

# Meten met twee maten

Chantal de Graaf, Dick de Waard

Received 3 April 2023 | Accepted 25 July 2023 | Published 25 September 2023

## Samenvatting

Met de komst van de CSRD en de ESRS heeft de vraag naar duurzaamheidsverslaggeving voor met name grote ondernemingen een wettelijke basis gekregen. Daarnaast voert het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat al sinds vele jaren de Transparantiebenchmark uit, waarin grote ondernemingen in Nederland worden beoordeeld op de kwaliteit van hun duurzaamheidsverslaggeving. Gemeenten hoeven niet aan de nieuwe wettelijke transparantieplichtingen te voldoen en worden tot op heden niet meegenomen in de Transparantiebenchmark. De vraag is daarmee: in hoeverre rapporteren gemeenten in hun jaarverslagen over duurzaamheid – en zo ja, met welke diepgang doen zij dat? Een specifiek hiervoor ontworpen benchmark beantwoordt die vraag. Gemeenten blijken beperkt te rapporteren over duurzaamheid, en de gepresenteerde informatie ziet meer op beleid en plannen dan op concrete uitkomsten daarvan. De eigen voetafdruk wordt minimaal belicht.

## Relevantie voor de praktijk

Gemeenten zijn organisaties die onderdeel zijn van een keten, en die een voetafdruk in de maatschappij achterlaten. Om die reden is het van belang dat ook gemeenten worden gezien als organisaties die verantwoording moeten afleggen over de inzet van mens en natuur, over gedrag in de eigen bedrijfsvoering en over hun impact, waaronder uiteraard de uitvoering van gemeentelijk beleid.

## Trefwoorden

Gemeenten, jaarverslaggeving, duurzaamheid, transparantie

## 1. Inleiding

### 1.1. Achtergrond

Al sinds de jaren negentig van de vorige eeuw rapporteert een groeiend aantal (grote) ondernemingen in allerlei vormen over de invloed van de ondernemingsactiviteiten op het milieu, de leefomgeving en op de mens en de maatschappij (KPMG 2022). In deze bijdrage noemen wij dit duurzaamheidsverslaggeving. Deze ondernemingen deden en doen dit voor een belangrijk deel op basis van vrijwilligheid. Omdat deze duurzaamheidsverslaggeving niet was voorgeschreven, hadden ondernemingen de ruimte om zelf te kiezen of ze al dan niet een duurzaamheidsverslag wilden publiceren, welke verslaggevingscriteria zij daarbij wilden gebruiken en hoe zij deze toepasten, welke duurzaamheidsthema's zij in hun

verslag wilden opnemen en met welke diepgang daarover werd gerapporteerd. Ten slotte stond het hen vrij om het duurzaamheidsverslag al dan niet van *assurance* te laten voorzien. Dit resulteerde in een variëteit aan verslaggeving (De Waard 2014).

De motivatie voor deze vrijwillige verslaggeving kan worden gevonden in de interne en externe omgeving van de onderneming. Het management van de onderneming kan oprecht gemotiveerd zijn om transparant te zijn over de activiteiten en uitkomsten van de onderneming. Zowel naar de eigen interne organisatie als naar de externe omgeving; de investeerders en andere relevante belanghebbenden. Er kan ook sprake zijn van externe druk op ondernemingen om dit te doen. Deze druk komt van de concurrenten in de sector die al een duurzaamheidsverslag publiceren, maar ook

van belanghebbenden, zoals de investeerders en belangrijke partijen in de keten, die om niet-financiële informatie zijn gaan vragen. Eenmaal met duurzaamheidsverslaggeving begonnen, lijkt er voor de onderneming ook geen weg meer terug. Tot slot oefent in Nederland ook het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat druk uit door tweejaarlijks de Transparantiebenchmark<sup>1</sup> uit te voeren. Dit is een prestigieuze benchmark waarin ruim 500 grote organisaties<sup>2</sup> worden gerangschikt op basis van de mate van transparantie over duurzaamheid in hun jaarverslagen.

## 1.2. Wetgeving

Naast deze externe druk vanuit de omgeving van de onderneming, bestaat er ook wetgeving. In artikel 2:391 BW is vastgelegd dat een onderneming jaarlijks een bestuursverslag opstelt en publiceert. Voor groepen van vooral kleinere ondernemingen zijn enkele vrijstellingen hiervoor opgenomen. In dit wetsartikel staat dat de onderneming in haar bestuursverslag een analyse weergeeft van de toestand op balansdatum en van de ontwikkelingen gedurende het boekjaar en de resultaten. En dan wordt daaraan toegevoegd:

*‘Indien noodzakelijk voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten of de positie van de rechtspersoon en groepsmaatschappijen omvat de analyse zowel financiële als niet-financiële prestatie-indicatoren met inbegrip van milieu- en personeelsaangelegenheden.’*

Nu dekt ‘milieu- en personeelsaangelegenheden’ niet het volledige palet aan duurzaamheidsthema’s, maar zij zijn wel een belangrijk onderdeel daarvan. Naast deze reeds jaren bestaande verplichting is met ingang van 2017 de Non-Financial Reporting Directive (NFRD) 2014/95/EU van kracht geworden, op grond waarvan grote organisaties<sup>3</sup> van openbaar belang verplicht zijn om in hun jaarverslag materiële niet-financiële informatie op te nemen.

Reeds langere tijd wordt – mede naar aanleiding van de jaarlijkse uitvoering van de Transparantiebenchmark – steeds luider de vraag gesteld, waarom de Nederlandse overheid het Nederlandse bedrijfsleven de maat neemt op het gebied van transparantie over duurzaamheid en waarom haar eigen entiteiten daarvan worden gevrijwaard. Het feit dat overheden al een maatschappelijke rol vervullen is geen sterk argument om niet te rapporteren over de duurzaamheidsprestaties van een overheidsorganisatie. Ook een overheidsorganisatie heeft een maatschappelijke voetafdruk, net zoals ondernemingen die hebben.

Inmiddels is het 2023 en heeft EFRAG in 2022 op basis van de NFRD en de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) ontwikkeld en ingediend bij de Europese Commissie.<sup>4</sup> Op 31 juli 2023 heeft de Europese Commissie deze goedgekeurd. Daarmee is voor veel ondernemingen in Europa het tijdperk van de vrijwillige duurzaamheidsverslaggeving voorbij. Dan wordt het een wettelijk voorschrift voor ten minste alle grote

ondernemingen in de Europese Unie en dat zijn er ongeveer 50.000. In Nederland lopen de tellingen uiteen van 3.500 tot ruim 7.000. Ook bij deze regelgeving worden overheidsorganisaties tot op heden buiten schot gehouden.

## 1.3. Theorieën

De theoretische achtergrond waartegen dit onderzoek is uitgevoerd, betreft de combinatie van agencytheorie, stakeholdertheorie, legitiematietheorie en signallingtheorie (An et al. 2011). Organisaties hebben eigenaren (aandeelhouders - principals) die door het management (agents) van informatie worden voorzien. Deze eigenaren hebben een kennisachterstand (informatie-asymmetrie) ten opzichte van het management van de organisatie. Deze relatie tussen onderneming en eigenaren (agencytheorie) is ook zichtbaar in de relatie tussen de onderneming en de belanghebbenden (stakeholdertheorie) en in de relatie tussen de onderneming en de brede maatschappij (legitiematietheorie). Ook de stakeholders en de maatschappij hebben een kennisachterstand en de organisatie zal verantwoording afleggen om te tonen dat zij ook rekening houdt met de belangen van deze betrokkenen. Bij de realisatie van belangrijke positieve prestaties zal de organisatie sterk de behoefte hebben om hierover informatie te verstrekken (signallingtheorie). Bij gemeentelijke organisaties is geen sprake van eigenaren, maar kan de landelijke overheid in de rol van principal worden geplaatst. Voor het overige voorziet ook de gemeente belanghebbenden en de maatschappij van informatie om de kennisachterstand te verkleinen, verantwoording af te leggen, haar legitiematie te onderbouwen en positieve prestaties te delen. Het duurzaamheidsverslag is een onderdeel van de informatieverstrekking over relevante onderwerpen.

## 1.4. Enkele nadere toelichtingen

In deze bijdrage worden de uitkomsten gepresenteerd van onderzoek naar de aandacht voor duurzaamheid in de jaarverslaggeving door gemeenten in Nederland. Uit een zoektocht op internet (Google Scholar) blijkt dat er zo goed als geen wetenschappelijke publicaties beschikbaar zijn over onderzoek naar duurzaamheidsverslaggeving door Nederlandse gemeenten. In het buitenland is wel onderzoek gedaan naar publieke organisaties (waaronder gemeentelijke organisaties), maar dat heeft geen concrete handvatten opgeleverd voor de Nederlandse situatie. Ook zijn tot op heden gemeenten niet opgenomen in de doelgroep van de Transparantiebenchmark. Hierdoor ontbreekt bij gemeenten een externe prikkel om over te gaan tot het optimaliseren van de verslaggeving over duurzaamheid. Om een startpunt te creëren is in dit onderzoek – aan de hand van een beknopte benchmark op hoofdlijnen – in kaart gebracht in welke mate gemeenten over relevante duurzaamheidsthema’s rapporteren.

In paragraaf 2 wordt de onderzoekspopulatie toegelicht, waarna in paragraaf 3 een toelichting wordt gegeven bij de onderzoeksmethode. Paragraaf 4 bevat de beschrijvende

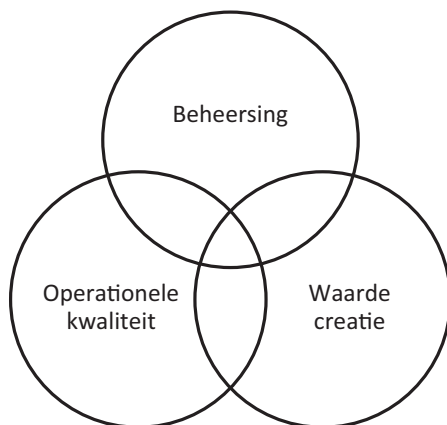
statistiek: de uitkomsten uit de benchmark en in paragraaf 5 zijn enkele aanvullende analyses opgenomen. In paragraaf 6 komen wij tot onze conclusies en aanbevelingen.

## 2. Overheidsorganisaties en duurzaamheid – onderzoekspopulatie

We onderscheiden overheidsorganisaties op verschillende niveaus. Op landelijk niveau kennen we de ministeries die inherent grote organisaties zijn. Op regionaal niveau kennen wij provinciaal opererende organisaties, zoals de provincies zelf en de waterschappen. Op lokaal niveau zijn vooral de gemeenten actief. Dit onderzoek is gericht op de verslaggeving door gemeentelijke overheden.

Gemeentelijke overheden zijn op grond van het Besluit Begroting en Verantwoording Gemeenten (BBV) verplicht om jaarlijks informatie openbaar te maken over de taakvelden die aan de gemeenten zijn toegewezen. Dit betreft informatie over: (0) bestuur en ondersteuning, (1) veiligheid, (2) verkeer, vervoer en waterstaat, (3) economie, (4) onderwijs, (5) sport, cultuur en recreatie, (6) sociaal domein, (7) volksgezondheid en milieu, en (8) volkshuisvesting, ruimtelijke ordening en stedelijke vernieuwing. Dit betreft verantwoordingsinformatie over de taken die gemeenten moeten uitvoeren. De wijze waarop een gemeente deze taken uitvoert, heeft effect op de economie, de mens en maatschappij en het milieu.

**Figuur 1.** Dimensies van duurzaamheid.



Als een organisatie duurzaamheid omarmt, dan kan dit proces vanuit drie dimensies worden benaderd (De Waard 2022):

1. beheersing van duurzaamheidsvraagstukken;
2. operationele kwaliteit; en
3. waardecreatie.

Om duurzaamheidsvraagstukken adequaat te kunnen beheersen, moet een organisatie haar interne organisatie daarop aanpassen. Deze interne organisatie betreft de

governancestructuur, risicoanalyse, strategie, het beleid, de doelstellingen, interne beheersing en monitoring. Als het gaat om de operationele kwaliteit van de organisatie, dan betreft dit veelal input- en output-gerelateerde informatie over de eigen voetafdruk op het gebied van milieu en de sociale leefomgeving, zoals: energieverbruik en hoeveelheden emissies of afval, investeringen in personeel, maar het gaat ook om duurzame inkoop en de mens in de keten. Wanneer we spreken over waardecreatie, dan gaat het om de vraag wat de maatschappelijke toegevoegde waarde is van de organisatie. Het gaat dan om een bedrijfsproces dat resulteert in producten of diensten die bijdragen aan het oplossen van maatschappelijke vraagstukken of behoeften, het welzijn en de welvaart, die de kwaliteit van het milieu en van de leef- en arbeidsomstandigheden (in de keten) niet aantasten. Het mag duidelijk zijn dat de afbakening tussen beheersing van duurzaamheid, operationele kwaliteit en waardecreatie geen duidelijke harde grens is. Deze dimensies overlappen elkaar.

Aan gemeentelijke organisaties wordt vanuit de aan hen toegewezen taakvelden de mogelijkheid geboden om concrete waarde te creëren, door kaders te scheppen, initiatieven te ondersteunen en maatregelen te nemen, die gericht zijn op de kwaliteit van het milieu, de leefbaarheid en het welzijn in de gemeente. Daarnaast is de gemeente een organisatie die zichzelf nadrukkelijk doelen kan stellen op het gebied van haar eigen impact op het milieu en op de mens en de maatschappij. Om deze beide dimensies vorm te kunnen geven, zijn ook de taken op het gebied van bestuur en ondersteuning van belang.

In het onderzoek zijn de Nederlandse gemeenten betrokken die naar de stand van 2021 meer dan 50.000 inwoners hadden. Dit waren 91 gemeenten, waarvan er 3 gemeenten buiten de selectie zijn gelaten, omdat sprake was van nieuw samengestelde gemeenten per 1 januari 2022. Dit resulteerde in een onderzoekspopulatie van 88 gemeenten.

## 3. Ontwikkeling van de benchmark – onderzoeksmethode

In dit exploratieve onderzoek wordt de inhoud van gemeentelijke jaarverslagen geanalyseerd. Aan de hand van de inhoudsgerichte criteria en de beoordelingsmethode van de Transparantiebenchmark 2021 (Min EZK 2021) zijn door een groep van meerdere onderzoekers relevante thema's voor duurzaamheid bij gemeenten in kaart gebracht en is de structuur voor de benchmark ingericht. Op basis van bestudering van het BBV en door gezamenlijke lezing van meerdere gemeentelijke jaarverslagen is deze basis aangevuld tot een benchmark met voor gemeenten relevante onderwerpen (Tabel 1). Het onderzoek is gericht op de door de betreffende gemeenten openbaar gemaakte jaarverslagen over 2020. Op het moment dat het onderzoek is gestart, waren nog niet alle jaarverslagen 2021 openbaar gemaakt.

Gemeenten delen – net als ondernemingen – veel informatie buiten het jaarverslag om via hun website. Deze informatie op de website is alleen in het onderzoek betrokken indien daar in het jaarverslag expliciet met een link naar wordt verwezen. Er moet sprake zijn van een duidelijk connectie met het jaarverslag: de publiek beschikbare periodieke verantwoording van de gemeente. Van drie gemeenten was het jaarverslag 2020 niet (meer) beschikbaar. Deze zijn in de uitkomsten van de benchmark verwerkt met een 0-score.

De benchmark is ingevuld op basis van lezing van de jaarverslagen over 2020 van de geselecteerde gemeenten door een team van vier onderzoekers, waarbij de uitgevoerde benchmark telkenmale op consistentie is beoordeeld door een tweede onderzoeker. In de benchmark is voor elk onderwerp gebruik gemaakt van een score van 0 tot 3, waarbij de 0-score betekent dat in het geheel geen informatie is gegeven. De scores 1, 2 en 3 zijn gebruikt als kan worden vastgesteld dat in toenemende mate bruikbare informatie over een onderwerp is gerapporteerd. Een score van 1 wordt toegekend als een thema is genoemd als aandachtsgebied of als slechts de verplichte indicator-score is gegeven. Een score van 2 wordt toegekend als er sprake is van een uitgebreidere toelichting, die eventueel kwantitatief is onderbouwd, en de score van 3 is de hoogste graad van transparantie als er ook sprake is van een analyse ten opzichte van eerdere jaren of andere organisaties. De benchmark bestaat uit globale beschrijvingen per onderwerp, waarbij een gedetailleerde lijst van deelonderwerpen en specifieke prestatie-indicatoren achterwege is gelaten. In Tabel 1 is een overzicht opgenomen van de in de benchmark betrokken onderwerpen. In paragraaf 4 is een analyse opgenomen van de uitkomsten per onderwerp.

In de benchmark hebben de thema's 1 tot en met 5 een focus op het beleid, de plannen, activiteiten, maatregelen

en uitkomsten op het gebied van duurzaamheid in de gemeentelijke taken (taakvelden) ten behoeve van de inwoners en bedrijven (waardecreatie), zonder dat daarbij een gedetailleerde lijst met subthema's en onderwerpen is uitgewerkt. Primair is vastgesteld of de gemeenten in hun jaarverslag aandacht besteden aan de betreffende thema's of niet. Thema 6 betreft de impact van de gemeente zelf als organisatie op het milieu en haar omgeving (operationele kwaliteit). In alle thema's komen elementen van beheersing van duurzaamheidsvraagstukken terug (strategie en verantwoordelijkheid).

Aansluitend op de uitvoering van de benchmark is per gemeente in kaart gebracht welke partij na de verkiezingen van 2018 (dus naar verwachting in 2020) de grootste partij in de gemeente was. Indien in 2018 geen verkiezingen hebben plaatsgevonden, is deze informatie voor het kalenderjaar 2020 in kaart gebracht. De politieke partijen zijn gerubriceerd op basis van de meest relevante politieke kleur: links (D66, PvdA, GroenLinks, SP), lokaal (grote variëteit aan niet-landelijke partijen), rechts (VVD) en religieus (CDA, SGP en ChristenUnie).

## 4. Uitkomsten benchmark – beschrijvende statistiek

In het navolgende wordt aan de hand van de ingevulde benchmark een toelichting gegeven bij de uitkomsten daarvan per geselecteerd hoofdonderwerp. Dit betreft de informatie, zoals opgenomen in het jaarverslag 2020 van de geselecteerde gemeenten. De hoofdthema's zijn in Tabel 1 genummerd van 1 tot en met 6. Deze nummering wordt toegepast in de nummering van de paragrafen 4.1 tot en met 4.6 en aansluitend in Tabel 2 en Tabel 3.

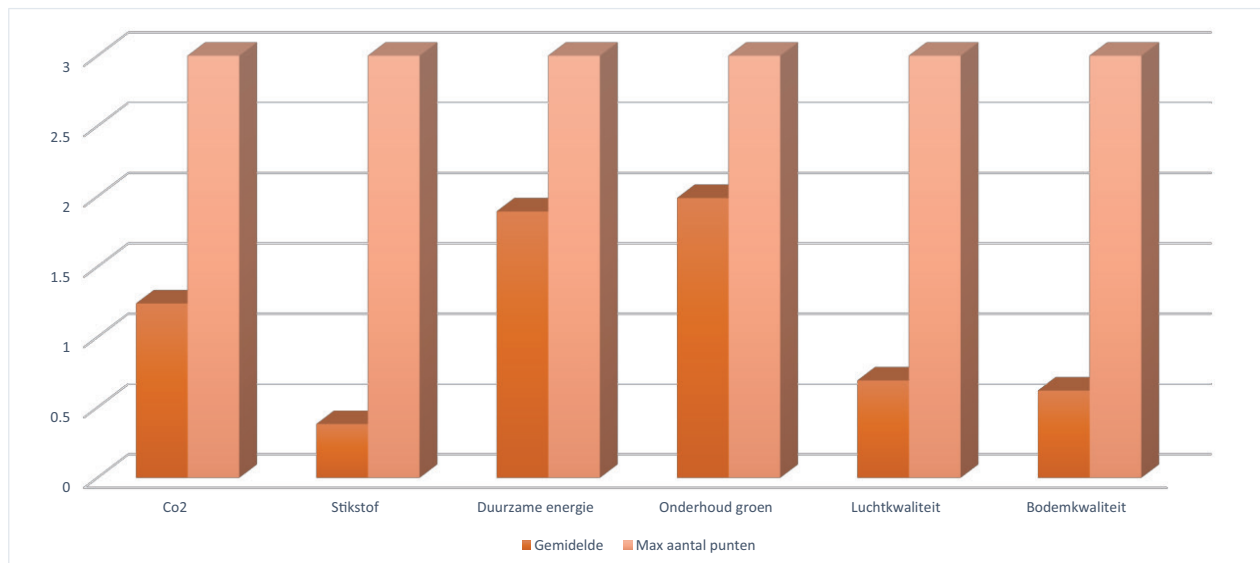
### 4.1. Milieu

Het thema milieu betreft de plannen, acties, maatregelen en uitkomsten op het gebied van broeikasgassen en energieverbruik, groenonderhoud en de kwaliteit van water en lucht binnen de gemeente als geheel. De grens tussen energiegebruik, de energiemix en klimaatverandering is daarbij niet altijd helder. Dit vraagstuk komt bij meerdere thema's terug. Uit Grafiek 1 blijkt dat het merendeel van de gemeenten, als het gaat om CO<sub>2</sub> en stikstof in de gemeente, zich beperkt tot het benoemen van het bestaan van het vraagstuk, waarbij stikstof in 2020 zeer weinig aandacht kreeg. In de jaarverslagen ontbreken concrete kwantitatieve uitkomsten vrijwel geheel. De activiteiten van de gemeente op het gebied van duurzame energie gaan vooral om het creëren van kaders en stimuleringsactiviteiten. Hier is sprake van een relatie met het onderwerp 'energiemix' bij het thema 'wonen', maar daar gaat het vooral om specifiek het energieverbruik en de opwekking daarvan bij woningen. In de jaarverslagen van veel gemeenten kan de informatie over deze onderwerpen niet goed worden gescheiden.

Bij de informatie over het onderhoud van het groen wordt verslag gedaan van een bestaande reguliere activiteit

**Tabel 1.** Overzicht van onderwerpen in de ontwikkelde benchmark.

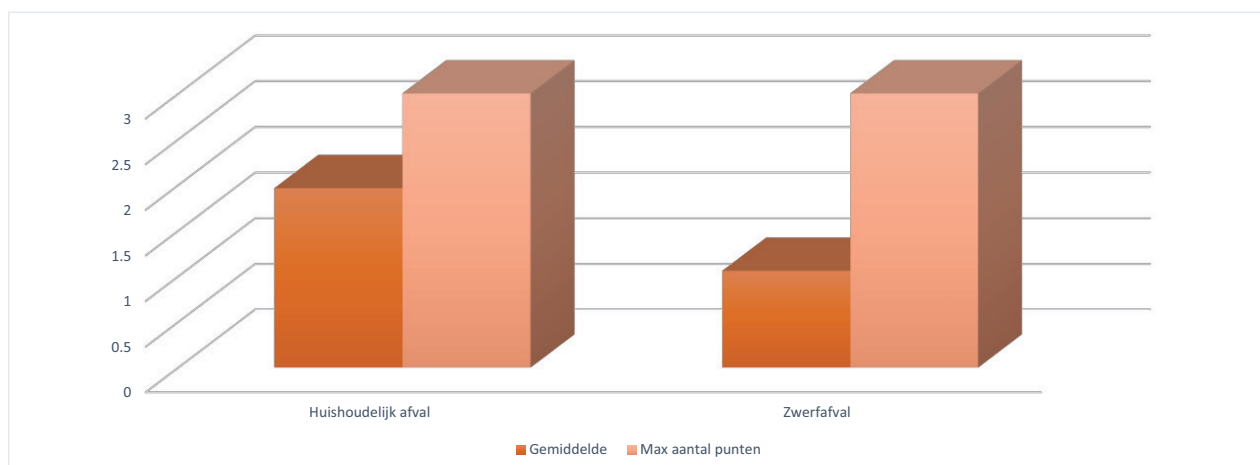
Hoofdthema	Specifiek onderwerp
1. Milieu	CO <sub>2</sub>
	Stikstof
	Duurzame energie
	Onderhoud groen
	Luchtkwaliteit
2. Afvalmanagement	Bodemkwaliteit
	Huishoudelijk afval
3. Duurzaamheidsdoelstellingen	Zwerfafval
	SDG's
	Internationaal
	Landelijke doelen
4. Wonen	Stakeholderbetrokkenheid
	Energieverbruik
	Vergroening
	Verdeling beschikbare woonkavels
5. Mobiliteit	Klimaatneutraal
	Algemeen
6. Interne organisatie	Energieverbruik en -mix
	Afvalmanagement
	Duurzame inkoop
	Personeel
	Verantwoordelijkheid

**Grafiek 1.** Verslaggevingsscores op het gebied van milieu.

van de gemeente, zoals de plantsoendienst. Enkele gemeenten leggen in hun jaarverslag hier een koppeling met eventuele milieudoelstellingen. Tenslotte hebben gemeenten als taak om de lucht- en bodemkwaliteit binnen de gemeentegrens te bewaken. In voorkomende gevallen wordt toegelicht dat wordt gemeten en dat er acties worden ondernomen, maar over het algemeen wordt hierover door gemeenten weinig tot geen informatie gegeven. Bij luchtkwaliteit hebben 49 verslagen een 0-score en bij bodemkwaliteit zijn dat 46 verslagen met die score.

#### 4.2. Afvalmanagement

Het afvalmanagement is een reguliere taak van gemeenten. De gemiddelde score van de informatie over het huishoudelijk afval is 2 punten. Dit houdt in dat gemeenten hierover ook in beperkte mate kwantitatieve informatie verstrekken. Deze informatie betreft dan in voorkomende gevallen de hoeveelheden ingezameld afval. In analyses wordt vastgesteld dat de hoeveelheden sinds de uitbraak van Covid-19 zijn gestegen. Daarnaast beschrijven gemeenten acties om de hoeveelheden afval te doen verminderen.

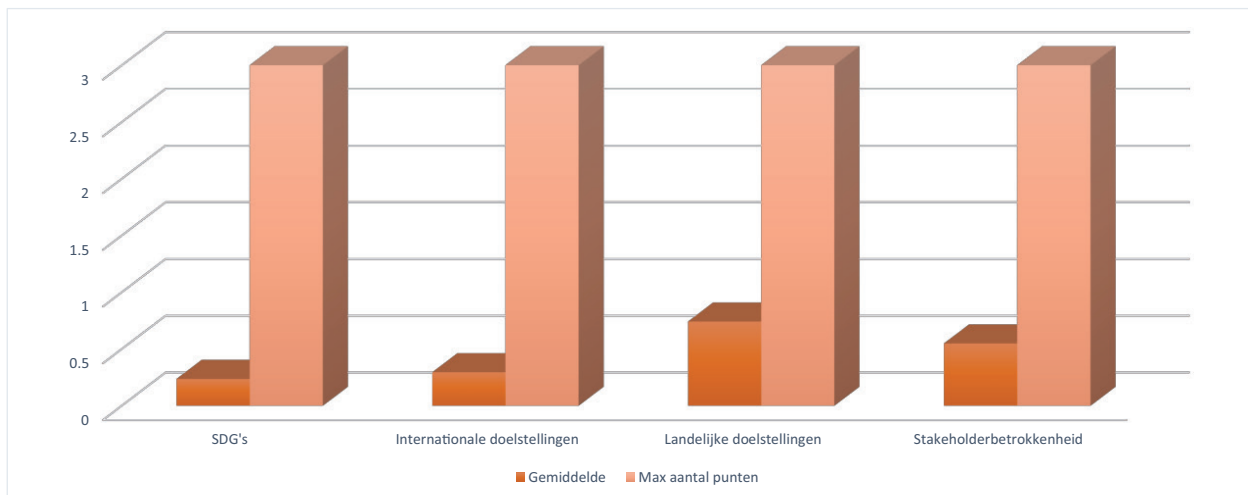
**Grafiek 2.** Verslaggevingsscores op het gebied van afvalmanagement.

Over het vraagstuk van zwerfafval wordt over het algemeen weinig informatie verstrekt. De meeste gemeenten volstaan met de mededeling dat hier aandacht voor is. In sommige gevallen wordt gemeld dat de inzameling gebeurt door vrijwilligers, waarbij dan de hoeveelheid verzameld afval wordt toegelicht.

#### 4.3. Duurzaamheidsdoelstellingen

Door de Nederlandse overheid zijn de in 2015 gepubliceerde duurzaamheidsdoelstellingen van de Verenigde Naties – de Sustainable Development Goals (SDG's) – onderschreven. Deze doelstellingen richten zich op het brede spectrum van duurzaamheidsvraagstukken, maar één van de meest zichtbare daarin is SDG 13: klimaatverandering. In de jaarverslagen van grote Nederlandse ondernemingen is zichtbaar dat zij zich in hun strategie conformeren aan SDG's, waarbij de onderneming een relevante bijdrage kan leveren aan de realisatie daarvan. Mede vanwege het grote maatschappelijke belang en de publieke aandacht daarvoor, wordt SDG 13 vrijwel zonder uitzondering door deze ondernemingen genoemd. In



**Grafiek 3.** Verslaggevingsscores op het gebied van klimaatdoelstellingen.

de jaarverslagen van de gemeenten is hiervan nauwelijks tot geen sprake.

In Grafiek 3 is ook zichtbaar dat internationale doelstellingen op het gebied van klimaatverandering – en dan moet concreet worden gedacht aan het Klimaatakkoord van Parijs uit 2015 – nauwelijks aan bod komen in de jaarverslagen van de gemeenten. De landelijke hiervan afgeleide doelstellingen worden iets vaker aangehaald, maar ook daar is sprake van een lage score.

Bij ondernemingen wordt veelvuldig gebruik gemaakt van raadpleging van belanghebbenden (*stakeholder*dialog). In de onderzochte gemeentelijke jaarverslagen wordt zeer beperkt toegelicht dat de gemeente in gesprek gaat met inwoners en bedrijven op het gebied van klimaatverandering.

#### 4.4. Wonen

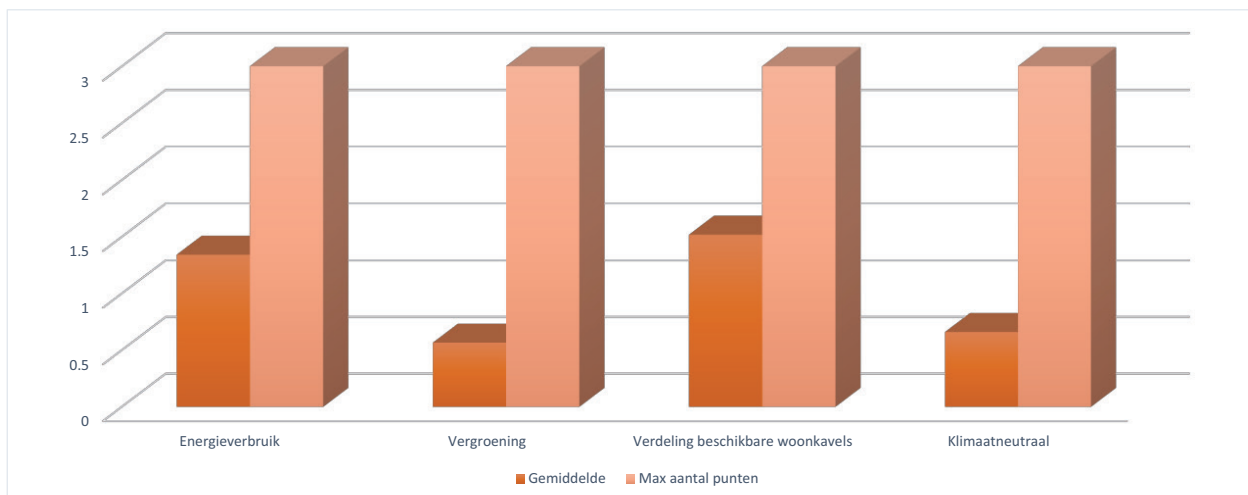
Het aandachtsgebied ‘wonen’ betreft het verbruik van energie door inwoners van de gemeenten (huishoudens) en is gericht op de omvang van het verbruik en de energiemix. Bij de aandacht van de gemeente voor vergroening is het onderzoek specifiek gericht op het wonen en betreft dit acties op het gebied van vergroening van de

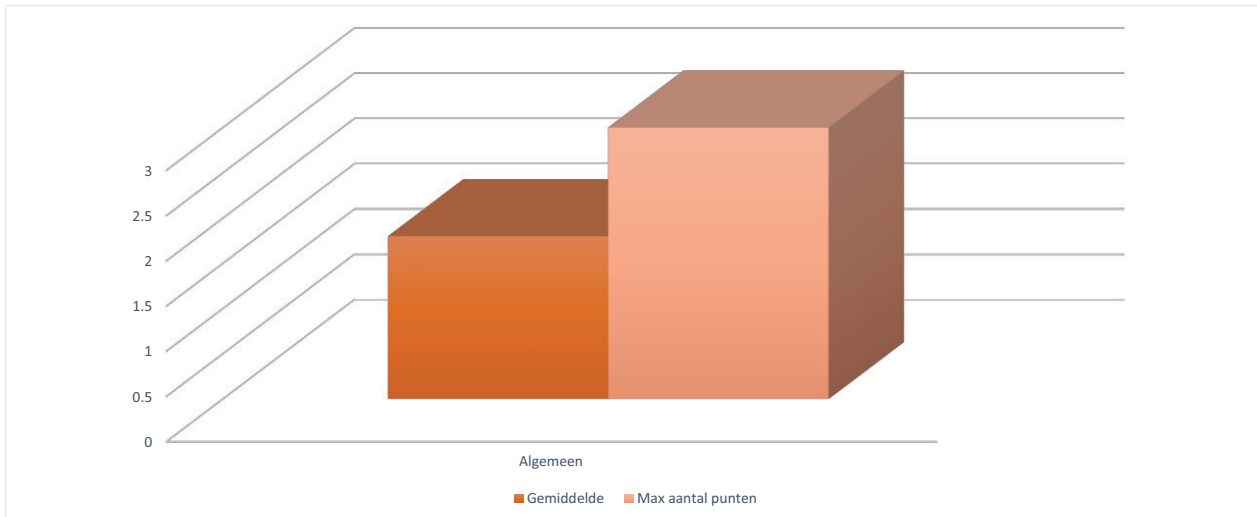
bewoning, zoals bijvoorbeeld projecten, die zich richten op het inwisselen van tegels voor groen.

Gemeenten ontwikkelen plannen op het gebied van woningbouw en verdeling van woonkavels, gekoppeld aan een toekomstvisie op het gebied van wonen. In het onderzoek is in kaart gebracht of hierbij op enigerlei wijze aandacht is gegeven aan duurzaamheidsthema's. Uit Grafiek 4 blijkt dat hierover – in combinatie met het energieverbruik van bestaande bewoning – gemiddeld meer informatie wordt verstrekt, met dien verstande dat nog beperkt sprake is van kwantitatieve onderbouwingen met analyses. Met betrekking tot klimaatneutraal wonen en bouwen richten gemeenten zich op het creëren van kaders voor – en het faciliteren en promoten van – klimaatneutraal/energieneutraal bouwen. Analooq aan de eerder gepresenteerde uitkomsten op het gebied van klimaatverandering is de informatie daarover nog beperkt.

#### 4.5. Mobiliteit

Mobiliteit is een specifiek thema. Bij mobiliteit moet worden gedacht aan de aanleg van fietspaden, wegen, het plaatsen van laadpalen, de aandacht voor veerdiensten,

**Grafiek 4.** Verslaggevingsscores op het gebied van wonen.

**Grafiek 5.** Verslaggevingsscores op het gebied van mobiliteit.

mobilitatisvisies, de aantrekkelijkheid van openbaar vervoer, het faciliteren van deelauto's en deelfietsen en meer. Dit omvat een breed scala aan mogelijke aandachtsgebieden en activiteiten.

Met een gemiddelde score van 1,8 wordt aan dit onderwerp relatief ruim aandacht besteed. Mobiliteit en bereikbaarheid vormen voor veel mensen en ondernemingen een belangrijke afweging bij het maken van een vestigingskeuze.

#### 4.6. Interne organisatie

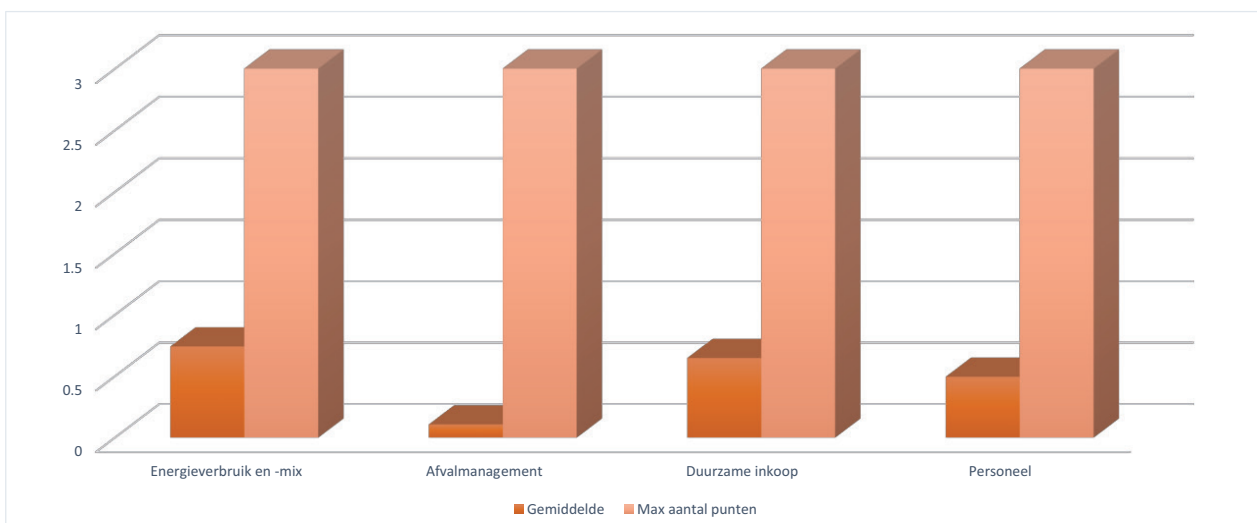
Ook een gemeente is een organisatie in de keten. Naast de aandacht voor waardecreatie, zoals in de voorgaande vijf paragrafen is toegelicht, heeft de gemeente ook aandacht voor haar eigen voetafdruk: haar eigen operationele kwaliteit.

Met behulp van de uitgevoerde benchmark is in kaart gebracht dat er in de onderzochte jaarverslagen van de geselecteerde gemeenten weinig tot geen aandacht wordt besteed aan het eigen energieverbruik (met bijbehorende uitstoot van

broeikasgassen), het management van het eigen afval en het personeelsbeleid vanuit een duurzaamheidsperspectief. Bij dit laatste – het personeelsbeleid – is met name onderzocht hoe de gemeente laat zien dat zij duurzaam investeert in het personeel. Daarbij is gezocht naar informatie over het trainen of opleiden van personeel en de uitkomsten van medewerkerstevredenheidsonderzoeken, specifiek gericht op de investering in de duurzame ontwikkeling van het personeel.

In de verslaggeving wordt eveneens zeer beperkt aandacht besteed aan de gemeente in haar rol als inkoper en opdrachtgever. Deze uitkomst is opmerkelijk, omdat grote ondernemingen over het algemeen uitgebreid stilstaan bij hun eigen impact op de omgeving en bij hun rol in de waardeketen: de verantwoordelijkheid bij inkoop en uitbesteding. Ook in de Transparantiebenchmark wordt juist op dit aspect van duurzaamheid erg de nadruk gelegd.

Ten slotte is binnen dit thema 'Interne organisatie' in kaart gebracht of gemeenten in hun jaarverslag informatie geven over de *governance*structuur (beheersing van duurzaamheid in het algemeen), met behulp van de vraag of informatie is gegeven over het beleggen van

**Grafiek 6.** Verslaggevingsscores op het gebied van interne organisatie.

**Tabel 2.** Informatie omtrent verantwoordelijkheid.

	Ja	Nee
Verantwoordelijkheid toegelicht	21	65
Percentage	24%	76%

de verantwoordelijkheid daaromtrent in de organisatie. Uit de weergave in Tabel 2 blijkt dat in een kwart van de onderzochte jaarverslagen informatie wordt gegeven over de wethouder bij wie de verantwoordelijkheid voor het duurzaamheidsbeleid in de gemeente is belegd. Als het gaat om de verantwoordelijkheid voor de specifieke taakvelden, dan is die bij specifieke wethouders ondergebracht.

## 5. Uitkomsten – overige analyses

### 5.1. Aantal inwoners

De omvang van de gemeentes waarvan het jaarverslag in het onderzoek is betrokken varieert sterk. De kleinste gemeente telde 50.011 inwoners. De grootste gemeente telde 873.338 inwoners. Dit roept de vraag op of de omvang van de gemeente van invloed is op het niveau van transparantie omtrent duurzaamheid. Om hier inzicht in te krijgen, is een frequentieverdeling gemaakt van het aantal gemeenten per omvangsgroep. In Tabel 3 zijn de gemiddelde scores per thema zichtbaar gemaakt, waarbij de nummering van de thema's is aangehouden, zoals gehanteerd in Tabel 1: (1) milieu, (2) afvalmanagement, (3) duurzaamheidsdoelstellingen, (4) wonen, (5) mobiliteit, en (6) interne organisatie.

**Tabel 3.** Aantal inwoners en gemiddelde score.

Aantal inwoners	#	Gemiddelde score						
		Totaal	1	2	3	4	5	6
50.000 - < 60.000	23	17,1	5,3	2,9	1,9	3,5	1,8	1,7
60.000 - < 70.000	13	16,7	4,5	2,5	1,5	3,8	1,7	2,7
70.000 - < 80.000	8	17,6	6,3	2,8	1,1	4,1	1,9	1,5
80.000 - < 90.000	7	14,7	5,1	2,4	1,0	3,7	1,1	1,3
90.000 - < 100.000	5	15,6	6,4	2,2	1,0	2,8	1,2	2,0
100.000 - < 200.000	24	20,8	7,9	3,3	2,0	4,4	1,8	1,4
200.000 - < 350.000	4	27,8	11,0	4,0	2,5	4,8	2,0	3,5
350.000 - < 1.000.000	4	27,3	10,5	2,8	3,0	4,8	2,3	4,0
Maximale score		60,0	18,0	6,0	9,0	12,0	3,0	12,0

In Tabel 3 wordt de relatie zichtbaar tussen de omvang van een gemeente qua aantal inwoners en het niveau van transparantie over duurzaamheid. Dit overzicht leert dat de transparantie duidelijk toeneemt naarmate gemeenten meer dan 100.000 inwoners hebben. Voor de groep gemeenten tot 100.000 inwoners is sprake van een onderling vergelijkbaar lage score die schommelt rondom het gemiddelde van 24,8% van het maximum van de benchmark. De gemeenten met meer dan 100.000 inwoners scoren over de gehele breedte hoger, maar maken in de verslaggeving over de gemeentelijke taken (taakvelden) vooral het verschil in de thema's milieu (1) en wonen (4). Als het gaat om de interne organisatie, is duidelijk zichtbaar dat de echt grote gemeenten (vanaf 200.000 inwoners) hierover meer informatie verschaffen.

### 5.2. Politieke partijen

Het beleid van gemeenten wordt bepaald door de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders. De keuzes die daarbij worden gemaakt vinden in sterke mate hun oorsprong in de politieke voorkeur van de betrokkenen. De politieke partijen zijn een factor van betekenis. Om die reden is het interessant om in kaart te brengen of een relatie zichtbaar is tussen het politieke landschap binnen een gemeente en de transparantie over duurzaamheid. Voor dit onderzoek is in kaart gebracht welke partij na de verkiezingen van 2018 de grootste was. Ondanks het feit dat de grootste partij niet altijd betrokken wordt bij de samenstelling van het college, wordt omwille van hun vertegenwoordiging in de raad deze variabele ingezet als proxy voor de invloed van politieke partijen. Ook hier is de nummering van de thema's aangehouden, zoals gehanteerd in Tabel 1: (1) milieu, (2) afvalmanagement, (3) duurzaamheidsdoelstellingen, (4) wonen, (5) mobiliteit, en (6) interne organisatie.

**Tabel 4.** Grootste partij per gemeente en gemiddelde score.

Politieke kleur	Grootste partij	#	Gemiddelde score						
			Totaal	1	2	3	4	5	6
Links	D66	3	22,0	8,0	4,0	1,3	5,7	2,3	0,7
	GroenLinks	8	26,8	10,4	3,6	3,1	4,6	2,3	2,8
	PvdA	3	22,7	6,3	3,7	3,3	5,3	1,3	2,7
	SP	2	17,0	7,5	3,0	1,5	2,0	1,5	1,5
Lokaal	Diverse partijen	34	16,6	5,6	2,8	1,6	3,4	1,6	1,7
Rechts	VVD	18	20,1	7,3	2,9	1,1	4,4	1,8	2,6
Religieus	CDA	13	15,5	5,3	2,2	1,8	3,6	1,5	1,2
	ChristenUnie	4	23,5	6,5	3,8	3,0	5,5	2,3	2,5
	SGP	3	16,0	5,3	2,0	1,3	3,7	1,7	2,0
Maximale score			60,0	18,0	6,0	9,0	12,0	3,0	12,0

In Tabel 4 is zichtbaar gemaakt dat met name de gemeenten waar de landelijke partijen uit het linker smaldeel van het politieke spectrum het grootst zijn, een hogere transparantiescore realiseren dan de overige gemeenten. Met dien verstande, dat de score bij de gemeenten met de SP als grootste partij lager uitvalt. Hier speelt mogelijk een rol mee dat sprake is van slechts twee waarnemingen. De score van gemeenten waar de ChristenUnie de grootste partij is, komt overeen met die van de gemeenten waar een linkse partij het grootste is. Ook uit deze analyse blijkt dat de meest transparante gemeenten over de gehele linie hoger hebben gescoord, en ook hier wordt het grootste verschil met name gemaakt in de verslaggeving over milieu (1), wonen (4) en interne organisatie (6). In Tabel 5 is zichtbaar gemaakt wat de gemiddelde scores zijn vanuit de vier onderscheiden politieke spectra.

**Tabel 5.** Gemiddelde score per politiek spectrum.

Spectrum	Aantal	Score	%
Links	16	23,9	39,8
Lokaal	34	16,6	27,7
Rechts	18	20,1	33,5
Religieus	20	17,2	28,6



### 5.3. Variatie

De hoogste score die in de benchmark kan worden gerealiseerd bedraagt 66 punten. In Tabel 2 is zichtbaar dat de gemeenten groter dan 100.000 inwoners een gemiddeld hogere score hebben dan de gemeenten kleiner dan 100.000 inwoners. Maar over het algemeen is sprake van een relatief lage score. De hoogst scorende gemeente realiseert 35 van de 66 punten, dit is een relatieve score van 53%.

Per onderwerp is de minimale score 0 punten en de maximale score 3 punten. De gemiddelde score van alle onderwerpen bedraagt 0,93 punten. De gemiddelde standaarddeviatie daarbij bedraagt 0,81 punten. Hiermee wordt zichtbaar dat de uitkomsten per onderwerp sterk variëren. Ook de totaalscores binnen de bandbreedte van een score van 0 tot 35 kennen een grote onderlinge variatie, met dien verstande dat de hogere scores over het algemeen worden beïnvloed door de hogere scores op de thema's milieu en wonen.

### 5.4. Duurzaamheidsprogramma's

Een groot deel van de gemeenten waarvan het jaarverslag is betrokken in dit onderzoek, rapporteert dat de gemeente beschikt over een duurzaamheidsprogramma. In Tabel 6 is zichtbaar gemaakt dat ongeveer 68% hiervan melding maakt in hun jaarverslag. Dit betreft dan veelal een aparte paragraaf in het verslag met als inhoud vooral niet concreet gemaakte plannen en acties op het gebied van duurzaamheid. De inhoud en opzet van deze toelichtingen bij het duurzaamheidsprogramma variëren sterk. Een deel van de programma's draagt als titel 'Duurzaamheid', terwijl andere 'Milieu' of 'Volksgezondheid en milieu' zijn genoemd. De titels geven al prijs dat veel van deze duurzaamheidsprogramma's zijn gericht op specifieke thema's en zelden het gehele spectrum van relevante duurzaamheidsvraagstukken omvatten.

De toelichting bij het duurzaamheidsprogramma staat min of meer los van de verslaggeving over de onderscheiden taakvelden. De taakvelden zijn gekoppeld aan specifieke programma's en in de globale opbouw van de jaarverslagen kunnen deze taakvelden over het algemeen worden herkend. De eventuele vertaling van het duurzaamheidsprogramma naar concrete acties en maatregelen wordt in voorkomende gevallen gerapporteerd in de paragrafen die zijn gewijd aan de taakvelden. Ondanks de herkenbaarheid van de taakvelden in de opbouw, is toch sprake van redelijk verschillende inhoud van de verslagen. Wat over het algemeen in de verslagen ontbreekt, is de concrete informatie over de realisatie van de beleidsvoornemens en plannen op het gebied van duurzaamheid, vertaald naar kwantitatieve en vergelijkbare informatie.

**Tabel 6.** Aantal gemeenten met een duurzaamheidsprogramma's in het jaarverslag.

	Ja	Nee
Duurzaamheidsprogramma	58	30
Percentage	66%	34%

## 6. Conclusies en aanbevelingen

Tijdens de uitvoering van het hiervoor beschreven onderzoek op gemeentelijke jaarverslagen op het gebied van duurzaamheid hebben wij ook vastgesteld dat gemeenten hun jaarverslagen over het algemeen conform het BBV inrichten op basis van de voorgeschreven taakvelden en de daarop gebaseerde programma's. Aan duurzaamheidsaspecten wordt door een relatief groot aantal gemeenten aandacht besteed in een paragraaf over het duurzaamheidsprogramma. De inhoud van deze programma's varieert sterk en is over het algemeen hoog over, niet concreet en niet of beperkt meetbaar of vergelijkbaar. Informatie over de feitelijke realisatie van duurzaamheidsdoelen wordt minimaal gegeven. Slechts in enkele gevallen wordt concrete kwantitatieve informatie gepresenteerd die is voorzien van een analyse.

Waar ondernemingen vooral veel aandacht besteden aan hun eigen voetafdruk (operationele kwaliteit), wordt dit bij gemeenten vrijwel niet gedaan. De gemeenten richten zich vooral op hun programma's en taakvelden. In de jaarverslagen wordt dan ook duidelijk dat vooral wordt stilgestaan bij de aspecten van het gemeentelijk beleid. Dat is voor de hand liggend, maar hierin ontbreekt vervolgens de concrete link met concrete duurzaamheidsdoelstellingen en concrete uitkomsten en concrete analyses.

Het onderzoek is uitgevoerd in 2022 op de gepubliceerde jaarverslagen 2020. Mede door de actuele ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving, de opkomst van EU-richtlijnen en de klimaat- en stikstofdiscussie is het aan te bevelen om een vergelijkbaar onderzoek te herhalen, om te kunnen vaststellen of deze ontwikkelingen van invloed zijn op de inhoud van de verslaggeving over duurzaamheid door gemeenten.

Opmerkelijke uitkomst uit de analyses is dat gemeenten in hun jaarverslagen vrijwel geen aandacht besteden aan de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties. Grote ondernemingen nemen deze doelstellingen wel nadrukkelijk over en ook gemeentelijke overheden kunnen een bijdrage aan de realisatie van deze doelstellingen leveren. Bovendien zijn deze doelstellingen door de landelijke overheid onderschreven.

Het verdient ook aanbeveling om in de verslaggeving (en in de praktijk) ruim aandacht te besteden aan het gesprek met de belanghebbenden. Middels een *stakeholder* dialoog is het mogelijk om speerpunten voor beleid scherp te krijgen en daarmee de inhoud van de verslaggeving daar beter op aan te laten sluiten en concreter te maken.

Ten slotte: dit onderzoek is gericht op de inhoud van verslaggeving. Het feit dat gemeenten in hun jaarverslag beperkt aandacht besteden aan duurzaamheid, wil niet zeggen dat zij er in de dagelijkse praktijk niets mee doen. Door organisaties als VNG, Gemeente.nu en Binnenlands Bestuur worden concrete handvatten aangereikt. Door overwegend beperkt over duurzaamheid te rapporteren, maken gemeenten niet zichtbaar of zij zich bewust zijn van de relevantie van duurzaamheidsvraagstukken. Transparantie kan ertoe bijdragen dat gemeenten concreter worden in het stellen van ambitieuze doelstellingen, in het creëren van

interne bewustwording, het analyseren van de realisatie, het bijstellen van doelstellingen en de ontwikkeling van *integrated thinking*. Transparantie is een instrument om op te schalen en de realisatie van doelen te versnellen.

- 
- **Chantal de Graaf** volgt de masteropleidingen Fiscaal Recht en Accountancy & Controlling bij de Rijksuniversiteit Groningen en is als studentassistent verbonden aan de vakgroep Accounting en Auditing.
  - **Dick de Waard** is als emeritus hoogleraar Auditing verbonden aan de vakgroep Accounting en Auditing van de Rijksuniversiteit Groningen en is als bijzonder hoogleraar MVO verbonden aan University of Curaçao dr. Moises da Costa Gomez.
- 

## Noten

1. [www.rvo.nl/transparantiebenchmark.nl](http://www.rvo.nl/transparantiebenchmark.nl).
2. De onderzoeksgroep van de Transparantiebenchmark betreft de beursgenoteerde organisaties, organisaties van openbaar belang, staatsdeelnames en vrijwillige deelnemers, aangevuld met de groep van organisaties met Nederlandse bedrijfsactiviteiten met substantiële omzet en/of aantal medewerkers ([www.rvo.nl/transparantiebenchmark](http://www.rvo.nl/transparantiebenchmark)).
3. De criteria voor de toepassing van de NFRD zijn: omzet minimaal € 40 miljoen, balanstotaal minimaal € 20 miljoen, aantal medewerkers minimaal 500. Indien een onderneming aan twee van de drie criteria voldoet, moet de NFRD worden toegepast.
4. [www.efrag.org](http://www.efrag.org).

## Literatuur

- An Y, Davey H, Eggleton IRC (2011) Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure. *Journal of Intellectual Capital* (12)4: 571–585. <https://doi.org/10.1108/14691931111181733>
- De Waard DA (2022) Concepten en standaarden: Een analyse van de aansluiting van de European Sustainability Reporting Standards op de praktijk van duurzaamheidsverslaggeving. *Jaarboek Corporate Governance 2022–2023*: 123–139.
- De Waard DA (2014) De bomen en het bos, Oratie, University of Curaçao Dr. Moises da Costa Gomez, oktober 2014.
- KPMG (2022) Big shifts, small steps – Survey of Sustainability Reporting 2022.
- Ministerie van Economische Zaken en Klimaat (2021) Criteria Transparantiebenchmark 2021.