Maatschappelijke verslaggeving en verificatie:

Geboden zekerheid? Voorzichtigheid geboden!

Drs. A.E.M. Kamp-Roelands

1 Inleiding

Ondernemen en maatschappelijke verantwoordelijkheid zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Het bedrijf is een open systeem waarbij sprake is van een permanente wederzijdse beïnvloeding met de omgeving. De leiding van het bedrijf dient daarom verantwoording af te leggen aan de samenleving over haar functioneren in die samenleving. De verantwoording die wordt afgelegd door bedrijven over hun activiteiten, wordt steeds breder. Milieuverslaggeving wordt geleidelijk uitgebreid tot maatschappelijke verslaggeving waarin gerapporteerd wordt over milieu, sociale en economische aspecten van de bedrijfsvoering (SustainAbility/ UNEP, 2000). In toenemende mate laten bedrijven hun maatschappelijk verslag verifiëren. Voor de gebruiker is waakzaamheid geboden omdat de reikwijdte en de diepgang van de uitgevoerde verificatiewerkzaamheden nogal eens verschillen. Dit bemoeilijkt tevens de vergelijkbaarheid van de verificaties. In dit artikel worden de verklaringen in maatschappelijke verslagen nader geanalyseerd. Om de verificatie in een juiste context te plaatsen wordt in dit artikel eerst kort ingegaan op de achtergronden van maatschappelijke verslaggeving.

2 Relatie bedrijf en maatschappij

Bedrijven zijn onderdeel van de maatschappij. Hun succes is voor een groot deel afhankelijk van de acceptatie in de maatschappij. De relatie tussen het bedrijf en zijn omgeving, en de invloed daarvan op de verslaggeving, kan vanuit verschillende, deels overlappende perspectieven worden bezien (Gray e.a., 1997):

- stakeholderperspectief: de relatie tussen het bedrijf en zijn omgeving wordt vooral bezien als een managementvraagstuk. De omgeving bestaat uit verschillende stakeholders, die kunnen worden omschreven als alle groepen of partijen die beïnvloed worden door het bedrijf en/of die het bedrijf beïnvloeden. Stakeholdertheorie houdt zich voornamelijk bezig met de wijze waarop een bedrijf de relatie met haar stakeholders beheerst. Centraal staat het legitimeren van het bedrijf. Gray (1997) gaat ervan uit dat het bedrijf in het algemeen zal reageren op de behoeften van stakeholders als het aansluit bij de traditionele interesses (winst) van het bedrijf. Voor wat de inhoud van de verslaggeving betreft zal het verslag die informatie bevatten die het best aansluit bij de interesses van het bedrijf en die het bedrijf zelf wil geven;
- accountabilityperspectief: de relatie tussen het bedrijf en de buitenwereld wordt bezien als een verantwoordingsvraagstuk. Het bedrijf heeft de plicht om verantwoording af te leggen over de acties waarvoor het verantwoordelijk is. De inhoud van het verslag bestaat uit die informatie waarop stakeholders recht hebben. In de praktijk zal de informatie die wordt gegeven, worden beïnvloed door de macht van de partijen om hierom te vragen en de bereidwilligheid van het bedrijf om dit te geven. Aldus zal een informatie-asymmetrie ontstaan. Een moreel recht op informatie is daarom vaak niet toereikend. De werking van wet- en regelgeving en de toepassing van gedragscodes versterkt de informatierechten van stakeholders;
- 'polyvocal citizenship'-perspectief (ook wel emancipatoire en participerende democratie genoemd): de relatie tussen het bedrijf en zijn omgeving wordt bepaald door de stakeholders. De stakeholders bepalen de voorwaarden van de verantwoordingsrelatie en zijn actief in het definiëren van het bedrijf zelf. Hun meningen zijn een essentieel element van de basis voor verslag-

Drs. A.E.M. Kamp-Roelands RA MA is senior accountant-medewerker bij Ernst & Young te Rotterdam en researchmedewerker bij het Koninklijk NIVRA.

geving. De stakeholders bepalen de inhoud van de verslaggeving. Er is een continue dialoog tussen het bedrijf en zijn omgeving. Binnen het systeem van corporate governance ontstaan mechanismen om macht over te dragen aan stakeholdergroepen.

De aandacht voor maatschappelijke verantwoordelijkheid en verslaggeving is niet nieuw[1]. Reeds in de jaren zeventig en tachtig was hiervoor ruime aandacht (Estes, 1976; Schreuder, 1981; Bindenga, 1982). Hoewel de theoretische insteek heel breed was, concentreerde de praktische invulling zich met name op werknemers en daarmee bleef het maatschappelijk verslag beperkt tot de publicatie van het sociaal verslag waarin informatie over arbo-aspecten opgenomen werd. In tegenstelling tot de jaren zeventig en tachtig is nu een breder institutioneel kader ontstaan voor maatschappelijke verantwoordelijkheid en verslaggeving (Elkington, 1997; Zadek, Pruzan, Evans, 1997). Er worden op internationaal niveau afspraken gemaakt en gedragscodes ontwikkeld[2]. Tevens is er meer aandacht vanuit wet- en regelgeving.

3 Maatschappelijke verslaggeving en duurzame ontwikkeling

Maatschappelijke verslaggeving wordt door Schreuder (1981) omschreven als 'informatieverstrekking door een organisatie aan haar deelgenoten omtrent de door deze deelgenoten relevant geachte effecten van de activiteiten van die organisatie'. Deze omschrijving impliceert een dialoog met stakeholders. Inzicht in de door deelgenoten relevant geachte aspecten kan immers slechts verkregen worden als men een dialoog aangaat met deze stakeholders. Momenteel staat 'sustainability' (in Nederland vertaald als duurzaamheid[3]) centraal in de verantwoordingsrelatie tussen bedrijf en samenleving. Duurzame ontwikkeling is door de Commissie Brundtland (UNWCED, 1987) omschreven als die ontwikkeling waarbij wordt voorzien in de huidige behoeften zonder daarmee de mogelijkheden van toekomstige generaties om in hun behoeften te voorzien te beperken. Het nastreven van duurzaamheid leidt tot het formuleren van milieu, economische en sociale doelstellingen. Een veranderend bewustwordingsproces moet leiden tot een beter evenwicht tussen welvaart en welzijn. Duurzaamheid heeft twee dimensies (UNCTAD, 1995):

- eco-efficiency: het vermeerderen of behouden van de output door middel van een verminderde input van bronnen en kosten. Door het gebruik van bijvoorbeeld andere technologieën kunnen de beschikbare bronnen efficiënter worden benut. Eco-efficiency richt zich op het behoud van de fysieke omgeving. Hoewel deze benadering milieu-onvriendelijke emissies, afval en het gebruik van (niet) vernieuwbare bronnen doet verminderen, verandert dit nog niet onze levensstijl. De benadering is nog steeds financieel-economisch georiënteerd;
- eco-justice:gelijkheid, zowel tussen de huidige en toekomstige generaties (inter-generational equity) als binnen de huidige generatie, zoals gelijkheid tussen ontwikkelde landen en landen in ontwikkeling (intra-generational equity). De gelijke rechten vereisen veranderingen op sociaal-ethisch gebied. Eco-justice vereist ook een daling van de consumptie en de materiële levensstandaard alsmede een andere distributie van bronnen.

Veel bedrijven moeten nog een visie ontwikkelen over hun bijdrage aan duurzame ontwikkeling. Duurzaamheid is niet eenduidig gedefinieerd. Dit leidt ertoe dat er op verschillende manieren invulling aan wordt gegeven. Vaak wordt duurzaamheid uitsluitend bezien vanuit de eco-efficiency-dimensie. Dit leidt ertoe dat duurzame ontwikkeling wordt beperkt tot het ontwikkelen van een langetermijnvisie op het gebied van milieuzorg.

Voor maatschappelijke verslaggeving staan in principe twee trajecten open:

- een uitbreiding van de financiële verslaggeving met milieu- en sociaal-ethische aspecten. De Europese Unie heeft dit jaar een aanbeveling gepubliceerd, waarin wordt aangegeven dat meer milieu-informatie moet worden opgenomen in de financiële verslaggeving (EU, 2001). De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft dit jaar het verzoek ontvangen om te bezien hoe in de verslaggeving van bedrijven aandacht voor de fysieke en sociale omgeving waarin het bedrijf opereert een plaats kan krijgen (Tweede Kamer, 2001);
- een afzonderlijk verslag, dat naast de financiële verslaggeving wordt gepubliceerd en waarin over economische, sociaal-ethische en milieuaspecten wordt gerapporteerd. Hierbij wordt informatie gegeven over het beleid, het management en de behaalde resultaten op economisch, sociaal-ethisch en milieugebied. Voor de informatie over de behaalde resultaten worden verschillende indicatoren gebruikt. Voorbeelden van informatie over economische aspecten zijn informatie over omzet, winst, werkgelegenheid, arbeidsproductiviteit, uitgaven aan onderzoek en ontwikkeling. Voorbeelden van informatie over sociaal-ethische aspecten zijn informatie over de werkplek, veiligheid en gezondheid, rechten van werknemers en mensenrechten in het algemeen.

De ontwikkelingen in de praktijk lijken vooralsnog het tweede traject op te gaan. Voor maatschappelijke verslaggeving over de economische, milieu en sociale prestaties van bedrijven zijn in 2000 richtlijnen gepubliceerd van het Global Reporting Initiative[4] (GRI). Deze richtlijnen zijn ontwikkeld middels tripartiet overleg tussen opstellers, gebruikers en auditors[5]. Ook deze richtlijnen richten zich op het tweede traject. Uit onderzoek (SustainAbility/UNEP, 2000) blijkt dat maatschappelijke verslaggeving nog in de kinderschoenen staat. Zij hebben wereldwijd voor de vijftig meest vooraanstaande maatschappelijke verslagen de inhoud onderzocht. Terwijl een maximum van 196 punten behaald kon worden, scoren slechts zes bedrijven meer dan 100 punten. Het betreft BAA (122), Novo Nordisk (121), The Co-operative Bank (116), British Telecom (116), BP Amoco (111) en Royal Dutch/Shell (111). Hoewel alle onderwerpen voor verbetering vatbaar zijn, scoren met name de economische en sociaal-ethische informatie het laagst, 32% respectievelijk 29%. Milieuprestatie-informatie is het meest omvattend (53%).

4 Verificatie

De verificatie van maatschappelijke verslaggeving kan eveneens vanuit de drie eerder beschreven perspectieven worden verklaard:

- het stakeholderperspectief: bedrijven reageren op de behoefte van stakeholders, voorzover dit aansluit bij de interesses van het bedrijf. Het legitimeren speelt een belangrijke rol. Bedrijven willen aantonen dat zij geloofwaardig zijn en hebben daar kosten voor over;
- accountability: stakeholders hebben recht op betrouwbare informatie. Op grond hiervan hebben stakeholders recht op verificatie. Bedrijven erkennen dit recht en laten het verslag verifiëren;
- polyvocal citizenship: de uitkomsten van de dialoog met stakeholders zullen leiden tot het al dan niet uitvoeren van een verificatie. Vanuit dit perspectief zal de behoefte aan verificatie van het verslag wellicht niet zo groot zijn omdat (vertegenwoordigers van) stakeholders betrokken zijn bij het gehele proces van het samenstellen van het verslag. De verificatie richt zich daarom vooral op het proces van stakeholderdialoog, waarbij met name de rechtmatigheid van het proces wordt getoetst.

Inzake het onderwerp van verificatie is het belangrijk een onderscheid te maken tussen de informatie over de weergave van de stand van zaken en de stand van zaken zelf (Wilschut 1994). Een verificatie van een maatschappelijk verslag is veelal beperkt tot een oordeel omtrent de betrouwbaarheid van de weergave van de maatschappelijke aspecten van de bedrijfsvoering en geeft geen oordeel omtrent het beleid of de toereikendheid van de prestaties op maatschappelijk gebied. De lezer van het verslag zal hierover zelf een mening moeten vormen. De reikwijdte van de verificatie (onderwerp, doelstelling en mate van zekerheid die gewenst wordt) wordt vastgesteld door de opdrachtgever, maar wordt beïnvloed door wet- en regelgeving en behoeften van gebruikers. De boven beschreven perspectieven hebben invloed op de reikwijdte van de verificatie. De reikwijdte vanuit het accountability-perspectief zal in het algemeen breder zijn dan vanuit het stakeholderperspectief, omdat het recht op betrouwbare informatie wordt erkend ongeacht de interesses van het bedrijf om de reikwijdte te beperken tot bijvoorbeeld de controle op de juistheid[6].

Voor maatschappelijke verslaggeving bestaan nog geen algemeen aanvaarde standaarden. De best beschikbare toetsingscriteria zijn de GRI-Richtlijnen. Met name de sector-specifieke indicatoren, de economische en sociaal-ethische indicatoren moeten echter nog verder ontwikkeld worden. Ook is de informatie die gegeven wordt in het maatschappelijk verslag, vaak bedrijfsspecifiek en voor wat betreft de sociaal-ethische aspecten bijvoorbeeld mede afhankelijk van de landen, waarin het bedrijf opereert. Naast de GRI-Richtlijnen heeft de auditor derhalve aanvullende toetsingscriteria nodig. Hierbij kan gedacht worden aan het rapporteringsbeleid van het betreffende bedrijf zelf, waarin duidelijk wordt aangegeven welke keuzes worden gemaakt bij de selectie van informatie waarover wordt gerapporteerd en de wijze waarop deze informatie wordt verzameld. Ook kan daarbij gedacht worden aan de dialoog met stakeholders, waarbij zij aangeven welke onderwerpen van belang zijn.

De wijze waarop het oordeel gegeven wordt, kan niet dezelfde inhoud hebben als de standaard accountantsverklaring bij financiële informatie (Bindenga, 1983). Dit houdt verband met de inherente onzekerheid omtrent de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie zelf, alsmede met het nog ontbreken van standaardeisen voor maatschappelijke verslaggeving. Het oordeel zal in vrij uitgebreide bewoordingen moeten geschieden (Bindenga, 1983). Er is meer sprake van een 'aanvaardbaarheidsoordeel'.

5 Empirisch onderzoek

5.1 Gegevensverzameling

De doelstelling van het onderzoek is inzicht te verkrijgen in de actuele stand van zaken met

betrekking tot de verificatie van maatschappelijke verslaggeving. Hiertoe zijn verklaringen in maatschappelijke verslaggeving geanalyseerd. Er is gekozen om zoveel mogelijk verklaringen te verzamelen. Omdat maatschappelijke verslaggeving zich niet beperkt tot de grotere beursgenoteerde bedrijven maar meer gerelateerd is aan initiatiefrijke bedrijven ongeacht de grootte, is gekozen om verschillende bronnen te raadplegen[7]. De maatschappelijke verslagen zijn verzameld op basis van:

- de database van corporate register, waarbij de categorieën 'sustainability', 'environmental and social', 'environmental and community' en 'social[8]' zijn geselecteerd, (datum 28-2-2001)[9];
- de website van het Global Reporting Initiative, waarin een lijst is opgenomen van bedrijven die gebruik hebben gemaakt van de GRI-Richtlijnen en van de bedrijven die mee hebben gedaan aan de pilot test in 1999 (datum 28-2-2001);
- de 50 global reporters geselecteerd door SustainAbility ten behoeve van het onderzoek naar 'corporate sustainability reporting';
- maatschappelijke verslagen die ingeleverd zijn bij de nationale prijzen voor het beste milieuverslag in twaalf verschillende Europese landen[10].

In totaal heeft dit geleid tot 112 bedrijven wereldwijd. Voor deze 112 bedrijven zijn de laatst gepubliceerde verslagen verzameld. Deze betreffen vrijwel allemaal het verslagjaar 1999 of 1999/2000. Met name in Groot-Brittannië betreft het verslagjaar vaak een gebroken boekjaar.

5.2 Verificatie van verslagen

Op de verslagen van deze 112 bedrijven heeft 46 maal (41%)[11] enige vorm van verificatie plaatsgevonden, 56 maal (50%) geen enkele vorm van verificatie en 10 maal (9%) kan hierover geen uitspraak gedaan worden, omdat hierover geen informatie is ontvangen. Soms wordt een verklaring gegeven waarom het verslag niet geverifieerd is. Zo verwijst een bedrijf naar de reden van het ontbreken van algemeen aanvaarde standaarden. Een ander bedrijf geeft als verklaring dat verificatie geen toegevoegde waarde zou hebben, omdat alle informatie reeds is gecontroleerd op betrouwbaarheid, relevantie en transparantie door het projectteam dat het verslag heeft samengesteld en bestaat uit mensen van het bedrijf zelf en externe consultants. Van de 56 verslagen die niet geverifieerd zijn, is bij zeven verslagen wel gekozen om op de volgende manieren de geloofwaardigheid van het verslag te verhogen:

- evaluatie door meerdere bekende deskundigen (2x);
- evaluatie door een consultancybureau tegen de eisen van de International Chamber of Commerce's Business Charter for Sustainable Development (1x);
- instellen van een corporate-adviespanel waarin bekende deskundigen op het terrein van maatschappelijk verantwoord ondernemen plaatsnemen (2x);
- commentaar op het rapport door werknemers (1x);
- samenstellingsopdracht, waarbij de consultant tevens een mening geeft over de volledigheid en objectiviteit van het verslag (1x).

Daarnaast laten bedrijven hun (milieu)managementsystemen certificeren om aan te tonen dat de zorg op een systematische wijze geschiedt en geven aan dat gedragscodes van bepaalde internationale organisaties worden nageleefd. Dit valt echter buiten de reikwijdte van het onderzoek.

De 46 verslagen die zijn geverifieerd, zijn nader onderzocht. Verscheidene verslagen waarvan de titel of inhoud refereert aan 'sustainability', blijken uitsluitend de eco-efficiency-dimensie van sustainability te beschrijven en bezien duurzaamheid derhalve uitsluitend vanuit een ecologisch perspectief en gaan (nog) niet in op de ethische aspecten van duurzaamheid. Daarom wordt een onderscheid gemaakt tussen maatschappelijke verslagen, waarin informatie gegeven wordt over de economische, sociale en milieuaspecten van de bedrijfsvoering, en milieuverslagen met een eco-efficiency-benadering, waarin uitsluitend wordt ingegaan op de milieuaspecten van duurzaamheid. In totaal is de financiële verslaggeving slechts twee maal uitgebreid met informatie over duurzaamheid en dit betreft dan uitsluitend informatie over het eco-efficiency-aspect van duurzaamheid. Deze resultaten bevestigen dat in de praktijk wordt gekozen voor het traject van afzonderlijke maatschappelijke verslaggeving. In maatschappelijke verslagen is in totaal zes maal financiële informatie opgenomen. Slechts eenmaal is daarbij de jaarrekening opgenomen, waarbij naar de financiële verslaggeving wordt verwezen voor meer uitgebreide financiële informatie.

De lezer wordt geconfronteerd met verschillende benaderingen, die door het bedrijf worden gebruikt om de geloofwaardigheid van het verslag te verhogen. In tabel 1 (zie p. 376) wordt hiervan een overzicht gegeven[12].

Het verschaffen van zekerheid over de betrouwbaarheid van de gegevens is maar de helft van het verhaal. Ten behoeve van de interpretatie van de

Tabel 1 – Benaderingen om de geloofwaardigheid van verslagen te verhogen

Benaderingen	*Enkelvoudige verificatie*	*Meervoudige verificatie**	*Verificatie aangevuld met onafhankelijke meningen van bekende deskundigen*	*Totaal aantal verslagen*
Maatschappelijke verslagen	11**	1	1	13
Sociaal en milieuverslag	8	3***	1	12
Sociale verslagen	3	-	1	4
Milieuverslagen met eco-efficiency-benadering	5	-	-	5
Milieuverslagen	9	-	1	10
Financieel en milieuverslag met eco-efficiency-benadering	1	1	-	2
Totaal	37	5	4	46

* In één verslag zijn meerdere verklaringen van auditors opgenomen

** één maal ondertekend door twee accountantskantoren

*** één maal gepubliceerd als afzonderlijk sociaal verslag en milieuverslag

gegevens heeft de lezer behoefte aan onafhankelijke meningen over de prestaties zelf (Royal Dutch/Shell, 2000). In totaal is vier maal gekozen voor een verificatie aangevuld met meningen over en commentaren op het beleid, het management, de prestaties of het verslag van onafhankelijke deskundigen. De onafhankelijke deskundigen zijn niet alleen afkomstig van niet-gouvernementele organisaties (ook wel aangeduid als NGO's)[13], maar ook van bekende auditors en consultants. Of de meningen en commentaren daadwerkelijk onafhankelijk zijn, kan soms worden betwijfeld als slechts het zeer positieve wordt benadrukt. Ook zijn bepaalde commentaren algemeen van aard en kunnen op ieder verslag betrekking hebben. De lezer lijkt het meest te worden geholpen door de meningen van niet-gouvernementele organisaties, hoewel hier rekening moet worden gehouden dat zij de belangen behartigen van slechts bepaalde partijen en daarom slechts vanuit dat perspectief commentaar geven. Opvallend is een verslag waarin niet alleen een 'social audit'-expert een evaluatie en adviezen geeft, maar ook consultants, die van hetzelfde kantoor afkomstig zijn als de auditors van het verslag. In het verslag wordt in een schema ieders rol in het 'assurance'-proces uitgelegd en wordt aangegeven welke zekerheid daarbij gegeven wordt. Eén maal is bij een bedrijf, dat voor het eerst een gecombineerd milieu en sociaal-ethisch verslag uitbrengt, de milieu-informatie geverifieerd en is de sociaal-ethische informatie becommentarieerd. Een evaluatie of commentaar kan echter nooit de verificatie van het verslag vervangen, omdat hierbij geen zekerheid wordt gegeven over de betrouwbaarheid van de informatie.

In totaal is vijf maal gekozen voor een meervoudige verificatie. De meervoudige verificatie maakt het mogelijk dat iedere auditor vanuit zijn/haar eigen deskundigheid een oordeel geeft over de onderwerpen in het verslag die zijn/haar materiedeskundigheid betreffen. Een nadeel is dat geen overall-oordeel wordt gegeven, zoals dat mogelijk is bij een multidisciplinair team. Of een meervoudige verificatie van een maatschappelijk verslag mogelijk is, hangt tevens af van de ontwikkelingsfase. In het begin zal nog veel informatie afzonderlijk gepresenteerd worden en dit maakt een meervoudige verificatie mogelijk. Uiteindelijk zal veel informatie geïntegreerd worden, waardoor een enkelvoudige verificatie door een multidisciplinair team meer voor de hand zal liggen. De meervoudige verificaties betreffen viermaal verschillende onderwerpen die vanuit een eigen materiedeskundigheid worden geverifieerd (sociale, milieu en financiële informatie). Daarbij wordt door sociale auditors meer het proces van samenstellen van het verslag en stakeholderconsultatie geverifieerd dan de informatie zelf. Eenmaal betreft de meervoudige verificatie verschillende doelstellingen die geverifieerd worden. De accountant verifieert daarbij de juistheid van de gegevens, terwijl de sociale auditor de relevantie en volledigheid (van de onderwerpen) verifieert.

De categorieën maatschappelijke verslagen, sociale en milieuverslagen en financiële en milieuver-

slagen rapporteren over verschillende onderwerpen waardoor een verschillende materiedeskundigheid vereist is. Toch is bij dergelijke onderzochte verslagen (27) slechts vijf maal een meervoudige verificatie uitgevoerd. Daar waar een enkelvoudige verificatie heeft plaatsgevonden, wordt slechts vier maal gerefereerd aan een multidisciplinair team:
- de verklaring wordt eenmaal ondertekend door zowel een accountant als een milieuconsultant;
- in de verklaring wordt eenmaal een expliciete verwijzing gemaakt naar een team van accountants, milieu en sociale experts; en
- tweemaal wordt in een toelichtende noot bij de verklaring aangegeven dat de controlerende organisatie deskundigen samenbrengt op milieu-, sociaal, duurzaamheid en economisch gebied.

5.3 Verificatiebenadering

In totaal zijn 51 verklaringen afgegeven. Het verschil met 46 verslagen wordt veroorzaakt door het feit dat vijf maal een meervoudige verificatie heeft plaatsgevonden, waardoor in één verslag twee verklaringen zijn opgenomen. De verificaties zijn uitgevoerd door de volgende partijen:
- Accountants: 24 maal door 8 verschillende kantoren/personen;
- Milieuconsultants: 14 maal door 8 verschillende kantoren;
- Certificatiebureaus: 7 maal door 6 verschillende kantoren/personen;
- Sociale auditors: 6 maal door 5 verschillende kantoren/personen.

Het merendeel van de verificaties is uitgevoerd door accountants. Daarbij moet worden opgemerkt dat ook twee certificeerders en één sociale auditor een accountancyachtergrond hebben. Eenmaal hebben twee accountantskantoren één verklaring ondertekend. Duidelijk is dat het veld van de verificatie van maatschappelijke verslaggeving nog nieuw is en dat er veel spelers aanwezig zijn. Alle grote accountantskantoren zijn betrokken bij verificaties, zij het in verschillende mate. Naast de grotere accountantskantoren en milieuconsultancy- en certificatiekantoren zijn ook enkele kleinere spelers actief in het veld.

Evenals bij milieuverslaggeving (zie ook Kamp-Roelands, 1995, 1996; Kolk, 2000) is ook bij maatschappelijke verslaggeving een grote verscheidenheid in verklaringen waar te nemen. De reikwijdte van de opdrachten verschilt eveneens, mede als gevolg van een verschil in benadering waarop de verificatie wordt aangepakt. In de onderzochte verklaringen blijkt een onderscheid te kunnen worden gemaakt tussen:
- verificatie volgens de accountancybenadering: de traditionele manier van controleren, waarbij wordt nagegaan in hoeverre het onderwerp van controle voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De verklaring beschrijft de verificatie en de resultaten ervan, maar gaat niet in op de stand van zaken of aanbevelingen;
- verificatie volgens de consultancybenadering: een opdracht die voornamelijk gericht is op het geven van aanbevelingen aan de opdrachtgever (het bedrijf dat het verslag opstelt) en een combinatie is van een controle- en evaluatieopdracht. Naast de beschrijving van de verificatie en de resultaten daarvan worden in de verklaring adviezen gegeven, niet alleen over het maatschappelijk verslag en het informatiesysteem, maar ook over het managementsysteem en de reikwijdte van de doelstellingen[14];
- verificatie volgens de social auditbenadering: dit is een benadering waarbij de auditor niet alleen het bedrijf assisteert in het rapportageproces, maar ook een oordeel geeft over de betrouwbaarheid van het proces zelf, inclusief de stakehol-

Tabel 2 Verificatiebenadering

Verificatiebenadering	*Accountancy*	*Consultancy*	*Social audit*	*Combinatie*	*Totaal aantal verklaringen*
Maatschappelijke verslagen	11	2	1	-	14
Sociaal en milieuverslag	7	5	3	-	15
Sociale verslagen	2	-	1	1	4
Milieuverslagen met eco-efficiency-benadering	3	2	-	-	5
Milieuverslagen	8	2	-	-	10
Financieel en milieuverslag met eco-efficiency-benadering	3	-	-	-	3
Totaal aantal verklaringen	34	11	5	1	51

derdialoog. In de verklaring wordt beschreven hoe de kwaliteit van het rapportageproces is gewaarborgd (inclusief de stakeholderconsultatie) en wordt een oordeel gegeven over het verslag. Deze benadering sluit aan bij het polyvocal citizenship-perspectief. Veelal wordt gebruikgemaakt van de standaard AccountAbility 1000 (AA 1000)[15]. Bij de verificatie wordt gebruikgemaakt van een deskundigen/stakeholderspanel[16]. Zij moeten beoordelen of alle voor het bedrijf relevante sociaal-ethische issues aan bod zijn gekomen in het verslag.

In tabel 2 (zie p. 377) wordt een overzicht gegeven van de uitvoering van de verschillende verificatiebenaderingen.

Over het merendeel van de verificaties wordt gerapporteerd volgens de traditionele accountancybenadering (34). Deze benadering wordt niet alleen gevolgd door accountants (23), maar ook door certificatiebureaus (6) en milieuconsultants (5). Eenmaal is deze aanpak door een accountant gevolgd om een sociaal verslag te controleren. Hierbij is het proces en het verslag getoetst aan de standaard AA1000. De consultancy-aanpak wordt uitgevoerd door milieuconsultants (9) en certificatiebureaus (2). De 'social audit'- aanpak is uitsluitend toegepast door sociale auditors.

Het verschil tussen verklaringen die opgesteld zijn vanuit de accountancybenadering en de consultancybenadering, wordt grotendeels veroorzaakt door de aanbevelingen die opgenomen zijn in de verklaringen van consultants (Kamp-Roelands, 1996). Accountants zijn gewend hun aanbevelingen op te nemen in een afzonderlijke managementletter. Hoewel de accountancybenadering het meest zuiver lijkt, is het de vraag in hoeverre dit toereikend is voor bedrijven en gebruikers. Maatschappelijke verslaggeving is een nieuw terrein van verslaggeving. Bedrijven zijn nog zoekende naar de beste wijze van verslaggeving. Er is bij gebruikers behoefte aan het opnemen van informatie over de stand van zaken en aanbevelingen (GEMI/IRRC, 1996). Voor hen is het vaak moeilijk vast te stellen of het bedrijf haar verantwoordelijkheden op een toereikende wijze beheerst. Ook bedrijven kunnen behoefte hebben aan het opnemen van aanbevelingen omdat zij daarmee willen aangeven transparant te zijn. Echter om met name de legitimiteit van het bedrijf aan te tonen, zouden de evaluaties van prestaties niet uitgevoerd moeten worden door auditors of consultants, maar juist door de vertegenwoordigers van de verschillende stakeholders.

Het meest vergaand is het verslag dat uiteindelijk is vastgesteld door stakeholders (polyvocal citizenship-perspectief). En daarmee kom je op het terrein van de social audit. In totaal is deze benadering vijf maal toegepast.

5.4 Reikwijdte van de verificatie

Hoewel in de gepubliceerde verslagen over verschillende onderwerpen wordt gerapporteerd, is niet altijd het gehele verslag onderwerp van verificatie. In tabel 3 wordt een overzicht gegeven van de onderwerpen van verificatie.

Tabel 3 Onderwerpen van verificatie

Onderwerp van verificatie	*Economisch, milieu en sociaal*	*Milieu en sociaal*	*Milieu*	*Sociaal*	*Milieu en financieel*	*Financieel*	*Totaal aantal verslagen*
Maatschappelijke verslagen	5	3	4	-	-	1	13
Sociaal en milieuverslag	-	6	6	-	-	-	12
Sociale verslagen	-	-	-	4	-	-	4
Milieuverslagen met eco-efficiency-benadering	-	-	5	-	-	-	5
Milieuverslagen			10				10
Financieel en milieuverslag met eco-efficiency-benadering	-	-	-	-	1	1	2
Totaal aantal verslagen	5	9	25	4	1	2	46

In slechts vijf maatschappelijke verslagen is de economische, milieu en sociaal-ethische informatie onderwerp van verificatie. In alle overige verslagen is het onderwerp van de verificatie beperkter. Dit wordt deels veroorzaakt omdat de verslagen zelf niet alle verschillende aspecten van duurzaamheid beschrijven (26 maal), deels omdat beperkingen zijn aangelegd in de reikwijdte van de soort informatie die onderwerp is van verificatie (15 maal).

Als over meerdere onderwerpen wordt gerapporteerd, is het de vraag of de beperkingen in de reikwijdte van de verificatie duidelijk worden weergegeven in de verklaring, opdat bij de lezer geen verkeerde verwachtingen worden gewekt.

In totaal hebben van de 51 verklaringen er 37 betrekking op verslagen waarin over meerdere onderwerpen (milieu, sociaal of economisch) wordt gerapporteerd, vier verklaringen hebben betrekking op verslagen waarin uitsluitend sociale informatie wordt gegeven en tien verklaringen hebben betrekking op verslagen waarin uitsluitend milieu-informatie wordt gegeven. Van deze 37 verslagen wordt de reikwijdte van de verificatie niet alleen beperkt doordat slechts onderdelen in het verslag zijn geverifieerd, maar ook doordat beperkingen optreden in de omvang van de verificatiewerkzaamheden of doordat bepaalde controledoelstellingen, zoals volledigheid, geen onderwerp van verificatie zijn geweest. In tabel 4 wordt een overzicht gegeven van de beperkingen in de reikwijdte van de verificatie. Van de 37 onderzochte verklaringen is in totaal 32 maal enige vorm van beperking in de reikwijdte van de verificatie waargenomen. In totaal betrof dit 19 maal een beperking in het onderwerp van verificatie, zeven maal een beperking in de uitgevoerde procedures, vijf maal een beperking in zowel de onderwerpen van verificatie als de uitgevoerde procedures en eemaal een beperking in de doelstellingen. Bij de sociale en milieuverslagen waarbij de social audit-benadering is gebruikt, blijkt dat het verslaggevingsproces is gecontroleerd, maar dat geen gedetailleerde verificatie is uitgevoerd op de informatie in het verslag. Het beschrijven van een beperking in de uitgevoerde procedures is in feite een verkapte wijze om een beperking in de reikwijdte van de verificatie weer te geven. Voor de lezer is dit onduidelijk. De uitgevoerde procedures moeten immers steeds toereikend zijn om een deugdelijke grondslag te bieden voor het oordeel over het onderwerp, rekening houdend met de doelstellingen en gevraagde mate van zekerheid.

Bij de vijf maatschappelijke verslagen waarbij het onderwerp van verificatie de economische, milieu- en sociale informatie betreft (zie tabel 3, p. 378), blijkt, dat als je de beperking goed leest, er slechts twee maal een verklaring wordt afgegeven over het gehele verslag. Hierbij moet worden opgemerkt dat hoewel deze beide verslagen informatie geven over de economische, milieu- en sociale aspecten van de bedrijfsvoering, de milieu-informatie het meest uitvoerig is. De verificaties in de overige drie maatschappelijke verslagen hebben op een of andere wijze een beperking in de reik-

Tabel 4: Beperkingen in de reikwijdte van de verificatie

Beperkingen	*Beperkingen in onderwerpen*	*Beperkingen in procedures*	*Beperkingen in zowel onderwerpen als procedures*	*Beperkingen in doelstellingen*	*Geen beperking omschreven*	*Totaal aantal verklaringen*
Sustainability-verslagen	9	1	2	-	2	14
Sociaal en milieuverslag	6	3	3	-	3	15
Milieuverslagen met eco-efficiency-benadering sustainability	2	2	-	1	-	5
Financieel en milieuverslag met eco-efficiency-benadering sustainability	2	1	-	-	-	3
Totaal	19	7	5	1	5	37

wijdte van de verificatie. Eenmaal wordt weliswaar een goedkeurende verklaring afgegeven bij het gehele verslag, maar lijken de controlewerkzaamheden te beperkt om deze conclusie te staven. Ook worden eenmaal de procedures beschreven die uitgevoerd zijn, maar ontbreekt een conclusie over het verslag. Blijkbaar is de beschrijving van de procedures tegelijkertijd de conclusie. Eenmaal is niet alle economische, sociaal-ethische en milieu-informatie geverifieerd.

Voor de lezer is voorzichtigheid geboden. De beperkingen in de reikwijdte staan immers niet duidelijk omschreven en komen zowel voor bij de beschrijving van het onderwerp van verificatie, de doelstellingen als bij de beschrijving van de procedures. Omdat deze vaak in positieve zin beschreven worden, is de beperking moeilijk vast te stellen.

5.5 Toetsingscriteria

In de beoordeling of het onderwerp van verificatie voldoet aan de doelstellingen speelt de professionele oordeelsvorming blijkbaar een belangrijke rol. Immers, over de toetsingscriteria wordt van de 37 nader onderzochte verklaringen, in 19 verklaringen niets vermeld. In de verklaringen waar wel naar toetsingscriteria wordt verwezen, worden vaak verwijzingen naar meerdere bronnen genoemd, waarvan de auditor bij zijn/haar professionele oordeelsvorming gebruik heeft gemaakt. Voorbeelden van standaarden waarnaar wordt verwezen, zijn die van United Nations Environment Programme, International Chamber of Commerce, International Accounting Standards Committee, AA 1000 of EMAS. Ook wordt verwezen naar 'best practice' en het rapporteringsbeleid van het bedrijf zelf. Hoewel de GRI-Richtlijnen in 1999 reeds in concept waren gepubliceerd, wordt er slechts in vier verklaringen naar verwezen.

6 Conclusie

Voor de lezer van maatschappelijke verslaggeving is voorzichtigheid geboden. De lezer moet zich ervan bewust zijn dat:

a. de reikwijdte van veel verslagen nog beperkt is. Hoewel de titels en paragrafen over duurzaamheid doen vermoeden dat in veel verslagen alle aspecten van duurzaamheid zijn belicht, blijkt vaak slechts aandacht te worden besteed aan eco-efficiency en ontbreekt economische en sociaal-ethische informatie;
b. bedrijven kiezen voor verschillende benaderingen om de geloofwaardigheid van het verslag te vergroten, maar dat die niet altijd gericht zijn op het geven van zekerheid omtrent de betrouwbaarheid en toereikendheid van het verslag. Een voorbeeld hiervan zijn de commentaren van onafhankelijke deskundigen. De vraag is ook in hoeverre deze commentaren echt op een onafhankelijke basis worden gegeven;
c. als bedrijven gekozen hebben voor verificatie de benaderingen erg kunnen verschillen, hetgeen van invloed is op de zekerheid die wordt gegeven. De lezer kan de verklaringen van auditors in maatschappelijke verslagen moeilijk vergelijken, omdat zij niet alleen verschillen qua inhoud, maar ook qua verificatiebenadering, en diepgang van de uitgevoerde procedures. De accountancybenadering, die het meest toegespitst is op een oordeel over de betrouwbaarheid van de informatie, blijkt in 34 van de 51 verklaringen te zijn gevolgd (67%). Omdat men te maken heeft met bedrijfsspecifieke informatie en een verantwoordingsproces tussen bedrijf en maatschappij zou, om zekerheid te kunnen geven over de toereikendheid van de gepresenteerde informatie, een combinatie gemaakt moeten worden met de social auditbenadering. Deze combinatie komt echter slechts eenmaal voor. De gekozen meervoudige verificaties hebben als nadeel dat geen overall-oordeel wordt gegeven; en
d. er beperkingen zijn in de reikwijdte van de verificatie, maar deze niet altijd transparant worden weergegeven. Van de 14 verklaringen, die betrekking hebben op een verslag waarin zowel informatie wordt gegeven over milieu-, economische als sociale aspecten van de bedrijfsvoering blijken uiteindelijk slechts twee verklaringen betrekking te hebben op het gehele maatschappelijke verslag.

De onderzoeksresultaten wijzen erop dat bedrijven die een verificatie uit laten voeren, dit eerder doen vanuit het stakeholderperspectief dan vanuit het accountabilityperspectief. Blijkbaar erkennen bedrijven (nog) niet dat lezers recht hebben op betrouwbare en toereikende informatie. De zekerheid die derhalve gegeven wordt over de onderzochte maatschappelijke verslaggeving, is beperkt en voor verbetering vatbaar. De lezer moet de verklaring goed lezen om na te gaan over welke onderwerpen zekerheid wordt geboden.

LITERATUUR

Bindenga, A.J., (1982), Maatschappelijke verslaggeving in opmars?, in: *De Accountant*, nr. 8, april 1982, pp. 482-486.

Bindenga, A. J., (1983), *Controle van maatschappelijke informatie, social audit*, Moret & Limperg.

Elkington J., (1997), *Cannibals with forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone.
Europese Unie (EU), (2001), Commission Recommendation of May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies, in: *Official Journal of the European Communities*, L156, 13-6-2001, pp. 33-42.
Estes, R.W., (1976), *Corporate social accounting*, New York, John Wiley & Sons.
Global Environmental Management Initiative/Investor Responsibility Research Center (GEMI/IRRC), (1996), *Environmental reporting and third party statements*, Washington DC.
Global Reporting Initiative, (2000), *Sustainability Reporting Guidelines on Economic, Environmental and Social Performance*, Boston, GRI.
Gram H. en B. Majoor, (2000), Maatschappelijke verslaggeving: meting van het onmeetbare?, in: *De Accountant*, nr.7, maart 2000, pp. 444-449.
Gray R., (2000), Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 4, pp. 247-268.
Gray, R., C. Dey, D. Owen, R. Evans en S. Zadek, (1997), Struggling with the praxis of social accounting, in: *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, no. 3, pp. 325-364.
Hibbitt, C. en N. Kamp-Roelands, (2001), *Prudently protecting profits, the (mild) greening of Global Corporate Management*, Royal NIVRA, Amsterdam.
Kamp-Roelands N., (1996), *FEE Research Paper on Expert Statement in Environmental Reports*, FEE, Brussels.
Kamp-Roelands N., (1995), The audit of environmental reports, in *Environmental Accounting and Sustainable Development, the Final Report*, Limperg Instituut.
Kolk, A., (2000), De verificatie van milieuverslagen, in: *MAB*, september 2000, pp. 363-374.
KPMG/Wetenschappelijk Instituut voor Milieumanagement (WIMM), (1999), *KPMG International Survey of Environmental Reporting 1999*, De Meern.
Royal Dutch/Shell, (2000), *The Shell Report*, London, Shell International.
Schreuder, (1981), *Maatschappelijke verantwoordelijkheid en maatschappelijke berichtgeving van ondernemingen*, Stenfert Kroese, Leiden.
SustainAbility and United Nations Environment Programme (UNEP), (2000), *The Global Reporters, SustainAbility*, London.
Tweede Kamer, (2001), Maatschappelijk verantwoord ondernemen: Nota naar aanleiding van het advies van de SER *'De winst van waarden'*, 14 december 2000, Kamerstuk 2000-2001, 26485, nr. 14, 5-4-2001.
United Nations, (1992), *Agenda 21*, United Nations Department of Public Information, Genève.
United Nations World Commission on Environment and Development(UNWCED), (1987), *Our common future* (The Brundtland Report), Oxford University Press, Oxford.
United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD), (1995), *Incentives and disincentives for the adoption of sustainable development by transnational corporations*, R.H. Gray and K.J. Bebbington, Genève.
Wallage, Ph., (2000), Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving, in: *MAB*, september 2000, pp. 384-391.
Wempe J., (2000), De onderneming, sociale rapportage en verificatie, in: *MAB*, september 2000, pp. 375-383.
Wilschut, K.P.G., (1994), Towards a general theory of auditing, in: *De Accountant*, nr. 2, oktober 1994, pp. 103-106.
Zadek, S., P. Pruzan en R. Evans, (1997), *Building corporate accountantability*, Earthscan publications, London.

NOTEN

1 Zie voor een uitgebreide beschrijving Gray R. (2000).

2 Zie bijvoorbeeld Agenda 21 van de Verenigde Naties, de Richtlijnen van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling, de gedragscode van de International Labour Organisation, maar ook de verplichte verslaggeving in het kader van de Wet Milieubeheer.

3 Duurzaamheid en duurzame ontwikkeling worden vaak door elkaar gebruikt. Duurzaamheid heeft echter betrekking op een toestand, terwijl duurzame ontwikkeling de weg naar deze toestand beschrijft. De term 'duurzaamheidsverslag' is derhalve niet passend. Hiermee wordt de indruk gewekt dat bedrijven verslag kunnen doen over de toestand duurzaamheid. Bedrijven zijn echter per definitie niet duurzaam en kunnen slechts hun bijdrage aan duurzame ontwikkeling beschrijven. In dit artikel wordt van maatschappelijke verslaggeving gesproken omdat hiermee duidelijk wordt gemaakt dat het gaat om de verantwoording van bedrijven aan de maatschappij. De invulling van het verslag wordt bepaald door de onderwerpen die in de verantwoordingsrelatie tussen bedrijf en maatschappij een rol spelen en deze kunnen in de tijd aan veranderingen onderhevig zijn.

4 De richtlijnen zijn te verkrijgen op de website van GRI: www.globalreporting.org.

5 In dit artikel wordt gesproken over auditors en daar waar onderscheid in materiedeskundigheid nodig is van accountants, milieuconsultants en sociale auditors.

6 Auditors zullen daarom steeds moeten bezien in hoeverre een opdracht nog acceptabel is.

7 Onderzoeken van KPMG/WIMM en Hibbitt en Kamp-Roelands (Koninklijk NIVRA) geven inzicht in het aantal milieuverslagen bij Top 1000 bedrijven. Uit het onderzoek van KPMG/WIMM bestaande uit de Global Top 250 en aangevuld met de Top 100 bedrijven uit ieder land (1193 bedrijven, repons 1080 bedrijven) blijkt dat 296 (25%) van de onderzochte bedrijven een milieuverslag publiceert waarvan 50 (17%) geverifieerd zijn. In het onderzoek van Kamp-Roelands en Hibbitt zijn bedrijven uit de FT Top 1000 aangeschreven. De financiële sector is daarbij uitgesloten hetgeen resulteerde in 652 bedrijven. Van de 187 bedrijven die hebben gereageerd, geeft 25% aan een milieuverslag te hebben dat geverifieerd is. Milieuverslaggeving is verder ontwikkeld dan maatschappelijke verslaggeving en daarom kan worden gesteld dat het gevonden aantal verklaringen groot genoeg is om bepaalde uitspraken over verificatie te doen.

8 Social reporting in Groot-Brittannië gaat verder dan sociale verslaggeving in continentaal Europa, die vaak beperkt is tot het rapporteren over werknemersaangelegenheden.

9 De database van corporate register omvat alle vormen van verslaggeving waarop op de een of andere wijze aandacht wordt besteed aan (aspecten van) duurzaamheid. Bedrijven uit de Global FT Top 500, de Euro FT Top 500 en de UK Top 500 worden aangeschreven met het verzoek hun verslaggeving op dit gebied in te sturen. Dit wordt nu uitgebreid tot de Global FT Top 5000 bedrijven. Aanvullend worden gegevens verzameld van bedrijven waarvan via congressen, internet of persoonlijke contacten bekend is dat zij dergelijke verslagen publiceren.

10 Deze landen betreffen België, Denemarken, Duitsland, Finland, Frankrijk, Groot-Brittannië, Italië, Nederland, Oostenrijk, Portugal, Zweden, Zwitserland.

11 Verdeling over landen: Groot-Brittannië (18), Nederland (5), Groot-Brittannië/Nederland (2), Canada (3), Noorwegen (3), Verenigde Staten (3), Duitsland (2), Japan (2), Zuid-Afrika (2), Finland (1), Zweden (1), Finland/Zweden (1), Nieuw Zeeland (1), Denemarken (1), Oostenrijk (1).

12 Eenmaal heeft aanvullend op de verificatie van het verslag een verificatie van de klimaat-emissiegegevens plaatsgevonden (vooruitlopend op de verhandelbare emissierechten). Deze verificatie heeft plaatsgevonden door een team afkomstig van verschillende kantoren (KPMG, DNV, ICF Consulting), geassisteerd door een adviesraad van deskundigen. Gegeven het afwijkende karakter van deze verificatie is deze niet opgenomen in tabel 1.

13 Niet-gouvernementele organisaties kunnen worden omschreven als ideële organisaties zonder overheidsbemoeienis, die zich inzetten voor een specifiek maatschappelijk belang. Voorbeelden zijn milieuorganisaties, werknemersorganisaties, mensenrechtenorganisaties en consumentenorganisaties.

14 Zie voor verschillen tussen de accountancybenadering en de consultancybenadering ook Kamp-Roelands, N. (1996).

15 AccountAbility 1000 (AA 1000) is een standaard die in 1999 is ontwikkeld door het Institute of Social and Ethical Accountability en richtlijnen geeft voor het proces van social accounting, auditing en verslaggeving. De standaard is vooral gericht op de kwaliteit van de dialoog met stakeholders en de participatie van stakeholders in dit proces. Omdat de standaard procesgericht is, worden geen richtlijnen gegeven voor de inhoud van een sociaal verslag. Door participatie in het verantwoordingsproces bepalen stakeholders mede de inhoud van het verslag.

16 Zie voor meer details over het gebruik van stakeholderpanels ook Wempe, J. (2000).