

GEVOLGEN VAN DE ONTWIKKELING NAAR VERMAATSCHAPPELIJING VAN DE ONDERNEMING VOOR SOCIALE VERSLAGGEVING EN VERANTWOORDING

door A. F. Tempelaar

1. Inleiding

1.1 Door sommige Nederlandse auteurs wordt onderscheid gemaakt tussen sociale en maatschappelijke verslaggeving (1), waarbij de eerstgenoemde zich beperkt tot de relatie van de onderneming tot de werknemers, terwijl het maatschappelijke verslag alle relaties van de onderneming dient te omvatten, ook de sociale en de financieel-economische. In het onderhavige artikel zal het ruimere begrip worden gebezigd.

1.2 In voorgaande artikelen van dit bijzondere nummer van het M.A.B. is uitvoerig stilgestaan bij het verschijnsel van resp. de ontwikkeling in de vermaatschappelijking van de onderneming. Voor het onderhavige artikel neem ik dit fenomeen als een gegeven aan.

Uit een aantal enquêtes blijkt duidelijk, dat de vermaatschappelijking voortschrijdt en in de verslaggeving tot uitdrukking komt. Zo wordt in het Research Memorandum 1979-2 van de Economische Faculteit van de Vrije Universiteit opgemerkt dat het aantal sociale jaarverslagen van Nederlandse ondernemingen (incl. divisies en werkmaatschappijen) inmiddels tot ver over de honderd is gestegen (2). Het Amerikaanse accountantskantoor Ernst en Ernst heeft nagegaan dat van de top-500 Amerikaanse ondernemingen, jaarlijks vermeld in het blad *Fortune*, het aantal vennootschappen, die elementen van maatschappelijke verslaggeving in hun jaarverslag verwerken van 1971 tot 1976 is gestegen van ruim 200 naar ongeveer 460.

Het Management Centre Europe te Brussel meldt in een einde 1978 gepubliceerde research-study inzake „Corporate Social Responsibilities” dat 74% van de ongeveer 500 bruikbare antwoorden van directeuren van grote en middelgrote ondernemingen in Europa aangaf, dat de directies belangrijk meer tijd dan vijf jaar geleden besteden aan het centrale probleem het ondernemingsgebeuren meer in overeenstemming te brengen met sociale en economische verlangens van buiten af. Ongeveer de helft van de respondents vermeldde wijzigingen in de organisatie van hun ondernemingen om aan de sociale verlangens meer aandacht te kunnen schenken (3).

1.3 De resultaten van deze enquêtes tonen duidelijk aan dat het bedrijfsleven bezig is de drempel te overschrijden naar een meer maatschappelijk georiënteerde strategie, waarin de verwachtingen en eisen van groeperingen belanghebbenden in de maatschappij gaan functioneren als randvoorwaarden voor op de commerciële en financiële leest geschoeide ondernemingsstrategie in de klassieke zin (4).

Het proces van de vermaatschappelijking is nog geheel in ontwikkeling, hetgeen betekent, dat er in het bedrijfsleven koplopers, middenmoters en achterblijvers zijn. Er is veel literatuur, ook met betrekking tot de gevolgen voor de verslaggeving, dat vóór de realiteit uitgaat als richtsnoer of als wishful thinking, dan wel waarschuwt, dat men tracht „to measure the immeasurable”.

2. Literatuur

2.1 Langzamerhand is er een zodanige stroom van literatuur over sociale en maatschappelijke verslaggeving losgekomen, dat het vrijwel ondoenlijk is alles wat wordt aangeboden te lezen en te verwerken. Geleidelijk aan komen er ook meer publicaties van accountants, waarbij ons land nog een bescheiden rol speelt.

2.2 Van deze publicaties noem ik de volgende:

- „Corporate Conscience” van David F. Linowes C.P.A. (1974).
- „The Corporate Report”, studierapport van het Accounting Standards Steering Committee van de gezamenlijke Britse accountantsinstituten (1975).
- „The Measurement of Corporate Social Performance”, studierapport van het American Institute of C.P.A.’s (1977).

„De sociale audit als werkterrein voor Accountants” van Dr. J. A. Bindenga R.A. (De Accountant, September 1976).

„Externe informatievoorziening: naar een jaarbericht - nieuwe - stijl” van Prof. Dr. C. Brevoord R.A. (ESB 22 nov. 1978) (zie tevens zijn bijdrage aan de Accountantsdag 1978).

„Accounting, Accountancy en het werkterrein van de accountant” (Afscheidscollege van Prof. Drs. Sj. Muller, april 1978)

3. Ontwikkeling van het ondernemingsverslag

3.1 Het ondernemingsverslag is vanouds een financieel-economische informatie, waarbij de leiding verantwoording aflegt van het beheer van het vermogen, dat haar door eigenaren (veelal aandeelhouders) en geldschieters ter beschikking is gesteld. De verantwoording richt zich hierbij voornamelijk op het behaalde resultaat en de mede hierdoor ontstane financiële positie. In de meeste gevallen wordt het bereikte resultaat als de graadmeter van het gevoerde beheer beschouwd.

Indien we teruggaan tot vóór de zeventiger jaren, dan kan worden geconstateerd, dat in het algemeen informatie aan anderen dan bovengenoemde financiële belangengroepen nauwelijks voorkwam. Er bestond geen enkele verplichting daartoe. Bovendien werd impliciet of expliciet de stelling gehuldigd, dat wanneer het de onderneming goed gaat, het een ieder die op enigerlei wijze met de onderneming verbonden is wel goed zal gaan. En gaat het niet goed, dan is dat jammer, maar de verplichtingen van de onderneming jegens werknemers, leveranciers en afnemers gingen niet verder dan wat op contractuele basis was overeengekomen. De relatie met de overheid liep veelal via de belastingen en sociale premies. Relatie met de omgeving, anders dan op basis van liefdadigheid en vrijwillige culturele ondersteuning, werd niet of nauwelijks onderkend.

3.2 De tijdgeest is in de naoorlogse jaren geleidelijk gaan veranderen. Al moet het winststreven van de onderneming nog altijd van primair belang worden geacht (6), er zijn ook andere belangen opgekomen, welke in de ondernemingswijze produktie een eigen rol zijn gaan spelen: de vermaatschappelijking van de onderneming heeft zich aangemeld. In de verslaggeving van de onderneming zien wij de gevolgen, zij het nog maar aarzelend of slechts ten dele: de sociale paragraaf in de jaarverslagen resp. de sociale jaarverslagen hebben hun intrede gedaan en nemen in aantal thans snel toe. De aspecten van de relatie van de onderneming tot haar omgeving resp. tot de samenleving worden nog amper in de verslaggeving tot uitdrukking gebracht (7).

4. Maatschappelijke verslaggeving

4.1 Wat zou nu maatschappelijke verslaggeving moeten omvatten? Het Amerikaanse studieboek „The Measurement of Corporate Social Performance” baseert zich op de stelling dat „social information is intended to relate to the social impacts that business actions make on individuals, on groups of individuals called publics, and on the conditions that substantially affects their lives”.

Dat is nogal wat, wanneer men zich realiseert dat vrijwel alle beleidsbeslissingen in een onderneming invloed uitoefenen op individuen of groepen. Bijlage 3-1 van genoemd studieboek geeft een opsomming van de beslissingen, welke verstrekkende maatschappelijke gevolgen hebben. Deze lijst beslaat twee pagina's (8 paragrafen met in totaal 42 punten). Die veelheid komt ook tot uitdrukking in de indeling welke de National Association of Accountants (USA) eind 1974 heeft gepubliceerd t.w.

Human resources. Social performance directed to the well-being of employees: employment practices, training programs, job enrichment, working conditions, promotions policies and employee benefits.

Community involvement. Socially oriented activities that are primarily of benefit to the general public: general corporate philanthropy, housing construction and financing, health services, volunteer activities among employees, food programs and community planning and improvement.

Physical resources and environmental contributions. Activities directed toward alleviating or preventing environmental deterioration (pollution): air quality, water quality, conservation of scarce resources and the disposal of solid waste.

Product or service contribution. The impact of the company's product or service on society: Consumerism, product quality, packaging, advertising, warranty provisions, product safety.

Het komt mij voor, dat het ondoenlijk is aan alle aspecten tegelijkertijd aandacht te schenken en dit alles in één verslag onder te brengen. Dit geldt zeker in de ontwikkelingsfase waarin wij voorlopig nog verkeren. Ook de veelheid van geïnteresseerden, die bovendien uiteenlopende en vaak onderling tegengestelde belangen op het oog hebben, bemoeilijkt het opstellen van een complete integrale verslaggeving. Het gaat hierbij om groepen „having a reasonable right to information concerning the reporting entity” (8).

4.2 Enkele grote ondernemingen, zoals Volkswagen, Bank of America, Union Carbide, Carterpillar Tractor en Quaker Oats hebben in de laatste jaren, los van een jaarverslag, publicaties doen verschijnen omtrent het beleid van de concern-leiding ter zake van de relatie tot de samenleving.

Ik beschouw deze publicaties als nog weinig gestructureerde pogingen tot maatschappelijke verslaggeving te komen, waarbij het accent n.m.m. nog te veel ligt op de eenzijdigheid van het beeld van hetgeen de onderneming reeds ten behoeve van de gemeenschap heeft gedaan.

Van meer constructieve aard acht ik de ontwikkeling van de maatschappelijke verslaggeving van enkele grote Duitse ondernemingen, zoals Steag, Deutsche Shell, Bertelsmann, BASF, e.a. Zij vormden in 1976 een „Arbeitskreis Sozialbilanz-Praxis” met de doelstelling „zur Koordination von Fragen der Gesellschaftsbezogener Unternehmensrechnung”. April 1977 gaf deze Kreis de eerste aanbeveling „Sozial-Bilanz Heute” uit.

Evenals in „the Corporate Report” wordt in deze aanbeveling veel waarde gehecht aan de toegevoegde waarde als maatstaf voor de bijdrage van een onderneming of divisie aan de gemeenschap (9).

4.3 Ongeacht de omvang of de verscheidenheid van de te verstrekken informatie zal de maatschappelijke verslaggeving aan een aantal kwalitatieve eisen moeten voldoen. Als voornaamsten noemt „The Corporate Report”: relevant, begrijpelijk, betrouwbaar, volledig, objectief (vrij van vooroordeel), actueel, vergelijkbaar (10).

Opmerkelijk is dat de meeste literatuur zich uitsluitend richt op kwalitatieve eisen, welke voor de producenten van de informatie moeten gelden. De eisen welke voor de gebruikers dienen te gelden komen veel minder expliciet aan bod. M.i. dient de gebruiker van de informatie qua opleiding, ervaring en vooral qua mentaliteit in staat te zijn de informatie op adequate wijze te verwerken. In de praktijk blijkt maar al te vaak, dat bijv. milieu problemen emotionele of politieke reacties kunnen oproepen, die meer op gevoel dan op bewijzen zijn gebaseerd. Actie-groepen kunnen dergelijke informatie gemakkelijk gebruiken (of misbruiken) om de publieke opinie te beïnvloeden (11).

Het valt niet te verwonderen, dat het risico van misbruik van maatschappelijke informatie sommige ondernemers doet aarzelen tot deze, op zichzelf beschouwd, nuttige informatie over te gaan.

Hier ligt m.i. voor de overheid, de sociale partners en de massa media een opvoedende taak in constructief overleg er naar te streven, dat de gebruikers van de informatie een eerlijk gebruik kunnen en zullen maken van de verstrekte informatie.

4.4 Er bestaat nog een beperkende factor, welke bij het bevorderen van de maatschappelijke verslaggeving een rol speelt, in het huidige ontwikkelingsstadium naar veler mening een beslissende rol, n.l. de mogelijkheid de gevolgen van ondernemingshandelingen te meten en aldus op betrouwbare wijze weer te geven.

Ongetwijfeld zijn er vele gevolgen, welke in monetaire eenheden dan wel in kwantitatieve verhoudingen of eenheden kunnen worden gemeten en aldus vertaald. Doch er zijn er ook vele, waarbij dit niet mogelijk is. Dit geldt vooral voor de immateriële, niet tastbare zaken. Het geldt ook veelal voor de doelstellingen,

welke de doelgroepen voor ogen hebben resp. willen behartigen.

Brevoord onderkent een maatschappelijk rendement van de onderneming, dat uiteen valt in een economisch rendement, een sociaal rendement en een milieu/omgevingsrendement. Het gaat hierbij om de vraag in hoeverre de onderneming t.a.v. de desbetreffende aspecten bevredigend werkt. Het zal niet eenvoudig zijn voor de laatstgenoemde twee indicatoren te vinden gelijk aan die waarmee wij in de economische sector zo vertrouwd zijn geraakt. Vele schrijvers constateren - m.i. terecht - dat wij nog aan het begin van deze metingen staan. Men denke bijv. aan satisfactie en dissatisfactie-effecten, aan milieu effecten, aan het afwegen van het gebruik van schaarse middelen (ruimte, grondstoffen of energie) tegenover de behoefte-bevrediging, de voorziening in arbeidsplaatsen, het verkrijgen van de noodzakelijke deviezen enz.

Milieu-effecten, die geheel anders zijn voor werknemers, voor bewoners in de directe omgeving resp. voor de inwoners van een regio, of een land of voor de toekomstige generaties.

Hoe zou in die concurrerende omstandigheden de invloed kunnen worden gemeten van bijv. product-safety-maatregelen, van product design enz. Hoe meet men de invloed van de onderneming op de gemeenschap:

- fysiek (lucht, water, transport)
- structureel (infrastructuur, invloed op overheid, op scholen, ziekenhuizen enz.)
- cultureel (invloed op kunst enz.)
- sociaal-psychologisch (invloed op de burgers, invloed op de image).

Hoe zou men verantwoord kunnen beslissen bij conflicten tussen privaat belang en algemeen belang?

En zo zou men kunnen doorgaan. Vaststaat dat men niet ver komt met de huidige technieken. Er zullen nieuwe wegen moeten worden ingeslagen (12). Veel aandacht zal moeten worden geschonken aan maatschappelijke kosten/baten analyses, hetgeen eenvoudiger wordt neergeschreven dan uitgevoerd. Er zijn auteurs, die van oordeel zijn dat men zich aldus op een heilloze weg begeeft, hierbij risikerende, dat men veel te veel verwachtingen wekt (13).

Wanneer men zou trachten alle invloedsfactoren tot eenzelfde noemer te herleiden zou inderdaad een heilloze weg worden ingeslagen. Men zal voorlopig ook zeer voorzichtig moeten zijn met het wekken van veel verwachtingen. Maar het is stellig niet zo dat men bezig is to measure the immeasurable. De maatschappelijke kosten/baten analyse zal op den duur aanvaardbare beelden geven en daardoor een beter inzicht geven in de problemen van onderneming versus gemeenschap (14).

Een multi-disciplinaire aanpak zal nodig zijn om het noodzakelijk meetinstrumentarium te ontwikkelen.

5. Gevolgen van de vermaatschappelijking van de onderneming voor de sociale (resp. maatschappelijke) verslaggeving en verantwoording

5.1 Keren wij terug naar de opdracht voor dit artikel: een uiteenzetting van de gevolgen van de vermaatschappelijking van de onderneming voor haar maatschappelijke verslaggeving en verantwoording.

5.2 Voor zover er contractuele of wettelijke voorschriften bestaan - men zou dan kunnen spreken van een verplicht maatschappelijk functioneren - zal de verslaggeving van de onderneming zich op dit functioneren moeten richten. Men denke bijv. aan de voorschriften in de Wet op de Ondernemingsraden in ons land en aan de voorschriften van de „Bilan Social” in Frankrijk. Ook al ligt er (nog) geen wettelijke sanctie op het al of niet naleven, zou men tot het verplicht maatschappelijk functioneren m.i. ook kunnen rekenen het ondernemingsgebeuren, voor zover dat door de gedragsregels voor multinationals (15) - vastgesteld door de OECD en door de lidstaten aanvaard - wordt bestreken.

Het komt mij voor, dat de verslaggeving welke voortvloeit uit het verplicht maatschappelijk functioneren in hoofdzaak het karakter draagt van een verantwoordingsverslag (met uitzondering van de prospectieve informatie, welke daarbij moet worden verstrekt).

5.3 Het verstrekken van informatie over de onderneming behoort tot de verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding.

Of en zo ja welke informatie naast de verplichte verslaggeving zal worden verstrekt inzake de maatschappelijke aspecten rond het ondernemingsgebeuren zijn vragen, welke door die leiding behoren te worden beantwoord (16). Uiteraard doet de ondernemingsleiding er goed aan de veranderingen der tijden te verstaan en bijtijds de bakens te verzetten, niet alleen t.a.v. het economisch getij, doch ook in de maatschappelijke stromen. Het studie-rapport „The Corporate Report” (zie par. 2.2 van dit artikel) acht verantwoording door ondernemingen aan de gemeenschap noodzakelijk op grond van „the custodian role played in the community by economic entities”. De ondernemingen beheersen in grote mate het welzijn van vele werknemers en hun families, beïnvloeden de omgeving, gebruiken schaarse middelen (ruimte, grondstoffen en energie), dragen bij aan de nationale economie enz. enz.

Het Amerikaanse studie-rapport „The Measurement of Corporate Social Performance” (zie eveneens par. 2.2 van dit artikel) geeft voor elke groep aspecten aan wat in de toekomst resp. voorlopig in de ontwikkelingsperiode kan worden gemeten en verantwoord. Het zou de mij door de redactie van het M.A.B. toegestane ruimte ver doen overschrijden, in dit artikel hierop nader in te gaan. Ik volsta derhalve de belangstellende lezer naar deze rapporten te verwijzen.

5.4 Verwacht mag worden, dat geleidelijk aan meer ondernemingen zullen overgaan tot het verstrekken van sociale resp. van maatschappelijke informatie. Reeds eerder heb ik echter gewezen op enkele belemmerende factoren. Er bestaat een aarzeling vanwege het risico van misbruik van de informatie, welke men zou kunnen verschaffen. Ongetwijfeld zal ook het gemis aan voldoende adequate sociale indicatoren (meetinstrumentarium) aarzeling oproepen. Muller wijst er bovendien op, dat een belangrijk probleem niet is gelegen in het feit, dat ondernemingen geen maatschappelijke verantwoordelijkheid aanvaarden (17) maar veeleer in het dualistische karakter van hun verantwoordelijkheid, n.l. zowel die tegenover de maatschappij als geheel als tegenover investeerders (w.o. institutionele beleggers) die hun besparingen ter beschikking hebben gesteld en tegenover groepen als werknemers, omwonenden e.a. (18).

5.5 Indien de ondernemingsleiding „vrijwillig” aan maatschappelijke verslaggeving zal willen deelnemen kan deze informatie zijn gericht op bepaalde doelgroepen of op de samenleving als geheel. Gezien de complexiteit van het geheel met de vele innerlijke tegenstrijdigheden wordt aangeraden de maatschappelijke verslaggeving geleidelijk te doen ontwikkelen. In een recente publicatie werden de volgende tactische regels voor de maatschappelijke verslaggeving genoemd:

- a. beperk de maatschappelijke verslaggeving in eerste instantie tot die van de doelgroepen binnen de onderneming; breid ze pas na verkregen ervaringen uit tot doelgroepen buiten de organisatie;
- b. besluit niet in één keer tot een volledige maatschappelijke verslaggeving voor een doelgroep, maar doe dit in fasen, te beginnen met de meest toegankelijke en direct aansprekende gegevens vanuit het standpunt van deze groep;
- c. zijn bepaalde delen eenmaal in de maatschappelijke verslaggeving opgenomen, dan dienen deze ook in de opeenvolgende jaren te worden gehandhaafd;
- d. streef naar een evenwicht tussen de gerapporteerde inspanningen van onderneming en doelgroep, zorg ook voor een dergelijke verdeling inzake de opbouwende kritiek van beide zijden in de verslaggeving;
- e. maak eerlijk melding van afwijkende meningen ten aanzien van het nut van de maatschappelijke processen en ga discussie met name over de beperkte economische mogelijkheden niet uit de weg. (19)

Het zal de lezer duidelijk zijn, dat de stellers van deze regels de dialoogvorm voor ogen hebben. Ook dit is een ontwikkelingsfase. Velen zullen het reeds een belangrijke stap vinden op de weg van de maatschappelijke verslaggeving, wanneer zij „vrijwillig” aanvullende informatie verstrekken in monoloogvorm.

5.6 Zal nu ook het verantwoordingsverslag toenemen of blijft het bij informatie? In formele zin zal het m.i. voorlopig bij informatieve verslaggeving blijven. Voor een verantwoording is een beheerstaak of opdracht tot belangenbehartiging nodig. Voorts moeten de consequenties van dat beheer of die behartiging op betrouwbare en consistente wijze meetbaar zijn. Er dienen ook groepen of instanties te zijn, die bevoegd en bekwaam zijn de verantwoording te beoordelen en al of niet décharge te verlenen.

In materieel opzicht lijkt mij het verschil tussen verantwoording en louter informatie geringer te worden. In geregelde informatie schuilt m.i. ook een element van verantwoording. Het gaat om de ontwikkeling, welke uit die geregelde informatie - in de tijd gemeten of in vergelijking tot andere ondernemingen - naar voren komt. Die ontwikkeling vraagt om nadere toelichting (al of niet afgedwongen).

Juist die volgtijdelijke of gelijktijdige vergelijkingsmogelijkheid is belangrijker in de maatschappelijke verslaggeving dan de absolute hoogte, die de informatie zou kunnen geven.

5.7 Voorlopig zal de discussie rond het al of niet geïntegreerde maatschappelijke jaarverslag n.m.m. meer van academische dan van praktische aard zijn. Er moet nog te veel worden ontgonnen om nu reeds de definitieve vormgeving te kunnen vastleggen. Enkele ondernemingen (o.a. de Duitse Steag, Deutsche Shell en Bertelsmann) brengen een gecombineerd financieel en sociaal jaarverslag uit. Ik ver-

wacht, dat het aanvullen van het financiële jaarverslag voorlopig wel de meest gereede weg zal zijn. Naar mijn mening zal op den duur afzonderlijke informatie ten behoeve van doelgroepen de meest doelmatige berichtgeving worden. Zij kan, aangepast aan de behoeften, op gezette tijden geschieden en behoeft niet per se de data van het financiële boekjaar aan te houden.

5.8 Gevolgen op de verslaggeving hebben uiteraard ook gevolgen op de capaciteit en omvang van de administratieve afdelingen (20). In sommige publicaties worden de aan de administratie verbonden kosten als een belemmering genoemd. Het komt mij voor, dat de kostenverzwaring wel een rol kan spelen, doch tenslotte niet de doorslag zal geven. De ondernemingsleiding zal een dergelijke administratieve verwerking primair nodig hebben om het eigen beleid te ondersteunen. Maatschappelijke verslaggeving is n.l. niet alleen extern gericht. Zonder interne informatie kan de leiding immers geen beleid voorbereiden of toetsen.

6. De rol van de accountant

6.1 De laatste stelling van W. Kok's referaat voor de Accountantsdag 1975 luidde:

„De maatschappij vraagt aan de accountant actief mee te werken aan het vormgeven van de inventarisatie en systematisering van nieuwe informatiebehoeften. Ook bij het vaststellen welke informatieverstrekking voor de onderkende behoeften doelmatig moet worden geacht, is de hulp van de accountant onmisbaar. Dit geldt niet alleen voor de continue informatiebehoefte naar de bedrijfsleiding toe, doch tevens voor de incidentele en continue informatiebehoefte van werknemers. Dit vormt een uitdaging aan de accountants, die een explicitering inhoudt van de functie, die door Limperg omstreeks 1930 werd gekarakteriseerd als „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” (21).

6.2 Ik acht die opdracht aan de accountants juist, al berust de referentie aan de functie omschrijving van wijlen Limperg op een onjuiste interpretatie (22).

Het Canadian Institute of Chartered Accountants concludeerde enige jaren geleden middels zijn commissie on future developments. „The profession should be concerned with anticipating the changing needs of society far enough in advance so that it can develop new services when required”.

6.3 „Zorg dat je er bij bent” is dus het thema.

In de huidige fase van ontwikkeling en opbouw is het vormgeven aan een doelgerichte maatschappelijke verslaggeving (met inbegrip van het ontwikkelen van een adequaat - of zonodig voorlopig van een initieel - meetinstrumentarium) een eerste vereiste. Accountants kunnen hierbij een belangrijke inbreng leveren (23). Tezamen met andere disciplines, met de ondernemers uiteraard - want zij zullen de informatieverschaffers zijn en blijven - en m.i. ook met vertegenwoordigers van desbetreffende doelgroepen kan belangrijk opbouwend werk op het gebied van de maatschappelijke verslaggeving worden verricht.

Het NIVRA zou zonodig een initiatief dienaangaande dienen te nemen en voorstellen dienen te doen dit voorbereidende werk gezamenlijk aan te pakken. Er moet n.l. nog zeer veel werk worden verzet.

Het gaat er niet om hoe hard men loopt, belangrijker is dat men op tijd vertrekt. Vandaar dit voorstel tot een eventueel initiatief, dat ook gezien mag worden als „anticipating the changing needs of society far enough in advance”.

Dat hierbij het eigen beroepsbelang „to develop new services when required” mede een rol speelt zal men ons niet euvel duiden. Ook wij moeten vooruitzien.

6.4 Welke taak heeft de individuele accountant op dit terrein? Hij kan als openbaar accountant zijn cliënt resp. als intern accountant of administratief functionaris in de onderneming zijn directie met raad bijstaan. Hij dient op de hoogte te zijn van de ontwikkelingen welke er op het gebied van maatschappelijke verslaggeving bestaan, wat hiervan voortvloeit uit wettelijke of contractuele verplichtingen en wat nog in de vrije sector ligt. Het verstrekken van informatie door een onderneming is een beleidsaangelegenheid van de leiding van die onderneming en niet van de accountant (ook niet aanvullend indien de onderneming in gebreke zou blijven, zoals sommige auteurs · niet-accountants · willen suggereren).

De accountant mag wel de spiegel voorhouden en in zijn overleg met de directie op verplichtingen of gewoonten wijzen, doch hij dient niet zelf als informateur op te treden. Wanneer op basis van wettelijke of contractuele verplichtingen een accountantsverklaring vereist wordt · zoals bij de jaarrekening van ondernemingen · zal het niet voldoen aan de informatieplicht als zodanig door de accountant in zijn verklaring kunnen en veelal moeten worden vermeld.

6.5 Hiermede zijn wij aangeland bij de vraag welke gevolgen de vermaatschappelijking van de onderneming zal hebben voor de accountantscontrole. In het kader van dit artikel hierover slechts enkele opmerkingen.

Van de zijde van werknemersvertegenwoordigingen wordt aangedrongen op een controle op de sociale informatie van ondernemingen (24).

Ongetwijfeld zal er een behoefte aan een attest betreffende de verstrekte sociale resp. maatschappelijke informatie groeien, naarmate de verslaggeving meer zal worden geïnstitutionaliseerd (hetgeen impliceert dat dan meer vaststaat het hoe en waartoe alsmede het aan wie en wanneer).

Er van uitgaande, dat hierbij aan accountantscontrole een belangrijke rol zal worden toebedeeld, zal binnen de kring der beroepsgenoten een aantal belangrijke problemen bijtijds moeten worden opgelost. In noot 22 werd reeds gewezen op de vraag inzake de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Tot hoever zullen arbeid en verantwoordelijkheid van de accountant zich uitstrekken?

Welke invloed zal de opdrachtrelatie tussen ondernemingsbestuur en accountant kunnen hebben op de positie van onafhankelijke controledeskundige, wanneer de kring van gebruikers van de informatie annex een accountantsverklaring veel uitgebreider en sterker gevarieerd zal worden, waarbij de „afstand” tussen onderneming en belangengroep groter kan worden en tegengestelde tendensen en de behartiging van belangen een toenemende rol van betekenis kunnen gaan spelen? (25).

Het komt mij noodzakelijk voor, dat het beroep zich over deze vraagpunten duidelijk uitspreekt voordat buitenstaanders (incl. overheid of politieke instanties) ons dienaangaande zullen vertellen of voorschrijven hoe het moet zijn.

Met betrekking tot het meer vaktechnische zal een standpunt moeten worden bepaald terzake van de inhoud en de betekenis van de verklaring zelf. Moet worden aangestuurd op een verklaring van getrouwheid of zullen (ook) andere verklaringen gewenst of noodzakelijk zijn? (26)

Er zullen nog veel studies en discussies nodig zijn, alvorens definitieve standpunten kunnen worden geformuleerd. Zij mogen echter niet te lang uitblijven.

Noten en literatuur

- (1) Zie o.m. „Sociale verslaggeving op een tweesprong?” Th. P. van Hoorn en H. C. Dekker, M en O 1977/3.
- (2) „Werknemers en sociaal jaarverslag”. Een onderzoek bij vijf Nederlandse ondernemingen, verricht door Afke A. Schreuder-Sundeman, Frans Blommaert en Hein Schreuder.
- (3) „Corporate Social Responsibility: The attitudes of European business leaders” (Management Centre Europe 1978). De studie, gebaseerd op enquêteantwoorden van 498 directeurs van grote en middelgrote ondernemingen in 11 Europese landen, werd geleid door John Humble en Michael A. Johnson resp. adviseur en directeur van genoemd Centre.
- (4) „Sociale verslaggeving op een tweesprong?” Th. P. van Hoorn en H. C. Dekker in M en O 1977/3, hoofdstuk VI.
Op de Accountantsdag 1975 stelde Jhr. Krayenhoff, destijds voorzitter van de Raad van Bestuur van Akzo N.V. dat de onderneming een maatschappelijke functie heeft. Volgens de inleider zal naast de gebruikelijke verslaggeving op voornamelijk financieel-economisch gebied in de toekomst meer aandacht aan de maatschappelijke aspecten van het ondernemingsbeleid moeten worden gegeven. Het gaat hierbij met name om relevante informatie aan verschillende groepen uit de samenleving, welke bij het ondernemingsbeleid betrokken zijn. Co-referent Kok van het F.N.V. baseerde zijn wensen inzake „De maatschappelijke behoefte aan ondernemingsinformatie” op de stelling, dat de onderneming als drager van een deeltaak binnen de samenleving naast zijn traditionele verantwoordingsplicht naar de eigenaar van de onderneming ook verantwoording dient af te leggen aan de gemeenschap en aan de werknemers binnen de onderneming.
- (5) Niet onvermeld mag blijven dat op de 3e Studieconferentie van de UEC (Belgrado 1975) een eerste poging is gedaan het vraagstuk van „the role of the accountant in relation to the social aspects of business” in bespreking te brengen en wel aan de hand van een door mij samengestelde discussienota (zie M.A.B., maart 1976).
Het thema Social Accounting (Gesellschaftsbezogenes Rechnungswesen) kwam ook voor op de 4th International Conference on Accounting Education (Berlijn 1977).
De European Accounting Association (EAA) heeft reeds verscheidene „workshops” aan het onderhavige probleem gewijd.
Sedert 1978 verschijnt de „Social Accounting Newsletter” onder redactie van Drs. H. Schreuder (Vrije Universiteit, Amsterdam).
- (6) Men kan geen sociaal paradijs bouwen op een economisch kerkhof.
De in noot 3 genoemde research-study vermeldt, dat volgens vele directeurs veel geld en energie moeten worden geïnvesteerd om werknemers en de gemeenschap duidelijk te maken dat „quality of life” niets kan betekenen, wanneer het bedrijfsleven niet voldoet aan de primaire sociale eis, n.l. de gemeenschap te voorzien van de vereiste goederen en diensten tegen redelijke prijzen en met voldoende winstmogelijkheden om de groei en de continuïteit van de onderneming te waarborgen.
- (7) Th. P. van Hoorn en H. C. Dekker: „Maatschappelijke aspecten krijgen erg weinig aandacht. Invloed op het milieu, maatregelen voor milieubescherming, relaties met de omgeving, de betekenis voor de nationale economie zijn aspecten, die niet of nauwelijks in sociale verslagen aan de orde komen”. („Sociale verslaggeving op een tweesprong?” - M en O 1977/3).
Op het 10e Internationale Congres van Accountants te Sydney (1972) heeft wijlen Robert M. Trueblood (USA) gewezen op de veranderende groep geïnteresseerden in het wel en wee van de onderneming (zie zijn bijdrage „Information for Proprietors and Others”). Hij beperkt zich tot de financiële verslaggeving, die hij ook toegankelijk wil maken voor anderen dan aandeelhouders en belangrijke crediteuren.
- (8) In par. 1.9 van „The Corporate Report”, studie-rapport van de Britse instituten van accountants worden de volgende groepen „Stakeholders” onderscheiden:
 - a. *The equity investor group* including existing and potential shareholders and holders of convertible securities, options or warrants.
 - b. *The loan creditor group* including existing and potential holders of debentures and loan stock, and providers of short term secured and unsecured loans and finance.
 - c. *The employee group* including existing, potential and past employees.

- d. *The analyst-adviser group* including financial analysts and journalists, economists, statisticians, researchers, trade unions, stockbrokers and other providers of advisory services such as credit rating agencies.
- e. *The business contact group* including customers, trade creditors and suppliers and in a different sense competitors, business rivals, and those interested in mergers, amalgamations and takeovers.
- f. *The government* including tax authorities, departments and agencies concerned with the supervision of commerce and industry, and local authorities.
- g. *The public* including taxpayers, ratepayers, consumers and other community and special interest groups such as political parties, consumer and environmental protection societies and regional pressure groups.
- (9) In een VU-studie „Enkele ontwikkelingen met betrekking tot de sociale en maatschappelijke verslaggeving in het buitenland” geeft Drs. H. Schreuder een nuttige analyse van de ontwikkelingen in enkele landen (Discussienota Onderzoek nr. 1979-2).
- (10) Het in juni 1975 door het F.N.V. opgestelde alternatieve werknemersverslag (onderdeel dus van het maatschappelijke) stelde de volgende eisen:
- leesbaar en begrijpelijk voor de werknemer (geen moeilijke woorden)
 - heel concreet, zonder vage uitspraken
 - herkenbaar voor de werknemer, gebaseerd op zijn eigen ervaring en dagelijkse praktijk
 - kritisch tegenover de gang van zaken; ook conflicten en problemen moeten worden behandeld
 - moet mogelijkheid geven tot toetsing van het eerder uitgestippelde beleid.
- (11) Discussie nota 3e Studieconferentie UEC te Belgrado, gepubliceerd in M.A.B. maart 1976 blz. 138. Terecht stelt Brevoord, dat communiceren pas kan ontstaan wanneer men bereid is elkaar serieus te nemen, wezenlijk naar elkaar te luisteren en op elkaars problemen in te spelen. („Externe informatie-voorziening: naar een jaarbericht-nieuwe-stijl” · ESB 22 nov. 1978.)
- (12) „There is a need to extend the science of accounting to cover other societal phenomena besides the economic ones. Unfortunately, this is not a thing which can be done simply by extending the scope of existing techniques, because our taxonomy for analysing social problems is fragmented and contradictory. As a result we cannot measure the trade-off of economic profit against other social benefits with any degree of accuracy” (Trevor Gambling: „Societal Accounting”).
- (13) Op de eind 1978 gehouden 3e Jerusaleem Conferentie was een van de topics: The expanding Borders of Accounting are we trying to measure the Immeasurable? De Australische inleider M. S. Cohen was van oordeel, dat accountants verre van social and qualitative characteristics moesten blijven („Boommakers should stick to their lasts and accountants to accounts”). De Nederlandse inleider A. J. Bosman stelde t.a.v. het meten van social costs and benefits dat deze niet gemeten kunnen worden. „... it is dangerous to arouse the expectation that we need only continue to study and develop, and that we shall within the foreseeable future be able to draw up a social account of costs and benefits for each company”.
- (14) In zijn afscheidscollege gaat Prof. Drs. S.J. Muller nader in op de maatschappelijke kosten/baten analyse met verwijzing naar verschillende auteurs. (Accounting, accountancy en het werkteerrein van de accountant · april 1978, blz. 16 e.v.).
- (15) Men spreekt thans meer van „transnationals”. De kans is zeer wel aanwezig, dat men deze voorschriften ook tot „nationals” zal uitbreiden.
- (16) Ik kan mij voorstellen, dat vakbonden en andere doelgroepen van mening zijn, dat naast de verplichte veel meer informatie moet worden verstrekt. Voorts zullen wetenschapsbeoefenaren geneigd zijn op te sommen wat in het kader van de vermaatschappelijking dient te worden gepubliceerd. Ik heb er echter de voorkeur aan gegeven alle ruimte te laten aan de verantwoordelijkheid dienaangaande van de informatie-producent, i.c. de ondernemer.
- (17) Mr. R. Nolen waarschuwt er voor dat grotere groepen in de gemeenschap de ondernemingen een maatschappelijke verantwoordelijkheid opleggen, welke alleen door de regering · of zo men wil door de volksvertegenwoordiging · kan worden gedragen (bijv. bestrijding van de werkloosheid, opvoering van ontwikkelingshulp en regionale ontwikkeling). Volgens hem moet de verantwoordelijkheid van het management noodzakelijkerwijs beperkt blijven tot de beleidsbeslissingen gericht op het optimaal functioneren van de onderneming. (Zie „Externe en interne aspecten van het sociaal beleid” in „Diagnose van/voor sociaal beleid”.)
- (18) Afscheidscollege Prof. Drs. S.J. Muller (zie par. 2.2 van het artikel). Sommige auteurs veronderstellen, dat · met uitzondering van enkele ideële gemotiveerde ondernemers · het leidende motief zal zijn het voorkomen van moeilijkheden met doelgroepen dan wel het verhogen van de goodwill van de organisatie. Waarschijnlijk zullen er ook gevallen voorkomen, waarbij men liever vrijwillig zich op dit pad begeeft dan straks op een of andere wijze gedwongen te worden.
- (19) Drs. H. K. M. van Cregten, Ing. A. van der Heijden, J. W. Hoogendoorn en Ing. A. J. A. van der Zon: „Maatschappelijke verslaggeving: een aanzet tot een fundamentele beschouwing over het maatschappelijk functioneren van ondernemingen en non-profit organisaties”. De schrijvers, een multi disciplinair team, bevelen een overleg met de doelgroepen aan; derhalve van een monoloogvorm naar een dialoogvorm. De vraag hierbij zal vaak zijn in hoeverre een doelgroep buiten de organisatie als representatief voor de desbetreffende belangenbehartiging kan worden beschouwd.

- (20) In zijn meergenoemde publicatie (zie par. 2.2 van het artikel) merkt Brevoord op, dat voor het verkrijgen van inzicht in de door hem genoemde rendementen (financieel economisch, sociaal en milieu/omgeving) met hun onderliggende indicatoren aparte boekhoudingen vereist zullen zijn, ieder met hun eigen karakteristiek.
Terecht merkt de schrijver op, dat aan het opzetten van deze boekhoudingen nog veel studie en discussie vooraf zullen gaan.
- (21) Stelling 10 van het referaat van W. Kok (F.N.V.) voor de Accountantsdag 1975.
Kok heeft hierbij het oog op de sociale verslaggeving, doch ik mag aannemen, dat hij deze opdracht aan de accountants ook zou hebben uitgestrekt tot de andere delen van de maatschappelijke verslaggeving, zij het dat op die terreinen ook andere disciplines aan de vormgeving van de informatieverstrekking zullen deelnemen.
- (22) De oorzaak van deze misinterpretatie ligt echter meer bij ons beroep dan bij deze outsider. De vraag of de uitdrukking „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” in de huidige tijd nog kan worden gebezigd en zo ja welke werking deze dan heeft jegens de inmiddels zo uitgebreide kring van „stakeholders” (zie noot 8) rond de onderneming, is aan de orde gesteld door Dr. A. J. Bindenga (M.A.B. maart 1975 en de Accountant februari 1976) met reacties van Prof. Drs. G. G. M. Bak en Prof. A. B. Frielink).
We zijn inmiddels weer meer dan drie jaar verder; het wordt m.i. de hoogste tijd, dat het beroep aan de buitenwereld duidelijk maakt of en zo ja in hoeverre de aan de attestfunctie ontleende omschrijving van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer nog geldigheid heeft. Het zou zeer nuttig zijn indien de resultaten van de dynamische functie-analyse (opdracht aan de Commissie Beroepsvraagstukken van het NIVRA) zeer spoedig ter kennis van de leden registeraccountants worden gebracht, zodat na gedachtenwisselingen in de leden kring het beroep zijn inzicht in de functie in een veranderende wereld duidelijk kan maken.
- (23) Discussies van accountants over het thema sociale (of maatschappelijke) verslaggeving gaan vrij snel de richting uit van controleerbaarheid der te verstrekken gegevens. De aard verloochent zich niet, hetgeen niet verwonderlijk is. Het gevaar is echter niet denkbeeldig, dat er een negatieve of een afstandelijke opvatting omtrent de taak van de accountant inzake deze verslaggeving ontstaat, omdat er nog zoveel is, dat (nog) niet kan worden gecontroleerd.
- (24) Zie o.a. het S.E.R.-advies inzake de informatie aan Ondernemingsraden, besproken in het Maandblad voor Bedrijfsadministratie en -organisatie (april/mei 1977).
Voorts „Het open boek” - een nota over de behoefte van werknemers aan informatie over hun onderneming (F.N.V. juli 1976).
- (25) „Nader onderzoek is nodig naar de vraag of de externe accountant die de jaarrekening controleert ook de informatie, aan werknemers verstrekt, kan certificeren en beoordelen. Vereenzelviging met ondernemersbelang kan dit ongewenst doen zijn” („Het open boek” F.N.V. juli 1976).
Opgemerkt dient te worden, dat er ook bij de controle van de jaarrekening „belangen verschillen” kunnen voorkomen, wanneer de verantwoording niet voldoet aan de eisen van het getrouwe beeld, zoals deze volgens de accountant krachtens wettelijke voorschriften en vaktechnische overwegingen aan de verantwoording dienen te worden gesteld.
- (26) De term getrouw beeld, die voor de jaarrekening wordt gebezigd, strekt zich ook uit tot de volledigheid van het informatie-beeld. Het zal nog lang duren voordat men van een maatschappelijke verslaggeving zou kunnen vaststellen dat de informatie volledig is. Het meetinstrumentarium zal nog moeten worden ontwikkeld; ook de doelstellingen waarvoor wordt geïnformeerd zullen duidelijk dienen vast te staan en niet voor verschillende interpretaties vatbaar zijn. Voorts moet vaststaan wat representatief is e.d.
Betrouwbaarheid van informatie kan in bepaalde omstandigheden ook worden getoetst door beoordeling van de wijze waarop het informatie gegeven is tot stand gekomen en door beoordeling van de relatie tot soortgelijke gegevens op andere plaatsen of andere tijdstippen (analoog aan het beoordelen van prospectieve gegevens).
In het meergenoemde studieboek van het A.I.C.P.A. „The Measurement of Corporate Social Performance” wordt in dit verband geïntroduceerd de REDSA: review to develop a suitability appraisal (blz. 255 e.v.). Men motiveert deze benadering als volgt:
In the face of a lack of agreement on matters such as comprehensiveness, representativeness, significance, predictability, and terminology, it is not reasonable to expect that audits can currently be made of social information that will result in anything approaching the unqualified opinions auditors usually are able to render on financial statements. The inherent uncertainty about the accuracy of information is one major problem. The lack of standards to guide the auditor and lend authority to his opinions is another. Some degree of assurance can be provided; but the problems are (1) defining that assurance, (2) giving one's authority for it, and (3) taking reasonable precautions that the audience for the report will not be such as to misunderstand or misuse it.