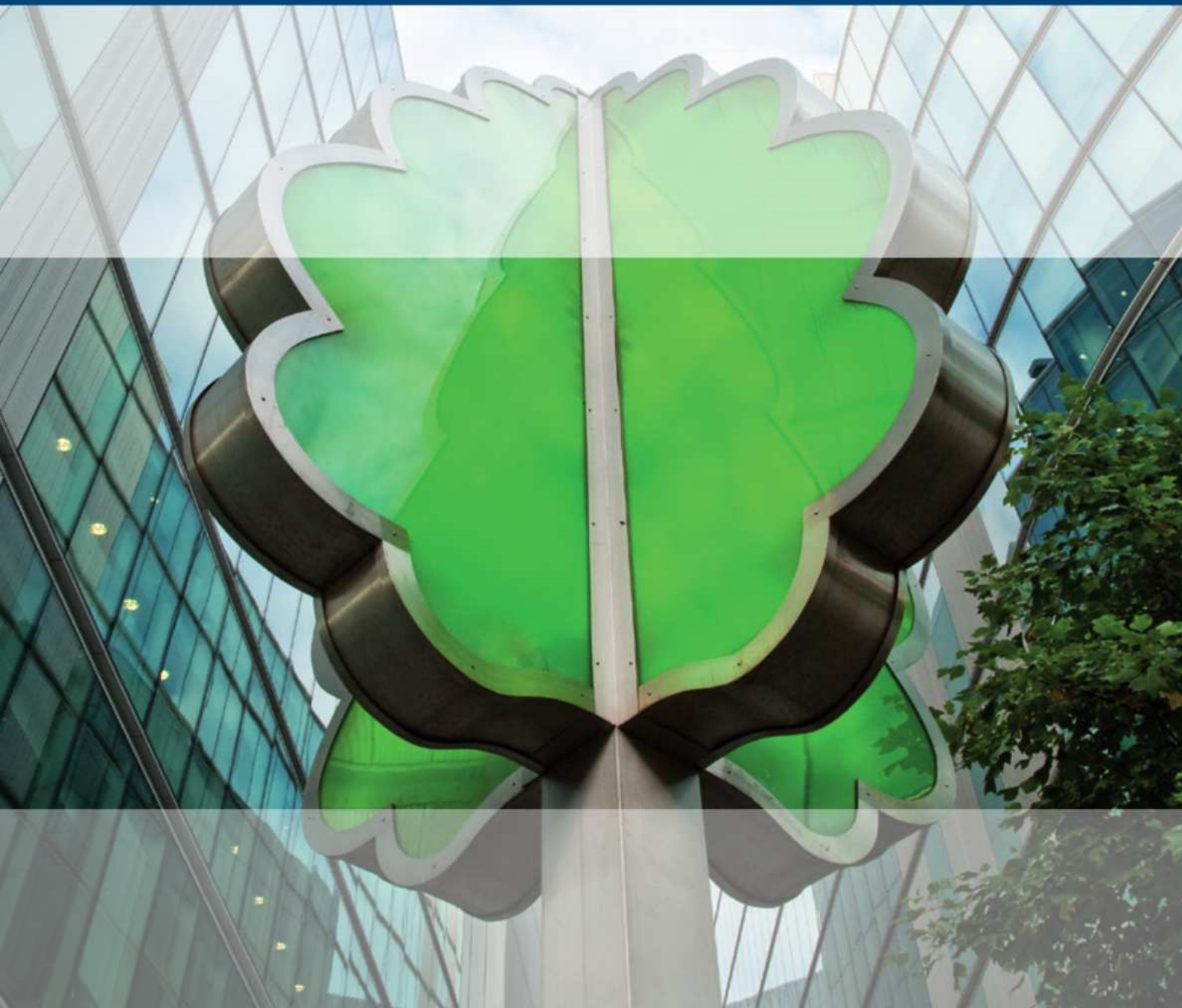


# GOVERNANCE IN DUURZAAMHEID

INTERNAL AUDIT EN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY



Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Instituut van  
Internat Auditors  
Nederland

## Inhoudsopgave

---

<b>Voorwoord</b> .....	3
<b>1. Conclusies en 'best practices'</b> .....	4
<b>2. Wat is CSR</b> .....	7
<b>3. Beheersing van CSR</b> .....	9
<b>4. Internal audit en CSR</b> .....	11
<b>5. Regelgeving op het gebied van CSR</b> .....	19
<b>Bijlage 1:</b> Resultaten enquête. ....	22
<b>Bijlage 2:</b> Verwijzing naar informatiebronnen .....	26

## Colofon

---

### Opdrachtgevers

Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA) en Vakgroep Interne Accountants (INTAC)  
van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

### Eindredactie

Drs Marcel Bongers RE RA CFE CIA CISA, RFA, Hoofd Internal Audit NV Nuon Energy  
Erik Boon RA CISA, Audit Director Koninklijke Ahold NV

### Redactieraad

Dr Dick de Waard RA (Partner Ernst & Young, deeltijd Hoogleraar Auditing aan de Rijksuniversiteit Groningen)  
Prof. Hans Gortemaker RA (Hoogleraar Accounting, Auditing en Control aan de Erasmus Universiteit, Rotterdam)  
Dr Olaf Brugman (Senior Manager Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen, Rabobank Nederland)

De leden van de redactieraad hebben eerdere versies van het rapport van commentaar voorzien, de opmerkingen zijn verwerkt.

### Stuurgroep

Drs Sander Weisz RO CIA CCSA (Voorzitter IIA Nederland)  
Drs Marcel Bongers RE RA CFE CIA CISA, RFA (Vice voorzitter NBA/INTAC)  
Erik Boon RA CISA, Project Manager (IIA Nederland, Commissie Vaktechniek)

### Projectgroepleden

Drs San Croonenberg RA (NBA)  
Drs Marcel van Dijk RE RA CISA CIA (Rabobank Nederland)  
Arjan de Draaijer (KPMG)  
Willem van Erven RO (Eureko)  
Marianne van Munster-Huisman RO (TNT)  
Drs Richard Wiering RA (Koninklijke Ahold)

### Vormgeving

Pleuni Hooghiemstra, APPR bv, Naarden

Copyright

© 2011 IIA Nederland, Naarden. NBA, Amsterdam

Overname van (gedeelten van) de tekst is toegestaan, mits bronvermelding plaatsvindt.

Duurzaamheid is van toenemende maatschappelijke relevantie. Van organisaties wordt verwacht dat niet alleen financieel goede prestaties worden neergezet, maar dat menselijke waarden en omgevingsfactoren brede aandacht krijgen, waarbij de organisatie 'Social Responsibility' toont.

De vakgroep Interne Accountants (INTAC) van de Nederlandse Beroepsvereniging van Accountants (NBA) en het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA) hebben gezamenlijk een studie verricht naar de rol van internal audit in Corporate Social Responsibility (CSR). Hierbij treft u het rapport aan met de resultaten van de studie.

De studie toont aan dat er voor de internal auditor een belangrijke rol is weggelegd in de governance van organisaties als het gaat om duurzaamheid. Niet alleen achteraf bij de rapportering over de behaalde resultaten, maar zeker ook bij de inbedding van duurzaamheid in de hele organisatie.

Daarnaast is ook een aantal 'best practices' opgenomen in de uitvoering van de werkzaamheden door de internal auditor in relatie tot de governance van CSR.

De internal auditor kan voor zijn organisatie van grote toegevoegde waarde zijn op het terrein van CSR. De handreikingen in dit rapport kunnen daarbij dienen als referentiekader voor een verdere ontwikkeling van zijn inzet.

*Drs Ingrid Doerga RA*

*Voorzitter vakgroep Interne Accountants van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*

*Drs Sander Weisz RO CIA CCSA*

*Voorzitter Instituut van Internal Auditors Nederland*



# 1. Conclusies en 'best practices'

De vakgroep Interne Accountants van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA) hebben gezamenlijk onderzoek verricht naar de relatie tussen internal audit en Corporate Social Responsibility (CSR). Het eindproduct van dit project is het onderhavige rapport, met 'best practices' omtrent de betrokkenheid en uitvoering van de werkzaamheden van de internal auditor inzake CSR. Hierna zijn de overall conclusies en 'best practices' opgenomen.

## 1.1 Conclusies

### 1: Betrokkenheid van internal audit bij CSR neemt toe

De betrokkenheid van de internal auditor bij CSR is de afgelopen jaren steeds verder toegenomen. In de toekomst neemt dit alleen maar verder toe doordat de maatschappelijke relevantie van CSR groter wordt en organisaties hun strategie hierop laten aansluiten. De internal auditor zal daardoor steeds meer prioriteit geven aan de werkzaamheden op het gebied van CSR. Het implementeren en beheersen van CSR binnen organisaties is in ontwikkeling. Audit van CSR ontwikkelt zich in lijn met de evolutie van CSR als audit object.

### 2: Internal audit heeft ruime toegevoegde waarde bij CSR

Aangezien CSR zich sterk ontwikkelt, is de scope van de werkzaamheden van de internal auditor op het gebied van CSR ruim; naast de audits wordt vooral ook een adviesrol ingevuld. De internal auditor zal met zijn expertise belangrijke toegevoegde waarde leveren aan het proces van definiëren van beleid en criteria, normen stellen, beheersingsmaatregelen bepalen, uitkomsten meten, vastleggen en rapporteren. Alle ontwikkelingsfasen zoals de totstandkoming van de opzet, de implementatie in de organisatie en het versterken van de operationele effectiviteit lenen zich bij uitstek voor een goede bijdrage van de internal auditor.

### 3: Zachtere normen leiden tot specifieke insteek bij beheersing

Omdat sommige aandachtsgebieden van CSR door hun aard minder vast omliggend zijn uitgewerkt, zijn er specifieke maatregelen noodzakelijk voor beheersing en audit. CSR doelstellingen en -vereisten zijn niet altijd eenduidig en/of uit te drukken in harde cijfers of normen. Hierdoor worden maatregelen als een 'stakeholder dialoog' belangrijk in de vaststelling van die doelstellingen. De uitkomsten zijn vervolgens de leidende norm bij de beheersing en controle.

### 4: Verdere integratie van CSR in de bedrijfsprocessen is noodzakelijk

De integratie van de CSR in de bedrijfsprocessen, de business control frameworks en het risicomanagement moeten verder groeien. De belangrijkste CSR-risico's zijn reputatie- en compliance-risico's. Internal audit is, gezien de expertise van de bedrijfsprocessen en -risico's, bij uitstek geschikt om de daaraan gerelateerde auditwerkzaamheden uit te voeren.

### 5: Meerdere CSR-standaarden ontwikkelen zich naar een hoger niveau

Er is een breed scala aan standaarden ontwikkeld op het gebied van CSR. Vaak wordt er meer dan één standaard gehanteerd voor de inrichting en audit. Hierdoor kan de organisatie die standaard(en) kiezen die het beste aansluiten op de specifieke situatie van de organisatie. De op dit moment meest geadopteerde standaard, al dan niet in combinatie met andere standaarden, is die van het Global Reporting Initiative (GRI). Ook de standaarden ontwikkelen zich verder, zoals bijvoorbeeld ISO 26000, waarin normen van de ene standaard worden overgenomen in nieuwere versies van andere standaarden. Hierdoor ontstaat ook meer consistentie van de standaarden.

### 6: CSR is een aantrekkelijk werkgebied voor internal audit

CSR is een boeiend en uitdagend werkteerterrein voor internal auditors. In de praktijk blijkt dat auditors daarbij graag betrokken willen zijn. Juist het groeiende maatschappelijke belang en het besef dat bijgedragen wordt aan de verdere uitkristallisering van de doelstellingen en beheersing van duurzaamheid in brede zin zorgen ervoor dat het werken aan CSR in de regel met plezier gedaan wordt.

## 1.2 'Best practices'

Hierna zijn de meest significante 'best practices' uit het onderzoek opgenomen:

### 1. Internal audit stemt haar inzet af op de ontwikkelingsfase waarin CSR zich bevindt

Afhankelijk van het volwassenheidsniveau van CSR binnen een organisatie besteedt de internal auditor meer aandacht aan ondersteuning van de organisatie, advisering en/of toetsing. Factoren die de internal auditor daarbij beschouwt zijn:

- De verwachtingen van de Raad van Bestuur, het management en de stakeholders;
- Het voorkomen van zelftoetsing door de internal auditor;
- De intern beschikbare deskundigheid in de lijn, bij staffuncties en internal audit;
- Het waarborgen dat de verantwoordelijkheden voor CSR primair bij de lijn blijven;
- De betrokkenheid van de externe CSR-accountant en eventuele adviseurs;
- De beschikbare informatie omtrent het CSR-niveau in de branche van zijn organisatie.

### 2. Internal audit werkt ook inzake CSR primair in opdracht van de Raad van Bestuur en de auditcommissie, maar ook voor het tweede echelon

Het is essentieel dat ook inzake CSR de reguliere rapportagelijnen van de internal auditor in stand blijven.

- Voor de Raad van Bestuur is de internal auditor de onafhankelijke deskundige die toetst en adviseert over de beheersing en risico's met betrekking tot CSR en haar processen. Tevens geeft internal audit assurance over de rapportages over CSR. Daarnaast is internal audit nauw betrokken bij de verdere ontwikkeling van CSR binnen de organisatie en toetst zij op

de beheersing van de bijbehorende processen, inclusief de follow-up van de aanbevelingen van de interne en externe auditor.

- De auditcommissie verzoekt de internal auditor om een onafhankelijk beeld te geven inzake het beheersingsniveau van de CSR-doelstellingen door de organisatie. Tevens vraagt de auditcommissie advies over de CSR-onderwerpen die extra toezicht vereisen en op haar de agenda zouden moeten staan, zoals de opdracht tot verificatie van het CSR-verslag.
- Het tweede echelon heeft direct belang bij de verbetermogelijkheden van de processen en het detecteren van leemten in de betreffende controls. Door een beheerste en efficiënte implementatie van CSR in de organisatie kunnen de gestelde doelen sneller behaald worden.

### 3. Internal auditor is als adviseur nauw betrokken bij de opzet van CSR

De internal auditor is bij de opzet van CSR in een organisatie betrokken en brengt de kennis in van de organisatie, de risico's en de beheersing van processen, alsook ter zake van de rapportagestandaarden en richtlijnen. De internal auditor adviseert ten aanzien van:

- Het opzetten van de juiste governancestructuur:
  - Het bepalen van de voor de organisatie geldende definiëring van CSR;
  - De CSR-visie en -missie;
  - Het CSR-beleid, de -strategie en -doelstellingen van de organisatie afgestemd op de wensen van de stakeholders;
  - Het vaststellen van de verplichte wet- en regelgeving ter zake van CSR;
  - De keuze van de normen en standaarden die de organisatie als maatstaven wil gebruiken;
  - De organisatiestructuur, verantwoordelijkheidstelling en bemensing benodigd voor de effectieve CSR-organisatie;
  - De opzet van de communicatiestructuur rond CSR;
  - De inrichting van de jaarlijkse externe rapportage.
- De methodiek en projectmatige aanpak van de inrichting en implementatie van CSR;
- Het te hanteren risico- en controlframework, waarbij COSO/ERM een goed uitgangspunt is;
- De vereiste invulling van de controle- en beheersingsmaatregelen specifiek gericht op de te bereiken CSR-doelstellingen;
- Het toewijzen van CSR-doelstellingen aan de diverse bedrijfs-onderdelen;
- De opzet van een effectief managementinformatiesysteem met bijbehorende rapportages en monitoring;
- Het bepalen van de beoordelingscriteria om te kunnen meten dat CSR-doelstellingen worden bereikt.

### 4. Internal audit is ook betrokken bij de verdere ontwikkeling van CSR, en wel als adviseur en toetsers

Het beoordelen van en adviseren over de wijze waarop de CSR in de organisatie op een hoger niveau wordt gebracht heeft betrekking op:

- Het laten aansluiten van het CSR-beleid op het beleid van de organisatie en op de maatschappelijke ontwikkelingen;
- Het zoveel mogelijk integreren van CSR-doelstellingen in de reguliere business control cyclus:

- Het opnemen van de CSR-controls in de primaire en ondersteunende bedrijfsprocessen;
  - De CSR-risico's incorporeren in de organisatiebrede risicoanalyse en tevens in de onderliggende business risicoanalyses;
  - Het opnemen van CSR-targets in de performancedoelstellingen van de meest relevante afdelingen en functionarissen;
  - Het toevoegen van de CSR-componenten in de generieke interne en externe controlstatements.
- Het controleerbaar maken van de bereikte resultaten onder andere door meetbaarheid van doelstellingen en documentatie van brongegevens;
  - De efficiency en effectiviteit van de beheersingsmaatregelen;
  - De volledigheid en de accuraatheid van de CSR-rapportages;
  - De vastlegging van de richtlijnen voor het aanleveren van de CSR-data door de bedrijfs-onderdelen.

### 5. Internal audit van CSR omvat een breed scala van onderwerpen

Audits die als 'best practice' te kwalificeren zijn betreffen:

- Het proces van de totstandkoming van het CSR-beleid;
- De adequaatheid van de vertaling van de strategie naar de operationalisering;
- De mate waarin de CSR-ambitie van de organisatie in continuïteit geborgd is in primaire en besturingsprocessen;
- De toereikendheid van de interne controle en evaluatiemechanismen inzake bijvoorbeeld de betrouwbaarheid van de bedrijfsvoeringsgegevens;
- Het beoordelen van het programma- en projectmanagement bij CSR kritische processen;
- De effectiviteit van de inbedding van CSR in de organisatie en processen;
- De naleving van de gedragscode, het inkoopbeleid, interne en externe regelgeving zoals milieu- en veiligheidseisen;
- De betrouwbaarheid van de prestatiegegevens: zoals de carbon footprint en de juistheid van de personeelsdata;
- Bijzondere onderzoeken op CSR-aspecten van investeringen in andere economieën of aankopen van goederen en grondstoffen in derdewereldlanden;
- Het evalueren van de getroffen maatregelen om het reputatierisico voldoende te beheersen.

### 6. De audit aanpak ontwikkelt zich voortdurend; integratie van de CSR in de operational audits

Gelijklopend met de integratie van CSR in de reguliere bedrijfsprocessen zal de audit van CSR-aspecten geïntegreerd worden in de scope van de reguliere audits.

- Daarbij zal in deze audits getoetst worden op:
  - Het hanteren van CSR als component van de (sub) strategie van de bedrijfs-onderdelen;
  - Opname van medewerkerbetrokkenheid / opleiding;
  - Herkomst van goederen / grondstoffen bij inkoopprocessen;
  - Registratie van afvalstromen in productieprocessen;
  - Aanwezigheid CSR-component in reguliere periodieke rapportages;
  - Compliance met interne en externe regelgeving;
  - De eenduidigheid van de door de gehele organisatie heen gehanteerde datadefinities;

- De integratie van de financiële en CSR-jaarverslaggeving.
- Ook zal de CSR-kennis voor het gehele audit team op niveau gebracht moeten worden; daarnaast is verdieping van kennis bij enkele specialisten nodig of zal er specifieke kennis moeten worden ingehuurd;
- De auditoriëntatie zal verschuiven:
  - Van plausibiliteitstoets op de uitkomsten (vanwege de zachte normen) naar verificatie als de normen harder worden;
  - Van procesinrichting naar procesuitvoering waarbij efficiency en effectiviteit meer nadruk krijgen.

#### **7. De internal auditor en externe accountant werken nauw samen, met name bij de controle van het CSR-verslag**

De internal auditor stemt zijn inzet ook af op de werkzaamheden van de externe accountant en andersom. Daar waar CSR-verantwoordingen het karakter hebben van een Maatschappelijk Jaarverslag zal de externe assurance in de regel worden verstrekt door een externe accountant. De internal auditor draagt daaraan bij door de efficiëntie en effectiviteit van die controle te stimuleren door:

- Ondersteuning van de organisatie door de educatie ten aanzien van de verifieerbaarheidseisen en inrichting van de verantwoordingsdossiers;
- De opdrachtverstrekking van de externe controle namens de Raad van Bestuur te coördineren en te begeleiden;
- De inbreng van de kennis van de bedrijfsorganisatie en -processen;
- Het uitvoeren van de verificatiecontroles ter voorbereiding van de externe toetsing;
- Het uitvoeren van een audit naar het verslaggevingsproces en/of het datacollectieproces;
- Het hanteren van de geldende controlerichtlijnen zoals met name COS 3410N en AAI 000AS;
- Het werken in geïntegreerde auditteams samen met de externe accountant;
- Het beoordelen van de kwaliteit en de inhoud van het verslag;
- Het gezamenlijk opstellen van het verificatieverslag en de managementletter;
- Het evalueren van de follow up van bevindingen.



## 2. Wat is Corporate Social Responsibility

---

Corporate Social Responsibility (CSR) en Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO) zijn veelgebruikte termen om de verantwoordelijkheid en activiteiten van het bedrijfsleven met betrekking tot mens, maatschappij en milieu aan te duiden. De termen zijn echter niet eenduidig en hebben voor diverse stakeholders dan ook verschillende betekenissen. Het Institute of Internal Auditors (IIA) bevestigt dit en geeft aan dat in algemene zin CSR gezien kan worden als de wijze waarop bedrijven sociale, milieu- en economische aspecten op een transparante en verantwoorde manier integreren in hun waarden, cultuur, beslissingen, strategie en bedrijfsvoering. Daarmee wordt een bijdrage geleverd aan de samenleving (IPPF Practice Guide: 'Evaluating Corporate Social Responsibility/Sustainable Development', februari 2010).

Dit hoofdstuk heeft als doel een indicatie te geven van wat er onder de begrippen verstaan kan worden. Ieder bedrijf dient uiteindelijk zelf te bepalen welke term het best van toepassing is voor zijn specifieke omstandigheden en wat daar precies onder verstaan wordt. De hierboven genoemde Practice Guide van IIA stelt: 'Organizations adopt terminology (e.g., CSR, sustainable development, and corporate citizenship) that best fits within the context of their operations and that is consistent with the strategies adopted'. Voor de internal auditor is het zaak de reikwijdte scherp te krijgen, teneinde zijn of haar rol daarin effectief te kunnen vervullen.

Naast CSR en MVO gebruiken bedrijven en andere stakeholders termen als Sustainability, Corporate Responsibility, Triple bottom line en People-Planet-Profit om vergelijkbare concepten aan te duiden. Een gemeenschappelijke noemer is hier in te herkennen. In dit document zal verder Corporate Social Responsibility (CSR) gebruikt worden.

Wellicht het belangrijkste is de vaardigheid van een bedrijf om signalen in haar omgeving op te vangen over de belangrijkste onderwerpen die invloed kunnen uitoefenen op de prestaties van de onderneming. Hierbij kan gedacht worden aan onderwerpen op milieugebied (denk aan de carbon footprint van producten), of sociaal gebied (mensenrechten in de supply chain) of meer maatschappelijke thema's (bijdrage aan de regionale werkgelegenheid). Afhankelijk van de aard van het bedrijf zullen de onderwerpen verschillen, maar zal er een mechanisme moeten zijn om die onderwerpen te bepalen. Veelal wordt in dit verband de dialoog met stakeholders als essentieel startpunt voor het verkrijgen van informatie gezien en wordt de reactie van de stakeholder op de CSR-prestatie van de onderneming een belangrijk criterium van beoordeling.

Met de centrale rol van de stakeholder in CSR zijn accountability en transparantie ook kerneisen. Beide karakteristieken zijn niet voorbehouden aan CSR, maar zijn er wel onlosmakelijk mee verbonden. Juist op het vlak van CSR wordt van bedrijven verwacht dat zij verantwoording afleggen over hun prestaties en de overwegingen die daaraan ten grondslag liggen. Zij dienen dan ook hun prestaties op een transparante wijze weer

te geven, waarbij het beter voordoen dan de realiteit ('window dressing' of 'green washing') uit den boze is. Deze sterke focus op accountability en transparantie blijkt vooral uit de enorme groei in het aantal CSR-verslagen dat jaarlijks gepubliceerd wordt en de groeiende vraag naar externe assurance bij deze verslagen.

Veelal wordt in de interpretatie van CSR ook een link gelegd met Duurzame Ontwikkeling ('Sustainable Development'). Hiervoor bestaat een definitie die veel breder gedeeld wordt: 'Development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs' (The Brundtland Report). Van bedrijven wordt verwacht dat zij middels hun activiteiten op het gebied van CSR een positieve bijdrage leveren aan Duurzame Ontwikkeling. Bedrijven die door hun manier van opereren dat niet (lijken te) doen, komen steeds vaker onder druk te staan door wetgeving of acties van niet-gouvernementele organisaties (NGOs) en lopen daardoor grote bedrijfsrisico's (bijvoorbeeld de auto-industrie) of lopen reputatieschade op (denk aan kleding- en sportmerken). Ook zijn er steeds meer voorbeelden van bedrijven die de verwachte verantwoordelijkheid commercieel benutten met het ontwikkelen van nieuwe producten en/of markten (bijvoorbeeld biologische voeding of energiezuinige apparaten).

Zoals geschetst is CSR een breed begrip, zonder een algemeen aanvaarde eenduidige interpretatie. Daardoor zal iedere organisatie een eigen invulling geven aan CSR. Juist de internal auditor heeft de kennis en ervaring om processen vanuit het bredere bedrijfsbelang te beschouwen. Ook is de internal auditor geschoold in het controleren van verantwoordingen zoals managementinformatie en jaarverslagen. Door deze kennis en ervaring te combineren met inhoudelijke expertise op specifieke CSR-onderwerpen is de internal auditor een belangrijke schakel binnen CSR in zijn organisatie.

### 2.1 Het belang van CSR voor internal audit

---

In de hiernavolgende hoofdstukken worden de diverse aandachtsgedebieden van internal audit behandeld.

In **hoofdstuk 3** is het onderwerp de beheersing van CSR, die de basis vormt voor de organisaties om hun CSR-gerelateerde activiteiten en rapportages op het juiste spoor te brengen en te houden.

**Hoofdstuk 4** gaat in op de diverse te onderscheiden rollen van internal audit in het kader van CSR. Het gaat daarbij om activiteiten bij de ontwikkeling van CSR in de organisatie met de internal auditor in de rol van adviseur op het gebied van CSR. De primaire functie van de internal auditor bij operationele processen en rapportages is bij de behandeling het uitgangspunt.

In **hoofdstuk 5** wordt een overzicht gegeven van de regelgeving rond CSR. Zowel de regelgeving voor CSR zelf als voor de activiteiten van de internal auditor worden behandeld.

## 2.2 Onderzoek

---

Om zicht te krijgen op wat CSR is in de huidige praktijk van de Nederlandse internal auditors inhoudt, heeft de projectgroep een enquête gedaan onder internal auditfuncties. In aanvulling daarop is er door de werkgroep studie verricht naar de 'best practices'.

De auditfuncties van de onderstaande organisaties hebben bijgedragen aan het onderzoek en de enquête:

Aegon  
Ahold  
AkzoNobel  
ASML  
Binck Bank  
CSM  
CZ  
Delta Lloyd  
Eneco  
Eureko/Achmea  
Equens  
FMO  
Gasunie  
Grontmij  
Heineken  
ING  
Kempen  
KLM  
KPN  
Van Lanschot Bankiers  
Maxeda  
NIBC  
Nederlandse Spoorwegen  
Nuon  
Nutreco  
Océ  
ProRail  
Rabobank Groep  
Rijksauditedienst  
Robeco  
SNS Reaal  
Telegraaf Media Groep  
TNT  
Triodos Bank  
USG People  
Wessanen  
Wolters Kluwer

De resultaten van de enquête zijn gegroepeerd naar de onderwerpen (1) mate van betrokkenheid bij CSR, (2) gehanteerde standaarden, (3) scope en werkzaamheden, en (4) externe assurance. De resultaten zijn opgenomen in [Bijlage 1](#).



### 3. Beheersing van CSR

Het belang van de prestaties van een bedrijf in de maatschappij en de impact die de bedrijfsvoering heeft op het milieu zijn inmiddels essentiële en onlosmakelijke onderdelen geworden van het beeld dat de buitenwereld van een bedrijf heeft. Het is daarom steeds meer van belang dat CSR-activiteiten op structurele wijze worden beheerst.

COSO is oorspronkelijk een standaard die door veel ondernemingen gebruikt wordt voor de beheersing van activiteiten die zich richten op het behalen van geformuleerde doelen en de daaraan gerelateerde bedrijfsprocessen. In latere jaren is het COSO-model meer gefocust op risicomanagement (ERM: Enterprise Risk Management). Het COSO-model kan goed toegepast worden voor de beheersing van CSR.

Hieronder wordt nader ingegaan op aandachtspunten die specifiek zijn voor de beheersing van CSR, ingedeeld naar de componenten van COSO. Uitgangspunt voor onderstaande uitwerking is dat de organisatie duurzaamheid als strategische doelstelling heeft aanvaard.

#### Omgeving

De externe en interne omgeving van een organisatie bepalen de "toon" van de organisatie ten aanzien van onder meer risicobeheer, integriteit, ethische normen en waarden en de omgeving waarin zij opereren. Voor CSR is specifiek van belang te bepalen welke CSR-aspecten relevant zijn, op welke wijze het hoogste management daarmee om wil gaan, en tot waar de beïnvloedingsfeer van de organisatie reikt:

Invloed wordt gecreëerd door eigenaarschap en representatie, economische verhoudingen, juridische en politieke autoriteit, en publieke opinie. Een organisatie kan ook invloed op de omgeving uitoefenen door het vaststellen van contractvoorwaarden en "incentives", het delen van kennis en informatie en het promoten van "best practices", het deelnemen aan gezamenlijke projecten en beroepsorganisaties, en het lobbyen en gebruik maken van mediarelaties.

De volgende stappen worden overigens door ISO (in ISO 26000) aangegeven om te komen tot relevante onderwerpen:

- Inventariseren van alle activiteiten van de organisatie die van organisaties die zich in de beïnvloedingsfeer bevinden (deelnemingen, leveranciers, afnemers);
- Identificeren van belanghebbenden (stakeholders; zie hieronder) en hun onderlinge relaties;
- Bepalen van CSR-aspecten (zoals milieu, sociaal, etc.) die spelen rond de manier waarop de organisatie en de overige betrokken organisaties in de keten zaken doen;
- Aangaan van een dialoog met de belanghebbenden om na te gaan welke rol zij verwachten van de organisatie ten aanzien van deze aspecten (stakeholder dialoog). De AA1000 SES (Stakeholder Engagement Standard) geeft vervolgens daarvoor dan weer een goed beheerskader.

Stakeholders: Het begrip stakeholder is vrij breed. Een organisatie kan veel verschillende belanghebbenden hebben, met

soms conflicterende belangen. Stakeholders worden overigens als begrip goed uitgewerkt in de ISO 26000 standaard. Zij kunnen zich zowel binnen als buiten de organisatie bevinden en zijn in meer of mindere mate georganiseerd. Om te bepalen met welke belanghebbenden de organisatie te maken heeft, dient de organisatie na te gaan: tegenover wie bestaan wettelijke verplichtingen, wie worden negatief of positief beïnvloed door activiteiten van de organisatie, en wie kan de organisatie helpen bij specifieke onderwerpen.

Op basis van deze inventarisatie en in samenspraak met de stakeholders dient de organisatie prioriteiten te bepalen aan de hand van significantie gerelateerd aan:

- Wet- en regelgeving, mensenrechten, volksgezondheid, milieu-impact en punten waarop het bedrijf achterblijft bij de gewenste ontwikkeling;
- Moeilijkheidsgraad en impact van acties, relevantie voor stakeholders.

#### Formuleren (en doorvertalen) van doelstellingen

De ethische normen, waarden en strategie geven de algemene richting aan voor het formuleren van de doelen. Om CSR succesvol te implementeren zal het onderdeel moeten zijn van al deze aspecten. Dit kan worden gerealiseerd door:

- Specifieke CSR-aspecten op te nemen in het mission statement;
- Het adopteren van een code of conduct waarin het commitment van de organisatie ten aanzien van CSR is verwoord;
- Het opnemen van CSR als speerpunt in de strategie door integratie hiervan in beleid, processen, systemen en besluitvormingsproces;
- Het doorvertalen van prioriteiten in beheersbare organisatorische doelstellingen met duidelijke mijlpalen en processen.

Doelstellingen moeten specifiek, meetbaar en verifieerbaar zijn.

#### Beheersactiviteiten

Richtlijnen en procedures worden geformuleerd en geïmplementeerd om te waarborgen dat de doelstellingen worden gerealiseerd. Specifiek voor CSR kan hierbij gedacht worden aan:

- Identificeren welke invloed CSR-doelstellingen hebben op de verschillende organisatie-onderdelen en processen en deze doelstellingen (indien van toepassing) opnemen in de processen;
- Aanwijzen van voldoende capaciteit en deskundigheid om doelstellingen te realiseren;
- (Waar passend bij de omvang en aard van de organisatie) inrichten van afdelingen of groepen binnen de organisatie voor de review en revisie van de operationele processen om ze consistent te maken met de CSR-strategie van de organisatie;
- Inbedden van CSR in bijvoorbeeld de inkoop- en investeringsactiviteiten, het gebruik van resources en de ontwikkeling van producten;
- Inbedden van CSR in de organisatorische functies;
- Vaststellen van richtlijnen ten aanzien van het meten en rapporteren over CSR.

Er zijn verschillende manieren om de performance te meten, waaronder (interne) controles, indicatoren, (externe) benchmarking en het verkrijgen van feedback van de stakeholders. Een van de meest gebruikelijke manieren is het meten van uitkomsten

en vertaling naar indicatoren. Indicatoren moeten helder, informatief, praktisch, vergelijkbaar, accuraat, geloofwaardig en betrouwbaar zijn. Veel bedrijven gebruiken de GRI-indicatoren omdat hiermee op eenvoudige wijze de eigen performance kan worden vergeleken met die van andere bedrijven.

In een aantal gevallen is het niet mogelijk om de performance hard te meten, bijvoorbeeld bij kwalitatieve aspecten zoals eerlijke behandeling en motivatie. Om hierover een uitspraak te doen zal meer gebruik moeten worden gemaakt van technieken als interviews en observatie.

### Informatie en communicatie

De rol van communicatie rond CSR is zeer belangrijk omdat hiermee:

- De organisatie kan laten zien hoe zij de doelstellingen op het gebied van CSR realiseert;
- Een dialoog met de stakeholders kan worden aangegaan en onderhouden;
- Bewustzijn gecreëerd kan worden zowel binnen als buiten de organisatie ten aanzien van strategie, plannen, uitkomsten en uitdagingen op het gebied van CSR;
- Voldaan kan worden aan verwachtingen rond rapportages over duurzaam ondernemen zoals het externe CSR-jaarverslag;
- Rekenschap wordt afgelegd en transparantie wordt getoond.

De informatie die gecommuniceerd wordt, dient te voldoen aan de volgende criteria:

- Volledig: alle relevante onderwerpen (activiteiten en impact);
- Begrijpelijk: afgestemd op de doelgroep;
- Responsief: aansluiten bij de belangen van de stakeholder;
- Accuraat: feitelijk juist en voldoende gedetailleerd;
- Everwichtig: een eerlijk beeld gevend van zowel positieve als negatieve zaken;
- Tijdig: actueel;
- Toegankelijk: beschikbaar voor de betrokken belanghebbende.

### Monitoring

Om zekerheid te krijgen over de effectiviteit en efficiency van CSR-initiatieven binnen de organisatie is het van belang de beheersmaatregelen voortdurend te monitoren.

Voor de monitoring kan gebruik worden gemaakt van het "3 lines of defense" principe dat uitgaat van 3 verdedigingslijnen in het kader van interne beheersing:

1. Management. Het lijnmanagement is primair verantwoordelijk, ook voor de beheersmaatregelen die een organisatie heeft geïmplementeerd in de operationele processen. De rol van het management is om adequaat management en toezicht uit te voeren om zo:
  - Te waarborgen dat de beheersmaatregelen worden nageleefd;
  - Te signaleren waar beheersmaatregelen of processen niet adequaat zijn;
  - Onverwachte gebeurtenissen te identificeren en beheersen.
2. Control-, Risk Management- en Compliance-afdelingen: deze afdelingen hebben als taak de effectiviteit van het interne beheersingskader inzichtelijk te maken door middel van managementinformatie. Deze functie wordt versterkt

door de advies- en monitoringfunctie die gestalte krijgt in bijvoorbeeld risico-assessments, advies over wet- en regelgeving, KPI's etc. In het kader van CSR kan ook een eventuele centrale CSR afdeling een rol spelen door met specifieke vak kennis de monitoring door Risk Management en Compliance-afdelingen te ondersteunen.

3. Internal audit: de rol van deze afdeling is om onafhankelijke zekerheid te verstrekken rond de CSR-processen. Internal audit voert audits uit op alle aspecten zoals opgenomen in de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> verdedigingslijnen en kan ook gebruik maken van de werkzaamheden zoals uitgevoerd binnen beide lijnen.

Het is mogelijk om een 4<sup>e</sup> verdedigingslijn in dit kader te betrekken: de externe auditor die gebruik kan maken van c.q. kan steunen op werk uitgevoerd in alle onderliggende lijnen. Deze maakt echter geen deel uit van het interne beheersingskader van de organisatie.

Tenslotte is het relevant dat de externe toezichthouders zoals de Raad van Commissarissen en in het bijzonder de auditcommissie als verbijzonderd adviesorgaan daarvan, toezicht houdt op de prestaties en beheersing en derhalve ook op de rol van de internal auditor op het terrein van de CSR.

### Detailvoorbeeld ter illustratie

- A. Vanuit de dialoog met de stakeholders wordt aangegeven dat de (management)positie van de vrouw een belangrijk kwestie is voor de organisatie.
- B. Management besluit om te streven naar meer vrouwelijke managers; dit wordt een speerpunt in het benoemingsbeleid.
- C. Als concrete doelstelling wordt in de management & control cyclus opgenomen dat er aan het eind van het jaar 10% meer vrouwelijke managers moeten zijn, alle onderliggende bedrijfsonderdelen krijgen deze doelstelling mee en moeten maandelijks rapporteren hoeveel vrouwelijke managers zij in hun geledingen hebben.
- D. De afdeling Business Control monitort of de doelstelling (+ 10%) wordt gerealiseerd.
- E. Internal audit beoordeelt de processen die leiden tot de maandelijkse rapportage.
- F. In het externe CSR-jaarverslag wordt gerapporteerd over ontwikkeling van het aantal vrouwen in managementposities binnen het bedrijf. De gerapporteerde cijfers worden door een externe assuranceverlener geverifieerd.



## 4. Internal audit en CSR

De rol van internal audit inzake CSR is afhankelijk van het volwassenheidsniveau van CSR, en dat hangt af van de mate waarin CSR past binnen de strategie en het beleid van een onderneming. Dit varieert ook naar de typologie van de organisatie. Het spectrum van de inzet van internal audit op CSR-gebied betreft de ondersteuning bij de ontwikkeling van CSR van een organisatie, de advisering en/of de primaire functie, de toetsing. Factoren die de internal auditor daarbij beschouwt zijn:

- De verwachtingen van de Raad van Bestuur, het management en de stakeholders;
- Het voorkomen dat de internal auditor zijn eigen werk gaat toetsen;
- De intern beschikbare expertise in de lijn, bij staffuncties en internal audit;
- Het waarborgen dat de verantwoordelijkheden voor CSR primair in de lijn blijven;
- De betrokkenheid van de externe CSR-accountant en eventuele adviseurs;
- De beschikbare informatie omtrent het CSR-niveau in de branche van zijn organisatie.

### 4.1 Advisering bij de opzet van CSR en ten aanzien van CSR-rapportages

CSR staat bij een groeiend aantal organisaties op de agenda vanwege de huidige maatschappelijke ontwikkelingen. Het opzetten en implementeren van CSR in al zijn facetten blijkt veelal geen sinecure. Internal audit heeft hierbij een waardevolle adviserende of ondersteunende rol.

#### CSR – de verschillende facetten

Het opzetten en implementeren van CSR vergt kennis en ervaring op meerdere gebieden, die object van advisering van de internal auditor zijn, zoals:

1. Het identificeren van relevante CSR-onderwerpen met betrekking tot de organisatie vanuit maatschappelijke ontwikkelingen en wet- en regelgeving. Dit betreft onder meer het hebben van dialogen met stakeholders (NGO's, overheid, investment community) en internet zoekopdrachten met betrekking tot CSR-onderwerpen die door de organisatie zouden kunnen worden opgepakt en gerapporteerd. Dit mede op basis van branche-specifieke karakteristieken en in relatie tot de visie en missie inzake CSR;
2. Het operationaliseren van relevante CSR-onderwerpen. Hierbij gaat het om de definiëring van CSR, het inbedden van die onderwerpen in de strategie, doelstellingen en operationele activiteiten van de organisatie, evenals het ter zake meten, rapporteren en bijsturen;
3. Het opzetten en implementeren van een effectieve CSR-organisatiestructuur, de projectaanpak en het aansturen daarvan. Binnen de organisatie zullen de rollen en verantwoordelijkheden duidelijk belegd moeten worden om CSR effectief te laten zijn, in combinatie met duidelijke richtlijnen (tijdlijnen, 'deliverables', uitgangspunten, definities en overige 'spelregels') voor de diverse verantwoordelijken over de verschillende business units heen;

4. Het opzetten en implementeren van effectieve procedures en controls. Op basis van een inventarisatie van kritische risico's op het gebied van CSR en gerelateerde CSR-verantwoording dient een adequaat stelsel van procedures en controls aanwezig te zijn om deze risico's te mitigeren;
5. Interne en externe verantwoording en communicatie over CSR-prestaties. Dit betreft zowel het opstellen als het intern verifiëren van verantwoordingsinformatie, met als doel te komen tot relevante, betrouwbare, tijdige, begrijpelijke en vergelijkbare informatie, meetcriteria en optimale communicatie;
6. Het begeleiden van de selectie van een externe assurance-provider en het onderhouden van de contacten daarmee in het offertetraject en – later – de assurancewerkzaamheden. Hierbij komt een aantal specifieke assurance-technische elementen aan de orde, waarbij de internal auditor een rol kan hebben om de communicatie tussen de CSR-afdeling en de externe auditor zo soepel en effectief mogelijk te laten verlopen.

Voornoemde onderdelen betreffen de kennis- en ervaringsgebieden van een op CSR-terrein inzetbare internal auditor. Deze kan hierbij gebruik maken van specifieke CSR-standaarden (zie hiervoor [Hoofdstuk 5](#)), maar tevens toegevoegde waarde leveren vanuit meer algemene beheersingskaders (bijvoorbeeld COSO-ERM en projectbeheersing) en technieken (het maken van procesbeschrijvingen, test programma's) die tot zijn competenties behoren. De internal auditor kan dan ook een logische en effectieve rol hebben in het adviseren en ondersteunen van CSR-afdelingen. In het bijzonder is deze advisering en ondersteuning ook nuttig voor het tweede echelon binnen de organisatie. Dit deel van het lijnmanagement is namelijk gebaat bij hulp om de CSR-targets te bereiken.

De vraag is dan hoever een internal auditor daar vaktechnisch in mag gaan. Hierna gaan we daar nader op in.

Wij merken hierbij voorafgaand op dat ook andere interne functies – bijvoorbeeld de 'internal control' functie – op deze gebieden support kunnen leveren, en daar vanuit hun primaire rol (2<sup>e</sup> verdedigingslijn) wellicht eerder aan zet zijn dan de internal auditor (3<sup>e</sup> verdedigingslijn). Internal audit moet dan ook altijd afwegen en aangeven of zij wel de eerst aangewezen functie is voor het leveren van de gevraagde ondersteuning. Ook een gecombineerde activiteit van de 2<sup>e</sup> verdedigingslijn en Internal audit is denkbaar. Deze activiteiten zijn een aanvulling op de eerstelijns taken en verantwoordelijkheden, het lijnmanagement dient altijd primair verantwoordelijk te blijven voor het realiseren en uitvoeren van CSR doelstellingen en -activiteiten. Tenslotte dienen de werkzaamheden van de internal auditor goed te worden afgestemd op de bestaande betrokkenheid van externe adviseurs en auditors.

#### De vertrouwensfunctie van de internal auditor – objectiviteit en deskundigheid

Het IIA stelt: 'Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity...'. Consulting services zijn daarbij gedefinieerd als 'advisory in nature, and are generally performed at the specific request of an engagement client'. Hierbij lijkt het IIA te doelen op de natuurlijke adviesfunctie van de internal

auditor. Ter zake bestaat geen direct afbreukrisico voor de onafhankelijkheid van, of objectieve oordeelsvorming door de internal auditor. Integendeel, de internal auditor zal zelfs moeten vaststellen dat zijn aanbevelingen (bij voorkeur afgestemd met het CSR-management) adequaat worden opgevolgd binnen een realistisch tijdpad, en daarover moeten rapporteren.

Als de internal auditor echter door het verantwoordelijke CSR-management wordt gevraagd hen met zijn expertise op een adviserende of ondersteunende wijze bij te staan dan moeten de mogelijkheden daartoe duidelijk vastgesteld en aangegeven worden. Vooral in relatie tot toekomstige assurance gerelateerde werkzaamheden. Deze mogelijkheden zijn veelal specifiek per situatie. Primair gaat het hier om de onafhankelijkheid van en objectieve oordeelsvorming door – en daarmee het vertrouwen van een redelijke en goed geïnformeerde derde in – de internal auditor. Van belang zijn zowel onafhankelijkheid en objectiviteit 'in schijn' als 'in wezen'. Relevante kaders zijn veelal ingebed in gedrags- en beroepsregels voor de diverse 'soorten' internal auditors. Zo heeft de NBA voor haar leden op 1 januari 2010 de Nadere Voorschriften inzake de onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assurance-opdrachten (NVO-ia) vastgesteld.

Het risico ten aanzien van objectiviteit en onafhankelijkheid neemt toe naarmate:

- De activiteit van de internal auditor zich beweegt van in algemene zin meedenken over oplossingsrichtingen en aanpak naar meer concrete advisering over de inrichting van processen en controls,
- Het adviseren over de inrichting verschuift naar een rol ten aanzien van de implementatie of uitvoering van processen of controls.

In algemene zin kan gesteld worden dat internal auditors op hun hoede moeten zijn om een rol te accepteren ten aanzien van de implementatie of uitvoering van processen of controls. Dit kan in het kader van CSR als volgt worden weergegeven:

Ten aanzien van iedere supportrol moet de internal auditor zich bewust zijn van mogelijk conflicterende effecten ten opzichte van de primaire assurancefunctie. Grofweg kunnen dergelijke conflicten al ontstaan bij het geven van specifieke adviezen over CSR-controls (niet zijnde de natuurlijke adviesfunctie in het verlengde van bevindingen uit een assurance opdracht): in een latere assurance-opdracht kan (in wezen of schijn) de objectieve oordeelsvorming onder druk komen. Er mag nimmer sprake zijn van zelftoetsing. Goede autorisatie, vastlegging en communicatie van de rol(len) en verantwoordelijkheden, die de internal auditor buiten de primaire rol uitvoert, zijn dan randvoorwaarden.

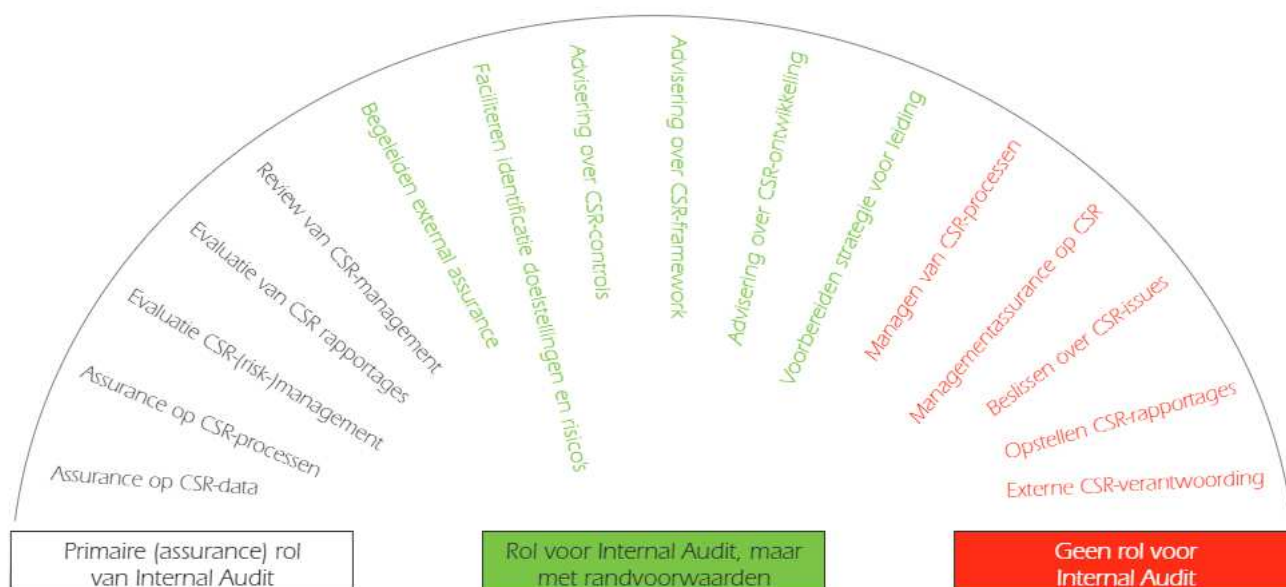
Naast objectiviteit is, voor het vertrouwen in de internal audit functie, van belang dat de internal auditor de gevraagde adviesrol kan vervullen vanuit deskundigheid: opleiding, kennis en ervaring. De grenzen daarvan dienen duidelijk kenbaar gemaakt te worden, en waar nodig zal op benodigde aanvullende expertise binnen een multidisciplinair team worden aangedrongen. Dit doet er niet aan af dat de internal auditor de eindverantwoordelijkheid voor de adviesopdracht kan behouden.

Daarbij geldt overigens ook dat de toegevoegde waarde en derhalve de specifieke inzet van internal auditor afhankelijk is van het ontwikkelingsstadium van CSR in de organisatie. De mate waarin CSR in de opzet, structuur en processen is geïntegreerd en geïmplementeerd is bepalend voor de aard van het advies maar ook voor de aard van de toetsingen die de internal auditor dient uit te voeren.

Naarmate een organisatie zich verder ontwikkelt richt het werk van de auditor zich meer op:

Het adviseren over de wijze waarop de CSR in de organisatie op een hoger niveau wordt gebracht met betrekking tot:

- Het laten aansluiten van het CSR-beleid op het beleid van de organisatie en op de maatschappelijke ontwikkelingen;
- Het zoveel mogelijk integreren van CSR-doelstellingen in de reguliere business control cyclus:





- Het opnemen van de CSR-controls in de primaire en ondersteunende bedrijfsprocessen;
- De CSR-risico's incorporeren in de organisatiebrede risicoanalyse en tevens in de onderliggende business risicoanalyses;
- Het opnemen van CSR-targets in de scorecards van de meest relevante afdelingen en functionarissen;
- Het toevoegen van de CSR-componenten in de generieke interne en externe controlstatements.
- Het controleerbaar maken van de bereikte resultaten onder andere door meetbaarheid van doelstellingen en documentatie van brongegevens;
- De efficiency en effectiviteit van de beheersingsmaatregelen;
- De volledigheid en de accuraatheid van de CSR-rapportages;
- De vastlegging van de richtlijnen voor het aanleveren van de CSR-data door de bedrijfsonderdelen.

Deze onderwerpen kunnen uiteraard ook object van beoordeling door de internal auditor zijn.

## 4.2 Auditing van CSR

De internal auditor werkt ten behoeve van de hoogste leiding van een organisatie. Ook ten aanzien van de het werkkterrein CSR zal de internal auditor de reguliere verantwoordings- en rapportage lijnen volgen.

- Voor de Raad van Bestuur is de internal auditor de onafhankelijke deskundige die toetst en adviseert over de beheersing en risico's met betrekking tot CSR en haar processen. Tevens geeft internal audit assurance over de rapportages inzake CSR. Daarnaast is internal audit nauw betrokken bij de verdere ontwikkeling van CSR binnen de organisatie en toetst zij op de beheersing van de bijbehorende processen, inclusief de follow up van de aanbevelingen van de interne en externe auditor;
- De auditcommissie verzoekt de internal auditor om een onafhankelijk beeld te geven inzake het beheersingsniveau van de CSR-doelstellingen door de organisatie. Tevens wordt door de auditcommissie advies gevraagd over welke CSR-onderwerpen extra toezicht vereisen en op haar agenda zouden moeten staan, zoals de opdracht tot verificatie van het CSR-verslag;
- Het tweede management echelon van een organisatie als onderdeel van het lijnmanagement heeft direct belang bij de verbeteringsmogelijkheden van de processen en het detecteren van leemten in de betreffende controls. Door een beheerste en efficiënte implementatie van CSR in de organisatie kunnen de gestelde doelen sneller behaald worden.

In dit hoofdstuk wordt vervolgens ingegaan op de wijze waarop internal audit ingeschakeld kan worden bij CSR-activiteiten binnen de onderneming. In 4.2.1 wordt ingegaan op operational audit activiteiten. In 4.2.2 wordt de betrokkenheid van de internal auditor bij de verificatie van het CSR-jaarverslag uitgewerkt. In 4.2.3 is nog een aantal nadere aandachtspunten bij de uitvoering van CSR-gerelateerde audits aangegeven.

### 4.2.1 Operational audit activiteiten

Het CSR-beleid dat de onderneming nastreeft zal ook moeten worden ingebed in managementsystemen, stuur- en verantwoordingsinformatie. De leiding van de onderneming zal ook de zekerheid willen hebben dat de risico's die het bereiken van de doelstellingen bedreigen, op een adequate wijze worden beheerst. Daarnaast zal de onderneming verantwoording af moeten leggen aan toezichthouders door middel van specifieke verantwoordingen, dan wel haar stakeholders willen informeren over haar prestaties op het gebied van CSR door informatie hierover op te nemen in haar jaarverslag, dan wel in een specifiek verslag met CSR-informatie.

Voor de internal auditor betekent dit dat de risico's op het gebied van CSR (waaronder imago-, compliance-, aansprakelijkheids-, operationele risico's) in ogenschouw moeten worden genomen bij de risicoanalyse en de auditplanning. De omvang van de werkzaamheden en de daarmee gepaard gaande auditcapaciteit kunnen er toe leiden dat de werkzaamheden worden gespreid over meerdere jaren. Daarbij varieert de auditaanpak afhankelijk van onder meer het risicoprofiel en het CSR-beleid van de organisatie. Te denken valt aan een auditaanpak, waarbij de focus ligt op een of meerdere onderdelen van CSR (Governance, Maatschappelijke betrokkenheid, Milieu, Ethiek, Gezondheid & Veiligheid, Transparantie, Arbeidsomstandigheden), of op de programma's voor de specifieke stakeholders van de organisatie (klanten, medewerkers, aandeelhouders, leveranciers, de naaste omgeving van de onderneming etc.). Een andere benadering is om de diverse CSR-elementen binnen een bedrijfsfunctie te beoordelen. Het plan zal ook moeten worden afgestemd met de relevante stakeholders van CSR; zoals daar zijn de auditcommissie, de Raad van Bestuur en het hogere management. De verwachtingen van deze stakeholders zijn daarnaast ook input voor het plan.

Er worden een tweetal vormen van CSR audits onderscheiden in de praktijk van de internal auditor: De specifiek op CSR-gerichte audits en "reguliere" operational audits waarin CSR-aspecten worden meegenomen.

#### A) Specifieke op CSR gerichte audits

Deze audits in het plan van de internal auditor zullen zich onder andere richten op:

- De totstandkoming van het beleid. De internal auditor beoordeelt of bij de totstandkoming van het CSR-beleid een "due process" is gevolgd, mede ten behoeve van de verantwoording of legitimering richting de stakeholders van het CSR-beleid, in relatie tot de visie en de missie van de organisatie;
- De vertaalslag van strategie naar operationalisering met behulp van "policies", procedures, modellen en de invulling van de managementcyclus (plan, do, check, act) en de verantwoordingsrapportages, de effectiviteit van de inrichting van organisatie en processen (inbedding van CSR-beleid) in de onderneming) en de mate waarin de CSR-ambitie van de organisatie in continuïteit geborgd is in primaire en besturingsprocessen;
- De toereikendheid van de interne controle en evaluatiemechanismen (bijvoorbeeld betrouwbaarheid bedrijfsvoering-gegevens);

- Het beoordelen van programma- en projectmanagement bij kritische processen;
- Compliance (bijvoorbeeld implementatie/toepassing gedragscode, beoordeling implementatie inkoopbeleid, beoordeling of voldaan wordt aan in-/extern afgesproken convenanten);
- Betrouwbaarheid van prestatiemetingen (bijvoorbeeld beoordeling van de carbon footprint);
- Bijzondere onderzoeken (bijvoorbeeld beleggingen in de wapenindustrie, kredietverlening aan mijnbouwondernemingen in relatie tot het interne beleid);
- Verificatie van het externe CSR-jaerverslag;
- Het beoordelen van de beheersing van alle aan CSR-gerelateerde risico's, zoals reputatierisico.

## B) CSR geïntegreerd in reguliere Operational Audits

De auditaanpak ontwikkelt zich voortdurend; In lijn met de ontwikkeling dat CSR steeds meer wordt geïntegreerd in de reguliere bedrijfsprocessen vindt ook steeds vaker integratie plaats van de CSR-aspecten in de reguliere operational audits. Daarbij zal in deze audits getoetst worden op:

- Het hanteren van CSR als component van de (sub)strategie van de bedrijfsonderdelen;
- Opname van medewerkerbetrokkenheid / opleiding;
- Herkomst van goederen / grondstoffen bij inkoopprocessen;
- Registratie van afvalstromen in productieprocessen;
- Aanwezigheid van CSR-componenten in reguliere periodieke rapportages;
- Compliance met interne en externe regelgeving;
- De eenduidigheid van de door de gehele organisatie heen gehanteerde datadefinities;
- De integratie van de financiële en CSR-jaerverslaggeving.

Ook zal de CSR-kennis voor de gehele audit afdeling op niveau gebracht moeten worden; daarnaast is verdieping van kennis bij enkele specialisten nodig of zal er specifieke kennis moeten worden ingehuurd.

De auditoriëntatie zal verschuiven:

- Van plausibiliteitstoets op de uitkomsten (vanwege de zachte normen) naar verificatie als de normen harder worden;
- Van procesinrichting naar procesuitvoering waarbij efficiency en effectiviteit meer nadruk krijgen.

## Enige CSR-gerelateerde onderzoeken en voorbeelden van aanpak

A. Nagaan (in opzet en bestaan) of er adequate beheersmaatregelen zijn getroffen in primaire en besturingsprocessen, om in continuïteit te borgen dat de door de organisatie uitgesproken ambitie op het gebied van CSR kan worden waargemaakt. Dit kan voor een aantal concrete praktijksituaties worden nagegaan.

### Voorbeeld aanpak

Bij dit bijzonder onderzoek kunnen de volgende stappen worden gehanteerd:

#### 1. Nader uitwerken praktijksituaties, concretiseren risico's en inventariseren van verwachte focusgebieden voor beheersing (referentiemodel).

In deze fase zijn de geselecteerde praktijksituaties en gerelateerde kaders verder uitgewerkt aan de hand van beschikbare documentatie. Hiervoor worden de volgende bronnen geraadpleegd (niet uitputtend): expliciet gecommuniceerde doelstellingen (externe CSR-jaerverslag en 'policies'), gesprekken met key players (in de regel hoger management), wet- en regelgeving, beleid, convenanten.

#### 2. Observaties, inventariseren (uitgevoerde) beheersmaatregelen

Uitgaande van de praktijksituaties en de gebieden waar de beheersmaatregelen verwacht worden, wordt nagegaan hoe binnen de organisatie met de praktijksituaties is omgegaan. Hierbij komen onder meer de volgende vragen aan de orde:

- Hoe is besluitvorming tot stand gekomen?
- Hoe verhoudt de besluitvorming zich ten opzichte van het gekozen CSR-beleid?
- In hoeverre hebben CSR-risico's meegespeeld bij de besluitvorming?
- Welke beheersmaatregelen zijn genomen om de risico's te mitigeren?
- Welke ontwikkelingen zijn er sinds de onderwerpen rond de praktijksituatie geweest?
- Wat voor impact hebben deze ontwikkelingen op de praktijk van vandaag?

#### 3. Formuleren van "oplossingsrichtingen"

Op basis van de praktijksituatie en de gedane observaties worden in de rapportage voorstellen gedaan om tot een oplossingsrichting te komen.

#### 4. Rapportage

Het onderzoek wordt afgesloten met een rapportage.

### B. Inbedding van CSR in de controlcyclus en kernactiviteiten.

### Voorbeeld aanpak

1. Het houden van interviews met medewerkers.
2. het beoordelen van beleidsstukken, handleidingen en informatievoorziening bij de uitvoering van het onderzoek.

C. De mate waarin verdragen, gedragscodes en convenanten in de kernactiviteiten worden nageleefd door de medewerkers.

#### Voorbeeld aanpak

1. Het analyseren van richtlijnen en codes op tegenstrijdigheden en overlap.
2. Het beoordelen van de wijze en de mate waarin de richtlijnen en codes zijn ingebed in de primaire activiteiten.
3. Het houden van interviews.
4. Beoordeling van de mate van naleving van de richtlijnen en codes door de medewerkers.

D. De mate waarin de betrouwbaarheid en volledigheid van personeels- en milieugegevens in het maatschappelijk jaarverslag kunnen worden verbeterd.

#### Voorbeeld aanpak

1. Het in kaart brengen van de administratieve organisatie en interne controle van de personeels- en milieugegevens met behulp van beschikbare informatie en verificatiedossiers.
2. Het houden van interviews.
3. Evaluatie van tekortkomingen en oplossingsrichtingen.

## 4.2.2 Betrokkenheid internal audit bij de verificatie van het CSR-jaarverslag

### Opdrachtverstrekking

Als de onderneming over haar maatschappelijke prestaties extern verantwoording aflegt door middel van een jaarverslag zal de geloofwaardigheid toenemen als de gegevens in het verslag worden geverifieerd. Deskundigheid en 'standing' (bijvoorbeeld lidmaatschap van een professionele beroepsgroep) van de verificateur is primair van belang voor de geloofwaardigheid. De geloofwaardigheid zal verder toenemen naarmate de onafhankelijkheid van de verificateur groter is ten opzichte van de onderliggende processen, verantwoordelijke functionarissen of rapporterende organisatie. Naast internal auditors kunnen dit ook gespecialiseerde consultants en certificeringsbedrijven zijn, maar in veel gevallen zal een beroep worden gedaan op een externe auditor.

Als interne assurance provider levert internal audit een belangrijke bijdrage aan een efficiënt verloop van het verificatieproces. Het is dan ook van belang dat bij het vaststellen van de assurance-opdracht de rol en taakafbakening van zowel de externe accountant als de internal auditor worden meegenomen. De internal auditor stemt derhalve zijn inzet ook af op de werkzaamheden van de externe assurance provider en andersom.

Uit hoofde van haar functie adviseert de internal audit het bestuur met betrekking tot de inhoud van de opdracht aan de externe accountant, vanwege het inzicht in de organisatie, de materie en kennis van uitgevoerde werkzaamheden waarop de externe accountant wellicht kan steunen. In voorkomende gevallen stelt de internal auditor de opdracht op ten behoeve van het management en de auditcommissie. Daarnaast wordt door de internal auditor geadviseerd bij de voorgenomen benoeming van de externe accountant, waar het betreft de ervaring en expertise op het gebied van CSR-rapportages. Bij de opdrachtverstrekking aan de externe auditor dient duidelijk te zijn:

- Welke uitgangspunten bij de opdracht gehanteerd worden en welke criteria daarbij worden gehanteerd. Deze criteria moeten toepasbaar zijn voor het betreffende verslag. Relevante frameworks hiervoor zijn onder andere GRI 3 en AA1000AS.
- De mate van assurance welke moet worden verstrekt. Zowel COS 3410N als AA1000AS maken onderscheid in assurance-opdrachten die gericht zijn op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (ook wel audit genoemd) en assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (ook wel review genoemd). Daarnaast bestaat de mogelijkheid om in de verklaring op met name te noemen onderdelen van het verslag assurance te verlenen met een redelijke mate van zekerheid, en voor het verslag zelf assurance te verlenen met een beperkte mate van zekerheid. Het onderstaande overzicht geeft overwegingen weer die hierbij gehanteerd kunnen worden.



	Mate van zekerheid →	
	Redelijke mate van zekerheid	Bepaalde mate van zekerheid
Specifieke onderdelen van het verslag	Positieve formulering, bijvoorbeeld: "Wij concluderen dat de informatie op bladzijde [...] betrouwbaar en toereikend is weergegeven" - Wordt toegepast in sommige landen - Verdient de voorkeur indien effectieve systemen (AO/IC) aanwezig zijn en als opmaat naar verificatie van het gehele verslag en de geselecteerde delen van het rapport die betrekking hebben op belangrijke onderwerpen voor het bedrijf	Negatieve formulering, bijvoorbeeld: "Ons is niet gebleken dat de informatie op bladzijde [...] geen betrouwbare en toereikende weergave is" - Wordt in voorkomende gevallen toegepast - Verdient de voorkeur indien de onderneming voor de eerste keer laat verifiëren, dit als onderdeel van een stappenplan voor verificatie van het gehele verslag wordt gezien en de geselecteerde delen van het rapport betrekking hebben op belangrijke onderwerpen voor het bedrijf
Gehele verslag	Positieve formulering, bijvoorbeeld: "Wij concluderen dat de informatie op bladzijde [...] betrouwbaar en toereikend is weergegeven" - Alleen incidenteel toegepast wanneer wordt tegemoetgekomen aan onderstaande vereisten - Alleen indien effectieve systemen en interne beheersing effectief aanwezig zijn, zowel voor kwantitatieve informatie, de bijdragen uit het stakeholder proces en de samenstelling van het verslag.	Negatieve formulering, bijvoorbeeld: "Ons is niet gebleken dat de informatie in het verslag geen betrouwbare en toereikende weergave is" - Vaak toegepast - Verdient de voorkeur indien de onderneming beleid heeft gemaakt en een proces heeft ontwikkeld om het verslag samen te stellen. - geeft aan dat de onderneming commitment toont om de geloofwaardigheid van alle informatie op plausibiliteit te laten beoordelen

Reikwijdte

Uit het hiervoor opgenomen overzicht blijkt dat de volwassenheid van de organisatie met betrekking tot CSR van belang is bij de vraag of en welke assurance verleend zou kunnen worden. De mate van inbedding van verantwoordingsinformatie in een systeem van planning en control is daarbij sterk bepalend, evenals de wijze waarop de stakeholder wordt betrokken in het proces van het vaststellen van de onderwerpen waarover verslag wordt gedaan. Bij de te maken keuzes hierin kan, zoals hierboven is aangegeven, de internal auditor op basis van zijn kennis van materie en organisatie een belangrijke rol spelen in het besluitvormingsproces van het management.

### Verslaggevingsproces

De auditor van het CSR-rapport dient zich een beeld te vormen van de volledigheid, relevantie en prioriteit van de onderwerpen, waarbij instrumenten als interviews met betrokken beleidsbepalers, mediascans en internetonderzoek behulpzaam kunnen zijn. Vanuit zijn specifieke kennis van de onderneming en haar omgeving kan de internal auditor hierbij een belangrijke rol spelen.

Voorop staat dat het verslag de informatie zou moeten bevatten die een beeld geven van de gevolgen op economisch, sociaal en milieugerelateerde terrein die de organisatie teweegbrengt. Daarvoor moet worden vastgesteld welke onderwerpen materieel zijn voor de specifieke organisatie en welke in het verslag moeten worden opgenomen. Voor bijv. een bank of verzekeraar zal het onderwerp duurzaam beleggen een materieel onderwerp zijn, en zullen milieuaspecten van minder belang zijn.

Bij het bepalen van de materiële onderwerpen moet rekening worden gehouden met de verwachtingen en belangen van

de stakeholders. Duidelijk moet zijn op welke wijze het bedrijf deze informatiebehoefte van haar stakeholders heeft verkregen. AA1000 heeft voor de stakeholderdialoog een aparte standaard ontwikkeld (AA1000SES). Deze maakt ook deel uit van het door de auditor te beoordelen proces. De internal auditor checkt ten behoeve van de organisatie of aan de controle- en verslaggevingrichtlijnen wordt voldaan. GRI 3 kent niet specifiek de stakeholderdialoog, maar geeft aanwijzingen en principes voor het bepalen van de inhoud van het verslag. Daarin wordt tevens aandacht geschonken aan de afbakening van het verslag, omdat de invloed van organisaties op CSR-gebied soms verder gaat dan alleen die entiteiten waarover beslissende zeggenschap wordt uitgeoefend (samenwerkingsverbanden, leveranciers etc.).

### Beoordelen kwaliteit en onderbouwing van het verslag

Nadat vastgesteld is dat alle materiële onderwerpen in het verslag zijn opgenomen, zal de inhoudelijke juistheid moeten worden beoordeeld. De informatie welke via het rapport verstrekt wordt, dient onderbouwd te worden door resultaten uit interne controles dan wel documentatie. Vaak heeft de internal auditor vanuit eerder gehouden audits zichzelf een oordeel gevormd over de betrouwbaarheid van bedrijfsprocessen en -systemen en de daaruit voortvloeiende informatie. Daarbij zal de internal auditor zich vaak een specifiek beeld vormen van het interne verslaggeving- en datacollectieproces. Dit beeld gebruikt de externe accountant voor het bepalen van zijn controleaanpak. De beoordeling van materiële beweringen kan daardoor bij inschakeling van de internal auditor efficiënt plaatsvinden. Teneinde efficiency in de controle te bereiken zal de internal auditor een belangrijk deel van het veldwerk en dus van de gegevensgerichte en systeemgerichte controle-



werkzaamheden van de externe auditor kunnen overnemen en zal hij tevens kennis van de bedrijfsorganisatie en – processen inbrengen. Het werken met geïntegreerde controleteams zal veelal ook de efficiëntie bevorderen

Aangezien een verslag bestaat uit een groot aantal beweringen, zal de auditor hierop een selectie toepassen, waarbij die beweringen worden geselecteerd die beslissingen van een gebruiker mogelijk beïnvloeden.

Afhankelijk van de materie en het risico bij het verstrekken van foutieve of misleidende informatie zal de kwaliteit van de onderbouwing hoger moeten zijn. Deze onderbouwing kan worden verkregen door het beoordelen van onderliggende systemen, review van documentatie/interne informatie, het houden van interviews en het gebruik maken van in eerdere onderzoeken al beoordeelde data. De internal auditor geeft overigens regelmatig ondersteuning aan de organisatie door de educatie ten aanzien van de verifieerbaarheidseisen en inrichting van de verantwoordingsdossiers te verzorgen.

### **Samenstellen van het assurancerapport/management letter**

De internal auditor zal op basis van zijn werkzaamheden voor het CSR verslag de laatste stap in het proces, de audit- of assurancerapportage, voorbereiden en aandragen bij de externe auditor. Het assurancerapport bevat onder meer de vermelding van de verslaggevingscriteria, de scope van het onderzoek, de gebruikte assurancestandaard, een samenvatting van de werkzaamheden en de conclusie. Deze worden ook genoemd in COS 3410N.

Ook na het afronden van de assurance-opdracht kan de internal auditor een waardevolle bijdrage aan het verificatieproces leveren door een voorzet te maken voor de management letter, die dan ook gezamenlijk door interne en externe auditor wordt opgesteld en gedragen.

Vervolgens kan de internal auditor tussentijds beoordelen of er voldoende actie wordt ondernomen op de bevindingen die de interne en externe auditor in hun management letter hebben opgenomen.

Samenvattend heeft de internal auditor een belangrijk aandeel in het verificatieproces van het CSR verslag. Daarbij kunnen de volgende werkzaamheden geheel of grotendeels door de internal auditor worden uitgevoerd ter ondersteuning van de externe auditor:

- Advisering en ondersteuning van de organisatie door het verzorgen van de opleiding ten aanzien van de door de auditor gestelde eisen aan de verifieerbaarheid en inrichting van de verantwoordingsdossiers;
- Advisering van de Raad van Bestuur met betrekking tot de opdracht aan de externe CSR-accountant. Door zijn ervaring en positie binnen de organisatie zal de internal auditor veel kennis van de organisatie en processen inbrengen;
- Beoordeling van het interne verslaggeving- en datacollectieproces ten behoeve van de CSR-verantwoording;
- Beoordeling van de keuze van de inhoud van het verslag, te weten de relevantie, materialiteit en prioriteit van de onderwerpen waarover verslag wordt gedaan. Hierbij zal de internal

auditor de (continue) betrokkenheid van stakeholders, evenals de zorg voor volledigheid en prioriteitstelling van onderwerpen beoordelen en hierover adviseren;

- Beoordeling van de afbakening van het verslag, over welke entiteiten verslag wordt gedaan. Hierbij kan de kennis van de organisatie en de deskundigheid op het gebied van verslaggeving worden ingezet;
- Beoordeling van de kwaliteit van het verslag, waarbij kwaliteitskenmerken als evenwicht, vergelijkbaarheid, nauwkeurigheid, tijdigheid, duidelijkheid en betrouwbaarheid van belang zijn;
- Teneinde efficiency te bereiken zal de internal auditor een belangrijk deel van de gegevensgerichte en systeemgerichte werkzaamheden van de externe auditor overnemen, zal hij kennis van de bedrijfsorganisatie en – processen inbrengen en zal de internal auditor nauw samenwerken met de externe accountant soms zelfs in de vorm van geïntegreerde auditteams. Ook verricht de internal auditor de check op controlerichtlijnen ten behoeve van de organisatie;
- De gezamenlijke opstelling van het (concept-)assurancerapport en management letter;
- Monitoring van de opvolging van auditbevindingen.

### **4.2.3 Overige aandachtspunten ten aanzien van auditactiviteiten**

In de risicoanalyse en auditplanning zal moeten worden meegewogen welke deskundigheid vereist is voor de uit te voeren opdrachten. Vanwege de soms zeer specifieke materie is het wellicht noodzakelijk een materiedeskundige bij de audit(s) te betrekken. De regelgeving in COS 620 "Inschakelen van externe deskundigen" kan daarbij als handvat dienen voor de internal auditor.

Het kader voor samenwerking tussen internal auditor en externe accountant wordt voor de externe accountant aangegeven in COS 610, maar dan specifiek voor de controle van financiële verantwoordingen. Voor de internal auditor bestaat vanuit het IIA Standard 2050 en de bijbehorende Practice Advisory, waarin regels worden gegeven voor de coördinatie en informatie-uitwisseling betreffende de werkzaamheden van internal auditor en extern accountant.

Deze behelzen onder meer het toezien op een efficiënte samenwerking (geen dubbel werk), de effectiviteit van de samenwerking tussen de interne auditor en externe accountant en de performance van de externe auditor. Andere punten betreffen het regulier overleg tussen internal en externe auditor met betrekking tot het auditplan, de toegang tot elkaars audit- en werkprogramma's, de uitwisseling van auditrapportages en managementletters en kennis van elkaars auditmethodes, audittechnieken en terminologie.

Daarnaast is voor de omvang en diepgang van het onderzoek van belang of en welke mate van zekerheid dient te worden gegeven. Assurance-opdrachten voor zowel internal auditors als externe accountants kunnen betrekking hebben op het CSR-jaarverslag, andere verantwoordingen (bijvoorbeeld CO<sub>2</sub>-balans) of (deel)processen.

De uitvoering van CSR-audits wijkt in de kern niet af van andere audits; het normenkader is ten opzichte van bijvoorbeeld financiële audits echter veelal minder 'hard' en derhalve zal de internal auditor het beleid en de regelgeving in die situaties moeten interpreteren, dan wel zal deze zijn mening moeten toetsen aan die van het management.

De resultaten uit audits ondersteunen het management van de organisatie bij het verbeteren van de (CSR-)organisatie en processen. Bovendien kunnen de uitkomsten van de audits een basis vormen voor de verificatie van het CSR-verslag.

toch zodanig specifiek dat hiervoor aanvullende en specifieke werkzaamheden van internal audit gevraagd zullen worden.

CSR is een boeiend en uitdagend werkteerrein voor internal auditors. In de praktijk blijkt dat auditors graag betrokken willen zijn bij de ontwikkelingen daarvan. Juist het groeiende maatschappelijke belang en het besef dat bijgedragen wordt aan de verdere uitkristallisering van de doelstellingen en beheersing van duurzaamheid in brede zin zorgen ervoor dat het werken aan CSR in de regel met plezier gedaan wordt.

## 4.3 Afsluitende opmerkingen

---

### Betrokkenheid in alle stadia

De diverse vormen van bijdragen van de internal auditor aan CSR hebben een grote invloed op de invulling van de rol van de internal auditor. Die rol zal zich in eerste instantie al aandienen bij de eerste ontwikkelingen van CSR binnen de organisatie. De kennis die de internal auditor kan inbrengen is van grote waarde als het gaat om het faciliteren bij het formuleren van doelstellingen, de inrichting van processen en de wijze van rapporteren. De rol zal alleen maar groter worden bij de inrichting van de beheersingsmaatregelen en natuurlijk bij de diverse audits op processen en rapportages.

De internal auditor levert in de regel op het gebied van CSR veel toegevoegde waarde in een advies-/ondersteunende rol. De internal auditor dient echter binnen de specifieke context te komen tot een aantal afwegingen en een duidelijke afbakening van zijn rol, verantwoordelijkheden en werkzaamheden. Heldere communicatie en een goede vastlegging zijn van belang. Zeker op het terrein van CSR zijn gezien de sterke ontwikkeling het kennismaken van beschikbare benchmarkgegevens van de branche van de organisatie van groot belang.

De internal auditor zal ook de noodzakelijke aanpassing van organisatorische verantwoordelijkheden en niveaus naar aanleiding van CSR moeten beoordelen. Zo zullen bijvoorbeeld tijdens de ontwikkeling van CSR in de organisatie het hoogste management en ook de auditcommissie op hun CSR-verantwoordelijkheden moeten worden gewezen. In een later stadium zal dit onderdeel moeten zijn van de reguliere auditactiviteiten in het kader van CSR.

De internal auditor moet zich daarbij altijd de volgende aloude wijsheid voor ogen houden: Vertrouwen komt te voet en gaat te paard. Dat geldt in het bijzonder ten aanzien van de primaire functie van de internal auditor, de assurancefunctie. Dit moet echter geen belemmering zijn bij het adviseren of ondersteunen, doch wel het leidende vereiste om duidelijk de kaders te stellen.

### Groei taken van internal audit

Het is duidelijk dat met CSR er sprake is van een interessante en belangrijke uitbreiding van het taakgebied van internal audit. Hoewel een aantal CSR-taken geïntegreerd kunnen worden met de al aanwezige taken, is het aandachtsgebied

## 5. Regelgeving op het gebied van CSR

Dit hoofdstuk geeft een overzicht van toepasselijke regelgeving met betrekking tot CSR. Daarbij wordt onderscheid gemaakt naar regelgeving ten aanzien van de inrichting en beheersing van CSR en regelgeving op het terrein van assurance betreffende CSR.

### 5.1 Ten aanzien van de inrichting en beheersing van CSR

De rapportage waar de internal auditor het meest mee te maken zal krijgen, naast de interne rapportage met betrekking tot CSR is het externe CSR verslag. Dit wordt soms ook het maatschappelijk jaarverslag genoemd. De informatie in het CSR-verslag wordt in toenemende mate en steeds kritischer gebruikt door analisten, investeerders, wetenschappers, medewerkers en maatschappelijke organisaties.

De huidige verslagen vertonen een grote diversiteit. Organisaties staan voor keuzes die in ethische zin soms moeilijk zijn. Ze hebben de behoefte om die keuzes legitimiteit te geven door de maatschappij daarin te betrekken. Ze willen uitleggen welke dilemma's ze tegenkomen, wat ze ermee gedaan hebben, en nodigen uit tot een debat over hun manier van handelen. Er bestaat op dit gebied nog geen verplichte regelgeving. Er is echter wel een aantal ontwikkelingen die meer richting moeten geven aan het CSR-verslag en die voor de internal auditor van belang zijn.

De belangrijkste instantie op het gebied van internationale richtlijnen voor verslaggeving is op dit moment het Global Reporting Initiative (GRI). GRI heeft een framework ontwikkeld voor CSR-rapportages. Dit framework is tot stand gekomen door middel van input van ondernemingen, niet-gouvernementele organisaties (NGO's), consultants, accountants, brancheorganisaties, universiteiten en andere belanghebbenden.

Het framework geeft de principes en indicatoren die een organisatie kan gebruiken om haar performance op het gebied van people, planet en profit te meten en te rapporteren.

Een belangrijk onderdeel van dit framework zijn de Sustainability Reporting Guidelines, beter bekend als de G3 Guidelines. Deze richtlijn kent een draagvlak onder vele landen en heeft als doel om de duurzaamheidsverslaggeving wereldwijd op hetzelfde niveau te brengen als dat van de financiële verslaggeving. De facto functioneert deze richtlijn wereldwijd als standaard voor duurzaamheidsverslaggeving. Meer dan 450 multinationals uit ruim 40 landen volgen de GRI richtlijnen, waaronder het overgrote deel van de Nederlandse AEX-fondsen.

Andere componenten van het framework zijn de sectorsupplementen (unieke indicatoren voor specifieke bedrijfssectoren) en de landeninformatie. Overigens vindt er al alignment plaats van bijvoorbeeld OESO en Global Compact richtlijnen met de G3 Guidelines, waardoor het belang daarvan nog meer toeneemt.

Standaardrichtlijnen kunnen nooit tegemoet komen aan alle informatiebehoeften van alle gebruikers, en daarom zullen

ondernemingen altijd gebruik moeten maken van een gestructureerde dialoog met stakeholders om de aanvullende specifieke informatiebehoeften te bepalen. De richtlijnen AA1000, in het bijzonder de AA1000APS (AccountAbility principle standards) en de AA1000SES (stakeholder engagement standards), zijn hiervoor geschikt.

Het externe CSR-jaarverslag is het resultaat van een ontwikkelingsproces van een organisatie en zijn stakeholders. Richtlijn AccountAbility 1000 (AA1000) is juist ontwikkeld voor dit verantwoordingsproces waarbij de dialoog met stakeholders een belangrijke plaats inneemt. De uitkomsten van de dialoog bepalen de inhoud van het CSR-verslag en onderwerpen waarover binnen de onderneming een standpunt bepaald moet worden en actie moet worden ondernomen. In de richtlijnen worden daarom geen expliciete eisen gesteld aan de inhoud van het CSR-verslag.

De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft in 2003 een handreiking gepubliceerd op het gebied van de maatschappelijke verslaggeving, welke in 2009 is geactualiseerd. In deze handreiking, Richtlijn 400, wordt aangegeven welke informatie het verslag dient te bevatten, inclusief informatie over CSR.

De richtlijn bevat namelijk een uitwerking van art. 2:391 BW betreffende het jaarverslag en doet enkele aanbevelingen om in het jaarverslag zaken te rapporteren over milieu-, sociale en economische aspecten van de bedrijfsvoering. In deze richtlijn wordt een duidelijke verbinding tussen een maatschappelijk verslag en het jaarverslag gelegd. Deze aanbevelingen houden geen wettelijke verplichting in, noch hebben ze een wettelijke basis.

Overige richtlijnen die in dit kader van belang zijn:

#### Gedragscodes

De gedragscode van een onderneming kan ook een nuttige functie vervullen op het gebied van CSR, zowel intern als extern. Intern kan de code gezien worden als een concrete vorm bij de realisering van het mission-statement en de strategie van de onderneming. Zo kan de interne coördinatie en samenhang (corporate identity) worden versterkt. Extern kan een gedragscode door middel van de gestelde normen en waarden verwoorden (ofwel verantwoord) hoe de onderneming in de maatschappij staat.

#### Corporate Governance code

De code legt concreet accent op goed ondernemerschap, waaronder inbegrepen integer en transparant handelen door het bestuur, alsmede goed toezicht hierop, inclusief het afleggen van verantwoording over het uitgeoefende toezicht. Het zijn essentiële voorwaarden voor het stellen van vertrouwen in het bestuur en het toezicht door belanghebbenden. Dit zijn twee pilaren waarop goede corporate governance rust en waarmee CSR bevorderd wordt.

#### OESO-richtlijn

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft op 27 juni 2000 aangescherpte richtlijnen ter zake van CSR aangenomen voor multinationale ondernemingen. Deze richtlijnen bevatten de aanbevelingen die de regeringen tegenover zijn ondernemers moeten handhaven



en deze gaan vooral over milieuzorg, respect voor mensen- en arbeidsrechten, belastingplicht voor ondernemingen, fraudebestrijding en kennisoverdracht. De ondernemers worden vooral gestimuleerd om niet-financiële prestatie-indicatoren in hun verslaggeving op te nemen, zoals rapportage op milieu- en sociaal gebied.

Verder zijn te noemen:

- Het Global Compact van de Verenigde Naties,
- De tripartiete beginselverklaring over multinationale ondernemingen en sociaal beleid van het Internationaal Arbeidsbureau (ILO),
- Het statement voor financiële instellingen over het milieu en duurzame ontwikkeling van het milieuprogramma van de Verenigde Naties (UNEP-FI),
- De Equator Principles,
- De Principles for Responsible Investment
- Het Business Charter for Sustainable Development van de Internationale Kamer van Koophandel (ICC).

In dit kader is nog te vermelden dat recent het International Integrated Reporting Committee (IIRC) is opgericht, dat er naar streeft om de (GRI) guidance in 2020 tot auditable standaarden verheven te hebben, met een vergelijkbare statuus als IFRS voor de financiële rapportage.

## 5.2 Ten aanzien van auditopdrachten met betrekking tot CSR-verslagen

Welke regelgeving van toepassing is hangt af van de soort opdracht met betrekking tot CSR-rapportages. Onderkend worden assurance-opdrachten met beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid, overeengekomen specifieke werkzaamheden en advieswerkzaamheden. In dit hoofdstuk gaan we in op de momenteel bestaande regelgeving.

Hierbij maken we een indeling naar internationale en nationale regelgeving. De beschikbare regelgeving beperkt zich momenteel tot assurance-opdrachten. Er is nog geen specifieke CSR-regelgeving beschikbaar voor niet-assurance opdrachten, zijnde de hierboven genoemde specifiek overeengekomen werkzaamheden en advisering, zoals onderkend in het Stramien voor assurance-opdrachten van de International Federation of Accountants (IFAC). De bestaande specifieke CSR-regelgeving is vooral toegespitst op de werkzaamheden van de externe accountant in het kader van het externe CSR-jaarverslag. Voor internal auditors is momenteel alleen specifieke regelgeving beschikbaar in de vorm van de in februari 2010 verschenen IPPF-Practice Guide van IIA Inc, maar aan de regelgeving voor externe assurance kunnen relevante kaders ontleend worden.

### Internationaal

In 2003 publiceerde AccountAbility (AA) als eerste de AA1000 Assurance Standard (AS), een specifieke standaard op het gebied van sustainability (in Nederland is het begrip sustainability vertaald als duurzaamheid). In 2008 publiceerde de AA de tweede herziene versie van deze standaard. AA is een relatief jonge organisatie die tot doel heeft het promoten van de

verantwoordingsplicht van organisaties en ondernemingen en het ontwikkelen van innovatieve en effectieve verslaggevingstools en standaarden. De AA1000AS is dan ook specifiek ontworpen voor de assurance en het verbeteren van het CSR-verslag.

De scope van de AA1000AS dekt:

1. Het gebruik van de standaard AA1000 Accountability Principles Standard (APS);
2. Opdrachtaanvaarding voor organisaties en ondernemingen die de AA1000 APS toepassen;
3. Opdrachttuitvoering onder de AA1000AS.

De AA1000AS is niet specifiek bedoeld voor internal auditors, noch voor auditors met specifieke kwalificaties als RA, RO, RE, etc.. De standaard is voornamelijk bedoeld voor alle typen assuranceproviders op het gebied van sustainability reporting en zij worden in deze standaard benoemd als 'sustainability assurance practitioners and providers'. Assurance kan worden afgegeven op twee niveaus, te weten: 'high' en 'moderate' level. Deze zijn vergelijkbaar met de begrippen 'redelijke' en 'beperkte' mate van zekerheid, waar we in Nederland beter mee bekend zijn. De standaard wordt in Nederland niet formeel erkend, maar wordt wel als algemeen geaccepteerd framework gezien.

Een tweede bron voor internationale audit- en assurance-regelgeving op het gebied van het CSR-verslag vinden we in het assurance framework van de International Federation of Accountants (IFAC). De regelgeving is specifiek voor professional accountants geschreven en heeft voor hen een verplicht karakter. Internationaal wordt de International Standards on Assurance Engagements for Other engagements than historical and financial information (ISAE 3000) voor CSR-audits gebruikt. De Nederlandse vertaling is opgenomen in de NV COS 3000, Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historisch financiële informatie.

Internationaal wordt bij gebrek aan gedetailleerdere regelgeving voor CSR-verslagen de meer algemene ISAE 3000 toegepast voor de audit van een CSR-verslag. Omdat we in Nederland over specifieke controlestandaarden beschikken (COS 3410N; zie hierna onder Nationaal) is het hier te lande niet gebruikelijk de ISAE 3000 ofwel de COS 3000 toe te passen voor CSR-audits.

Verder heeft IFAC eind 2009 de Consultation Paper ISAE 3410 Assurance on a Greenhouse Gas Statement opengesteld voor commentaar. De assurance standaard heeft echter slechts een beperkt toepassingsgebied, namelijk alleen de CO<sub>2</sub>-huishouding die veelal (integraal) in het CSR-verslag wordt opgenomen, maar slechts een beperkt gedeelte van het gehele verslag vormt.

Het IIA Inc. heeft in februari 2010 de Practice Guide 'Evaluating Corporate Social Responsibility / Sustainable Development' gepubliceerd. Deze Practice Guide is 'ontworpen om te helpen bij het plannen en implementeren van CRS-gerelateerde internal audit strategieën en programma's'.

### Nationaal

In Nederland is de NV COS 3410N specifiek ontwikkeld voor assurance-opdrachten inzake maatschappelijke (jaar)verslagen.



In Nederland kennen we een vooruitstrevende ambitie onder organisaties en ondernemingen om vrijwillig een CSR-verslag op te stellen. Voor niet-assurance opdrachten, de zogenaamde specifiek overeengekomen werkzaamheden, worden de standaarden van de NV COS 4400 gebruikt. Daarnaast bestaat nog de groep Overige opdrachten en advisering (nog geen COS beschikbaar). Voor wat betreft de reikwijdte is de COS 3410N zowel toepasbaar voor assurance-opdrachten die gericht zijn op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (korthedshalve: een controleopdracht) als op assurance-opdrachten die gericht zijn op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid (korthedshalve: een beoordelingsopdracht). De doelstelling van de accountant is, op grond van deze standaard, het verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.

In de standaard zijn de volgende onderwerpen opgenomen als onderdelen van de assurance-activiteiten:

- Algemeen en opdrachtaanvaarding;
- Risicoanalyse;
- Systeemgerichte werkzaamheden;
- Gegevensgerichte werkzaamheden;
- Totaalbeeld maatschappelijk verslag;
- Bijzonderheden voor multi-locaties;
- Verkrijgen van aanvullende assurance-informatie;
- Documentatie;
- Assurance-rapport;
- Specifieke aspecten publieke sector.

Binnen deze onderwerpen maakt COS 3410N qua reikwijdte en diepgang van de werkzaamheden een onderscheid voor controleopdrachten respectievelijk beoordelingsopdrachten.

In de algemene vereisten van COS 3410N is de samenwerking met externe materiedeskundigen geregeld en is bepaald dat de controlestandaard 620 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van deskundigen' van toepassing is. Voor de samenwerking met de internal audit functie dient gehandeld te worden conform de controlestandaard 610 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie'.

Toepassing van de COS 3410N is alleen verplicht voor RA's en AA's. Maar de COS biedt voldoende goede aanknopingspunten voor alle internal auditors (RA's, RO's, RE's, etc.) om een goede audit van het CSR-verslag te kunnen uitvoeren.

## Bijlage 1: Resultaten van de enquête

In december 2009 heeft de projectgroep een vragenlijst gestuurd naar een geselecteerde groep van 68 internal auditors. In de loop van december 2009 en januari 2010 zijn de ingevulde vragenlijsten verzameld en verwerkt. Deze bijlage bevat een gedetailleerd overzicht van de resultaten.

### Opzet vragenlijsten

De onderzoeksgroep kreeg een vragenlijst met vragen in de volgende categorieën:

- Omvang van de audit functie en bedrijfstak waarin de organisatie werkzaam is;
- Mate van betrokkenheid van de audit functie bij CSR;
- Gehanteerde standaarden;
- Scope en werkzaamheden;
- Externe assurance;
- Ruimte voor do's en don'ts, en algemene opmerkingen.

### Response op de enquête

De geselecteerde internal auditors uit zowel het NBA Interactief ledenbestand als de IA Nederland ledenadministratie, gefilterd op maximaal één persoon per organisatie, leverde een populatie op van 68 leden die ofwel in één ofwel in beide ledenadministraties voorkwamen. Uiteindelijk hebben 37 internal auditors de enquête beantwoord. Dit resulteerde in een response van ruim 54 procent. Deze response is zonder meer goed te noemen en geeft een representatief beeld van de huidige stand van zaken op het gebied van CSR in relatie tot internal audit.

De audit functies van de onderstaande organisaties hebben de vragenlijst beantwoord:

Aegon	Van Lanschot Bankiers
Ahold	Maxxtra
AkzoNobel	NIK
AMM	Nederlandse Spoorwegen
Brink Bank	Nuon
CM	Nutrien
COZ	Orb
Delta Lloyd	Proxal
Ereco	Rabobank Groep
Furka/Arhema	Rijksauditedienst
Equans	Rohem
HMC	SNS Reaal
Gasunie	Telegraaf Media Groep
Grantrij	INI
Heineken	Innodex Bank
ING	UVA/People
Kempen	Wessexen
KLM	Wolters Kluwer
KPN	

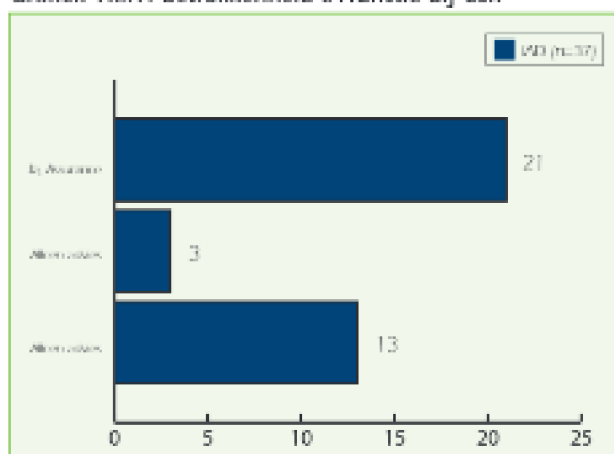
De resultaten van de enquête zijn hierna opgenomen volgens de indeling in voornoemde categorieën. Waar de informatie daartoe aanleiding gaf, is nader onderscheid gemaakt naar grootte of werkgebied van de internal audit functies.

## 1 Betrokkenheid van de internal audit functie bij CSR

### a. Vraagstelling: Is de internal audit functie betrokken bij CSR in uw organisatie?

In eerste instantie zijn de antwoorden grof onderverdeeld in de categorieën 'Ja, assurance', 'Alleen advies' en 'Nee'. Daaruit blijkt dat er op dit moment al een grote betrokkenheid van internal audit functies is bij CSR. Bij 21 van de 37 internal audit functies staat CSR op de agenda.

Grafiek 1.a.1: Betrokkenheid IA-functie bij CSR

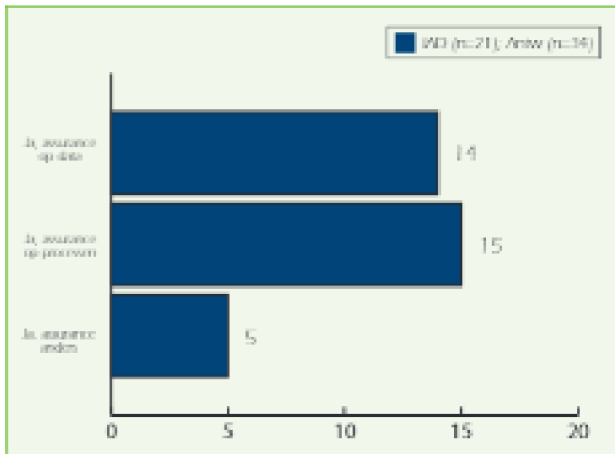


Het blijkt dat 21 internal audit functies assurance geven op verantwoordingen over CSR en/of de onderliggende processen. De 14 dubbele antwoorden zijn vrijwel evenredig verdeeld over de drie categorieën. In de categorie 'Assurance anders' zijn zowel assurance op specifiek verzette verantwoordingen als borging van implementatie van CSR beleid in processen begrepen. Dit leidt niet tot een versterking van het evenwichtige beeld dat internal audit functies zich zowel bezig houden met assurance op data als op processen.

In de NIVA IA studie Impact op governance uit 2009, waarin de samenwerking tussen internal auditors en externe accountants is onderzocht, is gemiddeld dat 14 van de 68 IA's in die studie zich bezig houden met het CSR verslag. Dit is in lijn met de uitkomsten van onze enquête. Hoewel hier met de verhouding 14 dan wel 15 op 37 de betrokkenheid hoger ligt, is de categorie assurance ruimer dan de betrokkenheid bij het CSR verslag. In het bijzonder verantwoordingen niet zijnde CSR verslagen zijn als verklaring van het verschil aan te geven.

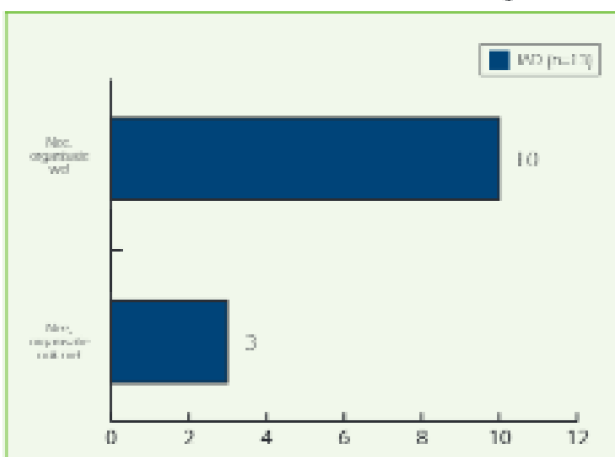
Er is relatief veel betrokkenheid bij CSR gegevens. De indruk bestaat dat dit te maken heeft met de opbouwfase van de auditactiviteiten op het gebied van CSR. Daar waar CSR in de toekomst verder in de organisatie en de diverse 'lines of defense' verankerd wordt, zal naar verwachting de aandacht van internal audit afnemen voor de verantwoordingen over CSR en zich meer zal richten op de controls in de processen die met CSR verbonden zijn.

Grafiek 1.a.2: Aard CSR-assurance-werk IAD



Een aantal internal audit functies heeft aangegeven (nog) niet betrokken te zijn bij CSR. Daarvan hebben 10 audit functies aangegeven dat hun organisaties wel CSR op de agenda hebben staan, maar dat zij er om verschillende redenen (nog) niet bij betrokken zijn. Dit past geheel in het beeld van een zich ontwikkelende praktijk op het gebied van CSR.

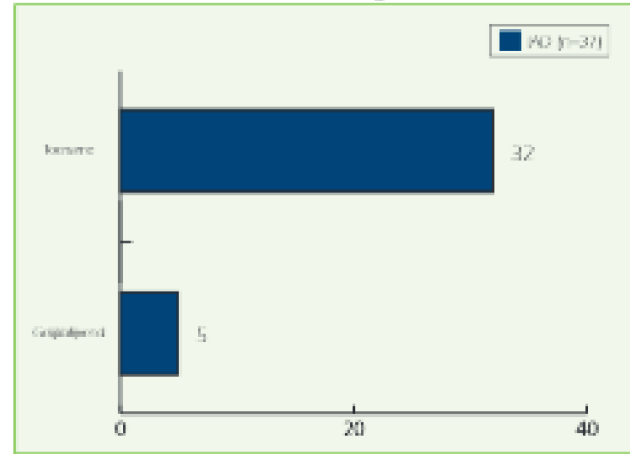
Grafiek 1.a.3: Geen betrokkenheid IA-functie bij CSR



b. Vraagstelling: Wat verwacht u gezien de ontwikkelingen op het gebied van CSR aan wijziging op een termijn van enkele jaren voor de internal audit functie?

Het betreft hier de meest uitgesproken mening die uit de enquête naar voren is gekomen. Het overgrote deel van de collega's verwacht dat de werkzaamheden van de internal auditor op het gebied van CSR zullen gaan toenemen. Auditors die al zeer betrokken zijn, geven aan dat de werkzaamheden op zijn minst gelijk zullen blijven.

Grafiek 1.b: Verwachte ontwikkelingen CSR-werkzaamheden



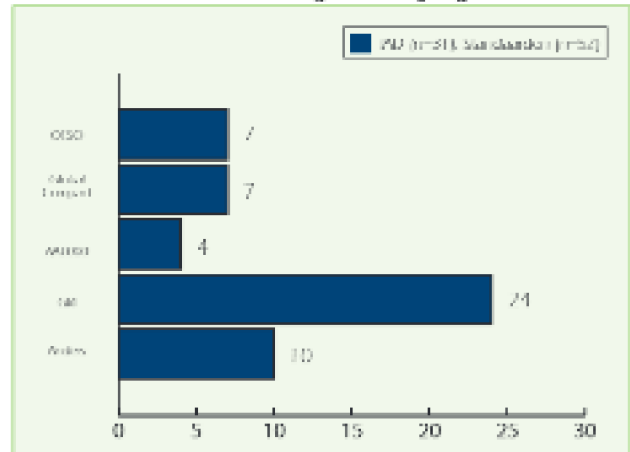
**2 Gehanteerde standaarden**

a. Vraagstelling: Vanuit welke standaarden wordt CSR binnen uw organisatie benaderd, ten aanzien van de opzet/ invoering in de organisatie (strategische doelstellingen, verantwoordelijkheden, KPIs, management (informatie), en CSR-reporting)?

De respondenten hebben aangegeven dat de ontwikkeling van CSR bij hun organisatie nog in een vroeg stadium is en daarom nog geen standaarden zijn geadopteerd. Hijt daarmee een populatie over van 41 organisaties met wel gekozen standaarden. In een enkel geval is er sprake van opgelegde standaarden, als gevolg van het optreden in een bepaalde (sub)bedrijfstak.

Het is verder aan te tekenen dat het vaak voorkomt dat organisaties meer dan één standaard kennen als leidraad voor CSR. In totaal zijn er 71 dubbele antwoorden gegeven: 9 organisaties met 2 standaarden, 1 met 3 standaarden, 2 met 4 standaarden, en zelfs 1 met 5 standaarden.

Grafiek 2.a: Standaarden in gebruik bij organisatie



Duidlijk is dat op dit moment de GRI standaarden verreweg het meest toegepast worden. In de categorie 'Anders' worden genoemd: ICA World Bank Performance Standards, ISO 26000, ISO 14001, transparantienlijn E2, Nominating.com, Intern ontwikkeld raamwerk, WNF-standaarden, en Principles for responsible investment.

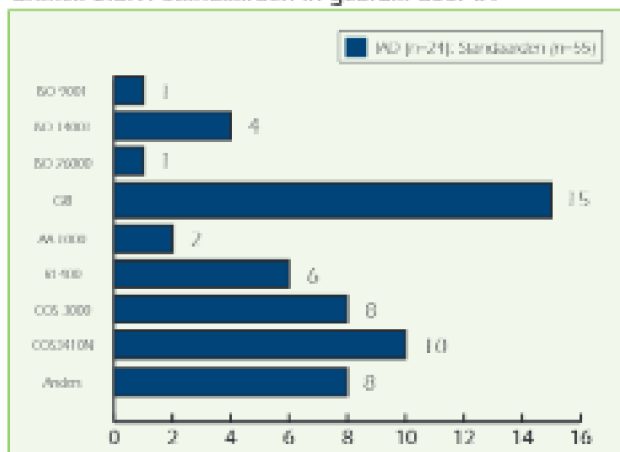


**b. Vraagstelling: Welke standaarden gebruikt uw internal audit functie voor haar CSR-werkzaamheden?**

Bij de uitkomsten van deze vraag moet opgemerkt worden dat alleen audit functies zijn meegenomen die ook hebben aangegeven dat zij op één of andere wijze betrokken zijn bij CSR. Het gaat daarmee om 24 audit functies.

Ook hier blijkt dat er per audit functie meerdere standaarden in gebruik zijn. In totaal zijn er 31 dubbele antwoorden gegeven; 4 functies met 2 standaarden, 7 met 3 standaarden, 3 met 4 standaarden, en zelfs 1 met 5 standaarden.

**Grafiek 2.b.1: Standaarden in gebruik door IA**



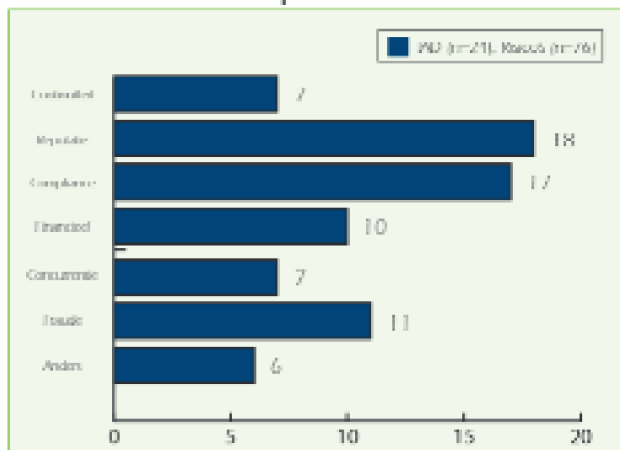
Ook hier staan de GRI standaarden bovenaan in gebruik. In de categorie 'Anders' worden genoemd: IIA Standards, Interne CR controle standards, Nva inrichtingseten, transparantiebenchmark, IIC Performance Standards, maar ook Geen specifieke standaards en In ontwikkeling.

**3 Scope en werkzaamheden van de internal audit functie inzake CSR**

**a. Vraagstelling: Aan welke risico's ten aanzien van CSR besteedt uw internal audit functie aandacht?**

Door de audit functies met betrokkenheid bij CSR (24; zie grafiek 3.a) wordt een breed scala aan risico's in de bescha

**Grafiek 3.a: Risico's in scope van IA**



wing betrokken. Slechts 4 hebben aangegeven dat zij de focus hebben op maar één van de risico's. Dit betreft dan met name het reputatierisico. Verder zijn er 3 met 2 risico's, 9 met 3 risico's, 5 met 4 risico's, en 3 met méér dan 4 risico's.

De reputatie- en compliancierisico's worden het meeste genoemd. Bij de compliancierisico's gaat het daarbij natuurlijk om compliance met de gekozen of opgelegde standaarden.

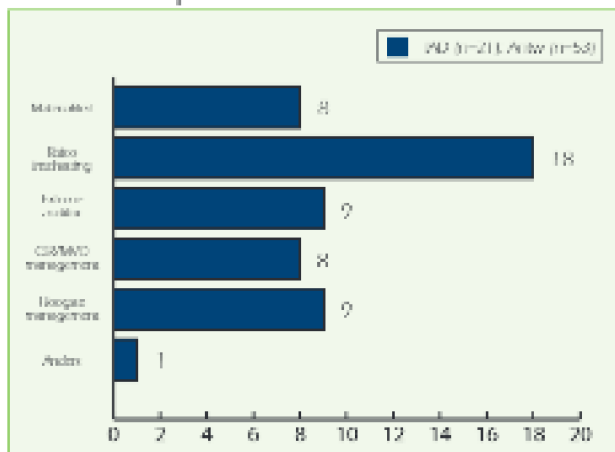
In de categorie 'Anders' worden als risico's genoemd de overall risicoanalyse van internal audit, financieel/Arederisico, risico van waardevermindering van participaties, betrouwbaarheid van de CSR-rapportages, en de voortbeoordeling van de overheid.

Er is geen directe correlatie te ontdekken tussen de risico's in scope en de bedrijfstak waarin de audit functie opereert. Wel is de indruk dat veristen vanuit wet- en regelgeving tot verschillen in focus leiden in diverse bedrijfstakken.

**b. Vraagstelling: Hoe wordt door de internal audit functie bepaald welke CSR-onderwerpen en bedrijfs-onderdelen in een assurance-opdracht worden opgenomen?**

De audit functies, die zich bezig houden met het geven van assurance op het gebied van CSR (volgens grafiek 3 zijn dat er 21), geven aan dat diverse factoren invloed hebben op de inhoud van de assurance opdracht. Slechts 2 van de 21 geven aan dat er 1 factor leidend is. Verder waren er 11 met 2 factoren, 5 met 3 factoren, 1 met 4 factoren, en 2 met 5 factoren. Duidelijk is dat de traditionele risico-inschatting (risicoanalyse) door de internal auditor ook bij CSR gerelateerde werkzaamheden de belangrijkste factor is.

**Grafiek 3.b: Scope CSR-assurance drivers**



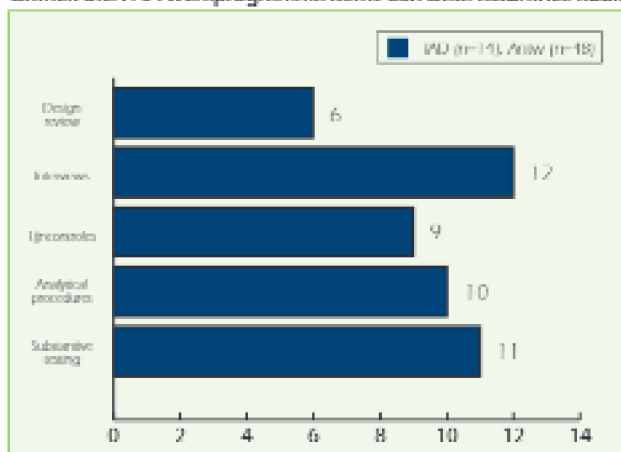
c. Vraagstelling: Indien u in uw interne assurance rol opdrachten op het gebied van CSR verricht, welke werkzaamheden zijn dan in het werkprogramma opgenomen? (onderscheiden naar assurance op data (D) respectievelijk assurance op processen/ projecten (P))

*Assurance op data*

In onderstaande twee grafieken zijn uiteraard alleen de antwoorden meegenomen van de audit functies, die zich bezig houden met assurance op data c.q. processen. Dit zijn er volgens grafiek 4 een aantal van 14, respectievelijk 15 audit functies. Maar omdat 2 respondenten in de laatste categorie geen antwoorden bij deze vraag hadden gegeven is de populatie beperkt tot 13 audit functies.

Iedereen neemt minimaal 2 soorten werkzaamheden op in het werkprogramma, maar meestal worden méér dan 2 soorten geselecteerd. In enkele gevallen betreft dit alle 5 soorten.

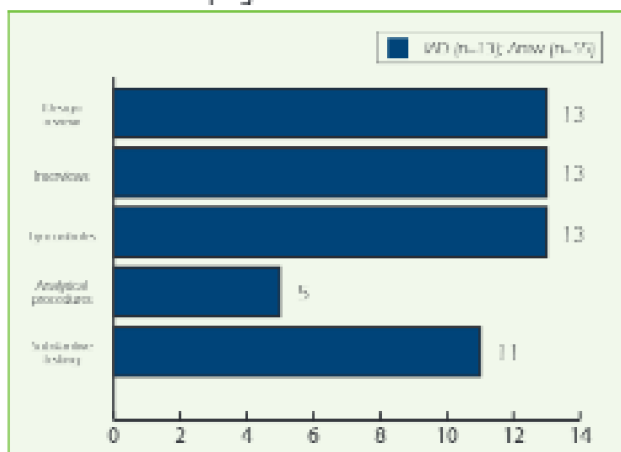
**Grafiek 3.c.1: IA werkprogramma items CSR-Data assurance audit**



*Assurance op processen*

Bij de werkprogramma's voor de assurance op de processen zijn minimaal 4 soorten werkzaamheden aangegeven, maar in de meeste gevallen zijn 4 of 5 van de aangegeven soorten van werkzaamheden geselecteerd.

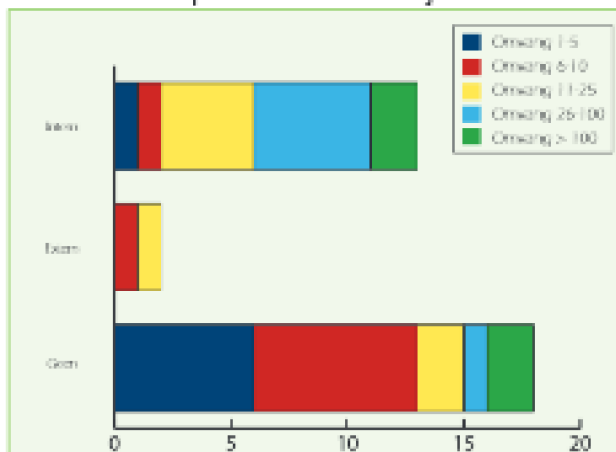
**Grafiek 3.c.2: IA werkprogramma items CSR-Proces assurance audit**



d. Vraagstelling: Beschikt uw internal audit functie over een CSR-specialisme?

Deze vraag is door 4 respondenten niet ingevuld, zodat er 33 antwoorden resteren.

**Grafiek 3.d: CSR-specialistische kennis bij IA**



Logischerwijs hebben kleinere audit functies minder vaak eigen specialistische kennis in huis. Dit wordt bevestigd met een aantal van 13 van de 18 in de categorie "Geen".

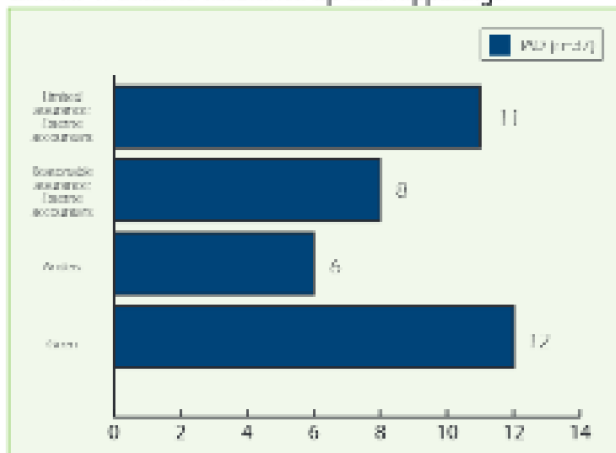
De grotere audit functies zijn verdeeld voor wat betreft het al dan niet interne of externe specialistische kennis in huis hebben.

Verder komt het verkrijgen van externe kennis op dit gebied als niet gebruikelijk naar voren. Het is daarmee ook voor consultants als een gebied aan te merken dat in ontwikkeling is.

**4 Externe assurance**

Vraagstelling: Geeft een externe partij assurance op CSR-rapportage(s) van uw organisatie?

**Grafiek 4: Externe assurance op CSR-rapportage**



## Bijlage 2: Verwijzing naar informatiebronnen

Informatiebron	Informatie gebruikt in dit rapport	Web-adres informatiebron
IA Nederland	Ondersteuning, regelgeving en guidance voor internal auditors.	<a href="http://www.iaa.nl">www.iaa.nl</a>
Koninklijk Nivra	Het discussierapport 'Meer dan Euro's alleen'; Regelgeving voor Register Accountants; COS3410; Studierapporten	<a href="http://www.nivra.nl">www.nivra.nl</a> <a href="http://www.nba.nl">www.nba.nl</a>
IA Inc., Verenigde Staten	Regelgeving en guidance voor internal auditors	<a href="http://www.theiaa.org">www.theiaa.org</a>
Global Reporting Initiative	Standaarden voor CSR	<a href="http://www.globalreporting.org">www.globalreporting.org</a>
Committee of Sponsoring Organizations	COSO control framework	<a href="http://www.coso.org">www.coso.org</a>
International Organization for Standardization	ISO standards	<a href="http://www.iso.org">www.iso.org</a>
AccountAbility	AA standards	<a href="http://accountability.org">accountability.org</a>
United Nations	Brundtland report	<a href="http://www.un.org/documents/ga/res/47/ares47-187.htm">www.un.org/documents/ga/res/47/ares47-187.htm</a>
Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling	OECD richtlijnen	<a href="http://www.oecd.org">www.oecd.org</a>
International Labour Organization	Tripartiete beginselverklaring	<a href="http://www.ilo.org">www.ilo.org</a>
The Equator Principles	Equator Principles	<a href="http://www.equator-principles.com">www.equator-principles.com</a>
Principles for Responsible Investment	Principles for Responsible Investment	<a href="http://www.unpri.org">www.unpri.org</a>
International Chamber of Commerce	Business Charter	<a href="http://www.iccwbo.org">www.iccwbo.org</a>
International Federation of Accountants	Stramien voor assurance opdrachten	<a href="http://www.ifac.org">www.ifac.org</a>