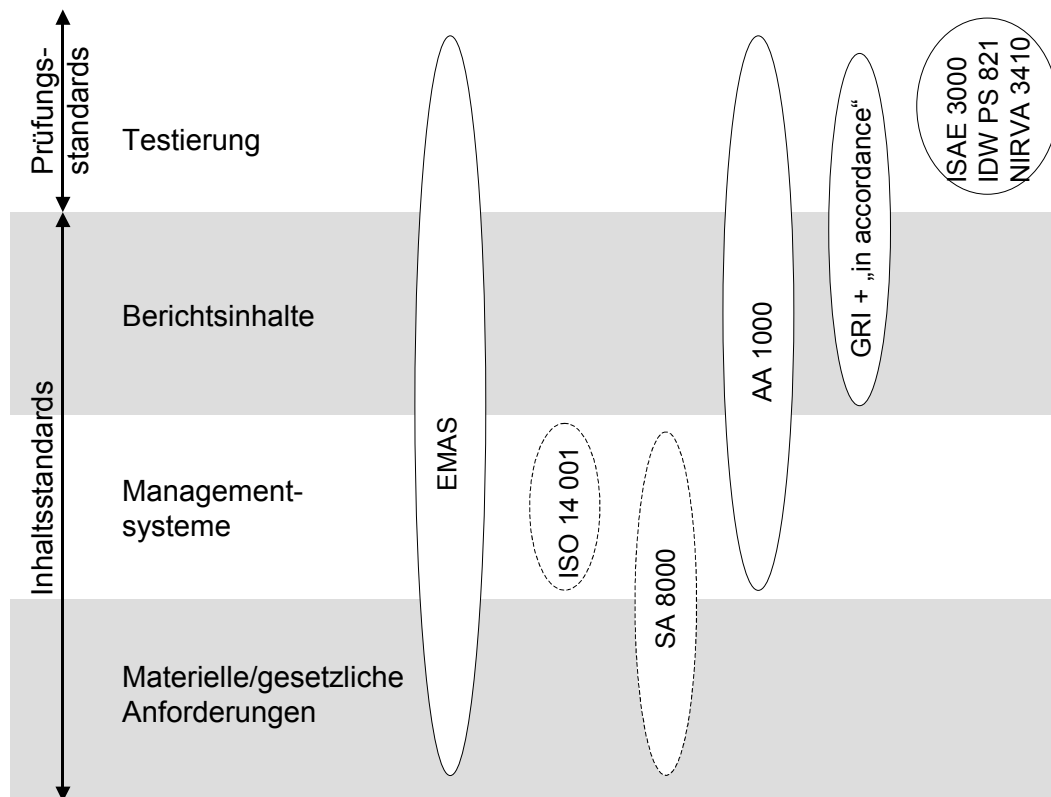
Für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten liegen derzeit mehrere Prüfungs- und Inhaltsstandards vor, die zum Teil zueinander kompatibel sind, zum Teil miteinander konkurrieren. Eine Übersicht gibt Abbildung 8.1:

---

<sup>39</sup> Der Begriff „Testierung“ im Kontext von Nachhaltigkeitsberichten ist nicht allgemein anerkannt. Fachleute aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfung definieren ein Testat als den unterschriebenen und gesiegelten Prüfungsvermerk im Original des Jahresabschlusses. Demnach müsste man eigentlich besser neutraler von Prüfungsvermerken sprechen. Da jedoch umgangssprachlich Testat mit Prüfungsvermerk gleichgesetzt und außerhalb der Wirtschaftsprüferkreise besser verstanden wird, wurde in der Studie dieses Begriffsverständnis beibehalten.



Abbildung 8.1: Normungsebenen für nicht-finanzielle Berichte



Quelle: eigene Darstellung

EMAS stellt Anforderungen an das Umweltmanagementsystem und die Inhalte der Umwelterklärung. Weiterhin umfasst EMAS Vorgaben, wie die Erfüllung dieser Anforderungen zu prüfen sind. Damit ist die EG-Öko-Audit Verordnung samt ihrer zugehörigen Regelungen eine Kombination aus Inhalts- und Prüfungsstandard.

Die ISO 14 001 ist für die Prüfung von Berichten nicht relevant, da sie einen solchen nicht vorsieht. Ähnlich verhält es mit dem SA 8 000, einem Standard, der Anforderungen an Arbeitsbedingungen bei Zulieferern und Managementsysteme beschreibt. Auch hier ist kein Bericht vorgesehen. Beide Standards haben aber Auswirkungen auf die Gegenstände von Nachhaltigkeitsberichten.

Der AA 1 000 AS wurde mit der Ausgangsüberlegung entwickelt, dass eine klassische Prüfung von Zahlen und anderen Informationen in Nachhaltigkeitsberichten wenig zur Glaubwürdigkeit bei den kritischen Stakeholdern beiträgt. Dieses Problem wird von dem Standard gelöst, indem die Einbeziehung der Stakeholder in den Mittelpunkt gestellt wird. Sie sollen z.B. einbezogen werden, wenn die relevanten Nachhaltigkeitsaspekte des Unternehmens identifiziert werden. Der AA 1 000 AS schreibt unter anderem vor dass das Managementsystem so ausgestaltet ist, dass Anfragen von Stakeholdern aufgenommen, berücksichtigt und beantwortet werden können.

Die Leitlinien der Global Reporting Initiative (GRI)<sup>40</sup> stellen einen Kriterienkatalog dar, an dem Unternehmen ihre Nachhaltigkeitsberichterstattung ausrichten können. Er ist innerhalb

<sup>40</sup> Weitere Informationen: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

weniger Jahre (seit 1997) in Zusammenarbeit von Wissenschaftlern, NGOs und Unternehmen erstellt worden. Dabei wurde nicht beabsichtigt einen Standard zu erstellen. Dennoch werden die GRI-Leitlinien inzwischen häufig als Inhaltsstandard bei der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten verwendet. In den Leitlinien ist auch ein Abschnitt enthalten, der vergleichsweise allgemein gehaltene Vorschläge zur Berichtsprüfung macht.

Der internationale Prüfungsstandard ISAE 3000 ist ein sogenannter Umbrellastandard, der sich allgemeine Grundlagen für Prüfungen jenseits von Jahresabschlussprüfungen beschreibt. Nationale Prüfungsstandards oder auch ein noch zu entwickelnder Internationaler ISAE Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten müssen zu diesem Standard anschlussfähig sein.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat bereits 1999 den IDW PS 820 zur Prüfung von Umweltberichten veröffentlicht. Dieser Standard wurde 2005 zu einem Prüfungsstandard für Nachhaltigkeitsberichte (IDW PS 821) weiterentwickelt. Unter anderem sieht der Standard vor, dass die Unternehmen zunächst selbst definieren, welchen inhaltlichen Anforderungen (z.B. GRI, OECD Guidelines für Multinationale Unternehmen) der Bericht genügen soll. Dann prüft der Wirtschaftsprüfer, neben der Richtigkeit der Informationen auch die Vollständigkeit in bezug auf diese selbst gesetzte Messlatte.

Betrachtet man die Normen aus Sicht der Wirtschaftsprüfer, dann fehlt zu den sich in Entwicklung befindlichen Prüfungsstandards (u.a. IDW PS 821 sowie der Niederländische NIRVA AS 3410) für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichterstattung und dem übergreifenden ISAE 3000 eine international anerkannte Inhaltsnorm, die bei der Prüfung der Berichte zugrunde gelegt werden kann. Betrachtet man allerdings die Position der Wirtschaftsverbände gegen weitere Normen im Bereich Umweltschutz, Nachhaltigkeit und CSR, dann dürfte auch ein Ansinnen auf die Entwicklung einer Inhaltsnorm für Nachhaltigkeitsberichte auf Widerstand stoßen.

Weiterhin ist ein gewisser Wettbewerb zwischen AA1000 AS und den Prüfungsstandards der Wirtschaftsprüfer festzustellen.<sup>41</sup> Hier ist noch unklar, wie dieser ausgehen wird und ob und ggf. wie sich eine Harmonisierung der Normen hin zu einem in sich abgestimmten Normensatz entwickelt.

### 8.3 Testierung und Glaubwürdigkeit des Unternehmens

Eine Facette der Glaubwürdigkeit von Nachhaltigkeitsberichten machte ein Journalist in einer Daimler-Chrysler Stakeholderbefragung von 2004 deutlich, wenn er fragt: „*Ich weiß nicht, was das Unternehmen mir verheimlicht*“. Die Glaubwürdigkeit eines Nachhaltigkeitsberichts umfasst damit:

- a. nicht angelogen zu werden, (keine gezielte Falschinformation)
- b. richtig informiert zu werden (keine versehentliche Falschinformation) sowie
- c. ein richtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen bekommen<sup>42</sup>.

Es hatte kein einziger Befragter den Verdacht, vom Unternehmen wissentlich falsch informiert – also angelogen – zu werden. Aber bei der Frage nach den richtigen

---

<sup>41</sup> Eine Ausnahme stellt Großbritannien dar. Hier waren die Wirtschaftsprüfer, auch die Big Four, intensiv an der Entwicklung des AA 1000 beteiligt und viele wenden ihn auch an.

<sup>42</sup> Im DIN-Leitfaden 33922 „Umweltberichte für die Öffentlichkeit“ heißt es hierzu: „Er (der Umweltbericht) sollte, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, ein Bild der Umweltaspekte einer Organisation und ihres Umweltmanagementsystems geben.“ (DIN 33922)

Informationen wird das Problem der sachlichen Richtigkeit mit der Wesentlichkeit, also der Auswahl der wichtigsten Informationen, von den Gesprächspartnern verknüpft. Erst die vollständige Berichterstattung über die wesentlichen Nachhaltigkeitsfragen lässt dann letztlich „ein richtiges Bild von den tatsächlichen Verhältnissen“ entstehen.

Im deutschen Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005 von future e.V. und IÖW wurden die Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichte von 53 deutschen Konzernen mit einem stark ausdifferenzierten Anforderungskatalog bewertet. Dieser Anforderungskatalog enthält unter anderem ein Hauptkriterium „Glaubwürdigkeit“, das folgende Teilaspekte berücksichtigt:

- B.1.1 Stellungnahme der Geschäftsführung,
- B.1.2 Audits,
- B.1.3 Compliance,
- B.1.4 Benennung ungelöster Probleme sowie
- B.1.5 Bewertung durch Externe

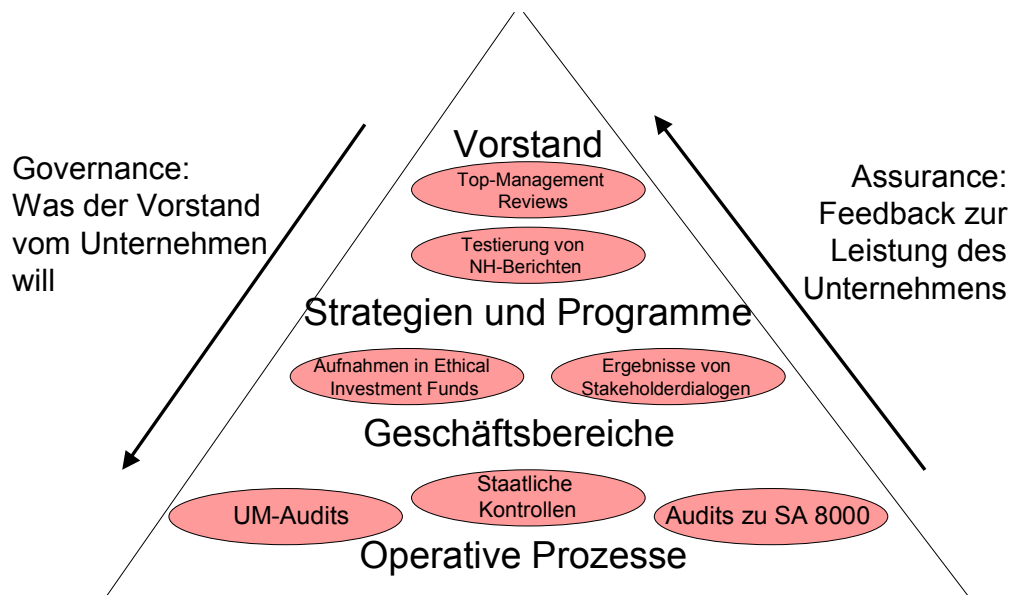
Dies macht deutlich, dass neben einer etwaigen Testierung auch andere Faktoren zur Glaubwürdigkeit eines Nachhaltigkeitsberichts beitragen, was auch von anderen Untersuchungen (z.B. ECC 2003) bestätigt wird.

Weiterhin zeigen Befragungen von Fichter und Loew (1998) sowie von Clausen und Loew (2004) dass die Glaubwürdigkeit von Testaten bei einigen Stakeholdern in Deutschland eher gering ist. Im Jahr 1998 schätzen von 29 Befragten nur 16 „Testate“ in Umweltberichten „grundsätzlich“ oder „unter bestimmten Bedingungen“ als sinnvoll ein. In der Befragung von 2004 hielten wiederum nur etwas mehr als die Hälfte (13 von 22 Befragten) eine externe Begutachtung für ein hilfreiches Mittel zur Steigerung der Glaubwürdigkeit. Ein deutlich höherer Anteil sieht die Benennung von Defiziten (17 von 22) und konkreter Ziele (18 von 22) als „sehr starken“ bzw. „starken“ Beitrag zur Steigerung der Glaubwürdigkeit. Auch in den im Rahmen dieses Projektes durchgeführten Interviews wurde dieses Bild bestätigt.

Überraschender Weise nutzen anscheinend bislang nur wenige SRI-Analysten Testate für ihre Arbeit. Hier wird, wie bei den anderen Stakeholdern deutlich, dass nicht nur die Art der Prüfung und der Formulierung des Testats Ursache der geringen Wertschätzung sind, sondern auch Unkenntnis. Aufklärung dürfte bei dieser vergleichsweise kleinen Zielgruppe sicher große Wirkung zeigen.

Im Verlauf des Vorhabens wurde deutlich, dass Unternehmen wie Stakeholder nicht nur die Frage nach der Glaubwürdigkeit des Nachhaltigkeitsberichts bewegt, sondern übergreifend die Glaubwürdigkeit des Unternehmens die eigentliche Herausforderung darstellt. In dieser übergeordneten Perspektive ist die Testierung der Nachhaltigkeitsberichte nur als ein Element eines umfangreicheren Systems von Zusicherung (Assurance) zu sehen. Um sowohl intern (Vorstand) als auch extern (Stakeholder) Sicherheit bezüglich der Umsetzung einer Nachhaltigkeitsstrategie im Rahmen der (Sustainable) Corporate Governance zu erreichen sind verschiedene Elemente erforderlich.

Abbildung 8.2: Sustainable Corporate Governance und Assurance



Quelle: eigene, nach einer Idee von Haddon 2005

Die Erzielung von Glaubwürdigkeit, das „Gefühl von Assurance“, dass das Unternehmen sich auf einem robusten Weg zur Nachhaltigkeit findet, tritt nicht durch die ausschließliche Nutzung eines dieser Elemente ein, sondern resultiert aus dem Zusammenwirken mehrerer Elemente. Die vergleichsweise geringe Auswirkung, die Testate auf die Glaubwürdigkeit von Berichten und Unternehmen bei den Stakeholdern haben, hat hier zumindest eine begründete Ursache. Damit wird auch deutlich, dass umfangreiche Testierungsaktivitäten im Rahmen der Berichtserstellung nicht der einzige Weg sind, um Assurance zu erreichen.

## 8.4 Interne Wirkungen der Testierung

Im Rahmen der Interviews wird bei fast allen Befragten Unternehmensvertretern und Prüfern die Motivation zur Testierung auch mit der Erwartung interner Verbesserungen verknüpft und fast alle nennen den internen Nutzen als ähnlich wichtig, wenn nicht als wichtiger, als die Wirkungen auf Qualität und Glaubwürdigkeit der externen Kommunikation, insbesondere des Nachhaltigkeitsberichts. Die internen Wirkungen der Testierung bestehen in:

1. Verbesserung der Datenqualität
2. Verbesserten Abläufen im Informationssystem
3. Auslösung von internen Lerneffekten

4. Verbesserungen im Managementsystem
5. Beeinflussung von Zielsetzungen (mehr Anspruch)
6. Verbesserter materieller Nachhaltigkeitsleistung

Von der Mehrheit der Befragten wird der Nutzen hinsichtlich der ersten vier Punkte als „hoch“ eingeschätzt.<sup>43</sup> In Bezug auf eine Beeinflussung von Zielsetzungen und verbesserte Nachhaltigkeitsleistung fällt der Nutzen eher gering aus. Die befragten Unternehmen schätzen das Ausmaß des Nutzens dabei generell um etwa eine Stufe niedriger ein als die befragten Testierer.

Für einige Testierer und Anwender, in den meisten Fällen AA 1000 Nutzer, steht über die Richtigkeitsprüfung hinaus die Beurteilung der Nachhaltigkeitsstrategie des Unternehmens im Vordergrund. Ein Testierer sieht das so: *“For my first client the highest expectation is internal benefits, that I am challenging them and pushing their thinking. .... That I am constantly being critical and pushing their thinking to be accountable for their sustainability performance.”* Ein anderer Testierer vertritt explizit einen hohen Standard und sieht seine Aufgabe in *„pushing at the boundaries of leading good practice and many of our new clients and even some of our older clients felt that this was going a little bit too far“*.

Es gab eine Reihe von Hinweisen, dass Verbesserungen der Leistungen in Umweltschutz und Nachhaltigkeit ausgelöst werden. Alle diese Hinweise wiesen jedoch auf indirekte Wirkungen und weiche Zusammenhänge hin. Wirkungsstudien, die das Zusammenwirken interner Steuerungselemente des Nachhaltigkeitsmanagementsystems näher untersuchen<sup>44</sup> und dabei die Testierung berücksichtigen, sind nicht bekannt und können daher die hier entstehende Neugier nicht befriedigen.

## 9 Schlussfolgerungen

Vor dem Hintergrund der Untersuchungsergebnisse fassen die Autoren ihre Schlussfolgerungen zu den Ursachen der geringen Verbreitung von Testaten in deutschen Nachhaltigkeitsberichten und ihre Hinweise auf mögliche Maßnahmen wie folgt zusammen:

### 9.1 Vertrauenswürdige Transparenz ist eine der wichtigsten Grundlagen für gesellschaftlich akzeptierte Innovationen

Nachhaltigkeitsberichte und deren Testierung sind kein Ziel an sich. Wenn man sich aber der Logik anschließt, dass Transparenz zu Vertrauen, Vertrauen zu Partnerschaften und Partnerschaften zu Innovationen, insbesondere auch zu Systeminnovationen, führen (Thurm 2005), dann muss eine nachhaltigkeitsorientierte Politik ein erhöhtes Interesse an Transparenz und Glaubwürdigkeit haben. Konrad und Scheer (2003) betonen diesen Zusammenhang aus dem Blickwinkel der Innovationsforschung. Sie unterscheiden zwischen inkrementellen und radikalen Innovationen, Verhaltensinnovationen und Systeminnovationen und bringen ein steigendes Nachhaltigkeitspotenzial in Verbindung nicht nur mit Veränderung von Wissen und Technologie, sondern auch mit der Intensität der Veränderung von Markt- und Akteursbeziehungen. Die Veränderung der Akteursbeziehungen erfordert die

---

<sup>43</sup> Das Ausmaß des Nutzens wurde mit „sehr hoch“, „hoch“, „niedrig“ oder „gar nicht“ eingestuft.

<sup>44</sup> Im Bereich des Umweltmanagements liegen eine Reihe solcher Studien vor: Stahlmann und Clausen 2000, Grothe-Senf und Frank 2003, HLFUG 2005.

Kooperation verschiedener Akteure (Fichter 2005) und profitiert damit von Vertrauen und Transparenz. Glaubwürdige Rechenschaftslegung bekommt so eine Bedeutung in der auf Nachhaltigkeit gerichteten Innovationsdebatte.

## 9.2 Die Frage nach der Glaubwürdigkeit der Berichterstattung ist nur ein Teilaspekt der Glaubwürdigkeit des Unternehmens

Ein Forschungsvorhaben, das sich mit Testaten in Nachhaltigkeitsberichten befasst, verleitet dazu die Aufmerksamkeit auf die Frage zu richten: Wie wird ein Nachhaltigkeitsbericht glaubwürdig? Aber wenn man berücksichtigt, dass Unternehmen in der Bevölkerung allgemein eine sehr geringe Glaubwürdigkeit genießen, muss als Ausgangsfrage aufgeworfen werden: Wie kann ein Unternehmen Glaubwürdigkeit herstellen?

Damit ist die Frage nach einer glaubwürdigen Berichterstattung nur eine Teilfrage. Ist die Glaubwürdigkeit des Unternehmens insgesamt das Ziel, dann kann nur ein komplexes „System of Assurance“ mit vielen Einzelementen weiterführen. Ein solches System setzt auf verschiedenen Ebenen an:

- Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften,
- Realisierung guter Managementsysteme zur Sicherstellung einer auf Nachhaltigkeit gerichteten Steuerungsfähigkeit im Umweltschutz wie im Sozialen,
- Einbezug kritischer Akteure im Zuge strategischer Planungsprozesse (Challenger-Dialog),
- externe Bewertung durch Aufnahme in SRI-Fonds, Preise, Zertifikate u.a.m.,
- externe und interne Prüfungen von Managementsystemen, der Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften und freiwilligen Vereinbarungen,
- Offenheit im Dialog durch die Kommunikation nicht nur von Erfolgen sondern auch von Schwächen und Misserfolgen sowie durch den öffentlichen Dialog mit kritischen Stakeholdern,
- Veröffentlichung eines Nachhaltigkeitsberichts und externe Prüfung des Berichts.

Damit ist die Testierung *eine* Option, die aber im Kontext anderer externer und interner Prüfungen zu sehen ist. Die Option Testierung muss aber nicht unbedingt genutzt werden um Glaubwürdigkeit zu erlangen. Beispielsweise lässt ein Unternehmen in der Textilbranche sein Managementsystem zur Verbesserung und Sicherstellung der Arbeitsbedingungen bei den Zulieferern von mehreren Seiten extern prüfen und kommentieren. Über diese Prüfungen wird im Nachhaltigkeitsbericht informiert, aber der Bericht selbst wird nicht testiert. Das Unternehmen ist der Auffassung, dass die Glaubwürdigkeit des Unternehmens wesentlich durch die Prüfung seiner Aktivitäten in der Supply Chain beeinflusst wird. Der Nutzen einer zusätzlichen Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts wird als gering angesehen. Es ist also möglich, ein System von externen und internen Prüfungen zu entwickeln, das ohne Testierung des Berichts auskommt und dennoch die Glaubwürdigkeit des Unternehmens hinreichend sicherstellt.

### **9.3 Testierung ist ein Ansatz, der weiterentwickelt werden muss, soll er Chancen eröffnen**

In anderen Fällen kann die Testierung des Nachhaltigkeitsberichts in dem System of Assurance eine zentrale Rolle spielen, insbesondere dann, wenn damit auch ein anspruchsvolles Niveau bei den materiellen Aktivitäten des Unternehmens gefördert und bestätigt wird. Ist schon die Erstellung eines Berichtes im Unternehmen ein Vorgang, der das Wissen über das Unternehmen selbst vertieft und die Identifikation der am Berichtsprozess Beteiligten mit den im Bericht genannten Inhalten und Zielen fördert, so kann dieser Effekt über die Testierung ausgebaut werden. Das Auftreten des Testierers unterstützt die betriebsinternen, oft im Umweltbereich verankerten Akteure besonders bei der Einbeziehung der sozialen und wirtschaftlichen Verantwortlichen und ihrer Themen. Wirtschaftsprüfer als Testierer wirken darüber hinaus auch auf Vorstandsebene als Türöffner.

Weiterhin könnte die Arbeit von SRI-Analysten optimiert werden, wenn durch die Testierung Arbeitsschritte bei den Analysten verkürzt würden oder gar wegfallen könnten. NGOs könnten profitieren, wenn sie bestätigt bekämen, dass in einem Nachhaltigkeitsbericht tatsächlich nichts aus ihrer Sicht Wesentliches vernachlässigt wurde.

Sowohl auf der Ebene der Inhalte als auch auf der Ebene der Prüfungen sind aber noch Fortschritte nötig, um den möglichen Nutzen der aufwändigen Berichtsprüfungen effektiv auszuschöpfen.

### **9.4 Es herrscht ein gegenseitiges Unverständnis zwischen Wirtschaftsprüfern und Sustainabilityexperten**

Die Aussagen der Wirtschaftsprüfer sind oft nicht besonders spektakulär. *„Unsere Arbeiten ergaben, dass die quantitativen Informationen in „Daten & Fakten“ in ihrer Gesamtheit richtig sind und nicht im Widerspruch zu sonstigen Auskünften und Nachweisen des Unternehmens stehen.“* Ein solcher Satz transportiert nur ungeschickt den Aufwand der dahinter stehenden Prüfungen, da weder die kritische Öffentlichkeit noch Sustainabilityexperten (SRI-Analysten, NGO, Politik) mit den Verfahren und der Sprache des Aktienmarktes und der Wirtschaftsprüfer besonders vertraut sind. Dass der Prüfer in diesem konkreten Fall sogar die Zielsetzungen dadurch geprüft hat, dass er Businesspläne auf entsprechende Budgets und Arbeitsprogramme auf entsprechende Maßnahmen hinterfragte, geht aus dem Vermerk nicht hervor. Daher sollten die Formulierungen in den Testaten im Sinne guter Kommunikation das Entstehen einer klaren und zutreffenden Vorstellung von den Abläufen, dem Inhalt und der Bedeutung der Testierung in den Köpfen der Stakeholder fördern.

Die Wirtschaftsprüfer verwenden einen großen Teil ihrer Arbeit auf die Prüfung der Richtigkeit der Zahlen in einem Nachhaltigkeitsbericht. Für Sustainabilityexperten sind jedoch nur sehr wenige Zahlenangaben wirklich relevant, hauptsächlich interessieren Einschätzungen darüber, inwiefern das jeweilige Unternehmen seine relevanten Nachhaltigkeitsaspekte vollständig und angemessen in seiner Geschäftstätigkeit berücksichtigt. Weiter ist für diese Zielgruppe wichtig, ob relevante Fortschritte in wichtigen Problembereichen erreicht werden. Demnach werden bei vielen Prüfungen, gemessen an dem Informationsinteresse der Stakeholder und damit dem Wirkungsinteresse der Unternehmen, die falschen Schwerpunkte gesetzt. Richtigkeit der Daten ist auch für die Stakeholder wichtig, aber zur Erzielung von Glaubwürdigkeit nicht ausreichend.

## **9.5 Wirtschaft und Stakeholder sollten gemeinsam einen Prüfungsansatz entwickeln**

Die Frage der Glaubwürdigkeit der Wirtschaft in der Öffentlichkeit ist im Kern eine bilaterale Frage der Unternehmen und ihrer Stakeholder. Wirtschaftsprüfer, wie andere Akteure auch, bieten Dienstleistungen zur Verbesserung der Glaubwürdigkeit an.

Mit Blick auf den in Abbildung 2 gezeigten Zusammenhang zwischen Sustainable Corporate Governance und Assurance sollte der Dialog zwischen Unternehmen und Stakeholdern fortgeführt werden mit dem Ziel, die verfügbaren Mittel des Nachhaltigkeitsmanagements möglichst effektiv zur Erhöhung von Nachhaltigkeitsleistung einzusetzen und dabei gleichzeitig eine möglichst hohe Glaubwürdigkeit bei den Stakeholdern zu erzielen.

Mit Blick auf die Testierung wäre in diesem Kontext zu erreichen:

- dass das geprüft wird, was aus Sicht der Stakeholder geprüft werden sollte,
- dass die Formulierungen in den Testaten für die Stakeholder verständlich sind,
- dass die Stakeholder wissen, was ein Testat bestätigt und
- dass SRI-Analysten Testate nutzen und in ihrer Analyse positiv bewerten (statt neutral).

Damit würde der Nutzen der Testierung für die Unternehmen steigen, weil sie tatsächlich zu mehr Glaubwürdigkeit bei den Stakeholdern führen würde.

## **9.6 Die Chancen der Testierung zu nutzen erfordert Mut bei den Unternehmen und Offenheit bei den Testierern**

Die Glaubwürdigkeit der Unternehmen in der Öffentlichkeit ist gering. Die Testierer würden diese gerne verbessern und kritische Stakeholder würden Verbesserungen der Nachhaltigkeitsleistung begrüßen. Da die Wirtschaftsprüfer aber häufig ein teures „high-end-Produkt“ mit aufwändiger Datenprüfung anbieten, und die Unternehmen sich zu Recht unsicher sind, in wie fern die Stakeholder dies zu schätzen wissen, passiert insgesamt sehr wenig. Die Stakeholder stehen abseits, sehen sich vom Problem nicht wirklich betroffen und werden ebenfalls nicht aktiv.

Die vorliegende Studie lässt Chancen erkennen, die Testierung als ein Element des System of Assurance zu entwickeln. Von den Testierern ist zur Nutzung dieser Chancen gefordert, ihre langjährigen Erfahrungen aus dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung in konstruktiver Weise auf Fragen der Nachhaltigkeit anzuwenden und dabei die in Nachhaltigkeitsfragen anderen Umfeldbeziehungen der Unternehmen zu berücksichtigen. Für die Unternehmen besteht die Chance, ihre Reputation durch geschickte Nutzung des Instruments zu verbessern. Hierzu dürfte es aber auf absehbare Zeit kaum ausreichen, Angebote zur Testierung einzuholen und zu beauftragen. Vielmehr ist mit einer Testphase zu rechnen, in der Unternehmen, Stakeholder und Testierer gemeinsam die Nutzung des Instrumentes optimieren.



## 9.7 Kurzfristig kommt eine maßgeschneiderte Prüfung in Betracht

Unternehmen, die für ihr System of Assurance eine Testierung des Nachhaltigkeitsberichts verwenden wollen, stehen derzeit vor den oben beschriebenen Problemen. Um diesen zu begegnen sollten Sie die Testierung an den Bedürfnissen ihrer Stakeholder ausrichten. Die Anforderungen der Stakeholder sollten hierzu im konkreten Einzelfall abgefragt und berücksichtigt werden. Weiter würde dies – wenn wir die Anforderungen der Stakeholder richtig einschätzen - bedeuten, mit den Prüfern zu vereinbaren, dass weniger Zahlen, sondern im Wesentlichen der „fit“ zwischen relevanten Nachhaltigkeitsaspekten, Strategie, Zielen, Maßnahmen und bereitgestellten Kapazitäten Gegenstand der Prüfung sein sollte. Weiter sollten Formulierungen in den Testaten vereinbart werden, die von den Zielgruppen des Nachhaltigkeitsberichts unmittelbar verstanden werden. Entweder im Testat oder ggf. ergänzend sollte die gewählte Vorgehensweise begründet und ihr Nutzen sowie ihre Grenzen dargestellt werden.

## 9.8 Fazit

Vor dem Hintergrund der oben erläuterten Schlussfolgerungen, insbesondere der Erkenntnisse, dass

- im Mittelpunkt nicht die Glaubwürdigkeit des Berichts, sondern die Glaubwürdigkeit des Unternehmens steht,
- für die Sicherung der Glaubwürdigkeit des Unternehmens ein System of Assurance mit mehreren Elementen erforderlich ist, von denen die Testierung nur eins darstellt,
- es der bisherigen Testierungspraxis noch an Konvergenz der Standards und Methoden mangelt,
- durch stärkere und bewusstere Berücksichtigung des Informationsinteresses der Stakeholder deutliche Nutzenpotentiale erschlossen werden können,

sehen die Verfasser die Testierung von Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichten als eine wichtige Option zur Förderung der Glaubwürdigkeit von Unternehmen und ihrer Sustainable Corporate Governance an.

Daher wird empfohlen diese Option weiter auszubauen und dabei die Frage der Glaubwürdigkeit des Unternehmens bei den Stakeholdern in den Mittelpunkt zu stellen. Hierfür wäre eine Konvergenz der Standards und Methoden bei der Testierung von Nachhaltigkeitsberichten förderlich. Annäherungen zwischen dem „klassischen Weg“ repräsentiert durch den ISAE 3000 und den IDW PS 820/821 und dem „Stakeholder-Weg“ des AA 1000 AS und des NIRVA 3410 wären besonders in der Frage der Einbeziehung von Stakeholdern sowie bei der Frage eines möglichen Inhaltsstandards und dabei der Rolle der GRI hilfreich.

Unternehmen, die die Testierung ihres Umwelt- oder Nachhaltigkeitsberichts in Erwägung ziehen, sollten unserer Meinung nach ihr Systems of Assurance bewusst und gemeinsam mit ihren wichtigsten Stakeholdern gestalten. Dabei sollten alle Optionen externer und interner Prüfungen berücksichtigt werden.

## 10 Literatur

- ACCA (1992): The Chartered Association of Certified Accountants - Owen, David; Gray, Rob: Promoting corporate environmental disclosure - The First Year of the Association's Award Scheme. London.
- ACCA (1993): The Chartered Association of Certified Accountants - Gray, Rob; Owen, David: The developing approaches to environmental disclosures - The Second Year of the Association's Award Scheme. London.
- ACCA, CorporateRegister (2004): Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004. London.
- AccountAbility (AA) (Hrsg.) (1999): AA1000 Assurance Standard. Pdf-download unter: [www.accountability.org.uk/uploadstore/cms/docs/Assurance%20Standard%20for%20Web.pdf](http://www.accountability.org.uk/uploadstore/cms/docs/Assurance%20Standard%20for%20Web.pdf).
- AccountAbility (AA) (Hrsg.) (2003): AA1000 Assurance Standard. London.
- Accounting Standards Board (30. November 2004): Reporting Standard 1: Operating and Financial Review. Reporting Exposure Draft. London. (online) [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) (27.1.2005).
- Ankele, Kathrin; Keil, Michael (2003): Neuer Ansatzpunkt für nachhaltige Unternehmensführung. In: Ökologisches Wirtschaften 1 (2003) S. 10f.
- Baue, William; Sinclair, Graham (2003): Johannesburg Securities Exchange Requires Compliance with King II and Global Reporting Initiative. (online) ([www.socialfunds.com/news/article.cgi/article1174.html](http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/article1174.html)) (16.3.2005).
- Bergius, Susanne (2001): Niederländische Umweltberichte stecken voller Fehler. In: Handelsblatt 15.5.2001.
- BMU/ UBA (Hrsg.) (1995): Handbuch Umweltcontrolling. Verlag Vahlen. München.
- CEFIC (1993): Guidelines on environmental reporting for the european chemical industry. Brüssel.
- Centre for Sustainable Design (Hrsg.) (1998): Corporate Environmental Reports. A guide for environmental managers. Farnham.
- Clausen, Jens (2004): Civil society's influence on sustainable markets – an entrepreneurial approach. Vortrag auf der IÖW Summeracademy "Sustainable Corporate Governance" am 27. – 29.9.2004 in Potsdam.
- Clausen, Jens; Ankele, Kathrin; Petschow, Ulrich (2005): The Role of Voluntary Initiatives in a Sustainable Corporate Governance. In: Rosenau, James, Weizsäcker, Ernst v.; Petschow, Ulrich (Hrsg.): Governance and Sustainability. Greenleaf Publishing. Sheffield. Erscheint 2005.
- Clausen, Jens; Fichter, Klaus (1994): Leitfaden Umweltberichte/ Umwelterklärungen - Hinweise zur Erstellung und Verbreitung. Selbstverlag future/ IÖW. Osnabrück.
- Clausen, Jens; Fichter, Klaus (1996): Die Qualität von Umweltberichten - Ranking 1995 - Bewertung und Vergleich von 97 Umweltberichten und Umwelterklärungen deutscher Unternehmen. Selbstverlag IÖW. Berlin.
- Clausen, Jens; Fichter, Klaus (1996): Umweltbericht, Umwelterklärung - Praxis glaubwürdiger Kommunikation von Unternehmen. Carl Hanser Verlag. München.
- Clausen, Jens; Fichter, Klaus; Alpers, Annette (1998): Umweltberichte und Umwelterklärungen - Ranking 1998 - Zusammenfassung der Ergebnisse und Trends. Selbstverlag futtre e.V.. München.

- Clausen, Jens; Loew, Thomas (2004): Begutachtung der Umweltberichterstattung der DaimlerChrysler AG. Hannover. Unveröffentlichter Arbeitsbericht. Hannover und Berlin.
- Confederation of British Industry (CBI), ACCA (Hrsg.) (1991): Introducing Environmental Reporting. Guidelines for Business. London.
- CPA Australia (Hrsg.) (2004) Triple Bottom Line: A Study of Assurance Statements Worldwide. Summary Report. Melbourne. (pdf-download: [www.cpaaustralia.com.au](http://www.cpaaustralia.com.au)).
- Deutsches Aktieninstitut (2005): DAI-Factbook. Zahl der Aktionäre in Deutschland. (Online): [www.dai.de](http://www.dai.de) vom 29.4.2005.
- DTI (2005): DRAFT Guidance on the OFR and changes to the directors' report. January 2005 London. Online [www.dti.gov.uk](http://www.dti.gov.uk).
- DTTI Deloitte Touche Tohmatsu International (Hrsg.) (1993): Coming Clean - Corporate Environmental Reporting. London.
- ECC Kothes Klewes (Hrsg.) (2003): Geteilte Werte? Global Stakeholder Report 2003. Die erste weltweite Stakeholder-Befragung zum Non-Financial Reporting. Bonn und London. Pdf-Download unter [www.agenturcafe.de](http://www.agenturcafe.de).
- Eibelshäuser, Manfred; Kraus-Grünewald, Marion (2004): Aufgabe und Auftrag des Abschlussprüfers In: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderausgabe 2004 S.107-119.
- Elkington, John; Robins, Nick (1993): The Corporate Environmental Report. London.
- Erle, Bernd (1990): Der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers. Düsseldorf.
- European Opinion Research Group (EORG 2002): EUROBAROMETER 58.0 The attitudes of Europeans towards the environment. Im Auftrag des Directorate-General Environment. Brüssel.
- Fahrbach, Michael (2005): Der geplante IDW Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten, Präsentationsunterlagen für den Expertenworkshop „Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate“ am 22. April 2005 in Berlin.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (Hrsg.) (1999): Discussion Paper - Providing Assurance on Environmental Reports. Brüssel, Pdf-Download unter [www.euro.fee.be](http://www.euro.fee.be).
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (Hrsg.) (2002): Discussion Paper Providing Assurance of Sustainability Reports, Brussels.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (Hrsg.) (2003): Benefits of Sustainability Assurance, Brussels.
- FEE - Fédération des Experts Comptables Européens (Hrsg.) (2004): FEE Call for Action : Assurance for Sustainability, Brussels.
- Fichter, Klaus, Loew, Thomas (1997): „Wettbewerbsvorteile durch Umweltberichterstattung“, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über Stand, Aufwand und Nutzen der Umweltberichterstattung von Unternehmen in Deutschland, IÖW-Schriftenreihe 119/97, Berlin.
- Fichter, Klaus; Clausen, Jens; Alpers, Annette (1996): Umweltberichte und Umwelterklärungen: Ranking 1995 - Zusammenfassung der Ergebnisse und Trends. Osnabrück.
- Fichter, Klaus; Loew, Thomas (1998): Stakeholderbefragung zur Umweltberichterstattung der Henkel KGaA. Unveröffentlichter Arbeitsbericht.
- Fondazione Eni Enrico Mattei (FEEM); Ernst & Young (Hrsg.) (o.J.): Company Environmental Reports Certification - Guidelines. Mailand, Rom.
- Gehring, Axel (2002): Abschlussprüfung, Gewissenhaftigkeit und Prüfungsstandards. Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht Band 22 Hrsg. Prof. Dr. iur. Werner F. Ebke, Baden-Baden.

- Global Reporting Initiative (GRI) (Hrsg.) (2002): Sector Supplements. Unter: <http://www.globalreporting.org/guidelines/sectors.asp> (Stand: 04.10.04).
- Global Reporting Initiative (GRI) (Hrsg.) (2002a): Sustainability Reporting Guidelines 2002. Unter: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) (pdf download) (Stand: 04.10.04).
- Global Reporting Initiatives (Hg. 2002): Sustainability Reporting Guidelines 2002 (pdf) download unter: [www.globalreporting.org/guidelines/translations.asp](http://www.globalreporting.org/guidelines/translations.asp) (10.12.2004).
- Grothe-Senf, Anja; Frank, Beate (2003): Erweiterte Umweltleistungsbewertung. Ein branchenspezifischer Vergleich zwischen Brasilien und Deutschland. Ökom. München.
- Haddon, Matt (2005): Governance and Assurance. Providing Board Level Comfort in the Post-King II and Sarbanes-Oxley Era. Vortrag in Johannesburg Januar 2005
- Hessisches Landesamt für Umwelt und Geologie (HlfUG Hrsg. 2005) bearbeitet von Loew, Thomas; Clausen, Jens: Monitoring von Umweltleistung und Umweltmanagementsystem. Endbericht. Wiesbaden.
- IDW PS 200 (2000) Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlußprüfungen (erstmal veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung 2000, S. 706 ff., Heft-Nr. 15/2000) Stand vom 13.09.2000.
- IDW PS 201 (2000) Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlußprüfung (erstmal veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung 2000, S. 710 ff., Heft-Nr. 15/2000) Stand vom 13.09.2000.
- IDW PS 400 (2000) Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen (erstmal veröffentlicht in Die Wirtschaftsprüfung 1999, S. 641 ff., Heft-Nr. 16/1999) Stand 13.09.2000, Wiesbaden.
- IDW PS 450 (2003) Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (erstmal veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung 2003, S. 1127 ff., Heft-Nr. 20/2003) Stand vom 29.09.2003.
- IDW PS 820 (2000) Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen (erstmal veröffentlicht in Die Wirtschaftsprüfung 1999, S. 884 ff., Heft-Nr. 22/1999) Stand vom 13.09.2000).
- IDW PS 880 (2000) Erteilung und Verwendung von Softwarebescheinigungen (erstmal veröffentlicht in Die Wirtschaftsprüfung 1998, S. 1066 ff., Heft-Nr. 23-24/1998) Stand vom 13.09.2000, Wiesbaden.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (Hrsg.) (2001) Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. In der Fassung der auf dem 25. Wirtschaftsprüfertag am 28. November 2001 in Düsseldorf beschlossenen Satzungsänderung (Online) <http://www.idw.de/idw/generator/id=280966.html> (21.02.05).
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (Hrsg.) (2004) Mitglieder des IDW (Online) <http://www.idw.de/idw/generator/id=280986.html> (21.02.05).
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (Hrsg.) (2005) Verlautbarungen (Online) [www.idw.de/idw/generator/id=281114.html](http://www.idw.de/idw/generator/id=281114.html) (27.01.05).
- Institut für ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW), Institut für Markt – Umwelt – Gesellschaft (imug) (Hrsg.) (2001): Der Nachhaltigkeitsbericht – ein Leitfaden zur Praxis glaubwürdiger Kommunikation für zukunftsfähige Unternehmen. Berlin. Pdf-download unter: [www.nachhaltigkeitsberichte.net](http://www.nachhaltigkeitsberichte.net).
- Institut für ökologische Wirtschaftsforschung, Institut für Markt – Umwelt – Gesellschaft (imug) (Hrsg.) (2002): Nachhaltigkeitsberichterstattung – Praxis glaubwürdiger Kommunikation für zukunftsfähige Unternehmen. Erich Schmidt Verlag. Berlin.
- Institute of Directors (Hrsg.) (2002): Executive Summary of the King Report 2002. Parktown.
- Institute of Directors (Hrsg.) (2005): Corporate Governance. (online) [www.iodsa.co.za/corporate.htm](http://www.iodsa.co.za/corporate.htm) (16.3.2005).

- Institute of Internal Auditors (IIA) (Hrsg.) (2003): Ethical and Social Auditing and Reporting – The Challenge for the Internal Auditor. London.
- International Federation of Accountants (IFAC) (Hrsg.) (2004) Glossary of Terms, in: Handbook of international Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005 edition, hrsg. von IFAC, ohne Ort, pg. 126-147
- International Federation of Accountants (IFAC) (Hrsg.) (2005) International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000): Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information , in: Handbook of international Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005 edition, hrsg. von IFAC, ohne Ort, S. 908-927.
- International Federation of Accountants (IFAC) (Hrsg.) (2005a) About IFAC (online) <http://www.ifac.org/About/> (17.3.2005).
- International Federation of Accountants (IFAC) (Hrsg.) (2005b) Standards & Guidance (online) <http://www.ifac.org/Guidance/> (17.3.2005).
- Justassurance (2004): The Assurance Great Debate Report. Bath. Unter: [www.justassurance.org](http://www.justassurance.org) vom 13.12.2004.
- Karoli, Richard (1934) Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig, zitiert nach: Gehringer (2002).
- KPMG (Hrsg.) (2002): International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002. De Meern.
- KPMG Sustainability Services ZA (Hrsg.) (2004): 2004 Survey of Integrated Sustainability Reporting in South Africa.
- Krems Burkhard (2004) Online Verwaltungswörterbuch (online) <http://www.olev.de> (17.3.2005).
- Küting, Karlheinz; Boecker, Corinna (2002): Qualitätsurteil Testat? – Der Bestätigungsvermerk und die Konzentration am Prüfungsmarkt in Deutschland In: Steuer- und Bilanzpraxis (StuB) 17/2002 S.833-836.
- Loew Thomas, Clausen Jens (2005): Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005: Anforderungen und Bewertungsskala zur Beurteilung von Nachhaltigkeitsberichten, Berlin Münster, pdf-download unter [www.ranking-nachhaltigkeitsberichte.de](http://www.ranking-nachhaltigkeitsberichte.de).
- Loew Thomas, Clausen Jens, Westerman Udo (2005a): Nachhaltigkeitsberichterstattung in Deutschland: Ergebnisse und Trends im Ranking 2005, Berlin Münster, pdf-download unter [www.ranking-nachhaltigkeitsberichte.de](http://www.ranking-nachhaltigkeitsberichte.de).
- Loew, Thomas, Ankele, Kathrin., Braun, Sabine., Clausen, Jens (2004) Bedeutung der internationalen CSR-Diskussion für Nachhaltigkeit und die sich ergebenden Anforderungen an Unternehmen Berlin 2004.
- Loew, Thomas, Fichter, Klaus (1999) Umweltberichterstattung in Deutschland und Europa, Schriftenreihe des IÖW 138/99, Berlin.
- London Stock Exchange (2005): Who does what in the market?. (Online): [www.londonstockexchange.com/en-gb/pricesnews/investorcentre/knowledge/investmentfactsheets/whodoeswhat.htm](http://www.londonstockexchange.com/en-gb/pricesnews/investorcentre/knowledge/investmentfactsheets/whodoeswhat.htm) vom 29.4.2005.
- Lück, Wolfgang (Hrsg.) (1998): Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. Vierte völlig neu bearb. Auflage. München, Wien.
- Miljøstyring og miljørevision i danske virksomheder (Danish EPA) (Hrsg.) (2003) The Danish Green Accounts: Experiences and internal effects (online) <http://www.mst.dk/indu/05050000.htm> (11.8.2004).
- Ministerium für Umwelt und Verkehr des Landes Baden-Württemberg (MUV) (Hrsg.) (2003): Zukunftsfähiges Wirtschaften. Ein Leitfadens zur Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen. Stuttgart.

- Ministry of Housing Spatial Planning & the Environment (VROM) (Hrsg.) (o.J): Environmental Reporting Decree. (online) <http://www.infomil.nl/overg/reglg/mlvsl/wetge/wmeng/txt.htm>; (27.11.2001).
- NIRVA (Hrsg.) (2005) Dutch Assurance Standard NR. 3010 "Practitioners working with subjects matters experts from other disciplines on non financial assurance engagements Exposure Draft Amsterdam.
- NIRVA (Hrsg.) (2005a) Dutch Assurance Standard NR 3410 "Assurance Standard relating to Sustainability reports Exposure Draft. Amsterdam.
- Ohne Autor (2002): France requires Environmental Data in Annual Reports, in: Business and the Environment, Volume Xiii, No4, New York, April.
- Orth, Christian (2000): Abschlussprüfung und Corporate Governance. Gabler Edition Wissenschaft Hrsg. Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking. Wiesbaden.
- Public Environmental Reporting Initiative (PERI) (Hrsg.) (1993): PERI Guidelines. Washington D.C.
- Quick, Reiner (1990) Die Entstehungsgeschichte der aktienrechtlichen Pflichtprüfung in Deutschland in: Zeitschrift für Unternehmensgeschichte S. 217-236.
- Quickdic (Hrsg.) (2005) Quickdic (online) [http://quickdic.org/index\\_d.html](http://quickdic.org/index_d.html) (10.2.2005).
- Schönborn, Gregor; Steinert, Andreas (Hrsg.) (2000): Sustainability Agenda. Nachhaltigkeitskommunikation für Unternehmen und Institutionen. Luchterhand. Neuwied und Kriftel.
- Secretary of State (Hrsg.) (2005) The Companies Act 1985 (Operating and Financial Review and Directors' Report etc.) Regulations 2005. Draft Regulations laid before Parliament under section 257(2) of the Companies Act 1985, for approval by resolution of each House of Parliament. London. (online): [www.hmso.gov.uk/si/si2005/draft/20051592.htm](http://www.hmso.gov.uk/si/si2005/draft/20051592.htm) (20.1.2005).
- Stahlmann, Volker; Clausen, Jens (2000): Umweltleistung von Unternehmen - von der Öko-Effizienz zur Öko-Effektivität. Gabler.
- Standards Australia (Hrsg.) (2003): General Guidelines on the Verification, Validation, and Assurance of Environmental and Sustainability Reports, Draft for public comment. Sydney.
- SustainAbility (Hrsg.) (2002): Trust Us: The 2002 Global Reporters Survey of Corporate Sustainability Reporting. London.
- Sustainability/ UNEP/ Standard & Poors (Hrsg.) (2004): Risk & Opportunity. Best Practice in Non-Financial Reporting. The Global Reporters 2004 Survey of Corporate Sustainability Reporting. London.
- Thurm, Ralph (2005): Deutsche Berichterstattung im internationalen Vergleich. Vortrag auf dem Workshop zum Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005 am 15.3.2005 in Hannover.
- VNO Federation of Netherlands Industry (VNO 1991): NCW Netherlands Christian Federation of Employers: Environmental Reporting by Companies, Positionspapier. Den Haag.
- Vollmer, Simone (1995): Umwelterklärung. Anforderungen, Hintergründe, Gestaltungsoptionen. Springer. Berlin, Heidelberg, New York.
- Winkeler, Thilo (1999) Strafbarkeit inhaltlich unrichtiger Bestätigungsvermerke. Strafrecht der Wirtschaft Band 9. Berlin.
- Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (Hrsg.) (2004): Die Tätigkeiten der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer. Berlin pdf download unter: [http://www.wpk.de/pdf/wpk-broschuere--taetigkeit\\_der\\_wp\\_vbp.pdf](http://www.wpk.de/pdf/wpk-broschuere--taetigkeit_der_wp_vbp.pdf).

Wirtschaftsprüferkammer (WPK) (Hrsg.) (2005): Willkommen auf den Seiten der  
Wirtschaftsprüferkammer (online) [www.wpk.de](http://www.wpk.de) (21.02.2005).

# Anlagen

## Anlage 1: Interviewpartner Befragung

<b>Unternehmen</b>			
1	Pierre Loots	Sasol Ltd. RSA	Johannesburg
2	Joanne Luckhurst	United Utilities	Warrington
3	Clare Older	BP	London
4	Jan Kappert	Philips International BV	Amsterdam
5	Dietlind Freiberg	Otto	Hamburg
6	Ulrich Menzel	Volkswagen	Wolfsburg
7	Frank Henke	Adidas-Salomon	Herzogenaurach
<b>Testierer</b>			
1	Peace Nganwa	KPMG Südafrika	Park Town
2	Douglas Johnston	Ernst & Young UK	London
3	Mark Line	Justassurance	Bath
4	Richard Boele	Banarra Assurance	Sidney
5	Dieter Horst	PricewaterhouseCoopers	Frankfurt
<b>Sustainabilityanalysten</b>			
1	Matthias Boenning	Oekom Reserach	München
2	Kajetan Hetzer	SNS-Bank	Amsterdam
3	Edoardo Gai	SAM	Zürich
4	Matthew Ayres	Ethical Screening	Cheltenham
5	Axel Wilhelm	Scoris	Hannover
<b>Sonstige</b>			
1	Andrew Pendelton	Christian Aid	London
2	Thomas Krick	AccountAbility	London
3	Albrecht Ruppel	Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)	Düsseldorf <sup>45</sup>
4	Christoph Bals	Germanwatch	Bonn

<sup>45</sup> Interview zum Entwicklungsstand des IDW Prüfungsstandards zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten



## Anlage 2: Interviewleitfaden Unternehmen

### **Formalangaben:**

Name des/der Interviewten:

Interviewer:

Funktion:

Institution:

Ort:

Interviewdatum:

Dauer:

### **Allgemeine Fragen:**

1. Aus welchem Anlass haben Sie ein Testat beauftragt?
2. Wie ist der Testierungsprozess abgelaufen?
3. Waren Sie mit der Testierung zufrieden?
  - a) Welchen Nutzen haben Sie sich von dem Testat versprochen?
  - b) Ist dieser Nutzen auch eingetreten?
4. Welche Kriterien haben die Auswahl des Testierers bestimmt?
5. Welche Kosten (Prüfer und interner zeitlicher Aufwand) werden durch die Testate verursacht?
6. Wie hoch sind diese Kosten als Prozentsatz der Gesamtkosten des Berichtes?
7. Verändern sich Kosten und interner Aufwand im Zeitverlauf?
8. Wie bewerten Sie das Kosten-Nutzen Verhältnis?
9. Wie wird das Kosten-Nutzen Verhältnis im Unternehmen gesehen?
10. Welche Kriterien haben die Auswahl des zugrunde gelegten Testierungsstandards bestimmt?
11. Nehmen Sie Einfluss auf die Testierung und falls ja: Wie?

**Spezielle Fragen:**

12. In folgenden Bereichen könnte Nutzen eingetreten sein. Bitte bewerten Sie das Ausmaß dieses Nutzens:

	Sehr hoch	hoch	gering	Gar nicht
Verbesserung der Datenqualität				
Verbesserte Abläufe im Informationssystem				
Verbesserungen hinsichtlich der Inhalte zukünftiger Berichte				
Auslösung von internen Lerneffekten				
Verbesserungen im Managementsystem				
Beeinflussung von Zielsetzungen (mehr Anspruch)				
Verbesserte materielle Nachhaltigkeitsleistung				
Steigerung der Glaubwürdigkeit des Berichtes				
Verbesserte Stakeholderbeziehungen				

13. Verändert sich der Nutzen im Zeitverlauf?

14. Wie sehen Sie die Wirkung der Testate für die Glaubwürdigkeit des Berichtes ggf. differenziert nach Zielgruppen?

15. Welche Rückmeldungen von Stakeholdern haben sie zu den Testaten bekommen?

16. Wie bewerten Sie persönlich die Bedeutung von Testaten relativ zu anderen Methoden, die die Glaubwürdigkeit erhöhen?

17. Hat das neue Company-Law in Großbritannien Einfluss auf die Testierungsabsicht gehabt? Haben die KING II Vorschriften in Südafrika Einfluss auf die Testierungsabsicht gehabt?

18. Welche Hemmnisse bestehen ggf. um Berichte testieren zu lassen?

19. Wie werden Sie in Zukunft vorgehen?

20. Wie stellen Sie sich Testate und Testierer ideal vor?

Genauso wie heute

Gar nicht

Anders: wie?

### Anlage 3: Interviewleitfaden Testierer

#### **Formalangaben:**

Name des/der Interviewten:

Interviewer:

Funktion:

Institution:

Ort:

Interviewdatum:

Dauer:

#### **Allgemeine Fragen:**

1. Aus welchem Anlass werden Testate beauftragt?
2. Wie läuft der Testierungsprozess ab?
3. Welchen Nutzen versprechen sich Ihre Kunden von dem Testat?
4. Tritt der Kundennutzen aus Ihrer Wahrnehmung heraus auch ein? (Beispiele)
5. Sehen Sie weitere Nutzenaspekte für die Kunden, die aber Ihre Kunden weniger beachten?
6. Weswegen werden Sie als Testierer gewählt?
7. Welche Kosten und welcher interne Aufwand werden durch die Testate verursacht?
8. Wie hoch sind etwa diese Aufwände als Prozentsatz der Gesamtkosten des Berichtes?
9. Verändern sich Kosten und interner Aufwand im Zeitverlauf?
10. Wie bewerten Sie das Kosten-Nutzen Verhältnis für Ihre Kunden?
11. Ist die Bewertung des Kosten-Nutzen Verhältnisses bei Ihren Kunden umstritten?
12. Welche Standards verwenden Sie?
13. Wie stehen Sie zum AA 1000 und zur GRI („in Accordance“) und zum ISAE 3000?
14. Welche Kriterien bestimmen die Auswahl der Testierungsstandards?
15. Warum gibt es so große Qualitätsunterschiede zwischen Testaten einzelner Niederlassungen der Big Four?
16. Sind die Testierungen von Nachhaltigkeitsberichten oft Folgeaufträge zu anderen Aktivitäten?

**Spezielle Fragen:**

17. In folgenden Bereichen könnte Nutzen eingetreten sein. Bitte bewerten Sie das Ausmaß dieses Nutzens für Ihre Kunden:

	Sehr hoch	hoch	gering	Gar nicht
Verbesserung der Datenqualität				
Verbesserte Abläufe im Informationssystem				
Verbesserungen hinsichtlich der Inhalte zukünftiger Berichte				
Auslösung von internen Lerneffekten				
Verbesserungen im Managementsystem				
Beeinflussung von Zielsetzungen (mehr Anspruch)				
Verbesserte materielle Nachhaltigkeitsleistung				
Steigerung der Glaubwürdigkeit des Berichtes				
Verbesserte Stakeholderbeziehungen				

18. Verändert sich der Nutzen im Zeitverlauf?

19. Sehen Sie die Wirkung für die Glaubwürdigkeit des Berichtes ggf. differenziert nach Zielgruppen?

20. Welche Rückmeldungen von Stakeholdern bekommen Ihre Kunden zu den Testaten?

21. Wie bewerten Sie persönlich die Bedeutung von Testaten relativ zu anderen Methoden, die die Glaubwürdigkeit erhöhen?

22. Wie wirkt sich das neue Company-Law in Großbritannien auf Testierungsaktivitäten aus?

23. Wie wirken sich die KING II Vorschriften in Südafrika auf Testierungsaktivitäten aus?

24. Welche Hemmnisse bestehen seitens der Kunden um Berichte testieren zu lassen?

25. Welche Perspektiven hat die Testierung?

- a) In Deutschland
- b) International

26. Wie stellen Sie sich Testate und Testierer ideal vor?

## Autoren

Dr. rer. pol. Jens Clausen, Jahrgang 1958, ist Diplomingenieur für Maschinenbau und seit 2005 Geschäftsführer des Borderstep Instituts für Innovation und Nachhaltigkeit in Hannover. Im Jahre 2004 promovierte er am Institut für Institutionelle und Sozial-Ökonomie der Universität Bremen.

Von 1984 bis 1991 war er als Entwicklungsingenieur und Anwendungstechniker für die Continental AG und von 1991 bis 2005 als Senior Researcher am Institut für ökologische Wirtschaftsforschung im Forschungsfeld ökologische Unternehmenspolitik in Berlin und Hannover tätig. Von 1993 bis 2000 wirkte er im DIN NAGUS Arbeitsausschuss 2 (Umweltmanagementsysteme) mit. 2005 gründete Dr. Jens Clausen das Borderstep Institut für Innovation und Nachhaltigkeit Hannover und setzt hier seine Forschungs- und Beratungstätigkeit fort. Seine Arbeitsschwerpunkte sind Gründungs- und Innovationsforschung, Nachhaltigkeitsberichterstattung, Corporate Social Responsibility sowie Umwelt- und Nachhaltigkeitsmanagement. Kontakt: [clausen@borderstep.de](mailto:clausen@borderstep.de), Tel.: 0511-1640345.

Dipl. Kfm. Thomas Loew, Jahrgang 1964, ist gelernter Bankkaufmann. Er studierte Betriebswirtschaft an der Universität Mannheim und an der Technischen Universität Berlin.

Von 1994 bis 2004 arbeitete er als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für ökologische Wirtschaftsforschung (IÖW) in Berlin. Er war von 1998 bis 2002 Mitglied im DIN NAGUS Arbeitsausschuss 5 (Umweltleistungsbewertung) und von 1998 bis 2001 Lehrbeauftragter an der Technischen Fachhochschule Berlin. Thomas Loew ist Mitglied des Vorstands der Vereinigung für ökologische Wirtschaftsforschung ([www.voew.de](http://www.voew.de)) und Mitglied im Beirat der Messe "Grünes Geld". Anfang 2005 gründete Thomas Loew das Institute 4 Sustainability zur Forschung und Beratung in den Themenfeldern Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichterstattung, Corporate Social Responsibility (CSR), Umwelt- und Nachhaltigkeitsmanagement, Umweltkostenrechnung sowie ökologisch-ethische Finanzanlagen (SRI). Kontakt: [Loew@4sustainability.org](mailto:Loew@4sustainability.org), Tel.: 030-44 35 20 94.

## Kurzfassung

Jens Clausen, Thomas Loew (2005): Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate? Internationale Analyse des Nutzens von Testaten in der Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichterstattung. Kurzfassung des Endberichts des IÖW an das BMU. Hannover Berlin.  
ist verfügbar unter [www.ioew.de](http://www.ioew.de).

