

De controle van milieuverslaggeving

Nancy Kamp-Roelands

SAMENVATTING Hoe kunnen de verschillende elementen van een raamwerk voor de controle van milieuverlagen nader worden ingevuld? Er worden steeds meer milieuverlagen gecontroleerd. De aanpak van de controle en de inhoud van het assurancerapport zijn divers. Dit is verwarrend voor gebruikers van milieuverlagen. In dit artikel wordt een raamwerk voor de controle van milieuverslaggeving besproken. Daarvoor zijn eerst algemene aspecten van controle geïdentificeerd die vervolgens op basis van literatuuronderzoek en empirisch onderzoek nader zijn ingevuld voor de controle van milieuverslaggeving.

1 Inleiding

In Nederland zijn ongeveer 250 locaties op grond van de Wet Milieubeheer sinds 1999 verplicht een milieuverlag te publiceren. Daarnaast publiceren verschillende bedrijven op vrijwillige basis een milieuverlag. Het milieuverlag geeft informatie over het milieubeleid, het milieubeheer en de prestaties daarvan. De informatie over de prestaties kan betrekking hebben op alleen de processen of op de gehele levenscyclus van het product. De controle van het milieuverlag is niet wettelijk verplicht. Toch kiest een toenemend aantal bedrijven die een milieuverlag opstellen voor een controle op vrijwillige basis (KPMG 1999, 2002).

Dr. A.E.M. Kamp-Roelands is senior manager bij Environment & Sustainability Services van Ernst & Young en research-medewerker bij het Koninklijk NIVRA. Zij is lid van de Sustainability Working Party van de Europese Federatie van Accountants, expert in UNCTAD-Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR), lid van de Commissie Controlerichtlijnen, inclusief de subgroep Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen van het NIVRA en lid van de management comités van de European Sustainability Reporting Awards en de ACC Awards.

In dit artikel¹ worden enkele onderzoeken besproken die zijn verricht ten behoeve van het ontwikkelen van een raamwerk voor de controle van milieuverslaggeving. In paragraaf 2 wordt de probleemstelling besproken. In paragraaf 3 wordt de opzet van een algemene controletheorie besproken. In paragraaf 4 wordt de betekenis van de algemene postulaten voor de controle van milieuverslaggeving uiteengezet. In paragraaf 5 worden de verschillende elementen van de controle van milieuverslaggeving besproken alsmede de implicatie van de concepten voor de verschillende elementen. In deze paragraaf worden bij de bespreking van de planning en het assurancerapport de onderzoeksbevindingen weergegeven van de empirische onderzoeken. Hier worden ook de resultaten besproken van een onderzoek naar de inhoud van assurancerapporten. Tot slot zijn in paragraaf 6 conclusies en aanbevelingen voor nader onderzoek opgenomen.

2 Probleemstelling en onderzoeksanpak

Vanaf 1992 verschijnen de eerste assurancerapporten in milieuverlagen. Er is geen wettelijke verplichting voor de controle van milieuverlagen. In principe kan iedereen een verklaring afgeven bij een milieuverlag. Uit oriënterend onderzoek naar 45 assurancerapporten² in Europese milieuverlagen vanaf de beginperiode van de controle (1992) van dergelijke verslagen tot en met eind 1995 (Kamp-Roelands, 1996, 1997a) blijkt een grote diversiteit in de wijze waarop milieuverlagen worden gecontroleerd en de wijze waarop assurancerapporten worden geformuleerd³. De aangetroffen diversiteit in opdrachten, werkzaamheden en assurancerapporten is een probleem als dit leidt tot een verwachtingskloof onder de gebruikers van milieuverlagen. Dit kan uiteindelijk leiden tot het verlies van de behoefte aan controle van milieuverlagen door auditors (Limperg, 1926). Gebruikers zullen dan naar andere manieren gaan zoeken waarop zij zekerheid kunnen verkrijgen over de betrouwbaar-

heid van informatie. Uit onderzoek (Kamp-Roelands, 1997b) blijkt dat het probleem van de verwachtingskloof zich in ieder geval voordoet tussen de auditor en de cliënt en dat terwijl de cliënt in tegenstelling tot de gebruiker op de hoogte is van de inhoud van de controleopdracht. Inzake de reikwijdte van de controleopdracht blijken er vooral verschillen in verwachtingen te zijn met betrekking tot het ontdekken van milieufraude, de naleving van wet- en regelgeving en de mate waarin advies wordt gegeven over het milieuzorgsysteem. Tussen de auditor en de cliënt blijken ook verschillen in verwachtingen te zijn met betrekking tot de mate van zekerheid die wordt gegeven met betrekking tot de gecontroleerde onderwerpen en de interpretatie van het oordeel 'geeft een getrouw beeld'.

Als deze verschillen in verwachtingen zich in de toekomst voortzetten en er soortgelijke verschillen in verwachtingen zijn tussen de auditor en de gebruikers van milieuverlagen kan dit consequenties hebben voor de behoefte aan controle van milieuverlagen. Dit risico is aanwezig omdat door de afgegeven oordelen wellicht meer verwachtingen worden gewekt dan reeds gerechtvaardigd. In de periode 1993-1995 geven auditors in 49% van de onderzochte assurance-rapporten al oordelen in de vorm van 'geeft een getrouw beeld' (Kamp-Roelands, 1996), terwijl algemeen aanvaarde richtlijnen voor milieuverlaggeving ontbreken. Verder lijken de in het assurancerapport beschreven controlemaatregelen in 60% van de onderzochte assurance-rapporten ontoereikend voor een deugdelijke grondslag voor het gegeven oordeel (Kamp-Roelands, 1996). Hierbij zijn met name lacunes te vinden in het onderzoek naar de betrouwbaarheid van registraties op locatieniveau, naar de werking van systemen en naar de toereikendheid van informatie in het verslag over milieuprestaties. Om hier een uitspraak over te kunnen doen is echter nader onderzoek nodig op basis van andere bronnen zoals controledossiers. Verder komen beperkingen, die inherent zijn aan het verzamelen van milieugegevens en bedrijfsspecifieke beperkingen die bestaan als gevolg van de nog beperkte administratieve organisatie en interne controle, niet tot uitdrukking in de assurance-rapporten (Kamp-Roelands, 1996).

Op basis van de uitkomsten van het oriënterend onderzoek naar verklaringen en hun interpretatie is besloten nader literatuuronderzoek en empirische onderzoek te verrichten ten behoeve van het ontwikkelen van een raamwerk dat als basis kan dienen voor een standaard voor de controle voor milieuverlaggeving. Een raamwerk is onderdeel van een controletheorie.

Voor het ontwikkelen van het raamwerk zijn onder meer de volgende studies verricht:

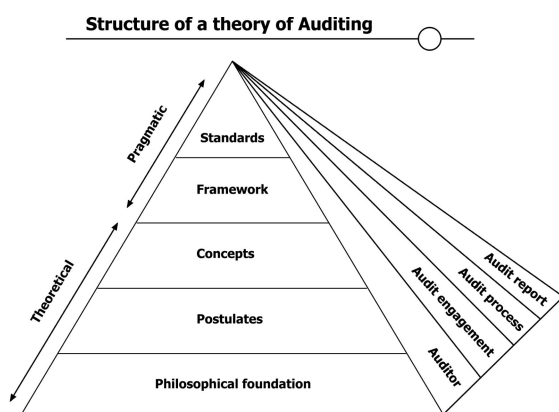
- a Literatuurstudie. Er is literatuur onderzocht waarin de controletheorie voor financiële verantwoordingen nader uiteen wordt gezet, alsmede literatuur die meer inzicht geeft in het domein van de controle van milieuverlaggeving.
- b Empirisch onderzoek naar de planning van de controle. De planning van de controle is gericht op een zo effectief en efficiënt mogelijk gebruik van mensen en middelen tijdens de uitvoering van de controle. Uit oriënterende interviews in 1996 met auditors van milieuverlagen in het veld blijkt dat de planning weinig gestructureerd verloopt. Er wordt weinig tijd besteed aan het vooraf ontwikkelen van een controle-aanpak. Om de overwegingen die tijdens de planning worden gemaakt te achterhalen, is gebruikgemaakt van de methode van hardop denken (Ericsson en Simon, 1980). Voor het onderzoek is gebruikgemaakt van tien ervaren personen op het gebied van de controle van milieuverlagen. Zij hebben een milieuconsultancy achtergrond (8) of een (milieu-)accountancy achtergrond (2). Door middel van een casestudie bij een chemisch concern is een realistische casus opgesteld die eerst door middel van een pilot is getest bij twee experts die niet aan het verdere onderzoek hebben meegedaan.
- c Inhoudsanalyse assurance-rapporten. Door middel van een inhoudsanalyse is voor assurance-rapporten, die in het verslagjaar 1997 zijn gepubliceerd in Europese milieuverlagen, nagegaan in hoeverre deze voldoen aan de kwaliteitseisen en in hoeverre daarin 'best practice' kon worden geïdentificeerd ten behoeve van de verdere ontwikkeling van het raamwerk. In totaal zijn 68 assurance-rapporten geanalyseerd⁴.

3 Algemene controletheorie

Voor het ontwikkelen van een raamwerk voor de controle van milieuverlagen hoeft het wiel niet opnieuw te worden uitgevonden. Er kan deels worden gesteund op hetgeen reeds in het kader van de controle van financiële verslagen is ontwikkeld. Er moet hierbij echter rekening worden gehouden met het feit dat de financiële verslagen een specifiek toepassingsgebied zijn voor de controle. Het toepassingsgebied van milieuverlagen kent weer eigen kenmerken die van invloed kunnen zijn op de controle. Zo zijn de stakeholders voor milieuverlagen bijvoorbeeld meer divers en kan de behoefte voor wat betreft de inhoud van milieuverlagen en de reikwijdte van de controleopdracht anders zijn dan voor financiële verslagen. Daarom moet eerst worden geïdentificeerd welke

algemene elementen er zijn met betrekking tot controle. Zowel Wilschut (1985, 1994) als Flint (1988) bespreken in hun publicaties een meer algemene controletheorie.

Figuur 1. De structuur van een algemene auditing-theorie



Alvorens een raamwerk kan worden ontwikkeld, moet eerst inzicht worden verkregen in de verschillende theoretische niveaus die aan het raamwerk ten grondslag liggen (zie figuur 1). Ieder van de theoretische niveaus, alsmede van de pragmatische niveaus, gaat in op de volgende vier aspecten: de auditor, de controleopdracht, het controleproces en het assurance-rapport. Niveau 1 beschrijft de filosofische grondslag en is gebaseerd op Mautz en Sharaf (1961). Controleren is een concrete toepassing van logisch redeneren. Bij het ontwikkelen van een controletheorie wordt gebruikgemaakt van verschillende filosofieën, zoals de filosofie van wetenschap, van wiskunde, van logica en van ethiek. Niveau 2 beschrijft de postulaten, ofwel de theoretische uitgangspunten en is gebaseerd op postulaten die door verschillende auteurs (onder andere Limperg, 1926; Mautz en Sharaf, 1961; Flint, 1988; Wallage, 1993) zijn beschreven met betrekking tot controle. Hieruit kunnen zeven postulaten worden herleid, die relevant zijn voor een algemene controletheorie. In paragraaf 4 wordt nader ingegaan op de betekenis hiervan voor de controle van milieuverslaggeving. Niveau 3 beschrijft de concepten (een nadere uitwerking van de postulaten) met betrekking tot competentie, onafhankelijkheid, professioneel gedrag en ethiek, de deugdelijke grondslag en bewijs. De concepten hebben invloed op de eisen die aan de verschillende ele-

menten in niveau 4 worden gesteld. Niveau 4 beschrijft het raamwerk met betrekking tot de volgende elementen (Wilschut, 1994): het domein van waaruit de controle plaatsvindt; de auditor (onafhankelijkheid, onpartijdigheid en competentie); het onderwerp van de controle; de controledoelstellingen; de toetsingsmiddelen en de daaraan gerelateerde indicatoren; het waarnemen (het verzamelen van controlebewijs en de methoden en technieken daarvoor, de relatie tussen de verschillende stadia van het controleproces) en de communicatie (binnen het audit team en extern naar cliënten en gebruikers). In paragraaf 5 wordt hier nader op ingegaan. Het raamwerk dient als basis voor nadere controlerichtlijnen in een bepaald domein (niveau 5).

4 Postulaten voor de controle van milieuverslaggeving

De zeven postulaten beschrijven de randvoorwaarden voor de controle van milieuverslaggeving. In deze paragraaf wordt nagegaan in hoeverre de algemene postulaten ook van toepassing zijn voor de controle van milieuverslaggeving.

- Er bestaat een (althans zo ervaren) verantwoordelijkheid en een daaraan gerelateerde verantwoordingsplicht tussen ten minste twee partijen. In Nederland is de verantwoordelijkheid van bedrijven voor het beheersen en verminderen van de schadelijke milieueffecten die zij kunnen hebben op hun omgeving onder meer vastgelegd in de Wet Milieubeheer. Daarnaast kunnen bedrijven zelf hun verantwoordelijkheid nemen en dit tot uitdrukking brengen door bijvoorbeeld het onderschrijven van bestaande nationale of internationale gedragscodes. Over hun verantwoordelijkheden doen bedrijven verslag. Er is dan ook een toenemend aantal bedrijven dat een milieuverslag publiceert (KPMG, 2002, 1999).
- Er bestaat een kans op een (zo ervaren) belangenverstrengeling en het onderwerp waarover verantwoording wordt afgelegd is te belangrijk, te veraf of te complex om verantwoording af te leggen zonder controle. Ook bij milieuverslaggeving is er een belangenverstrengeling. Bedrijven willen zich voor hun milieu-impact legitimeren in de maatschappij. Het risico bestaat dat de opsteller van het verslag een te rooskleurig beeld wil geven van zijn milieuprestaties. Hierdoor ontstaat behoefte aan controle. De onderwerpen waarover in het milieuverslag verantwoording wordt afgelegd zijn belangrijk en complex. Dit betekent dat niet iedereen een dergelijke controle kan uit-

oefenen en dat expertise nodig is om de betrouwbaarheid ervan vast te kunnen stellen. Op dit moment is er nog weinig dialoog tussen stakeholders en de organisatie. Dit betekent dat het onderwerp te ver af is en stakeholders te weinig inzicht hebben in de processen binnen de organisatie en de betrouwbaarheid ervan. Dit versterkt de behoefte aan controle.

- Van de controle wordt een (mogelijk) voordeel verwacht.

De controle van milieuverlagen is vrijwillig. Opstellers van het milieuverlag geven dergelijke opdrachten omdat zij zelf ook een voordeel van de controleopdracht verwachten. Organisaties verwachten dat het bijdraagt aan het imago van de organisatie (Kamp-Roelands, 2002), maar ook dat het bijdraagt aan de kwaliteit van verslaggeving en de onderliggende processen.

- De functie van auditor bestaat alleen omdat gebruikers van controle vertrouwen hebben in zijn/haar professioneel oordeel dat onbevooroordeeld en deskundig is. Dit postulaat is algemeen en geldt voor alle onderwerpen die gecontroleerd worden. Om zo onbevooroordeeld mogelijk te zijn, moet de auditor onafhankelijk zijn van de verslaggevende organisatie. Het onderwerp is complex en daarom moet de auditor hiervoor voldoende competent zijn.
- Inzake het onderwerp van controle kan bewijs worden verzameld. Bij milieuverlaggeving moet het meeste bewijs worden verkregen binnen de organisatie zelf. Er zijn geen kopers voor milieuvervuiling naar lucht, bodem en water. Dit betekent dat er veel onvervangbare maatregelen van interne controle zijn. Indien deze ontbreken, kan de auditor de opdracht niet aanvaarden omdat er geen toereikend bewijs kan worden verzameld.
- Voor de verantwoordingsplicht zijn criteria beschikbaar of kunnen hiervoor worden ontwikkeld. Er zijn geen algemeen aanvaarde criteria voor milieuverlaggeving. De criteria van Global Reporting Initiative zijn het meest ver ontwikkeld, maar ook hierbij moet worden vastgesteld welke indicatoren relevant zijn voor de verslaggeving. Dit betekent dat voor de opdracht specifieke criteria moeten worden ontwikkeld. Veelal zal het milieuverlaggevingsbeleid van de organisatie zelf als uitgangspunt worden gebruikt en de auditor zal moeten beoordelen in hoeverre dit aan de eisen voldoet om als toetsingsmiddel te kunnen worden gebruikt. Indien dit niet het geval is, kan de opdracht niet worden aanvaard.
- Het oordeel kan op een duidelijke en eenduidige manier worden gecommuniceerd. De auditor moet de mogelijkheid hebben om te kunnen communiceren over zijn oordeel en daarbij de

ruimte hebben om dit duidelijk en eenvoudig te doen. De opdrachten tot controle van het milieuverlag zijn nog nieuw en de reikwijdte ervan is nog niet uitgekristalliseerd. Dit betekent dat de auditor uitgebreid moet ingaan op de verschillende aspecten van de opdracht.

5 Het raamwerk voor de controle van milieuverlagen

In deze paragraaf worden de elementen die door Wilschut (1985, 1994) voor een algemene controletheorie worden onderscheiden, nader ingevuld voor de controle van milieuverlagen.

5.1 Controledomein

Het controledomein van waaruit de controle dient plaats te vinden, wordt bepaald door de behoefte aan controle. Het is van belang te weten of gebruikers van controle een oordeel wensen over de milieuprestaties of over de weergave van de milieuprestaties in het milieuverlag. Als dat eerste het geval is, dient de controle plaats te vinden vanuit het domein milieukunde. Indien er behoefte is aan het tweede, dan lijkt het domein gelegen in accounting. Gezien de beperkingen inherent aan controle kan de auditor echter nooit een oordeel geven in de vorm van 'dit zijn de milieuprestaties van het bedrijf'. De auditor zal altijd moeten steunen op de interne controle binnen het bedrijf en moeten nagaan of de conventies die zijn gebruikt om de werkelijke milieuprestaties weer te geven (verslaggevingbeleid) aanvaardbaar zijn. Het domein van waaruit de controle plaatsvindt, geeft impliciet de grenzen van de reikwijdte van het oordeel aan. De gebruiker zal echter geen genoegen nemen met een axiomatisch voorbehoud ontstaan als gevolg van gebrek aan kennis van milieueffecten. Voor de verzameling van controlebewijs en de interpretatie ervan is specifieke milieukennis nodig. Het domein van waaruit de controle dient plaats te vinden, lijkt te liggen op een overlap tussen twee domeinen, te weten accounting en milieukunde. Naarmate de controlekennis, kennis van verslaggeving en van administratieve organisatie en interne controle zich verder zal ontwikkelen binnen het milieukundig domein, kan het domein van de controle van milieuverlagen zich meer naar dit domein verplaatsen.

5.2 Auditor

Voor milieu zijn geen algemeen aanvaarde verslaggevingregels voorhanden. Daarom speelt de professio-

nele oordeelsvorming van de auditor een belangrijke rol. Dit vereist naast kennis van milieuverlaggeving, audit en interne controle ook kennis van milieuaspecten van bedrijfsactiviteiten en kennis van meet- en berekeningstechnieken en van de daaraan verbonden inherente beperkingen inzake de betrouwbaarheid van de gegevens. Deze kennis is vooralsnog niet verenigd in één persoon. Uit de onderzoeksresultaten van het hardop denken blijkt dat de kennis die is gebruikt, kennis is van stoffen, van metingen en van het informatieproces. De auditor is ook gevraagd welke kennis naar hun mening belangrijk is. Hieruit blijkt dat zij juist kennis van auditing en kennis van de administratieve organisatie en interne controle als meest belangrijk ervaren. In het onderzoek wordt bevestigd dat de risicoanalyse moet worden uitgevoerd door ervaren auditors. Naast de aspecten die ook bij de risicoanalyse van de jaarrekening in beschouwing worden genomen, zijn risico's met betrekking tot het meten, registreren en analyseren van milieugegevens specifiek voor de controle van milieuverlagen. Het werken vanuit multidisciplinaire teams heeft dan ook de voorkeur. De ethische vereisten zoals onafhankelijkheid, onpartijdigheid, integriteit en geheimhouding zijn op eenzelfde wijze van toepassing voor auditors van milieuverlaggeving. Het werken in multidisciplinair teamverband vereist extra aandacht voor de competentie en gedragsregels voor de deskundigen waarmee wordt samengewerkt, de wijze waarop de verdeling van de verantwoordelijkheden plaatsvindt, de kwaliteitsbeheersing van de controle en de effecten van de samenwerking op het assurance-rapport. Om adequaat te kunnen functioneren in multidisciplinaire teams is aanvullende kennis op het gebied van milieu onontbeerlijk.

5.3 Controleobject

Het controleobject bestaat uit het milieuverlag als weergave van milieubeleid, milieubeheer en de prestaties daarvan. De informatie over de prestaties kan betrekking hebben op alleen de processen of op de gehele levenscyclus van het product. De auditor moet nagaan in hoeverre een opdracht niet misleidend is als niet het gehele milieuverlag onderwerp van controle is. De auditor beoordeelt de bewering zoals vastgelegd in het milieuverlag ten opzichte van de werkelijke situatie. Daarbij maakt hij/zij gebruik van het verslaggevingbeleid, waarin afspraken zijn gemaakt over de wijze waarop de werkelijke milieuprestaties worden vastgelegd. Daarom wordt het proces van milieu-informatieverzorging en de betreffende maatregelen van interne controle eveneens beoordeeld.

Zowel het controleobject, de controledoelstellingen als de toetsingscriteria moeten bij voorkeur worden vastgesteld door of in overleg met de stakeholders.

5.4 Controledoelstellingen

De controledoelstellingen hangen nauw samen met het controleobject. Evenals bij de controle van de jaarrekening zou in principe hier ook de controledoelstelling 'geeft een getrouw beeld van de milieuprestaties' het uitgangspunt kunnen zijn. Het milieuverlag kent echter een grote diversiteit aan lezers en er zijn nog geen algemeen aanvaarde richtlijnen wat een 'getrouw beeld'⁵ zou moeten zijn. Daarom moet de controledoelstelling duidelijk worden beschreven, uit welke subdoelstellingen deze bestaat (zoals volledigheid, juistheid) en aan welke toetsingscriteria het milieuverlag is getoetst. Ook moet worden aangegeven welke mate van zekerheid wordt verwacht ten aanzien van de controledoelstellingen. De mate van zekerheid die kan worden gegeven, wordt beïnvloed door 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. Verschillende milieugegevens zijn onderhevig aan toleranties in de betrouwbaarheid als gevolg van gehanteerde meetmethoden. Bovendien zijn bedrijven nog bezig met het implementeren van milieu-informatiesystemen. De auditors moeten, gegeven de inherente beperkingen aan de betrouwbaarheid van milieu-informatie, proberen een zo hoog mogelijke mate van zekerheid te verschaffen. Bij milieuverlagen kan het voorkomen dat voor bepaalde onderdelen een redelijke mate van zekerheid wordt gegeven, terwijl er voor andere onderdelen een beperkte mate van zekerheid wordt gegeven.

5.5 Toetsingscriteria en indicatoren

Voor de controle van het milieuverlag ontbreken nog algemeen aanvaarde toetsingscriteria en indicatoren. De toetsingscriteria zijn de operationalisering van de controledoelstellingen. Gegeven de (mogelijke) belangt tegenstelling tussen bedrijven en stakeholders moeten de toetsingscriteria door de stakeholders worden vastgesteld. Er zijn verschillende richtlijnen voor milieu- en maatschappelijke verslaggeving beschikbaar waarin de stakeholder een belangrijke rol heeft gespeeld, zoals die van Global Reporting Initiative (GRI), United Nations Environment Programme (UNEP) en de Europese Federatie van Accountants (FEE). Hoewel er in Nederland een milieuverlag-

plicht is voor de zwaardere vervuilers, ontbreken hierin meer gedetailleerde verslaggevingrichtlijnen. Naast wet- en regelgeving kan ook gebruik worden gemaakt van het eigen verslaggevingbeleid van het bedrijf, van deskundigenpanels of van de resultaten van de dialoog die het bedrijf heeft met zijn stakeholders. Alvorens dergelijke toetsingscriteria te kunnen gebruiken, moet wel eerst worden vastgesteld of het proces waarmee deze tot stand zijn gekomen aan bepaalde kwaliteitseisen voldoet. Ook over de wijze waarop de gegevens moeten worden verkregen, ontbreekt eenduidigheid. Professionele oordeelsvorming speelt dan een grotere rol. Het wordt dan belangrijker aan te geven hoe dit oordeel tot stand is gekomen. Ten behoeve van de duidelijkheid richting gebruiker is het belangrijk dat de gebruikte toetsingscriteria worden beschreven in de verklaring.

5.6 Controleproces

Het controlebewijs kan worden verkregen door toepassing van verschillende methoden en technieken. De auditor doorloopt verschillende stadia in het controleproces.

- Tijdens de verkenningsfase beoordeelt de auditor het milieverslag en de risico's dat het verslag niet voldoet aan de daaraan gestelde eisen. De auditor gaat na welke specifieke toetsingscriteria aanwezig zijn en in hoeverre hiervan gebruik kan worden gemaakt. De auditor gaat na hoe de gegevens voor het milieverslag zijn verkregen en welke interne controlemaatregelen zijn getroffen met betrekking tot de betrouwbaarheid van het informatieproces. Specifiek voor de controle van milieu-informatie zijn de controletechnieken inzake het verkrijgen van controlebewijs over de betrouwbaarheid van de primaire registraties van emissies en afval.
- Na de verkenningsfase komt de inspectiefase. Tijdens deze fase wordt vastgesteld of het interne controleproces bestaat zoals het is beschreven in de verkenningfase en of het werkt conform de beschrijving. In de kaders worden de resultaten van een empirisch onderzoek naar de planning van de controle gepresenteerd.

Resultaten van empirisch onderzoek naar de planning van de controle: inspectiefase

Uit de onderzoeksresultaten van het hardop denken blijkt dat van de informatie die wordt verzameld tijdens de planning, de informatie over het informatiesysteem, de algemene en in het systeem ingebouwde interne controlemaatregelen en de analyse van verschillen tussen de werkelijke en normatieve prestatieresultaten het meest belangrijk zijn.

De informatie die uit zijn/haar geheugen is opgenoemd, betreft meestal informatie over milieu-issues die van belang kan zijn voor de betrouwbaarheid van de gegevens. De onderzoeksresultaten bevestigen dat de meer ervaren auditors meer kennis uit hun geheugen putten dan de onervaren auditors. De risico's die zijn geïdentificeerd tijdens het hardop denken betreffen met name risico's met betrekking tot het verkrijgen en verwerken van de primaire milieuprestatiegegevens. Enkele voorbeelden hiervan zijn fouten in meetregistraties, betrouwbaarheid van meetapparatuur, een niet representatieve meting en onduidelijke consolidatieprocedures. Er zijn vrijwel geen inherente risico's genoemd. Ook risico's met betrekking tot de houding van het management zijn weinig genoemd. Sommige van de genoemde risico's zijn eerder te typeren als milieurisico's dan als informatierisico's. Ervaren auditors hebben de meeste risico's genoemd. Het identificeren van risico's lijkt daarom samen te hangen met de ervaring van de auditor. De auditors hebben zeer uiteenlopende soorten controlewerkzaamheden genoemd die nodig zijn voor de uitvoering van de opdracht. Dit bevestigt opnieuw dat het ontwikkelen van een raamwerk van belang is. De meeste werkzaamheden zijn gericht op de betrouwbaarheid van het verkrijgen van de primaire milieuprestatiegegevens door middel van metingen en berekeningen. Er worden minder procedures genoemd voor het verzamelen van bewijs over de betrouwbare verwerking van de gegevens en over het beoordelen van interne audits van het milieuzorgsysteem. Geen van de auditors heeft een schatting van de kansen op het bestaan van onjuistheden gemaakt. Het blijkt dat tijdens het evalueren van de informatie verschillende veronderstellingen worden gemaakt. Hierbij worden ook vuistregels gebruikt. Vaak worden deze gebaseerd op de ervaringen van de auditor met andere cliënten. Omdat de situaties niet onderling vergelijkbaar hoeven te zijn ontstaat hierbij het risico dat controlewerkzaamheden worden vermindert op basis van onjuiste veronderstellingen.

- De derde fase die de auditor doorloopt is de verificatiefase. Als eenmaal is vastgesteld dat de primaire milieugegevens via een betrouwbaar proces tot stand zijn gekomen en via een betrouwbaar proces zijn verwerkt in de milieuadministratie en het milieverslag, dan concentreert de auditor zich op de kwantitatieve gegevens zelf. Tijdens de verificatiefase gaat de auditor door middel van analytische controle, verbands- en detailcontroles na of de primaire registraties juist, tijdig en volledig zijn verwerkt in de milieuadministratie en het milieverslag. Als uit de vorige fase blijkt dat er belangrijke onzekerheden zijn omdat voor de intern verkregen primaire registraties belangrijke interne controlemaatregelen ontbreken of de administratieve organisatie van het milieuzorgsysteem nog ontoereikend is, heeft de analytische controle weinig zin. Er is immers onzekerheid over de betrouwbaarheid van het onderliggende proces, waardoor er onzekerheid ontstaat over de betrouwbaarheid van de gegevens zelf.

Resultaten van empirisch onderzoek naar de planning van de controle: verificatiefase

Met betrekking tot de procedures die de auditors aangeven uit te gaan voeren tijdens de hardop denksessies blijkt dat maar in beperkte mate gebruik kan worden gemaakt van een stoffenbalans, waarbij relaties worden gelegd tussen de input en output van productieprocessen. De omvang van de emissies is bij veel stoffen te beperkt ten opzichte van de totale omvang van de doorstromingsvolumina en valt weg in de daarbij gehanteerde toleranties. Toch zijn de doorstromingsvolumina relevant en moet de auditor zekerheid verkrijgen omtrent de volledigheid ervan, omdat de totale emissie wordt berekend door de concentratiemetingen te vermenigvuldigen met de doorstromingsvolumina.

- Tot slot beoordeelt de auditor of de gegevens in het milieuverslag op een toereikende wijze worden gepresenteerd. Vanwege het ontbreken van algemeen aanvaarde grondslagen voor de presentatie van milieu-informatie speelt hierbij professionele oordeelsvorming een belangrijke rol. Deze beoordeling kan niet plaatsvinden zonder milieutechnische kennis.

Uit tabel 1 blijkt de grote diversiteit tussen de onderzoekssubjecten in het identificeren van risico's.

5.7 Het assurancerapport

Het assurancerapport is een informatieproduct en moet dus net als het milieuverslag aan bepaalde kwaliteitseisen voldoen. De inhoudsanalyse van de assurancerapporten heeft geleid tot belangrijke aandachtspunten voor de formulering van het assurance-rapport. Verder heeft het concrete voorbeelden opgeleverd voor teksten zoals die in het assurancerapport kunnen worden opgenomen.

Inhoudsanalyse

Tabel 2 geeft een overzicht van de onderzoeksresultaten van de inhoudsanalyse van assurancerapporten. Deze resultaten zijn afgezet tegen een eerder uitgevoerd onderzoek naar de inhoud van assurancerapporten (Kamp-Roelands, 1996).

- Titel
Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat er verschillende titels voor het assurancerapport worden gebruikt. Populair is zowel de verwijzing naar de auditor (report by ...) als de verwijzing naar de soort opdracht (bijvoorbeeld verification statement). Voor de naam van de opdracht worden veel verschillende namen gebruikt. Het meest populair is 'verification' en 'review'.
- Geadresseerde
Uit het onderzoek blijkt dat slechts 22% van de assurancerapporten melding maakt van de geadresseerde van het assurancerapport. Over wie dit moet zijn bestaat geen eenduidigheid. Zowel de raad van bestuur, het bedrijf als de lezers worden genoemd. Als men de gedachtegang volgt dat de controle in principe de taak is van het toezichthoudend orgaan, zoals een raad van commissarissen waarin een brede vertegenwoordiging van stakeholders (inclusief aandeelhouders) zitting heeft, en dit toezichthoudend orgaan haar taak vervolgens uitbesteedt aan auditors, dan zou het assurancerapport primair aan dit toezichthoudend orgaan gericht moeten zijn. Toch komt een dergelijke adressering niet voor.
- Beschrijving controleobject
Uit de opdrachtbeschrijvingen blijkt dat controles soms worden gecombineerd met evaluaties, bijvoorbeeld van het milieuzorgsysteem, het rapportering-proces of zelfs van de milieuprestaties (31%). Behoudens het feit dat een dergelijke combinatie de

Tabel 1. Soort risico's die zijn geïdentificeerd door tien ervaren personen op het gebied van de controle van milieuverslagen

	Aantal
Algemene risico's, bijvoorbeeld overheidsbeleid en concurrentie	1
Bedrijfstakspecifieke risico's, bijvoorbeeld discussie over gevaarlijk stoffen	3
Bedrijfsspecifieke risico's, bijvoorbeeld locatie, bedrijfsproces, milieuaspecten, incidenten	2
Managementrisico's, bijvoorbeeld beloningen, doelstellingen, houding ten opzichte van milieu	4
Interne controlerisico's met betrekking tot functiescheidingen	5
Interne controlerisico's met betrekking tot procedures	4
Interne controlerisico's met betrekking tot metingen	9
Interne controlerisico's met betrekking tot de analyse van monsters	5
Interne controlerisico's met betrekking tot gegevensverwerking	8
Kwaliteitsrisico's met betrekking tot verslaggeving	4
Onderwerpspecifieke risico's, bijvoorbeeld afval, kwik	6

Tabel 2. Inhoud van het assurancerapport

Beschrijving	Aantal	Percentage	Aantal	Percentage
	N=68 Jaar 1997		N=45 Jaren 1992-1995	
Titel	67	99%	45	100%
Soort opdracht	67	99%	-	-
Geadresseerde	15	22%	1	2%
Onderzoeksobject	68	100%	42	93%
Controledoelstellingen	32	47%	15	33%
Mate van zekerheid die wordt nagestreefd	8	12%	1	2%
Verantwoordelijkheid management bedrijf	31	46%	4	9%
Verantwoordelijkheid auditor	24	35%	0	0%
Toetsingscriteria	26	38%	20	44%
Controlewerkzaamheden	63	93%	36	80%
Beperking/voorbehoud in de conclusie	9	13%	1	2%
Conclusie	68	100%	45	100%
Aanbevelingen	31	56%	19	42%
Naam auditor/kantoor	67	99%	44	98%
Adres	38	56%	17	38%
Datum	51	75%	23	51%

onafhankelijkheid van de auditor in gevaar kan brengen, bemoeilijkt het ook de vergelijkbaarheid van de assurancerapporten. Afzonderlijke rapportering over controle en evaluaties moet daarom in overweging worden genomen.

- Beschrijving doelstelling en mate van zekerheid

De beschrijving van de reikwijdte van de controle bestaat uit een beschrijving van het onderwerp van controle, de controledoelstellingen, de mate van zekerheid en de te gebruiken toetsingscriteria. Uit de onderzoeksresultaten in tabel 2 blijkt dat deze beschrijving ontoereikend is. Er ontbreekt informatie over de controledoelstellingen (53%) en de mate van zekerheid die wordt nagestreefd (88%). De referentie aan de mate van zekerheid gebeurt uitsluitend door accountants. Hoewel in alle gevallen de informatie over het controleobject wordt opgenomen, schiet ook deze informatie tekort. De lezer heeft in dit vroege stadium nog geen idee wat een controleopdracht moet inhouden. Voor een juist beeld is het daarom belangrijk het onderwerp van controle en de controledoelstellingen zowel positief (wat is gecontroleerd?) als negatief (wat is niet gecontroleerd?) te beschrijven. In de assurancerapporten zelf blijkt een gebrek aan consistentie tussen de reikwijdte van de opdracht, de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de conclusies. Dit wordt vooral veroorzaakt door de beperkingen in de reikwijdte van de controle die op verschil-

lende plaatsen min of meer verborgen worden weergegeven. Voor het identificeren hiervan is auditkennis nodig. Voor de lezer is dit niet alleen onduidelijk, maar kan dit er tevens toe leiden dat hij/zij te hoge verwachtingen heeft van het oordeel.

- Verantwoordelijkheden

Ten opzichte van het eerder uitgevoerde oriënterende onderzoek wordt vaker informatie opgenomen over de verantwoordelijkheden van de auditors en het rapporterende bedrijf, maar toch ontbreekt dit in nog meer dan de helft van de assurancerapporten.

- Beschrijving criteria

Omdat er verschil van mening bestaat omtrent de volledigheid, nauwkeurigheid en andere kenmerken van de kwaliteit van informatie is een goede beschrijving van de gehanteerde criteria van groot belang. Uit tabel 2 blijkt dat slechts 38% van de assurancerapporten op enigerlei wijze melding maakt van de gehanteerde toetsingscriteria; de gehanteerde toetsingscriteria werden expliciet vermeld of konden worden afgeleid uit de verklaring of de aanbevelingen. In 31% van de assurancerapporten is een verwijzing opgenomen naar professionele controlestandaarden, die gevolgd zijn.

- Beschrijving werkzaamheden

De beschrijving van de werkzaamheden geeft inzicht in de deugdelijke grondslag voor het oordeel. De meeste assurancerapporten (93%) geven al dan niet

op meer uitgebreide schaal uitleg over hun controlewerkzaamheden. Of dit een deugdelijke grondslag vormt voor het oordeel kan worden betwijfeld. Bij slechts 46% wordt hierbij iets gezegd over de werkzaamheden uitgevoerd bij de verschillende locaties, terwijl slechts 4% hiervan aangeeft dat daarvoor een representatief aantal is bezocht. Als geen zekerheid is verkregen over de betrouwbaarheid van de basisgegevens, dan kan ook geen zekerheid worden gegeven over de betrouwbaarheid van het milieuverslag zelf.

- **Beperking/voorbehoud in de conclusie**
In totaal worden in 13% van de assurancerapporten onzekerheden in de controle genoemd, vaak als gevolg van een ontoereikende administratieve organisatie en interne controle.
- **Conclusie**
Hoewel de conclusies in het assurancerapport in vergelijking met het eerder onderzoek voorzichtiger worden geformuleerd, zijn toch nog in 12% van de assurancerapporten bewoordingen als 'getrouw beeld' of varianten hiervan gebruikt. In 9% van de assurance-rapporten worden zelfs waardeoordelen gegeven. In 44% van de assurancerapporten worden conclusies in de vorm van bevindingen genoemd. Een reden hiervoor kan zijn dat auditors op deze wijze voorkómen dat ze een oordeel met beperking of zelfs een oordeelonthouding af moeten geven. Ook lijkt het erop dat beperkingen worden geformuleerd in de vorm van aanbevelingen. In 56% van de assurancerapporten worden aanbevelingen gegeven, waarvan in 34% van de assurancerapporten in combinatie met de rapportering van de bevindingen. Om deze reden te bevestigen, is nader onderzoek naar de motieven voor een dergelijke wijze van rapporteren nodig.
- **Ondertekening**
Omdat verschillende disciplines werkzaam zijn in dit veld is het voor de lezer belangrijk inzicht te verkrijgen in de discipline(s) van waaruit de controle is verricht. In 49% van de assurancerapporten kan dit worden achterhaald. Slechts 75% van de assurance-rapporten is gedateerd. Hiermee is het voor de lezer onduidelijk tot en met welke periode gebeurtenissen na balansdatum in ogenschouw zijn genomen. In 22% van de assurancerapporten blijkt dat de controle is uitgevoerd door een multidisciplinair team.

6 Conclusies en aanbevelingen

In dit artikel is een samenvatting gegeven van de ontwikkeling van een raamwerk voor de controle van milieuverslaggeving. De motivering voor het ontwikkelen van het raamwerk was de uit het oriënterend onderzoek gebleken diversiteit in controlewerkzaam-

heden en formulering van het assurancerapport. Uit nader onderzoek blijkt dat dit in ieder geval tussen cliënten en auditors leidde tot belangrijke interpretatieverschillen. Het is derhalve van belang om maatregelen te nemen om deze verschillen in verwachtingen reeds in een vroeg stadium te reduceren. Er kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een betere communicatie met stakeholders over de reikwijdte van de opdracht en de te hanteren toetsingscriteria. Zowel het controleobject, de controledoelstellingen als de toetsingscriteria moeten bij voorkeur worden vastgesteld door of in overleg met de stakeholders. De controle is in principe de taak van de toezichthoudende functie (bijvoorbeeld de raad van commissarissen). Indien deze taak wordt uitbesteed aan de auditor, moet de toezichthouder er zorg voor dragen dat de opdrachtformulering de gerechtvaardigde verwachtingen weerspiegelt van de stakeholders. Daarnaast zal ook de auditor zelf bij de opdrachtaanvaarding de rationaliteit van de opdracht moeten overwegen. Naarmate de controle van milieuverslaggeving zich verder ontwikkelt, zal op den duur een zekere standaardisatie in opdrachtformulering en te hanteren toetsingscriteria ontstaan. Verder kan de auditor na afloop van de controle een toelichting geven op het afgegeven assurancerapport. Dit kan bijvoorbeeld tijdens een bijeenkomst met verschillende stakeholders waarin het milieuverslag, inclusief assurancerapport, wordt gepresenteerd. Het assurancerapport is een informatieproduct en moet dus net als het milieuverslag zelf aan bepaalde kwaliteitseisen voldoen. Hierbij moet aandacht worden besteed aan begrijpelijkheid en consistentie tussen opdracht en conclusie, en aan de geloofwaardigheid van de auditor(s) door middel van een referentie aan onafhankelijkheid, expertise en professionaliteit (gedragscodes en standaarden). Voor de leesbaarheid en vergelijkbaarheid is het aan te bevelen in het assurancerapport te werken met steeds dezelfde afzonderlijke kopjes. Omdat milieuverslaggeving in ontwikkeling is en algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen ontbreken, is het belangrijk dat de auditor uitgebreid verslag doet van de reikwijdte van de controle en de voor de controle gehanteerde toetsingscriteria. Eventuele beperkingen in de reikwijdte moeten niet verborgen worden door ze op te nemen bij de controlewerkzaamheden. Het aan het milieuverslag ten grondslag liggende informatieproces is nog in ontwikkeling en derhalve zal de auditor veelal te maken krijgen met specifieke beperkingen in de betrouwbaarheid van de milieu-informatie. Hierover moet de auditor duidelijk rapporteren. De multidisciplinaire samenwerking heeft ook gevolgen voor het assurance-rapport. Er zijn verschillende opties om verantwoor-

delijkheden weer te geven. Voor de lezer is het wellicht het meest duidelijk als de auditors een gezamenlijke verantwoordelijkheid nemen en beide tekenen.

Uit het onderzoek naar de planning van de controle blijkt dat een consistente aanpak van de risicoanalyse ontbreekt. Ook blijkt dat er een multidisciplinair team nodig is voor de uitvoering van deze risicoanalyse. Er moet verder meer aandacht worden besteed aan risico's met betrekking tot de inherente risico's, de bedrijfs(tak)specifieke risico's en de attitude van het management. De controle van milieuverslaggeving is een nieuw gebied en er is nader onderzoek nodig, onder meer naar de verdeling van de verantwoordelijkheden in multidisciplinaire teams, de beoordeling van de toereikendheid van de toetsingscriteria en de factoren die de perceptie van de gebruiker beïnvloeden inzake de kwaliteit van de controle en het vertrouwen van de gebruiker in de auditor.

Literatuur:

- Ericsson, K.A. en H.A. Simon, (1980), Thinking aloud protocols as data, in: *Psychological review*, vol. 87, nr. 3, May, pp. 215-251.
- Flint, D., (1988), *Philosophy and Principles of Auditing; an introduction*, Macmillan Education, London.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2000), *Assurance Engagements, International Standard 100 Assurance Engagements*, IFAC, New York.
- KPMG Global Sustainability Services/University of Amsterdam, (2002), *KPMG International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002*, KPMG, de Meern.
- KPMG/Wetenschappelijk Instituut voor Milieumanagement, (1999), *KPMG International Survey of Environmental Reporting*, KPMG, de Meern.
- Kamp-Roelands, A.E.M., (2002), *Towards a framework for auditing environmental reports*, Tilburg University, proefschrift.
- Kamp-Roelands, A.E.M., (1997a), Voorkomen is beter dan genezen, de verwachtingskloof bij verklaringen in milieuverslagen, in: *De Accountant*, vol. 104, nr. 1, pp. 38-41.
- Kamp-Roelands, A.E.M., (1997b), Verklaringen van onafhankelijke externe deskundigen nader bekeken, in: *De Accountant*, vol. 103, nr. 9, pp. 585-588.
- Kamp-Roelands, A.E.M., (1996), *The audit of environmental reports, Environmental accounting and sustainable development, The Final Report*, pp. 84-106, Limperg Insituut, Amsterdam.
- Limperg, Th., (1926), *De beteeckenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant*, Muuses, Purmerend.
- Mautz, R.K. en H.A. Sharaf, (1961), *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Monograph nr. 6, Sarasota.
- Tweede Kamer der Staten-Generaal, (1996), *Uitbreiding van de Wet Milieubeheer (Milieuverslaggeving)*, Tweede Kamer, vergaderjaar 1995-1996, 24.572, Sdu uitgevers, Den Haag.
- Wallage, P., (1993), *Auditing theory, Handboek accountancy*, Deel I, 1993, p. A1100, Samson, Alphen aan den Rijn.

Wilschut, K.P.G., (1994a), Enige theoretische beschouwingen rondom auditing, in: *De EDP-auditor*, vol. 3, nr. 1, pp. 17-20.

Wilschut, K.P.G., (1994b), Towards a general theory of auditing, in: *De Accountant*, vol. 101, nr. 2, pp. 103-106.

Wilschut, K.P.G., (1990), Twintig stellingnamen rondom de bemoeienis van accountants met de milieuproblematiek, in: *De Accountant*, vol. 97, nr. 1, pp. 15-17.

Wilschut, K.P.G., (1985a), Een raamwerk voor het instrumentarium van de accountantscontrole, in: *De Accountant*, vol. 92, nr. 2, pp. 60-65.

Wilschut, K.P.G., (1985b), Over auditing in het algemeen en over accountantscontrole in het bijzonder, in: *De Accountant*, vol. 91, nr. 9, pp. 60-65.

Noten

- 1 Dit artikel is een samenvatting van mijn proefschrift 'Towards a framework for auditing environmental reports' dat ik in november 2002 heb verdedigd aan de Universiteit van Tilburg. Hierin zijn details te vinden over onder meer geïdentificeerde inherente en interne controlerisico's, het soort bewijs dat moet worden verzameld, de daarvoor uit te voeren controlewerkzaamheden en de daartoe te raadplegen bronnen van informatie en voorbeeld-assurancerapporten.
- 2 Dit aantal lijkt klein, maar was op dat moment het totaal van beschikbare assurancerapporten en komt overeen met aantallen in latere onderzoeken op dit gebied. Een assurancerapport wordt door de auditor afgegeven naar aanleiding van een uitgevoerde controle en wordt opgenomen in het milieuverslag.
- 3 In totaal zijn 28 assurancerapporten getekend door milieuconsultants, 4 door milieuconsultants van accountantskantoren en 13 door accountants. De reikwijdte van de controleopdracht is divers en omvat het gehele verslag en het milieuzorgsysteem en/of milieuinformatiesysteem (8), het gehele verslag (23), een deel van het verslag (13) of alleen het onderliggende informatiesysteem (1). In de assurancerapporten waar een doelstelling wordt genoemd (15) loopt dit uiteen van naleving van wet- en regelgeving (4), tot 'getrouw beeld' (3), onderbouwing door bewijs (3), juiste interpretatie (3), betrouwbaarheid (1) en objectiviteit (1). Ook de gehanteerde toetsingscriteria blijken divers te zijn. De auditors hanteren verschillende milieuverslaggevingsrichtlijnen en handreikingen, maar toetsen ook aan het milieubeleid dat door het bedrijf zelf is opgesteld, of maken vergelijkingen met milieuverslagen van andere bedrijven. Ook de uitgevoerde controleprocedures blijken te verschillen tussen de verschillende controleopdrachten.
- 4 Ten behoeve van het proefschrift is in 1995-1996 een oriënterend onderzoek uitgevoerd. De onderzoeksresultaten hiervan zijn ook opgenomen in tabel 2.
- 5 Vanwege het ontbreken van algemeen aanvaarde richtlijnen voor milieuverslaggeving en een toereikende dialoog met stakeholders is het vooralsnog niet mogelijk oordeel over het 'getrouwe beeld' te geven, maar eerder te spreken over de betrouwbaarheid en toereikendheid van de gegevens in het milieuverslag.