

Een metafysisch perspectief op de verificatie van maatschappelijke jaarverslagen

Dennis Veltrop en Dick de Waard

SAMENVATTING In deze bijdrage wordt een controleaanpak uiteengezet voor verificatie van maatschappelijke jaarverslagen die afwijkt van de controleaanpak zoals deze op dit moment veelvuldig wordt gehanteerd en zoals deze in controlestandaard COS 3410N door het Nederlands Instituut van Register Accountants (NIVRA) is uitgewerkt. Bij deze alternatieve aanpak wordt nadrukkelijk ingegaan op (het belang van) de achterliggende ethiek van handelingen beschreven in het maatschappelijk jaarverslag. Wij zetten uiteen dat deze achterliggende ethiek metafysisch van aard is en dat bij het inrichten van de controle hier nadrukkelijk rekening mee dient te worden gehouden. Door de in deze bijdrage voorgestelde Internal Control for Ethical Conduct (ICEC) als uitgangspunt te nemen, kan een deugdelijke grondslag worden verkregen voor verificatie van kwalitatieve uitspraken in het maatschappelijk jaarverslag en kan zo het gehele maatschappelijk jaarverslag op een holistische manier worden geverifieerd. Hierbij wordt opgemerkt dat dit gevolgen zou kunnen hebben voor de redactie van het maatschappelijk jaarverslag.

Drs. D.B. Veltrop heeft (post)doctoraal accountancy gestudeerd aan de Rijksuniversiteit Groningen en volgt op dit moment de Research Master International Economics and Business (Mphil). Hij is in september 2007 begonnen aan zijn promotieonderzoek dat betrekking heeft op gedragsmatige aspecten in raden van commissarissen. D.A. de Waard RA MA is registeraccountant en milieuaccountant. Hij is als partner verbonden aan Ernst & Young en werkzaam als hoofddocent bij de vakgroep accountancy, Rijksuniversiteit Groningen. Hij schrijft zijn proefschrift over maatschappelijk verantwoord ondernemen en corporate governance.

De auteurs zijn de anonieme reviewers van het MAB, Jim Emanuels, Reggy Hooghiemstra, Herbert Keppels en Rients Galema zeer erkentelijk voor hun nuttige opmerkingen bij een eerdere versie van dit artikel. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven, de auteurs blijven dan ook zelf verantwoordelijk voor eventuele onjuistheden.

1 Inleiding en achtergrond

In dit artikel beogen wij een aanzet te geven voor een alternatieve controleaanpak, of eigenlijk meer controlefilosofie, voor verificatie van maatschappelijke jaarverslagen, toegespitst op het intrinsieke karakter van het maatschappelijk jaarverslag. Hiertoe dient bij de verificatie primair aandacht te worden besteed aan de interne beheersing van ethisch handelen, hetgeen kan geschieden op basis van de door ons aangehaalde Internal Control for Ethical Conduct (ICEC).

Met name na het verschijnen van Al Gore's film 'An Inconvenient Truth' in 2006, is maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) meer onder de aandacht van het brede publiek gekomen. Aandacht voor een duurzaam en evenwichtig economisch systeem is echter niet nieuw. John Kenneth Galbraith (1958) ging bijvoorbeeld al in op sociale ongelijkheid als gevolg van economische groei. In het bijzonder, de verstrekkende gevolgen van 'conventional wisdom' van het economische denken – gebaseerd op archaische denkbeelden vanuit de 18^e en 19^e eeuw – op de Amerikaanse samenleving. Verder stelden Daly en Cobb (1989) reeds een paradigmaverschuiving voor, waarbij denkbeelden in de economische wetenschap verschuiven van zelfinteresse en kortetermijndenken naar langetermijnutkomsten voor de gemeenschap en het ecologische evenwicht. Dit zijn enkele voorbeelden uit vele. Het overgrote deel van de publicaties is gericht op de academische gemeenschap. Er zijn echter ook studies die een brug hebben geslagen naar een breder publiek. Het rapport van de World Commission on Environment and Development (WCED) uit 1987 – ook wel bekend als het Brundtland rapport – en het rapport van Meadows *et al.* (1972) – het rapport van de Club van Rome – zijn hier voorbeelden van.

De toenemende nadruk op duurzaam en verantwoord ondernemen heeft ook het bedrijfsleven niet ongemoeid gelaten. Maatschappelijk verantwoord onder-

nemen (MVO) – we gaan in paragraaf 2 verder op dit begrip in – is een onderwerp dat steeds belangrijker is geworden wereldwijd en ook in Nederland. Uit een driejaarlijks onderzoek van KPMG naar maatschappelijke verslaggeving blijkt dat in 2005 52 procent van de top 250 *Fortune 500*-ondernemingen een apart maatschappelijk jaarverslag heeft gepubliceerd. In Nederland ligt dit percentage op ongeveer 30 procent van de top 100 grootste Nederlandse ondernemingen (KPMG, 2005)¹. Geconstateerd wordt dat er sinds 1993 sprake is van een gestage groei van maatschappelijke verslaggeving. Waar dit aanvankelijk alleen verslaggeving omtrent milieuaspecten betrof, kan echter vanaf 1999 een verschuiving naar maatschappelijke jaarverslagen in de bredere zin worden waargenomen. Waarbij dan ook over menselijke en maatschappelijke aspecten wordt gerapporteerd. Er is de afgelopen vijftien jaar sprake geweest van een aanzienlijke toename van maatschappelijke verslaggeving. Ongeveer éénderde van deze maatschappelijke jaarverslagen wordt geverifieerd door een externe auditor (KPMG, 2005). Terwijl accountantscontrole voor de jaarrekening wettelijk verplicht is gesteld (art 2: 393 BW), is dit voor het maatschappelijk jaarverslag niet het geval. Verificatie geschiedt op basis van vrijwilligheid. Er zijn grote verschillen tussen de uitgevoerde controles, zeer zeker op internationaal gebied, en er zijn nauwelijks eenduidige en uniforme richtlijnen waar een auditor zich aan dient te houden (Kolk, 2007). Sinds kort heeft het NIVRA echter COS 3410N 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen' uitgevaardigd en is door AccountAbility de AA1000 assurance standard ontwikkeld. Deze richtlijnen bieden de auditor een handreiking bij de verificatie van het maatschappelijk jaarverslag. Desalniettemin bestaan er nog steeds aanzienlijke verschillen. Maar wat nog belangrijker is, is het fundamentele verschil tussen een maatschappelijk jaarverslag enerzijds en een jaarrekening of een financieel jaarverslag anderzijds. Of beter nog, het gebrek aan inzicht in dit verschil onder auditors van deze verslagen. Verificatie van een maatschappelijk jaarverslag wordt veelal als een variatie op een 'reguliere' financial audit gezien. Kort samengevat kan hier worden gesteld dat het maatschappelijk jaarverslag een deontologisch karakter heeft², betrekking hebbende op de handelingen zelf. Terwijl een jaarrekening of financieel jaarverslag is gestoeld op utilitaristische principes, de vermogenspositie per einde boekjaar (het uiteindelijke gevolg). De auditor zal rekening dienen te houden met dit fundamentele verschil tussen een financieel jaarverslag en een maatschappelijk jaarverslag bij het uitvoeren en inrichten van zijn/haar controle. Wij

stellen dat door de verificatie van het maatschappelijk jaarverslag toe te spitsen op het intrinsieke karakter van het maatschappelijk jaarverslag – de achterliggende ethiek vanuit een metafysisch perspectief – dit zal bijdragen aan het verminderen van de huidige ambigüiteit van verificatie van maatschappelijke jaarverslagen.

Deze ambigüiteit maakt het er voor de gebruiker van het maatschappelijk jaarverslag niet gemakkelijker op om tot een goed beeld te komen van de werkzaamheden van de auditor en de uitkomsten van het onderzoek. Het is niet duidelijk wat de auditor nou precies heeft gedaan en wat van de auditor mag worden verwacht, oftewel er bestaat een verwachtingskloof (Limperg, 1926). Dit kan onder meer resulteren in een afname van de vraag naar verificatie van maatschappelijke jaarverslagen en uiteindelijk misschien zelfs tot een afname van de vraag naar maatschappelijke jaarverslagen zelf (Kamp-Roelands, 2002).

De in deze bijdrage uiteengezette aanpak vraagt in het bijzonder aandacht voor de manier waarop inbedding van MVO in de organisatie tot uiting komt in het maatschappelijk jaarverslag. In het maatschappelijk jaarverslag zal in ieder geval duidelijk naar voren moeten komen welke handelingen de onderneming wel en niet tolereert, hier zullen we in paragraaf 4 verder op in gaan.

Dit artikel is als volgt gestructureerd. In paragraaf 2 gaan we verder in op het begrip MVO. Paragraaf 3 gaat in op ethiek en in paragraaf 4 wordt de voorgestelde verificatie van maatschappelijke jaarverslagen uiteengezet. Paragraaf 5 bevat de conclusies en aanbevelingen.

2 Wat is maatschappelijk verantwoord ondernemen?

Er worden in de literatuur veel verschillende benamingen en definities voor MVO gegeven (Valor, 2005). Mede door het abstracte karakter en de veranderende interpretaties door de jaren heen is het moeilijk om tot een eenduidige definitie van MVO te komen (Carroll, 1999; Swartz en Carroll, 2003; Valor, 2005). Reeds in 1960 schreef Keith Davis, '*social responsibility is a nebulous idea and, hence, is defined in various ways*' (p. 70). Dezelfde Davis komt met een definitie van MVO³ die refereert aan '*businessmen's decisions and actions taken for reasons at least partially beyond the firm's direct economic or technical interest*' (p. 70). In veel definities van MVO komt dit aspect van 'het zich niet alleen richten op economische belangen' terug (Davis, 1973; Jones, 1980; Carroll,

1999; Valor, 2005). Dit zien we ook bij het Ministerie van Economische Zaken die op haar website⁴ stelt dat bij MVO de factoren mens en milieu net zo belangrijk zijn als het verdienen van geld en dat *‘ondernemen meer is dan het maken van winst’*. We zullen deze veel gedragen interpretatie dan ook als uitgangspunt nemen en MVO als zodanig definiëren.

Aansluitend op de definitie van MVO kunnen we verwijzen naar de stakeholdertheorie. Het begrip MVO en de stakeholdertheorie hangen nauw met elkaar samen (Carriga en Melé, 2004). Vanuit een stakeholderperspectief kunnen we stellen dat het bij MVO ook draait om belangenbehartiging van een brede groep stakeholders. Waarbij het begrip stakeholder kan worden gedefinieerd als *‘any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the firm’s objectives’* (Freeman, 1984, p. 25). Voor wat betreft het motief van een onderneming om maatschappelijk verantwoord te ondernemen, zijn er hierbij twee verschillende soorten motieven te onderscheiden. Namelijk een normatief en een instrumenteel motief (Donaldson en Preston, 1995). Beide motieven hebben hun basis in de stakeholder theorie.

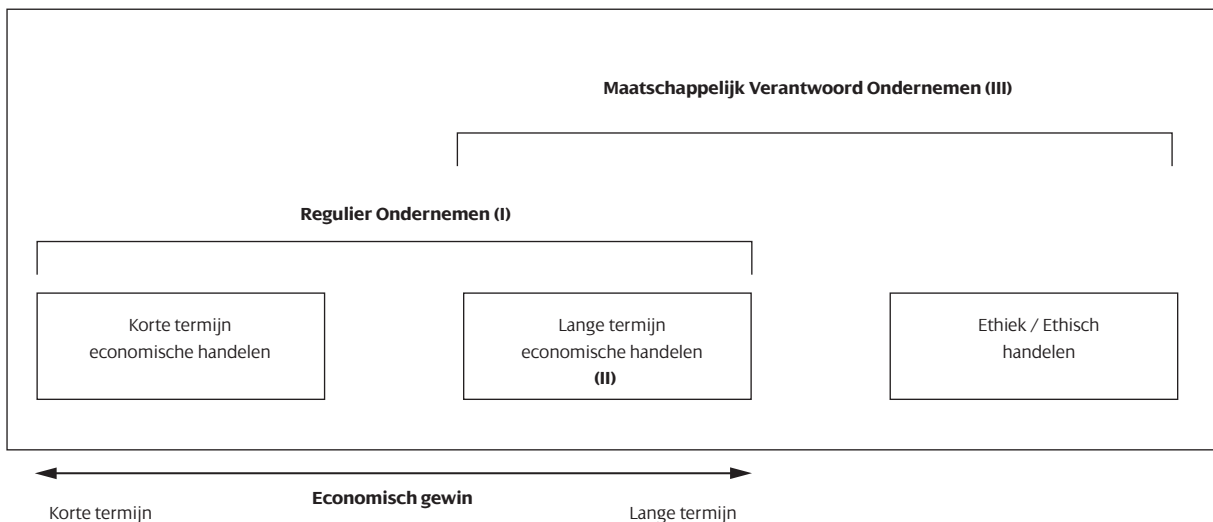
De normatieve benadering gaat er vanuit dat de onderneming bij haar stakeholdermanagement rekening houdt met stakeholderbelangen vanuit het intrinsieke belang van deze stakeholders zelf en niet zozeer omdat het ten gunste komt aan aandeelhouders of de onderneming. Het instrumentele perspectief daarentegen, legt een relatie tussen stakeholdermanagement en het bereiken van conventionele ondernemings-

doelstellingen (zoals bijvoorbeeld winstmaximalisatie). Ondernemingen die zich toespitsen op stakeholdermanagement zullen vanuit instrumentele optiek relatief succesvol zijn in het behalen van doelstellingen, zoals winst en aandeelhouderswaarde. Het is dan een onderdeel van regulier ondernemen.

De samenhang tussen MVO en regulier ondernemen is uiteengezet in figuur 1. Regulier ondernemen (I) bestaat hierbij uit korte termijn economisch handelen en lange termijn economisch handelen (II). Waarbij kan worden opgemaakt dat MVO en economisch gewin niet per se substituten zijn, maar – in ieder geval voor wat betreft de lange termijn – als complementair kunnen worden beschouwd. MVO (III) gaat echter wel verder dan alleen economisch handelen, waarbij ‘dit verder gaan’ kan worden benoemd als ethisch handelen. Dit ethisch handelen hangt samen met het erkennen van het intrinsieke belang van stakeholders en heeft daarmee een normatieve basis (Donaldson en Preston, 1995). De kern van MVO, het intrinsieke belang van stakeholders en de handelingen zelf, ligt daarmee in dat deel van sectie III (MVO) in figuur 1 dat niet meer onder sectie II (lange termijn economisch handelen) valt.

Als we dit vergelijken met de praktijk van maatschappelijke verslaggeving, wordt door ondernemingen veelal gesteld dat zij rekening houden met de belangen van stakeholders vanuit een bepaald verantwoordelijkheidsgevoel. De voorbeelden zijn legio, we noemen er hier drie;

Figuur 1 MVO en regulier ondernemen



- Unilever stelt: *'Our commitment is to manage our social and environmental impacts responsibly, to work in partnership with our stakeholders and to contribute to sustainable development.'* (Environmental and social report 2005);
- ABN Amro stelt: *'Uitgangspunt van onze strategie is het streven naar duurzame winstgevende groei ten behoeve van al onze belanghebbenden, waaronder klanten, medewerkers, aandeelhouders, leveranciers, de samenleving en het milieu.'* (Duurzaamheidsverslag 2006);
- Philips stelt: *'We have dedicated ourselves to the lives of people inside and outside the company. Today we are a global company, committed to enhancing economic prosperity, environmental quality and social equity wherever we operate.'* (Sustainability report 2006).

Zoals we uit deze voorbeelden – en tal van andere voorbeelden – kunnen opmaken is het achterliggende argument, zoals dit in het maatschappelijk jaarverslag wordt uiteengezet om maatschappelijk verantwoord te ondernemen normatief van aard en heeft het daarmee een ethische basis. Auteurs zoals Deegan (2002) merken op dat met betrekking tot verslaggeving omtrent MVO *'the voluntary nature of the activity leads researchers to question why it occurs'* (p. 290). Veelal zal de drijfveer gelegen zijn in het bevorderen van conventionele doelstellingen, terwijl in het maatschappelijk jaarverslag altruïstische argumenten worden aangedragen. Het is dan zaak voor de auditor om deze altruïstische uitspraken te verifiëren en een uitspraak te doen over het waarheidsgehalte van deze argumenten. In het maatschappelijk jaarverslag wordt veelal gesteld, zoals we hierboven konden zien, dat er sprake is van een normatieve basis. Om dit te kunnen verifiëren zal de auditor een deugdelijke grondslag voor zijn of haar oordeel dienen te verkrijgen, oftewel grip op de achterliggende ethiek. Uit deze achterliggende ethiek of beweegredenen blijkt immers de intentie van de handelingen.

De volgende paragraaf gaat verder in op ethiek, in paragraaf 4 bespreken we een mogelijke controle-aanpak toegespitst op het maatschappelijk jaarverslag vanuit deze ethiek.

3 Ethiek

Over het algemeen houdt ethiek zich bezig *'met wat goed en wat kwaad is'* (Van Dale)⁵. Als mensen denken aan ethiek sluit dit veelal aan bij de Kantiaanse benadering van ethiek (MacIntyre, 1967, p. 183). Kant's ethiek is deontologisch van aard, wat zoveel inhoudt als dat het 'op zich zelf staat' en niet is gericht op een

ander doel, de nadruk ligt op de handeling zelf. Als we dit vertalen naar het behartigen van de belangen van een groep stakeholders, vinden we de deontologie terug in het intrinsieke belang van de stakeholders zelf (Jones et al., 2007). Als tegenpool van deontologische ethiek wordt veelal het utilitarisme aangedragen, een vorm van consequentialisme. Terwijl een handeling door een deontoloog op zijn merites wordt beoordeeld om de handeling zelf, zal een utilitarist zich richten op de gevolgen van de handeling. Het bekendste voorbeeld van utilitarisme is waarschijnlijk het werk van Jeremy Bentham. Bentham gaat uit van het volgende maxime *'it is the greatest happiness of the greatest number that is the measure of right and wrong'* (Bentham, 1776, geciteerd vanuit Roncaglia, 2006)⁶. De morele waarde van de handeling wordt beoordeeld op het gevolg, waarbij Bentham er van uit gaat dat als elk individu zijn of haar eigen nut (utility) maximaliseert dit zal resulteren in een optimale sociale uitkomst. De *laissez-faire*-gedachte. Als we de utilitaristische en de deontologische ethiek tegen elkaar afzetten en deze vergelijken met hetgeen in paragraaf 2 staat vermeld, kunnen we veronderstellen dat een deontologische gedachtegang aansluit bij het behartigen van stakeholderbelangen vanuit een intrinsieke overtuiging. De utilitaristische gedachtegang daarentegen stelt het behartigen van stakeholderbelangen centraal voor zover dat (uiteindelijk) tot eigen gewin zal leiden. In figuur 1 valt utilitarisme dan onder 'regulier ondernemen (I)', waarbij zoals is gesteld de kern van MVO in dat deel van 'maatschappelijk verantwoord ondernemen (III)' ligt dat niet meer onder 'regulier ondernemen (I)' valt.

We gaan hier verder met de deontologische ethiek, gebruikmakend van het werk van Immanuel Kant, *Fundering van de Metafysica van de Zeden*. Kant maakt in zijn zoektocht naar 'morele wetmatigheden' onderscheid tussen een empirische en een rationele ethiek. Hij merkt hierbij op dat morele wetmatigheid niet kan blijken uit één enkele handeling of enkele handelingen, maar zal moeten worden gevonden in het algemene. Hierbij benadert Kant ethiek vanuit een metafysisch standpunt, ethiek overstijgt de individuele handelingen. Ethiek is niet te reduceren tot individuele handelingen. Kant (1785) stelt dat *'Een metafysica van de zeden is dus op onontbeerlijke wijze noodzakelijk, niet alleen vanwege een speculatieve beweegreden om de bron van de a priori in onze rede liggende praktische beginselen te doorgronden, maar omdat de zeden zelf aan allerlei bederf onderhevig blijven zolang deze leidraad en bovenste norm voor hun juiste beoordeling ontbreekt. Want bij datgene wat moreel goed behoort te zijn, is overeenstemming met de*

zedelijke wet niet voldoende, maar het moet ook omwille van deze wet gebeuren. Zo niet, dan is die overeenstemming slechts zeer toevallig en hachelijk, want de onzedelijke grondslag zal weliswaar zo nu en dan wetmatige handelingen voortbrengen, vaker echter onwettige handelingen.’ (pp. 30/31)

Als we kijken naar een meer hedendaagse interpretatie van ethiek stelt Kimman (1991) bijvoorbeeld dat ethiek de algemeen geldende beginselen probeert op te sporen en dat er van daaruit normen en gedragsregels dienen te worden opgesteld, dan wel te worden beoordeeld. Hierin zijn onmiskenbaar denkbeelden van Kant te herkennen.

Alhoewel ietwat abstract, biedt Kant ons wel een deugdelijk handvat om grip te krijgen op ethiek. In principe reikt hij ons een beheersingsmethodiek aan om ethisch handelen in kaart te brengen. Als we dit vertalen naar maatschappelijke verslaggeving – een pragmatische interpretatie⁷ – is de som van ethische handelingen meer dan de afzonderlijke handelingen. De intentie van MVO, de achterliggende ethiek, is gelegen in dat deel van deze som dat niet te reduceren is tot identificeerbare handelingen, het metafysische deel. De identificeerbare handelingen op zichzelf, oftewel de individuele handelingen zoals deze in het maatschappelijk jaarverslag worden uiteengezet, bieden geen soelaas om zicht te krijgen op ethiek, de metafysische universalia. Het metafysische deel kan echter wel (deels) worden afgeleid uit het geheel aan handelingen en het achterliggende systeem dat heeft geleid tot de desbetreffende handelingen.

De achterliggende intentie van de handelingen, zoals deze in het maatschappelijk jaarverslag worden beschreven, komt tot uiting in het geheel van handelingen. Als we dit naar de praktijk vertalen als handreiking voor controleurs, kunnen we stellen dat het ‘beheersingssysteem van ethisch handelen’ ten grondslag ligt aan de intentie van de handeling. De interne beheersing van ethisch handelen dient daarom nadrukkelijk te worden meegenomen bij verificatie van het maatschappelijk jaarverslag. De achterliggende ethiek van een ethische handeling komt immers voort uit het interne beheersingssysteem. Of zoals Kant stelt, *‘het moet ook omwille van deze wet gebeuren.’* Als dat niet het geval is, is de betreffende handeling contingent en aan het toeval over gelaten. Zonder interne beheersing kunnen er handelingen plaatsvinden die in overeenstemming lijken met ethisch handelen, maar dit hadden ook net zo goed handelingen kunnen zijn geweest die als volledig onethisch konden worden aangeduid.

In het kader van volledige oordeelsvorming is het dan

ook verstandig, zo niet onontbeerlijk, om het interne beheersingssysteem voor ethisch handelen onder de loep te nemen. Hier gaan we in de volgende paragraaf verder op in.

4 Verificatie van maatschappelijke jaarverslagen

Zoals hierboven reeds is aangehaald vindt verificatie van maatschappelijke jaarverslagen plaats op basis van vrijwilligheid. Er kan worden gesteld dat er hierbij sprake is van een grote mate aan diversiteit van controlebenaderingen (Kolk, 2007; Kolk, 2005; KPMG, 2005; Kamp-Roelands, 2002). Zoals in de inleiding reeds werd gesteld heeft het NIVRA standaard COS 3410N ‘Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen’ uitgebracht om deze ambiguïteit enigszins te verminderen. Paragraaf 3 van deze standaard stelt dat *‘de doelstelling van de accountant is het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende organisatie ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de organisatie op dat gebied in een verslagperiode.’*

Verder kunnen we uit de standaard opmaken dat de accountant hiervoor *‘in beginsel dezelfde begrippen, methoden en technieken’* toepast als bij onderzoeken van financiële overzichten (paragraaf T27). Het NIVRA gaat daarmee impliciet uit van een conventionele controleaanpak, gericht op verificatie van kwantitatieve gegevens in het maatschappelijk jaarverslag. In de praktijk komt dit neer op verificatie van KPI’s (Kritische Prestatie Indicatoren) en overige kwantitatieve gegevens, en het buiten beschouwing laten van kwalitatieve normatieve uitspraken. Vaak wordt dan ook niet het gehele maatschappelijk jaarverslag geverifieerd, maar alleen het kwantitatieve deel, terwijl de hoofdboodschap in het maatschappelijk jaarverslag veelal tot uiting komt in tal van normatieve uitspraken omtrent ethisch handelen.

Wij stellen voor om ook het kwalitatieve/normatieve deel van het maatschappelijk jaarverslag te verifiëren. Dit vergt echter wel een andere controleaanpak, waarbij overigens wel uit het scala aan reeds bestaande methoden en technieken kan worden geput. Bij een jaarrekening heeft een accountantsverklaring betrekking op de mate waarin de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de vermogenspositie per einde boekjaar. Er is sprake van een één-op-één-relatie tussen één enkele transactie en de vermogenspositie van de

onderneming. Deze verbanden zijn vastgelegd in het administratieve systeem. Dit is echter niet het geval bij een maatschappelijk jaarverslag met daarin normatieve uitspraken. Er is geen sprake van een één-op-één-verband tussen een enkele handeling en de achterliggende ethiek. Het vergt dan ook een fundamenteel andere controleaanpak, met name voor wat betreft de achterliggende controlefilosofie.

Een conventionele verificatie – dat wil zeggen alleen het kwantitatieve deel – van het maatschappelijk jaarverslag is op zichzelf niet verkeerd. Maar als een onderneming allerlei kwalitatieve normatieve zinsneden toevoegt (zie paragraaf 2 voor een drietal voorbeelden), wordt het jaarverslag daarmee normatief en dient de auditor de verificatie hier dan ook op aan te passen. De controleaanpak waarbij alleen de kwantitatieve segmenten van het maatschappelijk jaarverslag worden geverifieerd schiet hier dan ook tekort, deze mist immers de ethische grondslag van de normatieve uitspraken. De deugdelijke grondslag voor de verificatie, om vast te stellen of de normatieve uitspraken ook daadwerkelijk een betrouwbare en toereikende weergave zijn van het beleid ten aanzien van MVO, ontbreekt.

Zoals we in paragraaf 3 hebben uiteengezet is ethisch handelen niet te herleiden tot op zich zelf staande handelingen, maar komt de intentie van ethisch handelen tot uiting in het geheel en de inbedding in de organisatie. Om zicht te krijgen op de achterliggende ethiek van handelingen zoals deze in het maatschappelijk jaarverslag staan beschreven is het dan van belang dat de auditor op een holistische manier kijkt naar het *gehele* maatschappelijk jaarverslag en het achterliggende *proces* van ethisch handelen. Hierin schuilt immers de intentie van de handelingen.

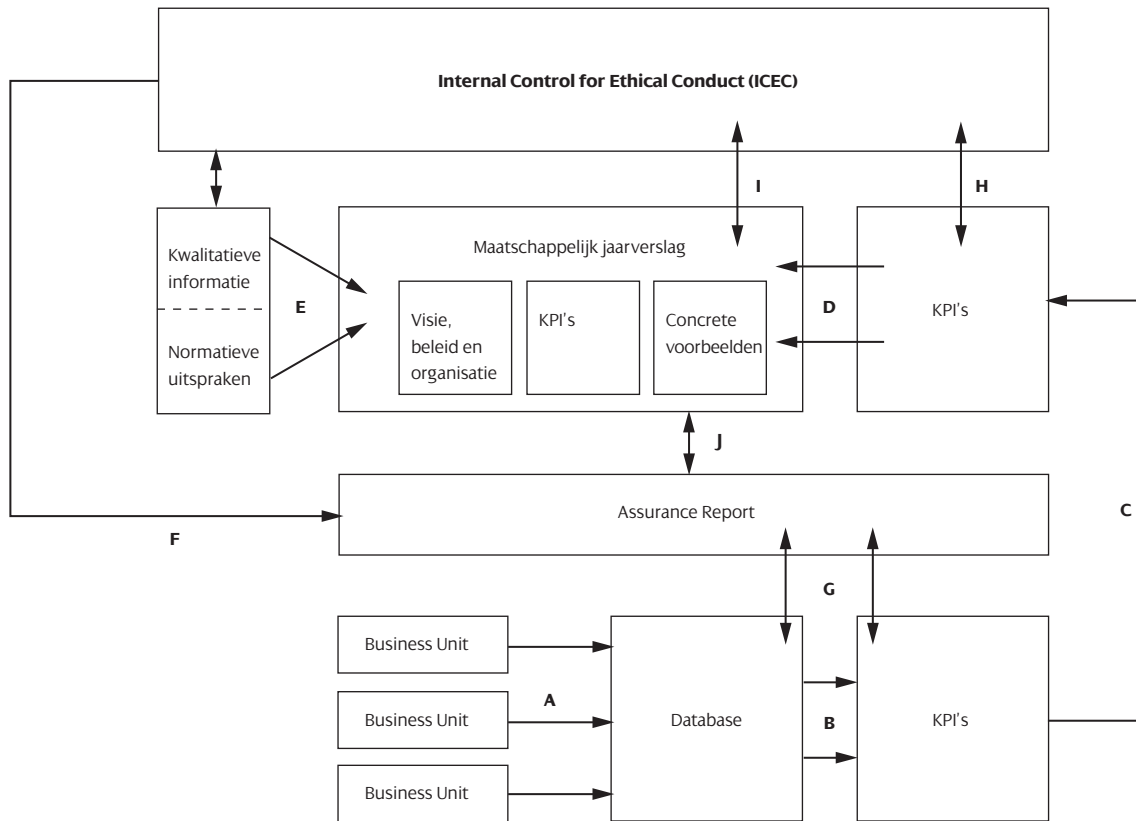
De auditor dient zich dan bij de controle van het maatschappelijk jaarverslag primair te richten op het proces van ethisch handelen en hoe dit is ingebed in de organisatie, oftewel de Internal Control for Ethical Conduct (ICEC). In feite is dit een verlengde van de *control environment*⁸ vanuit het COSO framework (Martin, 2007), waarbij integriteit en ethiek van het management – *the tone at the top* – immers ook een belangrijke rol spelen. Hier dient te worden opgemerkt dat als er een rapport ligt ter verificatie voor de auditor, met alleen maar KPI's omtrent maatschappelijke performance – dus zonder enige normatieve uitspraken – de auditor zou kunnen volstaan met een beoordeling van de interne beheersing rondom de totstandkoming van deze KPI's. Het beoordelen van de interne beheersing van ethisch handelen dient primair te worden meegenomen voor zover het

normatieve uitspraken in het maatschappelijk jaarverslag betreft. Kaptein et al. (2005, p. 466) stelden reeds voor 'om het integriteitsklimaat ...als vast element in de controle van de jaarrekening en de controle van ICFR te betrekken.' Voor de verificatie van maatschappelijke jaarverslagen met daarin normatieve uitspraken gaan we nog een stap verder door het integriteitsklimaat primair als controleobject te nemen ter beoordeling van ethisch handelen (als doel op zich om het ethische handelen zelf) en niet zozeer ter verkleining van bijvoorbeeld frauderisico (als middel). In figuur 2 is een conceptueel model van de totstandkoming en verificatie van het maatschappelijk jaarverslag opgenomen. Het maatschappelijk verslag wordt deels gevuld met KPI's en deels met normatieve/kwalitatieve uitspraken. De KPI's komen voort uit verschillende systemen vanuit de organisatie. Verder is in figuur 2 (zie blz. 518) nog zichtbaar gemaakt dat hetgeen staat vermeld in het maatschappelijk jaarverslag kan worden onderverdeeld in drie categorieën. Te weten: 1. visie, beleid en organisatie, 2. de KPI's en 3. concrete voorbeelden. Het onderscheid tussen deze drie categorieën dient duidelijk in het maatschappelijk verslag naar voren te komen. Dit valt onder de verantwoordelijkheid van de redactie van het verslag. De auditor dient echter vast te stellen of het onderscheid duidelijk uit het verslag naar voren komt en of de KPI's en concrete voorbeelden een onderbouwing zijn van de (daadwerkelijke) visie en beleid. De auditor dient hierbij tevens na te gaan of dit dan ook als zodanig is ingebed in de organisatie.

In de huidige situatie wordt veelal een assurance report afgeven bij de KPI's die staan vermeld in het verslag. Wij stellen echter voor om een assurance statement bij het gehele verslag af te geven (hier komen we later in deze paragraaf op terug). Om de betrouwbaarheid van de KPI's vast te kunnen stellen, zal de auditor onder meer de kwaliteit van de interne controle rondom deze KPI's dienen te beoordelen. Voor wat betreft de normatieve uitspraken – die vooral zijn opgenomen in de delen van het verslag inzake visie, beleid en organisatie – zal de auditor voor zijn/haar verificatie zicht dienen te krijgen op de inbedding van ethisch handelen in de organisatie (de ICEC).

Qua concrete invulling van mogelijke verificatiemethoden van de ICEC kan de auditor putten uit het bestaande arsenaal aan controlemiddelen en technieken. We geven hier een aantal voorbeelden, deze lijst met genoemde voorbeelden is zeker niet uitputtend. De auditor kan nagaan of er een gedragscode bestaat binnen de organisatie ten aanzien van ethisch handelen en in hoeverre deze gedragscode ook daad-

Figuur 2 Het maatschappelijk jaarverslag en verificatie daarvan



Legenda

- A: Database wordt gevuld door informatie vanuit de Business Units
- B: Kritische Prestatie Indicatoren (KPI's) komen voort uit de Database
- C: Relevante KPI's voor het maatschappelijk jaarverslag
- D: Het maatschappelijk jaarverslag wordt gevuld met relevante KPI's
- E: Het maatschappelijk jaarverslag wordt gevuld met kwalitatieve informatie en normatieve uitspraken
- F: De auditor beoordeelt of kan worden gesteund op de ICEC
- G: De auditor beoordeelt of kan worden gesteund op de interne beheersing van KPI's en of alle relevante KPI's worden meegenomen in het verslag
- H: De auditor beoordeelt of de KPI's strookt met de ICEC
- I: De auditor beoordeelt of het maatschappelijk jaarverslag, in het bijzonder de normatieve uitspraken, strookt met de ICEC
- J: Steunend op de ICEC en de interne beheersing van de KPI's wordt een assurance report afgegeven bij het gehele maatschappelijk jaarverslag

werkelijk wordt gedragen door de medewerkers. Dit kan onder meer worden vastgesteld door na te gaan in hoeverre dit is ingebed in de planning en control cyclus en in de beoordelingsystematiek voor medewerkers (in hoeverre is ethisch handelen opgenomen in persoonlijke plannen) en door na te gaan of sprake is van targetsetting en monitoring. Voorts kan worden onderzocht of met betrekking tot de naleving van de code of conduct meldingen zijn gedaan van afwijkingen en of deze afwijkingen binnen de organisatie dan ook daadwerkelijk zijn geanalyseerd en hebben geleid tot correctieve acties. Uit de notulen van vergaderingen van het management en

raad van commissarissen kan blijken in hoeverre daar ethische vraagstukken inhoudelijk aan de orde worden gesteld. Daarnaast kan worden vastgesteld of in de onderneming een risicobeheersingsysteem in werking is gesteld dat ethische vraagstukken, dan wel issues, identificeert. Dit zou bijvoorbeeld in de vorm van een risk officer of risicomanagementfunctie kunnen worden ingebed in de organisatie (Martin, 2007). De auditor kan verder interviews afnemen of enquêtes houden onder medewerkers (Kapitein *et al.*, 2007) en andere stakeholders. Uiteindelijk zal de auditor zich er van moeten kunnen overtuigen dat *'...client management is genuinely trying to do the right*

thing and will always do so, even in the face of currently unforeseeable circumstances' (Martin, 2007, p. 10/11). Het is van het grootste belang dat de organisatie als geheel zich houdt aan de gedragscode van de onderneming.

Voor wat betreft het af te geven assurance report kan worden aangehaakt bij de 'in-control statement' zoals deze in SOx kringen reeds wordt toegepast. De auditor zou in lijn met de controle van 'Internal Control over Financial Reporting (ICFR)', zoals deze in het SOx stramien in sectie 404 wordt vereist (zie bijvoorbeeld Emanuels *et al.*, 2004 of Kaptein, 2005), een assurance statement kunnen afgeven met betrekking tot de opzet en de werking van het 'Internal Control for Ethical Conduct' (ICEC) systeem. Echter betreft het nu een in-control statement voor ethisch handelen, een ICEC statement. Het management neemt in het maatschappelijk jaarverslag een ICEC (Internal Control for Ethical Conduct) statement op. De auditor geeft dan een integrated assurance report – zoals deze ook bij SOx-opdrachten wordt afgegeven – af bij de opzet en werking van de ICEC, de KPI's en het maatschappelijke jaarverslag.

Voor de gebruiker van het maatschappelijk jaarverslag is het nu in ieder geval duidelijk dat het gehele maatschappelijk jaarverslag inclusief de achterliggende interne beheersing is geverifieerd. De wijze waarop het maatschappelijk verslag kan worden geverifieerd is in sterke mate afhankelijk van de kwaliteit van de interne beheersing terzake. Dit kan op voorhand leiden tot assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid (negative assurance). In sommige situaties kan worden overwogen om de KPI's over te brengen naar de bijlagen, dit valt onder de verantwoordelijkheid van de redactie van het maatschappelijk jaarverslag. Het is dan in ieder geval duidelijk wat wel en wat niet is gecontroleerd en waarbij de positive assurance nou precies wordt afgegeven, en zal een mitigerende werking hebben op de verwachtingskloof.

5 Conclusies en aanbevelingen

In dit artikel hebben we geprobeerd een aanzet te geven voor een alternatieve controleaanpak, of eigenlijk meer controlefilosofie, voor verificatie van maatschappelijke jaarverslagen, toegespitst op het intrinsieke karakter van het maatschappelijk jaarverslag. We hebben voorgesteld om bij de verificatie primair aandacht te besteden aan de interne beheersing van ethisch handelen, de manier waarop MVO in de onderneming is verankerd, er vanuit gaande dat deze informatie in het maatschappelijk jaarverslag ade-

quaat uiteen wordt gezet. We hebben uiteengezet dat het fundamenteel verschillende karakter van het maatschappelijk jaarverslag noopt tot een holistische verificatie van het maatschappelijk jaarverslag, waarbij kan worden gesteund op de inbedding van ethisch handelen in de organisatie, oftewel Internal Control for Ethical Conduct (ICEC).

Tot slot, de auditor dient er voor te waken dat hij/zij niet een instrument van de onderneming wordt enkel ter versterking van de legitimiteit van de onderneming. Indien de reikwijdte van een verificatieopdracht enkel en alleen het kwantitatieve deel van het maatschappelijk jaarverslag beslaat, dient de auditor zich af te vragen of kan worden volstaan met *fact finding* en of dit dan ook de lading dekt als het gaat om het beeld dat het maatschappelijk jaarverslag oproept. Als het maatschappelijk jaarverslag normatieve uitspraken bevat is het antwoord op deze vraag, gezien deze bijdrage, overduidelijk ontkenkend. De interne beheersing van ethisch handelen dient nadrukkelijk te worden meegenomen. Verificatie van een intentie vergt dan ook een substantieel afwijkende controleaanpak dan verificatie van een gevolg. ■

Literatuur

- AccountAbility (2003), *Assurance Standard AA1000*, AccountAbility, London, UK.
- Carroll, A.B. (1999), Corporate social responsibility – evolution of a definitional construct, *Business & Society*, vol. 38, no.3, pp. 268-295.
- Carriga, E. en D. Melé (2004), Corporate social responsibility theories: mapping the territory, *Journal of Business Ethics*, vol. 53, no.1, pp. 51-71.
- Daly, H.E. en J.B. Cobb (1989), *For the common good: redirecting the economy toward community, environment, and a sustainable future*, Beacon Press books, Boston Massachusetts (2nd ed.).
- Davis, K. (1960), Can business afford to ignore corporate social responsibilities?, *California Management Review*, vol. 2, no. 3, pp. 70-76.
- Davis, K. (1973), The case for and against business assumption of social responsibilities, *The Academy of Management Journal*, vol. 16, no.2, pp. 312-322.
- Deegan, C. (2002), "The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, no. 3, pp. 282-311.
- Donaldson T. en L.E. Preston (1995), The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications, *The Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, pp. 65-91.
- Emanuels, J., O. van Leeuwen en P. Wallage (2004), Internal control volgens Sarbanes-Oxley, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-economie*, vol. 78, no. 7/8, pp. 348-355.
- Freeman, R.E. (1984), *Strategic management – A stakeholder approach*, Pitman Publishing Inc, Marshfield, Massachusetts.
- Galbraith, J.K. (1958), *The affluent society*, Houghton Mifflin Company, New York (40th anniversary ed.).

- Jones, T.M. (1980), Corporate social responsibility revisited, redefined, *California Management Review*, vol. 22, no. 3, pp. 59-67.
- Jones, T.M., W. Felps en G.A. Bigley (2007), Ethical theory and stakeholder related decisions: the role of stakeholder culture, *Academy of Management Review*, vol. 32, no.1, pp. 137-155.
- Kamp-Roelands, N. (2002), *Toward a framework for auditing environmental reports*, Tilburg University, proefschrift; zie: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?did=90767>.
- Kant, I. (1785), *Fundering voor de Metafysica van de Zeden*, door T. Mertens, Boom, Amsterdam, 2005, 4^e druk.
- Kaptein, M., R. Rozekrans en R. de Groot (2005) Integriteit als auditobject, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 10, pp. 466-474.
- Kimman, E.J.J.M. (1991), *Organisatie-ethiek*, Van Gorcum, Assen.
- Kolk, A. (2005), Corporate governance en maatschappelijke verslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 12, pp. 619-626.
- Kolk, A. (2007), Sustainability, accountantability and corporate governance: Exploring multinational's reporting practices, *Business Strategy and the Environment*, in druk.
- KPMG (2005), *KPMG International survey of corporate sustainability reporting 2005*, Drukkerij Reijnen Offset, Amstelveen.
- Limperg, Th. (1926), *De betekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant*, Muuses, Purmerend.
- MacIntyre, A. (1967), *A short history of ethics – A history of moral philosophy from the Homeric Age to the twentieth century*, Routledge, London, 2005.
- Martin, R.D. (2007), Through the ethics looking glass: another view of the world of auditors and ethics, *Journal of Business Ethics*, vol. 70, no.1, pp. 5-14.
- Meadows, D.H., D.L. Meadows, J. Randers en W.W. Behrend III (1972), *The limits to growth*, Universe Books, New York.
- NIVRA (2007), Koninklijk Nederlands Instituut voor Registeraccountants, Controle- en Overige Standaarden (COS), COS 3410N Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen; zie: www.nivra.nl/COS/index.asp.
- Roncaglia, A. (2006), *The Wealth of Ideas – A History of Economic Thought*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Swartz, M.S en A.B. Carroll (2003), Corporate social responsibility: a three-domain approach, *Business Ethics Quarterly*, vol. 13, no.4, pp. 503-530.
- Valor, C. (2005), Corporate social responsibility and corporate citizenship: Towards Corporate Accountability, *Business and Society Review*, vol. 110, no. 2, pp. 191-212.
- World Commission on Environment and Development (WECD) (1987), *Our common future*, Oxford University Press, Oxford.
- 2 Vandaar ook de analogie met het werk van Immanuel Kant betreffende de metafysische benadering dat in deze bijdrage naar voren komt.
- 3 Het Engelstalige equivalent van maatschappelijke verantwoord ondernemen (MVO) is Corporate Social Responsibility (CSR).
- 4 Website Ministerie van Economische Zaken, <http://www.ez.nl/content.jsp?objectid=142133>, laatstelijk geraadpleegd op 21-5-2007.
- 5 Online te raadplegen op <http://www.vandale.nl/opzoeken/woordenboek>.
- 6 Bentham (1776), A Fragment on Government, online te raadplegen op: <http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/bentham/government.html>, laatstelijk geraadpleegd op 20-8-2007.
- 7 Kant geeft aan dat er een verschil tussen materiële en formele filosofie bestaat. Het eerste heeft betrekking op een object, en is hiermee empirisch, het laatste heeft betrekking op algemene regels zonder een empirisch deel. Wanneer formele filosofie betrekking heeft op bepaalde voorwerpen van het verstand heet zij metafysica (en anders logica). Alhoewel deze metafysica betrekking heeft op een bepaald rationeel voorwerp, kan zij in de stricte zin dus niet empirisch zijn. Een pragmatische interpretatie ten behoeve van de verificatie van maatschappelijke jaarverslagen leent zich dan door te stellen dat het geheel aan handelingen meer is dan de som van individuele handelingen. Het metafysische deel is dan dat deel dat niet te reduceren is tot de individuele handelingen. Alhoewel het metafysische deel in zekere zin wel een empirische grondslag heeft, is deze niet tot deze empirische grondslag te herleiden.
- 8 Control environment (of interne omgeving) wordt als volgt gedefinieerd 'de interne omgeving omvat de toon van een organisatie en stelt de basis voor hoe risico's worden beschouwd en geadresseerd door de mensen van een onderneming, inclusief risicomanagementbeleid en risicoacceptatiegraad, integriteit, ethische normen en waarden en de omgeving waarin zij opereren' (COSO, 2004). Executive summary te downloaden op http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Dutch.pdf.

Noten

- 1 Gemakshalve wordt hier alleen rekening gehouden met aparte maatschappelijke jaarverslagen. Een aantal ondernemingen heeft de verslaggeving omtrent maatschappelijke prestaties opgenomen in het reguliere jaarverslag. Voor wat betreft de daadwerkelijke informatievoorziening over maatschappelijke prestaties zullen de hier genoemde percentages dus een voorzichtige weergave zijn van de daadwerkelijke informatievoorziening omtrent maatschappelijke performance.