

# Verificatie van milieuverlagen

Dr. A. Kolk

## I. Inleiding<sup>1</sup>

Een decennium na de publicatie van de eerste milieuverlagen zijn steeds meer bedrijven ertoe overgegaan regelmatig over hun milieuaspecten te rapporteren. Dit gebeurt op verschillende manieren: door het opnemen van milieu-informatie in het financiële of sociale verslag, of door het uitbrengen van een apart duurzaamheids- of milieuverslag. Een afzonderlijk milieuverlag, meestal op papier maar in toenemende mate ook elektronisch, is hierbij verreweg het gebruikelijkst.

Uit recent onderzoek naar de stand van zaken bij de 100 grootste ondernemingen in 11 landen blijkt dat 24% een milieuverlag publiceert; in 1993 was dat nog 12% en in 1996 17% (KPMG, 1993; KPMG, 1997; KPMG/WIMM, 1999). Met 25% scoort Nederland gemiddeld. In Duitsland, de Scandinavische landen, Groot-Brittannië en de Verenigde Staten worden relatief meer milieuverlagen gepubliceerd, in België, Finland, Australië en Frankrijk aanzienlijk minder.

Van de 250 grootste multinationale ondernemingen van de Fortune-lijst brengt 35% een verslag uit; voor financiële bedrijven ligt dit percentage met 15% overigens veel lager dan voor de overige sectoren, waarvan 44% rapporteert (Kolk, Walhain en Van de Wateringen, 2001; KPMG/WIMM, 1999). Deze tendens, dat de industriële, meer 'vervuilende' sectoren vooroplopen, terwijl verslaglegging bij banken, verzekeraars en dienstverlenende bedrijven minder gebruikelijk is, geldt in het algemeen. Dit heeft veel te maken met de redenen voor het publiceren van een milieuverlag.

Voor veel bedrijven die relatief vroeg met milieuverlaglegging begonnen, was een betere communicatie met omwonenden en milieuorganisaties aanvankelijk de belangrijkste drijfveer. Vaak vormde dit een reactie op protesten of ontstane zorg vanwege milieucalamiteiten – bij een bedrijf

in de omgeving of door een ongeluk elders in de wereld dat veel aandacht trok. Vanwege de aard van het bedrijfsproces waren dergelijke verzoeken vooral op de industrie gericht. Geleidelijk aan is de doelgroep voor milieuverlagen verbreed tot het eigen personeel, de aandeelhouders en financiers, de overheid en de klanten. Tevens maken defensievere overwegingen vaker plaats voor een offensievere aanpak, waarbij bedrijven de gevolgen voor hun geloofwaardigheid, betrouwbaarheid en imago niet alleen als risicobeheersing benaderen, maar ook de mogelijke marktkansen en financiële voordelen laten meewegen. Dat ook bedrijven met minder vervuilende productieprocessen in toenemende mate over milieu rapporteren, past in deze ontwikkeling.

Ondanks deze verandering vormt wetgeving echter de dringendste reden om een milieuverlag uit te brengen. In de afgelopen jaren is in een aantal landen wetgeving tot stand gekomen die bedrijven verplicht een afzonderlijk milieuverlag te publiceren (Denemarken, Nederland), om milieugegevens in financiële verslagen op te nemen (Noorwegen, Zweden) of om bepaalde emissies en/of financiële risico's te melden (Australië, Canada, Verenigde Staten, Zuid-Korea). Dergelijke wetten betreffen veelal slechts

---

Dr. A. Kolk is universitair hoofddocent bij het Wetenschappelijk Instituut voor Milieu-Management (WIMM), Faculteit der Economische Wetenschappen en Econometrie, Universiteit van Amsterdam. Zij heeft artikelen over milieuverlaglegging gepubliceerd in onder andere *Harvard Business Review*, *Business Strategy and the Environment* en het *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, en deed onderzoek voor de *KPMG International Survey of Environmental Reporting 1999*. Haar boek *Economics of Environmental Management* verscheen eerder dit jaar bij Financial Times Prentice Hall.

een deel van de bedrijven, bijvoorbeeld de meest vervuilende, de grootste, de beursgenoteerde, of alleen een bepaalde sector, zoals de elektriciteitsbedrijven die in Spanje bepaalde cijfers over milieu in hun jaarrekening moeten opnemen. Bovendien gelden de verplichtingen in de meeste landen pas sinds kort. Zo zijn in Nederland ongeveer 250 bedrijven met een hoge milieubelasting en die onder provinciaal gezag vallen, verplicht in ieder geval voor 1 april 2000 een milieverslag te publiceren (over het jaar 1999).

Hoewel de wetgeving in de verschillende landen richtlijnen bevat voor het soort informatie dat moet worden aangeleverd, gaat het hierbij om minimum-eisen en is er van internationale standaardisatie nog niet echt sprake. In Nederland laat de wetgever de bedrijven bijvoorbeeld ruimte in het weer-geven van de inhoud van het milieverslag en het uitzoeken van een passende vorm. Omdat milieverslaglegging zonder duidelijke richtlijnen voor vorm en inhoud begon, bestaat er een grote variëteit, van glimmende brochures ('green glossies') tot aan zeer gedetailleerde rapporten, van bedrijven die net hun eerste verslag uitbrengen tot aan zij die dat al een decennium doen.

Om zowel bedrijven als lezers meer houvast te bieden, wordt er getracht om tot een gestandaardiseerd internationaal verslagmodel te komen. Een groot aantal organisaties werkt hiertoe samen in het 'Global Reporting Initiative' (GRI), dat in maart 1999 conceptrichtlijnen uitbracht (GRI, 1999). Deze zijn vervolgens getest door een twintigtal bedrijven en uitgebreid in de diverse gremia besproken. Belangrijke punten van discussie waren het bepalen van de meest geschikte prestatie-indicatoren, het vinden van de juiste balans tussen standaardisering en flexibiliteit, alsmede de hoeveelheid ruimte die de richtlijnen bieden voor het opnemen van sector- en bedrijfsspecifieke aspecten, inclusief de mogelijkheid voor bedrijven om zich juist te onderscheiden met hun milieverslag. Op basis van de ervaringen, studies en reacties heeft de GRI in juni 2000 de uiteindelijke richtlijnen gepubliceerd (GRI, 2000a). Dit betekent echter niet dat de discussie is beëindigd, het overleg en het uitwisselen van ervaringen gaat door.

Een complicatie bij milieverslaglegging blijft namelijk het grote aantal betrokkenen, de zogenaamde 'stakeholders', en hun verschillende informatiebehoeften (Kolk, 1999; 2000b). Het blijkt moeilijk om een goede afweging te maken van de urgentie, legitimiteit en macht van de diverse stakeholders en zo hun belang voor een bedrijf vast te stellen (zie bijvoorbeeld Clarkson, 1995; Mitchell, Agle en Wood, 1997).

Vanwege de stijgende aantallen gepubliceerde milieverslagen en de bestaande diversiteit gaan

stakeholders steeds vaker vragen stellen over de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie. Verificatie door externe deskundigen wordt recentelijk vaak genoemd als een passend antwoord. Op dit terrein geldt echter hetzelfde gebrek aan richtlijnen als bij de inhoud van milieverslagen; en ook hier worden er pogingen gedaan tot internationale standaards te komen. Tegelijkertijd laten sommige bedrijven hun verslag al extern beoordelen en levert de daadwerkelijke verificatie al resultaten op, waarbij de diversiteit overigens overheerst. Dit roept ook weer vragen op over het daadwerkelijke nut van verificatie.

Dit artikel gaat nader in op deze aspecten van verificatie aan de hand van een onderzoek naar de beoordelingsverklaringen in de milieverslagen van grote bedrijven uit 13 landen; deze zijn afkomstig uit een set van in totaal bijna 1200 bedrijven. Paragraaf 3 geeft een overzicht van de landen, sectoren en de auditbedrijven<sup>2</sup> die het meest actief zijn op dit terrein. Vervolgens zal in paragraaf 4 de inhoud van de verklaringen nader worden geanalyseerd, waarna de laatste paragraaf de resultaten tegen een meer theoretische achtergrond zal plaatsen. Alvorens in te gaan op de verificatie zelf, zal de volgende paragraaf echter eerst kort de internationale discussie over de grondslagen weergeven.

## 2. Uitgangspunten van verslaglegging en verificatie

De meeste pogingen om tot standaardisatie van milieverslaglegging te komen, zijn erop gericht om de ervaringen met financiële verslaglegging op een of andere wijze te 'vertalen'. De discussie over de grondslagen van milieverslaglegging is aanvankelijk vooral binnen de Europese accountantsorganisatie FEE gevoerd en heeft geresulteerd in een stuk waarin de uitgangspunten van financiële verslaglegging op milieu worden toegepast (FEE, 1999). Deze beschrijving is ook in de conceptrichtlijnen van het Global Reporting Initiative opgenomen (GRI, 1999) en, in aangepaste vorm, in de uiteindelijke richtlijnen (GRI, 2000a). Men maakt onderscheid tussen onderliggende beginselen en kwalitatieve kenmerken. Bij de eerste categorie betreft het onder andere het voorzichtigheids-, continuïteits-, materialiteits- en realisatiebeginsel; bij het tweede met name relevantie, betrouwbaarheid, begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid.

Anders dan bij financiële verslaglegging bestaat er bij milieverslaglegging echter veel minder overeenstemming over de uitwerking hiervan – dit speelt bijvoorbeeld ook bij het opnemen van milieugegevens in het financieel verslag (Bremmers, 1995; UNCTAD, 1998). Er doen zich pro-

blemen voor op uiteenlopende terreinen, zoals de presentatie van de informatie, en het gebruik en de betekenis van (financiële) indicatoren. Achterliggende oorzaken hiervan zijn onder meer het ontbreken van een eenduidige 'milieu'-eenheid (analoog aan guldens of Euro's), de veel gedifferentieerder doelgroep, en de complicaties die zich voordoen bij het inschatten van risico's, met name op de langere termijn. Zo kan het vele jaren duren voordat een bepaald milieuprobleem zich manifesteert en consequenties heeft. Duidelijke voorbeelden hiervan zijn bodemverontreiniging en het gebruik van asbest. Als het bestaan van dergelijke risico's al bekend is, blijft het bepalen van de hoogte toch moeilijk. Daarnaast kan een bedrijf ook grote gevolgen ondervinden van een milieuprobleem dat zich elders in de keten, bijvoorbeeld bij toeleveranciers, voordoet.

Deze dilemma's van milieuverslaglegging werken door op de verificatie. Ook op dit terrein ontbreken vaste, algemeen aanvaarde richtlijnen. In landen met verplichte milieuverslaglegging bestaan eveneens geen expliciete voorschriften voor verificatie. In de recente Nederlandse wetgeving voor milieuverslaglegging is een beoordeling door onafhankelijke deskundigen opgenomen, maar dit onderdeel heeft nog geen nadere invulling gekregen.<sup>3</sup> Wel uitgewerkt zijn bepalingen die de betrouwbaarheid van de informatie in het verslag moeten garanderen. Deze vormen de basis voor een eventuele controle. De regels houden in dat kwantitatieve gegevens op 'zorgvuldige en verifieerbare wijze' tot stand moeten komen met een 'gedocumenteerd meet- en registratiesysteem'. De gegevens moeten 'juist en volledig' zijn en 'volledig herleidbaar van rapportage terug naar aggregatie, registratie en de eerste fase van bepaling door meting, berekening of schatting'.<sup>4</sup>

Ondanks dat verificatie vrijwillig is, wordt er in de afgelopen jaren in verschillende fora overlegd over uitgangspunten en aanpak (zie bijvoorbeeld FEEM/Ernst&Young, 1998). Vanwege de relatie met de (financiële) accountantscontrole heeft dit voor een belangrijk deel ook plaatsgevonden binnen accountantsorganisaties zoals de internationale IFAC, de Europese FEE en de Duitse IDW. Recentelijk is deze discussie verbreed tot het Global Reporting Initiative, waar binnen een verificatiewerkgroep ook praktijkervaring wordt uitgewisseld (GRI, 2000b; Willis, 1999). Een van de stukken die hiervoor is geschreven, geeft een uitleg van de wijze waarop de diverse principes binnen PricewaterhouseCoopers worden toegepast bij de verificatie van milieu-/duurzaamheidsverslagen (PwC, 1999). Het document bevat ook voorbeelden van vragen die tijdens het beoordelingsproces worden gesteld.

Dit is een voorbeeld van hoe praktijkervaring weer terugvloeit naar een bredere discussie over internationale richtlijnen. Afgewacht zal moeten worden in hoeverre het hieruit mogelijk blijkt tot werkbare standaards te komen. Op dit moment is de situatie echter nog steeds zo dat verschillende auditors soms eigen benaderingen kiezen. Tevens komt het bij grote internationale auditbedrijven voor dat de aanpak per landenvestiging verschilt. Ook het soort auditor dat erbij wordt betrokken (accountants, milieuadviseurs of beide) kan uiteenlopen. Om inzicht te krijgen in de huidige situatie zal in de volgende paragrafen achterenvolgens nader worden ingegaan op de kenmerken van internationale verificatie, en de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaringen.

### 3. Kenmerken van internationale milieuverificatie

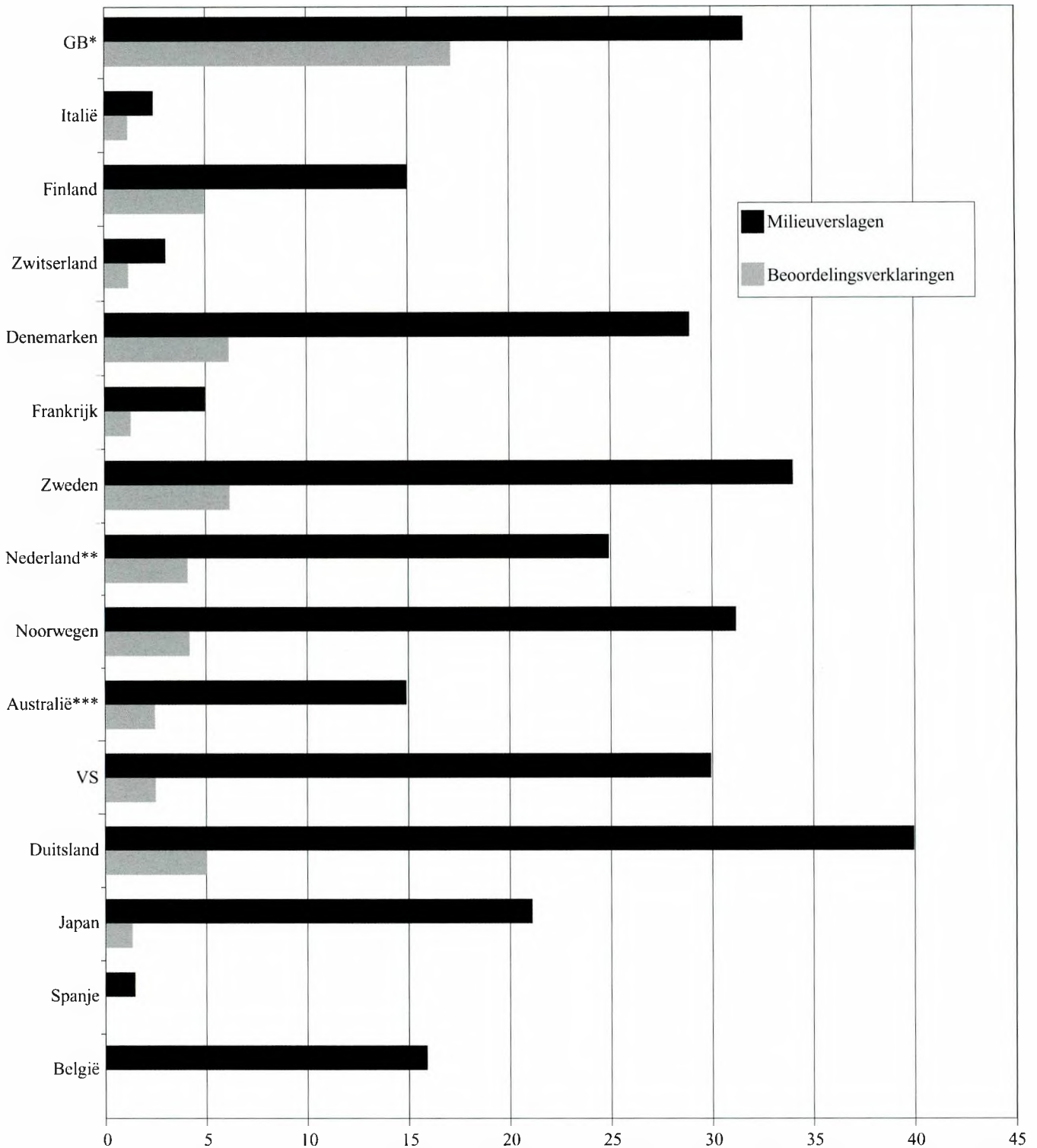
Als onderdeel van het eerdergenoemde onderzoek naar de stand van zaken op het terrein van milieuverslaglegging (KPMG/WIMM, 1999), werd tevens een inventarisatie gemaakt van de beoordelingsverklaringen. In de gehele set van bijna 300 milieuverlagen was 18% vrijwillig door externe auditors beoordeeld.<sup>5</sup> Hieronder zal nader worden ingegaan op de verdeling van beoordelingsverklaringen over landen en sectoren, de aandelen van de verschillende auditbedrijven en van accountants en milieuadviseurs, en de reikwijdte van de verificatie. In bijlage 1 is overigens een voorbeeld opgenomen van een dergelijke beoordelingsverklaring; in bijlage 2 worden enkele websites gegeven van milieuverlagen met een beoordelingsverklaring.

#### *Landen/sectoren*

Figuur 1 geeft een overzicht van de landenverdeling van de geverifieerde milieuverlagen in absolute aantallen. Voor de rangschikking van de landen is een (aflopend) percentage beoordelingsverklaringen gehanteerd.

Groot-Brittannië loopt hierbij duidelijk voorop, zowel in aantallen als in percentages. Even afgezien van landen met slechts kleine aantallen (geverifieerde) milieuverlagen, zoals Italië, Zwitserland en Frankrijk, wordt Groot-Brittannië gevolgd door de Scandinavische landen en Nederland. Van de vier Nederlandse bedrijven met een beoordelingsverklaring in hun verslag zijn er overigens twee met een dubbele, Brits/Nederlandse, nationaliteit. Op basis van de beschikbare gegevens kan verificatie worden gekarakteriseerd als een vooralsnog meer Europees fenomeen.

Terwijl voor de meeste Scandinavische landen



\*incl. 2 Brits/Nederlandse en 1 Australisch/Brits bedrijf; \*\* incl. 2 Brits/Nederlandse bedrijven; \*\*\* incl. 1 Austr./Br. bedrijf  
Bron: KPMG/WIMM, 1999: 24; eigen data-analyse

Figuur 1: Aantallen milieuverslagen en beoordelingsverklaringen in verschillende landen

en Nederland kan worden aangevoerd dat wettelijke verplichtingen tot verslaglegging mogelijk van invloed zijn op de mate van verificatie, ligt dat in Groot-Brittannië anders. Opvallend is dat 5 van

de 17 geverifieerde milieuverslagen in Groot-Brittannië door nutsbedrijven wordt uitgebracht; deze sector heeft toch al een hoog verslaggevingspercentage met 9 van de 10 bedrijven in totaal.

De meest waarschijnlijke verklaring is het feit dat publieke transparantie een voorwaarde vormde voor de privatisering van de nutsbedrijven.

Vergelijken met andere landen hebben daarnaast relatief veel Britse bedrijven in de telecommunicatie en de voedingsmiddelenindustrie een geverifieerd milieoverslag. In de gehele set aan beoordelingsverklaringen zijn namelijk de olie-industrie en de chemie goed vertegenwoordigd.

### Marktaandeelen en auditors

Op de 'verificatiemarkt' opereren verschillende partijen: milieu-adviesbureaus, grote accountantskantoren, die overigens veelal ook een milieu-adviestak hebben, en bedrijven die certificerings- of registratiediensten aanbieden, soms gecombineerd met advisering. Tabel 1 geeft een overzicht van de marktaandeelen van de verschillende auditbedrijven.

**Tabel 1: Marktaandeelen van de verschillende auditors van milieoverslagen (n = 54)**

naam	%*
KPMG **	24.1
Deloitte&Touche ***	13.0
Aspinwall	11.1
PricewaterhouseCoopers **	11.1
SustainAbility ***	7.4
Arthur D. Little	5.6
Ernst&Young	5.6
ERM	5.6
Dames&Moore	3.7
DNV	3.7
Arthur Andersen	1.9
Danish Standards Association	1.9
Electricity Association Quality Assurance	1.9
IFEU-Instituut	1.9
Lloyd's Register	1.9

\* totaal is geen 100,0 in verband met afronding  
 \*\* inclusief een verklaring ondertekend door 2 auditbedrijven  
 \*\*\* inclusief een verslag met afzonderlijke verklaringen van 2 auditbedrijven

Bron: eigen data-analyse

Op basis van het onderzoek kan worden gesteld dat de accountantskantoren met 56% het grootste deel van deze markt innemen, gevolgd door de grote milieuadviesbureaus (33%). Van de accountantskantoren is KPMG met 25% duidelijk de grootste, bij de adviesbureaus, waar de verschillen minder afgetekend zijn, betreft dit Aspinwall. Terwijl KPMG in zes verschillende landen milieoverslagen heeft geverifieerd, gaf Aspinwall alleen

voor Engelse bedrijven beoordelingsverklaringen af; dit was overigens inclusief het Brits-Nederlandse Unilever.

Bij de accountantskantoren kan verificatie overigens worden gedaan door teams van accountants en milieuadviseurs, of door een van beide disciplines afzonderlijk. Hoe dit is geregeld, wordt niet altijd duidelijk uit de inhoud en ondertekening van de beoordelingsverklaring (zie ook paragraaf 4). Voor zover dit af te leiden valt uit de verstrekte informatie, blijkt 35% van de verificatie door accountantskantoren door gemengde teams te zijn gedaan, en 7% door de adviestak alleen.

Afhankelijk van de achtergrond van de auditor kan de aanpak en uitwerking verschillen. Accountants proberen volledig gebruik te maken van de ervaring die zij met financiële verslaglegging hebben opgedaan en houden zoveel mogelijk vast aan de daarbij behorende beginselen en procedures. Milieuadviseurs zijn daarentegen eerder geneigd een brede benadering te kiezen en lossen met de accountantsterminologie om te gaan, ook al omdat dit op milieugebied minder eenduidig is. Dit kan ook in de uiteindelijke beoordelingsverklaring naar voren komen. Consultants geven bijvoorbeeld soms aanbevelingen waarbij aangekondigde verbeteringen al worden meegenomen.

Mede gezien de complexiteit en specifieke kenmerken van milieoverslaglegging en verificatie lijken beide benaderingen waardevol. Hoe en door wie de verificatie plaats zou moeten vinden, is onderwerp van discussie. Hierbij spelen niet alleen meer principiële redenen van transparantie en vertrouwen een rol, maar ook het financiële belang van de groeiende verificatiemarkt. Sommigen wijzen op de rol van de accountant, van een technische milieuadviseur of een deskundige met grote milieubetrokkenheid, of benadrukken de toegevoegde waarde van de milieuaccountant als brug tussen beide disciplines (Ball, Owen en Gray, 2000; Knight, 1999; Power, 1997). Overigens blijkt de onderlinge samenwerking, bijvoorbeeld in gemengde teams, niet altijd even eenvoudig juist vanwege de verschillen.

De geloofwaardigheid van de verificatie voor afzonderlijke stakeholders kan afhangen van de achtergrond van de auditor. Zo kunnen aandeelhouders bijvoorbeeld meer vertrouwen stellen in een accountant, terwijl milieugroeperingen of omwonenden de voorkeur geven aan een milieudeskundige. Vooral voor accountantskantoren is ook de bredere discussie over de zogenaamde 'Chinese walls' in dit verband nog van belang wanneer de adviestak betrokken is bij het opstellen en schrijven van het milieoverslag, terwijl de accountants ditzelfde verslag moeten beoordelen. Dit kan niet alleen verwarring opleveren binnen



het bedrijf in kwestie, waarvan medewerkers soms dezelfde informatie twee keer aan verschillende afdelingen van hetzelfde accountantskantoor moeten aanleveren. Het vereist ook dat het accountantskantoor de interne scheiding goed doorvoert, vastlegt en communiceert. Voor sommige critici is dit echter geen afdoende oplossing (bijvoorbeeld Knight, 1999).

### Reikwijdte van de opdracht<sup>6</sup>

Wat er in de verificatie uiteindelijk wordt gedaan, hangt sterk af van de wensen van de opdrachtgever. Aangezien het vrijwillig gebeurt, hebben bedrijven de mogelijkheid zelf hun benadering te kiezen en hun prioriteiten vast te stellen. Dat dit ook gebeurt, blijkt uit een inhoudsanalyse van 43 beoordelingsverklaringen.<sup>7</sup> De auditors krijgen uiteenlopende opdrachten, veelal meer dan een tegelijkertijd. In slechts zes gevallen verzochten bedrijven om de beoordeling van maar een aspect.

Zoals in figuur 2 aangegeven, is een controle van de gegevensconsolidatie op concernniveau verreweg het gebruikelijkst (84%), vergeleken met bijvoorbeeld de verzameling van gegevens op lokaal niveau, dat in 28% van de beoordelingsverklaringen werd genoemd. Bij dit laatste punt worden meestal slechts enkele vestigingen meegenomen, en is het mogelijk dat deze door het management zijn uitgezocht. Hoe dit proces is verlopen, wordt niet altijd in de uiteindelijke beoordelingsverklaring aangegeven.

Verzoeken om het informatie-/managementsysteem na te lopen, kwamen relatief veel voor (40%). Hoewel de beoordeling van gegevenscon-

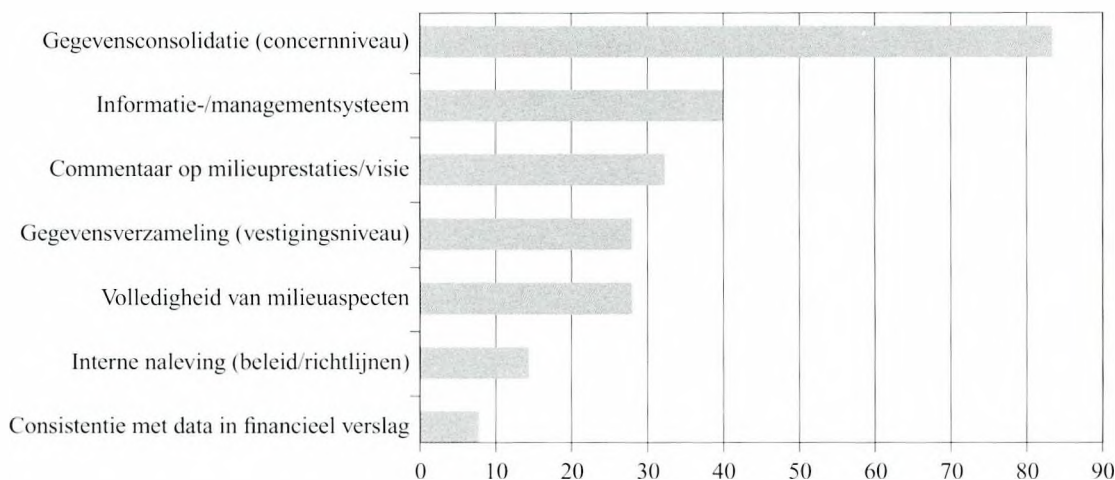
solidatie ook aandacht voor de onderliggende systemen vereist, zijn bij het onderdeel 'informatie-/managementsystemen' in figuur 2 alleen die verklaringen inbegrepen waarin dit als expliciet onderdeel van de opdracht werd genoemd.

In 33% van de gevallen kregen de auditors het verzoek om hun visie of commentaar te geven op de milieuprestaties van het bedrijf, de volledigheid, helderheid of doeltreffendheid van het milieuverslag, de voortgang op milieugebied, of om aanbevelingen te formuleren. Andere aspecten genoemd in de verklaringen zijn de vraag of het verslag de belangrijkste milieuaspecten van de onderneming weergeeft, of richtlijnen/beleid intern worden nageleefd, en of de gegevens van financieel verslag en milieuverslag overeenkomen.

### 4. Vorm en inhoud

Om een inzicht te krijgen in de vorm en inhoud zijn de 43 beoordelingsverklaringen ook geanalyseerd op hun *volledigheid* en het *soort oordeel* dat de auditors vellen. Beide aspecten zullen hieronder achtereenvolgens aan de orde komen. Tevens worden de resultaten in verband gebracht met de verschillende soorten auditors. Gezien het exploratieve karakter van het onderzoek dienen deze conclusies met de nodige voorzichtigheid te worden beschouwd.<sup>8</sup>

Overigens is de diversiteit aan titels een opvallend kenmerk van de beoordelingsverklaringen. Nauwelijks meer dan 40 verklaringen leveren 20 verschillende benamingen op. In bijna de helft van de gevallen wordt 'verification' of 'verifier' genoemd; de meest gebruikte termen zijn 'verification statement' (acht keer genoemd), 'state-



Bron: KPMG/WIMM, 1999: 28; vertaling door auteur

Figuur 2: Verificatiedoelstellingen genoemd in 43 beoordelingsverklaringen (in %)

ment' en 'auditor's report' (beide zeven maal). Auditbedrijven hanteren ook intern (internationaal) bijna nooit uniforme benamingen. Het eigenlijke controlewerk wordt ook verschillend betiteld, variërend van 'review' (19) en 'verification' (11) tot aan 'audit' (5) en 'examination' (3).

### Volledigheid

De volledigheid van een beoordelingsverklaring is op twee onderdelen bekeken, waarbij gebruik is gemaakt van de aanbevolen elementen zoals aangegeven door de FEE (1996: 59; zie ook Kamp-Roelands, 1999):

1. 'formele volledigheid', dat wil zeggen dat de beoordelingsverklaring de namen, adressen en kwalificaties van de auditors, alsmede een datum vermeldt;
2. 'inhoudelijke volledigheid', dat wil zeggen dat wordt aangegeven waar, wanneer en hoe het werk heeft plaatsgevonden, en wat de beperkingen waren.

Tabel 2 geeft een overzicht van de belangrijkste gegevens voor beide categorieën, in respectievelijk de eerste en tweede kolom.

Met betrekking tot de formele volledigheid (eerste kolom) valt op dat bijna een derde van de beoordelingsverklaringen alleen de naam van het auditbedrijf geeft, zonder verdere specificatie van de auditor en diens positie of kwalificaties (of het een

accountant is, bijvoorbeeld). Op basis van de beschikbare gegevens over bedrijf en auditor kan worden vastgesteld dat 42% van de milieuverslagen door accountants is beoordeeld en 58% door consultants (deskundigen op het terrein van milieu/kwaliteitszorg of certificering). Veertig procent van de verklaringen geeft geen enkele indicatie over de plaats van het auditbedrijf, terwijl bijna 20% ongedateerd is. Als de verschillende aspecten van de formele volledigheid samen worden bekeken, blijkt dat 44% van de beoordelingsverklaringen zowel de naam van het auditbedrijf, de auditor, diens positie/kwalificaties, plaats of volledig adres, en een datum/maand bevat (respectievelijk A3/4, B2/3 en C2 in tabel 2).

Ten aanzien van de 'inhoudelijke' volledigheid kan worden vastgesteld dat het overgrote deel (84%) van de beoordelingsverklaringen een beschrijving bevat van de uitgevoerde werkzaamheden. De mate van gedetailleerdheid verschilt echter aanzienlijk. Slechts vier verklaringen geven de periode van het jaar aan waarin dit heeft plaatsgevonden. Een andere manier om het werk te specificeren is het opnemen van een lijst met vestigingen die zijn bezocht – dit geldt voor 25 verklaringen; bij de andere besloeg de verificatie geen lokale inspectie of betrof het slechts een vestiging. In de meerderheid van de relevante gevallen werden de namen van de vestigingen gegeven. In één verklaring meldt de auditor slechts dat 'random'-bezoeken hebben plaatsgevonden. De overi-

**Tabel 2: Indicatoren van volledigheid van de informatie in 43 beoordelingsverklaringen (in % van het totaal)**

<i>Formele aspecten</i>	<i>%</i>	<i>Beschrijving van het werk</i>	<i>%</i>
<i>A. Naam/positie van de auditor</i>		<i>D. Activiteiten</i>	
1. alleen naam van auditbedrijf	30	1. geen beschrijving van het uitgevoerde werk	16
2. naam van auditbedrijf en auditor	2	2. beschrijving van het uitgevoerde werk	84
3. naam van auditbedrijf en auditor en diens positie	40	<i>E. Periode</i>	
4. naam van auditbedrijf en auditor en diens kwalificaties	28	1. geen indicatie van de periode van de audit	91
<i>B. Adres van de auditor</i>		2. periode van de audit aangegeven	9
1. geen enkele indicatie	40	<i>F. Plaats van de audit</i>	
2. alleen vermelding van de plaats	53	1. niet van toepassing	42
3. volledig adres	7	2. van toepassing, maar geen informatie	2
<i>C. Datum van de verklaring</i>		3. aantal vestigingen genoemd	19
1. ongedateerd	19	4. namen van vestigingen genoemd	37
2. maand of preciese datum aangegeven	81	<i>G. Beperkingen</i>	
		1. geen beperkingen aangegeven	42
		2. beperkingen met betrekking tot specifieke pagina's van het verslag	5
		3. beperkingen van de audit zelf	46
		4. beperkingen van de audit en specifieke pagina's van het verslag	7

ge verklaringen noemen alleen het aantal vestigingen. De beperkingen van het uitgevoerde werk worden in iets meer dan de helft van de verklaringen beschreven. Meestal betreft dit de beperkingen van de audit zelf; soms beperkt de verklaring zich tot specifieke pagina's van het milieuverlag, of worden beide aspecten genoemd. Als ten slotte de meeste aspecten van de inhoudelijke volledigheid samen worden genomen, blijkt dat 37% zowel de activiteiten noemt als de vestiging (of is deze niet van toepassing), alsmede de beperkingen (respectievelijk D2, F1/4 en G2/3/4).

Om een indicatie te geven van de mate van formele én inhoudelijke volledigheid van de beoordelingsverklaringen, zijn beide aspecten in tabel 3 tegenover elkaar geplaatst. Op basis van tabel 2 zijn de eerdergenoemde formele aspecten onderverdeeld in twee categorieën (geheel/gedeeltelijk) en de activiteiten en beperkingen in drie (geheel/gedeeltelijk/geen).<sup>9</sup> Hieruit blijkt dat 14% van de verklaringen volledig zijn op de onderscheiden aspecten (box I), terwijl bijna de helft volledig is op een van de aspecten, maar niet op de andere (II en III). Slechts 2% is geenszins inhoudelijk compleet en maar gedeeltelijk voor wat betreft de formele aspecten.

Voor wat betreft de spreiding van bepaalde landen en sectoren over de boxen is er geen duidelijk patroon te ontdekken. Wel kan er onderscheid

worden gemaakt tussen accountants en consultants. In de kolom met volledige formulieren (kolom I in tabel 3) zijn er meer beoordelingsverklaringen ondertekend door accountants dan door consultants; voor de gedeeltelijke volledigheid geldt het omgekeerde. Een derde van de beoordelingsverklaringen van accountants bevindt zich in box III, en ongeveer 20% in zowel box I als II. Bijna de helft van de consultantsverklaringen valt in IV, en iets meer dan 20% in zowel II als III.

#### Soort oordeel

Voor een analyse van het oordeel dat auditors vellen in hun uiteindelijke verklaring is het van belang rekening te houden met de aard van de opdracht. In paragraaf 3, waarin de reikwijdte aan de orde kwam, bleek dat de opdracht veel verschillen kan vertonen. Uit 30% van de beoordelingsverklaringen blijkt dat de opdrachtgever expliciet om een mening of visie van de auditor heeft verzocht (zie de 2<sup>e</sup> kolom van tabel 4). Een aantal andere verklaringen bevatte echter ook dergelijk commentaar; bewoordingen die schijnbaar meer verwachtingen lijken te creëren dan op basis van het werk zou kunnen worden gerechtvaardigd (aangeduid als 'subjectief' in tabel 4).

De mate van neutraliteit zoals aangegeven in de horizontale as van tabel 4, is bepaald door een analyse van de bewoordingen van het oordeel als-

**Tabel 3: Mate van 'volledigheid' van 43 beoordelingsverklaringen (in % van het totaal), gebaseerd op formele en inhoudelijke aspecten**

<i>volledigheid werkb beschrijving</i>	<i>volledigheid formulier</i>		
	geheel	gedeeltelijk	
geheel	I: 14%	II: 23%	37%
gedeeltelijk	III: 26%	IV: 30%	56%
geen	V: 5%	VI: 2%	7%
	45%	55%	

**Tabel 4: Mate van 'neutraliteit' van 43 beoordelingsverklaringen (in % van het totaal), gebaseerd op reikwijdte van opdracht en bewoordingen**

<i>'neutraliteit' van bewoordingen</i>	<i>soort opdracht</i>		
	alleen controle	mening en commentaar (en controle)	
neutraal	I: 51%	II: 9%	60%
ook subjectief	III: 19%	IV: 21%	40%
	70%	30%	



mede van andere delen van de verklaring die een mening weergeven over het milieuverslag, de milieuprestaties of het milieumanagementsysteem van het bedrijf. Aanbevelingen of positieve opmerkingen (die te vinden zijn in respectievelijk 65% en 37% van de beoordelingsverklaringen) zijn hierbij niet inbegrepen; deze zijn geclassificeerd als 'neutraal'. Deze keuze is gebaseerd op de aanname dat auditors, vanwege het feit dat zij door het bedrijf worden ingehuurd en betaald, eerder geneigd zullen zijn om positieve dan negatieve aanbevelingen te doen. Vanuit dit oogpunt kan kritisch commentaar de betrouwbaarheid van de verklaringen voor stakeholders vergroten. Bovendien zijn positieve aanbevelingen een regulier onderdeel van een audit, die meestal ook bedoeld is om het gehele systeem na te pluizen en te verbeteren.

Overigens is de uiteindelijke inhoud van een beoordelingsverklaring veelal onderwerp van besprekingen tussen opdrachtgever en auditor. Tijdens de audit kan het voorkomen dat auditors op gegevens stuiten waarvan de weergave niet geheel correct of betrouwbaar is. Als de auditor hierover verslag uitbrengt aan de opdrachtgever, kan het bedrijf ervoor kiezen om zelf bepaalde delen in het milieuverslag te veranderen of te verwijderen om hiermee te voorkomen dat dit als openlijk commentaar in de beoordelingsverklaring belandt. Het bedrijf kan hierbij uiteraard geen belangrijke milieu-effecten uit het verslag weglaten, maar wel bijvoorbeeld onbetrouwbare data verwijderen of hierbij zelf kanttekeningen plaatsen. Dergelijke ontwikkelingen blijven echter geheel buiten het zicht van de lezer van het milieuverslag en derhalve ook van de onderhavige analyse.

Op basis van de beschikbare informatie kan het oordeel en de andere onderdelen van de verklaring in 40% van de gevallen als 'subjectief' worden geclassificeerd. Hieronder vallen bewoordingen als 'believen', beschrijvingen van de gunstige indruk die auditors hebben opgedaan, en zinsneden over niveaus van betrokkenheid en bewustzijn, en over voortgang en leiderschap van bedrijven – in de desbetreffende sector of op het terrein van milieuverslaglegging.<sup>10</sup>

Zoals in tabel 4 aangegeven, geldt voor ongeveer de helft van de beoordelingsverklaringen dat de opdracht alleen een controle behelsde en dat dit resulteerde in neutrale bewoordingen (box I). In 21% van de gevallen kreeg de auditor het verzoek om een mening of commentaar en kreeg dit dienstovereenkomstig vorm in subjectieve bewoordingen (IV); bij 9% leidde deze zelfde vraag tot een neutrale formulering (II). De opmerkelijkste categorie is wellicht de 19% van box III, waarbij de beoordelingsverklaring subjectieve bewoordingen

bevat zonder dat er expliciet om iets dergelijks werd gevraagd. Het is waarschijnlijk vooral in deze categorie dat het huidige gebrek aan consensus over de status en waarde van externe beoordeling van milieuverslagen naar voren komt. Om de helderheid te vergroten, zou er bijvoorbeeld naar gestreefd kunnen worden om deze categorie verklaringen te verminderen.

Als de verschillende boxen wederom aan soorten auditors wordt gerelateerd, blijkt dat bijna 90% van de beoordelingsverklaringen van accountants in de eerste kolom valt, met 72% in box I en 17% in II. Bij consultants is de spreiding evenrediger, waarbij zowel box I als IV een derde van de verklaringen bevat. Daarnaast valt 20% van de consultantsverklaringen in III, en 12% in II. Deze bevindingen duiden op een werkverdeling tussen de typen auditors, waarbij ieder voor de specifieke deskundigheden wordt ingehuurd.

## 5. Discussie

Terwijl in sommige landen wetgeving voor het publiceren van het milieuverslag van kracht is, bestaat er vooralsnog geen enkele verplichting met betrekking tot (externe) verificatie van deze verslagen. Alleen bedrijven die hun milieuzorgsysteem volgens de Europese EMAS-norm willen laten registreren, moeten als onderdeel hiervan ook een milieuverslag uitbrengen; EMAS is echter een vrijwillige standaard. De recente Nederlandse wetgeving voor milieuverslaglegging verwijst wel naar beoordeling door externe deskundigen, maar deze bepaling is nog niet nader ingevuld. Aangezien de eerste milieuverslagen die onder deze nieuwe wet vallen pas medio 2000 ter beoordeling naar de provincies gaan, zou het kunnen dat de behoefte aan verificatie toeneemt als dergelijke ambtelijke toetsing in de praktijk moeilijk blijkt. Waar dit toe zal leiden, is op dit moment niet te voorspellen.

Ondanks het ontbreken van daadwerkelijke overeenstemming over standaards en richtlijnen, vindt verificatie in de praktijk al redelijk veel toepassing, zoals de analyse van de internationale situatie in dit artikel aantoonde. Voor bedrijven blijkt verificatie vaak behulpzaam bij de verbetering van het gehele proces van de verzameling en aggregatie van milieugegevens en de verslaglegging daarover. Ook kan het leiden tot grotere interne bewustwording van milieuvraagstukken en van een verbetering van de prestaties op milieugebied.

De belangrijkste externe doelstelling van een beoordelingsverklaring lijkt het verhogen van de betrouwbaarheid en geloofwaardigheid van het milieuverslag. Vanuit dit perspectief bezien, zou de informatie in de beoordelingsverklaringen in ieder

geval volledig moeten zijn, zodat de lezers inzicht krijgen in de achtergrond en deskundigheid van de auditor, in het uitgevoerde werk en de beperkingen daarvan. Bovendien moet de mate van betrokkenheid van de auditor bij het bedrijf duidelijk zijn, evenals het soort opdracht dat is verstrekt en de 'neutraliteit' van het uiteindelijke oordeel. In dit artikel zijn deze aspecten van beoordelingsverklaringen nader geanalyseerd, en werden de resultaten op exploratieve wijze gerelateerd aan het soort auditor dat de verificatie uitvoerde.

Er zijn echter ook andere visies op verificatie mogelijk: vanuit een minder direct bedrijfskundig georiënteerd perspectief zou men de toegevoegde waarde van verificatie voor het verhogen van externe transparantie in twijfel kunnen trekken, met name vanwege de directe relatie tussen auditor en bedrijf, en de onderliggende aannames en aanpak. Sommigen benadrukken bijvoorbeeld dat de huidige praktijk van verificatie binnen een bedrijfskundig paradigma past waarin de ondersteuning van het management centraal staat en de beperkingen van een dergelijke benadering niet ter discussie staan (Ball, Owen en Gray, 2000; Owen e.a., 2000). Aangezien de informatiebehoefte van interne en externe lezers verschilt, betwijfelen zij of de toenemende professionalisering van verificatie er wel toe zal leiden dat bedrijven op betere wijze verantwoording afleggen.

Ten aanzien van de relatie tussen opdrachtgever en uitvoerder kan worden gesteld dat deze enigszins problematisch is waar het gaat om milieu en sociale aspecten. Uiteindelijk legt het bedrijf verantwoording af aan de samenleving in brede zin (of zelfs aan de natuur).<sup>11</sup> Bij verificatie huurt het bedrijf hiertoe externe deskundigen in, die van het bedrijf de opdracht krijgen tot 'onafhankelijke' beoordeling. Het is de vraag of een dergelijke constructie voor alle stakeholders afdoende is om het bedrijf 'decharge' te verlenen, en zo het 'sociale contract' te laten voortbestaan (Gray, Owen en Maunders, 1988; Owen, e.a., 2000).

Deze meer algemene beschouwingen zijn ook voor een bedrijfskundige benadering relevant, aangezien effectiviteit hierbij een belangrijke rol speelt. Als bedrijven vooral een maatschappelijk oogmerk hebben voor de verificatie, en het blijkt dat verificatie niet voor alle partijen bijdraagt aan de geloofwaardigheid van een milieuverlag, lijkt een afweging van de daadwerkelijke doelmatigheid gepast. Deze kan ook plaatsvinden als de verificatie inmiddels belangrijke interne doelstellingen heeft bereikt, bijvoorbeeld in de verbetering van het informatiesysteem, en/of het rapportage- en controleproces.

## ***Bijlage 1 - voorbeeld van een beoordelingsverklaring***

### **VERKLARING KPMG MILIEU**

#### **Inleiding**

Wij hebben het Milieujaarsverslag 1999 van ING Groep onderzocht. Dit verslag is de verantwoordelijkheid van de Raad van Bestuur van ING Groep. Het is onze verantwoordelijkheid op basis van ons onderzoek een oordeel te geven over het Milieujaarsverslag 1999.

#### **Werkzaamheden**

Wij hebben bij ons onderzoek zo veel mogelijk internationale standaarden voor financiële audits toegepast. Deze vereisen dat het onderzoek een redelijke mate van zekerheid dient te verschaffen dat de relevante informatie in het Milieujaarsverslag geen materiële onjuistheden bevat.

Ons onderzoek heeft omvat:

- het bestuderen van een reeks relevante bedrijfsdocumenten;
- het beoordelen van de interne milieu-administratie van ING Groep;
- het voeren van vraaggesprekken met een selectie van de voor de milieu-informatie verantwoordelijke functionarissen;
- het beoordelen van de tekst van het milieujaaarsverslag 1999.

#### **Oordeel**

Op basis van ons onderzoek zijn wij van mening dat:

- ING Groep in 1999 een uitgebreide en heldere systematiek in praktijk heeft gebracht voor het rapporteren van interne milieugegevens;
  - de gegevens over 1999 voor energie-en watergebruik geen onjuistheden van materieel belang bevatten; de overige gegevens over 1999 in het Milieujaarsverslag met betrekking tot de milieuprestaties overeenstemmen met de data in de milieumanagementadministratie van ING Groep;
- het verslag een getrouwe weergave is van de inspanningen die ING Groep in 1999 heeft verricht zowel met betrekking tot milieuaspecten van haar financiële dienstverlening als met betrekking tot haar interne milieuzorg in Nederland.

*Den Haag, 27 maart 2000*

KPMG

## Bijlage 2

De snelste manier om enkele beoordelingsverklaringen te bekijken, is het raadplegen van geverifieerde milieuverklaringen op internet. Hieronder volgen enkele adressen, waarbij bedrijven uit verschillende landen en sectoren zijn geselecteerd, alsmede diverse auditors (websites bezocht op 19 juli 2000).

### Broken Hill Proprietary

<http://www.bhp.com.au/eac/env99/avs.htm>

### British Airways

<http://www.britishairways.co.uk/inside/comm/environ/docs/report.pdf>

### Bristol-Myers Squibb

<http://www.bms.com/ehs>

[in deel over 'operational performance']

### DSM

[http://www.dsm.nl/care/1999/~down/repr\\_1999\\_nl.pdf](http://www.dsm.nl/care/1999/~down/repr_1999_nl.pdf)

### ENI

[http://www.eni.it/english/notizie/rapporti/ambiente98/ar\\_98\\_eni.pdf](http://www.eni.it/english/notizie/rapporti/ambiente98/ar_98_eni.pdf)

### ING

<http://www.ing.com/nl/annual/pdf/mjv99nl.pdf>

### Norsk Hydro

<http://www.hydro.com>

### Novartis

<http://www.info.novartis.com/hse/dialog/publications/enghse99.pdf>

### Novo Nordisk

<http://www.novo.dk/esr99/pdf/NovoEnvironment1999uk.pdf>

### Rio Tinto

[http://www.riotinto.com/00sacr\\_pdf\\_whole/99sacr00\\_whole.pdf](http://www.riotinto.com/00sacr_pdf_whole/99sacr00_whole.pdf)

### Sainsbury

[http://www.j-sainsbury.co.uk/environment/frames\\_verification.htm](http://www.j-sainsbury.co.uk/environment/frames_verification.htm)

### Shell

<http://www.shell.com/royal-en/content/0,5028,31770-56757,00.html>

### Statoil

<http://www.statoil.com/statoilcom/svg00990.nsf/design/eframeset?OpenDocument&.../edocs/Statoil%20in%20brief>

### Unilever

<http://www.unilever.com>

### Volkswagen

[http://www.l.vwonline.de/umwelt/english/download/index\\_.htm](http://www.l.vwonline.de/umwelt/english/download/index_.htm)

## LITERATUUR

- Ball, A., D.L. Owen en R. Gray (2000), 'External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports', *Business Strategy and the Environment*, vol. 9, no. 1, pp. 1-23.
- Bremmers, H.J. (1995), *Milieuschade en financieel verslag. De verwerking van milieuschade en -risico's in het externe financieel verslag, met bijzondere aandacht voor de jaarrekening*, Deventer: Kluwer.
- Clarkson, M. (1995), 'A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance', *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1, pp. 92-117.
- FEE (1996), *Research paper on expert statements in environmental reports*, Brussel: European Federation of Accountants.
- FEE (1999), *FEE discussion paper towards a generally accepted framework for environmental reporting*, Brussel: European Federation of Accountants, Environmental Task Force.
- FEEM/Ernst&Young (1998), *Company environmental reports certification*, Milaan/Rome: Fondazione Eni Enrico Mattei en Ernst&Young.
- Gray, R., D. Owen en K. Maunders (1988), 'Corporate social reporting: emerging trends in accountability and the social contract', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 1, no. 1, pp. 6-20.
- GRI (1999), *Sustainability reporting guidelines*, Boston: Global Reporting Initiative.
- GRI (2000a), *Sustainability reporting guidelines on economic, environmental, and social performance*, Boston: Global Reporting Initiative <[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)>.
- GRI (2000b), *Enhancing the quality and credibility of sustainability reporting through independent third party assurance*, paper t.b.v. de GRI-verificatiewerkgroep <[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)>.
- Kamp-Roelands, N. (1999), *Audits of environmental reports. Are we witnessing the emergence of an other expectation gap?*, Amsterdam: NIVRA.
- Knight, P. (1999), 'Held to account. Environmental reporting will become a dull affair if big audit firms act as verifiers', *Tomorrow*, mei/juni, p. 26.
- Kolk, A. (1999), De invloed van stakeholders. Het evalueren van milieuverklaringen, *Tijdschrift voor Strategische Bedrijfscommunicatie*, vol. 5, no. 4, pp. 24-41.
- Kolk, A. (2000a), Milieuverklaringen en verificatie, *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, vol. 104, no. 1232, pp. 156-163.
- Kolk, A. (2000b), *Economics of Environmental Management*, Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- Kolk, A., S. Walhain en S. van de Wateringen (2001),

'Environmental reporting by the Fortune global 250: exploring the influence of nationality and sector', *Business Strategy and the Environment*, te verschijnen.

KPMG (1993), *KPMG International survey of environmental reporting 1993*, n.p.

KPMG (1997), *KPMG International survey of environmental reporting 1996*, Stockholm.

KPMG/WIMM (1999), *KPMG International survey of environmental reporting 1999*, Den Haag.

Mitchell, R.K., B.R. Agle en D.J. Wood (1997), 'Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts', *Academy of Management Review*, vol. 22, no. 4, pp. 853-886.

Owen, D.L., T.A. Swift, C. Humphrey en M. Bowerman (2000), 'The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?', *The European Accounting Review*, vol. 9, no. 1, pp. 81-98.

Power, M. (1991), 'Auditing and environmental expertise: between protest and professionalization', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, no. 3, pp. 30-42.

Power, M. (1997), 'Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, no. 2, pp. 123-146.

PwC (1999), *Discussion paper: ideas on GRI report verification*, paper van PricewaterhouseCoopers t.b.v. de GRI-verificatiewerkgroep <[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)>.

UNCTAD (1998), *Accounting and reporting for environmental liabilities and costs within the existing financial reporting framework*, Genève: United Nations Conference on Trade and Development, UNCTAD/ITE/EDS/Misc.8.

Willis, A. (1999), *The Global Reporting Initiative. Assurance about the credibility of sustainability reporting*, paper t.b.v. de GRI verificatiewerkgroep <[www.globalreporting.org](http://www.globalreporting.org)>.

## NOTEN

1 Voor een nadere uitwerking van de onderwerpen in deze paragraaf, zie Kolk, 2000a.

2 Auditbedrijven en auditors worden hier als algemene term gebruikt voor zowel accountants als andere deskundigen op het terrein van milieu of kwaliteitszorg die milieoverslagen beoordelen. 'Verification statement' of 'third-party statement' worden hier vertaald met beoordelingsverklaring. Overigens is dit artikel met name geschreven vanuit het perspectief van bedrijfskunde en milieumanagement, en niet zozeer vanuit het perspectief van financial auditing.

3 Uitbreiding van de Wet milieubeheer (milieu-

verslaglegging), Eerste Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 24572, nr. 204, artikel 12.10, lid 1.

4 Besluit van 17 november 1998, houdende uitvoering van titel 12.1 van de Wet milieubeheer (Besluit milieoverslaglegging), Staatsblad 1998, 655, artikel 3, lid 4, nota van toelichting, I4.

5 Eén milieoverslag, dat van het Deense Novo Nordisk, bevatte twee afzonderlijke beoordelingsverklaringen, van zowel een milieudviesbureau als van een accountantskantoor. De verplichte beoordelingsverklaringen van bedrijven die hun milieuzorgsysteem (inclusief milieoverslag) volgens de Europese EMAS-norm laten registreren, zijn hierbij uitgesloten aangezien deze een specifieke vorm, inhoud en doel hebben.

6 Dit onderdeel is grotendeels terug te vinden in KPMG/WIMM, 1999: 27-28. De gegevens in de voorgaande onderdelen van paragraaf 3 zijn gebaseerd op een iets grotere set aan beoordelingsverklaringen dan die is opgenomen in KPMG/WIMM, 1999.

7 Dit betrof alleen verklaringen in de Engelse of Nederlandse taal.

8 Bij het categoriseren zijn enkele beoordelingsverklaringen die door accountantskantoren zijn afgegeven ingedeeld bij 'consultants' omdat hieruit bleek dat de adviestak verantwoordelijk was zonder betrokkenheid van accountants.

9 De eerste kolom in tabel 3 omvat de combinatie A3/A4 + B2/3 + C2; de tweede kolom de overige. De inhoudelijke aspecten betreffen alleen activiteiten en beperkingen, aangezien plaats niet op alle verklaringen betrekking heeft, en periode maar van betrekkelijke waarde is omdat het jaarverslag een globaal tijdbestek aangeeft. De eerste rij in tabel 3 betreft de combinatie D2 + F1/4 + G3/4; de derde D1 + G1; de tweede de overige mogelijkheden.

10 Uiteraard is de beoordeling van dergelijke bewoordingen eveneens subjectief. Niettemin valt bij een inhoudsanalyse van alle beoordelingsverklaringen een duidelijk onderscheid te maken tussen verklaringen met neutrale en met subjectieve bewoordingen, waarbij in de laatste categorie uitspraken worden gedaan over aspecten die geen onderdeel vormden van de audit.

11 In termen van de agency-theorie is de maatschappij/natuur dan de 'principal' of opdrachtgever en het bedrijf de 'agent' of zaakwaarnemer (zie Power, 1991).