

# Naar een raamwerk voor de controle van milieuverslaggeving

Hans Gortemaker

Titel: Towards a framework for auditing environmental reports

Auteur: Nancy Kamp-Roelands

Uitgever: Tilburg University, proefschrift, november 2002

## 1 Inleiding

In deze bijdrage zal niet nader op de inhoud van het proefschrift van Nancy Kamp-Roelands worden ingegaan; hiervoor wordt verwezen naar het in dit nummer opgenomen artikel. Aandacht zal gegeven worden aan de relevantie van de studie, de gekozen werkwijze, alsmede aan nieuwe ontwikkelingen en suggesties voor nader onderzoek. Op deze plaats wordt reeds opgemerkt dat de auteur erin geslaagd is een adequate methodologie en structuur te kiezen, waardoor een goed leesbare dissertatie over een zeer relevant researchobject tot stand is gekomen.

## 2 Het belang van transparantie en assurance

Belanghebbenden (stakeholders) bij ondernemingen hebben – naast financiële informatie – behoefte aan andersoortige verantwoordingsinformatie. Ondernemingen zijn steeds meer bereid of worden verplicht deze te verschaffen. Verantwoording afleggen en transparantie met betrekking tot het handelen zijn sleutelbegrippen in goed ondernemingsbestuur. Milieuverslaggeving vormt hier een onderdeel van. Ook de controle van dergelijke verslagen krijgt meer aandacht. In het zogenoemde Green Paper (1996) van de Europese Commissie wordt gesteld: 'There have been

Prof. J.C.A. Gortemaker RA is deeltijd hoogleraar accountancy aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam en geeft leiding aan de continentaal Europese accountantspraktijk van PricewaterhouseCoopers. Gedurende zeven jaar maakte hij deel uit van de IAPC, thans IAASB.

demands over recent years for companies to be subject to an audit of their social behaviour, most notably in respect of the physical environment... and other issues of concern to the general public and to particular interest groups.' Ook in het recent verschenen boek 'Public Trust' (DiPiazza en Eccles, 2002) komen diverse vormen van corporate reporting, alsmede de controle hierop aan de orde. De onderzoeksresultaten die door Kamp-Roelands worden weergegeven leveren een zeer divers beeld op met betrekking tot de controle van milieuverslagen. Zowel gewekte verwachtingen bij de uitkomst van de werkzaamheden, de werkzaamheden zelf als de rapporting zijn zeer uiteenlopend. Het gevaar van een verwachtingskloof is derhalve groot. Hierbij dient te worden bedacht dat de onderzoeksresultaten enigszins gedateerd zijn. De publicatie van de International Standard on Assurance Engagements door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, 2004) zal een positieve invloed hebben op de standaardisering van de aanpak, de te verrichten werkzaamheden en de rapportage. Bedacht dient te worden dat deze standaard nog geen specifieke aanwijzingen geeft voor de controle van milieuverslagen. Het is van belang de invloed van deze nieuwe standaard op de certificering te meten. Voorts wordt waargenomen dat andere beroepsbeoefenaren dan accountants op het gebied van milieuverslaggeving controleactiviteiten ontplooien. Hierna zal nog duidelijk worden dat betrokkenheid van andere deskundigen gewenst is; dit laat onverlet dat accountants met hun kennis van controlemethoden en -technieken, (administratieve) organisatie en verslaggeving een belangrijke rol kunnen vervullen bij het verschaffen van geloofwaardigheid aan milieuverslagen.

## 3 Het planningsproces van controle en rapportering

Om tot een controleaanpak voor milieuverslaggeving te komen, is in het proefschrift onder meer gebruik-

gemaakt van empirisch onderzoek. Daarbij is met name aandacht besteed aan de planning van de controle en de rapportering. Informatie met betrekking tot het planningproces is verkregen door tien ervaren beroepsbeoefenaren op het gebied van de controle van milieuverlagen te interviewen. Acht hebben een milieuconsultancy-achtergrond en twee een milieu-accountancy-achtergrond. De accountancycomponent lijkt daardoor onderbelicht. Ten behoeve van het onderdeel rapportering zijn achtenzestig verklaringen geanalyseerd. Hieruit blijkt een zeer divers beeld. Op basis van het empirisch onderzoek en met behulp van de kennis van milieudeskundigen is het raamwerk voor de controle nader ingevuld. Voor de uitwerking wordt verwezen naar het artikel van Kamp-Roelands in dit nummer van het MAB. Hierna zal een aantal specifieke aspecten worden vermeld die tot nader onderzoek kunnen leiden.

### *De mate van zekerheid*

De eerste onderzoeksvraag betreft het niveau van zekerheid dat uit de verklaring dient te blijken en meer in het bijzonder de factoren waarvan dit niveau afhankelijk is. In de recent uitgebrachte herziene standaard inzake assurance-opdrachten (IAASB, 2004) wordt gesproken over twee niveaus van zekerheid: redelijke mate van zekerheid en beperkte mate van zekerheid. Volgens de standaard is het niveau met name afhankelijk van de aard, tijdstip en omvang van de te verrichten werkzaamheden. Dit betekent een verenging – tot stand gekomen via compromissen – ten opzichte van het oorspronkelijke gedachtegoed dat in eerdere (concept) standaarden besloten lag. Gesteund door onderzoek: Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High, komt Kamp-Roelands met een viertal factoren, die van invloed op het niveau van zekerheid zijn: de aard van het controleobject, de status en gedetailleerdheid van de toetsingscriteria, de diepgang van de controlewerkzaamheden en de kwantiteit en kwaliteit van het controlebewijs. Schrijver van deze beschouwing kan zich hierin goed vinden.

### *Materialiteit*

Naast de mate van zekerheid vormt het begrip materialiteit een belangrijke factor bij milieuverlaggeving en de verklaring die daarbij wordt afgegeven. Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan beslissingen van gebruikers van die informatie zouden kunnen beïnvloeden. Hierbij spelen kwalitatieve en kwantitatieve

factoren een rol. Voor wat betreft jaarrekeningen hebben opstellers en accountants ervaring opgedaan. Bij milieuverlaggeving ligt dit anders. De problematiek krijgt extra accent indien in aanmerking wordt genomen dat de toetsingscriteria nog deels in ontwikkeling zijn. Ook de kring van gebruikers en de informatiebehoefte kan zeer divers zijn. Waar bij een jaarrekening van een grote onderneming sprake kan zijn van een kwantitatieve materialiteitsgrondslag van tientallen miljoenen euro's, kan het effect van een geringe hoeveelheid uitstoot schadelijke stoffen een grote impact op de direct omwonenden hebben. De invulling van het materialiteitsbegrip bij milieuverlaggeving in kwalitatieve en kwantitatieve zin – rekening houdend met gerechtvaardigde informatiebehoefte – vereist nader onderzoek.

### *De inhoud van assurancerapporten*

Bij het certificeren van milieuverlagen speelt het gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen (anderen dan de accountant) een belangrijke rol. Voor het uitvoeren van de assurance-opdrachten is immers naast kennis van controle, verslaggeving en (administratieve) organisatie, materiedeskundigheid nodig. Het is van belang na te gaan welke uitgangspunten dienen te worden gehanteerd bij de multidisciplinaire samenwerking en op welke wijze deze bij de rapportering tot uiting moeten komen. Dit heeft invloed op de redactie van de verklaring en op de formele ondertekening. Modellen zijn denkbaar waarbij de accountant alleen tekent of waarbij ondertekening door beiden plaatsvindt. Daarnaast is uiteraard separate rapportering mogelijk. Aan de wijze waarop de samenwerking gestalte krijgt en vorm wordt gegeven aan de rapportering zijn naast vaktechnische, juridische en verzekeringstechnische researchvragen verbonden.

Uit het proefschrift en het artikel blijkt dat de inhoud van het assurancerapport zeer divers is. Inmiddels zijn alweer enige jaren verstreken. Een actualisering van de onderzoeksresultaten is gewenst. Nagegaan zou kunnen worden wat de invloed van de eerdergenoemde internationale standaard (IAASB, 2004) is. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de standaard – voor wat de rapportering betreft – slechts een raamwerk geeft, zonder specifiek op rapportering bij milieuverlaggeving in te gaan. Daarom is het nog meer van belang dat goede praktijkvoorbeelden – die uiteraard rekening moeten houden met hetgeen in de standaard is gesteld – worden geïnventariseerd en geanalyseerd. De wijze waarop in de verklaring rekening wordt gehouden met de ontwikkelingsfase waar-

in de verslaggevingscriteria zich bevinden, het niveau van zekerheid, de toegepaste materialiteit en de samenwerking met deskundigen zijn belangrijke researchobjecten.

Samenvattend kan worden gesteld dat het proefschrift van maatschappelijke betekenis is en dat het nuttige bouwstenen bevat voor de controle van milieuverslagen. In deze beschouwing is aangegeven dat nog vele onderzoeksvragen resteren. ■

---

## Literatuur

- DiPiazza, S.A. en Eccles R.G., (2002), *Public Trust, The future of Corporate reporting*, John Wiley & Sons, Inc., New York.
- European Commission, (1996), *Green Paper, The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union*, EC, Brussel.
- International Auditing and Assurance Standards Board, (2002), *The Determination and Communication of Levels of Assurance Other than High, Study 1*, <http://www.ifac.org/IAASB/>
- International Federation of Accountants, (2004), International Standard on Assurance Engagements, in: *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, 2004 edition, IFAC, New York, pp. 147-170, <http://www.ifac.org/IAASB/>
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2002), *Towards a framework for auditing environmental reports*, Tilburg University, proefschrift.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2004), De controle van milieuverslaggeving, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 78, no. 11, pp. 479-488.