

De milieurapportering en auditing

Ann VERLINDEN

promotor :
Prof. dr. Roger MERCKEN

WOORD VOORAF

Deze eindverhandeling vormt het sluitstuk van mijn opleiding tot Handelsingenieur aan de Universiteit Hasselt te Diepenbeek. Het onderwerp 'De milieurapportering en auditing' sluit perfect aan bij mijn afstudeerrichting 'accountancy en financiering'. Verder hoop ik mijn loopbaan in de auditsector te kunnen uitbouwen. De grote interesse in auditing heeft mij dan ook geholpen om deze eindverhandeling tot een goed einde te brengen.

In dit voorwoord wil ik graag mijn oprechte dank betuigen aan alle personen die hebben bijgedragen tot de verwezenlijking van deze eindverhandeling. In de eerste plaats denk ik hierbij aan mijn promotor Prof. dr. R. Mercken. Dankzij zijn raadgevingen en deskundig advies werd dit werk in goede banen geleid.

Verder mogen ook de mensen niet vergeten worden die bereid zijn geweest mij te woord te staan. Speciale dank gaat uit naar de heer Buteneers T. Door zijn deskundigheid op het gebied van milieu heeft hij mij gedurende een informatief gesprek een eerste overzicht omtrent het auditen van milieuaspecten kunnen geven. Daarnaast dank ik tevens Mevrouw Baertsoen I. en Mevrouw Jonkers C. (Indaver), bedrijfsrevisor Pazen S. (PKF), en ten slotte De heer Steensels R. en De heer Everaerts H. (Ernst & Young). Allen boden zij mij de gelegenheid om, ondanks hun drukke agenda, hun praktijkervaringen met mij te delen.

Ook zou ik mijn ouders willen bedanken voor hun financiële en morele steun gedurende de jaren van mijn studies. Verder wil ik ook mijn vriend 'Davy' niet vergeten voor de voortdurende steun tijdens het volbrengen van dit eindwerk.

SAMENVATTING

Bedrijven moeten zich bij de uitvoering van hun activiteiten niet alleen focussen op economische gegevens. Ook is het van belang dat zij hun ecologische prestaties onder de aandacht brengen. Om hier, net zoals bij de financiële gegevens aan de buitenwereld over te rapporteren, kan de onderneming beroep doen op het milieurapport of het meer recente duurzaamheidsrapport.

De eerste twee hoofdstukken geven een schets omtrent de problematiek die in deze eindverhandeling behandeld wordt. Zo wordt onder andere de belangstelling voor het milieu doorheen de geschiedenis omschreven. Daarnaast wordt de aandacht gevestigd op het duurzaamheidsrapport, een rapport dat ondernemingen gebruiken om milieu-informatie over het bedrijf aan de buitenwereld kenbaar te maken. Verder ondervindt ook de boekhouding zijn invloed van het milieu, hetgeen derhalve de jaarrekeningcontrole van de revisor verruimt of bemoeilijkt. Het geheel van deze elementen leidt uiteindelijk tot de volgende centrale onderzoeksvraag: *"Wat is de waarde van het milieurapport en het milieuauditverslag voor de financiële auditor?"* Door middel van een literatuurstudie en interviews zal deze onderzoeksvraag in de andere hoofdstukken verder worden uitgediept.

In het derde hoofdstuk wordt dieper ingegaan op de milieuaudit in het algemeen. Dit hoofdstuk omvat een overzicht van de verschillende milieuaudits met hun doelstellingen. Zo worden achtereenvolgens de conformiteitsaudit, de acquisitieaudit, de milieuzorgsysteemaudit, de audit met betrekking tot het milieurapport, de aansprakelijkheidsaudit, de productaudit, en ten slotte de decretale milieuaudit toegelicht. In de daaropvolgende hoofdstukken wordt vervolgens meer specifiek ingegaan op de verificatie van het milieu- of duurzaamheidsrapport.

Verder behandelt het vierde hoofdstuk het milieu- en duurzaamheidsrapport. Zo worden onder andere de verschillende richtlijnen besproken. Ook wordt dieper ingegaan op de verificatie van het rapport. Dit verificatierapport is echter op dit moment nog onvoldoende gestandaardiseerd, waardoor volgens verscheidene wetenschappelijke bronnen een grote verwachtingskloof aanwezig is. Ook deze kloof wordt benadrukt en verder uitgediept. Zo wordt in dit onderdeel onder andere een vergelijking met de financiële audit gemaakt, en wordt er aandacht besteed aan de auditnormen, de assurance providers, de onafhankelijkheid, de scope, en ten slotte het auditrapport.

Vervolgens zal in het vijfde hoofdstuk een link gemaakt worden met de boekhouding. Ondernemingen die alsmaar meer met het milieu in aanraking komen, ondervinden ook een financiële invloed van de milieuaspecten. Dergelijke elementen dienen met andere woorden

ook in de boekhouding verwerkt te worden. Aangezien tot op heden nog weinig gezaghebbende richtlijnen voor de externe financiële verslaggeving verschenen die expliciet aangeven hoe milieufactoren in voorkomende gevallen in de jaarrekening moeten worden verwerkt of toegelicht, wordt in het vijfde hoofdstuk hoofdzakelijk beroep gedaan op de bestaande richtlijnen voor de externe financiële verslaggeving om zodoende de milieufactoren in de jaarrekening op een correcte wijze te verwerken of toe te lichten. Zo worden onder andere de immateriële vaste activa, de materiële vaste activa, de financiële vaste activa, de voorraden, de vorderingen, de kapitaalsubsidies, de voorzieningen, de schulden, de opbrengsten, de kosten, en ten slotte de toelichting op het gebied van milieuaspecten besproken.

Het zesde hoofdstuk gaat een stap verder in het boekhoudproces, en behandelt de jaarrekeningcontrole van milieuaspecten door de revisor. Ook de revisorale controle wordt immers bemoeilijkt door de invloed van het milieu. Zo zal een revisor zijn risicobeoordeling en jaarrekeningcontrole door de invloed van het milieu een uitgebreider verloop kennen. Hoewel milieuaspecten moeilijk te achterhalen zijn door de revisor, zal de aanwezigheid van het milieurapport de revisor in staat stellen een eerste overzicht te verkrijgen van aspecten waarop hij al dan niet de aandacht dient te vestigen. Een verificatie van dit rapport zal hem bovendien meer zekerheid bieden over de juistheid van de informatie. Daarnaast kan hij uit de informatie trends afleiden die mogelijke toekomstige aspecten of risico's benadrukken. Bepaalde geïnterviewden beweren desondanks eerder beroep te doen op de verslagen van de deskundigen. Verder wordt beweerd dat voor het gebruik van het milieurapport een grondige kennis, specialisatie en ervaring vereist is. Deze beweringen leiden tot het feit dat in dit hoofdstuk tevens de aandacht wordt gevestigd op de moeilijkheid voor de revisor om een dergelijk milieurapport te interpreteren. Zo kan worden opgemerkt dat het milieurapport hoofdzakelijk kwalitatieve en technische informatie bevat, waardoor kwantitatieve jaarrekeninginformatie vaak moeilijk uit het milieurapport afleidbaar is. Een verder onderzoek van verslagen van deskundigen zal in een dergelijke situatie noodzakelijk zijn. Verder wordt een overzicht gegeven van de invloed die milieuaspecten in jaarrekeningen kunnen hebben op de auditrapporten van revisoren.

Ten slotte worden in het zevende en laatste hoofdstuk de websites van 50 milieugevoelige ondernemingen doorgelicht. Deze ondernemingen maken deel uit van vijf milieugevoelige sectoren: 'chemie', 'farmacie', 'milieu', 'petroleum', en 'metaal'. Door middel van elf beoordelingsfactoren wordt nagegaan in welke mate de ondernemingen milieu-informatie op hun website ter beschikking stellen. De website van elke onderneming zal voor iedere beoordelingsfactor een score van 0 (slecht) tot 4 (zeer goed) toegekend krijgen. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de keuze van de beoordelingsfactoren, de schaalgrootte, de manier van scores en de beslissing om met een ongewogen totaalscore te werken echter op een

arbitraire wijze tot stand zijn gekomen met als enige bedoeling de beoordeling van de websites enigszins vergelijkbaar te maken. Uit de studie kan worden afgeleid dat van de onderzochte bedrijven hoofdzakelijk de chemische bedrijven milieu-informatie kenbaar maken op hun website. Bovendien worden in dat hoofdstuk een aantal aanbevelingen voor ondernemingen gemaakt om zodoende de websites op het gebied van milieu-informatie te verbeteren. Zo dienen nagenoeg alle ondernemingen meer specifieke milieu-informatie voor investeerders en klanten ter beschikking te stellen. Daarnaast dienen ook de recentheid en de geloofwaardigheid van de ter beschikking gestelde gegevens extra aandacht te verkrijgen.

INHOUDSOPGAVE

WOORD VOORAF

SAMENVATTING

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1: METHODOLOGISCHE ASPECTEN 10

1.1	Historiek – Groeiende belangstelling voor het milieu.....	10
1.2	Probleemstelling	13
1.2.1	<i>Belang van milieuzorg in de onderneming.....</i>	<i>13</i>
1.2.2	<i>Onvoldoende belangstelling voor de milieuaudit in ondernemingen</i>	<i>13</i>
1.2.3	<i>Het milieurapport of het rapport duurzaam ondernemen.....</i>	<i>14</i>
1.2.4	<i>Milieu in de jaarrekening.....</i>	<i>15</i>
1.3	Centrale onderzoeksvraag: De controle op de jaar-rekening	16
1.4	Onderzoeksstrategie.....	18

HOOFDSTUK 2: SCHEMATISCH OVERZICHT..... 19

HOOFDSTUK 3: MILIEUAUDITING..... 20

3.1	Definities	20
3.2	Belangrijkste soorten milieuaudits.....	20
3.2.1	<i>Inleiding.....</i>	<i>20</i>
3.2.2	<i>Vrijwillige milieuaudits.....</i>	<i>21</i>
3.2.3	<i>Wettelijk verplichte milieuaudit: decretale milieuaudit</i>	<i>22</i>
3.3	Enkele mogelijke doelstellingen van de milieuaudit.....	23
3.3.1	<i>Inleiding.....</i>	<i>23</i>
3.3.2	<i>Intern en extern communicatiemiddel</i>	<i>23</i>
3.3.3	<i>Zekerheid omtrent de conformiteit met de wetgeving.....</i>	<i>26</i>
3.3.4	<i>Opleidingsinstrument</i>	<i>26</i>
3.3.5	<i>Het optimaliseren van milieuprestaties</i>	<i>27</i>
3.3.6	<i>Managementinstrument.....</i>	<i>27</i>
3.4	Beperking van het onderzoek	27

HOOFDSTUK 4: HET MILIEURAPPORT 28

4.1	Inleiding	28
-----	-----------------	----

4.2	Mogelijke richtlijnen	28
4.2.1	EMAS	28
4.2.2	ISO 14000 REEKS.....	29
4.3	Audit op het milieuraapport.....	30
4.3.1	Inleiding	30
4.3.2	Algemeen verloop van de verificatie van het milieuraapport.....	31
4.3.3	Richtlijnen	34
4.4	Duurzaamheidsverslag of 'rapport duurzaam onder-nemen'.....	35
4.4.1	Overgang: Van milieuraapport naar duurzaamheidsverslag.....	35
4.4.2	Doelstellingen	36
4.4.3	GRI-richtlijn	36
4.5	Uitdieping van de problematiek omtrent een verwachtingskloof	39
4.5.1	Ontstaan verwachtingskloof	39
4.5.2	Nood aan verandering: aspecten die benadrukking vereisen.....	41
4.5.3	Europese actie: Een algemeen aanvaarde standaard met de FEE	45
4.5.4	Rapport 'Beperkt nazicht'.....	46

HOOFDSTUK 5: MILIEUASPECTEN IN DE JAARREKENING 48

5.1	Inleiding	48
5.2	Omschrijving milieufactoren	48
5.3	De balans.....	49
5.3.1	Immateriële vaste activa	49
5.3.2	Materiële vaste activa.....	50
5.3.3	Financiële vaste activa	52
5.3.4	Vorraden.....	52
5.3.5	Vorderingen op ten hoogste één jaar.....	53
5.3.6	Kapitaalsubsidies	53
5.3.7	Voorzieningen voor risico's en kosten	54
5.3.8	Schulden op ten hoogste één jaar.....	54
5.4	De resultatenrekening	55
5.4.1	Bedrijfsopbrengsten	55
5.4.2	Bedrijfskosten	55
5.4.3	Uitzonderlijke opbrengsten en kosten	56
5.5	De toelichting	56

HOOFDSTUK 6: CONTROLE OP DE JAARREKENING..... 58

6.1	Inleiding	58
6.2	Ontstaan probleem.....	58

6.3	Recent probleem.....	59
6.4	Controle op de jaarrekening - milieu.....	60
6.4.1	<i>Voorafgaande risico-analyse.....</i>	60
6.4.2	<i>Jaarrekeningcontrole.....</i>	66
6.5	Invloed van milieurapport op jaarrekeningcontrole	66
6.5.1	<i>Milieurapport.....</i>	66
6.5.2	<i>Milieuaudit op het milieurapport</i>	68
6.5.3	<i>Milieuzorgsysteem</i>	70
6.5.4	<i>Milieuzorgsysteemaudits.....</i>	71
6.5.5	<i>Interpretatie milieurapport - jaarrekening.....</i>	71
6.5.6	<i>Nood aan betere afstemming milieurapport – jaarrekening?.....</i>	73
6.6	Soorten auditverslagen	74
6.6.1	<i>Inleiding.....</i>	74
6.6.2	<i>De verklaring zonder voorbehoud</i>	74
6.6.3	<i>De verklaring met voorbehoud</i>	75
6.6.4	<i>De afkeurende verklaring.....</i>	75
6.6.5	<i>De onthoudende verklaring</i>	76

HOOFDSTUK 7: EMPIRISCH ONDERZOEK: WEBSITES VAN MILIEU-GEVOELIGE ONDERNEMINGEN..... 77

7.1	Inleiding	77
7.2	Bespreking beoordelingsfactoren.....	77
7.2.1	<i>Inleiding.....</i>	77
7.2.2	<i>Aandacht voor het milieu</i>	78
7.2.3	<i>Specifieke titels</i>	79
7.2.4	<i>Gecentraliseerd</i>	80
7.2.5	<i>Duurzaamheidsrapport.....</i>	80
7.2.6	<i>Verificatie duurzaamheidsrapport.....</i>	81
7.2.7	<i>Investeerders of aandeelhouders</i>	82
7.2.8	<i>Klanten</i>	83
7.2.9	<i>Relevantie en kwaliteit</i>	83
7.2.10	<i>Geloofwaardigheid en volledigheid</i>	84
7.2.11	<i>Begrijpbaarheid.....</i>	85
7.2.12	<i>Actueel.....</i>	85
7.3	Toepassing van de beoordelingsfactoren	86
7.3.1	<i>Inleiding.....</i>	86
7.3.2	<i>Geselecteerde ondernemingen.....</i>	86
7.3.3	<i>Betrouwbaarheidstesten</i>	89

7.3.4	<i>Totaalscores</i>	89
7.3.5	<i>Aandacht voor het milieu</i>	92
7.3.6	<i>Specifieke titels</i>	95
7.3.7	<i>Gecentraliseerd</i>	96
7.3.8	<i>Duurzaamheidsrapport</i>	98
7.3.9	<i>Verificatie duurzaamheidsrapport</i>	100
7.3.10	<i>Investeerders of aandeelhouders</i>	102
7.3.11	<i>Klanten</i>	104
7.3.12	<i>Relevantie en kwaliteit</i>	106
7.3.13	<i>Geloofwaardigheid en volledigheid</i>	108
7.3.14	<i>Begrijpbaarheid</i>	110
7.3.15	<i>Actueel</i>	110
7.4	<i>Besluit</i>	113

HOOFDSTUK 8: CONCLUSIES 114

LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN

LIJST VAN TABELLEN

LIJST VAN FIGUREN

LIJST VAN AFKORTINGEN

BIJLAGEN

HOOFDSTUK 1: METHODOLOGISCHE ASPECTEN

1.1 Historiek – Groeiende belangstelling voor het milieu

Reeds in de Griekse en Romeinse oudheid was er belangstelling voor het milieu. Ook in bijbelse verhalen keert het begrip regelmatig terug. De milieuproblematiek heeft met andere woorden een lange geschiedenis achter de rug. (Maes, 2006)

Jeucken (1998) merkt op dat in de moderne tijden de eerste tekenen van een opkomend milieubewustzijn pas na de Industriële Revolutie echt zichtbaar werden. Dit naar aanleiding van de vele industriële activiteiten, die tot sterke verontreiniging van de lucht leidden. De steeds toenemende milieuproblemen zorgden uiteindelijk voor een eerste milieuwet, opgesteld in Engeland in 1838.

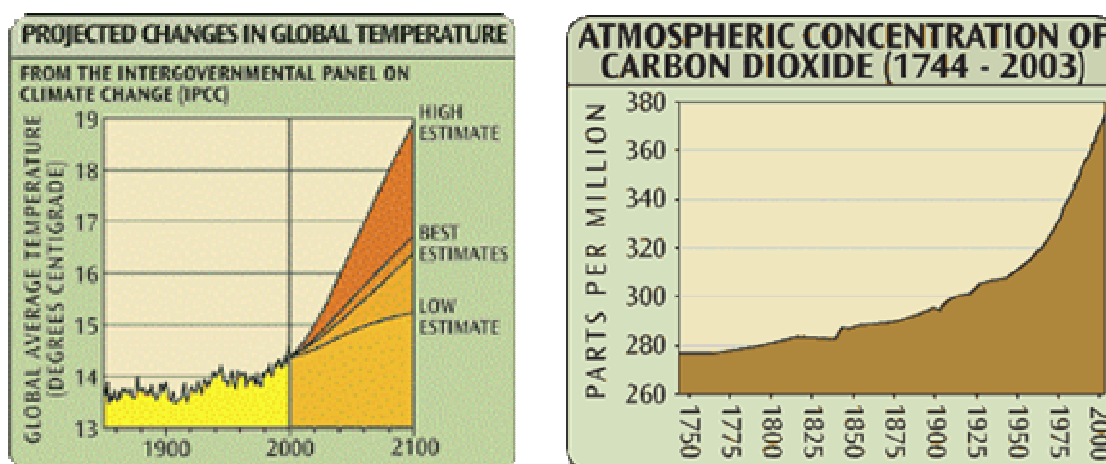
In de 20^{ste} eeuw expandeerde het probleem enorm. Na de Industriële Revolutie vermenigvuldigde de bevolking, was er sprake van een sterke intensivering van de landbouw, en werd de eindigheid van verschillende grondstoffen zichtbaar. Ook het energieverbruik bleef toenemen. (Cuffaro, 2001). In 1972 leidde dit tot het ontstaan van de Club van Rome. De Club van Rome is een groep van particulieren uit alle werelddelen, die ongerust werden over de toekomst van de wereld. Om ook andere bevolkingsgroepen hiervan bewust te maken, publiceerden zij het rapport 'The limits to growth'. In dit rapport, dat de uitputtingsproblematiek centraal stelt, probeerden de leden de fysieke grenzen en beperkingen te bepalen die aan de vermenigvuldiging van de mens en de materiële activiteit vasthangen. Om hiertoe te komen, extrapoleerden de leden de trend in de ontwikkeling van 1900 tot 1970. Deze extrapolatie bracht de Club tot de schokkende ontdekking dat natuurlijke hulpbronnen binnen afzienbare tijd zodanig zijn uitgeput dat de economische groei zou worden afgeremd. Het rapport, dat ruim verspreid werd, zorgde ervoor dat het milieu wereldwijd een plaats op de politieke agenda veroverde. (Meadows e.a., 1972)

Voor brede groepen van de bevolking werd de milieuproblematiek een feit. Mensen realiseerden zich alsmaar meer dat een aantasting van het milieu het voortbestaan van de mensheid zou kunnen bedreigen. Dit besef leidde verder tot de opkomst van milieuactiegroepen. (Maes, 2006) Ook de overheid bleef niet achter, en greep in met behulp van structurele maatregelen op het gebied van milieu.

Vanaf de jaren tachtig nam de aandacht voor het milieu verder toe. Ook bedrijven kregen in die periode immers meer aandacht voor het milieu. Door milieurampen, zoals onder andere Bhopal, Sandoz en Tsjernobyl werd het voor iedereen immers duidelijk dat milieudegradatie,

economische groei, bevolkingsgroei en armoede in een internationaal perspectief met elkaar samenhangen. (Jeucken, 1998)

Pas in de jaren 90 ontstonden de eerste internationale maatregelen. In die tijd begon de nadruk gevestigd te worden op de opwarming van de aarde, ook bekend als 'global warming'. In figuur 1 ziet u een overzicht van de temperatuuroptoe name die de voorbije jaren heeft plaatsgevonden. Ook maakt de figuur een extrapolatie voor de komende 100 jaren. Dit laat zien dat zelfs in het beste scenario, we in de toekomst ons aan een enorme opwarming van de aarde kunnen verwachten.



Figuur 1: Links: Voorspelling van de globale gemiddelde temperatuur tot 2100
Rechts: Concentratie CO₂ (1744-2003) (The Global Education Project, 2001)

Om bovenstaande verwachte verhitting te vermijden, waren maatregelen noodzakelijk. Dit leidde in 1992 in Rio de Janeiro tot het 'United Nations Framework Convention on Climate Change' (UNFCCC). Dit klimaatverdrag ging de strijd aan tegen de klimaatswijziging die wordt veroorzaakt door het door de mens versterkte broeikaseffect, een problematiek die de laatste jaren meer aandacht verkrijgt. Het verdrag werd meer specifiek opgericht om tegen het jaar 2000 de uitstoot van broeikasgassen te stabiliseren op het peil van 1990. Gaandeweg is gebleken dat de verplichtingen van het verdrag niet volstonden om de gevreesde klimaatswijziging tegen te gaan, waardoor een nieuwe overeenkomst noodzakelijk was. Dit leidde in 1997 tot het Kyoto protocol, dat tevens de vermindering van de uitstoot van broeikasgassen centraal stelt. (The Climate Institute, 2007) De voorwaarde voor het van kracht worden van het protocol was echter dat tenminste 55 landen, die in 1990 samen meer dan 55% van de emissies vertoonden, het ratificeerden. De Verenigde Staten, het land met de hoogste CO₂ uitstoot, of Rusland moest met andere woorden tekenen. Aangezien President Bush vreesde voor schade aan de Amerikaanse economie, werd alle hoop op

Rusland gevestigd, dat slechts 7 jaar later tekende. Op 23 oktober 2004, trad het protocol in werking (Envirodesk, 2005).

De kyotodoelstelling is een politiek haalbare doelstelling, maar gaat echter niet ver genoeg om het broeikas effect te stoppen. De opwarming van de aarde blijft immers doorgaan (De kyoto code, 2006). Bijkomende acties, naast het kyoto-protocol, tot het reduceren van de CO₂-emissies blijven met andere woorden noodzakelijk. Consumenten, maar ook bedrijven zullen hierdoor, naast de opgelegde eisen uit het kyoto-protocol, een permanente aandacht voor het milieu moeten ontwikkelen!

In de Verenigde Staten toonde een recente studie van CERES (2006), Coalition for Environmentally Responsible Economics, aan dat klimaatveranderingen voor bedrijven een belangrijk probleem vertegenwoordigen. Ondernemingen dienen daarom voldoende aandacht te vestigen op de economische en competitieve risico's en opportuniteiten van de klimaatveranderingen, die het belang van een milieugericht ondernemerschap extra benadrukken:

- Regelgevende risico's: Nationale en internationale regels zetten toenemende druk op organisaties met hoge CO₂-emissies. Dergelijke bedrijven zullen meer aandacht moeten vestigen op investeringen in emissiecontroles en clean-up kosten.
- Fysisch risico: Ook dienen bedrijven aandacht te hebben voor het fysische risico van de klimaatverandering, waartoe onder andere droogte en overstroming behoren. Bovendien vestigt de studie de aandacht op de wijzigingen in de consumentengewoonten die het gevolg zijn van klimaatveranderingen. Ook dit vormt een risico voor bedrijven, waardoor het noodzakelijk is om ook hier de nodige belangstelling voor te tonen.
- Competitief risico: Verder zal de mate waarin elk bedrijf openstaat voor het klimaatrisico een hoofdelement worden in een bedrijf haar bekwaamheid om te concurreren.
- Regelgevende opportuniteiten: Organisaties die voorlopen op toekomstige regels en tijdig hun emissies trachten te reduceren, zullen minder hinder ondervinden van wetgeving en clean-up kosten.
- Technologische en competitieve opportuniteiten: Organisaties in verscheidene sectoren kunnen hun winstgevendheid doen toenemen door energie-efficiënte strategieën in te voeren. Ook nieuwe technologieën of producten met lagere CO₂-emissies zullen het bedrijf competitieve voordelen bezorgen.

1.2 Probleemstelling

1.2.1 Belang van milieuzorg in de onderneming

De wereldwijde pollutie van het milieu wordt door brede lagen van de bevolking als alarmerend onderkend. Ook de overheid is zich hier sinds lange tijd van bewust, en beschikt over een groot aantal programmapunten die betrekking hebben op de milieuproblematiek. Het louter invoeren van wetten en decreten is echter niet voldoende. Zo is het van groot belang dat ook *bedrijven voldoende aandacht* zullen vestigen op een *milieubewust* produceren en verwerken. (De Klerck e.a., 1997)

De Klerck e.a. (1997) benadrukken hierbij dat het invoeren van louter technische maatregelen en voorzieningen niet voldoende is. De meeste milieuproblemen hebben immers een organisatorische of managementoorzaak. De nadruk moet bijgevolg gelegd worden op de organisatie van milieuzorg in de bedrijven. Dit aspect behoort tot de verantwoordelijkheid van het management, die daarvoor beschikt over een aantal management-tools, waartoe tevens de milieuaudit behoort.

Bedrijven die inspanningen doen op het gebied van milieu, zullen niet alleen een bijdrage leveren aan het oplossen van de milieuproblematiek. Een beleid dat gericht is op het milieu kent immers nog vele andere voordelen. Philippe Tavernier, hoofd van de milieuafdeling van de Gewestelijke Ontwikkelingsmaatschappij West-Vlaanderen (GOM) omschrijft het milieubeleid als een win-winsituatie voor het milieu en het bedrijf. Hij ziet de milieuzorg als een intern en extern communicatiemiddel. Verder omschrijft hij een beleid gericht op het milieu als de stapstenen naar kwaliteitsverbetering, hetgeen van belang is voor de belanghebbenden van de onderneming. (Tavernier, 2005) Daarenboven leidt de aandacht voor het milieu tot economische voordelen, een daling van de milieubelasting, een positief bedrijfsimago en verbeterende arbeidsomstandigheden (Ondernemend Vlaanderen, 2006).

1.2.2 Onvoldoende belangstelling voor de milieuaudit in ondernemingen

Om de prestaties met betrekking tot het milieu te optimaliseren, kan het bedrijf beroep doen op verschillende milieuaudits. Hoewel zulke audits het bedrijf enorm veel te bieden hebben, merken we op dat in de praktijk de aandacht voor de milieuaudit nog steeds beperkt is.

Engelen, Houthuys en Onraedt (1996) verklaren dit fenomeen door het feit dat vele ondernemers wel erkennen dat milieuzorg nodig is, maar dat vaak veel van deze ondernemers van mening zijn dat zij zelf geen grote bijdrage aan de vervuiling leveren.

Verder kan de verwaarlozing van de milieuaudit toegeschreven worden aan de hoge kost die de uitvoering met zich meebrengt. De kosten van een milieuaudit dienen immers door de particulier gedragen te worden (Mina-Raad, 2002). Ook zijn de bedrijven zich vaak niet bewust van de bijdrage die de milieuaudit aan de onderneming te bieden heeft. Hoewel Dominique Soete (1993), verantwoordelijke van KPMG Consulting, de milieuaudit omschrijft als een volwaardig beleidsinstrument, zien veel bedrijven een milieuaudit eerder als een niet-waardetoevoegende kost. Bovenstaande argumentering schrijft de onvoldoende aandacht met betrekking tot de milieuaudit daarom toe aan een gebrekkige kosten-batenanalyse.

Ook Berben (2000) is van mening dat veel bedrijven een milieuaudit als niet-waardetoevoegend omschrijven. Zo beweert hij dat bedrijven de decretale milieuaudit als een noodzakelijk kwaad beschouwen. Bedrijven zijn volgens hem enkel gefixeerd op de tijd en de kosten die de uitvoering van een milieuaudit met zich meebrengt.

1.2.3 Het milieurapport of het rapport duurzaam ondernemen

Het enkele feit dat ondernemingen belang hechten aan het milieu is niet voldoende. Ondernemingen dienen dit echter ook te rapporteren. Ook belanghebbenden willen immers weten welke activiteiten de onderneming verricht met betrekking tot het milieu. Zo merkt Mélis (1991) bijvoorbeeld op dat naast financiële informatie, ondernemingen ook inlichtingen zouden moeten verstrekken over de niet-financiële gevolgen van de ondernemingsactiviteiten. Hiertoe behoren onder andere de gevolgen van de ondernemingsactiviteiten op het milieu. De gegevens hieromtrent, zou de onderneming kunnen rapporteren in een milieurapport. Verder kan de onderneming in dit milieurapport melding maken van zijn eigen toekomstige en voorbije milieu-inspanningen. Deze informatie zou kunnen worden aangevuld met 'een beschrijving van milieurelevante feiten in het verslagjaar' en 'een omschrijving van het ondernemingsbeleid en de algemene doelstellingen ten aanzien van het milieu'.

Sinds de publicatie van de eerste afzonderlijke milieurapporten in 1989, is het aantal bedrijven dat milieu-informatie openbaar maakt substantieel toegenomen (Kolk, 2004). In 1999 kreeg het rapporteren van het milieu een andere wending. In die tijd ontstond een nieuwe trend, waarbij bedrijven naast het rapporteren rond milieu ook aandacht aan sociale en economische indicatoren schonken. Dergelijke rapporten ontstonden volgens White

(2005) vooral omwille van de toenemende aandacht van stakeholders voor de bedrijfsomgeving (milieu), het economisch en menselijk kapitaal. Dit nieuwe interessegebied leidde tot het ontstaan van een duurzaamheidsverslag, hetgeen de verslaggeving van economische, milieugerelateerde, en sociale aspecten inhield. Ook werd in 2000 voor dit nieuwe verslag een nieuwe richtlijn ontwikkeld, 'Global Reporting Initiative' (GRI). 'Global Reporting Initiative' bundelt de wensen van verscheidene stakeholders over de hele wereld samen in één richtlijn. Naarmate de tijd vordert wordt de richtlijn verfijnd. In 2002 ontstond reeds een eerste herwerkte versie; en ook de jaren nadien werden nog steeds de nodige acties uitgevoerd om de richtlijn te verbeteren. Zo werd, recent in oktober 2006, reeds de derde aangepaste richtlijn ontwikkeld, namelijk de G3-richtlijn. (Global Reporting Initiative, 2006)

1.2.4 Milieu in de jaarrekening

Door de toenemende belangstelling voor het milieu, krijgen steeds meer bedrijven te kampen met milieu-investeringen, en derhalve ook met de milieu-investeringsaftrek, milieuverzekeringen en milieusubsidies. Daarenboven schenkt het aansprakelijkheidsrecht steeds meer aandacht aan milieurisico's, en worden de milieurechtelijke verplichtingen alsmat talrijker. In alle facetten van de bedrijfsvoering duiken met andere woorden milieuaspecten op. (Harlem, 2002)

Een dergelijke evolutie zal zijn weerslag hebben op de boekhouding van de onderneming. Milieufactoren kunnen immers onder bepaalde omstandigheden van materieel belang zijn voor de jaarrekening. Het is dan ook belangrijk dat bedrijven deze milieufactoren identificeren en indien nodig in de jaarrekening verwerken en toelichten. (NIVRA, 2006) De jaarrekening dient immers een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming weer te geven. Milieurisico's kunnen daarenboven de continuïteit van de onderneming in gevaar brengen, hetgeen verantwoordt waarom steeds meer stakeholders verlangen naar meer volledige en betrouwbare milieu-informatie in de jaarrekening. (Harlem, 2002) Dergelijke milieu-informatie is echter vaak moeilijker te kwantificeren dan de gewone jaarrekeninggegevens, waardoor ze bijgevolg extra aandacht dienen te verkrijgen (CELB GRI, 2002).

1.3 Centrale onderzoeksvraag: De controle op de jaarrekening

Jaarlijks zal het management de jaarrekening opstellen, waarna revisoren de juistheid ervan zullen nagaan. De revisor voert met andere woorden een audit uit op de jaarrekening van de onderneming. Een dergelijke audit kan omschreven worden als een systematisch proces, waarbij op een objectieve wijze bewijskrachtig materiaal met betrekking tot beweringen en gebeurtenissen verzameld en geanalyseerd wordt. (Dries, Van Brussel, Willekens; 2001)

De revisor zal na zijn controle verklaren of, naar zijn oordeel, de jaarrekening een *getrouw beeld* weergeeft. Bovendien moeten deze jaarrekeningen worden opgesteld op basis van continuïteit. Ook revisoren zullen op dit gebied moeten optreden, aangezien zij een signalerende taak hebben richting het management met betrekking tot aspecten die de *continuïteit* bedreigen. Ten slotte dienen revisoren hun controleplan zo op te stellen dat een redelijke zekerheid bestaat dat materiële fraude, alsmede *inbreuken op de wet- en regelgeving*, ontdekt worden. (Schilder, Gortemaker, van Manen, Waardenburg, 2002)

Aangezien steeds meer elementen met betrekking tot het milieu in de jaarrekening moeten verschijnen, zal de invloed van het milieu op de onderneming ook voor de revisor van belang zijn. Als de milieufactoren belangrijker worden, vergroot immers het risico dat de jaarrekening onjuistheden van materieel belang bevat. Ook voor de revisor is het met andere woorden noodzakelijk om de milieufactoren bij de jaarrekeningcontrole te betrekken om zodoende een correct auditrapport uit te brengen. (NIVRA, 2006) Verder zullen de werkzaamheden van de revisor ook een invloed hebben op het risico-inschattingsproces van het bedrijf. Zo zal de revisor als onderdeel van zijn controlewerkzaamheden de voor de jaarrekening relevante milieurisico's moeten onderzoeken. Dit onderdeel van de opdracht is noodzakelijk om de omvang en diepgang van zijn werkzaamheden te bepalen. De revisor dient deze risicobeoordeling, volgens het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, te beschouwen als een iteratief proces van de jaarrekeningcontrole. Vermoedelijk zal hij hierdoor op het einde van de audit een goed overzicht verkrijgen van de interne controle en de risico-inschatting binnen de organisatie (Enterprise Risk Management). Ook wat de interne controle en de risico-inschattingsprocedure betreft, zal de revisor bijgevolg aan zijn cliënt een bijkomende waarde kunnen bieden. Dit zal hij gebruikelijk doen door middel van een advies via een management letter aan de leiding van de onderneming. Het interne controle proces en het risicobeoordelingsproces van de onderneming kunnen hierdoor mogelijk verbeterd worden. (IBR, 2003a)

Het beoordelen van de milieufactoren in een onderneming is vaak echter niet gemakkelijk. Ook het IBR (2006) merkt dit op in een recente paper. Zo haalt het Instituut in het forum 2006 aan dat elementen met betrekking tot het milieu die in de jaarrekening dienen te verschijnen, vaak moeilijk te achterhalen zijn door revisoren. Deze moeilijk opspoorbare en kwantificeerbare milieuelementen zullen dan ook de controle op de jaarrekening belemmeren. Er zal met andere woorden meer onderzoek noodzakelijk zijn om de jaarrekeningcontrole uit te voeren. De revisoren zouden bij het uitvoeren van hun taak de controle kunnen vergemakkelijken door beroep te doen op de eerder aangehaalde verslagen. Zo zouden commissarissen in eerste instantie beroep kunnen doen op milieurapporten. Verder kunnen ze bij de beoordeling gebruik maken van milieuauditrapporten en andere certificaten met betrekking tot het milieu. Toch blijft de vraag bestaan of deze verslagen iets aan de revisor te bieden hebben. Gaan deze verslagen de jaarrekeningcontrole van de revisor met andere woorden extra ondersteunen, waardoor de controle verbeterd wordt? Dit zijn vragen die in dit onderzoek tot uiting zullen komen. Meer algemeen richten wij ons in deze eindverhandeling tot de volgende centrale onderzoeksvraag:

'Wat is de waarde van het milieurapport en het milieuauditverslag voor de financiële auditor?'

Het beantwoorden van de bovenstaande centrale onderzoeksvraag zal geschieden aan de hand van de volgende deelvragen:

- Welke informatie heeft het milieurapport of het duurzaamheidsverslag te bieden?
- Welke standaarden liggen aan de grondslag van het rapport en de milieuaudit?
- Waar vestigen de milieuauditors de aandacht op gedurende de uitvoering van de milieuaudit?
- Krijgen milieuauditors, net zoals bij de financiële audit, ook bij de audit op het milieurapport te kampen met een verwachtingskloof?
- Welke invloed heeft het milieu op de jaarrekening(controle)?
- Zijn het milieurapport en de audit op het milieurapport een bruikbaar element bij de jaarrekeningcontrole?

De eindverhandeling behandelt met andere woorden de waarde van het milieurapport en het milieuauditverslag voor de jaarrekeningcontrole van de revisor. Het beantwoorden van de centrale onderzoeksvraag zou een bijdrage kunnen leveren aan het werk van vele revisoren, het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en andere instituten die betrekking hebben op de revisoren en de milieurapporten. Bovendien kan het benadrukken van de doelstellingen

vele ondernemingen attent maken op de bijdrage die een milieuaudit, ondanks de hoge investeringskosten, te bieden heeft.

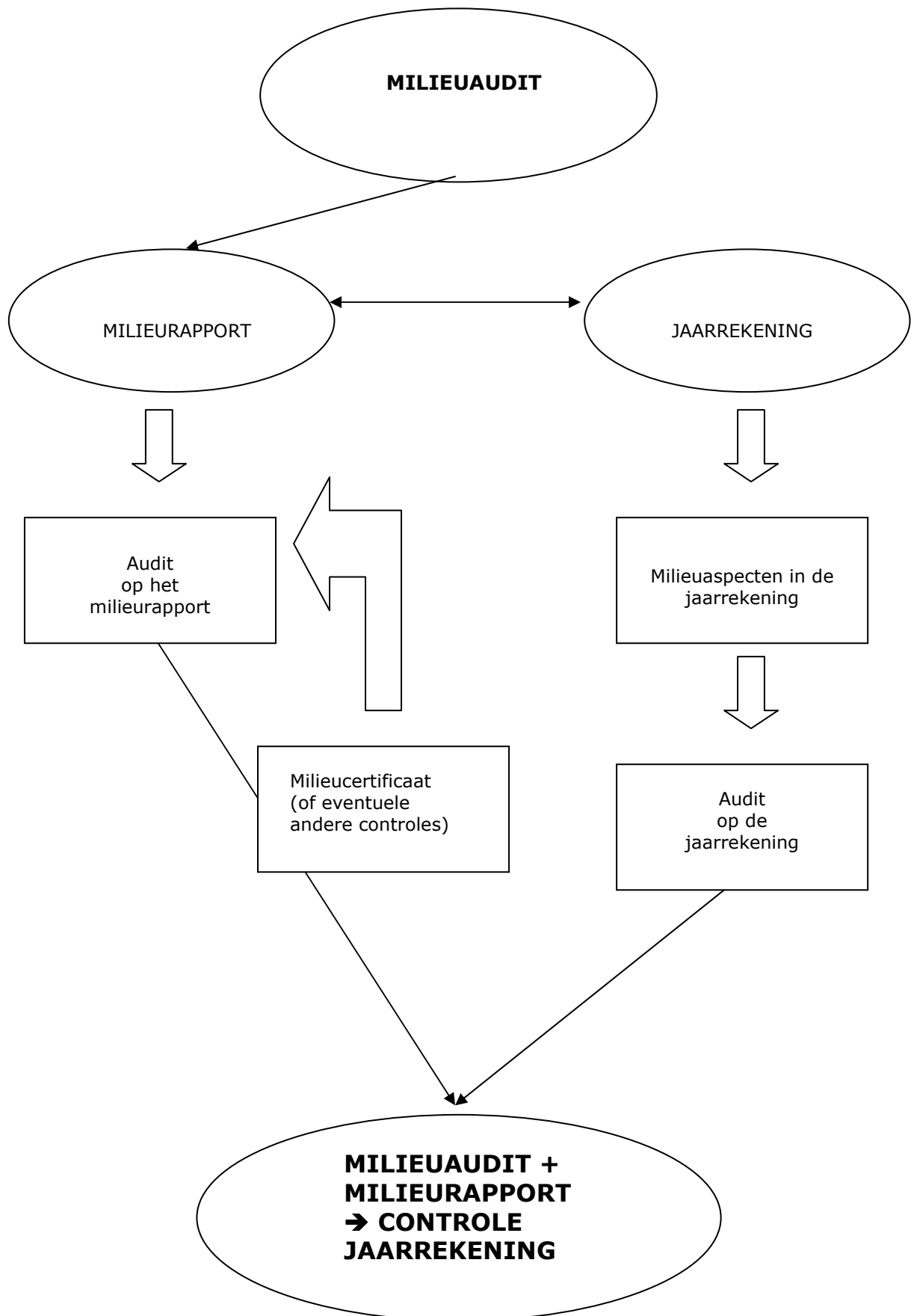
1.4 Onderzoeksstrategie

Om het gestelde probleem te analyseren, zullen we beroep doen op verschillende onderzoeksstrategieën. Het geheel zal bestaan uit een onderzoek waarbij wij reeds bestaande literatuur en interviews tot één geheel zullen samenbrengen.

Gedurende dit onderzoek zal de probleemstelling aan de hand van reeds bestaande literatuur benaderd worden. Het doel van deze studie is eerst en vooral voldoende informatie te vergaren en op de hoogte te blijven van de recentste ontwikkelingen met betrekking tot het milieurapport, de milieuaudit en de milieuaspecten in de jaarrekening. Aangezien de literatuur omtrent deze materie op dit moment vrij beperkt is, zal het noodzakelijk zijn de in de literatuur gevonden informatie verder uit te diepen door middel van interviews met bevoorrechte getuigen (experience survey). Deze bevoorrechte getuigen zullen onder meer bedrijfsrevisoren, milieuauditors, milieurapportverantwoordelijken in ondernemingen en milieuvbureaus zijn. Tot slot zou ook de studie van enkele jaarrekening, milieuauditverslagen en milieurapporten me meer inzicht kunnen geven in de waarde van het milieuauditverslag en het milieurapport. De studie van al deze afzonderlijke aspecten zal uiteindelijk dienen samen te vloeien in één geheel, waarin 'de controle op de jaarrekening' en 'de milieuaudit van het milieurapport' centraal zullen staan.

Ten slotte zal ook de milieurapportering op websites bestudeerd worden. In dat onderzoek worden de websites van 50 milieugevoelige ondernemingen doorgelicht. Door middel van een aantal beoordelingsfactoren wordt nagegaan in welke mate de ondernemingen milieu-informatie op hun website ter beschikking stellen.

HOOFDSTUK 2: SCHEMATISCH OVERZICHT



HOOFDSTUK 3: MILIEUAUDITING

3.1 Definities

Een algemeen aanvaarde definitie voor milieuaudit bestaat niet. Cosserat (2004) schrijft dit toe aan de evoluerende aard van de milieuaudit. Misschien wel de oudste en meest gehanteerde definitie is deze van de Internationale Kamer van Koophandel. Deze instantie omschrijft een milieuaudit als een beheersinstrument dat een systematische, gedocumenteerde, periodieke en objectieve evaluatie omvat van de werking van de organisatie, het management en de uitrusting met als doel de bescherming van het leefmilieu door:

- 1) de controle van milieupraktijken door de directie te vergemakkelijken;
- 2) te zorgen voor verenigbaarheid met het bedrijfsbeheer, met inbegrip van het naleven van de reglementaire vereisten. (Cosserat, 2004)

Verordening nr. 761/2001, het document dat de vrijwillige deelneming van organisaties aan een communautair milieubeheer- en milieuauditsysteem vastlegt, gebruikt een gelijkaardige definitie.

Van der Veken, Braet en Bossaert (2003:233) zien het eenvoudiger. Zij stellen dat een milieuaudit kan omschreven worden als een systematische en objectieve, gedocumenteerde evaluatie van alle milieurelevante activiteiten, werkwijzen en procedures in een bedrijf.

3.2 Belangrijkste soorten milieuaudits

3.2.1 Inleiding

In wat volgt wordt een omschrijving gegeven van de verschillende soorten milieuaudits. De lijst is zeker niet exhaustief, maar zal enkel de voornaamste soorten toelichten.

3.2.2 Vrijwillige milieuaudits

3.2.2.1 Compliance- of conformiteitsaudit

De voortdurend evoluerende milieuwet- en regelgeving dwingt bedrijven om op een gegeven ogenblik de reële situatie te laten toetsen aan de vigerende wet- en regelgeving. Een conformiteitsaudit biedt bedrijven hiervoor de nodige ondersteuning. Een dergelijke audit is immers gericht op de controle van het respecteren van wetten, reglementen, voorschriften, beleidslijnen, procedures en interne richtlijnen van een organisatie (Belgische Federale Overheidsdienst Financiën, 2006). Na het uitvoeren van de audit, zal de onderneming een lijst van tekortkomingen en aanbevelingen verkrijgen. Deze acties zullen het bedrijf uiteindelijk in staat stellen om volledig conform de vigerende wetgeving te opereren. (X Plus Milieu, 2006)

3.2.2.2 Acquisitie- of due-diligence audit

Ook de overname van een bedrijf zal vaak gepaard gaan met het uitvoeren van een milieuaudit, meer bepaald een acquisitie- of due-diligence audit. De geïnteresseerde koper zal zich immers zeer snel een beeld wensen te vormen van de mogelijke milieuproblemen en een eventueel milieupassief bij het over te nemen bedrijf. Die interesse kan evenzeer aanwezig zijn bij de verkoper. Hiervoor kan de onderneming beroep doen op de acquisitie-audit, waarbij de klemtoon gelegd wordt op de financiële gevolgen van een eventueel passief en specifieke milieuproblemen. (Merckx, 2000). Harlem (2002) voegt hieraan toe dat de acquisitieaudit ook kan plaatsvinden wanneer de onderneming zich enkel van één bepaald activum wenst te ontdoen.

3.2.2.3 Milieuzorgsysteemaudit

Door de opkomende belangstelling voor het milieu, beschikken steeds meer bedrijven over een milieuzorgsysteem, dat meestal gebaseerd is op een ISO- of EMAS-systeem (Buteneers, 2007). Merckx (2000) haalt aan dat ook voor dit systeem een milieuaudit noodzakelijk is. Hiervoor kan een bedrijf beroep doen op een systeemaudit, die meer specifiek de werking van het systeem, van bijhorende procedures en werkinstructies, en de mate waarin door het systeem daadwerkelijk resultaten worden geboekt, zal nagaan. Ondernemingen ontvangen voor de uitvoering van een dergelijke audit een certificaat dat, in het geval van ISO 14001 drie jaar geldig is, en waarvoor jaarlijks een opvolgingsaudit uitgevoerd zal worden. Gedurende de opvolgingsaudit zullen auditoren steekproefsgewijs controleren of bepaalde

relevante voorwaarden nog voldaan zijn. Tevens worden non-conformiteiten en voorstellen tot verbetering opgemerkt, waaraan de onderneming gevolgen dient te geven om het certificaat te kunnen behouden. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

3.2.2.4 Audit met betrekking tot het milieुरapport

Sommige ondernemingen stellen regelmatig een milieुरapport op, waarin milieurelevante gegevens van de onderneming vermeld worden. Deze gegevens kunnen extra betrouwbaarheid verkrijgen door middel van een audit. Een audit met betrekking tot het milieुरapport houdt immers in dat de auditor zich een mening dient te vormen over de beweringen van het management in het milieुरapport. (Cosserat, 2004)

3.2.2.5 Aansprakelijkheidsaudit

Ook de aansprakelijkheid voor bepaalde milieuproblemen kan worden nagegaan met behulp van een audit. Zo gaat de auditor in een aansprakelijkheidsaudit na wie (en in welke mate) verantwoordelijk kan worden gesteld voor de schade die het milieu en de omgeving hebben geleden of zouden kunnen lijden. De auditor zal gedurende deze audit gebruik maken van worst case scenario's, die hem in staat stellen de bestaande en te voorziene risico's te evalueren. (ABO, 2006) Dit zal hij doen door middel van een toetsing van de bedrijfsactiviteiten aan de vergunningen en de wettelijke voorschriften. (Harlem, 2002)

3.2.2.6 Productaudit of levenscyclusanalyse

Een productaudit heeft, in tegenstelling tot de andere soorten audits, slechts betrekking op één product. Een dergelijke audit houdt in dat een product vanaf zijn fabricatie over de gehele gebruiksduur geanalyseerd wordt op schadelijke milieugevolgen. Zo richt de auditor zich onder andere op de gebruikte hoeveelheden van grondstoffen, hulpstoffen en energie. Ook doet hij een onderzoek naar de ontstane afvalstoffen. (ABO, 2006)

3.2.3 Wettelijk verplichte milieuaudit: decretale milieuaudit

Bepaalde bedrijven dienen in opdracht van de overheid driejaarlijks of eenmalig verplicht een milieuaudit te laten uitvoeren. Welke ondernemingen dit zijn, en hoe dit precies dient te gebeuren, wordt omschreven in het Vlareem. Deze verplichte milieuaudit is een

systematische, gedocumenteerde en objectieve evaluatie van het beheer, de organisatie en de inrichting of de activiteit in kwestie op het gebied van de bescherming van het milieu. (Bureau Veritas, 2007) Via de resultaten van deze milieuaudit wil de overheid gegevens verzamelen en controle uitoefenen op de activiteiten van hinderlijke of potentieel hinderlijke bedrijven. (ABO, 2006) In tegenstelling tot de eerder omschreven milieuaudits, ontvangen bedrijven bij de decretale audit een proces-verbaal indien een bepaalde non-conformiteit wordt vastgesteld (Baertsoen en Jonkers, 2007).

3.3 Enkele mogelijke doelstellingen van de milieuaudit

3.3.1 Inleiding

Elke milieuaudit zal uitgeoefend worden omwille van een bepaald doel dat de onderneming wenst te realiseren. De gerealiseerde doelstellingen zijn verschillend naargelang de soort milieuaudit. Voor een onderneming is het met andere woorden van groot belang om vooraf na te gaan welke doelstellingen ze precies wenst te verwezenlijk om zodoende de meest geschikte milieuaudit te bepalen.

3.3.2 Intern en extern communicatiemiddel

3.3.2.1 Intern communicatiemiddel

Het uitvoeren van een milieuaudit heeft betrekking op veel belanghebbenden binnen een organisatie. Verder kan het ook de organisatie zelf meer milieubewust maken. Zo kan door het uitvoeren van een milieuaudit de onderneming zich realiseren dat bepaalde aspecten op het gebied van milieu meer benadrukt moeten worden.

3.3.2.2 Stakeholders

Een doelstelling die vergelijkbaar is met het motief voor een financiële audit is het gebruik van het auditrapport als communicatie naar de stakeholders. Zo zal een financiële audit uitgevoerd worden om onder andere de aandeelhouders meer zekerheid te bieden omtrent het getrouwe beeld van de jaarrekening. Ook het milieuauditverslag kan aangewend worden voor een dergelijke communicatie. Het bedrijf heeft immers ook op het gebied van milieu

een verantwoordelijkheid ten aanzien van haar stakeholders, omwonenden, belangengroepen en de overheid.

Zo kunnen de aandeelhouders en investeerders het auditrapport onder andere gebruiken als een communicatiemiddel. In dit rapport wordt immers het milieubeleid van de onderneming toegelicht en prioriteiten over de toekomst voorgesteld. Het rapport zou bij aandeelhouders en investeerders dan ook kunnen dienen als een risicobeoordeling voor het geïnvesteerde kapitaal. Ook voor verzekeringsmaatschappijen kan het auditrapport een belangrijk document vertegenwoordigen op het gebied van bodemverontreiniging en andere milieuschades. Zo kunnen bedrijven door middel van dit document aantonen dat alle risico's onder controle worden gehouden, hetgeen hen een interessante onderhandelingspositie biedt bij de bepaling van de verzekeringspremie. (Van der Veken e.a., 2003) Het gebruik van het auditrapport door deze belanghebbenden kan echter door een vergelijking met de financiële audit in twijfel getrokken worden. Zo zal een financiële auditor gedurende de uitvoering van zijn audit enkel die aspecten benadrukken die van materieel belang zijn bij de jaarrekeningcontrole. Ook zal het goedkeuren van de jaarrekening niet meteen impliceren dat de interne controle of risico-inschatting van de onderneming correct is. Dergelijke situaties zijn vergelijkbaar voor de milieuaudit. Ook voor de milieuauditor is het waarschijnlijk onmogelijk om alle milieufactoren te analyseren, waardoor minder relevante, maar toch in de onderneming aanwezige risico's niet grondig worden onderzocht. Daarnaast zal niet elk milieuauditrapport een oordeel of bevestiging geven van het feit dat de onderneming zijn interne controle of risico-inschattingsproces met betrekking tot het milieu correct verloopt. Belanghebbenden zouden hierdoor een te positief beeld kunnen verwerven van de risico-inschatting van de onderneming. Dit impliceert dat, hoewel het auditrapport een goed hulpmiddel kan zijn voor het ontdekken van bepaalde milieurisico's, belanghebbenden er toch voorzichtig mee dienen om te springen. Het feit dat een onderneming bijvoorbeeld voldoet aan de wetgeving, impliceert niet noodzakelijk dat de onderneming voldoende ingedekt is tegen risico's. Ook zullen belanghebbenden niet enkel de aandacht op milieurisico's moeten richten. Zo dienen zij niet uit het oog te verliezen dat het ook belangrijk is informatie te vergaren over de globale risicobeheersing van de onderneming, waarin alle voor de onderneming relevante risico's behandeld dienen te worden. Hiertoe behoort onder andere het Enterprise Risk Management¹ (ERM).

Een Enterprise Risk Management wordt door de organisatie ontworpen om potentiële gebeurtenissen die een invloed zouden kunnen hebben op de onderneming te identificeren, en om risico's te managen, zodat deze binnen de risico-acceptatiegraad vallen. Bovendien

¹ Enterprise Risk Management is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risks to be within its risk appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives. (COSO, 2004b:2)

stelt COSO (2004a) dat risicomanagement leidt tot het verbeteren van de inzet van het kapitaal. Zo zal het verkrijgen van robuuste risico-informatie het management effectief in staat stellen de kapitaalbehoefte in te schatten en de allocatie van het kapitaal te verbeteren. Daarnaast zal het het management helpen de prestatie- en winstgevendheidsdoelen van de onderneming te bereiken en verlies van middelen te voorkomen. Enterprise Risk Management ondersteunt effectief rapporteren, het naleven van wetten en voorschriften, het voorkomen van schade aan de reputatie van de onderneming en daaraan verbonden gevolgen, hetgeen alle stakeholders ten goede komt. Voor belanghebbenden is het daarom van belang dat zij zich tot auditrapporten richten die dit gehele proces verifiëren. Het milieu zal daar een onderdeel van uitmaken.

3.3.2.3 Extern communicatiemiddel

Van der Veken e.a. (2003) halen aan dat het auditverslag eveneens als basisverslag bij onderhandelingen met overheidsinstanties gebruikt kan worden. Zij beargumenteren dit door te vermelden dat openheid over de milieusituatie van het bedrijf een positieve indruk nalaat bij de ambtenaren van controlerende en adviserende instanties. Een schriftelijk document zoals een auditrapport bewijst immers dat in de onderneming daadwerkelijke inspanningen geleverd worden om het milieu als parameter in de bedrijfsvoering op te nemen. Ook Cosserat (2004) merkt op dat het auditrapport geloofwaardigheid biedt aan de milieu-inspanningen van het bedrijf. Merckx (2000) beweert echter dat het eigenlijke auditverslag, omwille van complexiteit en vertrouwelijkheid, best intern gehouden wordt. Extern zou hij eerder opteren voor een publiek toegankelijk gemaakte versie van het auditverslag.

3.3.2.4 Het creëren van een verslag met extra geloofwaardigheid

Verder kan de milieuaudit ook gebruikt worden om bepaalde rapporten met betrekking tot het milieu extra geloofwaardigheid te geven. Steeds meer bedrijven publiceren immers milieurapporten waarin hun milieuinspanningen worden toegelicht. Indien deze rapporten van een specifieke milieuaudit-opinie worden voorzien, zullen ze extra geloofwaardigheid verkrijgen. (Ernst & Young, 2003) Een dergelijke opinie is naar onze mening enorm belangrijk. Ondernemingen kunnen immers, aangezien het rapport geen verplichting inhoudt, zelf bepalen welke feiten zij al dan niet aan de buitenwereld kenbaar maken. Een niet geverifieerd rapport zou daardoor enkel eenzijdige informatie kunnen omvatten, waardoor het rapport eerder als marketinginstrument gebruikt zal worden. Zo zouden ondernemingen onder andere negatieve elementen, die voor belanghebbenden net van uitzonderlijk belang zijn, achterwege kunnen laten. Een verificatie van het milieurapport kan

hier echter verandering in brengen. Deze doelstelling kan vergeleken worden met de financiële audit, die tevens tot doel heeft het getrouwe beeld van de jaarrekening aan de gebruikers te verzekeren.

3.3.3 Zekerheid omtrent de conformiteit met de wetgeving

Elke onderneming is verplicht om de bestaande milieutoestand in overeenstemming te brengen met de geldende wetgeving. Van der Veken e.a. (2003) merken hierbij op dat het heel belangrijk is dat elke bedrijfsleider zekerheid heeft omtrent deze overeenstemming. Indien de wetgeving immers overtreden wordt, zal de onderneming te kampen krijgen met boetes, schorsing en eventueel een sluiting van het bedrijf. Van der Veken e.a. verwijzen voor het verwezenlijken van deze doelstelling naar de conformiteitsaudit.

In de Verenigde Staten gaat dit echter verder. Bedrijven die de naleving van wettelijke (milieu-)eisen met een intern managementsysteem borgen, kunnen daar immers rekenen op strafvermindering in het geval toch iets zou misgaan. (Syncera, 2007) In België is dit, volgens Perkins (2007), De Bree (2007), en Coillie (2007) nog niet het geval. Coillie (2007), zaakvoerder van KMO-milieuconsulting, voegt hier echter wel aan toe dat de uitvoering van een conformiteitsaudit een uitstekend middel is om goed voorbereid te zijn op een eventuele inspectie. Het rapport is en blijft in België echter een bedrijfsintern rapport. Het uitvoeren van de audit biedt in België derhalve geen garantie op een soepelere benadering van de milieu-inspectie. Van Coillie beweert verder dat uit recente ervaring gebleken is dat in België de resultaten van een audit best niet voorgelegd worden aan de milieu-inspectie. Een dergelijk rapport brengt, volgens hem, immers vaak feiten in de aandacht die de inspectie voorheen nooit had vastgesteld. Van Coillie adviseert bedrijfsleiders dan ook om het rapport nooit bij de inspectie zelf te gebruiken.

3.3.4 Opleidingsinstrument

Merckx (2000) aanziet het auditverslag tevens als een soort opleidingsinstrument. Volgens hem is het aangewezen dat nieuwe medewerkers in hun opleiding in contact komen met het aspect milieu. Het auditverslag kan hierin een hulpmiddel zijn. Het verslag bevat immers de milieuaandachtspunten die voor de onderneming van belang zijn. Meer specifiek verwijst Merckx naar de milieucoördinator. Een startende coördinator zou volgens hem door middel van een milieurapport en -audit op zeer korte tijd enorm veel bijleren over de milieutoestand van het bedrijf.

3.3.5 Het optimaliseren van milieuprestaties

Verder kan in een onderneming de behoefte ontstaan om de milieuprestaties te verbeteren. De onderneming zou hiervoor onder andere beroep kunnen doen op een milieuzorgsysteemaudit. In een dergelijke audit gaat de auditor na of het systeem voldoet aan de eisen van de ISO 14001-norm. Tevens is het van belang te onderzoeken op welke wijze het systeem verbeterd kan worden. De milieuzorgsysteemaudit zal met andere woorden de werking van het milieuzorgsysteem controleren en vervolgens bijsturen, zodat dit systeem voortdurend verbeterd wordt. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

3.3.6 Managementinstrument

Ook kunnen milieukosten een niet te onderschatten impact hebben op het bedrijfsresultaat. Door proactief maatregelen te bedenken, kunnen onverwachte kosten voorkomen worden. Het bedrijf vermijdt hierdoor immers kosten die het zou kunnen oplopen als gevolg van het niet, niet tijdig of onvolledig doorvoeren van bepaalde milieu-investeringen. Zo kan het bedrijf bijvoorbeeld beboet worden indien het niet voldoet aan de wetgeving.

3.4 Beperking van het onderzoek

Elke soort milieuaudit richt zich tot het verwezenlijken van enkele van de eerder omschreven doelen. De keuze voor een welbepaald type van audit hangt bijgevolg af van de motieven die in het bedrijf aanwezig zijn om een milieuaudit uit te voeren.

Aangezien mijn opleiding zich hoofdzakelijk richt op economische en boekhoudkundige aspecten, waartoe tevens de jaarrekening van een onderneming behoort, richten wij ons in wat volgt hoofdzakelijk tot de audit met betrekking tot het milieurapport. Het milieurapport heeft immers, in tegenstelling tot de andere geauditeerde gegevens, heel wat milieu-informatie te bieden. Deze informatie zou, volgens mij, dan ook van groot belang kunnen zijn bij de beoordeling van de jaarrekening. Ook in de jaarrekening komen tegenwoordig immers alsmear meer activa, passiva, kosten en opbrengsten aan bod die milieurelevante informatie kunnen omvatten. Ook die gegevens zullen door de auditor beoordeeld moeten worden. Welke bijdrage de informatie in het milieurapport en de milieuaudit van het rapport aan de jaarrekeningcontrole te bieden heeft, is het 'probleemgebied' dat in de volgende hoofdstukken van deze eindverhandeling behandeld zal worden.

HOOFDSTUK 4: HET MILIEURAPPORT

4.1 Inleiding

Het milieurapport is een niet-financieel verslag waarin ondernemingen bepaalde milieuaspecten aan de buitenwereld kenbaar kunnen maken. Over het algemeen, zullen ondernemingen in dit verslag een beschrijving geven van het ondernemingsbeleid en de algemene doelstellingen ten aanzien van het milieu. Verder kan het verslag een beschrijving van milieurelevante aspecten uit het verslagjaar omvatten. Beide onderdelen kunnen worden aangevuld met bijkomende inlichtingen over het voorgenomen milieuprogramma voor het komende jaar. (Mélis, 1991) Naast deze algemene beschrijving van de inhoud van het milieurapport, kunnen we opmerken dat bedrijven tegenwoordig beroep kunnen doen op een groot aantal richtlijnen. De precieze inhoud van de verslagen zal dan ook variëren afhankelijk van de gebruikte richtlijn. Hoe de richtlijnen onderling precies verschillen, zal in paragraaf 4.2 uitgebreid aan bod komen.

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) merkt op dat het milieurapport enorm belangrijk is voor de onderneming. Zo keren zij sinds 1996 jaarlijks de 'Belgische prijs voor het Beste Milieurapport' uit. Met deze prijsuitreiking trachten zij bedrijven eraan te herinneren hoe belangrijk een milieurapport kan zijn als onontbeerlijk communicatie- en promotie-instrument. (IBR, 2003b)

4.2 Mogelijke richtlijnen

4.2.1 EMAS

EMAS, ook wel ECO Management en Audit Scheme genoemd, ontstond in 1995 in Europa voor industriële ondernemingen. Sinds 2001 staat het systeem open voor alle economische sectoren en ook voor overheidsdiensten. (Buteneers, 2007) Regels omtrent deze materie staan vermeld in verordening nr. 761/2001 (DNV, 2006). Deze verordening is ingevoerd om organisaties te helpen bij het beheren en verbeteren van hun milieuprestaties. Verder omvat het richtlijnen voor organisaties bij het opstellen van de milieuverklaring. (Dictoraat Generaal Milieuzaken, 2001)

EMAS onderscheidt zich van andere milieuverklaringen door de nadruk te leggen op openheid, transparantie en het periodiek verstrekken van milieu-informatie. Het richt zich tot deze factoren omdat deze criteria volgens haar meer vertrouwen opwekken tussen de organisatie en de belanghebbenden. EMAS legt een aantal specifieke vereisten op, die mede helpen dit vertrouwen te creëren:

- a) Een duidelijke en ondubbelzinnige beschrijving van de bij EMAS te registreren organisatie met een overzicht van haar activiteiten, producten en diensten en, in voorkomend geval, haar relatie tot eventuele overkoepelende organisaties;
- b) Het milieubeleid en een korte beschrijving van het milieubeheersysteem van de organisatie;
- c) Een beschrijving van alle belangrijke rechtstreekse en onrechtstreekse milieuaspecten van de organisatie die belangrijke milieueffecten hebben;
- d) Een beschrijving van de milieudoelstellingen en milieutaakstellingen in verband met de belangrijke milieuaspecten en milieueffecten;
- e) Een overzicht van de beschikbare gegevens over de prestaties van de organisatie ten opzichte van haar milieudoelstellingen en milieutaakstellingen op het gebied van haar belangrijke milieueffecten. Dit overzicht kan cijfers bevatten betreffende verontreinigende emissies, de voortbrenging van afval, het verbruik van grondstoffen, energie, water, en geluidshinder. De gegevens dienen van jaar tot jaar te kunnen worden vergeleken, zodat kan worden beoordeeld hoe de milieuprestaties van de organisatie zich ontwikkelen;
- f) Eventuele andere belangrijke factoren in verband met de milieuprestaties;
- g) De naam en het erkenningsnummer van de milieuverificateur en de datum van validering. (Dictoraat Generaal Milieuzaken, 2001)

Buteneers (2007), een bedrijfsrevisor gespecialiseerd op het gebied van milieu, merkt over het EMAS-systeem echter op dat het nooit volledig is doorgelopen. Al snel verkreeg ISO 14000, een internationale standaard, de aandacht. Ook in dit systeem, dat hierna uitgebreid besproken wordt, bestaat de mogelijkheid tot verificatie.

4.2.2 ISO 14000 REEKS

ISO 14000 is een reeks van internationale standaarden over het milieumanagement. Zo is ISO 14001 een richtlijn die vastlegt hoe ondernemingen hun milieubeheersystemen moeten ontwikkelen. (ISO 14000, 2006) Deze norm zal bedrijven ondersteunen bij de identificatie van hun milieurisico's, er prioriteiten aan toekennen en ze beheren als onderdeel van hun normale bedrijfsuitvoering. De ISO 14001 richtlijn verlangt met andere woorden dat

bedrijven zich sterk maken voor het voorkomen van vervuiling en voor continue verbetering als onderdeel van de normale managementcyclus. (LRQA, 2007)

Andere richtlijnen uit de reeks richten zich vooral tot de registratie met betrekking tot ISO 14001. Zo is ISO 14004 een hulpmiddel bij de ontwikkeling en de implementatie van milieumanagementsystemen. ISO 14010, 14011, 14012 vormden de algemene principes voor het uitvoeren van een milieuaudit. Deze zijn momenteel vervangen door één overkoepelende richtlijn, namelijk ISO 19011. (ISO 14000, 2006)

Daarnaast is de ISO 14000 reeks opgebouwd uit ISO 14020, 14021 en 14024. ISO 14020 geeft de algemene principes weer waar alle milieulabels en milieuverklaringen aan moeten voldoen. ISO 14021 richt zich daarentegen meer specifiek op 'zelfvastgestelde milieu-uitspraken', ook wel type II milieuetikettering genoemd. De richtlijn bepaalt de eisen waaraan dergelijke uitspraken moeten voldoen, alsook de mogelijke termen en hun toepassingsgebied. ISO 14024 richt zich ten slotte tot uitspraken van derden, en wordt ook vaak de type I milieuetikettering genoemd. (BENOR ATG, 2003)

Verder omvat de ISO 14000 reeks de ISO 14030+ richtlijnen. Deze richtlijnen bieden een gids over prestatiedoelstellingen en monitoring binnen een milieumanagementsysteem. (ISO 14000, 2006)

Buteneers (2007) is een voorstander voor dit systeem. Hij is immers van mening dat de meeste ondernemingen voldoende vertrouwd zijn met de ISO-richtlijn, waardoor het ISO-systeem eenvoudig kan worden ingevoerd. Veel ondernemingen kennen de norm immers van bij de kwaliteit van hun producten, waardoor ze gelijkaardige stappen kunnen ondernemen voor het milieuzorgsysteem van de onderneming. Bovendien merkt Buteneers op dat eenmaal de ISO-richtlijn is ingevoerd, een rapport snel vervaardigd is. Ook Baertsoen en Jonkers (2007), coördinatoren zorgsysteem en tevens verantwoordelijk voor het opstellen van het duurzaamheidsrapport bij de Indaver, bevestigen het nut van de zorgsystemen bij het opstellen van een milieurapport.

4.3 Audit op het milieurapport

4.3.1 Inleiding

Adams en Evans (2004) merken op dat op dit moment sommige bedrijven nog steeds weigeren bepaalde negatieve milieu-impacten in hun rapporten te vermelden. Beide auteurs

vinden het nochtans belangrijk en benadrukken daarom het belang van 'geloofwaardigheid' en 'volledigheid' bij milieुरapporten. Eén van de hoofdelementen om de geloofwaardigheid van de rapporten te verbeteren is, volgens hen, externe verificatie. Ook het recente artikel 'Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit' bevestigt dat deze activiteit op dit moment nog steeds aanwezig is bij bedrijven. Greenwash wordt in het artikel omschreven als "the selective disclosure of positive information about a company's environmental performance, without full disclosure of negative information on these dimensions". (Lyon en Maxwell, 2006:6)

Ook Van Maele (2006), bedrijfsrevisor bij Ernst & Young, haalt aan dat het belangrijk is een verificatie uit te voeren om zodoende te vermijden dat de rapporten enkel als marketingtool gebruikt worden. In de eerste plaats is het immers noodzakelijk dat het rapport het publiek correct inlicht. Het inschakelen van een onafhankelijke deskundige kan ook volgens Van Maele het verslag meer geloofwaardigheid geven. Ook Deloitte (2006) beaamt deze bewering. Zij vergelijkt dit met de financiële audit, die meer geloofwaardigheid biedt aan de jaarrekening. Bovendien vindt zij dat bij milieुरapporten een nog grotere nood aan informatiecontrole aanwezig is. Zij schrijft deze behoefte toe aan het feit dat de verslagen gebaseerd zijn op het gebruik van niet-financiële indicatoren.

4.3.2 Algemeen verloop van de verificatie van het milieुरapport

Bij de verificatie van het milieुरapport ontvangt de milieuauditor de voorlopige tekst van het milieुरapport. De onderneming geeft vervolgens een korte inleiding over de opbouw van het rapport, de structuur en de in het rapport besproken elementen. Vervolgens leest de milieuauditor de tekst tot in detail door, waarna hij enkele inhoudelijke vragen stelt, en op een aantal feiten dieper ingaat. Net zoals bij de jaarrekeningcontrole, zal de milieuauditor dit steekproefsgewijs doen. Hij bevraagt de ondernemingen omtrent een aantal cijfers, waarvan hij de berekening wenst te zien. Ook de bronnen van bepaalde gegevens dienen onderzocht te worden. Daarnaast gaat de milieuauditor na of de meest relevante gegevens in het rapport besproken worden. De ondernemingen dienen hierbij een geschikte verantwoording te geven voor de aan- of afwezigheid van bepaalde gegevens. Om een waarheidsgetrouwe weergave te vertonen, is het immers van groot belang dat alle relevante informatie in het rapport aan bod komt. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

4.3.2.1 Milieuzorgsysteem

Everaerts en Steensels (2007) merken op dat het bij de verificatie belangrijk is een milieuzorgsysteem in de onderneming aanwezig te hebben. In het andere geval zou de milieuauditor zich immers op een ongestructureerd 'systeem' dienen te beroepen, hetgeen de volledigheid van de gegevens in gevaar brengt. Everaerts merkt hierbij op dat het risico van de audit in een dergelijk geval toeneemt, waardoor ze bij Ernst & Young in een dergelijk geval vaak zullen overgaan tot het beperken van de attestatie.

Steensels (2007) beweerde echter dat het onmogelijk is voor een auditor om een opinie te geven indien de onderneming geen milieuzorgsysteem beschikbaar heeft. Volgens hem is de aanwezigheid van een gestructureerd systeem noodzakelijk, waardoor bij de verificatie van het milieurapport in eerste instantie zal worden nagegaan of het systeem al dan niet aanwezig en betrouwbaar is. Indien de milieuauditors ervan kunnen uitgaan dat het managementsysteem op peil is of met andere woorden voldoende onderbouwd is, kunnen ze overgaan tot de attestatie. In een onderneming die de materie dus niet voldoende structureel behandelt, zal het volgens hem te moeilijk zijn om een correct oordeel te geven. Ook Baertsoen en Jonkers (2007), milieuzorgsysteem- en milieurapportverantwoordelijken bij Indaver, beamen deze argumentering. Zo bestempelen de beide dames het opstellen van een milieurapport zonder milieuzorgsysteem eerder als onmogelijk.

Lyon en Maxwell (2006) merken tevens het belang van een milieumanagementsysteem op. In de eerste plaats verbetert een dergelijk systeem immers de manager zijn interne kennis over het bedrijf zijn milieuprestaties. Deze betere kennis zal mogelijk een correcter milieurapport tot gevolg hebben. Ook omschrijven zij het milieuzorgsysteem als een noodzakelijk hulpmiddel voor de milieuauditors die de milieurapporten dienen te verifiëren.

4.3.2.2 Milieuzorgsysteemaudit

De mogelijkheid bestaat, zoals het geval is bij Indaver, dat de auditors van het milieurapport ook de controle met betrekking tot het milieuzorgsysteem reeds volledig hebben uitgevoerd. Aangezien ze hierdoor reeds voldoende op de hoogte zijn van de werking van de onderneming, zal dit de verificatie van het milieurapport vergemakkelijken. Zo zullen de auditors eenvoudigweg op de systemen kunnen zoeken naar bevestigingen voor bepaalde waarden. Het echte onderzoek in de fabrieken werd immers al hoofdzakelijk in de milieuzorgsysteemaudit uitgevoerd. Bovendien zullen auditors omwille van hun vertrouwdeheid met het systeem en de onderneming snel weten of alle relevante informatie

aanwezig is. Problemen die gedurende de andere audit aan bod kwamen, zullen daarenboven extra aandacht verkrijgen. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

De milieuauditor zal echter niet altijd de milieuzorgsysteemaudit zelf hebben uitgevoerd, waardoor de verificatie van het milieurapport een moeilijker verloop zal kennen. In een dergelijke situatie is het milieugebeuren van de onderneming immers minder bekend voor de auditor. Het zal daardoor moeilijker te beoordelen zijn of de onderneming volledig is en of de meest relevante informatie naar buiten wordt gebracht. Om toch voldoende op de hoogte te zijn van het milieugebeuren van de onderneming, zijn de auditors genoodzaakt een bezoek te brengen aan het bedrijf en de installaties van naderbij te bestuderen. Ook gespecialiseerde mensen in het te controleren bedrijf, zullen extra ondersteuning moeten bieden om de milieuauditors te informeren omtrent bepaalde milieurelevante aspecten in de onderneming. (Baertsoen en Jonkers, 2007) Daarnaast kan de milieuauditor zich beroepen op de eerder uitgevoerde milieuzorgsysteemaudit. Zo kunnen zich situaties voordoen waarbij het milieumanagementsysteem reeds werd doorgelicht door andere milieuauditors als onderdeel van een andere audit (ISO-certificaten, EMAS). De externe auditor kan in een dergelijke situatie de resultaten van deze voorgaande doorlichting gebruiken bij de audit van het milieurapport. (Buteneers, 2007) Ook andere specialisten mogen betrokken worden indien de externe milieuauditor niet in staat is belangrijke impacten te beoordelen (technische data, emissies, bodemverontreiniging en dergelijke). ISA bespreekt een dergelijk gebruik onder de norm ISA 620 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen'. Deskundigen omschrijven zij als personen of entiteiten die over specifieke vaardigheden, kennis en ervaring beschikken op een ander deskundigheidsgebied dan verslaggeving en controle. Alvorens de werkzaamheden van een deskundige te benutten, zal de milieuauditor de vakbekwaamheid van de deskundige dienen te beoordelen. Zo zal de milieuauditor dienen na te gaan of de deskundige over een certificaat van vakbekwaamheid of een vergunning beschikt. Daarnaast dient de auditor te verifiëren of de deskundige objectief gehandeld heeft in zijn beoordeling. Ten slotte zal de milieuauditor beoordelen of de deskundige de juiste basisgegevens heeft gebruikt. Zo zal de auditor zich onder andere informeren over de werkzaamheden die de deskundige heeft verricht om te bepalen of de basisgegevens relevant en betrouwbaar zijn. Ook kan de milieuauditor zelf de gegevens die de deskundige gebruikt heeft aan een controle onderwerpen.

Ook Everaerts en Steensels (2007) bevestigen het belang van een dergelijke verificatie bij het gebruik van informatie van derden. Zij voegen er bovendien aan toe dat indien de auditors het nodig achten dat bepaalde aspecten opnieuw bekeken dienen te worden, een hercontrole uitgevoerd zal worden. Het is, volgens beide auditors, echter niet nodig om de correctheid van het volledige systeem opnieuw na te gaan. Ook op het gebied van de

gemaakte veronderstellingen en de gebruikte methodes, zal de auditor dienen te beoordelen of de gehanteerde technieken geschikt en redelijk zijn.

Ook dienen we rekening te houden met de situatie waarin de onderneming geen milieuzorgsysteemaudit heeft laten uitvoeren. In een dergelijk geval, zal de verificatie van het milieurapport een nog uitgebreider verloop kennen. De milieuauditor zal immers zelf een nog grotere controle in de onderneming dienen uit te voeren. Zo zal de auditor, bij de afwezigheid van een milieuzorgsysteemaudit, zelf het interne controlesysteem dienen na te gaan, hetgeen enorm veel tijd vergt. Bovendien verhoogt dit het risico dat er iets onopgemerkt voorbij gaat, waardoor Everaerts en Steensels (2007) in een dergelijk geval overgaan tot het beperken van de attestatie om zodoende het enorme risico in te dekken. (Everaerts en Steensels, 2007)

4.3.2.3 Auditrapport bij de verificatie van het milieurapport

Eenmaal de controle op het milieurapport is uitgevoerd, beoordeelt de milieuauditor de verzamelde gegevens. Hij beoordeelt voornamelijk het feit of het rapport een waarheidsgetrouwe weergave biedt aan de externe doelgroep. Eenmaal de auditor het verslag heeft beoordeeld, ontvangt de onderneming het volledige auditrapport. In dit eerste auditrapport staan alle tijdens de audit gestelde vragen, verwijzingen en opmerkingen. Deze opmerkingen dienen door de onderneming aangepast te worden, waarna de tekst opnieuw ter goedkeuring aan de auditors wordt voorgelegd. Eenmaal de wijzigingen opnieuw gecontroleerd en goedgekeurd worden, ontvangt de onderneming een goedkeurend verslag. Ondernemingen die weigeren de aanpassingen door te voeren, ontvangen daarentegen, net zoals bij de financiële audit, een afkeurende verklaring, een onthoudende verklaring, of een verklaring met voorbehoud. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

4.3.3 Richtlijnen

4.3.3.1 ISO-richtlijn

In België kan bijvoorbeeld de ISO-richtlijn als standaard voor de verificatie gehanteerd worden. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

4.3.3.2 EMAS-verificatie

De EMAS-verificatie is een onafhankelijke toetsing van het milieurapport met daarin de milieuprestaties van de organisatie. Elke organisatie kan een dergelijke EMAS-registratie behalen. Deelname aan EMAS is immers vrijwillig, en wordt over het algemeen aanzien als een bewijs voor het feit dat de onderneming bij het uitvoeren van haar taken aandacht schenkt aan het milieu. (DNV, 2006)

Hoewel Buteneers (2007) beweerde dat EMAS geen volledige doorbraak bereikt heeft, en zijn voorkeur uitgaat naar de ISO-richtlijn, merkt Roels (2007), operationeel manager bij 'bureau Veritas Certification' op dat hun auditoren zich bij de verificatie van milieuverklaringen voornamelijk baseren op de EMAS-verordening. Deze keuze schrijft hij toe aan het feit dat de EMAS-eisen het meest aansluiten bij het doel van de verificatie, dat er namelijk op gericht is de betrouwbaarheid, de leesbaarheid en de reproduceerbaarheid van de inhoud en de data van de rapporten na te gaan.

4.4 Duurzaamheidsverslag of 'rapport duurzaam ondernemen'

4.4.1 Overgang: Van milieurapport naar duurzaamheidsverslag

Steeds meer bedrijven publiceren een duurzaamheidsverslag ter vervanging van het meer traditionele milieurapport. In toenemende mate brengen ondernemingen met andere woorden een gecombineerd rapport uit, waarin naast milieu ook de sociale verantwoordelijkheid aan de orde komt en veelal ook de financiële aspecten van de bedrijfsvoering. (Buteneers, 2007) Ook Baertsoen en Jonkers (2007) beamen het belang van het duurzaamheidsrapport door te benadrukken dat ondernemen meer is dan alleen het milieu.

Buteneers (2007) schrijft het ontstaan van het duurzaamheidsverslag onder andere toe aan de globalisering. Ondernemingen breiden alsmaar uit om op die manier goedkope arbeidskrachten uit het buitenland aan te werven. Ook verwijst Buteneers naar de uitbuiting van kinderen bij de productie van jeans, hetgeen mede bijdroeg aan de verantwoording van de sociale aspecten. Ethisch ondernemen kreeg sindsdien immers een belangrijke plaats in het ondernemingsgebeuren. Bovendien wordt, volgens Buteneers, het duurzaam

ondernemen aangemoedigd door het feit dat ondernemingen sinds 30 januari 2006² ook in hun jaarverslag sociale prestaties en milieuprestaties moeten becommentariëren. Het opstellen van een duurzaamheidsrapport zal hierdoor immers niet veel extra inspanningen vragen.

4.4.2 Doelstellingen

DHV, de adviesgroep duurzaam ondernemen (2001) schrijft de beweegredenen tot het opstellen van een duurzaamheidsverslag hoofdzakelijk toe aan de wens voor meer transparantie en communicatie ten aanzien van de stakeholders. Stakeholders gebruiken het duurzaamheidsverslag vooral om te benchmarken tussen ondernemingen. Bedrijven ondervinden bovendien alsmaar meer druk van financiële instellingen. Externe motieven en externe druk zijn met andere woorden vaak doorslaggevend dan meer intern gericht motieven. Naarmate ondernemingen verder zijn geëvolueerd op het pad van duurzame ontwikkeling, merkt de adviesgroep op dat intern gerichte motieven belangrijker worden.

Ook Everaerts en Steensels (2007) merken op dat bij de overgang naar het duurzaamheidsrapport meer aandacht besteed wordt aan de stakeholders. In het duurzaamheidsrapport worden aspecten besproken die de stakeholder wenst te weten. Op die manier zullen, in tegenstelling tot in het afzonderlijke milieurapport waar enkel de, volgens het bedrijf meest relevante topics besproken werden, bij een duurzaamheidsrapport vooral de stakeholders de inhoud bepalen.

4.4.3 GRI-richtlijn

4.4.3.1 Inleiding

Baertsoen en Jonkers (2007), duurzaamheidsrapportverantwoordelijken van Indaver, merken op dat wat duurzaamheidsrapporten betreft geen verplichte standaard beschikbaar is. Ondernemingen kunnen dus vrij de inhoud van hun duurzaamheidsverslag bepalen. Toch vermoeden beide duurzaamheidspecialisten dat de meeste ondernemingen rekening trachten te houden met de vrijwillig toepasbare GRI-richtlijn, die een aantal suggesties bevat van op te nemen gegevens. Zo heeft men bij Indaver voor het duurzaamheidsrapport een eigen bedrijfsmodel ontwikkeld, maar zal bij het opstellen van het verslag toch worden nagegaan of de voorstellen van de GRI-richtlijn worden nageleefd.

² Wet 13 januari 2006: een getrouw overzicht van de ontwikkeling en de resultaten van het bedrijf en van de positie van de vennootschap, alsmede een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee zij geconfronteerd wordt.

De GRI-richtlijn, voor het eerst gepubliceerd in 2000, is ontstaan naar aanleiding van de sterke opkomst van milieu- en sociale rapporten. Deze verslagen voldeden echter niet aan de basisvereisten van consistentie, verifieerbaarheid en vergelijkbaarheid. Het ontwikkelen van de GRI-richtlijnen had tot doel de kwaliteit van de rapporten op deze criteria te verbeteren. (ACCA, 2004)

Volgens GRI werd bij het vervaardigen van de richtlijn rekening gehouden met de belangen van alle stakeholders. Een rapport dat niet in staat is om alle stakeholders voldoende te informeren, wordt door de ontwerpers van de GRI-richtlijn immers omschreven als een waardeloos rapport. Vandaar dat zij de GRI-richtlijn vervaardigd hebben uit de wensen van de rapporteringsorganisaties, de investeerders, de werknemers, en andere belanghebbenden zoals assurance providers en wetgevers (ACCA, 2004).

De GRI stelde richtlijnen op ter verbetering van de kwaliteit, de nauwkeurigheid en de bruikbaarheid van duurzaamheidsverslaggeving. Deze richtlijnen kunnen op verschillende manieren gebruikt worden. Zo kan een organisatie het louter als informeel referentiemateriaal gebruiken, oftewel ervoor opteren om de toepassing stapsgewijs uit te breiden. Bovendien kan een onderneming ook besluiten een meer veeleisend niveau van verslaggeving toe te passen, hetgeen de vergelijkbaarheid tussen verslaggevende organisaties kan bevorderen. (VOKA, 2006)

4.4.3.2 Inhoud

De inhoud die de nieuwe G3-richtlijn voor de duurzaamheidsrapporten aanbeveelt, vindt u terug in bijlage 1. Bijlage 2 geeft vervolgens een overzicht van de rapporteringsontwikkelingen in België.

4.4.3.3 Principes

Voor de verslaggevingsprincipes is gezocht naar aansluiting bij de vertrouwde begrippenkaders uit de richtlijnen voor de jaarverslaggeving (Janssen Groesbeek, 2003). De GRI-richtlijn maakt gebruik van elf kwaliteitsprincipes, die kunnen worden onderverdeeld in vier groepen:

- Principes die het raamwerk van het rapport vormen (Transparantie; Inclusiviteit; Controleerbaarheid)
- Principes die betrekking hebben op de inhoud van het rapport (Volledigheid; Relevantie; Duurzaamheidscontext)

- Principes met betrekking tot de betrouwbaarheid van de gegevens (Nauwkeurigheid; Objectiviteit; Vergelijkbaarheid)
- Principes met betrekking tot de toegang tot het rapport (Duidelijkheid; tijdigheid) (GRI, 2002)

Recent, meer bepaald in oktober 2006, werd een derde generatie GRI-richtlijnen ontwikkeld, ook wel G3-GRI richtlijn genoemd. In deze richtlijn werd op basis van praktijkervaring de eerder vermelde richtlijn vernieuwd en verbeterd. (MVO, 2006) De nieuwe richtlijn benadrukt bovenop de hierboven aangehaalde principes, hoofdzakelijk de principes 'materialiteit' en 'betrokkenheid van belanghebbenden'. Het 'materialiteitsprincipe' behandelt 'het maken van duidelijke en onderbouwde keuzes waarover de onderneming verslag wil uitbrengen' (BECO, 2006). Bij het toepassen van dit principe dient de onderneming de nadruk te leggen op drie criteria: het eigen bedrijfsbelang, het belang van de stakeholders, en ten slotte de impact die een bedrijf heeft op de onderwerpen. Voor wat het aspect 'betrokkenheid van belanghebbenden' betreft, zal de rapporterende organisatie haar stakeholders moeten identificeren. De organisatie zal in het verslag zo goed mogelijk moeten beantwoorden aan de verschillende informatievragen van de belanghebbenden. (Keskin en Reinhoudt, 2007) In tabel 1 wordt de nieuwe G3-richtlijn vergeleken met de voorgaande GRI-richtlijn.

G2-principes	G3-principes
Transparantie	De basis voor duurzaamheid-rapportering, daarom niet meer een apart principe
Inhoudelijke informatie	
- Inclusiviteit	- Betrokkenheid van belanghebbenden
- Volledigheid	- Volledigheid
- Relevantie	- Materialiteit
- Duurzaamheidscontext	- Duurzaamheidscontext
Kwaliteit van de informatie	
- Nauwkeurigheid	- Nauwkeurigheid
- Objectiviteit	- Evenwichtigheid
- Vergelijkbaarheid	- Vergelijkbaarheid
- Duidelijkheid	- Duidelijkheid
- Tijdigheid	- Tijdigheid
- Controleerbaarheid	- Betrouwbaarheid

Tabel 1: Verschillen nieuwe GRI-G3-Richtlijnen ten opzichte van de vorige richtlijn (Keskin en Reinhoudt, 2007)

4.5 Uitdieping van de problematiek omtrent een verwachtingskloof

4.5.1 Ontstaan verwachtingskloof

Hoewel Adams en Evans (2004) beweren dat een verificatie de geloofwaardigheid van de milieurapporten kan verbeteren, zal het verifiëren van de milieurapporten, volgens hen, niet voldoende zijn om de kritieken omtrent de verslaggeving te vermijden. Ze benadrukken dan ook de grote auditverwachtingskloof. Een verwachtingskloof ontstaat wanneer de verwachtingen van de gebruikers, de verwachtingen van de verantwoordelijke auditors die een opinie op het rapport geven, overschrijdt (International Institute for Industrial Environmental Economics, 2002). Mercken (2007:3) verwijst naar het begrip als de afstand die er bestaat tussen de verwachtingen van de gebruiker van het controleverslag en de door de auditor geleverde prestatie. Adams en Evans (2004) schrijven deze verwachtingskloof toe aan een groot aantal factoren:

- Het gebrek aan wereldwijd aanvaarde standaarden, zowel bij de rapportering als bij de verificatie van de rapporten;
- De afwezigheid van specifieke diploma's, bedrijfsethiek voor de assurance provider;
- De afwezigheid van een assurance provider die onafhankelijk is;
- Stakeholders met tegenstrijdige interesses maken het bepalen van de audit scope en de beslissing inzake de geschikte auditmethodes ingewikkeld;
- Er bestaan geen richtlijnen die het type van auditverslag bepalen;
- De rapporten bevatten veel kwalitatieve data, hetgeen speciale vaardigheden vereist om het correct te interpreteren;
- Het rapport moet voldoen aan de behoeften van een brede reikwijdte van stakeholders die vaak tegenstrijdige interesses vertonen;
- De audit is niet wettelijk verplicht.

Veel van bovenstaande aangelegenheden die volgens Adams en Evans (2004) bijdragen aan de auditverwachtingskloof, hebben een impact op de volledigheid en geloofwaardigheid van de milieurapportering. Om zelf het bestaan van een mogelijke verwachtingskloof aan te tonen, doen wij beroep op de verwachtingskloof die bij de financiële audit aanwezig is. Het ontbreken van standaarden vergelijkbaar met 'Generally Accepted Accounting Principles' (GAAP) en 'Generally Accepted Auditing Standards' (GAAS), zal waarschijnlijk een nog grotere verwachtingskloof bij de audit op het milieu- of duurzaamheidsrapport veroorzaken. In tabel 2 associëren wij de door Adams en Evans aangehaalde factoren met de financiële audit. Laatstgenoemde krijgt immers, ondanks de welbekende boekhoud- en auditnormen, te

kampen met een verwachtingskloof, waardoor de mogelijkheid tot het ontstaan van een verwachtingskloof bij de verificatie van milieurapporten in de tabel duidelijk zichtbaar wordt.

AUDIT OP RAPPORT	FINANCIËLE AUDIT
Gebrek aan wereldwijd aanvaarde standaard	Generally Accepted Auditing Standards Generally Accepted Accounting Principles
Afwezigheid diploma's, geen beroepsethiek voor assurance provider	Vastgelegde toelatingsvoorwaarde (IBR, 2005a) Door de wet bepaalde beroepsregels: <ul style="list-style-type: none"> · Wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren · Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren · Kwaliteitslabel: Bedrijfsrevisor
Afwezigheid onafhankelijkheid assurance provider	Volstrekt onafhankelijk <ul style="list-style-type: none"> · Art.8 Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van het IBR · Koninklijk Besluit van 10 januari 1994 (Plichten bedrijfsrevisoren)
Moelijk te bepalen scope en auditmethode	Auditverloop (IBR, 2007a)
Afwezigheid van richtlijnen voor het type auditverslag	IAS 700, 701 Art.143, 144 Wet van Vennootschappen
Kwalitatieve data: speciale vaardigheden	Ervaring, diploma (IBR, 2005a)
Beantwoorden aan behoeften van alle stakeholders	Gebruikers van de jaarrekening Hoofdzakelijk aandeelhouders (maatschappelijk verkeer) (ISA 700)
Geen wettelijke regeling/verplichting ³	Wettelijk regeling (Art.141 e.v. wetboek van Vennootschappen)

Tabel 2: Vergelijking 'Audit op milieurapport' versus 'Financiële audit'

Ook Rittenberg en Schwieger (2005) beweren dat het bij het verlenen van assurance noodzakelijk is om over bepaalde normen te beschikken. Beide auteurs leggen voor het verlenen van assurance meer specifiek de nadruk op 'kennis met betrekking tot het onderwerp', 'onafhankelijkheid', 'criteria', en ten slotte 'een systematisch proces voor het

³ Everaerts & Steensels (2007) merken echter geregeld op dat het attesteren van dergelijke rapporten binnenkort waarschijnlijk verplicht zal worden waardoor het vervaardigen van duidelijkere regels (Titel, duidelijke regels) snel zullen volgen. Bovendien zal door een wettelijke verplichting ook de grote verscheidenheid in duurzaamheidsrapporten verdwijnen, waardoor de rapporten van ondernemingen consistentere worden.

objectief verkrijgen en evalueren van bewijzen'. Uit de voorgaande tabel kan echter afgeleid worden dat dergelijke vereisten op dit moment nog niet wettelijk werden vastgelegd voor het uitvoeren van een audit op het milieuraapport.

In wat volgt, worden de belangrijkste factoren van de verwachtingskloof toegelicht. Meer specifiek richten wij ons tot 'de normen of richtlijnen', 'de assurance providers', 'de onafhankelijkheid', 'de scope van de audit', en ten slotte 'het auditrapport'.

4.5.2 Nood aan verandering: aspecten die benadrukking vereisen

4.5.2.1 Algemeen aanvaarde auditstandaard

Op dit moment is er een grote variatie in standaarden op het gebied van rapportering en verificatie van het milieuraapport. Quiévreux en Vanden Eynde (2007) voegen hieraan toe dat de meest gebruikte rapporteringstandaarden de GRI-richtlijnen, ISAE 3000, ISO 14000, AA1000 en SA 8000 zijn.

Ook Schilder e.a. (2002) halen aan dat er momenteel een grote verscheidenheid is aan auditverklaringen. Hierdoor is het voor de gebruiker vaak niet duidelijk te bepalen welke reikwijdte of aanpak voor de controle gehanteerd werd. Bovendien is het door de grote variatie in normen vaak onduidelijkheid welke mate van zekerheid het auditrapport te bieden heeft.

Zadek, Raynard, Forstater en Oelschlaegel (2004) benadrukken expliciet het belang van een algemeen framework voor het rapporteren en de assurance van duurzaamheidsverslaggeving. Naar dit framework verwijzen ze met de termen 'Generally Accepted Accounting Principles for Sustainability' (GAAPS) en 'Generally Accepted Assurance Standards for Sustainability' (GAASS), hetgeen vermoedelijk afkomstig is van de gelijkaardige benaming in de financiële wereld, Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), respectievelijke Generally Accepted Auditing Standards (GAAS). Everaerts en Steensels (2007) verwijzen voor het oprichten van dergelijke standaarden naar de boekhoudwet, die, volgens hen, tevens een dertigtal jaren nodig had om zich te ontwikkelen.

Ook Kolk (2004) benadrukt het belang van dergelijke standaarden. Hij vermeldt immers dat verschillende organisaties op dit moment werken aan richtlijnen en principes. Deze brede variatie in richtlijnen laat de auditopdracht, volgens hem, echter variëren in inhoud en scope. Zelf vermoeden wij dat ook de andere vermelde factoren toegeschreven kunnen worden aan de afwezigheid van een algemeen aanvaarde standaard. Door de afwezigheid van een

dergelijke standaard is het immers moeilijk voor gebruikers om een correcte verwachting omtrent de verificatie vast te leggen. Het oprichten van 'Generally Accepted Assurance Standards for Sustainability' zou deze verwachtingen meer in één bepaalde richting kunnen leiden, waardoor de mogelijkheid tot een kleinere verwachtingskloof toeneemt. Het invoeren van één norm zal immers de eerder aangehaalde factoren die bijdragen aan de verwachtingskloof specifiek vastleggen.

Wallage (2000) merkt echter op dat het ontwikkelen van algemeen aanvaarde standaarden voor het verifiëren van milieurapporten zeer complex zal zijn, omwille van het groot aantal stakeholders. Toch haalt ook hij aan dat dergelijke standaarden veel voordelen kunnen bieden. Zo merkt hij onder andere op dat aspecten zoals de vergelijkbaarheid tussen bedrijven, de betere interpreteerbaarheid van de weergegeven informatie, minder verwarring, en het vergemakkelijken van sustainability audits door een algemeen aanvaardbare standaard verbeterd zullen worden.

4.5.2.2 Providers

'Verificatie van het milieurapport' wordt momenteel aangeboden door een groot aantal verschillende providers. Dit schrijven Everaerts en Steensels (2007), twee auditors bij Ernst & Young, toe aan het feit dat op dit moment nog geen aparte titel nodig is voor een attestatie van het milieurapport. De kwalificaties voor het beroep zijn nog steeds niet vastgelegd, waardoor een enorme verscheidenheid aan dienstverleners merkbaar is. Zo merkt het Institute of Social and Ethical Accountability (2004) onder andere op dat externe providers kunnen bestaan uit audit professionals, 'corporate social responsibility adviesbureaus', 'civil society organisations', en adviescommissies. Bulleid (2005) merkt echter op dat de verscheidene verificatiebenaderingen van deze assurance providers conflicten kunnen creëren. Zo merkt hij op dat audit professionals eerder geneigd zijn de strikte regels van de financiële audit toe te passen. Aangezien andere organisaties dit niet doen, zullen woorden zoals 'true', 'fair' en 'accurate' hun specifieke betekenis vanuit de financiële wereld verliezen. Dit kan mogelijk onduidelijke interpretaties in het auditrapport teweegbrengen, hetgeen verder uitgediept wordt in 4.5.2.5 'het auditrapport'. Zelf vermoeden wij dat dit ook problemen veroorzaakt voor aandeelhouders, die zowel beroep doen op de jaarrekening als op het milieurapport. Overeenkomende termen in beide auditrapporten zouden zij immers als gelijkaardig kunnen interpreteren.

Daarnaast stellen veel bedrijven zich de vraag of traditionele auditors over de geschikte expertise beschikken om dit soort van dienst te leveren. Everaerts en Steensels (2007) merken echter op dat het controleren van duurzaamheidsrapporten nauw aanleunt bij de

activiteiten van financiële auditors. De milieuauditors dienen bij een dergelijke audit immers na te gaan hoe bedrijven hun processen monitoren die aanleiding geven tot een milieurapport. Zij dienen zich met andere woorden de vraag te stellen of de procedure die het milieurapport rapporteert correct is. De systematiek om die interne controleprocessen te benaderen, is iets waar auditors ook gedurende de financiële audit aan werken. Beide auditors voegen hier echter wel aan toe dat hun kennis hieromtrent niet voldoende is. Een versterking van milieuspecialisten is met andere woorden een noodzaak. Bij Ernst & Young doen ze hiervoor beroep op ingenieurs, die zich vooral richten tot de technische kant van het beroep. Hun beoordeling wordt vervolgens via een interne memo aan de 'financiële auditors' overgemaakt, waarna zij uiteindelijk het geheel (verificatie ingenieurs en auditors) beoordelen en een attestatie uitbrengen. Zadek, Raynard, Forstater en Oelschlaegel (2004) voegen hieraan toe dat niet enkel de financiële auditor, maar ook de andere assurance providers niet alleen bekwaam zijn om de verificatie op een milieurapport uit te voeren. Volgens hen is het daarom belangrijk dat bij elke audit gevarieerde groepen van gespecialiseerde mensen samen een oordeel nemen.

4.5.2.3 Onafhankelijkheid

Adams en Evans (2004) aanzien 'onafhankelijkheid' als een belangrijk aspect in de 'dienstverlening' van assurance providers. Dit kan vergeleken worden met de financiële audit, waarbij het gebrek aan onafhankelijkheid onder andere zou kunnen leiden tot zelfcontrole. Beide auteurs merken echter op dat er op dit moment nog steeds geen duidelijke regels zijn omtrent de onafhankelijkheid bij de verificatie van duurzaamheidsrapporten. Ook de Global Reporting Initiative (2006) vermeldt dat er nood is aan onafhankelijke assurance om de geloofwaardigheid van de duurzaamheidsrapportering te verbeteren.

4.5.2.4 Scope

Ook de scope van de audit kent een brede variatie. Zo kan een audit enerzijds beperkter zijn dan verwacht indien slechts geselecteerde data uit het rapport wordt gecontroleerd. Daarnaast kan de audit ook vaak een bredere omvang kennen indien bijvoorbeeld ook internetrapporten geverifieerd worden. Aangezien de omvang van de audit relevant is voor de gebruiker van het verslag, merken Adams en Evans op dat het van groot belang is dat assurance providers de scope van de audit in de toekomst in het auditrapport kenbaar maken. (Adams en Evans, 2004) Everaerts en Steensels (2007) merken echter op dat dit, net zoals in de financiële audit, op dit moment reeds gebeurt. Mogelijk is deze

tegenstrijdigheid te wijten aan de grote variatie in assurance providers, waarbij de twee auditors, Everaerts en Steensels, de techniek van de financiële audit volgen, en bijgevolg de scope in het auditrapport kenbaar maken.

Dat het vermelden van de scope in het auditrapport van uitermate belang is, werd ook duidelijk in de diverse interviews. Hoewel alle geïnterviewden het erover eens zijn dat een verificatie waardevol is, konden wij toch opmerken dat ook bij de geïnterviewden nog onzekerheden heersten met betrekking tot de mate van controle. Zo beweren Buteneers, Baertsoen en Jonkers (2007) dat bij elke milieuaudit zowel de wetgeving als het onderliggende systeem (indien ISO of EMAS) gecontroleerd worden. Christophe Quiévreux, partner bedrijfsadvies bij Deloitte, spreekt dit echter tegen. Hoewel hij benadrukt dat de certificatie belangrijk is als de onafhankelijke garantie voor de betrouwbaarheid van de rapportering, omschrijft hij een certificaat toch als onzeker en beperkt. Hij spreekt meer specifiek over een beoordeling die slechts wordt uitgevoerd in de mate dat de onderneming het wenst. (Quiévreux, 2006) Everaerts en Steensels (2007) bevestigen deze bewering door te vermelden dat de mate van controle bepaald wordt in overleg met het bedrijf. Hoewel dit voor bedrijven de mogelijkheid openlaat bepaalde onderdelen, die mogelijk negatief zijn voor het bedrijf, niet te laten verifiëren, zien Everaerts en Steensels dit echter niet als een probleem. Hiervoor doen beide auditors beroep op belanghebbenden, die volgens hen de nodige verklaringen wensen indien bepaalde onderdelen niet geverifieerd worden. Een ontoereikende verklaring kan voor (beursgenoteerde) ondernemingen bovendien verstrekkinge gevolgen hebben. Dit leidt er volgens Everaerts en Steensels toe dat bedrijven vaak onmiddellijk hun geheel milieurapport laten verifiëren. Wel bestaat eventueel de mogelijkheid dat de milieuauditor niet in staat was bepaalde onderdelen uit het verslag te controleren, hetgeen dan expliciet vermeld dient te worden in het auditrapport. Op deze manier zijn gebruikers van het milieurapport voldoende ingelicht over de onderdelen van het verslag waarop ze kunnen vertrouwen.

4.5.2.5 Het auditrapport

Ook het auditrapport verdient volgens Wallage (2000) extra aandacht te verkrijgen. Hij is van mening dat aspecten zoals de scope van de audit, de assurance objectieven, het uitgevoerde werk, en conclusies duidelijk in het auditrapport vermeld moeten worden. Daarenboven moet ook de samenstelling van het auditteam uitgelegd worden, waarbij, omwille van het groot aantal verschillende providers, de professionele kwalificatie van elk teamlid toegelicht moet worden.

Everaerts en Steensels (2007) vinden echter dat het auditrapport in voldoende mate de aspecten van de controle weergeven. Er wordt in het rapport immers naar normen verwezen die gebruikers kunnen raadplegen, en ook de mate van controle wordt in het rapport voldoende beschreven. De gebruikers zullen hierdoor, volgens Everaerts en Steensels, voldoende op de hoogte zijn over de mate van zekerheid dat het auditrapport hun kan bieden.

Daarnaast vermeldt Wallage (2000) het feit dat extra auditopinions voor het rapport noodzakelijk zijn. Hij bekritiseert hierbij de financiële auditors die gebruik maken van termen uit de financiële wereld. Het gebruik van deze termen wordt door Everaerts en Steensels (2007) bevestigd. Zij merken immers op dat zij voor het auditrapport gelijkaardige verslagen uitgeven als bij de financiële audit (de goedkeurende verklaring, het voorbehoud, de onthouding en de afkeurende verklaring). Wallage (2000) vindt het gebruik van dergelijke termen echter onaanvaardbaar, aangezien het op dit moment volgens hem onmogelijk is een kwaliteitopinie te verlenen die gelijkaardig is aan de financiële audit. Volgens hem is het daarom noodzakelijk om voor elk deel van het rapport nieuwe gepaste bewoordingen te vinden om de auditor zijn opinie uit te drukken.

Deze beweringen worden in het algemeen ook ondersteund door ISA 701, dat het belang van uniformiteit benadrukt. Zo verklaart de International Federation of Accountants (IFAC) dat de uniformiteit van het auditrapport (in vorm en inhoud) bijdraagt tot een beter begrip bij de gebruiker ervan. Aangezien op dit moment verscheidene termen en verslagen benut wordt, is op dit moment van de uniformiteit die ISA benadrukt, geen sprake.

4.5.3 Europese actie: Een algemeen aanvaarde standaard met de FEE

De Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) is de vertegenwoordigende organisatie voor accountancyberoepen in Europa. FEE bestaat momenteel uit 44 professionele instituten van accountants in 32 landen. (FEE, 2006a)

De FEE is enkele jaren geleden gestart met discussies over de grondslagen van milieurapportering binnen de Europese accountantsorganisatie. Deze discussies resulteerden uiteindelijk in het idee om de uitgangspunten van de financiële verslaglegging op het milieu toe te passen. Dit is bovendien opgenomen in de richtlijnen van het Global Reporting Initiative (GRI). (Kolk, 2000)

Ondanks dit resultaat, zette de FEE zijn acties voort. Zo publiceerde de FEE meerdere malen een discussiepaper met betrekking tot dit onderwerp. De laatste discussiepaper dateert van

juni 2006. In deze discussiepaper worden de normen van verschillende landen (Zweden, Frankrijk, Duitsland en Nederland) vergeleken met ISAE 3000, de 'International Standard on Assurance Engagements'. Door een vergelijking te maken tussen verschillende normen, hoopt FEE een steun te bieden aan het 'International Auditing and Assurance Standards Board' (IAASB) om zodoende tegen 2007 een globale standaard te ontwikkelen. In de paper wordt benadrukt dat de normen van Duitsland en Nederland tot stand zijn gekomen na het uitbrengen van ISAE 3000. Bepaalde gelijkenissen of afwijkingen van ISAE kunnen derhalve belangrijke informatie bieden. (FEE, 2006b)

4.5.4 Rapport 'Beperkt nazicht'

Zoals in 4.3.2.1 vermeld werd, zullen Everaerts en Steensels (2007) in het geval geen milieuzorgsysteem aanwezig is, slechts een rapport van beperkt nazicht aan de onderneming toekennen. Een echt auditrapport blijft in een dergelijk geval achterwege om de gebruiker van het milieurapport duidelijk te maken dat de controle niet volledig vergelijkbaar is met de wettelijk omschreven financiële audit. Dit zou volgens mij mogelijk een tijdelijke oplossing kunnen zijn voor de toekomst van de verificatie van het milieurapport. Zo zouden milieuauditors, in afwachting van een algemeen aanvaarde standaard, reeds de verwachtingskloof gedeeltelijk kunnen dichten door het auditrapport uit te breiden en er eventueel een minder-zekerheid-biedende naam aan toe te kennen. Het verslag zal bovendien normen, kwalificaties en andere aspecten die van belang zijn voor de gebruiker kunnen vermelden, waardoor de gebruiker over meer informatie beschikt omtrent de mate van verificatie. Daarnaast zal een andere naam voor het auditrapport minder verwarring doen ontstaan met het strikt geregelde rapport van de financiële audit. Gebruikers zijn bij een gelijkaardige naam mogelijk geneigd dezelfde verwachting te vereisen. De voornaamste gebruiker van de jaarrekening is immers de aandeelhouder die tevens tot de belangrijkste groep van gebruikers van de verificatie op het milieurapport behoort. Het is dus van groot belang dat deze gebruiker inziet dat het vergelijken van beide verificaties op dit moment onmogelijk is.

Een eerste aspect om tot deze tijdelijke situatie te komen, is mogelijk de verificateurs meer bewust te maken van de verwachtingskloof die er op dit moment heerst. Uit diverse interviews bleek immers dat auditors zich op dit moment tevreden voelen bij de uitvoering van de milieuaudit, en zich bijgevolg geen vragen stellen over eventuele bijkomende verwachtingen van de gebruiker. Bovendien verwezen de milieuauditors in interviews regelmatig naar het feit dat in de toekomst mogelijk wettelijke voorschriften voor de audit zullen opduiken. Dergelijke voorschriften zijn op dit moment echter niet beschikbaar, waardoor uiteenlopende verwachtingen omtrent de audit opduiken. Om tijdelijk een

oplossing aan dit probleem te bieden, is het noodzakelijk dat vooral de auditors geïnformeerd worden over de heersende verwachtingskloof. Op deze manier kunnen zij momenteel alvast ingrijpen door uitgebreidere rapporten met meer informatie, oftewel de zonet beschreven beperkte nazichten tijdelijk in te voeren om zodoende de verwachtingskloof meer te dichten.

HOOFDSTUK 5: MILIEUASPECTEN IN DE JAARREKENING

5.1 Inleiding

Cheney (2004) vermeldt dat het auditeren van niet-financiële rapporten een groeiende markt is. Hij merkt bovendien op dat, net zoals in het vorige hoofdstuk reeds duidelijk werd, deze activiteit tevens in de accountingwereld erkend wordt. Accountingbedrijven verkennen dit gebied, volgens Cheney, omdat het zich wendt tot één van de grote accountinguitdagingen van dit moment: 'het verklaren en aanpakken van intangibles'.

Ook Philippe Mahoux en Jean Cornil, twee Belgische senatoren, hechten belang aan de zonet aangehaalde accountinguitdaging. Zo benadrukken de beide senatoren het belang van milieuaspecten in de jaarrekening, waarover ze in 2004 een wetsvoorstel indienden. Het wetsvoorstel met als titel 'Wetsvoorstel betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen' richt zich hoofdzakelijk tot hoe de milieuaspecten in de jaarrekening vermeld dienen te worden. (Senaat, 2004)

Ondanks het feit dat het wetsvoorstel tot nu toe geen vervolg kende, dienen de balans, de resultatenrekening en de toelichting toch een zo volledig mogelijk beeld te vormen. Vandaar dat het van belang is dat ook de milieu-informatie in de financiële staten verwerkt wordt. Tot op heden zijn nog weinig gezaghebbende richtlijnen voor de externe financiële verslaggeving verschenen, zowel op internationaal niveau als op nationaal niveau, die expliciet aangeven hoe milieufactoren in voorkomende gevallen in de jaarrekening moeten worden verwerkt of toegelicht. De bestaande richtlijnen voor de externe financiële verslaggeving geven evenwel algemene uitgangspunten die kunnen worden toegepast voor het op de juiste wijze verwerken en/of toelichten van milieufactoren in de jaarrekening. (NIVRA, 2006) In wat volgt worden de voornaamste rubrieken kort toegelicht.

5.2 Omschrijving milieufactoren

Het NIVRA (2006) definieert milieufactoren als volgt:

- Maatregelen die ten doel hebben schade aan het milieu te voorkomen, te beperken of te herstellen, en/of het voorkomen van de uitputting van vernieuwbare en/of niet-vernieuwbare hulpbronnen (dergelijke maatregelen

kunnen verplicht zijn op grond van de bestaande milieuwet- en regelgeving en/of bepaalde overeenkomsten, maar zij kunnen ook op vrijwillige basis getroffen worden);

- Gevolgen van de overtreding van milieuwet- en regelgeving;
- Gevolgen van milieuschade die is toegebracht aan derden of aan natuurlijke hulpbronnen;

5.3 De balans

5.3.1 Immateriële vaste activa

In de rubriek immateriële vaste activa is het wat het milieu betreft noodzakelijk de nadruk te leggen op enerzijds 'kosten van onderzoek en ontwikkeling', en anderzijds 'concessies, octrooien, licenties, knowhow, merken en soortgelijke rechten'.

5.3.1.1 Kosten van onderzoek en ontwikkeling

'Kosten van onderzoek en ontwikkeling' omvatten kosten van onderzoek, vervaardiging en ontwikkeling van prototypes en van producten, uitvindingen en knowhow, die nuttig zijn voor de ontwikkeling van de toekomstige activiteiten van de onderneming (Artikel 95, § 1 Jaarrekeningbesluit). Ook deze elementen kunnen betrekking hebben op het milieu. Zo kunnen in een onderneming kosten ontstaan door het ontwikkelen van een nieuwe milieuvriendelijke productiemethode. Indien bij dit onderzoek derden betrokken zijn, dienen dergelijke kosten geactiveerd te worden tegen de aanschaffingsprijs (Harlem, 2002). In het andere geval zal de waardering gebeuren tegen de vervaardigingsprijs, voor zover die waarde niet hoger is dan een voorzichtige raming van de gebruikswaarde of van het toekomstig rendement voor de onderneming van deze vaste activa. (Artikel 60 Jaarrekeningbesluit)

Herwaardering van immateriële vaste activa met een beperkte gebruiksduur is niet mogelijk. Aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wegens technische ontwaarding of wijziging in economische omstandigheden zijn mogelijk, op voorwaarde dat de boekwaarde hoger is dan de gebruikswaarde. (Artikel 61, § 1 Jaarrekeningbesluit) Immateriële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet beperkt is, worden niet afgeschreven. Op dergelijke activa wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding van de betrokken activa. (Artikel 61, § 2 Jaarrekeningbesluit)

5.3.1.2 'Octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten'

Verder zal de onderneming 'octrooien, licenties, knowhow, merken en andere gelijkaardige rechten' waarvan ze eigenares is, moeten boeken onder de balansrubriek 'immateriële activa'. Evenals de rechten tot exploitatie van onroerende goederen, octrooien, licenties, merken en andere soortgelijke rechten die eigendom zijn van derden, alsook de aanschaffingswaarde van het recht van de onderneming om van derden dienstverleningen van knowhow te verkrijgen, wanneer de rechten door die onderneming onder bezwarende titel werden verworven. (Artikel 95, § 1 Jaarrekeningbesluit) Zo zullen de uitgaven van de onderneming naar aanleiding van het aanvragen en het verkrijgen van milieuvergunningen door de overheid, geactiveerd kunnen worden onder deze rubriek. (Harlem, 2002)

5.3.2 Materiële vaste activa

Wat de materiële vaste activa betreft, kan de onderneming een onderscheid maken tussen enerzijds de 'terreinen', en anderzijds de 'installaties, machines en uitrusting'.

5.3.2.1 Terreinen

Bij de activapost 'terreinen' zal de onderneming in eerste instantie rekening dienen te houden met het risico van bodemvervuiling. Hierbij is het noodzakelijk een onderscheid te maken tussen terreinen met een beleggingsfunctie, terreinen met een natuurlijke eigendom en terreinen met een vestigingsplaatsfunctie.

De eerste categorie terreinen, terreinen met een beleggingsfunctie, worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde. Artikel 64, § 2 van het Jaarrekeningbesluit bepaalt dat voor materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, slechts tot waardeverminderingen wordt overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding. Bij terreinen met een beleggingsfunctie zal, volgens Harlem (2002), echter niemand eraan twijfelen dat een bodemverontreiniging tot een duurzame minderwaarde of ontwaarding aanleiding kan geven.

Terreinen met een natuurlijke rijkdom moeten, volgens een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, opgesplitst worden in terreinen met een natuurlijke rijkdom van onbeperkte omvang en terreinen met een natuurlijke rijkdom van beperkte omvang. (Advies CBN 158/1) Bij terreinen met een natuurlijke van onbeperkte omvang zal geen afschrijving geboekt moeten worden. De waarde van het terrein moet bijgevolg, bij bodemvervuiling,

gecorrigeerd worden door een waardevermindering. Voor natuurlijke rijkdom van beperkte omvang, dient daarentegen een afschrijvingskost te worden vastgesteld. Het bestaan van bodemvervuiling zal hier aanleiding geven tot het boeken van een uitzonderlijke afschrijving. De technische ontwaarding of de wijziging van economische of technologische omstandigheden kunnen er immers voor zorgen dat de boekhoudkundige waarde hoger is dan de gebruikswaarde voor de onderneming. (Artikel 61, § 1 Jaarrekeningbesluit)

In het geval van terreinen met een vestigingsplaatsfunctie dient de onderneming bij bodemvervuiling de kosten van bodemsaneringsoperaties rechtstreeks ten laste te nemen in het boekjaar waarin ze worden gemaakt. Bij nieuwe bodemverontreiniging⁴ is dit meestal het boekjaar waarin de verontreiniging werd veroorzaakt, aangezien op de exploitant een automatische saneringsplicht rust. Historische bodemverontreiniging⁵ dient echter pas te worden gesaneerd na aanmaning vanwege de OVAM. Dit betekent dat de saneringskosten pas op dat ogenblik, of eventueel vroeger bij vrijwillige sanering, in de resultatenrekening moeten worden opgenomen. (Harlem, 2002)

5.3.2.2 Installaties, machines en uitrusting

Deze rubriek omvat de door de bedrijven gedane milieu-investeringen, die gewaardeerd dienen te worden tegen de aanschaffings- of vervaardigingsprijs. Deze activa met een beperkte gebruiksduur worden afgeschreven volgens een door het bestuursorgaan, overeenkomstig artikel 28, § 1 Jaarrekeningbesluit opgesteld afschrijvingsplan (Artikel 64, § 1 Jaarrekeningbesluit) Naast gewone afschrijvingen kan de onderneming aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen boeken indien de boekwaarde ingevolge technische ontwaarding of een wijziging in de economische of technologische omstandigheden hoger is dan de gebruikswaarde voor de onderneming. (artikel 64, § 1 Jaarrekeningbesluit) Voor de buiten gebruik gestelde of niet meer duurzaam tot de activiteit van de onderneming bijdragende materiële vaste activa, wordt in voorkomend geval tot een uitzonderlijke afschrijving overgegaan om rekening te houden met de waarschijnlijke realisatiewaarde ervan. (Artikel 65 Jaarrekeningbesluit) Het boeken van uitzonderlijke afschrijvingen kan zo misschien van toepassing zijn op machines waarmee milieuonvriendelijke producten worden geproduceerd of op installaties die niet meer voldoen aan de best beschikbare technologie. (Harlem, 2002)

⁴ Nieuwe bodemverontreiniging = Verontreiniging die tot stand kwam na 29 oktober 1995

⁵ Historische bodemverontreiniging = Verontreiniging die tot stand kwam voor 29 oktober 1995

5.3.3 Financiële vaste activa

De financiële vaste activa bestaan uit deelnemingen⁶ en andere financiële vaste activa van de onderneming in andere ondernemingen⁷. In deze rekening zal de onderneming tot waardeverminderingen dienen over te gaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding, verantwoord door de toestand, de rentabiliteit of de vooruitzichten van de vennootschap waarin de deelneming of de aandelen worden aangehouden (Artikel 66, § 2 Jaarrekeningbesluit). Indien de onderneming bijvoorbeeld een deelneming in ondernemingen met milieurisico's heeft of verwerft, zal het boeken van een waardevermindering vereist zijn. (De Klerck e.a., 1997)

5.3.4 Voorraden

Voorraden worden gewaardeerd tegen de aanschaffingswaarde (aanschaffingsprijs of vervaardigingsprijs) of tegen de marktwaarde op balansdatum indien deze lager is (Artikel 69, § 1, eerste lid Jaarrekeningbesluit). De goederen in bewerking worden echter steeds gewaardeerd tegen vervaardigingsprijs (Artikel 69, § 2 Jaarrekeningbesluit). Ook zouden eventueel aanvullende waardeverminderingen op de rekening voorraden geboekt moeten worden om rekening te houden, hetzij met de evolutie van de realisatie- of marktwaarde van de betrokken voorraden, hetzij met de risico's inherent aan de aard van de betrokken producten of van de gevoerde activiteit (Artikel 70 Jaarrekeningbesluit) Deze formaliteit zal bijvoorbeeld tot gevolg hebben dat een waardevermindering op milieuonvriendelijke voorraden vereist is. Dergelijke voorraden kunnen immers een moeilijke verkoopbaarheid tot gevolg hebben. (De Klerck e.a., 1997)

Daarnaast dient ook de aandacht gevestigd te worden op afvalstoffen. Indien de onderneming zijn afvalstoffen niet zelf verwerkt, en bijgevolg beroep doet op een derde om de afvalstoffen op te halen en te verwijderen, kunnen de kosten ervan worden opgenomen onder de rekening 'diensten en diverse goederen'. Hoewel de milieuwetgeving voorschrijft dat afvalstoffen regelmatig moeten worden opgehaald, is het best mogelijk dat op het einde van het boekjaar, een beperkte hoeveelheid afvalstoffen nog niet is opgehaald. Volgens het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen moet in dat geval een voorziening gevormd worden om de ophalingskosten te dekken. (Advies CBN 171)

⁶ Deelneming = Maatschappelijke rechten in andere ondernemingen die ertoe strekken door het scheppen van een duurzame en specifieke band met die andere ondernemingen, de onderneming in staat te stellen een invloed uit te oefenen op de oriëntatie van het beleid van deze onderneming. (Artikel 95, § 1, Jaarrekeningbesluit)

⁷ Andere financiële vaste activa = De maatschappelijke rechten in andere ondernemingen die geen deelneming vormen en die ertoe strekken door een duurzame en specifieke band met die ondernemingen de eigen bedrijfsactiviteit te bevorderen. (Artikel 95, § 1 Jaarrekeningbesluit)

Indien de onderneming daarentegen zelf afvalstoffen verwerkt, verandert de situatie. Enerzijds wordt de afvalophaling gefactureerd aan de klant. Anderzijds heeft de afvaldienstenonderneming op haar beurt kosten voor de verdere overdracht of de uiteindelijke vernietiging van de afvalstoffen. Aan het einde van de boekhoudperiode moet het bedrag van de opbrengsten dat bij de ophaling van de afvalstoffen als omzet werd geboekt, worden gecorrigeerd met de wijzigingen in de voorraad die de onderneming bezit. Pas wanneer de afvaldienstenonderneming de afvalstoffen recycleert, verschijnen diezelfde afvalstoffen als gerecycleerde producten in de voorraadpost als 'goederen in bewerking' of als 'gereed product'. (Advies CBN 171)

5.3.5 Vorderingen op ten hoogste één jaar

Vorderingen worden in de balans opgenomen voor hun nominale waarde. De waardering van vorderingen kan echter aanleiding geven tot het boeken van waardeverminderingen indien er voor het geheel of een gedeelte van de vordering onzekerheid bestaat over de betaling op de vervaldag. (Artikel 68 Jaarrekeningbesluit) Dit heeft tot gevolg dat de waardering van vorderingen op ondernemingen die milieurisico's bevatten, goed onderzocht moet worden. (De Klerck e.a., 1997)

Verder dienen ondernemingen bij milieuschade veroorzaakt aan een derde de vergoeding van de verzekeringsmaatschappij te activeren onder de rekening 'overige vorderingen'. De nog niet betaalde eis tot vergoeding vanwege de schadelijdende derde dient de onderneming op te nemen in de rubriek 'schulden'. (Harlem, 2003)

5.3.6 Kapitaalsubsidies

De rubriek 'kapitaalsubsidies' omvat kapitaalsubsidies verkregen van overheidswege voor investeringen in vaste activa, na aftrek van de uitgestelde belastingen op deze subsidies (Artikel 95, § 2 Jaarrekeningbesluit). Hiertoe behoort bijvoorbeeld de verkregen expansiesteun in de investeringskosten en werkingskosten van een zuiveringsinstallatie. Deze subsidies worden gewaardeerd tegen de nominale waarde, mits aftrek van de uitgestelde belastingen op deze subsidies. De subsidies worden geleidelijk afgeboekt ten gunste van de resultatenrekening volgens hetzelfde ritme als de afschrijvingen op de vaste activa. (De Klerck e.a., 1997)

5.3.7 Voorzieningen voor risico's en kosten

'Voorzieningen voor risico's en kosten' beogen naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat. Voorzieningen mogen echter niet gebruikt worden voor waardecorrecties op activa. (Artikel 50 Jaarrekeningbesluit)

Artikel 54 van het Jaarrekeningbesluit verplicht ondernemingen voorzieningen aan te leggen voor kosten van grote herstellings- en onderhoudswerken. Het doel van deze provisie is kosten die slechts eenmaal in meerdere jaren voorkomen, op een juiste manier over de jaren heen te spreiden.

In verband met de waardering van deze subrubriek heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen geadviseerd dat de voorzieningen moeten beantwoorden aan kosten of ontwaardingen die in de loop van het boekjaar of tijdens voorafgaand boekjaren zijn ontstaan. (Advies CBN 107) Zo zullen kosten van bodemsaneringswerken, zoals in 5.3.2.1 reeds vermeld werd, in principe rechtstreeks ten laste worden genomen in het boekjaar waarin ze worden gemaakt. Bij nieuwe bodemverontreiniging is dit meestal het boekjaar waarin de verontreiniging werd veroorzaakt. Historische bodemverontreiniging moet echter pas worden gesaneerd na aanmaning vanwege de OVAM. Dit betekent dat de saneringskosten pas op dat ogenblik in de resultatenrekening moeten worden opgenomen. In dit geval kan de jaarlijkse toevoeging van de voorziening bepaald worden door de geschatte kosten voor de bodemsaneringswerken te delen door het aantal toekomstige jaren tot en met het jaar waarop de sanering daadwerkelijk plaatsvindt. Op die manier worden de saneringskosten toegerekend aan het jaar waarop ze betrekking hebben. (Harlem, 2002)

5.3.8 Schulden op ten hoogste één jaar

De onderneming zal in eerste instantie aandacht moeten hebben voor handelsschulden met betrekking tot opslag, transport en verwerking van afval. Verder zijn ook de schulden naar aanleiding van milieucclaims en gerechtelijke veroordelingen voor milieuschade belangrijk. Deze schulden dienen ondernemingen onder te brengen in de subrubriek 'Overige schulden' Ten slotte moet de onderneming ook schulden met betrekking tot milieuheffingen in de subrubriek 'schulden met betrekking tot belastingen' boeken. (De Klerck e.a., 1997)

5.4 De resultatenrekening

5.4.1 Bedrijfsopbrengsten

Zoals eerder reeds vermeld werd, zullen afvaldienstenondernemingen het ophalen van afvalstoffen factureren aan hun klanten. Deze opbrengsten moeten door deze ondernemingen in de subrubriek 'omzet' van de resultatenrekening geboekt worden. Ingevolge het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen moet op het einde van de boekhoudperiode de omzet gecorrigeerd worden met de wijzigingen in de voorraad afvalstoffen die de onderneming op dat ogenblik in haar bezit heeft. (Advies CBN 171)

5.4.2 Bedrijfskosten

5.4.2.1 Diensten en diverse goederen

Ook bedrijfskosten kunnen beïnvloed worden door milieuaspecten. Zo zal de rekening 'diensten en diverse goederen' mede bepaald worden door milieumateries. Niet-geactiveerde milieukosten en kosten van opslag, transport en verwerking van afval dienen bijvoorbeeld in de rubriek 'diensten en diverse goederen' te worden opgenomen. (De Klerck e.a., 1997)

5.4.2.2 Bezoldigingen, sociale lasten en pensioenen

Verder kunnen ook personeelskosten betrekking hebben op het milieu. Veel bedrijven doen immers beroep op een milieucoördinator. De bezoldigingen en sociale lasten voor deze werknemer, alsook bijvoorbeeld een afvalbeheerder, een laborant en een verantwoordelijke voor het milieuzorgsysteem worden in deze subrubriek geboekt. (Engelen, 1998)

5.4.2.3 Afschrijvingen en waardeverminderingen

In deze subrubriek worden de eerder besproken afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële en materiële vaste activa opgenomen. Ook de waardeverminderingen op voorraden, meer in het bijzonder op grond- en hulpstoffen, gereed product, handelsgoederen en onroerende goederen bestemd voor de verkoop, en de waardeverminderingen op handelsvorderingen kwamen reeds eerder aan bod.

5.4.2.4 Andere bedrijfskosten

Volgens artikel 96 van het Jaarrekeningbesluit omvat deze rubriek de belastingen die als een bedrijfskost worden aangemerkt, zoals het gedeelte van de onroerende voorheffing dat niet effectief verrekenbaar is met de winstbelasting, de belasting op voertuigen, de belasting op drijfkracht of op tewerkgesteld personeel, de accijsrechten en de uitvoerheffingen. Harlem (2002) merkt echter op dat deze opsommingen louter illustratief is. Zo zullen ook de door de onderneming betaalde milieuheffingen in de kostprijsberekening worden opgenomen.

5.4.3 Uitzonderlijke opbrengsten en kosten

Terugnemingen op de eerder besproken afschrijvingen en waardeverminderingen op immateriële en materiële vaste activa, waardeverminderingen op financiële vaste activa en voorzieningen voor uitzonderlijke risico's en kosten dienen in de rubriek 'uitzonderlijke opbrengsten' van de resultatenrekening geboekt te worden. (Artikel 89, 90 Jaarrekeningbesluit)

De rekening 'uitzonderlijke kosten' omvat kosten die geen verband houden met het gewone bedrijf van de onderneming (Artikel 96 Jaarrekeningbesluit). Meer bepaald, omvat deze rekening de 'uitzonderlijke afschrijvingen', 'de waardeverminderingen op financiële vaste activa', en 'de voorzieningen voor uitzonderlijke risico's en kosten'. (Harlem, 2002)

5.5 De toelichting

Naast de regelmatige toelichting, moet de toelichting van de jaarrekening ook voldoende relevante informatie over milieuaangelegenheden bevatten. Een dergelijke toelichting komt het begrip van bepaalde cijfers en het inzicht in het gevoerde milieubeleid en het perspectief van de onderneming ten goede. (Engelen, 1998)

In eerste instantie moet in de toelichting van de jaarrekening een opsplitsing worden gemaakt van de rekening 'voorzieningen voor overige risico's en kosten' indien onder deze rubriek een belangrijk bedrag voorkomt. Dit licht de lezer van de jaarrekening in over eventuele milieuproblemen. Bovendien kan de lezer van de jaarrekening hierdoor ontdekken in welke mate de onderneming zich boekhoudkundig indekt tegen mogelijke milieuproblemen. (Harlem, 2002)

Verder dient de onderneming in de gevallen waarin, bij gebrek aan objectieve beoordelingscriteria, de waardering van de voorzienbare risico's, de mogelijke verliezen en de ontwaarding onvermijdelijk willekeurig gebeurt, hiervan melding te maken in de toelichting. Deze vermelding is enkel verplicht wanneer de betrokken bedragen belangrijk zijn voor het getrouwe beeld van de jaarrekening. (Cosyns, 2003)

Ten slotte dient de onderneming de aandacht te vestigen op de continuïteit van de onderneming. Indien de onderneming ten gevolge van bepaalde milieuaspecten er niet meer van kan uitgaan dat ze haar bedrijf zal voortzetten, zal ze de waarderingsregels moeten aanpassen. Deze aanpassing gebeurt overeenkomstig artikel 40 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976⁸. (De Klerck e.a., 1997)

⁸ Artikel 40 van het Koninklijk Besluit van 8 oktober 1976 houdt in:

- . De oprichtingskosten moeten volledig worden afgeschreven;
- . Voor de vaste en de vlottende activa moet zo nodig tot aanvullende afschrijvingen of waardeverminderingen worden overgegaan om de boekwaarde terug te brengen tot de vermoedelijke realisatiewaarde;
- . Een voorziening moet worden gevormd voor de kosten die verbonden zijn aan de beëindiging van de werkzaamheden, inzonderheid voor de aan het personeel uit te keren vergoedingen.

HOOFDSTUK 6: CONTROLE OP DE JAARREKENING

6.1 Inleiding

In hoofdstuk 5 werd aangetoond dat milieufactoren onder bepaalde omstandigheden van materieel belang kunnen zijn voor de jaarrekening. Dit heeft tot gevolg dat ook de revisor bij de jaarrekeningcontrole voldoende aandacht aan het onderwerp 'milieu' zal moeten schenken. Hij zal bij de controle immers moeten beoordelen of de jaarrekening een getrouw beeld biedt van het vermogen en de financiële positie van de onderneming.

6.2 Ontstaan probleem

Sinds 1993 heeft het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) een werkgroep 'Audit en milieu' opgericht, die belast is met het onderzoek naar de rol die de bedrijfsrevisoren te spelen hebben in de milieuproblematiek (IBR, 1998). Weinig of niets was gekend van deze materie, toch konden dergelijke zaken enorme gevolgen hebben. Wat indien de handtekening met goedkeuring werd gegeven, en achteraf bleek dat de bodem enorm vervuild was? Om aan dergelijke vragen een antwoord te bieden, voerde het IBR studies uit om zodoende de situatie voor de bedrijfsrevisoren te vergemakkelijken. (Buteneers, 2007)

Het IBR (2003b) kwam tot de bevinding dat milieuprestaties tegenwoordig niet meer te scheiden zijn van de financiële, economische en industriële prestatie. Het IBR besloot daarom over te gaan tot diverse acties waartoe onder andere de zonet aangehaalde werkgroep en het uitreiken van de prijs voor het beste milieurapport behoren. Deelname hieraan werd aangemoedigd door middel van galavoorstellingen, publiciteit en andere voordelen die het imago van het bedrijf positief konden beïnvloeden. Het IBR hoopt op deze manier bedrijven aan te zetten tot het opmaken van een milieurapport en zodoende ondernemingen bewust te maken van het milieurapport als onontbeerlijk communicatie- en promotie-instrument. De bedrijfsrevisoren constateerden bovendien dat het milieurapport milieurelevante informatie aan het publiek, de beleggers, het personeel en tevens aan henzelf te bieden heeft. (IBR, 2003b) Naast het opstellen van een milieurapport, stimuleerde het IBR de bedrijven ook tot het auditen van milieutoestanden. Het IBR benadrukte met andere woorden alsmear meer het bestaan van de groene jaarrekening. (Buteneers, 2007)

6.3 Recent probleem

In 2006 haalt het Instituut van de Bedrijfsrevisoren nogmaals de problematiek met betrekking tot het milieu aan. In hun forum 2006 bespreken zij de milieurisico's, die deel uitmaken van de moderne bedrijfsvoering. Het IBR vermeldt dat dit niet alleen bij bedrijfsovernames het geval is, maar dat ook de financiële rapportering door middel van jaarrekeningen met milieurisico's te kampen krijgt. (IBR, 2006) Dat bedrijfsrevisoren hier onvoldoende van op de hoogte zijn, kan worden afgeleid uit de afgenomen interviews, waarbij onder andere bedrijfsrevisor Pazen bij milieuaspecten vaak beroep deed op de overname-audit. Bij de controle van de jaarrekening omschreef hij echter minder onduidelijkheden terug te vinden.

Verder merkte Saskia Decloedt (2007), projectleidster bij het milieuadviesbureau ABO N.V., op dat bedrijfsrevisoren in het verleden enkel beroep op hun milieuadviesbureau deden in geval van overnames. Ook dit zou mogelijk een bevestiging kunnen zijn voor de inferieure aandacht voor het milieu bij de jaarrekeningcontrole.

Verder benadrukt het IBR in het forum 2006 om in het kader van de audit van de jaarrekening actief met nieuwe, niet-traditionele gesprekspartners te converseren. Ook vermeldt het IBR in dat rapport dat in bepaalde gevallen het milieurisico zo ingewikkeld zal zijn dat de integratie van een technische deskundige in het auditteam geen overbodige luxe is. Een revisor is immers geen specialist in alle materies die de jaarrekening kunnen beïnvloeden. (IBR, 2006) Desondanks kunnen wij uit diverse interviews afleiden dat deze aanbeveling omtrent het integreren van technische deskundigen in het auditteam momenteel door de kleinere auditkantoren niet altijd gevolgd wordt. Aangezien revisoren daarom zelf zullen instaan voor het verwerven van correcte en voldoende informatie, zullen wij in dit hoofdstuk nagaan op welke manier zij dit trachten te doen. Hierbij zal hoofdzakelijk de nadruk gelegd worden op het eventuele gebruik van het milieurapport en de milieuaudit, waarin normalerwijs de voornaamste aspecten van het milieu worden weergegeven.

6.4 Controle op de jaarrekening - milieu

6.4.1 Voorafgaande risico-analyse

6.4.1.1 Het auditrisico

Het auditrisico wordt gedefinieerd als de kans dat de revisor een onaangepaste verklaring aflegt over informatie die betekenisvolle onjuistheden bevat (IAB, 2004:22). Het volledige controleproces wordt beïnvloed door het bestaan van de risico's. Het is dan ook aangewezen dat de auditor de domeinen binnen de onderneming onderkent waaraan specifieke risico's verbonden zijn. Deze risicoanalyse zal een invloed hebben op de verdere organisatie van de te verrichten controles. Het auditrisico is samengesteld uit:

- Het inherent risico. Dit risico omschrijft de waarschijnlijkheid dat er betekenisvolle onjuistheden in de financiële staten ontstaan, zonder de effectiviteit van het interne controlesysteem of de auditmaatregelen van de auditor in aanmerking te nemen. (IAB, 2004)
- Het interne controlerisico. Dit risico omschrijft de kans dat het interne controlesysteem materiele fouten niet zou voorkomen of tijdig ontdekken. (Rittenberg en Schwieger, 2005)
- Het detectierisico. Dit risico omschrijft het risico dat de auditprocedures falen in het opsporen van een materiele onjuiste weergave in de financiële staten. (Rittenberg en Schwieger, 2005)

Aangezien het van groot belang is dat de auditor een gepaste verklaring toekent, zal hij trachten het auditrisico te beperken. Om hiertoe te komen, dient de revisor een risico-inschattingsproces uit te voeren. Gedurende dat onderdeel van de controle zal hij inlichtingen inwinnen omtrent de volgende vraagstellingen:

- Welke processen zijn cruciaal binnen de onderneming?
- Welke rekeningen ondervinden een invloed van deze processen?
- Welke risico's zijn verbonden aan deze processen?
- Welke controlemechanismen heeft het bedrijf ingesteld om deze risico's op te vangen?

Ook het milieu vertegenwoordigt in dit aspect van de jaarrekeningcontrole een belangrijke rol. De gevoeligheid van een onderneming op het gebied van milieu zal vaak inherent aan de bedrijfsactiviteit van de onderneming verbonden zijn. Zo kunnen ondernemingen onder andere worden opgedeeld in milieugevoelige sectoren zoals de chemische sector, en de minder gevoelige sectoren, waartoe de dienstensector behoort. Verder kunnen ondernemingen ook milieuzorgsystemen of interne controlesystemen ontwikkelen om met

het milieu rekening te houden. Ook de werking van dit systeem is van belang voor de revisor.

6.4.1.2 Risico-inschattingsproces

Een auditor zal gedurende het verloop van de audit op continue wijze inzicht verwerven in de entiteit, haar interne controle en haar omgeving. ISA 315 legt hierbij de nadruk op de volgende gebieden:

- Factoren op het gebied van de sector, de regelgeving en andere externe factoren alsmede het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving;
- Aard van de entiteit, waaronder de keuze en toepassing door de entiteit van de grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- Doelen en strategieën en de daarmee gepaard gaande bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten;
- Bepaling en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit;
- Interne beheersing.

De auditor dient een voorlopige inschatting te maken van het risico dat de jaarrekening van materieel belang zijnde afwijkingen bevat. Om voldoende informatie hieromtrent te verkrijgen kan de auditor zich volgens ISA 315 op de volgende werkzaamheden beroepen:

- Het inwinnen van inlichtingen bij de leiding en bij anderen binnen de entiteit;
- Een cijferanalyse;
- Waarneming ter plaatse en inspectie; (ISA 315)
- Het milieuraapport om trends te ontdekken die eventueel een impact kunnen hebben op de cijfers of de toekomst (Everaerts en Steensels, 2007);
- Inventarisatie van de milieurisico's aan de hand van checklists (Bijlage 3) (Harlem, 2002).

De auditor hanteert zijn vakkundige oordeelsvorming om te bepalen in welke mate kennis van de entiteit en haar omgeving, alsmede van haar interne beheersing, voor hem vereist is. Bij het verzamelen van de informatie zal de auditor steeds moeten nagaan of de verkregen kennis voldoende is om het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in te schatten om zodoende verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren. (ISA 315) De auditor dient bijkomende auditprocedures uit te voeren tot het auditrisico herleid is tot een niveau dat in overeenstemming is met de doelstelling van een audit van de jaarrekening.

Eenmaal de risico's achterhaald zijn, zal de auditor bepalen of één of meer van de ingeschatte risico's een significant risico vormt waaraan tijdens de controle speciaal aandacht moet worden geschonken. De auditor zal voor deze risico's de opzet van het beheersingsproces van de entiteit, met inbegrip van de belangrijke interne beheersingsactiviteiten, beoordelen en vaststellen of deze zijn geïmplementeerd. (ISA 315)

6.4.1.3 Nazicht van het risico-inschattingsproces van de entiteit

6.4.1.3.1 Het Enterprise Risk Management (ERM) opgesteld door de entiteit

Het Enterprise Risk Management (ERM) wordt door COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission), een privé-sector organisatie dat zich richt op het verbeteren van de kwaliteit van financiële rapportering, als volgt gedefinieerd:

"Enterprise Risk Management is a process, effected by an entity's board of directors, management and other personnel, applied in strategy setting and across the enterprise, designed to identify potential events that may affect the entity, and manage risks to be within its risk appetite, to provide reasonable assurance regarding the achievement of entity objectives." (COSO, 2004b:2)

Een Enterprise Risk Management wordt door de organisatie ontworpen om potentiële gebeurtenissen die een invloed zouden kunnen hebben op de onderneming te identificeren en om risico's te managen, zodat deze binnen de risico-acceptatiegraad vallen. (COSO, 2004a) Ook op het gebied van milieu zijn er onzekerheden in het bedrijf die in dit COSO-model behandeld kunnen worden. Bodem- en luchtverontreiniging, het niet voldoen aan de wetgeving zijn slechts een aantal voorbeelden van onzekerheden waarmee een groot aantal bedrijven te kampen krijgen. Het Enterprise Risk Management stelt het management in staat om op een efficiënte wijze met deze onzekerheid en de hieraan verbonden risico's en kansen om te gaan.

Het Enterprise Risk Management bestaat uit acht verbonden processen, die hierna kort worden toegelicht:

- Risico management omgeving. Dit vertegenwoordigt de managementcultuur en houding ten opzichte van risico. Het management bepaalt de risico-appetijt en de risico-toleranties, en brengt vervolgens richtlijnen uit die alle partijen doorheen de organisaties in staat stellen om ERM-praktijken te implementeren.

- Bepaling van de doelstellingen. Objectieven dienen te worden bepaald alvorens het management gebeurtenissen kan identificeren die hun prestaties beïnvloeden.
- Identificatie van gebeurtenissen. Het management identificeert gebeurtenissen die de bekwaamheid om organisatiestrategieën in te voeren kunnen beïnvloeden. Ook wordt gezocht naar gebeurtenissen die de organisatie haar bekwaamheid om haar objectieven te bereiken kunnen schaden.
- De risico-inschatting of de beoordeling van de geïdentificeerde risico's. De organisatie beoordeelt de risico's door de kans dat de gebeurtenis plaatsvindt en de grootte van het mogelijke resultaat na te gaan. Deze risicobeoordeling is voor de organisatie van belang om gepaste middelen te bepalen om het risico te beheersen.
- De risicobeheersingsmaatregelen. Het management bepaalt de meest geschikte manier om op het risico te reageren. Mogelijke reacties kunnen zijn: het vermijden, het delen, het verminderen, of het aanvaarden van het risico.
- Controleactiviteiten. Controles zijn ontworpen om het risico te verminderen en specifieke reacties te geven op de geïdentificeerde risico's.
- Informatie en communicatie. Elke organisatie heeft nood aan het ontwerpen van een effectief informatiesysteem dat systematisch de risico's identificeert en feedback aan het management biedt over de effectiviteit van de organisatie haar gehele risicomanagementproces.
- Monitoring. Monitoring gebeurt doorheen de organisatie. (Rittenberg en Schwieger, 2005)

Een dergelijk Enterprise Risk Management kan de auditor bijstaan bij de uitvoering van een externe audit. De auditor zal door middel van een Enterprise Risk Management immers kunnen bepalen hoeveel risico hij kan verwachten in werkzaamheden en rekeningen. Zo zal een effectief ERM proces de auditor meer zekerheid bieden omtrent het feit dat bepaalde risico's geïdentificeerd en beheerst zijn. (Rittenberg en Schwieger, 2005)

6.4.1.3.2 Nazicht van het risico-inschattingsproces van de entiteit door de auditor

Eenmaal de auditor voldoende informatie over de risico's verworven heeft, zal hij trachten een inzicht te verkrijgen in het risico-inschattingsproces van de entiteit. De auditor zal hierbij meer specifiek inlichtingen verwerven over hoe de leiding de bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de financiële verslaggeving onderkent, hoe de onderneming de significantie van deze risico's raamt, op welke manier de kans op het bestaan van de risico's wordt ingeschat, en of

de onderneming beslissingen neemt aangaande acties om deze risico's te beheersen. Indien het risico-inschattingsproces correct is onder de gegeven omstandigheden, helpt het de auditor bij het onderkennen van het risico van een afwijking van materieel belang. Daarnaast kan de auditor risico's van een afwijking van materieel belang ontdekken die de leiding niet heeft erkend. Indien de auditor uiteindelijk van oordeel is dat het risico-inschattingsproces van de entiteit een van materieel belang zijnde tekortkoming bevat, communiceert hij dit met het toezichthoudende orgaan, hetgeen verder uitgediept wordt in paragraaf 6.4.1.4. Bovendien zal de revisor voor het verdere verloop van de audit extra aandacht dienen te vestigen op de rekeningen waarop de transacties, die voortvloeien uit deze processen, geregistreerd worden. De risicoanalyse zal met andere woorden resulteren in twee groepen van rekeningen. Enerzijds rekeningen waarbij de kans op fouten klein is en waarop beperkte auditprocedures zullen worden toegepast. Anderzijds rekeningen waarbij de kans op fouten groot is en waarbij de rekeningen zeer gedetailleerd moeten worden nagezien. (ISA 315)

6.4.1.4 Invloed van de controle van de commissaris op de onderneming

Belangrijk om op te merken bij het auditrapport van de revisor is het feit dat het soort auditrapport zelf geen verslag uitmaakt over de opzet en de werking van de interne controle. Zo zal een oordeel zonder voorbehoud, niet noodzakelijk impliceren dat de entiteit over een doeltreffend Enterprise Risk Management beschikt. Het is immers mogelijk dat de zaakvoerder de door de auditor als noodzakelijk beschouwde herzieningen van de jaarrekening doorvoert, hoewel er tekortkomingen kunnen blijven bestaan in de interne controle van de entiteit. Dergelijke leemtes zullen uiteraard geen van materieel belang zijnde invloed op de jaarrekening uitoefenen. (IBR, 2005b)

Wel is het gebruikelijk dat de commissaris zijn bevindingen omtrent de kwaliteit van de interne controle aan de onderneming communiceert via een aanbevelingsbrief, ook wel 'management letter' genoemd (ISA 330). Dit betreft een document waarin achtereenvolgens een beschrijving wordt gegeven van de zwakheden in de administratieve organisatie en de interne controle. Ook zal worden gewezen op de mogelijke gevolgen daarvan en zullen voorstellen tot verbetering worden voorgelegd (Harlem, 2002). Hoewel de verantwoordelijkheid voor het opzetten, uitvoeren en superviseren duidelijk bij de onderneming ligt, zal de revisor door zijn advisering toch een toegevoegde waarde kunnen leveren op het gebied van de interne controle. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de werkzaamheden van de commissaris met betrekking tot de interne controle echter beperkt blijven tot de interne controle die direct gerelateerd is aan de financiële rapportering. Niet alle risico's die de leiding van de entiteit moet onderkennen, hebben immers betrekking op de financiële overzichten. (ISA 330)

Deze rapportering van de revisor aan het management kan vermoedelijk voor bedrijven een enorme waarde met zich meebrengen, omwille van de ruime kennis en ervaring van de revisor. Desondanks trekken wij deze dienstverlening toch in twijfel. Zo kan echter de vraag gesteld worden in welke mate de revisor deze dienstverlening mag leveren. Elke revisor is immers onderworpen aan het onafhankelijkheidsprincipe. Artikel 7 bis, 4° van de wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren stelt immers dat het een bedrijfsrevisor niet is toegelaten een werkzaamheid uit te oefenen die onverenigbaar is met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn taak.

Ook het Instituut van de Bedrijfsrevisoren is hier in 2006 dieper op ingegaan. Zij stelden zich tevens de vraag of de adviesopdracht die betrekking heeft op de organisatie verenigbaar is met de functie van commissaris. Hierbij heeft het Instituut besloten dat de commissaris legitiem dergelijke opdrachten mag uitvoeren. Deze rol dient echter beperkt te blijven. De commissaris mag met andere woorden niet de plaats van de leiding van de betrokken entiteit innemen. Hij dient de nodige voorzichtigheid te hebben, aangezien afhankelijk van de situatie het een niet te verwaarlozen risico van zelfcontrole inhoudt. De beperkingen van de opdracht dienen derhalve zeer duidelijk te worden vastgesteld in de opdrachtbrief. (IBR, 2006) De mate waarin deze dienstverleningen voor commissarissen op het gebied van interne controle is toegestaan, wordt weergegeven in tabel 3. (IBR, 2006)

Advisory Services	Audit clients (commissaire)	Non-audit clients (réviseur)
Direct responsibility for design or implementation of an entity's internal control assertion support process	NO	NO
Direct involvement in management's internal control assertion support process	NO	NO
Assistance to management in gathering information to support his assessment/assertion	YES	YES
Discussions regarding current/previous audit work in connection with client's assessment process	YES	NO
Advisory services relating to appropriateness of design of current internal controls and processes, including assistance in preparing documentation and confirming our understanding through limited procedures, such as "walkthroughs" solely to provide findings and observations	YES	YES
Advisory services relating to testing of operating effectiveness of current internal controls and processes, including performing limited testing solely to provide findings and observations	YES (*)	YES
Testing of client's operating effectiveness of internal controls to support management's assertion (including remediation of identified gaps)	NO	YES
(*) Except if such services could be perceived to impair independence or would create a self-review threat.		

Tabel 3: Toegestane activiteiten voor de commissaris tot het verlenen van IC-diensten (≈ ERM-diensten) (IBR, 2006)

6.4.2 Jaarrekeningcontrole

Eenmaal de milieugevoeligheid van de onderneming gekend is, kan de revisor rubriek per rubriek overgaan tot de controle van de jaarrekening. Om de gegevens met betrekking tot het milieu voldoende te controleren, zal de revisor inlichtingen over het milieubeleid, het milieuzorgsysteem en andere milieurelevante gegevens van de onderneming moeten verzamelen. Enkel door middel van een grondige kennis omtrent het milieubeleid van de onderneming, kan hij de jaarrekeningcontrole op het gebied van milieu correct uitvoeren. (Buteneers, 2007) Bijlage 4 omvat een overzicht van andere mogelijke werkzaamheden die de revisor kan uitvoeren om zodoende materiële onjuistheden in de jaarrekening ten gevolge van milieufactoren te ontdekken.

6.5 Invloed van milieurapport op jaarrekeningcontrole

6.5.1 Milieurapport

Zoals reeds meermaals vermeld werd, moedigt het IBR door het uitvaardigen van een prijs bedrijven aan tot het opstellen van een milieurapport. De vraag is nu of ook zichzelf hier voordeel uit halen. Heeft het milieurapport ook aan bedrijfsrevisoren een toegevoegde waarde te bieden? Buteneers (2007) beantwoordt deze vraag althans bevestigend. Hij omschrijft het milieurapport als een document waarin het milieubeleid en de milieuprestaties van een onderneming omschreven worden, rekening houdend met de milieuwetgeving. Volgens hem zou het rapport voor de revisor een perfecte basis kunnen vormen bij de jaarrekeningcontrole. Een revisor kan door middel van dit document immers veel milieu-informatie over het bedrijf verwerven, hetgeen hem enorm veel onderzoek zal besparen. Indien het milieurapport niet aanwezig is, zal de revisor eventueel beroep moeten doen op het verplichte milieuverlag⁹, een verslag dat gebruik maakt van een groot aantal ingewikkelde termen. Bovendien wordt de revisor in een dergelijke situatie overstelpt met technische documenten (metingen,...), waaruit hij relevante conclusies dient te trekken. Elke revisor is immers verplicht om deskundig werk te verrichten, en bijgevolg ook de jaarrekeninggegevens met betrekking tot het milieu in voldoende mate door te nemen. Dit dient hij ook te doen indien de informatie niet door de onderneming in een milieurapport aangeboden wordt. De revisor is bij de afwezigheid van een milieurapport met andere woorden verplicht om tot verder onderzoek over te gaan. Voor een milieuoördinator is een

⁹ Milieujaarverslag = jaarlijks wettelijk document met een welbepaalde inhoud. Het dient door de milieuoördinator van Vlare I en II bedrijven aan de overheid voorgelegd te worden. (Buteneers, 2007)

dergelijk onderzoek eenvoudig; het is zijn specialisatiegebied. Een revisor daarentegen heeft op het gebied van milieu te weinig kennis en ervaring, waardoor het onderzoek voor hem gekenmerkt wordt door een hoge graad van complexiteit. Het opstellen van een milieurapport door de coördinator zal door de revisor daarom aanzien worden als een enorme ondersteuning bij de jaarrekeningcontrole. Voor de revisor vereenvoudigt dit de controle, aangezien de voornaamste milieuaspecten van de onderneming reeds kant en klaar in een verslag aanwezig zijn. Buteneers benadrukt dan ook enorm het belang van de aanwezigheid van een milieurapport in een onderneming. (Buteneers, 2007)

Ook de GRI-ontwerpers zien in dat het milieurapport een bijdrage kan leveren aan de jaarrekening. Zij merken immers op dat milieurapporten de financiële rapporten onder andere aanvullen met voorwaarts-kijkende-informatie over milieurisico's en schulden. (CELB GRI, 2002)

Pazen (2007), bedrijfsrevisor bij PKF te Hasselt, merkt ook op dat het milieurapport bij aanwezigheid deel zal uitmaken van het controleprogramma. Toch voegt hij er echter onmiddellijk aan toe dat het milieurapport op het moment van de jaarrekeningcontrole vaak niet gepubliceerd is, waardoor het gebruik ervan onmogelijk wordt. Bovendien stellen kleine ondernemingen zoals onder andere bepaalde KMO's, volgens hem, op dit moment geen milieu- of duurzaamheidsrapport op, waardoor het zoeken naar alternatieve oplossingen voor de revisoren een noodzaak blijft. Bedrijfsrevisor Pazen zal in een dergelijke situatie bij zoveel mogelijk betrokkenen informatie inwinnen over mogelijke relevante gebeurtenissen op het gebied van milieu. De heer Pazen ziet in dit alternatief geen probleem, aangezien het uiteindelijk éénzelfde resultaat als het milieurapport tot gevolg zal hebben. Het milieurapport is immers een intern document dat door milieuspecialisten uit de onderneming wordt opgesteld.

Everaerts en Steensels (2007) omschrijven het milieurapport eerder als een middel om met de buitenwereld te communiceren met welke milieuproblemen het bedrijf te kampen krijgt, en hoe ze dit gaan aanpakken om aan de milieunormen te voldoen. Een echte link met de jaarrekening is, volgens beide auditors, meestal niet mogelijk. Voor de jaarrekening zullen auditors eerder beroep doen op de achterliggende gedetailleerde rapporten van een specialist (bronnen van derden), waarmee de onderneming kan bewijzen hoe bepaalde cijfers uit de jaarrekening bepaald worden. De voorwaarden waaraan dergelijke bronnen moeten voldoen, zijn terug te vinden in ISA 620, een Internationale Controlestandaard die in paragraaf 4.3.2.2 reeds uitvoerig besproken werd. De bronnen die deze specialisten ter beschikking stellen zijn echter schattingen, waarbij door diverse scenario's een range wordt verkregen van kosten. De directie zal vervolgens een verantwoorde keuze dienen te maken, die hij bij een jaarrekeningcontrole eventueel dient te verantwoorden aan de auditors. De

Financial Accounting Standards Board (FASB) raadt bedrijven aan de minimumhoeveelheid van de range te hanteren, tenzij een bepaalde hoeveelheid binnen de range op een bepaald ogenblik een betere schatting blijkt te zijn dan de andere waardes in de range. (Stanko e.a., 2006) Ondanks het gebruik van het rapport van deskundigen bij het uitvoeren van de echte controle, merken Everaerts en Steensels (2007) toch op dat ze beroep doen op het milieurapport. Zij gebruiken het vooral om trends te ontdekken die eventueel een impact kunnen hebben op de cijfers of de toekomst.

6.5.2 Milieuaudit op het milieurapport

6.5.2.1 Inleiding

In wat volgt, gaan we na of ook het auditrapport van een milieu- of duurzaamheidsrapport een belangrijke waarde kan bieden aan de financiële auditor.

6.5.2.2 De beschikbaarheid van het auditrapport

Indien het milieurapport reeds geverifieerd werd door een milieuauditor, is de milieuauditor aansprakelijk voor zijn handtekening. Het deskundig verslag biedt de revisor een grotere graad van zekerheid, waardoor hij ongestoord beroep kan doen op het milieurapport. Zo werden de voornaamste fouten of aspecten die de milieucoördinator over het hoofd heeft gezien er gedurende de milieuaudit reeds uitgehaald. Het opnieuw uitvoeren van de controles zou daarom overbodige kosten tot gevolg hebben. Daarnaast kan verondersteld worden dat op het gebied van milieu de deskundigheid van een milieuauditor waarschijnlijk veel ruimer zal zijn dan de kennis van de financiële auditor. Desondanks dient te worden opgemerkt dat bij het gebruik van het milieurapport de financiële auditor, ondanks de verificatie, toch nog voldoende aandacht dient te hebben voor de financiële consequenties, waar de milieucoördinator vaak minder kennis van heeft. De controle van zuiver technische gegevens mag hij daarentegen verwaarlozen. (Buteneers, 2007)

Een ander belangrijk aspect is de beoordeling van de milieuauditor. De milieuauditor zal bij het uitvoeren van zijn audit een oordeel vellen over het milieurapport. Deze beoordeling kan zowel positief als negatief zijn. Ook indien de milieuauditor negatieve kanttekeningen maakt op het rapport, en het rapport met andere woorden wordt 'afgekeurd', mag de revisor van het auditrapport gebruik maken. In een dergelijke situatie, is het de revisor zijn taak om bij deze opmerkingen de financiële consequenties te ontdekken. Hij dient met andere woorden na te gaan welke gevolgen de kanttekeningen hebben op de jaarrekening. (Buteneers, 2007)

Ook hier merken we een groot vertrouwen in de audit op het milieurapport op. Dat voorzichtigheid bij de interpretatie belangrijk is, werd echter door het uitdiepen van de verwachtingskloof in hoofdstuk 4 bevestigd.

6.5.2.3 De afwezigheid van het auditrapport

In het geval dat een milieuaudit op het milieurapport ontbreekt, zal de revisor nooit zelf tot de controle overgaan. Revisoren zijn immers niet bekwaam een milieutechnische audit uit te voeren. Zij zijn enkel opgeleid tot een financiële audit, en laten een handtekening op een milieurapport daarom achterwege. Wel zal de revisor in een dergelijke situatie zijn terrein moeten verruimen naar de milieurisicofactoren. (Buteneers, 2007)

De afwezigheid van een milieuaudit wil niet zeggen dat het milieurapport onbruikbaar is. De reden die Buteneers (2007) hieraan toekent is het feit dat ook de milieucoördinator die het rapport opstelt iemand met een wettelijke aanstelling is. Indien hij zijn werk onvoldoende uitvoert, zal hij met andere woorden hiervoor bestraft worden. Om dit risico in te perken, staat hij voor de keuze om al dan niet een milieuaudit te laten uitvoeren. Indien de milieucoördinator geen audit laat uitvoeren, berust het gehele risico op zijn schouder. Indien hij daarentegen een audit door derden laat uitvoeren, wordt ook zijn aansprakelijkheid ingedekt. (Buteneers, 2007)

Toch bestaat bij de afwezigheid van een milieuaudit de mogelijkheid dat de milieucoördinator onder druk gezet wordt door bijvoorbeeld de Raad van Bestuur. De milieucoördinator is en blijft soms intern, waardoor de mogelijkheid tot het afleveren van een subjectief rapport niet uitgesloten wordt. Een revisor zal hieraan voldoende aandacht moeten besteden. Ook de revisor blijft immers aansprakelijk voor het feit dat hij te onvoorzichtig informatie opneemt. (Buteneers, 2007)

Hoewel Buteneers verwees naar het opstellen van een milieurapport door een milieucoördinator, merkten wij bij Indaver echter op dat niet enkel de milieucoördinator bevoegd is tot het opstellen van het milieurapport. Het bedrijf stelt immers de coördinatoren milieuzorgsysteem verantwoordelijk voor het opstellen van het rapport. Dit heeft echter gevolgen voor de eerder aangehaalde wettelijke aansprakelijkheid, aangezien niet-milieucoördinatoren niet onderworpen worden aan de wettelijke aansprakelijkheid. De betrouwbaarheid van de gegevens blijkt hierdoor op het eerste zicht terug in gevaar te komen. Baertsoen en Jonkers weerleggen dit door te vermelden dat het ook voor hen quasi onmogelijk is om verkeerde documentatie aan de buitenwereld kenbaar te maken. Gelijkaardige informatie zal immers door de wettelijk aangestelde milieucoördinator aan de

overheid bekendgemaakt moeten worden, en uiteindelijk via het verplichte milieuverlag ook de buitenwereld bereiken. (Baertsoen en Jonkers, 2007)

Pazen (2007) doet voor de betrouwbaarheid van interne documenten zoals het milieurapport beroep op de structuur die in de onderneming aanwezig is. Zo merkt hij op dat ondernemingen over een Raad van Bestuur beschikken, die verantwoordelijk is voor alle medewerkers van de organisatie. De Raad van Bestuur moet er met andere woorden op toezien dat alles wat hun medewerkers doen of zeggen waarheidsgetrouw is. Bedrijfsrevisoren kunnen, volgens hem, bij vermoedens met de Raad van Bestuur contact opnemen.

Ten slotte verwijst Pazen (2007) naar het feit dat een revisor de onderneming niet onmiddellijk mag geloven. Elke revisor dient de beweringen van de onderneming kritisch te beoordelen, en indien nodig bijkomende vragen te stellen om de geloofwaardigheid van bepaalde beweringen te achterhalen. Dit komt overeen met het principe 'professioneel scepticisme' dat verwijst naar de basishouding voor bedrijfsrevisoren waarbij tijdens het auditproces niet alleen naar antwoorden wordt gezocht, maar tevens de juiste vragen worden gesteld bij de gegevens die door de leiding worden aangereikt (IBR, 2006).

Verder merkt Buteneers (2007) op dat de afwezigheid van een milieuaudit niet noodzakelijkerwijs betekent dat een revisor geen zekerheid heeft. De revisor kan in een dergelijke situatie immers beroep doen op milieuvbureaus. Deze bureaus voeren de controle in de onderneming uit, en maken vervolgens een schriftelijk verslag op met hun handtekening. Een dergelijk advies is geen audit. Toch biedt het opgestelde document de revisor de mogelijkheid om zijn terrein af te bakenen.

6.5.3 Milieuzorgsysteem

Een milieuzorgsysteem omvat het geheel van organisatorische, administratieve en technische maatregelen en voorzieningen die gericht zijn op het inzicht in, het beheersen en het beperken van de effecten van de bedrijfsactiviteit op het milieu. De bedoeling is dat milieuzorg georganiseerd en geïntegreerd wordt in alle aspecten van het bedrijf. (Harlem, 2002)

Volledige integratie van de milieuzorg in alle geledingen van de onderneming, betekent meteen ook dat milieu een factor is bij de besluitvorming binnen en bij de financiële rapportering van de onderneming. Bovendien kan het systeem onderworpen worden aan audits, hetgeen de werking ervan verbetert. Bij het goedkeuren van de jaarrekening van een

onderneming met een milieuzorgsysteem zal de revisor ongetwijfeld met al deze elementen rekening houden. Zo zal de revisor gedurende de jaarrekeningcontrole nagaan of het milieuzorgsysteem goed is opgezet en goed werkt. Indien dat het geval is, heeft de revisor een relatieve zekerheid dat alle verrichtingen op een correcte manier in de boekhouding werden opgenomen. (Harlem, 2002)

6.5.4 Milieuzorgsysteemaudits

Pazen (2007) merkt op dat revisoren voorzichtig moeten zijn met milieuzorgsysteemaudits. Het feit of een onderneming al dan niet in het bezit is van een ISO-certificaat, door middel van een milieuzorgsysteemaudit, bewijst immers niets ten aanzien van de jaarrekeningcontrole. In een onderneming die in het bezit is van een ISO-certificaat, bestaat nog steeds de mogelijkheid van milieuproblemen zoals bodemverontreiniging. Door zich te focussen op het ISO-certificaat zouden latente verplichtingen in de boekhoudwetgeving nog steeds achterwege kunnen blijven, hoewel een voorziening voor dergelijke milieuproblemen verplicht is. Wel is revisor Pazen van mening dat de aanwezigheid van een certificaat duidt op een goede interne controle of administratieve organisatie, hetgeen tevens van belang is bij de jaarrekeningcontrole. Het certificaat zal met andere woorden gebruikt kunnen worden bij de jaarrekeningcontrole, maar bedrijfsrevisor Pazen benadrukt de voorzichtigheid.

6.5.5 Interpretatie milieurapport - jaarrekening

6.5.5.1 Inleiding

Hoewel uit het voorgaande blijkt dat het gebruik van het milieurapport sterk aanbevolen wordt, merkt Buteneers (2007) op dat de interpretatie van het rapport niet eenvoudig is. Het gebruik vereist immers een specialisatie. De jaarrekening omvat een verzameling van de financiële aspecten van het milieu. Het milieurapport daarentegen, bevat uitsluitend technische gegevens. (Buteneers, 2007)

Ondanks het feit dat GRI (2002) de bijdrage van het milieurapport aan de jaarrekeningcontrole ondersteunt, zien ook de ontwerpers van deze richtlijnen in dat beide rapporteringen niet gemakkelijk te combineren zijn. De grootste uitdaging ligt, volgens hen, in het vertalen van de milieuprestatie-indicatoren naar metingen van financiële waarde. Veel sustainability indicatoren zijn immers kwalitatief, waardoor het niet eenvoudig is om er een financiële of kwantitatieve waardering aan toe te kennen. Prestatie-indicatoren gebruikt in sustainability reporting vereisen bijgevolg additionele manipulatie vooraleer ze als financiële

gegevens bruikbaar kunnen zijn. Er zijn met andere woorden nieuwe methodologieën vereist. (GRI,2002)

Pazen (2007) weerlegt voorgaande beweringen. Hij merkt immers op dat hij, als bedrijfsrevisor, geen problemen ondervindt met de kwalitatieve aspecten van het milieuraapport. Volgens hem zijn milieuraapporten voor bedrijfsrevisoren enkel van belang om de kernfactoren in het milieubeleid te ontdekken. Eenmaal de commissaris voldoende kwalitatieve informatie door middel van het milieuraapport verworven heeft, dient een revisor bij de milieuspecialisten in de onderneming verdere uitleg te verschaffen. Het milieuraapport van de onderneming is immers opgebouwd uit andere documentatie of berekeningen, die de revisor mogelijk kan helpen om voor de jaarrekening noodzakelijke inzichten te verkrijgen. Pazen benadrukt dat hij hier weinig of geen problemen in ondervindt. Hij doet immers beroep op het feit dat een revisor niet verplicht is tot het afleveren van een goedkeurende verklaring. Aan een onderneming die bijgevolg niet voldoende grondslagen wenst of kan voorleggen, zal hij daardoor een onthoudende verklaring moeten uitschrijven.

6.5.5.2 Eigen specialiteiten

Indien de revisor voldoende gespecialiseerd is, hetgeen bij Buteneers duidelijk het geval is, zal hij door een beeld te verwerven van het milieuproces kunnen achterhalen welke milieurisico's dit met zich meebrengt. Elke revisor dient immers de risico's terug te vinden in het hele milieugebeuren. Vervolgens tracht hij de financiële impact ervan op de jaarrekening te achterhalen. Om dergelijke activiteiten uit te voeren is het noodzakelijk om over een groot aantal jaren kennis en ervaring te beschikken. Het inzicht verwerven in de milieumaterie is met andere woorden alles behalve eenvoudig. (Buteneers, 2007)

6.5.5.3 Deskundigen: Milieucoördinator en milieuadviesbureaus

6.5.5.3.1 Aanwezigheid milieudeskundige

Indien de commissaris niet gespecialiseerd is in het milieugebeuren, betekent dit niet direct dat hij een gebrekkige jaarrekeningcontrole zal uitvoeren. Hij kan zich immers laten begeleiden of informeren door een deskundige. Zo kan hij onder andere beroep doen op een milieucoördinator of een milieuadviseur. Een dergelijke milieudeskundige kan zowel extern als intern zijn. Van belang is dat hij de bekwaamheid bezit om het milieugebeuren in zijn geheel te bekijken (het milieubeleid en het milieuzorgsysteem). Bovendien merkt Buteneers op dat de opleiding tot milieucoördinator momenteel reeds aandacht schenkt aan de

jaarrekeningproblematiek, om hen zodoende tot een betere stroomlijning met de financiële gegevens bekwaam te maken. (Buteneers, 2007)

Grote auditkantoren zullen hiervoor beroep doen op iemand wiens specialisatie gericht is op het milieu. Die persoon kan de commissaris continu bijstaan in de controle op de jaarrekening. In die kantoren maakt de specialist met andere woorden deel uit van het auditteam. (Buteneers, 2007) Zo zullen auditors van Ernst & Young voor technische aspecten de nodige bijstand van ingenieurs verkrijgen (Everaerts en Steensels, 2007).

6.5.5.3.2 Afwezigheid milieudeskundige

Een milieucoördinator is echter niet altijd aanwezig. Enkel Vlarem I bedrijven zijn immers verplicht tot het aanstellen van een milieucoördinator. Zij behoren immers tot de zwaarst vervuilende ondernemingen. Kleine bedrijven kunnen echter steeds beroep doen op milieuadviesbureaus. Bedrijven die daarentegen van geen van beide mogelijkheden gebruik maken, voeren alle verrichtingen uit op eigen rekening. Om die bedrijven meer milieubewust te maken, zou de revisor mogelijk een bijdrage kunnen leveren door het grote risico tot het oplopen van kosten aan te halen. Volgens Buteneers is dit voldoende om de meeste KMO's wakker te schudden. (Buteneers, 2007)

6.5.6 Nood aan betere afstemming milieurapport – jaarrekening?

Uit het voorgaande blijkt dat het milieurapport de revisor informatie kan bieden omtrent het milieugebeuren in het bedrijf. Desondanks dient rekening te worden gehouden met het feit dat het milieurapport, dat hoofdzakelijk kwalitatieve gegevens bevat, moeilijk door de revisor zelf te kwantificeren is. Een betere afstemming van het milieurapport en de jaarrekening zou daarom mogelijk een extra voordeel voor de revisor kunnen betekenen. Buteneers (2007) verwees althans in die richting door te vermelden dat de opleiding tot milieucoördinator meer en meer de financiële aspecten in rekening neemt.

Ook Philippe Mahoux en Jean Cornil, twee Belgische senatoren, laten het belang van een nauwe band tussen de onderlinge verslagen inzien. Zij dienden immers, zoals reeds in het vorige hoofdstuk vermeld werd, 'een wetsvoorstel betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen' in. Dit wetsvoorstel heeft als doel de afzonderlijke milieurapporten, de jaarrekeningen en jaarverslagen consistent en meer samenhangend te maken. De twee senatoren wensen met andere woorden een nauwere band tussen de verschillende verslagen te creëren. (Senaat, 2004)

Pazen (2007) merkt echter op dat, vanuit het oogpunt van de revisor, een verandering aan het milieuraapport geen noodzaak is. Volgens hem beschikt een revisor over voldoende alternatieven indien het milieuraapport te moeilijk interpreteerbaar zou zijn. Toch merkt hij op dat hoewel hij een betere afstemming van het milieuraapport met de jaarrekening geen noodzaak vindt, het verplichten van het milieuraapport, het vastleggen van gegevens voor het milieuraapport, en andere mogelijke maatregelen toch handig zouden zijn.

6.6 Soorten auditverslagen

6.6.1 Inleiding

Een audit resulteert in een omstandige tekst: het controleverslag, overeenkomstig artikel 143 en 144 van het Wetboek van Vennootschappen. In dit verslag spreekt de bedrijfsrevisor een oordeel uit over het getrouwe beeld van de financiële jaarrekening, verstrekt door de onderneming. Hierbij heeft de revisor de keuze uit vier soorten verslagen:

- De verklaring zonder voorbehoud;
- De verklaring met voorbehoud;
- De afkeurende verklaring;
- De onthoudende verklaring. (IBR, 2007b)

6.6.2 De verklaring zonder voorbehoud

Het sluitstuk van de controlewerkzaamheden van de commissaris-revisor wordt gevormd door zijn verslag bij de jaarrekening. In dit verslag zal de revisor melding maken van tekortkomingen aan de verplichtingen opgelegd door de boekhoud-, en vennootschapswetgeving. Hij zal oordelen of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van het vermogen, van de financiële toestand en van de resultaten van de vennootschap. Indien de revisor van oordeel is dat de resultatenrekening een getrouw beeld geeft, zal hij een goedkeurende verklaring uitbrengen. Hij zal in dit geval een verklaring zonder voorbehoud kunnen toekennen. (ISA 700)

6.6.3 De verklaring met voorbehoud

Indien de revisor bedenkingen heeft bij de inhoud of de voorstelling van één of meerdere elementen in de jaarrekening of bij de interne controle van de onderneming zonder dat dit het getrouwe beeld in het gedrang brengt, zal hij een extra verantwoording aan het verslag dienen toe te voegen. In een dergelijk geval zal hij immers een verklaring met voorbehoud toekennen. Belangrijke voorwaarden voor het toekennen van een dergelijke verklaring is het feit dat de elementen van materieel belang dienen te zijn voor de beoordeling van de jaarrekening. (ISA 701)

Om dit verslag verder te verduidelijken, kan beroep gedaan worden op het milieuaspect 'bodempvervuiling'. Dit soort vervuiling kan de waarde van een terrein heel sterk doen verminderen, waardoor de onderneming een waardevermindering of een voorziening voor sanering dient te boeken. Indien een dergelijke boeking niet gebeurd is, zal de commissaris-revisor een voorbehoud maken omtrent de desbetreffende posten in de jaarrekening. (Harlem, 2002)

6.6.4 De afkeurende verklaring

Verder is het ook mogelijk dat de revisor de rekeningen niet kan goedkeuren omdat hij met het bestuur van de vennootschap op verscheidene punten van mening verschilt die dermate belangrijk zijn dat zelfs geen verklaring met voorbehoud kan afgeleverd worden. In een dergelijk geval zal hij een afkeurende verklaring moeten afleveren. (ISA 701)

Indien het eerder vermelde voorbeeld met betrekking tot de bodempvervuiling tot gevolg heeft dat het getrouwe beeld van de onderneming op zeer ernstige wijze wordt verstoord, zal dit aanleiding geven tot het toekennen van een afkeurende verklaring. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn indien de omvang van de vervuiling zeer belangrijk is in verhouding tot het totaal van de activa. Ook zouden de toekomstige saneringskosten zeer groot kunnen zijn in vergelijking met het eigen vermogen van de onderneming, waardoor een afkeurende verklaring noodzakelijk is. (Harlem, 2002)

Indien mogelijk zal het verslag ook de cijfermatige neerslag vermelden op de financiële toestand en de resultaten van de onderneming. (Harlem, 2002)

6.6.5 De onthoudende verklaring

Ten slotte kan de revisor in de volgende twee gevallen een onthoudende verklaring geven:

- 1) Indien de verstrekte informatie dermate ontoereikend is dat het onmogelijk is om een gegronde opinie te verstrekken over het getrouwe beeld van het vermogen, de financiële positie en de resultaten van de onderneming. Zo is het vaak voor de revisor onmogelijk om bepaalde essentiële controleprocedures uit te voeren;
- 2) Indien de revisor het hoofd moet bieden aan een ongewone onzekerheid ten aanzien van een voorval verbonden met de bedrijfsactiviteit of ten aanzien van een bedrag van een rubriek in de jaarrekening en deze onzekerheid in belangrijke mate de waardering van de financiële positie en de resultaten kan beïnvloeden. (ISA 701)

Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat op het ogenblik van het opstellen van de jaarrekening en het controleverslag een milieuvoorval plaatsvindt, waarvan het onmogelijk is om de impact op het vermogen van de onderneming te kunnen ramen aan de hand van de beschikbare gegevens. Indien het louter vermelden in de toelichting volgens de commissaris ontoereikend lijkt, omdat de gebeurtenis de continuïteit van de onderneming in het gedrag zou kunnen brengen, zal hij een onthoudende verklaring kunnen geven. (Harlem, 2002)

Ten slotte dient beklemtoond te worden dat volgens de algemene controlenormen de commissaris-revisor zich enkel mag onthouden van het afleggen van een verklaring nadat hij alles in het werk heeft gesteld om na te gaan of de jaarrekening een getrouw beeld geeft en na vastgesteld te hebben dat er geen enkele aangepast controletechniek bestaat om de onzekerheden op te heffen. (De Klerck, 1997)

Buteneers (2007) merkt op dat door de opkomst van milieuaspecten in de jaarrekening mogelijk meer onthoudende verklaringen gegeven zullen worden. Wel voegt hij hieraan toe dat de onwetendheid van een bepaalde post niet meteen de hele jaarrekening in gedrang brengt. De revisor kan zich voor de onzekerheid van één bepaalde post immers beperken tot het geven van een voorbehoud. Indien die bepaalde post echter de hele jaarrekening in gevaar brengt, zal de revisor moeten overgaan tot de eerder besproken onthoudende of eventueel afkeurende verklaring.

HOOFDSTUK 7: EMPIRISCH ONDERZOEK: WEBSITES VAN MILIEU-GEVOELIGE ONDERNEMINGEN

7.1 Inleiding

Na een bespreking van het milieुरapport in de voorgaande hoofdstukken, wordt in dit hoofdstuk de vermelding van milieu-informatie nagegaan op de websites van 50 ondernemingen die behoren tot milieugevoelige sectoren. Informatie omtrent de milieuaangelegenheden in het bedrijf is in dergelijke ondernemingen immers belangrijk. Deze informatie zal niet enkel in rapporten opduiken. Zo zullen bedrijven ook op websites vaak aan belanghebbenden rapporteren omtrent het milieu. Aangezien de milieu-informatie die ondernemingen op hun website ter beschikking stellen vrij bepaald kan worden, zal de kwaliteit van de online milieu-informatie variëren afhankelijk van de onderneming. In wat volgt, zal onderzocht worden in welke mate en met welke kwaliteit de ondernemingen milieu-informatie op hun website weergeven. Bij de beoordeling richten wij ons op een aantal criteria die hieronder worden toegelicht. Daarna wordt de samenstelling van de steekproef toegelicht en worden de resultaten besproken.

7.2 Bespreking beoordelingsfactoren

7.2.1 Inleiding

Om de websites van de bedrijven te beoordelen, hebben wij elf beoordelingsfactoren bepaald. Per factor wordt er een score van 0 (slecht) tot 4 (zeer goed) toegekend. Een onderneming die voor alle factoren zeer goed scoort kan dus maximaal een score van 44 behalen, daar alle factoren hetzelfde gewicht hebben. De minimumscore is 11. Hoewel de deelscores uiteraard slechts een nominale schaal hebben en als dusdanig niet kunnen worden samengeteld, bepalen wij ter indicatie toch een totaalscore. Kort samengevat, verloopt de beoordeling van elke website door middel van het volgende schema:

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					
2. SPECIFIEKE TITEL					
3. GECENTRALISEERD					
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					
6. INVESTEERDERS					
7. KLANTEN					
8. RELEVANTIE & KWALITEIT					
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID					
10. BEGRIJPBAARHEID					
11. ACTUEEL					
TOTAAL					

Figuur 2: Beoordelingsschema websites op het gebied van milieurapportering

Wij benadrukken ook dat de keuze van de beoordelingsfactoren, de schaalgrootte, de manier van scoren en de beslissing om met een ongewogen totaalscore te werken op een arbitraire wijze tot stand gekomen zijn met als enige bedoeling de beoordeling van de websites enigszins vergelijkbaar te maken.

In wat volgt, worden de elf verschillende beoordelingscriteria kort toegelicht.

7.2.2 Aandacht voor het milieu

Het criterium 'aandacht voor het milieu' zal nagaan of de website informatie omtrent het milieu aan de bezoekers ter beschikking stelt. Deze maatstaf is daarom gebaseerd op de hoeveelheid van milieu-informatie die voor de bezoeker van de website aanwezig is.

Kort samengevat, leidt dit tot de volgende beoordelingswijze:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen vermelding inzake milieu
1	Kleine verwijzing naar milieu
2	Beperkte informatie; Meer uitleg dan enkel verwijzingen
3	Aantal onderdelen inzake milieu
4	Groot aantal onderdelen inzake milieu

Tabel 4: Omschrijving score 'aandacht voor het milieu'

7.2.3 Specifieke titels

De maatstaf 'specifieke titels' omvat een beoordeling van de website op het gebied van de opvallendheid van de milieu-informatie. Deze maatstaf onderzoekt met andere woorden of het voor de bezoeker eenvoudig is te ontdekken waar de milieu-informatie precies vermeld staat. Zo zal een website waarbij een bezoeker in eerste instantie de gehele website dient af te gaan, alvorens een aspect omtrent het milieu te ontdekken, wat betreft dit criterium slecht beoordeeld worden. Bovendien wordt de titel beoordeeld op het feit of het een hoofdrubriek of een onderdeel van een andere rubriek vertegenwoordigt. Zo zal een hoofdrubriek 'milieu' gemakkelijker terug te vinden zijn voor de bezoeker, waardoor een dergelijke website ook een hogere beoordeling zal verkrijgen.

De variabele 'specifieke titel' zal daarom als volgt beoordeeld worden:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen titel voor informatie over milieu; Geen informatie over milieu
1	Onduidelijke omschrijving voor titel
2	Milieutitel onderdeel van een niet-milieugerelateerde rubriek
3	Milieutitel onderdeel van een milieugerelateerde rubriek
4	Duidelijke omschrijving en een hoofdrubriek

Tabel 5: Omschrijving score 'specifieke titel'

7.2.4 Gecentraliseerd

Verder zullen de websites beoordeeld worden op de mate waarop zij de milieu-informatie centraliseren. Zo zal door middel van het criterium 'gecentraliseerd' worden nagegaan of de onderneming de informatie omtrent het milieu bij elkaar opneemt. Bij dit criterium stellen we ons met andere woorden de volgende vraag: 'Plaatsen de ondernemingen milieu-informatie enkel onder de zonet besproken 'specifieke titel' of is de informatie ook op andere delen van de website terug te vinden?' Ondernemingen die dergelijke informatie gespreid op hun website weergeven, zullen bijgevolg slechter scores op dit criterium. In een dergelijke situatie is het voor de bezoeker van de website immers moeilijker om alle ter beschikking gestelde informatie omtrent het milieu terug te vinden.

De onderzochte websites kunnen de volgende scores toegekend krijgen:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen milieu-informatie
1	Op verscheidene plaatsen informatie omtrent het milieu
2	Milieu-informatie in mindere mate verspreid
3	Milieu-informatie omvat een duidelijke structuur (eventueel verspreid over meerdere plaatsen)
4	Alle milieu-informatie bij elkaar ondergebracht in de specifieke titel

Tabel 6: Omschrijving score 'gecentraliseerd'

7.2.5 Duurzaamheidsrapport

Ook wordt onderzocht of de besproken websites hun milieu- of duurzaamheidsrapporten duidelijk op de website vermelden. Vermoedelijk biedt de publicatie van dergelijke rapporten een bijkomende waarde aan de website op het gebied van milieu. Bij de beoordeling van dit criterium werd, naast de aanwezigheid van het duurzaamheidsrapport, ook rekening gehouden met het feit of het rapport al dan niet op een duidelijke plaats op de website terug te vinden is. Aangezien bepaalde ondernemingen ook andere milieurapporten op hun website ter beschikking stellen, zullen ook minder bekende milieurapporten in deze rubriek de nodige aandacht verkrijgen.

Om een specifieke score aan deze variabele toe te kennen, zal beroep gedaan worden op de volgende beoordeling:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen rapport
1	Minder bekende naam of ander soort rapport; Niet in milieubriek
2	Minder bekende naam of ander soort rapport; In milieubriek
3	Duurzaamheids- of milieurapport; Niet in milieubriek
4	Duurzaamheids- of milieurapport; In milieubriek

Tabel 7: Omschrijving score 'duurzaamheidsrapport'

7.2.6 Verificatie duurzaamheidsrapport

Verder wordt onderzocht of de gepubliceerde duurzaamheidsverslagen op het internet voorzien zijn van een verificatie. Ook dit heeft een invloed op de rapportering. Zo zal het bij geverifieerde duurzaamheidsrapporten moeilijker zijn om foutieve informatie naar buiten te brengen, aangezien de online milieudocumentatie moet overeenstemmen met het op de website ter beschikking gestelde duurzaamheidsrapport. Dit kan mogelijk een betere betrouwbaarheid van de websitegegevens tot gevolg hebben, vermits contrasterende gegevens met het geverifieerde duurzaamheidsrapport vermeden dienen te worden. Een precieze omschrijving van het belang van deze verificatie is terug te vinden in het vierde hoofdstuk van deze eindverhandeling.

Wat de beoordeling van dit criterium betreft, wordt naast de aanwezigheid van de verificatie, de onderneming beoordeeld op de hoeveelheid van certificatie (verificatie van alle gegevens, of slechts een beperkt aantal gegevens) en de betrouwbaarheid van de certificatie (interne of externe verificatie).

Kort samengevat, leidt dit tot de volgende beoordelingswijze:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Verificatie van het duurzaamheidsrapport niet aanwezig in het rapport of op de site
1	Auditrapport van samengesteld comité; Slechts beperkt geverifieerd
2	Slechts beperkt geverifieerd auditrapport
3	Auditrapport van samengesteld comité; Volledig geverifieerd
4	Verificatie duurzaamheidsrapport op site of in het rapport

Tabel 8: Omschrijving score 'verificatie duurzaamheidsrapport'

7.2.7 Investeerders of aandeelhouders

Olivier Costa, een Belgische vertegenwoordiger in de European Sustainability Reporting Association (ESRA), merkt op dat één van de hoofddrijfveren om tot rapportering op het gebied van milieu over te gaan, het aantrekken van investeerders of aandeelhouders is (IBR, 2007c). Vandaar dat ook 'het verband milieu versus investeerders op de websites' als een beoordelingscriterium gebruikt zal worden. Om dit criterium te beoordelen wordt met andere woorden de volgende vraag gesteld: 'Verschaffen de bedrijven ook informatie omtrent het milieu in het onderdeel dat specifiek op de investeerders gericht is?'

De variabele 'investeerders' zal daarom als volgt beoordeeld worden:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen verwijzing of link met de rubriek investeerders
1	Kleine verwijzing in rubriek investeerders naar het milieu (of omgekeerd)
2	Link tussen beide rubrieken; Meer dan enkel een verwijzing naar het milieu
3	Meer informatie dan enkel linken
4	Veel specifieke informatie voor de investeerder met betrekking tot het milieu

Tabel 9: Omschrijving score 'investeerders'

7.2.8 Klanten

Verder vermeldde Costa dat ook reputatiemanagement een aanzet tot milieureportering voor ondernemingen teweegbrengt (IBR, 2007c). Aangezien ondernemingen een reputatie ten aanzien van hun klanten willen creëren, wordt in deze studie ook nagegaan in welke mate de ondernemingen een verband leggen tussen de milieu-informatie en een eventueel beschikbare rubriek gericht op de klanten.

De onderzochte websites kunnen de volgende scores toegekend krijgen:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen link met de rubriek klanten
1	Kleine verwijzing in rubriek klanten naar het milieu (of omgekeerd)
2	Link tussen beide rubrieken; Meer dan enkel een verwijzing naar het milieu
3	Meer informatie dan enkel linken
4	Veel specifieke informatie voor de klant met betrekking tot het milieu

Tabel 10: Omschrijving score 'klanten'

7.2.9 Relevantie en kwaliteit

Ondernemingen kunnen wat milieu-informatie betreft omtrent enorm veel aspecten informatie weergeven. Daarom dat de websites ook beoordeeld dienen te worden op het feit of de aangehaalde milieuaspecten voldoende relevant zijn. Dit criterium bespreekt dan ook de kwaliteit van de informatie. Wordt de informatie met andere woorden specifiek aangepast in functie van het bedrijf, of geeft het bedrijf eerder algemene informatie omtrent het milieu weer?

Om een specifieke score aan deze variabele toe te kennen, zal beroep gedaan worden op de volgende beoordelingswijze:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen specifieke informatie; Algemene informatie op elk bedrijf toepasbaar
1	Merendeel algemene informatie
2	Helpt specifieke, helpt algemene informatie
3	Merendeel specifieke informatie
4	Veel specifieke informatie; Specifieke ondernemingsinformatie

Tabel 11: Omschrijving score 'relevantie & kwaliteit'

7.2.10 Geloofwaardigheid en volledigheid

Ook is het belangrijk om de geloofwaardigheid en de volledigheid van de gegevens na te gaan. Hierbij stellen we ons de volgende vraag: 'Meldt het bedrijf correcte milieu-informatie, of lijken de voorgestelde gegevens eerder een soort van verkoopstechniek?' Verder wordt in dit criterium de vraag gesteld of de onderneming volledig is met zijn informatie.

Aangezien het voor ons onmogelijk is om te ontdekken of alle milieu-informatie, en enkel correcte informatie wordt weergegeven op de websites, zal in dit criterium worden nagegaan of de onderneming ook negatieve informatie naar buiten brengt. Bovendien zal voor dit criterium, net zoals voor het duurzaamheidsrapport, worden nagegaan of de gegevens die op de website ter beschikking gesteld worden, geverifieerd werden.

Tabel 12 biedt een overzicht van de mogelijke scores:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen informatie
1	Slechts kleine verwijzing naar milieu; Niet geverifieerde informatie
2	Meer informatie; Niet geverifieerde informatie
3	Gedeeltelijk geverifieerd
4	Zo goed als alle informatie is geverifieerd

Tabel 12: Omschrijving score 'betrouwbaarheid en volledigheid'

7.2.11 Begrijpbaarheid

Verder kan de begrijpbaarheid van de informatie als een relevant criterium beschouwd worden. Zo is het van belang dat de informatie niet enkel technische gegevens bevat, maar eerder voor de bezoeker leesbare informatie meedeelt. Dit kan vergeleken worden met het eerder aangehaalde onderscheid tussen het milieurapport en het milieuverslag. Hoewel een milieurapport voor gebruikers begrijpbare informatie bevat, is het milieuverslag eerder gebaseerd op moeilijk te begrijpen technische gegevens. Ook veel geïnterviewden benadrukten het probleem van het milieuverslag, dat volgens hen voor niet-milieudeskundigen onmogelijk begrijpbaar is. Aangezien websites een brede groep van bezoekers hebben, is de begrijpbaarheid van enorm belang.

De variabele 'begrijpbaarheid' zal daarom als volgt beoordeeld worden:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Enkel technische termen zoals bij milieuverslag; Oftewel geen informatie
1	Merendeel technische termen
2	Gelijke verdeling technische versus begrijpbare termen
3	Merendeel begrijpbare teksten
4	Enkel begrijpbare teksten, termen en figuren

Tabel 13: Omschrijving score 'begrijpbaarheid'

7.2.12 Actueel

Ten slotte is het ook van belang de recentheid van de gegevens na te gaan. Het milieu verandert voortdurend. Zo dienen ondernemingen de laatste jaren onder andere meer aandacht te vestigen op het aspect 'global warming', hetgeen voordien eerder verwaarloosd werd. Verder ondergaat ook de regelgeving die op het bedrijf van toepassing is, steeds wijzigingen. Elk bedrijf zal bij veranderingen op het gebied van milieu nieuwe of bijkomende acties dienen te ondernemen. Bij dit criterium stellen we ons dan ook de volgende vraag: 'Is de informatie voldoende recent, of blijkt de informatie meer algemeen op elk jaar toepasbaar of minder recent te zijn? Net zoals in het milieurapport recentere acties beschreven worden, zou de onderneming op zijn website deze recente acties uitgebreid kunnen toelichten. Deze vermelding doet de bezoekers van de websites mogelijk vermoeden dat de onderneming continu bezig is met milieuvriendelijke acties.

Tabel 14 biedt een overzicht van de mogelijke scores:

SCORE	OMSCHRIJVING
0	Geen data
1	Informatie met enkel data tot 2005
2	Data tot en met 2005
3	Hoofdzakelijk data tot en met 2005; Ook recentere data
4	Recente data

Tabel 14: Omschrijving score 'actueel'

7.3 Toepassing van de beoordelingsfactoren

7.3.1 Inleiding

In deze bespreking zullen we door middel van de zonet aangehaalde beoordelingsfactoren de websites van 50 milieugevoelige ondernemingen analyseren. Hiervoor richten we ons tot vijf milieugevoelige sectoren: 'chemie', 'farmacie', 'milieu', 'petroleum', en ten slotte 'metaal en non-ferro'. Deze keuze van sectoren is gemaakt op basis van de afgenomen interviews. Vaak baseerden de deskundigen hun praktijkvoorbeelden immers op de zonet aangehaalde sectoren, waardoor vermoedelijk het milieu in deze sectoren een belangrijk element vertegenwoordigt. In deze sectoren zal de steekproef steeds beperkt worden tot tien ondernemingen die willekeurig gekozen worden uit de top twintig per sector. Voor de selectie wordt derhalve beroep gedaan op de 'Top 30.000' van ondernemingen, beschikbaar in het zakenmagazine Trends. Door in die lijst de eerder vermelde sectoren af te gaan, worden telkens willekeurig tien top-20 bedrijven, gerangschikt op basis van de omzet, geselecteerd.

7.3.2 Geselecteerde ondernemingen

In deze paragraaf wordt per sector een alfabetisch overzicht gegeven van de 50 gekozen ondernemingen. Van elke onderneming wordt bovendien de specifieke sector volgens Trends, de plaats in die sector volgens de omzet, en ten slotte de omzet weergegeven. Op deze manier is het immers mogelijk een beeld te vormen van de grootte van de besproken ondernemingen. Bijlage 5 omvat bovendien een kort overzicht van de activiteiten van elk bedrijf afzonderlijk om zodoende de relevantie met betrekking tot het rapporteren van milieu

duidelijk te maken. Bijlage 6 geeft ten slotte de beoordeling van elke onderneming per criterium, in de vorm van het hoger besproken beoordelingschema.

ONDERNEMING	SPECIFIEKE SECTOR	PLAATS	OMZET (Miljoen euro)
BASF	Chemische nijverheid	1	4.733, 034
Bayer	Chemische nijverheid	4	966,188
Chevron Phillips Chemical C.	Chemische nijverheid	7	630,442
Degussa Antwerpen	Chemische nijverheid	17	305,162
Methanex	Chemische producten	7	258,565
SABIC	Chemische producten	10	207,585
Solvay	Chemische producten	1	1.596,893
Tessengerlo Chemie	Chemische nijverheid	8	575,477
Univar Benelux	Chemische producten	12	117,173
Yara Belgium	Chemische nijverheid	10	559,673

Tabel 15: Geselecteerde ondernemingen (chemische sector) (Trends, 2007)

ONDERNEMING	SPECIFIEKE SECTOR	PLAATS	OMZET (Miljoen euro)
AstraZeneca	Farmaceutische nijverheid	4	411,155
Baxter	Farmaceutische nijverheid	7	245,074
Escapo	Farmaceutische producten	13	98,246
Febelco	Farmaceutische producten	1	976,765
Janssen Pharmaceutica	Farmaceutische nijverheid	1	2.103,870
Mauroy	Farmaceutische producten	16	89,620
Omega Pharma	Farmaceutische producten	9	145,447
Pfizer	Farmaceutische nijverheid	5	340,057
Roche	Farmaceutische producten	11	154,914
Tibotec	Farmaceutische nijverheid	20	61,693

Tabel 16: Geselecteerde ondernemingen (Farmaceutische sector) (Trends, 2007)

ONDERNEMING	SPECIFIEKE SECTOR	PLAATS	OMZET (Miljoen euro)
CometSambre	Recuperatie en recyclage	7	77,231
Envisan	Milieutechnieken	8	29,031
Galoo	Recuperatie en recyclage	5	80,037
Geocycle	Milieutechnieken	14	Niet beschikbaar

Hooge Maey	Milieutechnieken	16	17,597
Indaver	Recuperatie en recyclage	2	119,260
Rendac	Recuperatie en recyclage	11	54,903
Sita	Milieutechnieken	1	187,855
Tubecom	Recuperatie en recyclage	15	31,152
Veolia Environmental Services	Milieutechnieken	7	55,210

Tabel 17: Geselecteerde ondernemingen (Milieusector) (Trends, 2007)

ONDERNEMING	SPECIFIEKE SECTOR	PLAATS	OMZET (Miljoen euro)
BP	Petroleumhandel	4	1.407,779
JET	Petroleumhandel	8	463,179
Octa	Petroleumhandel	18	163,730
O.W. Bunker	Petroleumhandel	13	207,810
Petrobel	Petroleumhandel	9	452,082
Shell	Petroleumhandel	3	1.732,727
Texaco	Petroleumhandel	6	998,760
Total	Petroleumhandel	1	5.660,393
Van Raak Distributie	Petroleumhandel	14	199,152
Verbeke Bunkering	Petroleumhandel	7	502,886

Tabel 18: Geselecteerde ondernemingen (Petroleumsector) (Trends, 2007)

ONDERNEMING	SPECIFIEKE SECTOR	PLAATS	OMZET (Miljoen euro)
ALZ	Staal, staalproducten	3	1.747,996
Arcelor	Staal, staalproducten	1	2.342,635
Bekaert	Metaalverwerking	2	600,542
Boal Belgium	Non-ferro metalen	16	61,420
Disteel	Staal, staalproducten	13	131,651
Industeel	Staal, staalproducten	5	588,736
Lamifil	Non-ferro metalen	12	88,312
MCB	Non-ferro metalen	9	112,038
Mosacier	Metaalverwerking	13	83,858
Umicore	Non-ferro metalen	1	1.904,361

Tabel 19: Geselecteerde ondernemingen (Metaalsector) (Trends, 2007)

7.3.3 Betrouwbaarheidstesten

Onze beoordeling van de kwaliteit van milieu-rapportering op elke ondernemingswebsite is gebaseerd op elf variabelen, waaruit een totaalscore wordt berekend. Om na te gaan of al deze variabelen coherent samenhangen doen we beroep op de correlatietabel, die weergegeven wordt in bijlage 7. We kunnen opmerken dat de variabelen een groot aantal verbanden hebben met de variabele 'Totaalscore' en de overige variabelen. Er bestaat met andere woorden geen twijfel om deze te behouden voor de berekening van de totaalscores, aangezien ze allen voldoende sterke verbanden hebben. Enkel de variabelen 'klanten' en 'begrijpbaarheid' zijn respectievelijk laag en negatief gecorreleerd met de variabele 'totaalscore'. Aangezien in de totaalscore verondersteld wordt dat alle scores in positieve zin gecorreleerd zijn, zullen beide variabelen in een tweede correlatietabel verwijderd worden om vervolgens de invloed ervan op de correlatie na te gaan. Deze tabel is tevens terug te vinden in bijlage 7. We kunnen echter vaststellen dat het verwijderen van beide variabelen geen groot effect uitoefende op de correlatietabel. Zo kunnen we onder andere opmerken dat de volgorde van de intensiteit van de correlatie min of meer onbeïnvloed blijkt te zijn.

Ook kunnen we de betrouwbaarheid van de bevraging nagaan door middel van Cronbach's Alfa. Hiermee kunnen we immers nagaan of de variabelen de kwaliteit van de milieurapportering op websites typeren. Hierbij kunnen we opmerken dat Cronbach's Alfa een waarde van 0,9455 vertegenwoordigt. Indien we de niet-rapporterende ondernemingen verwijderen, bekomen we een Cronbach's Alfa van 0,8576. Bij een Cronbach's alfa groter dan 0,80 is een verwijdering van variabelen met als doel het verder verhogen van alfa overbodig. We beoordelen dus de totaalscores aan de hand van al de 11 variabelen.

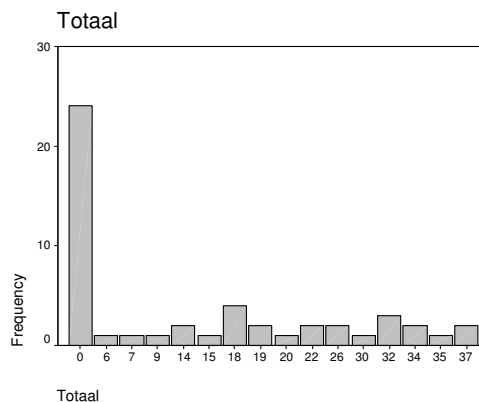
7.3.4 Totaalscores

In wat volgt, worden de totaalscores van alle onderzochte bedrijven vergeleken.

Totaal

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	24	48,0	48,0	48,0
6	1	2,0	2,0	50,0
7	1	2,0	2,0	52,0
9	1	2,0	2,0	54,0
14	2	4,0	4,0	58,0
15	1	2,0	2,0	60,0
18	4	8,0	8,0	68,0
19	2	4,0	4,0	72,0
20	1	2,0	2,0	74,0
22	2	4,0	4,0	78,0
26	2	4,0	4,0	82,0
30	1	2,0	2,0	84,0
32	3	6,0	6,0	90,0
34	2	4,0	4,0	94,0
35	1	2,0	2,0	96,0
37	2	4,0	4,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Tabel 20: Frequentietabel 'Totaalscore'



Figuur 3: Frequentie 'Totaalscore'

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Totaal	50	0	37	11,88	13,33
Valid N (listwise)	50				

Tabel 21: Descriptive statistics 'Totaalscore'

Voorgaande tabellen en grafiek doen blijken dat de totaalscores in de steekproef variëren van 0, voor 24 ondernemingen die geen milieu-informatie op hun website ter beschikking stellen, tot en met 37.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Totaal	26	6	37	22,85	9,38
Valid N (listwise)	26				

Tabel 22: Descriptive statistics 'Totaalscore'

Tabel 22 maakt duidelijk dat, indien we enkel beroep doen op de ondernemingen die informatie met betrekking tot het milieu kenbaar maken op hun website, de totaalscore van de steekproef zal variëren tussen 6 en 37.

Indien we vervolgens nagaan of significante verschillen bestaan tussen de verscheidene onderzochte sectoren, bekomen we het volgende resultaat:

Report

Totaal

SECTOR_2	Mean	N	Std. Deviation	Median	Minimum	Maximum
Chemie_	27,00	9	7,91	26,00	14	37
Milieu	17,43	7	8,48	18,00	7	32
Petroleum	28,20	5	9,04	32,00	18	37
Staal	17,60	5	8,62	18,00	6	30
Total	22,85	26	9,38	21,00	6	37

Tabel 23: Vergelijking sectoren 'Totaalscore'

ANOVA Table

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Totaal * SECTOR_2	Between Groups	(Combined)	641,670	3	213,890	3,025	,051
		Linearity	166,395	1	166,395	2,353	,139
		Deviation from Linearity	475,275	2	237,637	3,361	,053
	Within Groups		1555,714	22	70,714		
	Total		2197,385	25			

Tabel 24: Anova-tabel 'Totaalscore'

De gemiddelde score, zonder rekening te houden met de ondernemingen zonder milieu-informatie op hun website, is net niet significant verschillend voor de beschouwde sectoren (bij een vooropgestelde betrouwbaarheid van 95%). Hierbij dienen we echter op te merken dat we de sectoren farmaceutica en chemie hebben samengevoegd om te vermijden dat we met een sector van slechts één onderneming moeten werken. Op één onderneming na vermelden de gekozen farmaceutische ondernemingen geen milieu-informatie op hun website. De reden waarom we ervoor opteerden om het overblijvende farmaceutische bedrijf toe te voegen aan de chemische sector, is toe te schrijven aan het feit dat in de top 30.000 van Trends duidelijk is af te leiden dat bepaalde ondernemingen in beide sectoren gelijktijdig actief zijn.

Wat de verschillen tussen de sectoren betreft, kunnen we opmerken dat vooral de petroleum- en de chemische sector een hoge gemiddelde score verkregen. De staal en de milieusector blijken uit deze gegevens eerder laag te scoren. Hoe deze totaalscore precies werd opgebouwd, zal uitgediept worden in de hiernavolgende bespreking.

7.3.5 Aandacht voor het milieu

Aandacht milieu

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 0	24	48,0	48,0	48,0
1	9	18,0	18,0	66,0
2	4	8,0	8,0	74,0
3	2	4,0	4,0	78,0
4	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

Tabel 25: Frequentietabel 'Aandacht voor het milieu'

Wat het criterium 'aandacht voor het milieu' betreft, kan uit tabel 25 worden afgeleid dat 24 van de 50 onderzochte bedrijven geen milieu-informatie op hun website ter beschikking stellen. Zoals reeds eerder vermeld werd, zullen deze 24 ondernemingen voor de bespreking van de resterende variabelen uit de steekproef verwijderd worden. Op deze manier kan een beeld geschetst worden van de mate waarin de rapporterende ondernemingen hun informatie op hun website zichtbaar maken.

Verder kunnen we, door middel van de chi-kwadraattoets, ontdekken of tussen de verscheidene sectoren opmerkelijke verschillen met betrekking tot het vermelden van milieu-informatie vastgesteld kunnen worden. Allereerst zullen we echter door middel van een kruistabel achterhalen of de gebruikte schaal aannemelijk is.

SECTOR * Aandacht milieu Crosstabulation

			Aandacht milieu					Total
			0	1	2	3	4	
SECTOR	Chemie	Count	2	2		1	5	10
		% within SECTOR	20,0%	20,0%		10,0%	50,0%	100,0%
	Farma	Count	9				1	10
		% within SECTOR	90,0%				10,0%	100,0%
	Milieu	Count	3	4	2		1	10
		% within SECTOR	30,0%	40,0%	20,0%		10,0%	100,0%
	Petroleum	Count	5	1	1		3	10
		% within SECTOR	50,0%	10,0%	10,0%		30,0%	100,0%
	Staal	Count	5	2	1	1	1	10
		% within SECTOR	50,0%	20,0%	10,0%	10,0%	10,0%	100,0%
Total		Count	24	9	4	2	11	50
		% within SECTOR	48,0%	18,0%	8,0%	4,0%	22,0%	100,0%

Tabel 26: Kruistabel 'Aandacht voor het milieu'

Voorgaande kruistabel doet ons inzien dat de scores 2 en 3 in mindere mate benut werden. Wat de verdere codering betreft, zullen we de schalen daarom hercoderen. Zo zullen we de scores 0 en 1 herleiden tot score 0, aangezien deze scores slechts weinig tot geen milieu-informatie inhouden. De overige scores wijzen daarentegen op de beschikbaarheid een grote hoeveelheid milieu-informatie.

Indien we vervolgens de verscheidene sectoren vergelijken door middel van de chi-kwadraattest, bekomen we het volgende resultaat:

Sector * Aandacht Milieu Crosstabulation

			Aandacht Milieu		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie	Count	4	6	10
		% within Sector	40,0%	60,0%	100,0%
	Farma	Count	9	1	10
		% within Sector	90,0%	10,0%	100,0%
	Milieu	Count	7	3	10
		% within Sector	70,0%	30,0%	100,0%
	Petroleum	Count	6	4	10
		% within Sector	60,0%	40,0%	100,0%
	Staal	Count	7	3	10
		% within Sector	70,0%	30,0%	100,0%
Total	Count		33	17	50
	% within Sector		66,0%	34,0%	100,0%

Tabel 27: Kruistabel 'Aandacht voor het milieu' (aangepaste codering)

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,882 ^a	4	,208
Likelihood Ratio	6,247	4	,181
Linear-by-Linear Association	,393	1	,531
N of Valid Cases	50		

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,40.

Tabel 28: Chi-kwadraattest 'Aandacht voor het milieu'

Het significantieniveau vertoont een waarde groter dan 0,05 (Tabel 28). Hieruit kunnen we afleiden dat er geen significant verschil aanwezig is tussen de verschillende sectoren. Wanneer we door middel van kruistabellen de sectoren van naderbij bestuderen, stellen we vast dat binnen de chemische sector de meeste informatie omtrent het milieu op de websites beschikbaar wordt gesteld (Tabel 27). Indien we vervolgens de chemische sector analyseren, kunnen we opmerken dat een groot aantal van de in de steekproef opgenomen ondernemingen een grote hoeveelheid gegevens, rubrieken, en in bepaalde gevallen zelfs extra websites met informatie omtrent het milieu op hun website beschikbaar stellen. De meest opvallende ondernemingen in deze categorie zijn Bayer en Solvay. Beide ondernemingen stellen een extra uitgebreide website met enorm veel informatie over hun bedrijf in samenhang met het milieu ter beschikking.

De andere sectoren blijken, wat dit criterium betreft, in de meeste gevallen in mindere mate milieu-informatie ter beschikking te stellen. De petroleumsector kan echter met betrekking tot dit criterium bestempeld worden als tweede beste sector. De bedrijven in deze sector scoren eerder variabel. Een viertal ondernemingen stellen een goede milieureportering op. Zo stelt Shell, net zoals de eerder aangehaalde Bayer en Solvay, zelfs een uitgebreide website met betrekking tot het milieu op. De zes overige ondernemingen stellen weinig tot geen milieu-informatie ter beschikking op hun website. De mate van online milieuvermeldingen is voor deze sector met andere woorden niet eenduidig af te leiden.

In de metaal-, de farmaceutische, en de milieusector stellen de bedrijven echter vrij weinig informatie omtrent het milieu ter beschikking op hun website. Enkel Indaver, een onderneming die zich richt op integraal afvalbeheer, schenkt op haar website opvallend veel aandacht aan het milieu. Zo maakt Indaver bijna in elke rubriek op de website verwijzingen naar hun milieuvriendelijke wijze van produceren. Wat de farmaceutische sector betreft, dient de onderneming 'Baxter' extra benadrukt te worden, omwille van haar grote hoeveelheid ter beschikking gestelde milieu-informatie en data. Het feit dat deze modelbedrijven het aspect 'milieu' op hun website aanhalen, doet mij vermoeden dat, ondanks de lage aandacht van andere bedrijven, ook voor deze sectoren de milieuaangelegenheden enorm belangrijk zijn. Zo is het, volgens mij, belangrijk dat een bedrijf dat bepaalde diensten voor het milieu levert, ook bewijst dat het deze diensten op een milieuvriendelijke manier aanbiedt. Een gelijkaardig fenomeen doet zich voor in de farmaceutische sector. Aangezien de sector gericht is op de gezondheid van de mens, dienen de farmaceutische bedrijven tevens het aspect 'milieu' centraal te stellen. Ook milieuvervuilingen zouden immers de gezondheid van de mens drastisch kunnen beïnvloeden.

7.3.6 Specifieke titels

Specifieke titel

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	2	7,7	7,7	7,7
1,00	1	3,8	3,8	11,5
2,00	2	7,7	7,7	19,2
3,00	5	19,2	19,2	38,5
4,00	16	61,5	61,5	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 29: Frequentietabel 'Specifieke titel'

Voorgaande frequentietabel doet blijken dat een groot aantal van de rapporterende ondernemingen hun milieu-informatie onder een specifieke titel onderbrengt. Indien we aannemen dat de scores van 2 tot 4 een goede rapportering voorstellen, aangezien deze scores wijzen op het feit dat een duidelijk omschreven titel benut werd, kunnen we uit de hiernavolgende kruistabel afleiden dat 88,5% van de rapporterende ondernemingen de milieu-informatie onder een specifieke titel onderbrengt.

Sector * Specifieke titel Crosstabulation

			Specifieke titel		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count		9	9
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Milieu	Count	2	5	7
		% within Sector	28,6%	71,4%	100,0%
	Petroleum	Count		5	5
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Staal	Count	1	4	5
		% within Sector	20,0%	80,0%	100,0%
Total		Count	3	23	26
		% within Sector	11,5%	88,5%	100,0%

Tabel 30: Kruistabel 'Specifieke titel'

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,166 ^a	3	,244
Likelihood Ratio	5,217	3	,157
Linear-by-Linear Association	,855	1	,355
N of Valid Cases	26		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,58.

Tabel 31: Chi-kwadraattest 'Specifieke titel'

Indien we de verscheidene sectoren vergelijken, kunnen we echter geen significant verschil afleiden. In alle sectoren brengt de meerderheid van de ondernemingen haar milieu-informatie onder in een specifieke milieubruek. Een dergelijke rubriek stelt gebruikers in staat de milieu-informatie van de ondernemingen op een eenvoudige en snelle manier terug te vinden. Ook merken we op dat een groot aantal websites het milieu onderbrachten onder de algemene term 'sustainability'. De voorkeur om het milieu onder te brengen onder de term 'sustainability' werd ook reeds in hoofdstuk 4 benadrukt. Net zoals meer en meer bedrijven het milieu, het sociale, en het financiële als een samenhangend geheel in hun rapportering (duurzaamheidsverslag) gaan opnemen, ondervinden ook websites een trend naar een meer samenhangend geheel van de drie elementen.

7.3.7 Gecentraliseerd

Gecentraliseerd

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	2	7,7	7,7	7,7
2,00	2	7,7	7,7	15,4
3,00	4	15,4	15,4	30,8
4,00	18	69,2	69,2	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 32: Frequentietabel 'Gecentraliseerd'

Ook bij het criterium gecentraliseerd merken we op dat slechts aan een klein aantal ondernemingen de scores 0, 1, 2, en 3 werden toegekend. Het hercoderen van de schalen

zal derhalve een duidelijker beeld veroorzaken. Bij de beoordeling van het al dan niet centraliseren van de informatie, stellen we een goede centralisatie gelijk aan een score van 3 of 4. In dergelijke situaties, hebben de ondernemingen hun informatie duidelijk bij elkaar oftewel duidelijk gestructureerd op hun website ter beschikking gesteld, waardoor de milieurapportering als goed beoordeeld kan worden.

Sector * Gecentraliseerd Crosstabulation

			Gecentraliseerd		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count		9	9
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Milieu	Count	2	5	7
		% within Sector	28,6%	71,4%	100,0%
	Petroleum	Count		5	5
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Staal	Count	2	3	5
		% within Sector	40,0%	60,0%	100,0%
Total		Count	4	22	26
		% within Sector	15,4%	84,6%	100,0%

Tabel 33: Kruistabel 'Gecentraliseerd'

In tabel 33 merken we op dat in de steekproef 84,6 % van de rapporterende ondernemingen hun informatie met betrekking tot het milieu voornamelijk op een goed gestructureerde plaats op de website ter beschikking stellen, om zodoende de gebruiker zijn informatieverschaffing te vergemakkelijken.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,808 ^a	3	,121
Likelihood Ratio	7,219	3	,065
Linear-by-Linear Association	2,424	1	,119
N of Valid Cases	26		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,77.

Tabel 34: Chi-kwadraattest 'Gecentraliseerd'

Verder kunnen we uit de chi-kwadraat afleiden dat er geen significant verschil bestaat tussen de verscheidene sectoren (Tabel 34). Alle sectoren, behalve de milieu- en de staalsector, scoren maximaal (Tabel 33).

7.3.8 Duurzaamheidsrapport

Duurzaamheidsrapport

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	12	46,2	46,2	46,2
2,00	4	15,4	15,4	61,5
3,00	1	3,8	3,8	65,4
4,00	9	34,6	34,6	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 35: Frequentietabel 'Duurzaamheidsrapport'

Ook uit deze scores blijkt dat de middelste scores weinig tot niet benut werden. Wat het duurzaamheidsrapportcriterium betreft, groeperen wij de ondernemingen die rapporten op een duidelijke plaats ter beschikking stellen als goed scorende ondernemingen. Een dergelijke beoordeling komt overeen met het bestempelen van een score van 2 tot en met 4 als goed. Het duurzaamheidsrapport is immers nog in ontwikkeling waardoor enige soepelheid vereist is. Dit zorgt voor de volgende geherstructureerde kruistabel.

Sector * Duurzaamheidsrapport Crosstabulation

		Duurzaamheidsrapport		Total	
		,00	1,00		
Sector	Chemie_	Count	2	7	9
		% within Sector	22,2%	77,8%	100,0%
	Milieu	Count	4	3	7
		% within Sector	57,1%	42,9%	100,0%
	Petroleum	Count	2	3	5
		% within Sector	40,0%	60,0%	100,0%
	Staal	Count	4	1	5
		% within Sector	80,0%	20,0%	100,0%
Total		Count	12	14	26
		% within Sector	46,2%	53,8%	100,0%

Tabel 36: Kruistabel 'Duurzaamheidsrapport'

Tabel 36 doet blijken dat 14 van de 26 rapporterende ondernemingen het duurzaamheidsrapport ter beschikking stellen op hun website. Dit komt overeen met een percentage van 53,8%. De vaststelling dat slechts de helft van de ondernemingen het rapport op hun website ter beschikking stellen, kan mogelijk toegeschreven worden aan het feit dat in de andere ondernemingen het verslag momenteel nog in ontwikkeling is. Ook bestaat de mogelijkheid dat bepaalde ondernemingen die wel een duurzaamheidsverslag opstellen, dit niet op hun website publiceren. Tot deze categorie behoort onder andere 'Janssen Pharmaceutica'.

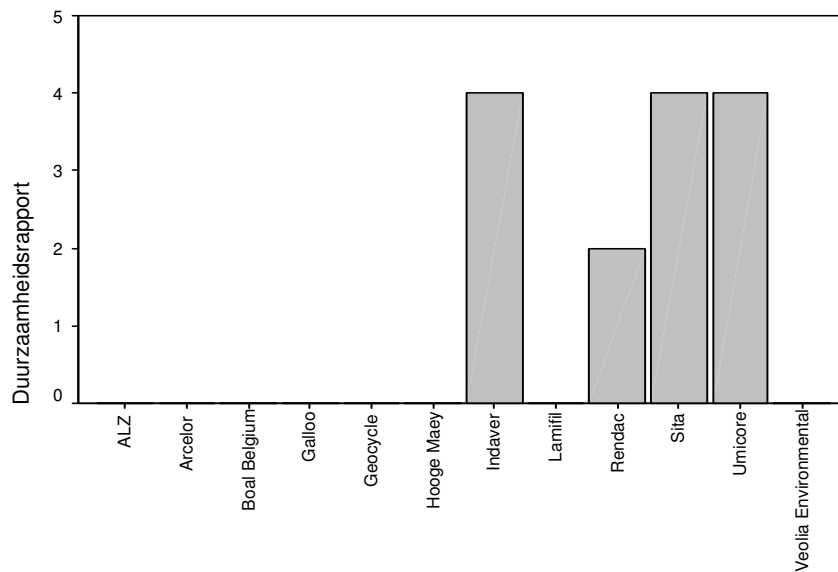
Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,795 ^a	3	,187
Likelihood Ratio	5,060	3	,167
Linear-by-Linear Association	3,479	1	,062
N of Valid Cases	26		

a. 8 cells (100,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,31.

Tabel 37: Chi-kwadraattest 'Duurzaamheidsrapport'

Indien we onderzoeken of we verschillen kunnen opmerken tussen de verscheidene sectoren, merken we op dat deze niet significant verschillen (Tabel 37). Indien we toch de verscheidene sectoren onderling vergelijken, kunnen we uit tabel 36 afleiden dat de chemie- en de petroleumsector het beste scores. Zo merken we op dat in deze sectoren de meerderheid van de onderzochte bedrijven hun duurzaamheidsrapport kenbaar maakten. In de overige sectoren bleek dit omgekeerd te zijn. Van de overige sectoren, milieu en staalsector, vinden we het derhalve noodzakelijk om twee ondernemingen te benadrukken: Indaver (milieusector) en Umicore (staalsector) (Figuur 4). Ondanks het feit dat hun sector eerder slecht scoort op dit criterium, stonden zij met hun duurzaamheidsrapport in het verleden in de kijker. Zo kwamen beide bedrijven in het verleden in contact met de prijs voor het beste duurzaamheidsrapport van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, dewelke in 2003 aan Indaver, en in 2000 en 2006 aan Umicore werd toegekend.



Figuur 4: Duurzaamheidsrapport (Staal- en milieusector)

Bij de rapporterende ondernemingen kan worden opgemerkt dat het merendeel van de ondernemingen het rapport aan het publiek ter beschikking stelt in de rubriek die betrekking heeft op het milieu, waardoor het vrij eenvoudig op te sporen is.

7.3.9 Verificatie duurzaamheidsrapport

Verificatie duurzaamheidsrapport

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	6	42,9	42,9	42,9
3,00	1	7,1	7,1	50,0
4,00	7	50,0	50,0	100,0
Total	14	100,0	100,0	

Tabel 38: Frequentietabel 'Verificatie duurzaamheidsrapport'

Wat de verificatie van het duurzaamheidsrapport betreft, beperken we het onderzoek tot de ondernemingen die het duurzaamheidsrapport ter beschikking stellen. Aangezien ook bij deze variabele de scores van de ondernemingen eerder verdeeld zijn over de uiterste waarden, zal ook hier een hercodering uitgevoerd worden. Zo verkrijgen we enerzijds ondernemingen die geen verificatie uitvoeren. Zij verkrijgen een score van 0 toegekend.

Anderzijds bundelen we de ondernemingen die een volledige verificatie lieten uitvoeren door een bepaalde groep van personen. We benadrukken hier het feit dat we de verificatie van elk soort personen als goed bestempelen. Zo zullen ook intern opgerichte comités tot deze groep van personen behoren. We verwijzen hiervoor terug naar hoofdstuk 4, waarin werd benadrukt dat de verificatie van duurzaamheidsrapporten door een groot aantal dienstverleners kan worden uitgevoerd.

Sector * Verificatie duurzaamheidsrapport Crosstabulation

			Verificatie duurzaamheidsrapport		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count	4	3	7
		% within Sector	57,1%	42,9%	100,0%
	Milieu	Count	1	2	3
		% within Sector	33,3%	66,7%	100,0%
	Petroleum	Count		3	3
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Staal	Count	1		1
		% within Sector	100,0%		100,0%
Total	Count		6	8	14
	% within Sector		42,9%	57,1%	100,0%

Tabel 39: Kruistabel 'Verificatie duurzaamheidsrapport'

Bij het analyseren van de gegevens, stellen we vast dat acht van de veertien gepubliceerde duurzaamheidsverslagen geverifieerd werden. Dit komt overeen met een percentage van 57,1%. Aangezien de verificatie, net zoals het duurzaamheidsrapport, nog in ontwikkeling is, beoordelen we deze score als positief. Vaak bevindt dit verificatierapport zich in het duurzaamheidsrapport, oftewel staat er expliciet een verificatierapport afzonderlijk op de website vermeld.

Wat dit criterium betreft, zal geen vergelijking tussen de verscheidene sectoren plaatsvinden, omwille van het beperkt aantal gegevens.

7.3.10 Investeerders of aandeelhouders

Investeerders

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	19	73,1	73,1	73,1
2,00	4	15,4	15,4	88,5
3,00	2	7,7	7,7	96,2
4,00	1	3,8	3,8	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 40: Frequentietabel 'Investeerders'

Ook met betrekking tot de investeerders dienen we een nieuwe codering door te voeren. We merken immers op dat bepaalde scores weinig tot niet aan bod komen. Bovendien kunnen we opmerken dat vooral vanaf score twee een duidelijke link tussen het milieu en de investeerders zichtbaar wordt. Vandaar dat de scores 2 tot en met 4 worden samengebundeld tot een score 1. De score 0 en 1 zullen daarentegen de waarde 0 verkrijgen. Deze hercodering leidt tot het volgende resultaat:

Sector * Investeerders Crosstabulation

			Investeerders		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count	6	3	9
		% within Sector	66,7%	33,3%	100,0%
	Milieu	Count	7		7
		% within Sector	100,0%		100,0%
	Petroleum	Count	2	3	5
		% within Sector	40,0%	60,0%	100,0%
	Staal	Count	4	1	5
		% within Sector	80,0%	20,0%	100,0%
Total	Count		19	7	26
	% within Sector		73,1%	26,9%	100,0%

Tabel 41: Kruistabel 'Investeerders'

De kruistabel van het criterium dat beoordeelt of de ondernemingen een link leggen tussen de investeerders en het milieu, doet blijken dat extra aandacht voor dit criterium vereist is. 73,1% van de onderzochte bedrijven verkrijgt met betrekking tot dit criterium immers een lage beoordeling. De onderzochte ondernemingen leggen met andere woorden weinig verbanden tussen de rubriek 'investeerders' en informatie op het gebied van milieu.

Indien we een vergelijking maken tussen de verscheidene sectoren, bekomen we het volgende resultaat:

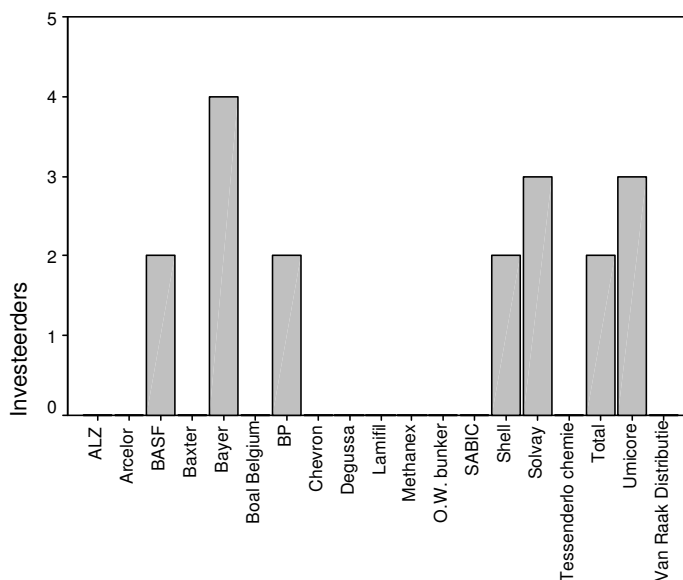
Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,669 ^a	3	,129
Likelihood Ratio	7,098	3	,069
Linear-by-Linear Association	,003	1	,956
N of Valid Cases	26		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,35.

Tabel 42: Chi-kwadraattest 'Investeerders'

De ondernemingen verschillen op het gebied van de variabele 'investeerders' niet significant van elkaar (Tabel 42). We kunnen echter wel opmerken dat hoofdzakelijk bedrijven die actief zijn in de petroleumsector aandacht schenken aan dit criterium (Tabel 41). Daarnaast kunnen we ook in de chemie- en de staalsector een beperkt aantal ondernemingen opmerken die aan dit criterium aandacht schenken.



Figuur 5: Investeerders (Petroleum-, chemie- en staalsector)

Uit de voorgaande grafiek kunnen we afleiden dat we voor de bespreking van dit criterium meer specifiek kunnen verwijzen naar BASF, BP, Total, Shell en vooral Umicore, Bayer en

Solvay. Deze ondernemingen blijken immers relatief goed op het criterium 'investeerders' te scoren. Zo stelt de onderneming 'Solvay' een groot aantal documenten op het gebied van milieu online ter beschikking aan haar investeerders. Bayer maakt, net zoals Umicore, een afzonderlijke milieubriek aan in het onderdeel investeerders. Bovendien voegt Bayer er een link aan toe naar de algemene milieubriek. Vooral de chemische en de petroleumsector scoren met andere woorden met betrekking tot dit criterium hoger dan andere sectoren.

7.3.11 Klanten

Klanten

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	22	84,6	84,6	84,6
1,00	1	3,8	3,8	88,5
2,00	2	7,7	7,7	96,2
3,00	1	3,8	3,8	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 43: Frequentietabel 'Klanten'

Net zoals bij de investeerders dienen we ook bij het criterium 'klanten', omwille van de verspreiding van de gegevens een nieuwe codering in te voeren. We merken immers op dat bepaalde waarden minder aan bod kwamen. Bovendien kunnen we opmerken dat vooral vanaf score twee een duidelijke link tussen het milieu en de klanten zichtbaar wordt. Ook voor de klanten zullen de scores 2 tot en met 4 worden samengebundeld tot een score 1. De score 0 en 1 zullen daarentegen de waarde 0 verkrijgen. Deze hercodering leidt tot het volgende resultaat:

Sector * Klanten Crosstabulation

		Klanten		Total	
		,00	1,00		
Sector	Chemie_	Count	7	2	9
		% within Sector	77,8%	22,2%	100,0%
	Milieu	Count	7		7
		% within Sector	100,0%		100,0%
	Petroleum	Count	4	1	5
		% within Sector	80,0%	20,0%	100,0%
	Staal	Count	5		5
		% within Sector	100,0%		100,0%
Total		Count	23	3	26
		% within Sector	88,5%	11,5%	100,0%

Tabel 44: Kruistabel 'Klanten'

De frequentietabel van het criterium dat beoordeelt of de ondernemingen een link leggen tussen de klanten en het milieu, doet blijken dat extra aandacht voor dit criterium vereist is.

Zo kunnen we uit tabel 44 onder andere afleiden dat 88,5% van de onderzochte bedrijven een lage beoordeling verkrijgt met betrekking tot dit criterium.

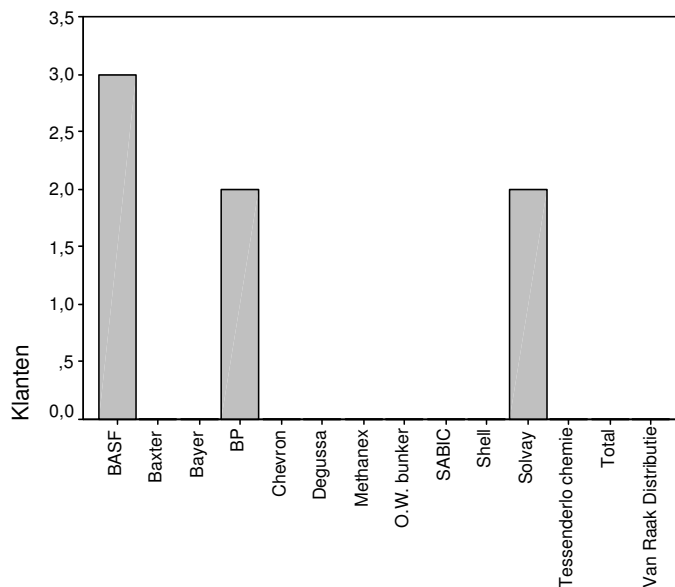
Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	2,922 ^a	3	,404
Likelihood Ratio	4,058	3	,255
Linear-by-Linear Association	1,094	1	,296
N of Valid Cases	26		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,58.

Tabel 45: Chi-kwadraattest 'Klanten'

Bij het vergelijken van de verscheidene sectoren merken we op dat ze duidelijk niet significant verschillen (Tabel 45). Indien we de drie goed scorende ondernemingen van naderbij bestuderen, merken we op dat deze actief zijn in de chemie- en de petroleumsector (Tabel 44).



Figuur 6: Klanten (Chemie- en petroleumsector)

Slechts één van deze onderneming, BASF, maakt door middel van een online video de link tussen haar klanten en het milieu. Ook BP en Solvay maken echter een kleine link tussen het milieu en haar klanten. Desondanks blijft een rubriek met specifieke milieu-informatie voor

de klanten achterwege. Klanten zullen met andere woorden in de meeste bedrijven in het onderdeel milieu naar de voor hen bruikbare informatie moeten zoeken. Om de websites klantvriendelijker te maken, is een verbetering met betrekking tot dit criterium noodzakelijk.

7.3.12 Relevantie en kwaliteit

Het criterium waarin de relevantie en de kwaliteit van de ter beschikking gestelde milieu-informatie wordt nagegaan, verkrijgt voor een groot aantal ondernemingen een positieve beoordeling.

Relevantie & kwaliteit

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	7	26,9	26,9	26,9
2,00	2	7,7	7,7	34,6
3,00	13	50,0	50,0	84,6
4,00	4	15,4	15,4	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 46: Frequentietabel 'Relevantie & kwaliteit'

Indien we ook voor deze variabele een hercodering uitvoeren, en ondernemingen die minstens de helft van hun milieu-informatie aan specifieke informatie ter beschikking stellen als positief beschouwen, verkrijgen we het volgende resultaat:

Sector * Relevantie & kwaliteit Crosstabulation

			Relevantie & kwaliteit		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count	2	7	9
		% within Sector	22,2%	77,8%	100,0%
	Milieu	Count	4	3	7
		% within Sector	57,1%	42,9%	100,0%
	Petroleum	Count		5	5
		% within Sector		100,0%	100,0%
	Staal	Count	1	4	5
		% within Sector	20,0%	80,0%	100,0%
Total		Count	7	19	26
		% within Sector	26,9%	73,1%	100,0%

Tabel 47: Kruistabel 'Relevantie & kwaliteit'

Zo stellen we vast dat 73,1% van de rapporterende ondernemingen de ter beschikking gestelde milieu-informatie specifiek voor hun activiteiten formuleren (Tabel 47). In

tegenstelling tot onze verwachtingen vermeldt het merendeel van de onderzochte ondernemingen met andere woorden niet enkel het feit dat zij goed zorg dragen voor het milieu. Zij stellen de bezoekers van de website immers meer specifieke informatie ter beschikking.

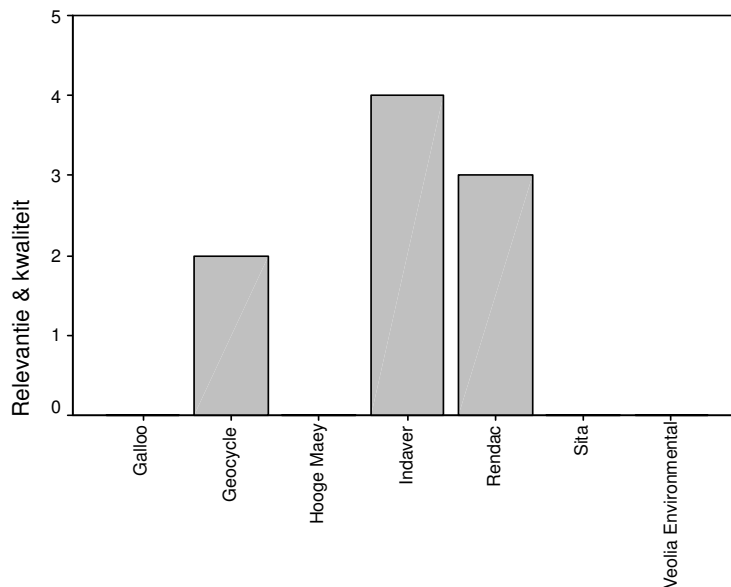
Indien we vervolgens nagaan of de sectoren significant verschillen, kunnen we uit de chi-kwadraattest afleiden dat geen significant verschil aanwezig is (Tabel 48).

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,314 ^a	3	,150
Likelihood Ratio	6,190	3	,103
Linear-by-Linear Association	,115	1	,735
N of Valid Cases	26		

a. 6 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,35.

Tabel 48: Chi-kwadraattest 'Relevantie & kwaliteit'



Figuur 7: Relevantie & kwaliteit (Milieusector)

Bij het vergelijken van de verscheidene sectoren in tabel 47 merken we op dat hoofdzakelijk de milieusector geen relevante of kwalitatieve informatie ter beschikking stelt. Desondanks

vinden we het toch belangrijk om onderneming 'Indaver' hierbij te benadrukken (Figuur 7). Zij stelt immers per activiteit een uitgebreid verslag samen over de manier waarop ze milieuvriendelijk te werk gaat. Een dergelijke bron van informatie was op geen enkele andere website zichtbaar.

7.3.13 Geloofwaardigheid en volledigheid

Wat de geloofwaardigheid en de volledigheid van de op de website ter beschikking gestelde milieugegevens betreft, blijkt geen enkele onderneming perfect te zijn. Zo blijken alle ondernemingen enkel informatie te verschaffen omtrent hun inspanningen voor het milieu. Gegevens over schadelijke effecten worden echter nauwelijks teruggevonden.

Geloofwaardigheid & volledigheid

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ,00	2	7,7	7,7	7,7
1,00	1	3,8	3,8	11,5
2,00	13	50,0	50,0	61,5
3,00	6	23,1	23,1	84,6
4,00	4	15,4	15,4	100,0
Total	26	100,0	100,0	

Tabel 49: Frequentietabel 'Geloofwaardigheid & volledigheid'

Verder kunnen we met betrekking tot dit criterium vaststellen dat een viertal ondernemingen (BP, Total, en vooral Bayer en Baxter) bepaalde gegevens lieten certificeren, hetgeen de geloofwaardigheid en de volledigheid van de website doet toenemen (Tabel 49). Een dergelijke certificatie zorgt er bovendien voor dat gebruikers voldoende op de hoogte zijn op welke gegevens ze al dan niet kunnen vertrouwen. De ondernemingen zullen dan ook gehercodeerd worden. Zo zullen ondernemingen met geverifieerde gegevens een score van 1 toegekend krijgen. We bekomen derhalve het volgende resultaat:

Sector * Geloofwaardigheid & volledigheid Crosstabulation

			Geloofwaardigheid & volledigheid		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count	3	6	9
		% within Sector	33,3%	66,7%	100,0%
	Milieu	Count	6	1	7
		% within Sector	85,7%	14,3%	100,0%
	Petroleum	Count	3	2	5
		% within Sector	60,0%	40,0%	100,0%
	Staal	Count	4	1	5
		% within Sector	80,0%	20,0%	100,0%
Total	Count		16	10	26
	% within Sector		61,5%	38,5%	100,0%

Tabel 50: Kruistabel 'Geloofwaardigheid & volledigheid'

Hoewel verificatie enorm belangrijk is, om de betrouwbaarheid van de gegevens te ondersteunen, merken we toch op dat een groot aantal ondernemingen geen verificatie laat uitvoeren. Dat deze certificatie van gegevens desondanks van enorm belang is, kan worden afgeleid uit hoofdstuk 4. In dat hoofdstuk werd immers vastgesteld dat dezelfde problematiek ook vaak aanwezig is bij de milieurapporten. Ook daar bestaat de mogelijkheid dat ondernemingen enkel positieve informatie ter beschikking stellen, hetgeen tot gevolg heeft dat veel personen de verificatie van de milieu- en duurzaamheidsverslagen enorm benadrukken.

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,479 ^a	3	,140
Likelihood Ratio	5,713	3	,126
Linear-by-Linear Association	3,139	1	,076
N of Valid Cases	26		

a. 7 cells (87,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,92.

Tabel 51: Chi-kwadraattest 'Geloofwaardigheid & volledigheid'

Bij het vergelijken van de verscheidene sectoren stellen we vast dat er geen significant verschil aanwezig is (Tabel 51). Desondanks merken we op dat weer de chemische sector de hoogste score verkreeg (Tabel 50).

7.3.14 Begrijpbaarheid

Begrijpbaarheid

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	12	46,2	46,2	46,2
	4,00	14	53,8	53,8	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

Tabel 52: Frequentietabel 'Begrijpbaarheid'

Hoewel bepaalde ondernemingen technische data ter beschikking stellen, stellen we vast dat de technische gegevens vaak aangevuld worden met eenvoudige teksten. Ook andere teksten blijken voor gebruikers in voldoende mate begrijpbaar te zijn.

7.3.15 Actueel

Actueel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	,00	11	42,3	42,3	42,3
	1,00	3	11,5	11,5	53,8
	2,00	1	3,8	3,8	57,7
	3,00	10	38,5	38,5	96,2
	4,00	1	3,8	3,8	100,0
	Total	26	100,0	100,0	

Tabel 53: Frequentietabel 'Actueel'

Aangezien bepaalde waarden weinig voorkomen, zal ook voor deze variabele een hercodering worden doorgevoerd. Zo zullen ondernemingen die slechts data tot en met 2005 ter beschikking stellen, als slecht beoordeeld worden. Hierbij gaan we van de veronderstelling

uit dat op twee jaren tijd veel kan gebeuren op het gebied van milieu. Recente informatie is met andere woorden noodzakelijk. Een hercodering leidt tot de volgende indeling:

Sector * Actueel Crosstabulation

			Actueel		Total
			,00	1,00	
Sector	Chemie_	Count	4	5	9
		% within Sector	44,4%	55,6%	100,0%
	Milieu	Count	6	1	7
		% within Sector	85,7%	14,3%	100,0%
	Petroleum	Count	2	3	5
		% within Sector	40,0%	60,0%	100,0%
	Staal	Count	3	2	5
		% within Sector	60,0%	40,0%	100,0%
Total	Count		15	11	26
	% within Sector		57,7%	42,3%	100,0%

Tabel 54: Kruistabel 'Actueel'

Wat de recentheid van de gegevens betreft, stellen we vast dat veel ondernemingen zich baseren op numerieke of grafische data tot het jaar 2005. Recentere data zijn met andere woorden vaak niet beschikbaar op de websites. Desondanks kan worden opgemerkt dat ongeveer 42 procent van de ondernemingen recente artikels ter beschikking stellen, waardoor de milieu-informatie op de website, ondanks de grafische data van 2005, toch voldoende up-to-date blijkt te zijn.

Chi-Square Tests

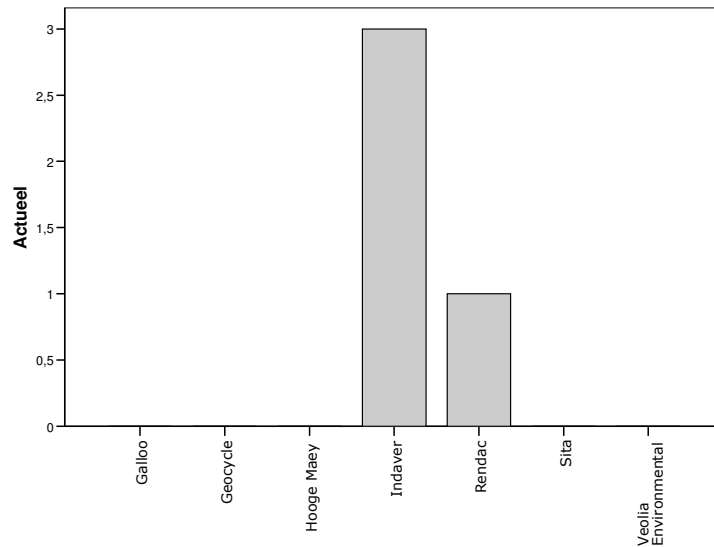
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	3,551 ^a	3	,314
Likelihood Ratio	3,859	3	,277
Linear-by-Linear Association	,195	1	,659
N of Valid Cases	26		

a. 7 cells (87,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,12.

Tabel 55: Chi-kwadraattest 'Actueel'

Verder kunnen we uit tabel 55 afleiden dat er geen significant verschil tussen de verscheidene sectoren bestaat. Hierbij merken we bovendien op dat vooral de milieusector

slecht scoort (Tabel 54). Wel kunnen we uit de volgende grafiek afleiden dat weer hoofdzakelijk Indaver een goede score verkrijgt.



Figuur 8: Actueel (Milieusector)

Ook vinden wij het belangrijk om na te gaan welke ondernemingen geen specifieke data vermelden bij hun milieugegevens. Dit heeft immers tot gevolg dat het voor deze ondernemingen onmogelijk is om vast te stellen hoe actueel de weergegeven data of informatie precies is.

Onderneming * Actueel Crosstabulation

Count		Actueel	
		0	Total
Onderneming	ALZ	1	1
	Boal Belgium	1	1
	Chevron	1	1
	Galloo	1	1
	Geocycle	1	1
	Hooge Maey	1	1
	Lamifil	1	1
	O.W. bunker	1	1
	Sita	1	1
	Van Raak Distributie	1	1
	Veolia Environmental	1	1
Total		11	11

Tabel 56: Niet-actueel rapporterende ondernemingen

Voorgaande tabel laat blijken dat 11 van de 26 rapporterende ondernemingen geen specifieke data vermelden bij hun milieu-informatie op hun website. Hierin verbetering brengen is noodzakelijk. De waarde van de informatie zal in dergelijke situaties vermoedelijk afnemen, aangezien het bij tijdloze informatie onmogelijk is om na te gaan hoe milieubewust de onderneming op dit moment handelt. Bovendien kunnen we opmerken dat het milieu constant verandert, waardoor de informatie hieromtrent ook voortdurend gewijzigd dient te worden.

7.4 Besluit

Milieugevoelige ondernemingen stellen een enorme variatie aan milieu-informatie op hun website ter beschikking. Dergelijke informatie is voor hen enorm belangrijk. Vandaar dat het van groot belang is dat ondernemingen die op bepaalde vlakken minder goed scoren, door middel van vergelijkingen met andere websites hun online rapporteringen trachten te verbeteren. Wat de sectoren betreft, kan vooral de chemische sector als referentiepunt aangehaald worden. Daarnaast kan ook in elke andere sector minstens één modelvoorbeeld teruggevonden worden: Baxter (farmaceutische sector), Indaver (milieusector), 'BP, Shell en Total' (petroleumsector), en ten slotte Umicore (metaalsector). In wat volgt, geven we een aantal algemene verbeteringen die op bijna alle ondernemingen toepasbaar zijn.

Aangezien Costa opmerkt dat de informatie met betrekking tot het milieu van belang is voor investeerders en tevens voor klanten, dienen ondernemingen meer aandacht te schenken aan online milieu-informatie specifiek voor deze belangengroepen. Ook dient mogelijk de cijferinformatie recenter te zijn.

Bovendien dient benadrukt te worden dat bijna alle websites enkel gericht zijn op het geven van positieve informatie met betrekking tot het milieu. Indien we dit vergelijken met de problematiek bij milieurapportering, kan dit beschouwd worden als een belangrijk aspect dat ook op websites aangepakt dient te worden. Zoals reeds vermeld werd, bieden een aantal websites (BP, Total, en vooral Bayer en Baxter) reeds een beperkte zekerheid door een verificatie op bepaalde gegevens of onderdelen van hun website door te voeren. Ook hier zou in de toekomst meer aandacht op gevestigd moeten worden.

HOOFDSTUK 8: CONCLUSIES

Met het theoretisch gedeelte van deze eindverhandeling werd de centrale onderzoeksvraag, 'Wat is de waarde van het milieurapport en de milieuaudit voor de financiële auditor?', beantwoord. Deze centrale onderzoeksvraag werd opgedeeld in verscheidene deelvragen die in hoofdstuk 3, 4, 5 en 6 uitgebreid besproken werden. Bovendien werd in hoofdstuk 7 een praktijkgedeelte uitgewerkt, waarin de milieurapportering op websites besproken werd. Het doel van dit achtste en laatste hoofdstuk is een kort overzicht te geven van de voornaamste conclusies uit enerzijds het theoretisch gedeelte, en anderzijds het praktijkgedeelte van deze eindverhandeling.

Wat de waarde van het milieurapport bij de financiële audit betreft, zijn diverse visies aan het licht gekomen. In eerste instantie dient gewezen te worden op de volgende vraagstelling: 'Wat indien de handtekening met goedkeuring wordt gegeven door een revisor, en achteraf blijkt dat de bodem enorm vervuild was?'. Deze vraagstelling benadrukt het belang van de milieucontrole door de revisor. Het inschatten van het auditrisico, en de controle van de gegevens in de jaarrekening ondervinden immers beiden een invloed van het milieu. Voor de revisor blijkt het milieu desondanks geen gemakkelijke materie te zijn. Om een eerste inzicht te verkrijgen in de milieusituatie van het bedrijf, kan hij echter beroep doen op het milieurapport. Bovendien kan het milieurapport de revisor een beeld geven van mogelijke trends waar hij de aandacht op dient te vestigen. Het milieurapport kan de revisor met andere woorden enorm veel zoekwerk besparen. Anderen verklaarden echter dat een link tussen de jaarrekeningcontrole en het milieurapport niet mogelijk is. Een betere afstemming tussen de jaarrekening en het milieurapport zou met andere woorden een groot hulpmiddel betekenen. Toch blijkt dit geen noodzaak te zijn voor de revisoren. Zo verklaarde het grootste deel van de geïnterviewden dat de financiële auditors voldoende alternatieven voor het milieurapport ter beschikking hebben. Om deze bewering te staven werd onder andere verwezen naar de verslagen van de deskundigen, die vaak meer numerieke informatie bieden. Ten slotte benadrukken we het feit dat het milieurapport door bedrijven vaak als een verkoopsinstrument benut wordt, waardoor de revisor bij het gebruik van het milieurapport te kampen krijgt met eenzijdige informatie.

Bij de waarde van het auditrapport bij het milieurapport dient een grote tegenstrijdigheid benadrukt te worden. Enerzijds verklaarden de geïnterviewde financiële auditors het feit dat een auditrapport hun meer zekerheid biedt. Zo kan bijvoorbeeld worden aangenomen dat een uitgevoerde audit meer zekerheid geeft over het feit dat de voornaamste fouten reeds uit het milieurapport verwijderd werden. Anderzijds dient gewezen te worden op de enorme verwachtingskloof die bij de audit op het milieurapport aanwezig is. Zo stelden we vast dat

het ontbreken van een algemene auditstandaard, en een gebrek aan specifieke regels voor de providers, de onafhankelijkheid, de scope en het auditrapport, de waarde van de milieuaudit doen afnemen. Ondanks deze gebrekkige regulering blijken gebruikers toch vaak de vergelijking te maken met de financiële audit, die veel meer gereguleerd is. Bepaalde verwachtingen zullen in werkelijkheid daarom niet verwezenlijkt worden. De milieuaudit op het milieurapport is immers nog in ontwikkeling, waardoor veel meer vrijheid aan de assurance providers wordt toegestaan. Het gewone feit dat een rapport geverifieerd is, impliceert bijgevolg niet dat alle data en inhoud tot in detail gecontroleerd werden. Gebruikers dienen derhalve steeds het auditrapport te onderzoeken om meer informatie omtrent de scope van de audit en de betrouwbaarheid van (een deel van) het rapport te ontdekken. Desondanks blijkt volgens de literatuur ook dit auditrapport geen optimale oplossing te vertonen. Ook het auditrapport wordt immers beïnvloed door de vrijheid van de assurance providers. Zo zijn assurance providers onder andere vrij om de inhoud van het auditrapport te bepalen, waardoor mogelijk onvoldoende informatie omtrent de onderzochte gegevens beschikbaar is. Het feit dat de geïnterviewde financiële auditors weinig gewag maakten van deze kloof, doet ons uiteindelijk concluderen dat een dringende bijkomende ontwikkeling omtrent de audit op het milieurapport vereist is.

Ten slotte werden in een praktijkgedeelte de websites van 50 milieugevoelige ondernemingen bestudeerd. In dat hoofdstuk kwam tot uiting dat op dit moment voor de rapportering van milieu-informatie op websites nog extra ondersteuning vereist is. Desondanks stelden wij vast dat één bepaalde sector, meer bepaald de chemische sector, bijzonder goed scoort op het vlak van de milieurapportering. Voor minder goed scorende ondernemingen is het van groot belang dat zij, door middel van vergelijkingen met andere websites hun online rapporteringen trachten te verbeteren. Verder ontdekten we ook bepaalde milieurapporterende aspecten die in geen enkele onderneming aandacht verkregen. Zo werd in deze empirische studie vastgesteld dat de ondernemingen meer specifieke milieu-informatie aan hun klanten en investeerders ter beschikking moeten stellen. Verder dient de ter beschikking gestelde milieu-informatie ook recenter te zijn. Ten slotte werd een link gelegd met de eerder aangehaalde problematiek van het milieurapport, dat vaak als marketingtool gehanteerd wordt. Een bijkomende getrouwheidscontrole uitgevoerd op de websites, kan net zoals de milieuaudit op het milieurapport een bijkomende zekerheid creëren omtrent de juistheid en de volledigheid van de informatie. Op deze manier zullen ondernemingen immers minder mogelijkheden verkrijgen om enkel positieve informatie met betrekking tot het milieu op hun website weer te geven. Bepaalde ondernemingen voerden een dergelijke verificatie reeds uit. Desondanks is bijkomende regelgeving omtrent deze materie zeker geen overbodige luxe.

LIJST VAN GERAADPLEEGDE WERKEN

ABO (2006) 'Milieuaudit' (online) (geconsulteerd op 29 augustus 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <URL:<http://www.abo-consult.com/default.html>>

ACCA (2004) Towards transparency: progress on global sustainability reporting 2004, Certified Accountants Educational Trust, Londen

Adams, C. A. en Evans, R. (2004) 'Accountability, Completeness, Credibility and the audit expectations gap', Journal of Corporate Citizenship, nr. 14, p. 97-115

BECO (2006) 'Inzicht in het toepassen van de nieuwe G3 – GRI Richtlijnen' (online) (geconsulteerd op 13 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.beco.nl/nieuwsbrief/2006-10.asp#gri>>

Belgische Federale Overheidsdienst Financiën (2006) 'Auditjargon' (online) (geconsulteerd op 29 september 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres <URL:<http://treasury.fgov.be/interaudnl/Jargon/Jargon.htm>>

BENOR ATG (2003) 'Mededeling: Milieumerken, -labels en -etiketten' (online) (geconsulteerd op 9 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.benoratg.org/media/docs/local/IPM066.doc>>

Berben, T. (2000) 'De decretale milieuaudit: een algemene beschouwing op basis van een aantal auditverslagen', Leefmilieu, 23:6, p. 169-176

Boekhoudwet, 17 juli 1975

Bulleid, R. (2005) 'Sustainability assurance – a reassuring trend?', Courtesy of Environmental Finance

Bureau Veritas (2007) 'Decretale Milieuaudit' (online) (geconsulteerd op 10 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://certification.bureauveritas.be/webapp/servlet/RequestHandler?mode=PT&pageID=21791&nextpage=siteFrameset.jsp>>

CBN (1977) 'CBN advies 170 – Voorzieningen voor grote herstellings- of onderhoudswerken, nr. 1, augustus, p. 21

CBN (1988) 'CBN advies 158-1 – Boekhoudkundige verwerking van de aankoop, afschrijving en ontginning in concessie van natuurlijke rijkdommen, nr. 23, december, p. 18-20

CBN (1995) 'CBN advies 171 – boekhoudkundige verwerking van afvalstoffen', Bulletin CBN, nr. 34, maart, p. 35-41

CELB GRI (2002) 'GRI: Sustainability reporting guidelines' (online) (geconsulteerd op 30 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.celb.org/xp/CELB/downloads/GRI_2002.pdf>

CERES (2006) 'Corporate Governance and Climate Change: Making the Connection' (online) (geconsulteerd op 29 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:http://www.ceres.org/pub/docs/Ceres_corp_gov_and_climate_change_sr_0306.pdf>

Cheney, G. (2004), 'Opportunities for auditors seen to lie in sustainability', Accounting Today, 18:20, p. 14-16

COSO (2004a) 'Enterprise Risk Management Framework – Integrated Framework' (online) (geconsulteerd op 19 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Dutch.pdf>

COSO (2004b) 'Enterprise Risk Management– Integrated Framework – *Executive Summary*' (online) (geconsulteerd op 19 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf>

Cosserat, G.W. (2004) Modern Auditing second edition, chichester

Cosyns, W. (2003), 'Milieuvlaggeving in de jaarrekening conform het Belgisch boekhoudrecht', Accountancy & Bedrijfskunde maandschrift, nr. 3, p. 16-19

Cuffaro, N. (2001) Population, economic growth and agriculture in less developed countries, Routledge

De Klerck, B., Deketelaere, M., De Neve, J., Jacobs, R. en Op de Beeck, P. (1997) Milieuauditing en milieuaccountancy, Diegem, Ced Samsom

De kyoto code (2006) 'De kyoto code: kraak je energiekosten' (online) (geconsulteerd op 1 maart 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.kyotocode.be/downloads/kc_actieboek.pdf>

Deloitte (2006) 'Assurance for corporate sustainability reports' (online) (geconsulteerd op 20 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid=3629&cid=125655,00.html?list=gfsirp>>

DHV, Adviesgroep duurzaam ondernemen (2001) 'Duurzaamheidsverslag onvermijdelijk' (online), (geconsulteerd op 24 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.duurzaamondernemen.nl/docs/DHV_duurzaamheidsverslaggeving.pdf?&username=gast@duurzaamondernemen.nl&password=9999&groups=DUO>

Dictoraat generaal Milieuzaken (2001) 'Leidraad voor de EMAS-milieuverklaring' (online) (geconsulteerd op 12 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/guidance/guidance04_nl.pdf>

DNV (2006) 'EMAS' (online) (geconsulteerd op 20 oktober 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.dnv.nl/certification/systeemcertificatie/milieu/EMAS.asp>>

Dries, R., Van Brussel L. en Willekens, M. (2001) Handboek Auditing, Antwerpen, Intersentia

Engelen, J., Houthuys, F. en Onraedt, S. (1996) 'Milieuaudit: Vragenlijst voor de milieubewuste ondernemer', Stichting leefmilieu, Antwerpen

Engelen, J. (1998) 'KMObrief: KMO's en milieuverslaggeving. Openbaarheid van milieu-informatie' (online) (geconsulteerd op 30 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:[http://www.ey.be/pmekmo/site.nsf/36cd77929c546f9bc1256532003fde43/2b124f3fda9e8bddc225661f0047f818/\\$FILE/kmo%2035.pdf](http://www.ey.be/pmekmo/site.nsf/36cd77929c546f9bc1256532003fde43/2b124f3fda9e8bddc225661f0047f818/$FILE/kmo%2035.pdf)>

Envirodesk (2005) 'Kyoto treedt in werking: Toelichting bij het protocol' (online) (geconsulteerd op 3 maart 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.envirodesk.be/site/news.asp?module=NEWS&level=DETAILS&newsId=10331>>

Ernst & Young (2002) 'Maatschappelijk verantwoord ondernemen: het omzetten van verantwoordelijkheden in daden' (online) (geconsulteerd op 20 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:<http://eyo-iis-pd.ey.com/onlineupdate/dossiers/corpgov/docs/Maatschappelijkverantwoordondernemen.pdf>>

Ernst & Young (2003) 'Milieuvragen? Wij leveren u de antwoorden' (online) (geconsulteerd op 15 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:[http://www.ey.com/global/download.nsf/Belgium_D/PDF_Milieu_Milieuvragen_Leveren_Antwoorden_2003/\\$file/Milieu_Milieuvragen_Leveren_Antwoorden_2003.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Belgium_D/PDF_Milieu_Milieuvragen_Leveren_Antwoorden_2003/$file/Milieu_Milieuvragen_Leveren_Antwoorden_2003.pdf)>

FEE (2006a) 'Introduction to FEE' (online) (geconsulteerd op 29 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82>

FEE (2006b) 'FEE Discussion Paper: Key Issues In Sustainability Assurance. An Overview.' (online) (geconsulteerd op 29 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:<http://www.fee.be/fileupload/upload/FEE%20DP%20Key%20Issues%20in%20Sustainability%20Assurance%20-%20An%20Overview%2006061362006441152.pdf>>

GRI (2002) 'Global Reporting Initiative: Richtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving' (online) (geconsulteerd op 27 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/79B00B12-1774-42B9-A254-FA1FED47C7F4/0/2002_Guidelines_NED.pdf>

Global reporting initiative (2006) 'Sustainability Reporting Guidelines' (Online) (geconsulteerd op 15 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Online/>>

Harlem, S. (2002), Milieuaspecten in de jaarrekening en het jaarverslag, Accountancy & Bedrijfskunde Kwartaalschrift A & B, 27:3, p. 20-62

IAB (2004) 'Interne en externe controle' (geconsulteerd op 29 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.iec-iab.be/ned/download.aspx?type=3&id=2383&file=3866>>

IBR (1998) 'Milieuboekhouding' (online) (geconsulteerd op 10 februari 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/ned/jaarverslag1998/jaarverslag2-03.aspx>>

IBR (2003a) 'Corporate Governance en de toegevoegde waarde van de bedrijfsrevisor' (online) (geconsulteerd op 16 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/ned/periodiekeberichten/berichten003204.aspx>>

IBR (2003b) 'Juryverslag voor het beste Milieurapport 2002' (online) (geconsulteerd op 29 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/ned/download.aspx?type=1&id=142&file=900>>

IBR (2005a) 'Toegang tot het beroep', (online) (geconsulteerd op 5 april 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/ned/downloads/Toegang%20tot%20het%20beroep%2012.05.2005.xls>>

IBR (2005b) 'Het nieuwe audit risk model' (online) (geconsulteerd op 28 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/ned/periodiekeberichten/berichten005503.aspx>>

IBR (2006) 'Bedrijfsrevisoraat: nieuwe verwachtingen, nieuwe eisen' (online) (geconsulteerd op 2 januari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.ibr-ire.be/forum2006/ned/downloads/forum2006.pdf>>

IBR (2007a) 'Het verloop van een audit' (online) (geconsulteerd op 11 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.ibr-ire.be/ned/revisor_audit_verloop.aspx>

IBR (2007b) 'Het controleverslag' (online) (geconsulteerd op 11 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.ibr-ire.be/ned/revisor_audit_verslag.aspx>

IBR (2007c) ESRA om European Sustainability Reporting in werking te stellen, met de steun van de Europese Commissie, Persbericht

IFAC (2006a) 'Internationale controlestandaard 315: Kennis van de entiteit en haar omgeving en het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang' (online) (geconsulteerd op 13 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:<http://construction.orbitone.com/accountancy2002/ibr-ire/ned/download.aspx?type=3&id=2883&file=5941> >

IFAC (2006b) 'Internationale controlestandaard 330: De door de auditor uit te voeren werkzaamheden in functie van zijn gemaakte risico-inschatting' (online) (geconsulteerd op 24 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://construction.orbitone.com/accountancy2002/ibr-ire/ned/download.aspx?type=3&id=2883&file=5943> >

IFAC (2006c) 'Internationale controlestandaard 620: Gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige' (online) (geconsulteerd op 16 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://construction.orbitone.com/accountancy2002/ibr-ire/ned/download.aspx?type=3&id=2883&file=5959>>

IFAC (2006d) 'International Standard on Auditing 700: the independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements' (online) (geconsulteerd op 29 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related_Services/2007_Handbook/2007_A195_ISA_700.pdf >

IFAC (2006e) 'International Standard on Auditing 701: Modifications to the independent auditor's report' the independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements' (online) (geconsulteerd op 18 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.ifac.org/Members/Source_Files/Auditing_Related_Services/2007_Handbook/2007_A200_ISA_701.pdf>

Institute of Social and Ethical AccountAbility (2004) 'Charting the future of sustainability Assurance, Business & the Environment with ISO 14000, 15:11, p. 6-7

International Institute for Industrial Environmental Economics (2002) 'Corporate environmental reporting: Review of policy action in Europe', Lund University

ISO 14000 (2006) 'ISO 14000 Series Environmental Management Systems' (online) (geconsulteerd op 17 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.iso14000-iso14001-environmental-management.com/iso14000.htm>>

Jaarrekeningbesluit, 8 oktober 1976

Janssen Groesbeek, M. (2003) 'Duurzaam verslag onder zachte druk', Het financiële dagblad, p. 9

Jeucken, M.H.A. (1998), *Duurzaam bankieren - Een visie op bankieren en duurzame ontwikkeling*, Utrecht, Rabobank

Keskin, B. en Reinhoudt, J. (2007) 'Nieuwe GRI-richtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving', Sigma, nr.1, februari, p. 22-26

Kolk, A. (2000) 'Verificatie van milieuverslagen' (online) (geconsulteerd op 20 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:
<URL:<http://www.wimm.nl/publicatiesUK/MABsep2000.pdf>>

Kolk, A. (2004) 'A decade of sustainability reporting: developments and significance', Environment and Sustainable Development, 3:1, p. 51-64

Koninklijk besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, 10 januari 1994

LRQA (2007) 'ISO 14001' (online) (geconsulteerd op 14 februari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:
<URL:http://www.lrqa.nl/nlsite/template.asp?name=ISO_14001_nl#NL_Achtergrond_van_ISO_14001>

Lyon, T.P. en Maxwell, J.W. (2006) 'Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit', Center for Responsible Business, Working paper Series, nr. 28, maart, p. 1-40

Maes, J. (2006) 'Van milieuproblematiek tot milieukunde' (online) (geconsulteerd op 27 november 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:
<URL:http://www.argusmilieu.be/ONLINEDOCUMENTATIE/MF_OLD/Alles/1995/1995_1.htm>

Meadows, D.H., Meadows, D.L., Randers, J. en Behrens, W. (1972), *The limits to growth: a report for the club of Rome's project on the predicament of mankind*, New York, Universe

Mélis, H. J. (1991), *Milieuverslaggeving*, Stichting Moret Fonds, Rotterdam

Mercken, R. (2007) Syllabus Externe Controle 2, Diepenbeek, Universiteit Hasselt

Merckx, K. (2000) 'Milieu-auditing in de praktijk', Sertius, p. 1-19

Mina-Raad (2002) 'Advies van 24 januari 2002 over de decretale milieuaudit' (online) (geconsulteerd op 5 oktober 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:www.minaraad.be/adviezen/adv_2002/advies-over-de-decretale-milieuaudit/2002-04.pdf >

MVO (2006) 'GRI G3 Richtlijnen' (online) (geconsulteerd op 2 januari 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.mvo-platform.nl/index.php?option=com_content&task=view&id=100&Itemid=59&lang=nl_NL>

NIVRA (2006) 'De rol van milieufactoren bij de controle van jaarrekeningen' (online) (geconsulteerd op 4 april 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.nivra.nl/Downloads/Controle/1336_1391_RAC1010.pdf>

Ondernemend Vlaanderen (2006) 'Eco-efficiëntie' (online) (geconsulteerd op 24 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://ewbl-publicatie.vlaanderen.be/servlet/ContentServer?c=Page&pagename=Ondernemen%2FPage%2FMVG_CMS4_VT_Special_Subnav&cid=1161265879658>

Quiévreux C. (2006), 'Certificatie heeft zo haar grenzen', Business & Society Magazine, nr. 18, p. 15-16

Quiévreux, C. en Vanden Eynde, O., (2007) 'Climate for change: survey on sustainability', Deloitte, Belgium

Rittenberg, L.E. en Schwieger, B.J. (2005) Auditing: Concepts for a Changing Environment (5de editie), USA, Thomson

Schilder, A., Gortemaker, H., van Manen, J. en Waardenburg, J. (2002) Moderne Accountantscontrole: de controle van de jaarrekening: risicoanalyse, interne beheersing en toegevoegde waarde, Academic Service, Schoonhoven

Senaat (2004) 'Wetsvoorstel betreffende de verantwoording, waardering en vermelding van milieuaangelegenheden in de jaarrekeningen en jaarverslagen van ondernemingen' (Online) (geconsulteerd op 21 november 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres:

<URL:<http://www.senate.be/www/?MIval=/publications/viewPub.html&COLL=S&LEG=3&NR=961&VOLGNR=1&LANG=nl>>

Soete, D. (1993) 'Milieu is voor 90 procent een managementprobleem', Tijd, 18 maart

Stanko, B.B., Brogan, E., Alexander, E. en Choy-mee Chay, J. (2006), 'Environmental Accounting', Business & Economic Review, 52:3, april-juli, p. 21-27

Syncera (2007) 'Compliance management' (online) (geconsulteerd 25 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.syncera.nl/bedrijven/management/compliance>>

Tavernier, P. (2005), 'Duurzaam ondernemen: een nieuwe uitdaging', Ecotips, nr. 2, p. 49-50

The Climate Institute (2007) 'Treaties and negotiations' (online) (geconsulteerd 25 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.climate.org/topics/intaction/index.shtml>>

The Global Education Project (2001) 'Climate Change' (online) (geconsulteerd 25 maart 2007). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://www.theglobaleducationproject.org/earth/global-ecology.php#3>>

Trends (2007) Trends Top 30.000, Trends, Brussel

Van der Veken, H., Braet J. en Bossaert, L. (2003) Milieuzorg in de onderneming 2: gids voor de milieucoördinator, Antwerpen, Standaard Uitgeverij

Van Maele (2006), 'Pleidooi voor een externe controle', Business & Society Magazine, nr. 18, p. 21

Verordening Nr. 761/2001 (2001) 'Verordening Nr. 761/2001 inzake de vrijwillige deelneming van organisaties aan een communautair milieubeheer- en milieuauditsysteem (EMAS)', publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, L114, p. 1-30

Voka (2006) 'Kompas voor duurzaam internationaal ondernemen' (online) (geconsulteerd op 10 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:http://www.voka.be/files/bestanden/DIO_DEF.pdf>

Wallage, P. (2000) 'Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View, Supplement, 19:1, p. 53-65

Wetboek van Vennootschappen (1999) (online) (geconsulteerd op 10 december 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL: <http://www.mesotten.be/inhouddetail.htm#b1>>

Wet van 22 juli 1953 houdende de oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren, 22 juli 1953

White, G.B. (2005) 'How to report a company's sustainability activities, Management Accounting Quarterly, Autumn, 7:1, p. 36-43

Wijnen, K., Janssens, W., De Pelsmacker, P. en Van Kenhove, P. (2002) Marktonderzoek met SPSS, Antwerpen, Garant

X Plus Milieu (2006) 'Milieu, uw bekommernis' (online) (geconsulteerd op 20 oktober 2006). Dit document is consulteerbaar op het volgende webadres: <URL:<http://users.pandora.be/steurm/xplumilieu/voorstellingC.htm#part2>>

Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. en Oelschlaegel, J. (2004) 'The future of sustainability assurance', ACCA research report, nr. 86, p. 1-100

LIJST VAN TABELLEN

Tabel 1: Verschillen nieuwe GRI-G3-Richtlijnen ten opzichte van de vorige richtlijn	38
Tabel 2: Vergelijking 'Audit op milieurapport' versus 'Financiële audit'	40
Tabel 3: Toegestane activiteiten voor de commissaris tot het verlenen IC-diensten	65
Tabel 4: Omschrijving score 'aandacht voor het milieu'	79
Tabel 5: Omschrijving score 'specifieke titel'	79
Tabel 6: Omschrijving score 'gecentraliseerd'	80
Tabel 7: Omschrijving score 'duurzaamheidsrapport'	81
Tabel 8: Omschrijving score 'verificatie duurzaamheidsrapport'	82
Tabel 9: Omschrijving score 'investeerders'	82
Tabel 10: Omschrijving score 'klanten'	83
Tabel 11: Omschrijving score 'relevantie & kwaliteit'	84
Tabel 12: Omschrijving score 'betrouwbaarheid en volledigheid'	84
Tabel 13: Omschrijving score 'begrijpbaarheid'	85
Tabel 14: Omschrijving score 'actueel'	86
Tabel 15: Geselecteerde ondernemingen (chemische sector)	87
Tabel 16: Geselecteerde ondernemingen (Farmaceutische sector)	87
Tabel 17: Geselecteerde ondernemingen (Milieusector)	88
Tabel 18: Geselecteerde ondernemingen (Petroleumsector)	88
Tabel 19: Geselecteerde ondernemingen (Metaalsector)	88
Tabel 20: Frequentietabel 'Totaalscore'	90
Tabel 21: Descriptive statistics 'Totaalscore'	90
Tabel 22: Descriptive statistics 'Totaalscore'	90
Tabel 23: Vergelijking sectoren 'Totaalscore'	91
Tabel 24: Anova-tabel 'Totaalscore'	91
Tabel 25: Frequentietabel 'Aandacht voor het milieu'	92
Tabel 26: Kruistabel 'Aandacht voor het milieu'	92
Tabel 27: Kruistabel 'Aandacht voor het milieu' (aangepaste codering)	93
Tabel 28: Chi-kwadraattest 'Aandacht voor het milieu'	93
Tabel 29: Frequentietabel 'Specifieke titel'	95
Tabel 30: Kruistabel 'Specifieke titel'	95
Tabel 31: Chi-kwadraattest 'Specifieke titel'	96
Tabel 32: Frequentietabel 'Gecentraliseerd'	96
Tabel 33: Kruistabel 'Gecentraliseerd'	97
Tabel 34: Chi-kwadraattest 'Gecentraliseerd'	97
Tabel 35: Frequentietabel 'Duurzaamheidsrapport'	98
Tabel 36: Kruistabel 'Duurzaamheidsrapport'	98
Tabel 37: Chi-kwadraattest 'Duurzaamheidsrapport'	99

Tabel 38: Frequentietabel 'Verificatie duurzaamheidsrapport'	100
Tabel 39: Kruistabel 'Verificatie duurzaamheidsrapport'	101
Tabel 40: Frequentietabel 'Investeerders'	102
Tabel 41: Kruistabel 'Investeerders'	102
Tabel 42: Chi-kwadraattest 'Investeerders'	103
Tabel 43: Frequentietabel 'Klanten'	104
Tabel 44: Kruistabel 'Klanten'	104
Tabel 45: Chi-kwadraattest 'Klanten'	105
Tabel 46: Frequentietabel 'Relevantie & kwaliteit'	106
Tabel 47: Kruistabel 'Relevantie & kwaliteit'	106
Tabel 48: Chi-kwadraattest 'Relevantie & kwaliteit'	107
Tabel 49: Frequentietabel 'Geloofwaardigheid & volledigheid'	108
Tabel 50: Kruistabel 'Geloofwaardigheid & volledigheid'	109
Tabel 51: Chi-kwadraattest 'Geloofwaardigheid & volledigheid'	109
Tabel 52: Frequentietabel 'Begrijpbaarheid'	110
Tabel 53: Frequentietabel 'Actueel'	110
Tabel 54: Kruistabel 'Actueel'	111
Tabel 55: Chi-kwadraattest 'Actueel'	111
Tabel 56: Niet-actueel rapporterende ondernemingen	112

LIJST VAN FIGUREN

Figuur 1: Links: Voorspelling van de globale gemiddelde temperatuur tot 2100	11
Figuur 1: Rechts: Concentratie CO ₂ (1744-2003)	11
Figuur 2: Beoordelingsschema websites op het gebied van milieurapportering	78
Figuur 3: Frequentie 'Totaalscore'	90
Figuur 4: Duurzaamheidsrapport (Staal- en milieusector)	100
Figuur 5: Investeerders (Petroleum-, chemie- en staalsector).....	103
Figuur 6: Klanten (Chemie- en petroleumsector).....	105
Figuur 7: Relevantie & kwaliteit (Milieusector)	107
Figuur 8: Actueel (Milieusector)	112

LIJST VAN AFKORTINGEN

ACCA	The Association of Chartered Certified Accountants
BECO	Onderneming die diensten verleent aan bedrijven en overheden op het gebied van duurzame ontwikkeling
CBN	Commissie voor Boekhoudkundige Normen
CELB	The Center for Environmental Leadership in Business
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economics
CO ₂	Koolstofdioxide
COSO	Committee of Sponsoring Organisations of the treadway Commission
EMAS	Eco-Management and Audit Scheme
ERM	Enterprise Risk Management
ESRA	European Sustainability Reporting Association
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FIN	FASB issued Interpretation
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAAPS	Generally Accepted Accounting principles for sustainability
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GAASS	Generally Accepted Assurance Standards for Sustainability
GRI	Global Reporting initiative's
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAB	Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten
IBR	Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren
IC	Interne Controle
IFAC	The International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISO	International Standards Organization
KMO	Kleine of Middelgrote Onderneming
LRQA	Lloyd's Register Quality Assurance
MVO	Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen
NIVRA	Koninklijk Nederlands Instituut voor Registeraccountants
Nr.	Nummer
OTC-producten	Over-The-Counter of voorschriftvrije producten in de apotheek
OVAM	Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij
PKF	Pannell Kerr Forster (een groep van onafhankelijke, autonome bedrijven van bedrijfsrevisoren, accountants, belastingconsulenten en bedrijfsadviseurs)
PVC	Polyvinylchloride

UNFCCC United Nations Framework Convention on Climate Change
Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering

VOKA Netwerk gevormd door Voka – Vlaams economisch Verbond en Voka –
Kamers van Koophandel

BIJLAGEN

INHOUDSOPGAVE

Bijlage 1: Milieu-inhoud van het GRI duurzaamheidsrapport (G3-richtlijn)

Bijlage 2: Rapporteringsontwikkelingen in België

Bijlage 3: Het verkrijgen van kennis omtrent de huishouding vanuit een milieuperspectief - voorbeelden van vragen

Bijlage 4: Gegevensgerichte werkzaamheden voor het ontdekken van een materiële onjuistheid in de jaarrekening ten gevolge van milieufactoren

Bijlage 5: Omschrijving van de bedrijven van de onderzochte websites

Bijlage 6: Beoordeling van websites op het gebied van milieuvermeldingen bij milieugevoelige ondernemingen

Bijlage 7: Correlatietabellen

Bijlage 8: Overzicht interviews

BIJLAGE 1: INHOUD VAN HET GRI DUURZAAMHEIDSRAPPORT (G3-richtlijn)

Milieuaspecten

De milieudimensie van duurzame ontwikkeling heeft betrekking op de effecten van de activiteiten van een organisatie op levende en niet-levende natuurlijke systemen, waaronder land, lucht, water en ecosystemen. Milieu-indicatoren betreffen prestaties met betrekking tot invoer/verbruik (bv. materiaal, energie, water) en uitvoer/emissies (bv. luchtmissies, afvalwater, afval). Daarnaast hebben ze betrekking op de prestaties ten aanzien van biodiversiteit, naleving van milieuregelgeving en andere relevante informatie, zoals milieugerelateerde uitgaven en de effecten van producten en diensten.

Informatie over managementbenadering

Zorg voor beknopte informatie over de hieronder omschreven onderdelen van de managementbenadering en verwijst daarbij naar de volgende milieu-aspecten:

- materialen;
- energie;
- water;
- biodiversiteit;
- luchtmissies, afvalwater en afvalstoffen;
- producten en diensten;
- naleving;
- transport;
- algemeen.

DOELEN EN PRESTATIES

Voor de gehele organisatie geldende doelen ten aanzien van prestaties die betrekking hebben op de milieu-aspecten.

Gebruik organisatiespecifieke indicatoren (voor zover nodig) naast de GRI-prestatie-indicatoren om de resultaten van de prestaties af te zetten tegen de doelen.

BELEID

Beleid dat geldt voor de gehele organisatie, kort omschreven, dat de algemene betrokkenheid van de organisatie omschrijft ten aanzien van de milieu-aspecten, of vermeldt waar deze te vinden zijn (bv. weblink)

ASPECT: BIODIVERSITEIT

- KERN** EN11 Locatie en oppervlakte van land dat eigendom is, gehuurd wordt, beheerd wordt in of grenst aan beschermde gebieden en gebieden met een hoge biodiversiteitswaarde buiten beschermde gebieden.
- KERN** EN12 Beschrijving van significante gevolgen van activiteiten, producten en diensten op de biodiversiteit in beschermde gebieden en gebieden met een hoge biodiversiteitswaarde buiten beschermde gebieden.
- OVERIGE** EN13 Beschermde of herstelde habitats.
- OVERIGE** EN14 Strategieën, huidige maatregelen en toekomstige plannen voor het beheersen van de gevolgen van de biodiversiteit.
- OVERIGE** EN15 Aantal op de rode lijst van de IUCN vermelde soorten en soorten op nationale beschermingslijsten met habitats in gebieden binnen de invloedssfeer van bedrijfsactiviteiten, ingedeeld naar hoogte van het risico van uitsterven.

ASPECT: LUCHTEMISSIES, AFVALWATER EN AFVALSTOFFEN

- KERN** EN16 Totale directe en indirecte emissie van broeikasgassen naar gewicht.
- KERN** EN17 Andere relevante indirecte emissie van broeikasgassen naar gewicht.
- OVERIGE** EN18 Initiatieven ter verlaging van de emissie van broeikasgassen en gerealiseerde verlagingen.
- KERN** EN19 Emissie van ozonafbrekende stoffen naar gewicht.
- KERN** EN20 NO, SO en andere significante luchtmissies naar type en gewicht.
- KERN** EN21 Totale waterafvoer naar kwaliteit en bestemming.
- KERN** EN22 Totaalgewicht afval naar type en verwijderingsmethode.

- KERN** EN23 Totaal aantal en volume van significante lozingen.
- OVERIGE** EN24 Gewicht van getransporteerd, geïmporteerd, geëxporteerd of verwerkt afval dat als gevaarlijk geldt op grond van bijlage I, II, III en VIII van de Conventie van Bazel en het percentage afval dat internationaal is getransporteerd.
- OVERIGE** EN25 Benaming, grootte, beschermingsstatus en biodiversiteitswaarde van wateren en gerelateerde habitats die significante gevolgen ondervinden van de waterafvoer en -afvloeiing van de verslaggevende organisatie.

ASPECT: PRODUCTEN EN DIENSTEN

- KERN** EN26 Initiatieven ter compensatie van de milieugevolgen van producten en diensten en de omvang van deze compensatie.
- KERN** EN27 Percentage producten dat is verkocht en waarvan de verpakking is ingezameld, naar categorie.

ASPECT: NALEIVING

- KERN** EN28 Monetaire waarde van significante boetes en totaal aantal niet-monetaire sancties wegens het niet naleven van milieuwet- en -regelgeving.

ASPECT: TRANSPORT

- OVERIGE** EN29 Significante milieugevolgen van het transport van producten en andere goederen en materialen die worden gebruikt voor de activiteiten van de organisatie en het vervoer van personeelsleden.

ASPECT: ALGEMEEN

- OVERIGE** EN30 Totale uitgaven aan en investeringen in milieubescherming naar type.

BIJLAGE 2: RAPPORTERINGSONTWIKKELINGEN IN BELGIË

	General Reporting Trends	Format of Reports	Standards used	Assurance trends	Governmental initiatives	Main drivers for reporting
Belgium	<ul style="list-style-type: none"> Reporting restricted to large companies – not common in SMEs 	<ul style="list-style-type: none"> More Belgian companies starting to integrate sustainability information into the annual report <ul style="list-style-type: none"> Online reporting is also becoming more common 	<ul style="list-style-type: none"> Use of standards is not widespread – GRI is the main one referred to in Belgian reports 	<ul style="list-style-type: none"> More Belgian companies are becoming aware of the need for assurance <ul style="list-style-type: none"> Some ask financial auditor to extend their scope to sustainability information, others ask a separate assurance provider 	<ul style="list-style-type: none"> There are no Government initiatives for sustainability reporting at present 	<ul style="list-style-type: none"> Reputation management (good governance) Attracting investors

BIJLAGE 3: HET VERKRIJGEN VAN KENNIS OMTRENT DE HUISHOUDING VANUIT EEN MILIEUPERSPECTIEF – VOORBEELDEN VAN VRAGEN

De doelstelling van deze bijlage is het formuleren van vragen die een accountant zou kunnen stellen om kennis van de bedrijfsactiviteiten en inzicht in de bedrijfstak te verkrijgen. Dit omvat eveneens het verkrijgen van inzicht in de beheersingsomgeving en de interne beheersingsmaatregelen vanuit de invalshoek van de milieubeheersing.

De vragen zijn slechts bedoeld als voorbeeld. Het is niet de bedoeling dat al deze vragen in iedere situatie worden gesteld. De vragen dienen te worden toegesneden op de specifieke situatie. In bepaalde gevallen kan de accountant van mening zijn dat het in het geheel niet zinvol is enige van de volgende vragen bij de controle van de jaarrekening te betrekken.

Het kan nodig zijn dat de accountant een milieudeskundige raadpleegt voor het evalueren van de antwoorden die van de functionarissen van de gecontroleerde huishouding verkregen zijn.

Kennis van de bedrijfsactiviteiten

1. Is de huishouding werkzaam in een bedrijfstak waar belangrijke milieurisico's een nadelige invloed kunnen hebben op de opstelling van de jaarrekening?
2. Wat zijn in algemene zin de belangrijke milieu-issues in de bedrijfstak?
3. Welke milieuwet- en regelgeving, inclusief vergunningvoorschriften, is van toepassing?
4. Worden in het productieproces stoffen gebruikt die milieugevaarlijk zijn en/of stoffen die wellicht op termijn verboden zullen gaan worden of op vrijwillige basis door de bedrijfstak zullen worden uitgebannen?
5. Houden instanties actief toezicht op de naleving van de milieuwet- en regelgeving c.q. vergunningvoorwaarden?
6. Hebben instanties die belast zijn met de handhaving van milieuwet- en regelgeving maatregelen jegens de huishouding getroffen of opmerkingen vastgelegd in relevante rapporten, welke feiten van materieel belang zouden kunnen zijn voor de huishouding en/of de jaarrekening?
7. Zijn er door de huishouding initiatieven genomen om milieuschade te voorkomen, te beperken of te herstellen, of maatregelen die ten doel hebben uitputting van vernieuwbare of niet-vernieuwbare hulpbronnen te voorkomen?
8. Heeft de huishouding te maken gehad met boetes en/of gerechtelijke vervolging van de organisatie zelf, of van een van haar directeuren, ten

gevolge van de overtreding van milieuwet- en regelgeving? Zo ja, wat was de aanleiding hiervoor?

9. Zijn er thans gerechtelijke procedures aanhangig met betrekking tot de naleving van milieuwet- en regelgeving?
10. Zijn milieurisico's gedekt door verzekeringspolissen?

Beheersingsomgeving en interne beheersingsmaatregelen

11. Wat is de filosofie van de leiding van de huishouding en de stijl van werken van de leiding met betrekking tot de beheersing van milieurisico's in het algemeen? Deze vraag dient door de accountant zelf te worden beantwoord op basis van zijn/haar algemene kennis van de huishouding; deze vraag zal dus niet aan de cliënt worden gesteld.
12. Vallen milieutaken binnen de organisatie expliciet onder de verantwoordelijkheidsgebieden van bepaalde functionarissen? Betrek daarbij tevens de aangebrachte functiescheidingen.
13. Is er sprake van een adequate registratie van milieuaspecten in de huishouding (het 'milieu-informatiesysteem') op zodanige wijze dat inhoud wordt gegeven aan de eisen van regelgevende instanties en de eigen inschatting van de milieurisico's van de huishouding? Een dergelijk milieu-informatiesysteem verschaft bijvoorbeeld de volgende informatie: hoeveelheden van bepaalde emissies en gevaarlijke afvalstoffen; input- en outputgegevens van gevaarlijke stoffen (stoffenbalansen); milieueigenschappen van producten en/of diensten; uitkomsten van inspecties door handhavingsinstanties; aantallen milieu-incidenten en de effecten daarvan; klachten van derden.
14. Beschikt de huishouding over een milieuzorgsysteem? Zo ja, is dit gecertificeerd door een daartoe geaccrediteerde onafhankelijke instelling? Voorbeelden van normen voor het certificeren van milieuzorgsystemen zijn ISO 14001 en het in de EU geldende 'Eco-Management and Audit Scheme' (EMAS).
15. Heeft de huishouding, al dan niet vrijwillig, een milieujaarverslag gepubliceerd? Zo ja, is dit verslag gecontroleerd door een onafhankelijke deskundige?
16. Bestaan er procedures voor het identificeren en evalueren van milieurisico's, het toezicht houden op de naleving van de milieuwet- en regelgeving, of het volgen van c.q. anticiperen op veranderingen in de milieuwetgeving die van belang kunnen worden?
17. Bestaan er procedures voor het behandelen van milieu- en/of gezondheidsklachten van werknemers en derden?

18. Bestaan er procedures voor de behandeling en het verwijderen van gevaarlijke afvalstoffen waardoor (minimaal) voldaan wordt aan de wettelijke vereisten?
19. Bestaan er procedures voor het identificeren en evalueren van milieurisico's met betrekking tot de producten en diensten van de huishouding (inclusief informatie aan consumenten omtrent eventueel te treffen voorzorgsmaatregelen)?
20. Is de leiding van de huishouding zich bewust van het bestaan en de potentiële gevolgen voor de jaarrekening van:
 - eventuele risico's voor het ontstaan van verplichtingen wegens bodemvervuiling, vervuiling van het grondwater en/of oppervlaktewater?
 - eventuele risico's voor het ontstaan van verplichtingen wegens luchtverontreiniging?
 - lopende, nog onopgeloste milieuklachten van werknemers of derden?

BIJLAGE 4: GEGEVENSGERICHTE WERKZAAMHEDEN VOOR HET ONTDEKKEN VAN EEN MATERIËLE ONJUISTHEID IN DE JAARREKENING TEN GEVOLGE VAN MILIEUFACTOREN

De doelstelling van deze bijlage is het geven van voorbeelden van gegevensgerichte werkzaamheden die een accountant zou kunnen uitvoeren voor het ontdekken van onjuistheden van materieel belang in de jaarrekening als gevolg van niet goed verwerkte milieufactoren.

De maatregelen zijn slechts bedoeld als illustratie. Het is niet de bedoeling dat al deze maatregelen in iedere situatie worden toegepast. De maatregelen dienen te worden toegesneden op de bestaande situatie bij cliënten. In bepaalde gevallen kan de accountant van mening zijn dat het in het geheel niet zinvol is enige van de volgende controlemaatregelen uit te voeren.

Het kan nodig zijn dat de accountant een milieudeskundige raadpleegt voor het evalueren van de bevindingen die worden opgedaan bij de toepassing van de controlemaatregelen. De beslissing een milieudeskundige in te schakelen is een zaak van vakkundige oordeelsvorming en wordt beheerst door de geldende omstandigheden zoals de technologische situatie, de complexiteit en het belang van de onderhavige kwesties.

Algemeen

Het beoordelen van documenten

1. Beoordeel de notulen van vergaderingen van de directie/Raad van Bestuur, audit committees of eventuele andere organen van de directie/Raad van Bestuur voor wat betreft daarin vastgelegde milieuaspecten.
2. Raadpleeg de openbaar beschikbare informatie van de bedrijfstak om vast te stellen wat de huidige of verwachte milieu-issues zijn. Raadpleeg tevens berichten in de pers daaromtrent.
3. Neem kennis van (indien en voorzover aanwezig):
 - rapporten van milieudeskundigen, zoals het onderzoek van de bodemgesteldheid of studies naar milieu-effecten van processen en/of producten;
 - rapporten van interne accountants;
 - resultaten van milieuaudits;
 - resultaten van due diligence-onderzoeken;

- rapporten van regelgevende instanties en correspondentie met dergelijke instanties;
- provinciale of gemeentelijke saneringsplannen;
- milieujaarverslagen;
- correspondentie met handhavingsinstanties;
- correspondentie met juridisch adviseurs/advocaten.

Gebruikmaken van het werk van deskundigen

4. Indien bij de controle van de jaarrekening een milieudeskundige is ingeschakeld (bijvoorbeeld voor het vaststellen van de aard en omvang van bodemvervuiling, het aangeven van alternatieven voor bodemsanering, waarvan de uitkomsten in de jaarrekening zijn verwerkt c.q. toegelicht):
 - beoordeel de gevolgen van de uitkomsten van het werk van de milieudeskundige voor de jaarrekening;
 - beoordeel de deskundigheid en de objectiviteit van de milieudeskundige;
 - verkrijg controle-informatie die bevestigt dat het werk van de milieudeskundige adequaat is voor de controle van de jaarrekening;
 - beoordeel de toereikendheid van het werk van de milieudeskundige als controle-informatie.
5. Indien de interne accountant als onderdeel van zijn werkzaamheden bepaalde milieuaspecten van de bedrijfsvoering van de huishouding heeft beoordeeld, ga dan na of deze relevant en adequaat zijn voor het doel van de controle van de jaarrekening; gebruik hierbij de criteria die zijn uiteengezet in Richtlijn 610 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants'.
6. Indien en voorzover er een milieuaudit is verricht en de bevindingen van deze audit zouden kunnen worden gebruikt als controle-informatie bij de controle van de jaarrekening:
 - beoordeel de gevolgen van de uitkomsten van de milieuaudit voor de jaarrekening 7);
 - beoordeel de deskundigheid en de objectiviteit van de milieu auditor en/of het audit team
 - verkrijg toereikende controle-informatie dat de omvang van de milieuaudit adequaat is voor de controle van de jaarrekening;
 - beoordeel de toereikendheid van de bevindingen van de milieuaudit als controle-informatie.

Verzekering

7. Informeer naar de verzekering van milieurisico's en bespreek deze verzekeringen met de leiding van de huishouding. Ga ook na hoe de dekking vroeger was.

Mededelingen van de leiding van de huishouding

8. Vraag een bevestiging bij de jaarrekening van de leiding van de huishouding waarin wordt vastgelegd dat de leiding mogelijke effecten van milieufactoren op de jaarrekening heeft beoordeeld, en dat de leiding:
 - niet op de hoogte is van enige belangrijke verplichting als gevolg van milieufactoren, al dan niet voorwaardelijk, zoals gevolgen van (mogelijk) onwettige handelingen;
 - niet op de hoogte is van milieufactoren die een materiële invloed op de jaarrekening hebben of kunnen hebben;
 - voorzover dergelijke milieufactoren wel actueel zijn, deze op toereikende wijze in de jaarrekening heeft toegelicht.

Overleg met accountants van dochtermaatschappijen

9. Informeer bij de accountants van (buitenlandse) dochtermaatschappijen of die dochtermaatschappijen handelen in overeenstemming met de relevante, lokale milieuwet- en regelgeving en of er eventuele aspecten zijn die voor de jaarrekening (van de dochtermaatschappij en/of de moedermaatschappij) van belang zijn.

Activa

Aankoop van bedrijfsterreinen en andere materiële vaste activa

10. Indien er bedrijfsterreinen of andere materiële vaste activa zijn aangeschaft (door de huishouding zelf, of indirect door de verwerving van een deelneming): informeer naar de uitkomsten van een eventueel due diligence-onderzoek wat betreft de invloed van milieufactoren op de vaststelling van de koopsom. Betrek daarbij de uitkomsten van eventuele onderzoeken naar saneringsverplichtingen en - mogelijkheden.

Effecten

11. Bespreek met de verantwoordelijke functionarissen de jaarrekeningen van vennootschappen die ten grondslag liggen aan de waardering van effecten welke worden aangemerkt als duurzame belegging: ga na of de waardering van deze effecten moet worden aangepast op grond van in die jaarrekeningen genoemde milieuproblemen.

Bijzondere waardevermindering van activa

12. Informeer of er plannen zijn om bepaalde activa van functie te doen veranderen, bijvoorbeeld in antwoord op wijzigingen in de milieuwetgeving of wijzigingen in de bedrijfsstrategie, en beoordeel de invloed daarvan op de waardering van deze activa. Is er wellicht sprake van een bijzondere waardevermindering?
13. Informeer naar de procedures die worden gehanteerd om vast te stellen of het noodzakelijk is de boekwaarde van een activum te verminderen indien er sprake is van een bijzondere waardevermindering als gevolg van milieufactoren.
14. Indien sprake is van een bijzondere waardevermindering van activa: informeer naar en beoordeel de basisgegevens en veronderstellingen die zijn gehanteerd voor het schatten van de 'meest waarschijnlijke uitkomst' bij de bepaling van de omvang van de waardevermindering.
15. Onderzoek de documentatie die ten grondslag ligt aan de berekening van de (eventuele) bijzondere waardevermindering en bespreek deze met de leiding van de huishouding.
16. Indien ten gevolge van milieufactoren reeds in een eerdere periode een bijzondere waardevermindering is toegepast: ga na of de toen gehanteerde veronderstellingen voor de bepaling van de vermindering van de boekwaarde nog steeds van toepassing zijn.

Inbaarheid van claims

17. Beoordeel de inbaarheid van claims die met betrekking tot milieufactoren bij derden zijn ingediend.

Schulden, voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen

Volledigheid van schulden, voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen

18. Informeer naar bestaande procedures voor het identificeren van (de kans op) schulden, voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen die veroorzaakt worden door milieufactoren.
19. Informeer naar het bestaan van gebeurtenissen en situaties op milieugebied die aanleiding zouden kunnen zijn tot het opnemen van schulden, voorzieningen of voorwaardelijke verplichtingen in de jaarrekening, bijvoorbeeld:
 - overtreding van milieuwet- en regelgeving;
 - dagvaardingen of boetes als gevolg van overtredingen van de milieuwet- en regelgeving; of
 - claims en mogelijke claims in verband met veroorzaakte milieuschade.
20. Milieuschade aan bedrijfsterreinen of indien sanerings- of herstelkosten zijn gemaakt, of boetes zijn betaald wegens het overtreden van milieuwet- en regelgeving: informeer in die gevallen naar het bestaan van daarmee verband houdende claims of het risico daarvan.
21. Raadpleeg en beoordeel de correspondentie met regelgevende instanties met betrekking tot milieufactoren om vast te stellen of er sprake is van schulden, voorzieningen en/of voorwaardelijke verplichtingen die in de jaarrekening moeten worden verwerkt of vermeld.
22. Indien er sprake is van bedrijfsterreinen of andere materiële vaste activa die in het boekjaar zijn verkocht, gesloten, of aangeschaft: informeer naar het bestaan van specifieke eisen voor het opruimen van acute milieuschade aan verkochte of gesloten bedrijfsterreinen; respectievelijk de verplichting tot bodemsanering bij toekomstige stopzetting van de activiteiten.
23. Indien bedrijfsterreinen of andere materiële vaste activa gedurende het boekjaar (of reeds eerder) zijn verkocht: informeer over het bestaan van eventuele verplichtingen ten gevolge van milieufactoren die op de verkoper blijven rusten wegens bepalingen in het verkoopcontract of op grond van de wet.
24. Verricht zo mogelijk cijferbeoordelingen en verbandscontroles. Bij verbandscontroles kan onder meer worden gedacht aan de verhoudingen tussen financiële gegevens en kwantitatieve gegevens uit het milieu-informatiesysteem. Voorbeelden zijn de verhoudingen tussen verbruikte grondstoffen en/of energie, het ontstaan van afvalstoffen en emissiecijfers (let daarbij ook op de geldende verplichting voor adequate verwijdering van afvalstoffen en het bestaan van maximale emissienormen).

Schattingen

24. Evalueer de procedures die worden gehanteerd bij het maken van schattingen en het geven van toelichtingen daaromtrent:
- ga na of het werk van milieudeskundigen die zijn aangesteld door de leiding van de huishouding (of door de accountant) adequaat is en voldoet aan de criteria zoals uiteengezet in Richtlijn 620 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen';
 - beoordeel de basisgegevens waarop de schattingen zijn gebaseerd;
 - beoordeel of de gegevens relevant, betrouwbaar en toereikend zijn voor het beoogde doel;
 - beoordeel de onderlinge consistentie van de veronderstellingen, beoordeel de eraan ten grondslag liggende gegevens, inclusief eventuele historische gegevens en gebruik daarbij de gegevens van de bedrijfstak;
 - ga na of door wijzigingen in de bedrijfsvoering en/of in de bedrijfstak andere factoren mede van belang zijn of worden voor de veronderstellingen;
 - ga na of het noodzakelijk is een milieudeskundige te raadplegen voor het beoordelen van bepaalde veronderstellingen;
 - controleer de gemaakte berekeningen die de veronderstellingen 'vertalen' in geschatte posten voor de jaarrekening;
 - ga na of de directie de belangrijke schattingsprocessen met betrekking tot milieueffecten op de jaarrekening heeft beoordeeld en goedgekeurd.
25. Indien schattingen van de leiding van de huishouding naar het oordeel van de accountant niet toereikend zijn, verkrijg dan een tweede, onafhankelijke schatting teneinde de oorspronkelijke schatting aan te vullen.
26. Ga na of de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan (vroeger) in de jaarrekening verwerkte schattingen nog steeds toereikend zijn, voorzover het betreft schattingen van schulden, voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen.
27. Verricht cijferbeoordelingen op schattingen van een bepaalde locatie met de gegevens van één of meer andere locaties (bijvoorbeeld schattingen van de actuele kosten van bodemsanering, of schatting van de kosten van bodemsanering die t.z.t. verplicht zal zijn bij stopzetting van de activiteiten) met:
- schattingen van verplichtingen voor andere locaties waar vergelijkbare milieuproblemen een rol spelen;
 - feitelijke kosten die drukken op vergelijkbare locaties; of
 - schattingen van milieuverplichtingen die verdisconteerd zijn in de verkoopprijs van vergelijkbare locaties.

Onderzoek van documenten

28. Onderzoek en beoordeel de documenten die een onderbouwing geven van het bedrag van de milieuschuld, de milieuvoorziening of de voorwaardelijke verplichting en bespreek deze documenten met verantwoordelijke functionarissen. Bijvoorbeeld:

- rapporten met betrekking tot het opruimen van acute milieuschade aan bedrijfsterreinen en/of bodemsanering;
- offertes voor het saneringswerkzaamheden of de kosten van toekomstige sanering of herstel;
- correspondentie met juridisch adviseurs over de waardering van een claim of de omvang van te betalen boetes.

Toelichting bij de jaarrekening

29. Beoordeel of de toelichting toereikend is voor wat betreft de verwerking van de gevolgen van milieufactoren in de jaarrekening.

BIJLAGE 5: OMSCHRIJVING VAN DE BEDRIJVEN VAN DE ONDERZOCHE TE WEBSITES

BASF (www.basf.be)

BASF oefent activiteiten uit binnen vijf grote segmenten. Zo richt de organisatie zich onder meer op 'producten voor plantenbescherming en voeding', 'chemische producten', 'kunststoffen en vezels', 'kleurstoffen en veredelingsproducten', en ten slotte 'olie en gas'.

Bayer (www.bayer.be)

De kernactiviteiten van Bayer richten zich hoofdzakelijk op gezondheid, voeding en hoogwaardige materialen. Om deze activiteiten optimaal aan haar klanten te kunnen bieden, splitst Bayer deze activiteiten op onder drie ondernemingen: 'Bayer Healthcare', 'Bayer CropScience' en 'Bayer MaterialScience'.

Bayer Healthcare ontwikkelt innoverende producten die de gezondheid van mens en dier wereldwijd kunnen verbeteren. Bayer CropScience is een toonaangevend bedrijf op het vlak van gewasbescherming, biotechnologie en zaaizaden, evenals in groenvoorziening, huis- en tuinproducten en professionele plaagbestrijding. Bij Bayer MaterialScience staan de activiteiten volledig in het teken van duurzame en winstgevende groei. Naast efficiëntieverbeteringen richt de onderneming zich daarom vooral op technologische innovaties en creatieve systeemoplossingen.

Chevron Phillips Chemical Company (www.cpchem.com)

'Chevron Corporation' en 'Phillips Petroleum Company' combineerden hun wereldwijde petrochemische zakenwerelden. 'Chevron Phillips Chemical Company' is één der grootste wereldproducenten van ethyleen, polyethyleen, styreen en paraxyleen. De onderneming kan bovendien beschouwd worden als een belangrijke producent in de markt van chemische producten en plasticen.

Degussa (www.degussa.be)

Degussa focust haar activiteiten op sterk renderende speciaalchemie. Het is daarin wereldleider. Degussa produceert onder andere waterstofperoxide (bleek- en oxidatiemiddel), natriumperboraat (bleekmiddel), cyanuurchloride (basisstof voor onder

andere agrochemicaliën en optische witmakers voor wasmiddelen) en aerosil, dat onder andere de eigenschappen van lakken, poeders en verf verbetert.

Methanex (www.methanex.com)

Methanex is een globale onderneming actief in de chemische nijverheid. Over de hele wereld is deze onderneming de grootste producent van methanol, een petrochemisch product dat gebruikt wordt om tal van industriële en consumentenproducten te vervaardigen. Methanex maakt voor deze productie gebruik van een katalytisch proces met aardgas en stoom als basismaterialen.

SABIC (www.sabic.nl)

Het petrochemiebedrijf SABIC Europe is een onderdeel van SABIC (Saudi Basic Industries Corporation). De Saudi Basic Industries Corporation (SABIC) is één van de grootste petrochemische producenten ter wereld. Sabic Europe is de Europese producent en leverancier van polymeren en chemicaliën.

Solvay (www.solvay.com)

Solvay is een internationale chemische en farmaceutische onderneming. De Solvay-groep is actief in drie verschillende sectoren: 'de farmaceutische sector', 'chemie', en 'plastic en transformatie'.

Tessenderlo Chemie (www.tessenderlo.com)

Ook Tessenderlo Chemie focust zich op chemische activiteiten. Zij richt zich meer specifiek op 'minerale chemie', 'fijnchemie' en 'PVC'. De onderneming vertegenwoordigt op deze markt een Europese leiderspositie. De activiteiten van Tessenderlo Chemie zijn verdeeld over drie productieafdelingen met bijbehorende ondersteunende processen en hulpeenheden: 'de sulfaatafdeling', 'de elektrolyse-afdeling', en 'de fijnchemie-afdeling'.

Univar Benelux (www.univarbenelux.com)

Univar is een wereldleider op het gebied van de distributie van chemische producten. Daarnaast is het tevens leider in de verkoop, de marketing en de toepassing van een uitgebreid gamma van industriële producten en diensten zoals onder andere industriële chemische producten, voedingsingrediënten, kunststoffen en elastomeren. Univar Benelux biedt een groot productengamma gaande van de meest courante chemische producten tot de meest complexe chemische specialiteiten bestemd voor verschillende toepassingen. De industriële sectoren van Univar Benelux komen in aanraking met zeer gevarieerde domeinen zoals onder andere verf, vernis, inkt, polymeren, petrochemie, en industriële chemie.

Yara Belgium (www.yara.be)

Yara is gespecialiseerd in landbouwmeststoffen. De onderneming produceert en verkoopt industriële gassen en stikstofhoudende chemicaliën over de hele wereld. Meer specifiek is Yara actief in toepassingen voor milieuverbetering, en stikstofhoudende chemicaliën.

AstraZeneca (www.astrazeneca.be)

AstraZeneca richt haar activiteiten tot vernieuwende en doeltreffende geneesmiddelen. Zo is de onderneming actief in zes grote therapeutische domeinen: 'cardiologie', 'het respiratoir domein', 'gastro-enterologie', 'oncologie', 'infectiologie en pijnbestrijding', en ten slotte 'het centraal zenuwstelsel'. Nieuwe geneesmiddelen voor deze categorieën ontwikkelt Yara met het oog op het verbeteren van de gezondheid en de levenskwaliteit van patiënten over de hele wereld.

Baxter (www.baxter.be)

Baxter International is wereldwijd vertegenwoordigd en ontwikkelt medische producten, diensten en therapieën voor mensen met levensbedreigende aandoeningen. Baxter haar producten en diensten op het terrein van de toediening van medicatie, de biowetenschap en de behandeling van nieraandoeningen worden in meer dan 100 landen gebruikt door zorgverleners en hun patiënten.

Escapo (www.escapo.be)

Escapo is een erkende groothandelaar of verdeler van geneesmiddelen en parafarmaceutische producten. De groothandel beschikt over een uitgebreid productassortiment. Zo richt het zich op geneesmiddelen, specifieke ziekenhuisproducten, dierengeneesmiddelen, voedingssupplementen, en vele andere farmaceutische producten.

Febelco (www.febelco.be)

Febelco is ontstaan uit een samenwerkingsovereenkomst tussen Asma, Inter Nos en Lifak. Ieder van de partners is een gevestigde waarde in de distributie van geneesmiddelen in België. Febelco kan daarom aanzien worden als de grootste Belgische groothandelaarverdelers van geneesmiddelen.

Janssen Pharmaceutica (www.janssenpharmaceutica.be)

Janssen Pharmaceutica behoort tot Johnson & Johnson, het grootste bedrijf op het vlak van de gezondheidszorg ter wereld. Het doel van de onderneming is de voortdurende ontwikkeling van betere geneesmiddelen en het verbeteren van de levenskwaliteit. Het wereldwijde onderzoeks- en ontwikkelingscentrum van de onderneming verricht onderzoek en ontwikkelt producten voor een groot aantal menselijke aandoeningen, waaronder geestesziekten, neurologische aandoeningen, anesthesie en pijnstilling, gastro-intestinale stoornissen, schimmelinfecties, allergieën en kanker. Ook beschikt de onderneming over een afdeling dierengeneeskunde 'Janssen Animal Health'. Deze afdeling spitst zich meer specifiek toe op de ontwikkeling en het op de markt brengen van allerlei diergeneesmiddelen. Ten slotte beschikt de onderneming over de afdeling 'Planten- en Materiaalbescherming', waarbij het zich focust op de ontwikkeling en de verkoop van producten voor een brede waaier van ziekten bij planten en voor de materiaalbescherming.

Mauroy (www.mauroy.be)

Mauroy, een familiebedrijf, is als groothandelaar actief in farmaceutische producten.

Omega Pharma (www.omegapharma.be)

Omega Pharma is actief in de verkoop van producten en diensten aan apothekers en andere medische sectoren. Het is sinds haar ontstaan in 1987 uitgegroeid tot een multinationale onderneming. Eind 2005 was Omega Pharma volgens de omzet van OTC-producten (Over-The-Counter of voorschriftvrije producten in de apotheek) nummer 7 in Europa. Met de recente overname van Bittner Pharma Group staat Omega Pharma op de drempel van de top 10 van de grootste OTC-ondernemingen ter wereld.

Pfizer (www.pfizer.be)

Pfizer is actief in de farmaceutische sector. Ze steunt voornamelijk op twee pijlers. In de eerste plaats biedt het een breed portofolio van geneesmiddelen aan die heel wat menselijke medische noden tegemoetkomen. Daarnaast fixeert het zich op gezondheidsproducten voor vee en huisdieren.

Roche (www.roche.be)

Roche behoort tot de farmaceutische bedrijven, en kan beschouwd worden als de wereldwijde nummer één in farmaceutische en diagnostische producten. Het is bovendien ook wereldleider op het vlak van biotechnologie. Roche hoopt hiermee de medische wereld innovatieve oplossingen van hoge kwaliteit aan te bieden.

Tibotec (www.tibotec.com)

Tibotec is een wereldleider op het gebied van onderzoek en de ontwikkeling van geneesmiddelen ter behandeling van HIV of aids. Daarnaast verricht Tibotec tevens onderzoek naar verschillende stoffen tegen andere infectieziekten, zoals hepatitis C en tuberculose.

CometSambre (www.cometsambre.be)

CometSambre richt haar activiteiten hoofdzakelijk tot recyclage. Meer specifiek houdt de onderneming zich bezig met de recyclage van ferrometalen, non-ferrometalen, banden, en ten slotte schaafafval.

Envisan (www.envisan.be)

Envisan is een onderneming met deskundigheid op het gebied van de sanering van grondwater, de reiniging van vervuilde gronden, de bouw en de sanering van stortplaatsen, alsook de behandeling van onder andere slib en modder.

Galloo (www.galloo.com)

Galloo behoort tot de belangrijkste recyclagebedrijven van ferro- en non-ferrometalen in West-Europa. Het heeft bovendien een industrieel verwerkingsproces uitgedacht om afgedankte consumptiegoederen en fabrieksschroot op een ecologische manier te recycleren. Door afvalproducten om te zetten in secundaire grondstoffen werkt de onderneming mee aan een schoner leefmilieu.

Geocycle (www.geocycle.be)

Geocycle is binnen Holcim France Benelux verantwoordelijk voor alle activiteiten met betrekking tot de behandeling en de opwaardering van afval voor de cementfabrieken. Geocycle exploiteert ook twee platformen voor de voorbehandeling van gevaarlijk afval. Deze installaties bieden de onderneming de mogelijkheid om een brede waaier van afval te verwerken tot vloeibare of vaste vervangingsbrandstoffen.

Hooge Maey (www.hoogemaey.be)

Hooge Maey is een intercommunale vereniging. Deelnemers zijn de stad Antwerpen, de gemeenten Stabroek, Kapellen, Duffel, Bornem en Aartselaar, de intergemeentelijke verenigingen IGEAN, IVAREM, IBOGEM en ISVAG, de provincie Antwerpen en Indaver.

De intercommunale vereniging Hooge Maey heeft tot doel de verwerking van alle restafval van haar publieke vennoten te waarborgen. Zij zal dit in de eerste plaats realiseren door het ecologisch en economisch verantwoord storten van het restafval op de stortplaats de Hooge Maey, die zij met het oog daarop zal saneren, inrichten en exploiteren overeenkomstig de regels en voorschriften die haar door de vergunningen worden opgelegd.

Indaver (www.indaver.be)

Indaver werkt mee aan een duurzaam en toekomstgericht afvalstoffenbeleid in Vlaanderen. Het is een hoogtechnologisch bedrijf gespecialiseerd in duurzaam en integraal afvalbeheer voor bedrijven en openbare besturen. Indaver biedt een uitgebreid pakket aan diensten en beheert een breed gamma verwerkingsinstallaties. Voor elke verwerkingsoplossing worden de mogelijkheden van hergebruik, recyclage, compostering en vergisting ten volle aangewend. Afvalstoffen die niet kunnen worden gerecycleerd, worden verwerkt in thermische verwerkingsinstallaties. Alle verwerkingsprocessen gebeuren volgens de website met een doorgedreven terugwinning van energie en materialen, en houden maximaal rekening met de impact op het milieu en de omgeving.

Rendac (www.rendac.com)

Rendac is actief in dierlijk restmateriaal. De activiteiten van de onderneming bestaan uit het ophalen, verwerken en (laten) vernietigen van dierlijke restmaterialen en kadavers op een zodanige manier dat veilige en bruikbare brandstoffen ontstaan.

Sita (www.sita.be)

Ook Sita houdt zich hoofdzakelijk bezig met afval. Zo richt de onderneming haar afvalactiviteiten op advies, preventie, inzameling, sortering, recyclage, opwaardering en verwerking van gewoon of speciaal, vast of vloeibaar afval en bodemsanering. Daarnaast draagt ze tevens bij tot stadsreiniging.

Tubecom (www.tubecom.be)

Tubecom is een private onderneming, die actief is in een aantal afvalverwerkende industrieën.

Veolia Environmental Services (www.veolia-es.be)

Veolia Environmental Services in België richt zich naast afvalophaling op het optimaal hergebruik en een doorgedreven recyclage van afval. De onderneming is meer specifiek gespecialiseerd in afvaladvies, ophaling, sortering, recyclage en de verwerking van afval.

BP (www.bp.com)

De BP-groep is één van de grootste energieondernemingen in de wereld. De groep bezorgt haar klanten 'brandstof voor transport' en 'energie voor verwarming en verlichting'.

Jet (www.jet.be)

Jet is een dochtermaatschappij van het Amerikaanse ConocoPhillips, een wereldwijd opererende onderneming. ConocoPhillips is onderverdeeld in Jet-stations en marketing joint ventures. Het houdt zich bezig met activiteiten rond aardolie: van winning tot raffinage, en van ruwe olie en aardgas tot distributie van petroleumproducten.

Octa (www.octa.be)

Octa plus is een Belgische brandstofdistributeur. Naast brandstof aangeboden aan pompen, is het ook een dienstverlener in mazout.

O.W. Bunker (Belgium) (www.owbunker.com)

O.W. Bunker is een specialist in bunkers, gasolie, en vele ander petroleumproducten. O.W. Bunker biedt daarenboven een volledige reeks van brandstof managementdiensten waaronder risicomangement, technische hulp, logistieke steun, en vele andere diensten.

Petrobel (www.petrobel.be)

Petrobel is een aanbieder van petroleumproducten. Het staat vooral bekend omwille van haar LPG installaties en brandstoffen.

Shell (www.shell.com)

Belgian Shell is één van de belangrijkste spelers op het gebied van distributie en verkoop van olieproducten in ons land. De onderneming biedt producten aan zoals 'benzinstations', 'smoermiddelen, olie en vetten, stookolie' en ten slotte 'LPG en chemie'.

Texaco Belgium (www.texaco.be)

Texaco is in België een actieve speler op de brandstoffenmarkt. Het richt zicht tot deze markt door middel van brandstoffen aan pompen, producten en diensten in winkels, leveringen van huisbrandolie, en ten slotte oliën en smeermiddelen voor de industrie.

Total (www.total.com)

Total is actief in de sectoren 'raffinage', 'chemie' en 'onderzoek'. Over de hele wereld schenkt de onderneming aandacht aan aardolie en aardgas. Zo houdt het zich onder andere bezig met de exploratie, de ontwikkeling en productie van aardolie en aardgas, gasactiviteiten, raffinage en distributie, en ten slotte de verkoop en transport van ruwe aardolie en aardolieproducten.

Van Raak Distributie (www.vanraak.be)

Van Raak is een groothandel in petroleumproducten, alle smeermiddelen en gassen. Het stelt verscheidene tankstations, producten en depots ter beschikking aan haar klanten.

Verbeke Bunkering (www.verbekebunkering.be)

Verbeke Bunkering, een onafhankelijk Belgisch familiebedrijf, levert alle mogelijke kwaliteiten van stookolie aan zeeschepen. Verder levert het distillaten. De onderneming sloot bovendien een overeenkomst met Texaco voor levering van gasolie en smeerolie aan de binnenvaart.

ALZ (www.ugine-alz.com)

ALZ biedt haar klanten een uitgebreid productenaanbod aan op de markt voor roestvaste staalsoorten. Samen met Arcelor, de wereldwijde nummer één in de staalindustrie, beschikken ze over het ruimste en volledigste aanbod van vlakke roestvaste staalproducten.

Arcelor-Mittal (www.arcelormittal.com en www.arcelor.com)

Arcelor-Mittal is ontstaan uit een fusie van de twee grootste staalbedrijven in de wereld. De onderneming is hierdoor wereldleider in alle grote globale markten, zoals onder andere de autosector, de bouwsector, en huishoudtoepassingen.

Bekaert (www.Bekaert.com)

Bekaert richt zich tot geselecteerde toepassingen van haar twee kerncompetenties, 'geavanceerde metaaltransformatie' en 'geavanceerde materialen en deklagen'. Meer specifiek ontwikkelt Bekaert geavanceerde draadproducten: draden voor de vervaardiging van industriële veren en de versteviging van flexibele buizen, staalvezels voor betonversterking, textielmachinedraden, boekbinddraden, silicium-zaagdraad en verschillende types gelakte of bedekte draden. Draden met een hoge sterkte vlecht de onderneming tot staalkoord en hieldraad, die gebruikt worden in banden voor auto's en vrachtwagens.

Boal Belgium (www.boalgroup.com)

Boal is gespecialiseerd in aluminium. De producten die het fabriceert, worden gecommmercialiseerd in een brede waaier van sectoren.

Disteel (www.disteel.be)

Disteel is de grootste constructiestaal-leverancier in België.

Industeel Belgium (www.industeel.info)

Industeel is een dochtermaatschappij van Arcelor group, die gespecialiseerd is in carbon staal, legering en roestvrij staal.

Lamifil (www.lamifil.be)

Lamifil is een metaalverwerkend bedrijf. De onderneming richt haar activiteiten op de productie van draad en kabel uit aluminium en aluminiumlegeringen, koper en koperlegeringen.

MCB België (www.MCB.be)

MCB België maakt deel uit van de internationale MCB groep. De onderneming is een leverancier van metaal. MCB België maakt bovendien deel uit van de internationale MCB groep, hetgeen een groep van bedrijven is die hoofdzakelijk actief zijn als groothandel en service center in metalen, kunststof halffabrikaten en technische producten.

Mosacier (www.mosacier.be)

Mosacier is gespecialiseerd in de herwaardering van 'overtollige' en minderwaardige staalsoorten. Door een aangepaste selectie, een goede afwerking en transformatie van deze producten in de verschillende afdelingen bezorgen zij een product met een maximale toegevoegde waarde.

Umicore (www.umicore.com)

Umicore is één van de wereldleiders in de productie en de recyclage van non-ferrometalen. De onderneming richt zich meer specifiek tot de volgende vijf producten: 'zink en lood', 'koper', 'edelmetalen en katalysatoren', 'diensten in verband met edelmetalen', en ten slotte 'nieuwe materialen'.

**BIJLAGE 6: BEOORDELING VAN WEBSITES OP HET GEBIED VAN MILIEU-
VERMELDINGEN BIJ MILIEUGEVOELIGE ONDERNEMINGEN**

BASF

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD				x	
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS			x		
7. KLANTEN				x	
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL		x			
TOTAAL	34				

Bayer

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL				x	
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS					x
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID					x
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL					x
TOTAAL	37				

Chevron Phillips Chemical Company

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID		x			
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	14				

Degussa Antwerpen

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT			x		
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	26				

Methanex

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL				x	
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT				x	
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL		x			
TOTAAL	18				

SABIC

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU				x	
2. SPECIFIEKE TITEL				x	
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT					x
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL			x		
TOTAAL	22				

Solvay

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT			x		
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS				x	
7. KLANTEN			x		
8. RELEVANTIE & KWALITEIT					x
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	32				

Tessenderlo chemie

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT			x		
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	26				

Univar Benelux

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Yara Belgium

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

AstraZeneca

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Baxter

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT					x
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID					x
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	34				

Escapo

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Febelco

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Janssen pharmaceutica

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Mauroy

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Omega Pharma

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Pfizer

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Roche

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Tibotec

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

CometSambre

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Envisan

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Galoo

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD			x		
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	9				

Geocycle

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU			x		
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT			x		
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	18				

Hooge Maey

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL			x		
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	7				

Indaver

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD				x	
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT					x
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	32				

Rendac

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU			x		
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT			x		
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL		x			
TOTAAL	22				

Sita

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL		x			
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	20				

Tubecom

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Veolia Environmental Services

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD				x	
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	14				

BP

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS			x		
7. KLANTEN			x		
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID					x
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	37				

Jet

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Octa

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

O.W. Bunker

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU			x		
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	19				

Petrobel

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Shell

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT				x	
6. INVESTEERDERS			x		
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	32				

Texaco

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Total

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
6. INVESTEERDERS			x		
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID					x
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	35				

Van Raak Distributie

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	18				

Verbeke Bunkering

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

ALZ

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL			x		
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	15				

Arcelor

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU				x	
2. SPECIFIEKE TITEL				x	
3. GECENTRALISEERD			x		
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT			x		
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	19				

Bekaert

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Boal Belgium

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU		x			
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN		x			
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	6				

Disteel

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Industeel

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Lamifil

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU			x		
2. SPECIFIEKE TITEL				x	
3. GECENTRALISEERD					x
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID			x		
10. BEGRIJPBAARHEID					x
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	18				

MCB

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Mosacier

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU	x				
2. SPECIFIEKE TITEL	x				
3. GECENTRALISEERD	x				
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS	x				
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT	x				
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID	x				
10. BEGRIJPBAARHEID	x				
11. ACTUEEL	x				
TOTAAL	0				

Umicore

	SLECHT	MATIG	VOLDOENDE	GOED	ZEER GOED
CRITERIA	0	1	2	3	4
1. AANDACHT MILIEU					x
2. SPECIFIEKE TITEL					x
3. GECENTRALISEERD				x	
4. DUURZAAMHEIDSRAPPORT					x
5. VERIFICATIE DUURZAAMHEIDSRAPPORT	x				
6. INVESTEERDERS				x	
7. KLANTEN	x				
8. RELEVANTIE & KWALITEIT				x	
9. GELOOFWAARDIG- & VOLLEDIGHEID				x	
10. BEGRIJPBAARHEID				x	
11. ACTUEEL				x	
TOTAAL	30				

BIJLAGE 7: CORRELATIETABELLEN

Correlatietabel met alle variabelen:

Correlations										
	Aandacht milieu	Specifieke titel	Gecentraliseerd	Duurzaamheidsrapport	Verificatie	Klanten	Relevantie & kwaliteit	Beleefbaarheid & volledigheid	Begrijpbaarheid	Totaal
Kendall's tau	1,000	,511*	,176	,608*	,470*	,575*	,659*	,757*	-,758*	,795*
Correlation Coeff		,004	,323	,001	,011	,001	,242	,000	,000	,000
Sig. (2-tailed)		26	26	26	26	26	26	26	26	26
N		26	26	26	26	26	26	26	26	26
Specifieke titel		1,000	,304	,298	,152	,255	,418*	,422*	-,394*	,425*
Correlation Coeff			,091	,093	,411	,159	,018	,016	,036	,059
Sig. (2-tailed)			26	26	26	26	26	26	26	26
N			26	26	26	26	26	26	26	26
Gecentraliseerd			1,000	,164	,114	,077	,354*	,265	-,181	,147
Correlation Coeff				,362	,543	,675	,048	,134	,344	,413
Sig. (2-tailed)				26	26	26	26	26	26	26
N				26	26	26	26	26	26	26
Duurzaamheidsrap				1,000	,751*	,566*	,335	,674*	-,670*	,633*
Correlation Coeff					,000	,002	,058	,000	,000	,000
Sig. (2-tailed)					26	26	26	26	26	26
N					26	26	26	26	26	26
Verificatie					1,000	,443*	,280	,564*	-,534*	,426*
Correlation Coeff						,019	,128	,002	,007	,021
Sig. (2-tailed)						26	26	26	26	26
N						26	26	26	26	26
Investeers						1,000	,307	,533*	-,624*	,565*
Correlation Coeff							,026	,089	,001	,002
Sig. (2-tailed)							26	26	26	26
N							26	26	26	26
Klanten							1,000	,105	-,264	,090
Correlation Coeff								,360	,176	,621
Sig. (2-tailed)								26	26	26
N								26	26	26
Relevantie & kwalit								1,000	-,579*	,508*
Correlation Coeff									,001	,004
Sig. (2-tailed)									26	26
N									26	26
Geloofwaardigheid									1,000	-,751*
Correlation Coeff										,716*
Sig. (2-tailed)										,000
N										,000
Begrijpbaarheid										1,000
Correlation Coeff										
Sig. (2-tailed)										
N										
Actueel										
Correlation Coeff										
Sig. (2-tailed)										
N										
Totaal										
Correlation Coeff										
Sig. (2-tailed)										
N										

**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlatietabel met alle variabelen uitgezonderd 'klanten' en 'begrijpbaarheid':

Correlations

	Aandacht milieu	Specifieke titel	Gecentraliseerd	Duurzaamheidsrapport	Verificatie duurzaamheidsrapport	Investeersders	Relevantie & kwaliteit	Geloofwaardigheid & volledigheid	Actueel	Nieuw totaal
Kendall's tau J Aandacht milieu	1,000	,511**	,176	,608**	,470**	,575**	,659**	,757**	,806**	,793**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	26	,004	,323	,001	,011	,001	,000	,000	,000	,000
		N	26	26	26	26	26	26	26	26
Specifieke titel	,511**	1,000	,304	,298	,152	,255	,418*	,422*	,333	,420**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,004	,091	,091	,093	,411	,159	,018	,016	,059	,009
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Gecentraliseerd	,176	,304	1,000	,164	,114	,077	,354*	,265	,147	,309
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,323	,091	,362	,362	,543	,675	,048	,134	,413	,056
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Duurzaamheidsrapport	,608**	,298	,164	1,000	,751**	,566**	,335	,674**	,633**	,723**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,001	,093	,362	,000	,000	,002	,058	,000	,000	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Verificatie duurzaamheidsrapport	,470**	,152	,114	,751**	1,000	,443*	,280	,564**	,426*	,617**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,011	,411	,543	,000	,000	,019	,128	,002	,021	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Investeersders	,575**	,255	,077	,566**	,443*	1,000	,307	,533**	,565**	,542**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,001	,159	,675	,002	,019	,000	,089	,003	,002	,001
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Relevantie & kwaliteit	,659**	,418*	,354*	,335	,280	,307	1,000	,568**	,508**	,574**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,000	,018	,048	,058	,128	,089	,000	,001	,004	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Geloofwaardigheid & volledigheid	,757**	,422*	,265	,674**	,564**	,533**	,568**	1,000	,716**	,796**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,000	,016	,134	,000	,002	,003	,001	,000	,000	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Actueel	,806**	,333	,147	,633**	,426*	,565**	,508**	,716**	1,000	,741**
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,000	,059	,413	,000	,021	,002	,004	,000	,000	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
Nieuw totaal	,793**	,420**	,309	,723**	,617**	,542**	,574**	,796**	,741**	1,000
		Correlation Coefficient Sig. (2-tailed)								
	,000	,009	,056	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000
	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

BIJLAGE 8: OVERZICHT INTERVIEWS

PERSOONLIJK INTERVIEW

Interview 1:

Bedrijf: B.V.B.A. T. Buteneers

Contactpersoon: Theo Buteneers

Functie: Bedrijfsrevisor

Plaats: Universiteit Hasselt, 3590 Diepenbeek

Tijdstip: Vrijdag 16 februari 2007: 14.00-16.00

Interview 2:

Bedrijf: Indaver

Contactpersoon: Inge Baertsoen en Chantal Jonkers

Functie: Adviseur communicatie en Coördinator zorgsystemen

Plaats: Dijle 17a, 2800 Mechelen

Tijdstip: Maandag 16 februari 2007: 10.50-12.00

Interview 3:

Bedrijf: PKF bedrijfsrevisoren

Contactpersoon: Steven Pazen

Functie: Bedrijfsrevisor en partner

Plaats: Maastrichtersteenweg 8 bus 5-6, 3500 Hasselt

Tijdstip: Vrijdag 9 maart 2007: 08.30 - 09.45

Interview 4:

Bedrijf: Ernst & Young Bedrijfsrevisoren

Contactpersoon: Harry Everaerts en Rob Steensels

Functie: Auditor & CSR-rapportering

Plaats: Marcel Thirylaan 204, 1200 Brussel

Tijdstip: Donderdag 29 maart 2007: 11.00-12.50

BEVRAGING VIA E-MAIL

Contactpersoon 1:

Bedrijf: Bureau Veritas Certification Belgium

Contactpersoon: Joerdi Roels

Functie: Operations Manager

E-mail: joerdi.roels@be.bureauveritas.com

Contactpersoon 2:

Bedrijf: ABO N.V.

Contactpersoon: Saskia Decloedt

Functie: Projectleider

E-mail: Saskia.Decloedt@abo-consult.be

Contactpersoon 3:

Bedrijf: Syncera B.V.

Contactpersoon: Martin de Bree

Functie: Bedrijfsadvisering

E-mail: Mee@syncera.nl

Contactpersoon 4:

Bedrijf: KMO-milieuconsulting bvba

Contactpersoon: Koen Van Coillie

Functie: Zaakvoerder

E-mail: Koenvancoillie@milieuconsulting.com

TELEFONISCH INTERVIEW

Contactpersoon 1:

Bedrijf: Adiuware Consultancy

Contactpersoon: Ian Perkins

Functie: Zaakvoerder

Telefoon: 0484/69.55.30

Tijdstip: Vrijdag 11 mei 2007: 15.00-15.10

Auteursrechterlijke overeenkomst

Opdat de Universiteit Hasselt uw eindverhandeling wereldwijd kan reproduceren, vertalen en distribueren is uw akkoord voor deze overeenkomst noodzakelijk. Gelieve de tijd te nemen om deze overeenkomst door te nemen, de gevraagde informatie in te vullen (en de overeenkomst te ondertekenen en af te geven).

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:

De milieureportering en auditing

Richting: **Handelsingenieur**

Jaar: **2007**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Ik ga akkoord,

Ann VERLINDEN

Datum: **04.06.2007**