

Jens Clausen  
Thomas Loew

# Mehr Glaubwürdigkeit durch Testate?

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

Kurzfassung



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. Kurzfassung.

Hannover, Berlin 2005

Gefördert durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit  
Geschäftszeichen G12 – 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)

## 1 Hintergrund der Studie

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 unterstützen. Zu diesem Zweck wurden die mit der Testierung verbundenen Strategien, die Wir-

---

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

kung, 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 Ergebnisse

### 3.1 Die Praxis der Testate 2005

Durch die Analyse von 94 Testaten<sup>2</sup> in 80 Nachhaltigkeitsberichten sowie 21 Interviews ergaben sich eine Reihe von Einblicken in die Testierungspraxis. In dieser dominieren auf der Anbieterseite die „Big Four“ der Wirtschaftsprüfer (Deloitte, Ernst&Young, KPMG, PWC) 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 oder der gewählten Methode ab. Die teuersten Testate kosten um etwa den Faktor 100 mehr als die billigsten.

Als inhaltliches Bezugssystem wird am häufigsten die GRI-Leitlinie genannt, als Prüfungsstandard der AA 1000 AS. Ohne immer Erwähnung zu finden werden bei einer Testierung durch Wirtschaftsprüfer meist auch nationale Prüfungsstandards 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

---

<sup>2</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.

oder Schwachstellen aufmerksam. In 31 Testaten wird über die Entwicklung ehemaliger Schwachstellen berichtet.

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. Durch die weitere Zunahme der Berichterstattung zur Nachhaltigkeit wird von einem Testierer ein Marktwachstum im Bereich der Testierung erwartet, von dem nicht nur die die „Big Four“, sondern auch die kleinen Anbieter profitieren könnten.

### 3.2 Standards der Testierung

Hinter Testaten 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 trocken 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. Prüfungen durch Akteure, die nicht Wirtschaftsprüfer sind, stellen in großem Umfang die Interessen der Stakeholder des jeweiligen Unternehmens in den Mittelpunkt.

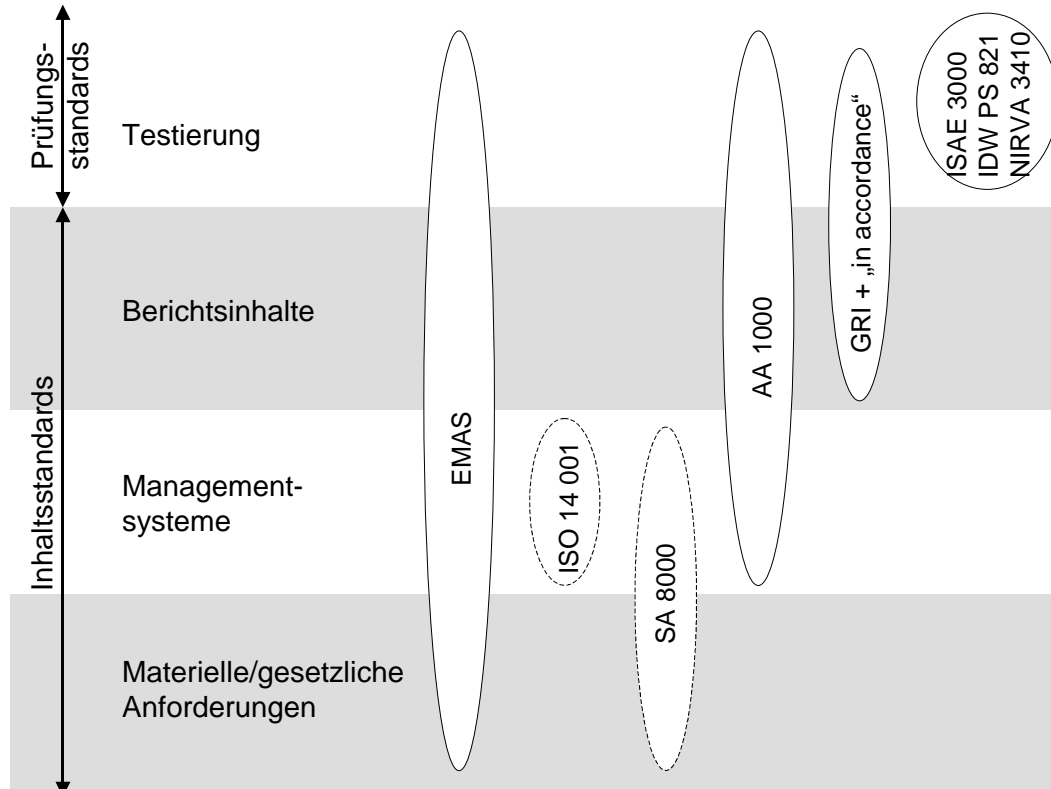
Unter anderem aufgrund dieser Vielfalt an Ansätzen ist die Unkenntnis über die Testierung von Nachhaltigkeitsberichten noch groß. Die meisten Stakeholder von NGOs bis hin zu Fachleuten wie SRI-Analysten haben kein klares Bild von den Abläufen und Ergebnissen. Die komplexe Logik, die in über 100 Jahren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

stellt 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 ist demnach ein Inhaltsstandard wie das HGB, der vorgibt, 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 1.

Abbildung 1: Normungsebenen für nicht-finanzielle Berichte



Quelle: eigene Darstellung

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

Die ISO 14001 ist für die Prüfung von Berichten nicht relevant, da sie einen solchen nicht vorsieht. Ähnlich verhält es sich mit dem SA 8000, einem Standard, der Anforderungen an Arbeitsbedingungen bei Zulieferern und Managementsysteme beschreibt. Auch hier ist kein Bericht vorgesehen. Beide Standards haben aber Auswirkungen auf die Inhalte von Nachhaltigkeitsberichten.

Der AA 1000 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 1000 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>3</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. 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 allgemeine Grundlagen für Prüfungen jenseits von Jahresabschlussprüfungen beschreibt. Nationale Prüfungsstandards oder auch ein noch zu entwickelnder internationaler ISAE Standard zur Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten müssen an diesen 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 im Sommer 2005 veröffentlichte Entwurf des Standards 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 definierte Messlatte.

Betrachtet man die Normen aus Sicht der Wirtschaftsprüfer, dann fehlt zu den sich in Entwicklung befindlichen Prüfungsstandards für die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten (u.a. IDW PS 821 sowie der Niederländische NIRVA AS 3410) 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 in Bezug 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>4</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.

Insgesamt ist die Entwicklung der Normung der Testierung noch in Entwicklung begriffen. Ob ein Inhaltsstandard, der den prüfungstechnischen Anforderungen der Wirtschaftsprüfer genügt, überhaupt machbar ist und von den Berichterstattern akzeptiert würde, ist zur Zeit noch offen. Und ob die Testierung stakeholderoffen wie im AA 1000 AS durchgeführt werden wird, bedarf noch der Absicherung durch Erfahrung. Letztendlich wird erst mit einer Konvergenz der verschiedenen Verfahren mehr Klarheit eintreten können.

---

<sup>3</sup> Weitere Informationen: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org).

<sup>4</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.

### 3.3 Testierung und Glaubwürdigkeit des Unternehmens

Eine Facette der Glaubwürdigkeit von Nachhaltigkeitsberichten machte ein Journalist in einer Daimler-Chrysler Stakeholderbefragung (Clausen und Loew 2004) mit folgender Frage deutlich: „*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 zu bekommen<sup>5</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.

Im deutschen Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005, durchgeführt von IÖW und future e.V., wurden die Umwelt- und Nachhaltigkeitsberichte von 53 deutschen Konzernen mit einem stark ausdifferenzierten Anforderungskatalog bewertet. Dieser Anforderungskatalog (Loew und Clausen 2005) 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 die 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 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 konkreten Zielen (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 ist, sondern

---

<sup>5</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)



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<sup>6</sup> zu erreichen sind verschiedene Elemente erforderlich (siehe Abbildung 2).

Abbildung 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 stabilen Weg zur Nachhaltigkeit befindet, 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 hat, 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.

<sup>6</sup> Der Begriff „Sustainable Corporate Governance“ wurde durch die gleichnamige IÖW Summer Academy im Herbst 2004 in die Debatte eingeführt und bezeichnet eine Erweiterung der „klassischen“ Corporate Governance in inhaltlicher Perspektive um Nachhaltigkeitsanforderungen und in Akteursperspektive um die Verantwortung der Unternehmensleitung gegenüber einem erweiterten Stakeholderkreis (vgl. Ankele/Keil 2003).

### 3.4 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 (höherer Anspruch)
6. Verbesserte materielle Nachhaltigkeitsleistung.

Von der Mehrheit der Befragten wird der Nutzen hinsichtlich der ersten vier Punkte als „hoch“ eingeschätzt.<sup>7</sup> In Bezug auf eine Beeinflussung von Zielsetzungen und eine 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 deuteten jedoch auf indirekte Wirkungen und weiche Zusammenhänge hin. Wirkungsstudien, die das Zusammenwirken interner Steuerungselemente des Nachhaltigkeitsmanagementsystems näher untersuchen<sup>8</sup> und dabei die Testierung berücksichtigen, sind nicht bekannt und können daher die hier entstehende Neugier nicht befriedigen.

## 4 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:

---

<sup>7</sup> Das Ausmaß des Nutzens wurde mit „sehr hoch“, „hoch“, „niedrig“ oder „gar nicht“ eingestuft.

<sup>8</sup> Im Bereich des Umweltmanagements liegen eine Reihe solcher Studien vor: Stahlmann und Clausen 2000, Grothe-Senf und Frank 2003, HLU 2005.

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

#### **4.2 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.

#### **4.3 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.

#### **4.4 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 natürlich auch für die Stakeholder wichtig, aber zur Erzielung von Glaubwürdigkeit nicht ausreichend.

#### **4.5 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.

#### **4.6 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.

#### **4.7 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.

#### **4.8 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 bewusster 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 AS 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.

## Literatur

- 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).
- Ankele, Kathrin; Keil, Michael (2003): Neuer Ansatzpunkt für nachhaltige Unternehmensführung. In: Ökologisches Wirtschaften 1 (2003) S. 10f.
- Clausen, Jens; Loew, Thomas (2004): Begutachtung der Umweltberichterstattung der DaimlerChrysler AG. Hannover. Unveröffentlichter Arbeitsbericht. Hannover und Berlin.
- 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).
- 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).
- Fichter, Klaus (2005): Die unternehmerische Rolle bei Nachhaltigkeitsinnovationen. Interpreneurship. In: Ökologisches Wirtschaften 2 (2005) S. 17f.
- Fichter, Klaus; Loew, Thomas (1998): Stakeholderbefragung zur Umweltberichterstattung der Henkel KGaA. Unveröffentlichter Arbeitsbericht.
- Global Reporting Initiative (GRI) (Hrsg.) (2000): Sustainability Reporting Guidelines 2000.
- Global Reporting Initiative (GRI) (Hrsg.) (2002a): Sustainability Reporting Guidelines 2002. Unter: [www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org) (pdf download) (Stand: 04.10.04).
- Grothe-Senf, Anja; Frank, Beate (2003): Erweiterte Umwelleistungsbewertung. 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 (HIUG Hrsg. 2005) Monitoring von Umwelleistung und Umweltmanagementsystem. Endbericht. Wiesbaden.
- IDW PS 820 (2000) Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Umweltberichtsprüfungen (erstmalig veröffentlicht in Die Wirtschaftsprüfung 1999, S. 884 ff., Heft-Nr. 22/1999) Stand vom 13.09.2000).
- Institut für ökologische Wirtschaftsforschung, Institut für Markt – Umwelt – Gesellschaft (i-mug) (Hrsg.) (2002): Nachhaltigkeitsberichterstattung – Praxis glaubwürdiger Kommunikation für zukunftsfähige Unternehmen. Erich Schmidt Verlag. Berlin.
- 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.
- Loew Thomas, Clausen Jens (2005) Ranking der deutschen Nachhaltigkeitsberichte: Kriterien und Bewertungsskala zur Beurteilung von Nachhaltigkeitsberichten, Berlin Münster
- Stahlmann, Volker; Clausen, Jens (2000): Umwelleistung von Unternehmen - von der Öko-Effizienz zur Öko-Effektivität. Gabler.
- Thurm, Ralph (2005): Deutsche Berichterstattung im internationalen Vergleich. Vortrag auf dem Workshop zum Ranking der Nachhaltigkeitsberichte 2005 am 15.3.2005 in Hannover.

## 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.

## Vollständiger Endbericht

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



