

Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving

Prof. Dr. Ph. Wallage

THEMA

1 Verantwoord ondernemen

Ondernemen gaat over besturen en beheersen, over het afleggen van verantwoording en over het houden van toezicht.

Maar om van 'verantwoord' ondernemen te kunnen spreken moet aan een aantal specifieke voorwaarden worden voldaan. Zo moet bewust en structureel invulling zijn gegeven aan de maatschappelijke verantwoordelijkheid, op een wijze die verder gaat dan de wet verplicht, en die leidt tot toegevoegde waarde voor zowel de samenleving als het bedrijf zelf (Good Company, 1993). Voor het behalen van de ondernemingsdoelstellingen geldt onder meer als randvoorwaarde dat dit plaatsvindt binnen de wettelijke en ethische normen die gelden in de landen waar de onderneming werkt.

Van verantwoord ondernemen is met andere woorden sprake als de onderneming zoveel kracht bezit dat zij zelf haar continuïteit waarborgt, waarbij ze een goed evenwicht nastreeft tussen de belangen van de kapitaalverschaffers en van de andere bij de onderneming betrokkenen.

Verantwoord ondernemen vertoont naar mijn mening dan ook vergaande gelijkenis met hetgeen bedoeld wordt met goede 'corporate governance' (Corporate Governance in Nederland, 1997, p. 9).

In toenemende mate wensen belanghebbenden zoals aandeelhouders, werknemers, toezichthouders, NGO's en consumenten invloed op de besturing van de onderneming. Dit wordt eenvoudigweg door belanghebbenden afgedwongen (via de markt of politiek) (Zie tabel 1).

Tabel 1: Invloed van belanghebbenden op de besturing van de onderneming

<i>Directiebesluit</i>	<i>Reactie</i>	<i>Aanpassing: strategisch besluit</i>
1. Sluiting autofabriek AA in Vilvoorde	Belgische consumenten kopen minder AA	bij toekomstige beslissingen nationale gevoelens betrekken
2. Afzinken olieplatform door BB	verlies reputatie en omzet aan de pomp	milieudimensie bij strategische besluitvorming betrekken
3. Inkoop van schoenen door CC bij leverancier die van kinderarbeid gebruikmaakt	consumenten kopen geen CC-schoenen.	geen zaken met dergelijke leveranciers meer te doen
4. Bank DD overweegt aanvaarding opdracht uit het Oostenrijkse Karinthië	klanten lopen weg	opdracht wordt niet aanvaard en aanpassing interne gedragscode
5. Geen marktconforme beloning voor personeel	hoog verloop van personeel	uitgifte personeelsopties
6. Genetische proeven t.b.v. R&D	schade aan reputatie	schenken aan goede doelen
7. FF opereert in een land waar mensenrechten worden geschonden	grote investeerder verkoopt aandelen	besluit tot opstellen van algemene business principles

In de volgende paragraaf bespreek ik het fenomeen integrale verslaggeving. Hierna zal ik ingaan op de vraag naar verificatie van integrale verslaggeving, wat kan worden verstaan onder het begrip verificatie en volgt een exposé over het verificatieproces. Ik sluit af met het schetsen van een aantal toekomstige ontwikkelingen met betrekking tot verificatie van integrale verslaggeving.

2 Integrale ondernemingsverslaggeving

De arena waarin de onderneming opereert bestaat uit een grote, gemêleerde groep belanghebbenden. Om het vertrouwen van zo veel mogelijk belanghebbenden te genieten legt de onderneming sinds jaar en dag de nodige verantwoording af. Bekende media zijn de aandeelhoudersvergadering, persberichten en periodieke verslaggeving. Als regel geldt dat des te minder vertrouwen belanghebbenden in de onderneming hebben, des te luider hun roep om transparantie wordt. Deze roep wordt steeds luider, zodat het plichtmatig 'afleggen van verantwoording' steeds minder voldoet. Om voldoende vertrouwen te genieten is het in toenemende mate nodig dat de onderneming (AccountAbility, november 1999, 2.1.4, p. 8):

- voor het dragen van verantwoordelijkheid de nodige doelstellingen en processen ontwerpt om de prestaties doorlopend te meten en te verbeteren en
- overeengekomen standaarden met betrekking tot de interne organisatie en procedures naleeft en daarover (en over resultaten) rapporteert¹ en
- transparantie betracht ten opzichte van allen die daartoe een legitiem recht hebben.

Het bestaan van een grote, diverse groep van belanghebbenden leidt tevens tot het ontstaan van een informatiebehoefte die veel verdergaat dan de traditionele financiële dimensie². Verantwoord ondernemen valt in dat verband te onderscheiden in de volgende drie dimensies (zie Herkströter, 1999, p. 9):

- economisch rendement (economische dimensie);
- maatschappelijke acceptatie (sociale dimensie waaronder zaken vallen als gezondheid, veiligheid en tevredenheid van werknemers, naleving mensenrechten);
- duurzaamheid (milieudimensie).

Het rapporteren over deze dimensies kan heel goed geïntegreerd plaatsvinden. Een dergelijk geïntegreerd verslag wordt wel aangeduid met 'Triple Bottom Line Reporting'³, of 'integrale verslaggeving'. Op dit moment verschillen de inhoud

en aard van de verslaggeving over de sociale en milieudimensie per onderneming vaak aanzienlijk. Belangrijke reden is dat – in tegenstelling tot de economische dimensie⁴ – voor sociale en milieudimensie nog geen algemeen aanvaarde richtlijnen voor de verslaggeving zijn ontwikkeld. Daar komt bij dat er grote verschillen in belangen, issues en informatiebehoeften van betrokkenen bestaan.

Geconcludeerd kan worden dat zolang een algemeen aanvaard verslaggevingsraamwerk voor de drie dimensies ontbreekt, de beslissing 'waarover, wat en hoe' te rapporteren, tot de beleidsvrijheid van de individuele onderneming behoort.

3 De behoefte aan verificatie

Voor een verklaring van de vraag naar verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving, ligt het voor de hand een parallel te trekken met de behoefte aan gecontroleerde informatie uit de economische dimensie. Deze behoefte is ontstaan ten tijde van de Industriële Revolutie. In de tweede helft van de 19e eeuw heeft de noodzakelijke financiering van de groei geleid tot scheiding tussen leiding en eigendom, waarvan de huidige vennootschapstructuur een direct gevolg is. Om potentiële beleggers te interesseren, liepen zogenaamde 'company promotors' met sandwichborden door de straten van Londen. De verstrekte informatie bleek vaak onjuist en al snel constateerde men dat de leiding fraudeerde ten koste van de eigenaren. Zo hebben verschijnselen als 'moral hazard' en 'informatieasymmetrie' geleid tot de behoefte aan onafhankelijke controle van financiële informatie en in het bijzonder van de jaarrekening⁵.

Hieruit volgt dat de onzekerheid over de betrouwbaarheid van financiële informatie voortvloeit uit de veronderstelde conflicterende belangen tussen leiding en eigenaren. Uitgaande van de drie dimensies van verantwoord ondernemen, is de relatie van de onderneming met haar omgeving veel malen complexer vanwege het grote aantal - naar informatie- en verificatiebehoefte - sterk verschillende belanghebbenden⁶.

Het is daarom essentieel dat bij een dergelijke verificatie zowel interne als externe belanghebbenden worden betrokken om de verschillende belangen en issues in kaart te brengen. Elkington (1997, p. 372/3) is zelfs van mening dat 'the audit needs to engage internal and external stakeholders in the colourful task of refocusing the company', waarbij gegeven de doelstellingen en verwachtingen, uitgedrukt in nieuwe, hierop aansluitende, indicatoren, wordt gemeten hoe de onderneming presteert. In zijn visie vereist een effectieve verificatie van integrale verslaggeving dat de onderneming op

'moderne' wijze op behoeften van belanghebbenden reageert en hiertoe een zogenaamde stakeholdersdialoog voert om de voor hen belangrijkste issues te inventariseren.

Deze visie impliceert onder andere dat verificatie gericht zal moeten zijn op de relaties tussen de drie dimensies en de afwegingen die leiden tot uiteindelijke beslissingen. Beslissingen waarbij de ondernemingsleiding zich voor talrijke dilemma's gesteld ziet en waarbij verificatie zowel als 'tool of management' als waardevol element van transparantie kan worden beschouwd.

In algemene bewoordingen kan de toegevoegde waarde van verificatie als volgt worden samengevat (Wolff, december 1999, p. 21):

- het afleggen van verantwoording verkrijgt meer waarde;
- creatie van grotere betrokkenheid bij verantwoord ondernemen in en van de organisatie (belangrijk *tool of management*);
- effectievere interne en externe communicatie;
- vergroting van de legitimiteit van de ondernemingsactiviteiten;
- verdieping van het inzicht in het spanningsveld tussen commerciële en maatschappelijke, ethische aspecten;
- versterking van de identiteit en het imago van het bedrijf.

In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op de inhoud van het begrip 'verificatie'.

3.1 Omschrijving van het begrip verificatie

In de context van integrale verslaggeving kan onder verificatie worden verstaan: *het toetsen van (beweringen over) een onderwerp aan geïdentificeerde, relevante, normen en criteria en het rapporteren van een conclusie over de mate waarin de bewering overeenstemt met de criteria.*

De onderwerpen waarover verslag kan worden gedaan zijn naar hun aard te onderscheiden in de volgende categorieën (ISAE, 2000):

- gedrag (bijvoorbeeld rapportage over het naleven van de mensenrechten);
- systemen en processen (bijvoorbeeld rapportage over het goed functioneren van milieuzorgsystemen);
- data (bijvoorbeeld rapportage over het aantal werknemers betrokken bij ongelukken).

Interessante vraag is welke onderwerpen momenteel centraal staan bij de verificatie van integrale verslaggeving. Analyse van het Shell-rapport 2000 (p. 13, 19, 27) leert dat verificatie van de traditionele economische dimensie 'data' betreft.

Bij de milieudimensie zijn naast data ook 'systemen, en toelichtingen' object van verificatie (onder andere beoordeling van onderliggende systemen voor dataverzameling en rapportage).

Systemen en processen staan zelfs centraal bij de verificatie van de sociale dimensie. Object van beoordeling zijn onder andere:

- interne richtlijnen aan de hand van VN-standaarden;
- managementprocessen;
- het KPI-proces, o.a. op aansluiting met stakeholder-dialoog.

Deze analyse leert dat bij de milieudimensie en sociale dimensie de nadruk op de verificatie van processen en systemen ligt. Belangrijke oorzaak hiervan is het ontbreken van harde normen en algemeen aanvaarde richtlijnen voor de verslaggeving. Hier kom ik in de volgende paragraaf op terug.

3.2 Verificatie en te stellen eisen aan beweringen en criteria

In deze paragraaf illustreer ik de complexiteit van de verificatie van een bewering uit de sociale dimensie aan de hand van een voorbeeld en formuleer ik enige eisen die aan beweringen en criteria moeten worden gesteld om verificatie mogelijk te maken.

Stel dat 'kinderarbeid' een belangrijk onderwerp is waarover de onderneming verantwoording aflegt. Een concrete *bewering* luidt: "de onderneming heeft gedurende 1999 geen personen jonger dan 14 jaar in dienst in Brazilië". Om verifieerbaar te zijn, worden aan beweringen de volgende voorwaarden gesteld (ISAE 2000 paragraaf 18): "to be identifiable, capable of consistent evaluation or measurement against suitable criteria and in a form that can be subjected to procedures for gathering evidence to support that evaluation or measurement."

Als bijvoorbeeld gesteld zou worden dat de onderneming gedurende 1999 'nagenoeg' geen personen jonger dan 14 jaar in dienst heeft, is er sprake van een niet-verifieerbare bewering.

Volgens de eerdergenoemde omschrijving van verificatie, vormt een *criterium* een belangrijke schakel in het verificatieproces. Om te kunnen verifiëren moet het criterium meetbaar zijn of worden gemaakt. Daartoe worden per criterium vaak een of meer prestatie-indicatoren bepaald. Deze prestatie-indicatoren vormen het ijkpunt dat in overleg met stakeholders wordt bepaald en waaraan het functioneren (presteren) van de onderneming wordt afgemeten.

Ter illustratie van een dergelijke indicator: kin-

Onderwerp (data)	kinderarbeid
• Bewering	De onderneming heeft gedurende 1999 geen personen jonger dan 14 jaar in dienst in Brazilië
• Norm	ILO- Code
• Criterium en prestatie-indicator	Leeftijd <= 14 jaar

derarbeid betreft arbeid door personen jonger dan 14 jaar, ongeacht de levensstandaard van het land en de omstandigheden in het individuele geval.

Er valt nog een ander belangrijk onderscheid in criteria en indicatoren te maken. Zij kunnen als norm al algemeen aanvaard zijn (wet of regelgeving, of richtlijnen uitgebracht door gezaghebbende instituten), of specifiek worden ontwikkeld.

In laatstgenoemd geval moet de onderneming vanuit haar eigen missie-statement en in overleg met relevante belanghebbenden, de zogenaamde stakeholder-dialoog, concrete normen en criteria formuleren en in het verslag opnemen. De *verifier* zal vervolgens aan de hand van deze expliciet openbaar gemaakte normen en criteria verifiëren.

Zoals in de vorige paragraaf gesteld, kunnen normen en criteria hard of zacht zijn. Voor de economische dimensie vormt het raamwerk voor financiële verslaggeving van het International Accounting Standards Committee een harde en algemeen aanvaarde norm. Zoals gezegd staan normen en criteria voor de milieudimensie nog in de kinderschoenen, maar zijn ze sterk in ontwikkeling. Te noemen zijn de internationale ISO 14001 en de Europese Eco-Management and Audit Scheme 'EMAS'. Ook voor de sociale dimensie ontbreken tot op heden alomvattende harde normen vanwege de veelheid aan onderwerpen. Op onderwerpniveau bestaan echter de ILO-codes gericht op onder andere educatie, baanzekerheid en gelijkheid. Een ander stelsel van normen gericht op werknemersrechten is SA (Social Accounting) 8000. Dat het streven naar versterking van normen zich niet beperkt tot de sociale dimensie en milieudimensie, blijkt wel uit het onderstaande voorbeeld uit de medische dimensie, waar multidimensioneel meten wordt geïntroduceerd om tot de nodige objectivering te komen.

Stakeholder-dialoog: pijn

"Pijn is subjectief en kan op verschillende wijze worden gemeten. Wanneer één aspect van pijn wordt gemeten (unidi-

mensioneel) is dat meestal de ernst van de pijn (pijnintensiteit). Wanneer meerdere aspecten van pijn inzichtelijk worden gemaakt is er sprake van multidimensioneel meten. Schalen die worden gebruikt: numerieke beoordelingsschaal (schaal van 0 (geen pijn) tot 10 (de ergst denkbare pijn).

Pijnintensiteit weergeven op een lijn van 10 cm met aan de uiteinden beschreven als 'helemaal geen pijn' en 'de ergst denkbare pijn' (visueel analoge schaal). De patiënt geeft dan door middel van een verticale streep weer hoeveel pijn hij heeft. Andere manier is door patiënt te vragen een beschrijving van de pijn te geven (beetje, matige, hevige en ondraaglijke) (descriptieve beoordelingsschaal). Omdat objectivering van de pijnbeleving moeilijk is, geldt in alle gevallen dat de toets herhaaldelijk (per patiënt) wordt gedaan om inzicht te krijgen in het verloop. Ook kan ter verkrijging van een norm de bestaande pijnintensiteit worden vergeleken met de hoeveelheid pijn die iemand draaglijk vindt. Hierdoor wordt inzicht gekregen in de betekenis van de pijn voor de patiënt." (Uit: de Wit en de Rond, Verpleegkunde Nieuws, 14e jaargang, maart 2000, p. 27).

Tot het moment dat alomvattende, algemeen aanvaarde normen, criteria en indicatoren voorhanden zijn, moet een aantal eisen aan criteria en indicatoren worden gesteld om in de specifieke situatie gebruikt te kunnen worden. Zij moeten daartoe:

- relevant zijn
- objectief en eenduidig interpreteerbaar zijn
- begrijpelijk zijn
- volledig zijn⁸
- vergelijkbaar zijn (leiden tot een consistent beeld in vergelijkbare situaties)
- een bepaalde mate van nauwkeurigheid bevatten
- gebaseerd zijn op betrouwbare informatie

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de relatie tussen beweringen en criteria enerzijds en de doelstellingen van verificatie anderzijds.

3.3 Verificatie van beweringen aan de hand van controledoelstellingen

Evenals bij de controle van financiële informatie richt de verificatie van integrale verslaggeving

zich op de beweringen van de ondernemingsleiding zoals deze in het verslag zijn opgenomen ('de onderneming heeft gedurende 1999 geen personen jonger dan 14 jaar in dienst in Brazilië').

Ten behoeve van de verificatie wordt deze bewering betrouwbaar (accuraat), volledig, relevant, enz. geacht totdat verificatie het tegendeel bewijst⁹. Per bewering formuleert de 'verifier' daartoe zogenaamde controledoelstellingen.

Ontleend aan eisen te stellen aan criteria (ISAE, 2000, 52) valt te denken aan doelstellingen als relevantie, betrouwbaarheid, objectiviteit, begrijpelijkheid en volledigheid¹⁰.

Daarnaast wordt ook wel onderscheid gemaakt tussen het verschaffen van enerzijds 'accuratesse' en anderzijds 'assurance'. In deze visie omvat accuratesse de juistheid van een bewering. Is echter de reikwijdte groter, dan wordt wel gesproken over het verschaffen van 'assurance', waarbij zekerheid wordt verkregen over de kwaliteit van de prestaties afgezet tegen de doelstellingen¹¹. Het behoeft geen betoog dat evenals bij de controle van de jaarrekening de verifier geen absolute zekerheid verschaft, omdat dit technisch niet mogelijk of economisch niet rationeel haalbaar is.

Een voorbeeld van accuratesse als controledoelstelling luidt: stel vast dat de onderneming gedurende 1999 geen personen jonger dan 14 jaar in dienst heeft in Brazilië. Assurance wordt daarentegen verkregen indien de accuratesse is vastgesteld, tevens wordt geverifieerd in hoeverre kinderarbeid in Bangladesh heeft plaatsgevonden (gesteld dat het in het laatstgenoemde land een belangrijk issue is), en de verifier de onderneming ervan overtuigt om hierover te rapporteren.

Dit voorbeeld betekent dat de verifier wel in staat is om op het niveau van de afzonderlijke beweringen 'assurance' te verschaffen, maar niet op het niveau van het integrale verslag als geheel. Dit wordt pas mogelijk op het moment dat voldoende richtlijnen en standaarden voor inhoud en inrichting van deze verslaggeving zijn ontwikkeld. In de tussenliggende tijd zal de verifier zeer alert moeten zijn en mag hij zich slechts beperken tot 'accuratesse' voor zover dit een rationele opdracht betreft en hij hiervan expliciet melding maakt in zijn verificatierapport.

4 Het verificatieproces

Gegeven het ontwikkelingsstadium waarin integrale verslaggeving zich bevindt, zal het niet verbazen dat een algemeen aanvaard proces voor de verificatie van dergelijke verslaggeving nog niet voorhanden is. Wel zijn processen ontwikkeld die de opzet van de verslaggeving ondersteunen en

verificatie mogelijk maken. Zo heeft het Engelse Institute of Social and Ethical AccountAbility (ISEA) een gedetailleerd raamwerk gemaakt dat als een proces standaard een onderneming kan helpen bij het definiëren van doelstellingen, het meten van de mate waarin de doelen zijn behaald, het verifiëren, rapporteren en leren. Deze zogenaamde AA1000-standaard is gebaseerd op de eerder genoemde 'stakeholder-dialoog'.

Het proces bestaat onder andere uit het beoordelen van interne beheersingsprocessen zoals ook door accountants in het kader van de controle van (externe) financiële informatie plaatsvindt.

Bij de verificatie van de milieudimensie en sociale dimensie maken verifiers tot op heden dikwijls gebruik van internationale richtlijnen voor accountantscontrole. Ook de verificatiemethoden en -technieken worden vaak ontleend aan moderne controlebenaderingen zoals deze zijn ontwikkeld door met name de 'Big 5'-accountantskantoren. Deze benaderingen houden in toenemende mate rekening met elementen uit de milieudimensie en sociale dimensie.

Ter illustratie schets ik een aantal elementen van dit nieuwe controleproces aan de hand van de moderne controlebenadering van KPMG genaamd BMP (zie ook Ten Wolde, 1997)¹².

Strategische analyse

In de moderne controleaanpak nemen de ondernemingsstrategie en bedrijfsrisico's een centrale plaats in. Het risicodenken beperkt zich niet langer tot het *audit risk*, maar richt zich op de zogenaamde *business risks*, ofwel al die risico's die de onderneming kunnen belemmeren in het realiseren van de door haar geformuleerde doelstellingen. Dit gegeven het feit dat het controlerisico (risico van de accountant) in belangrijke mate wordt beïnvloed door deze bedrijfsrisico's en de wijze waarop het management deze risico's beheerst.

Dat belanghebbenden een rol spelen in de moderne controlemethodologie blijkt uit de richtlijn dat de mogelijke invloed die bepaalde belangengroeperingen op de te controleren organisatie hebben, moet worden beoordeeld. De stakeholders hebben zekere wensen en kunnen invloed hebben op de voor de accountantscontrole benodigde werkzaamheden (Bindenga, 1997, p. 273).

Hier sluit de stakeholders-dialoog waarbij belangrijke belanghebbenden worden geselecteerd en gehoord, naadloos op aan.

Om de strategische analyse uit te kunnen voeren is het nodig om informatie over de onderneming en haar omgeving te vergaren en te beoordelen, de doelstellingen en strategie te begrijpen en vervol-

gens de strategische bedrijfsrisico's te identificeren en de zogenaamde 'control environment' te beoordelen. Met behulp van zogeheten *business models* worden de activiteiten van de cliënt, zijn markt en andere exogene factoren, zijn strategie, de ondernemingsrisico's en de kritieke succesfactoren geïnventariseerd en beoordeeld.

In het kader van de controle van financiële informatie leidt het proces tot het verkrijgen van controle-informatie omtrent de milieudimensie en sociale dimensie voor zover die het beeld van de jaarrekening kunnen beïnvloeden. Hierbij valt te denken aan het beoordelen van de invloed van het strategische besluit om een chemische fabriek in een woonwijk in bedrijf te nemen, op de omvang van de bestaande milieuvoorziening. Dit deel van het verificatieproces kan tevens prima leiden tot het verkrijgen van controle-informatie over de milieudimensie en sociale dimensie van verantwoord ondernemen.

Analyse van de bedrijfsprocessen

De tweede fase van het verificatieproces richt zich op de bedrijfsprocessen die nodig zijn om de ondernemingsdoelstellingen te realiseren. In deze fase worden de belangrijkste hoofdprocessen en ondersteunende bedrijfsprocessen geïnventariseerd en beoordeeld. Of een proces belangrijk is dient te worden bezien vanuit zowel de onderneming als vanuit de stakeholders. Voor de geselecteerde processen wordt in detail kennisgenomen van de doelstellingen, bedrijfsrisico's en beheersingsmaatregelen enerzijds en succesfactoren en prestatie-indicatoren anderzijds. Verificatie zal in toenemende mate gericht zijn op interne processen van 'self assessment'. Met de huidige stand van informatietechnologie zullen tegen betrekkelijk geringe kosten gegevens op elk gewenst aggregatieniveau kunnen worden verzameld, opgeslagen en geanalyseerd. Per proces kunnen zodoende voor verschillende Lines of Businesses *templates* worden ontwikkeld waarin deze elementen kunnen worden vastgelegd. Zo ontstaan 'Global Best Practice Databases' waardoor directe toetsing van de bedrijfsprocessen steeds effectiever mogelijk wordt (*benchmarking*)¹.

Risicoanalyse

Om het interne proces van risicoanalyse te kunnen beoordelen, worden de volgende vragen gesteld: heeft de cliënt een juist en volledig beeld van zijn risico's, dekken de getroffen beheersingsmaatregelen deze risico's voldoende af en welke risico's behoeven verificatiewerkzaamheden van de verifieerder? Bij laatstgenoemde gaat het om het vaststellen van zogenaamde restrisico's: dat zijn risico's

die niet of onvoldoende door de interne beheersingssystemen worden afgedekt. Hiertoe worden de interne beheersingssystemen op hun effectieve opzet en werking getoetst. De restrisico's kunnen bestaan op strategisch niveau of bedrijfsprocesniveau. Afhankelijk van de implicaties van de restrisico's bepaalt de verifieerder (per bedrijfs onderdeel, werkmaatschappij of proces) de aard en omvang van de nodige verificatiewerkzaamheden (uitkomstgericht).

Hierbij kan onverkort gebruik worden gemaakt van de methoden en technieken die (financial) auditors ter beschikking staan. Met betrekking tot de niet-financiële informatie maakt de verifieerder nadrukkelijk gebruik van de communicatie die de onderneming met haar stakeholders voert. Hieraan ontleent de verifieerder onder andere informatie met betrekking tot relevantie van normen en indicatoren. Samenvattend, vertrekkend vanuit een strategische analyse en een procesanalyse worden doelstellingen, risico's en beheersingssystemen geformuleerd. Een netwerk van prestatie-indicatoren kan daarbij dienen als instrumentarium om de adequate werking van de risicobeheersing te bewaken (Dassen, 1998, p. 235).

Business measurement

Een belangrijk element van het verificatieproces vormt de zogenaamde *business measurement* waarbij de analyse van prestatie-indicatoren centraal staat. Het gaat hierbij om financiële en niet-financiële indicatoren die kenmerkend zijn voor de issues die door stakeholders naar voren zijn gebracht.

Op zich zegt de absolute waarde van een prestatie-indicator weinig. Pas indien afgezet tegen een norm zoals de verwachting, vorig jaar, wet- of regelgeving, best practice of vergelijkbare bedrijven of processen, verkrijgt de indicator waarde. Op basis van de 'gap analysis' zal de cliënt geadviseerd worden over verbetering van zijn processen en worden overige verificatiewerkzaamheden gepland. Bij integrale verslaggeving over issues waarvoor nog geen eenduidige indicatoren zijn overeengekomen, is het in het specifieke geval belangrijk dat stakeholders betrokken zijn bij het formuleren van dergelijke indicatoren.

Zo heeft Shell aan te hanteren prestatie-indicatoren een aantal voorwaarden gesteld (The Shell Report, p. 27):

1. KPI's dienen in hoge mate door Shell te kunnen worden beïnvloed of beheerst;
2. dragen bij aan het bereiken van duidelijke doelstellingen;
3. zijn relevant voor interne of externe stakeholders;

4. betekenen meer dan een maatstaf voor compliance;
5. hebben betrekking op belangrijke activiteiten;
6. zijn te benchmarken;
7. zijn verifieerbaar;
8. hebben betekenis op corporate niveau;
9. kunnen worden ontleend aan bestaande informatiestromen.

Overige gegevensgerichte werkzaamheden

Op dit element van het verificatieproces ga ik in het kader van dit artikel niet nader in.

Alle genoemde fasen van het verificatieproces kunnen naar mijn mening onverkort worden toegepast voor de verificatie van geïntegreerde ondernemingsverslaggeving.

5 Het verificatierapport

Ook voor het verificatierapport bij integrale verslaggeving is nog geen (internationale) richtlijn voorhanden. Zo valt bij de milieudimensie nog een grote diversiteit in vorm en inhoud te onderkennen (zie bijdrage van dr. Kolk aan dit *MAB*-nummer).

Ik beperk mij in deze bijdrage tot het verwijzen naar een fraai voorbeeld, te weten het verification statement door accountants verstrekt bij het Shell Rapport 2000¹⁴.

Wat hieraan opvalt is dat - in tegenstelling tot gebruikelijk - het zogenaamde 'Report from the Verifiers' direct na de 'Message from the Chairman' in het verslag is opgenomen. De verklaring van de verifiers maakt deel uit van een uitgebreid betoog van Shell over het belang van transparantie en de noodzaak tot verificatie.

Hierin meldt Shell tezamen met de verifiers te hebben gezocht naar een duidelijke en innovatieve stijl en taal van de verklaring.

Zo is op creatieve wijze met gekleurde symbolen aangegeven welke onderdelen van het rapport zijn geverifieerd. Nieuw is tevens dat - per dimensie - samengevat is weergegeven welke werkzaamheden zijn verricht.

Al deze veranderingen zijn ingevoerd met het doel te verduidelijken wat externe verificatie inhoudt.

6 Toekomstige ontwikkelingen met betrekking tot verificatie

In de eerste plaats is verdere ontwikkeling van geïntegreerde verslaggeving te verwachten, waarbij met name de vergelijkbaarheid (volgtijdelijk en gelijktijdig) tussen ondernemingen zal toenemen. De ontwikkeling die leidt tot standaardisering

wordt gedreven door de ontstane praktijk en de meest gerenommeerde voorttrekkers. Om te komen tot een goede vorm van integrale ondernemingsverslaggeving, die vervolgens leidt tot standaardisering mag, evenals bij de ontwikkeling van financiële verslaggevingvoorschriften van verifiers worden verwacht dat zij aan dit proces bijdragen. In een dergelijke complexe omgeving is een dynamische, flexibele, creatieve benadering te prefereren boven het opleggen van een statische, wettelijke regeling.

De ontwikkeling op het gebied van verslaggeving wordt op de voet gevolgd door veranderingen in het verificatie- en rapportageproces.

Waarschijnlijk blijven verschillen in niveau van verificatie bestaan, maar zullen verifiers in toenemende mate de in dit artikel benoemde 'assurance' verschaffen en daarbij uitspraken gaan doen over de reikwijdte en kwaliteit van de stakeholders-dialogoog.

Deze dialoog is nodig om dilemma's en gedrag te begrijpen, te bepalen op welke wijze aan verwachtingen kan worden voldaan en is noodzakelijk als grondslag voor de (integriteit van) keuzeprocessen. Webtechnologie zal hierbij zeker uitkomst bieden.

Interessante vraag luidt ten slotte wie als externe verifiers zullen worden geselecteerd.

Verwacht mag worden dat de selectie plaats zal vinden op basis van 'perceived legitimacy with the stakeholders' (AA1000;10.3). Belangrijk is dat de verifier al dan niet in overleg met stakeholders (totdat normen en criteria nader zijn geïnstitutionaliseerd) bepaalt wat, hoeveel en hoe hij verifieert! De *preferred supplier* zal degene zijn die tegen redelijke vergoeding voldoende vertrouwen weet te wekken, deskundig is (materie en auditproces) en zich internationaal oriënteert. Om voldoende vertrouwen te wekken zal de verifier objectief en onafhankelijk moeten zijn.

Voorwaarde voor het uitvoeren van een effectieve audit is dat verifier vertrouwen geniet van 'alle' belanghebbenden, maar ook van degenen die verantwoording afleggen. Een prima uitgangspositie voor de accountantsprofessie wordt geboden door de nieuwe richtlijnen voor Assurance Engagements van het IFAC (ISAE, 2000) en de moderne controlebenaderingen zoals deze door de grote accountantskantoren worden toegepast. De regie van de verificatie van geïntegreerde verslaggeving zal naar mijn verwachting dan ook zeker bij accountants liggen terwijl de uitvoering - vanwege de benodigde specialistische kennis - door multidisciplinaire teams zal plaatsvinden.

LITERATUUR

- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I., Howard, T., *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*, KPMG, 1997.
- Bindenga, A.J., De rol van de accountant, nu en in de toekomst, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni 1997, p. 267-274.
- Dassen, R.J.M. en Koster, A.J., De rol van de accountant nu en in de toekomst. Deel 7. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, mei 1998, p. 233-238
- Elkington, J., *Cannibals with Forks, The Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing Limited, Oxford, 1997.
- Gram, H. en Majoor, B., Maatschappelijke jaarverslaggeving: meting van het onmeetbare?, *De Accountant*, maart 2000, p. 444-449.
- Herkströter, C.A.J., *Wat is van waarde?, Oratiereeks*, Vossiuspers AUP, Amsterdam, 1999
- Institute of Social and Ethical Accountability, *AccountAbility 1000 Framework, Exposure Draft*, London, november 1999.
- International Standard on Assurance Engagements (ISAE), IFAC, June 2000.
- Majoor, S., *The Economics of Accounting Regulation, Effects of Dutch accounting regulation for public accountants and firms*, Datawyse, Maastricht, 1991
- The Shell Report 2000, www.shell.com/shellreport
- Wempe, J., en Kaptein, M., *Ondernemen met het oog op de toekomst: integratie van economische, sociale en ecologische verantwoordelijkheden*, SMO, Den Haag, maart 2000.
- Wieleman, H.H.H., Accountant in een virtuele wereld, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, januari/februari 1998, p. 54-59.
- Wolde, ten J., Over de toekomst van de accountant, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juli/augustus 1997, p. 383-389
- Wolff, Suzanne, *SIGMA*, nummer 6, december 1999.

NOTEN

1 De Raad van Bestuur rapporteert schriftelijk aan de Raad van Commissarissen over de ondernemingsdoelstellingen, de strategie, de daaraan verbonden risico's en de mechanismen tot beheersing van risico's van financiële aard. De hoofdzaken behoren een vaste plaats in het jaarverslag te hebben, Commissie Peters, 1997, paragraaf 4.2. In de vergelijking met het begrip duurzaam ondernemen is de beperking van 'beheersing van risico's van financiële aard' opmerkelijk te noemen.

2 Zie bijvoorbeeld BT, Novo Nordisk, NatWest,

BAA, BP Amoco, Cable & Wireless, Shell, Railtrack, Co-operative Bank, United Utilities.

3 Zie bijvoorbeeld The Shell Report, 1998, 1999, 2000.

4 Voor de economische dimensie bestaat sinds 1989 het 'Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements' (ontworpen door het International Accounting Standards Committee).

5 Voor een uiteenzetting van de ontwikkeling van de accountantscontrole in Nederland, verwijs ik naar Majoor, 1991.

6 Al is het vermeldenswaard dat de Commissie Corporate Governance, 1997, de stelling poneert dat 'op lange termijn geen sprake hoeft te zijn van tegengestelde belangen'.

7 De ILO gaat afhankelijk van het land uit van de leeftijd van 12 of van 14 jaar als normleeftijd waaronder geen werk verricht mag worden. In Nederland en bijvoorbeeld Brazilië is die leeftijd 14 jaar. In een aantal zeer arme landen, o.a. Bangladesh, is die leeftijd 12 jaar. De norm is dus dat kinderen beneden een bepaalde leeftijd geen werk mogen verrichten.

8 Hoeft echter niet zolang duidelijk blijkt wat is opgenomen en geverifieerd en wat niet, alsmede de redenen waarom stakeholders en/of issues ontbreken (AA1000;2.2.4).

9 In plaats van verificatie is eigenlijk sprake van falsificatie.

10 Volgens eerder genoemd Framework van het IASC zijn kwalitatieve kenmerken eigenschappen die de informatie in jaarrekeningen nuttig maken voor gebruikers. Te onderscheiden zijn begrijpelijkheid, relevantie, betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid.

11 'Providing the reliability of data is only half the story. We recognise that this needs to be supplemented by independent views of what the data mean in terms of good or bad performance.' The Shell Report 2000, p. 5.

12 Deze methodiek vertoont gelijkenis met de Ernst & Young Audit Methodologie (Bindenga, 1997) en de Arthur Andersen Business Audit (Wieleman, 1998).

13 Wieleman, 1998, p. 58.

14 Voor een analyse van het rapport 1999 zie Gram en Majoor (2000, p. 447).