

De duurzame controller neemt leiding in een transitie naar maatschappelijk verantwoord ondernemen

Margreet Boersma

SAMENVATTING Steeds meer dringt het besef door dat er geen andere weg meer is dan duurzaam ondernemen. Organisaties die dit inzien streven naar meer dan alleen financiële winstmaximalisatie: er moet ook winst worden gecreëerd voor de mens, samenleving en milieu. Als de MVO-ambities meer zijn dan window-dressing, dan moet die winst hard aantoonbaar zijn. Dat kan alleen als duurzaamheid wordt verankerd in de strategische kaders en vast onderdeel is van de planning & control-cyclus. Daarmee ligt MVO op het bord van de controller. In deze bijdrage wordt geschetst welke instrumenten de controller kan gebruiken om het leiderschap in MVO op zich te nemen.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK De goede naam en daarmee mogelijk het succes van organisaties wordt door alle aandacht in de (social) media voor bijvoorbeeld 'graaierende bestuurders' en onmenselijke arbeidsomstandigheden steeds afhankelijker van de publieke opinie. Organisaties die hard kunnen maken dat zij bijdragen aan een betere wereld en hoe, staan sterker. Maar tot nu toe is nog weinig bekend over hoe de controller hier een bijdrage aan kan leveren.

1 Inleiding

Er zijn veel voorbeelden die duidelijk maken dat het streven naar financiële winstmaximalisatie ons een wereld brengt die wellicht voor een aantal mensen veel welvaart oplevert, maar voor velen negatieve gevolgen heeft. Zo toonde de ingestorte textielfabriek in Bangladesh (april 2013) welke bijkomende effecten onze zucht naar goedkope kleding heeft. Wakker Dier schudde ons wakker met de plofkip. En al jaren ondervinden de inwoners van de provincie Groningen hoe de NAM de inkomsten uit de gaswinning plaatst boven veiligheid.

Wetgeving is bij uitstek het middel dat de overheid in handen heeft om deze excessen die de markt voort-

brengt, in te dammen. Maar wetgeving kent haar grenzen. Vermeerdering van regels leidt tot vermeerdering van administratieve lasten, toezicht en rechtspraak; kosten die we als samenleving moeten dragen. Wetgeving is daarom niet oneindig. In de kern gaat het om samenleven en goed gedrag; gedrag dat wetgeving en toezicht overbodig maakt, dat ervoor zorgt dat de voordelen van het kapitalisme ten volle benut kunnen worden.

Dit goede gedrag komt tot uiting in een beweging die al langere tijd op gang is: Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO). In de kern gaat het bij MVO erom dat organisaties met een andere bril naar de wereld kijken. Niet financiële winst, prestaties en systemen staan centraal, maar de gemeenschap, de samenleving waar de organisatie en zijn stakeholders deel van uit maken. MVO betekent: niet het maximale financiële rendement van een activiteit als enige indicator nemen, maar ook kijken naar wat die activiteit betekent voor de mens en onze aarde. Triple bottom line noemt Elkington (1999) dat. Anderen spreken over gedeelde waardecreatie (Porter, 2011), meervoudige waardecreatie (Jonker, 2012) of meerwaarde creëren (Senge, in: De Geus, 1997). Dit betekent dat een bedrijf zowel financieel (profit), sociaal (people) als ecologisch (planet) winst kan creëren, vanuit het besef dat er meer waarden zijn dan alleen de financiële waarde. Bovendien is de schade die een onderneming bij de maatschappij mag neerleggen niet onbegrensd.

Wat van waarde is, is voor iedereen verschillend. Toch zou je kunnen stellen dat er een aantal zaken gemeenschappelijk is. De Earth Charter¹ verwoordt dit universele fundament als volgt: "Om vooruit te gaan, dienen wij te erkennen dat wij temidden van een schitterende verscheidenheid aan culturen en levensvormen één menselijke familie vormen en één Aardse gemeenschap met een gemeenschappelijke bestem-

ming. Wij moeten ons verenigen om een duurzame mondiale samenleving te realiseren, gebaseerd op respect voor de natuur, universele mensenrechten, economische rechtvaardigheid en een cultuur van vrede.” Vanuit ecologisch perspectief valt dan te denken aan een schone, leefbare aarde met een rijke verscheidenheid aan planten en dieren. Universele sociale waarden werden door de VN in 1948 vastgelegd in de Universele Verklaring van de Rechten van de mens, en omhelst onder andere menselijke waardigheid en vrijheid van slavernij.

MVO gaat dus over je verantwoordelijkheid nemen voor meervoudige waardecreatie. Er is echter nog weinig tot niets bekend over hoe controllers concreet voor MVO kunnen gaan staan. Dierynck & Joos² stellen dat controllers een uitstekend profiel hebben om een belangrijke rol te spelen bij de ontwikkeling van MVO-strategieën: zij weten als geen ander hoe je gedrag middels control-systemen kunt sturen. Toch zie je in de praktijk nog maar weinig controllers die leiderschap tonen in het oppakken van deze rol. Een scan van recente vacatures toont dat het bedrijfsleven hier ook niet om vraagt: controllervacatures tonen standaardteksten over financiële planning en beheer.

Dierynck & Joos poneren dat gebrek aan kennis één van de oorzaken is dat MVO en het controllersvak in de praktijk nog niet met elkaar verbonden zijn. De in ontwikkeling zijnde kennis op het gebied van duurzaamheid en accounting in het academische veld (o.a. Unerman & Chapman, 2014; Gond, Grubnic, Herzig & Moon, 2012; Hopwood, 2009) lijkt nog niet doorgedrongen te zijn in het werkveld. De afgelopen 2,5 jaar heeft het lectoraat Duurzaam Financieel Management – de kenniswerkplaats van de Hanzehogeschool Groningen voor maatschappelijk betrokken financials en organisaties die zoeken naar alternatieve, democratische vormen van control – kennis verworven over mogelijkheden om MVO en het beroep van de controller met elkaar te verbinden. In dit essay presenteren we deze kennis in geïntegreerde vorm om bij te dragen aan het wegnemen van de onwetendheid. We tonen welke concrete instrumenten binnen de planning & control-cyclus controllers kunnen gebruiken om MVO handen en voeten te geven in hun praktijk.

Voordat we beginnen met het beschrijven van deze instrumenten, wordt ingegaan op de gewenste mindset voor de controller. Want zonder een duurzaam paradigma verworden de instrumenten tot trucjes. Allereerst gaan we in op de vraag waarom een controller zich in zou (moeten) laten met MVO. Het antwoord wordt gezocht in de ethiek en we zullen kort zowel de gevolgenethiek van Bentham en Mill, de plichtenethiek van Kant als de deugdenethiek van Aristoteles bespreken. Vervolgens wordt aan de hand van de planning & control-cyclus ingegaan op de aspecten van het vak die moe-

ten veranderen om duurzaamheid ingevoerd te krijgen in de organisatie. We eindigen met een samenvatting van de bevindingen en een tweetal overwegingen.

2 Waarom duurzaam financieel management?

Duurzaam financieel management is de vertaling van de theorie en praktijk van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen naar het vakgebied van de financial. In dit artikel richten we ons op het vakgebied van de controller. Waarom zou een controller gaan staan voor Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen? Deze vraag kan het best beantwoord worden vanuit de ethiek; we bespreken hier drie veel genoemde stromingen. Ten eerste kan een actie juist zijn als deze het algemeen nut of welzijn verhoogt; dit is de boodschap van de gevolgen-ethiek, ook wel het utilitarisme genoemd. Filosofen die deze stroming propageerden zijn Jeremy Bentham (1748-1832) en John Stuart Mill (1806-1873). Het utilitarisme komt voort uit de gedachte dat ieder mens naar zoveel mogelijk geluk streeft en zo weinig mogelijk pijn wil lijden. De gedachte ‘the greatest good for the greatest number’ kan in veel gevallen helpen om de juiste afweging te maken, bijvoorbeeld bij vergelijkbare waarden of tussen mensen in eenzelfde groep. Maar vaker faalt deze methode: vanuit dit perspectief moet het geluk van alle westerse meisjes die goedkoop een jurkje kunnen kopen bij de Primark afgewogen worden tegen de slechte arbeidsomstandigheden van de textielarbeiders in Bangladesh, en de kans dat zij zullen overlijden wegens slechte gebouwen. Als er nu meer gelukkige meisjes zijn dan lijdende mensen in Bangladesh, is het produceren van textiel in Bangladesh dan juist? Het utilitarisme lijkt daarmee een lastige basis te zijn voor een duurzame keuze.

Immanuel Kant (1724-1804) verwerpt het idee dat moraliteit alleen maar gaat over het afwegen van de consequenties. Hij stelde dat een ieder van ons (buiten onszelf) bepaalde rechten en plichten heeft die altijd gelden. Zelfs als een actie die daaruit voortkomt niet het meeste nut oplevert. Kant heeft twee ‘testen’ geformuleerd, om te onderzoeken of een handeling als een plicht moet worden gezien:

- a) de notie dat een mens nooit alleen als middel mag worden benaderd, maar tegelijk ook als het doel moet worden gezien. Waarden als eerlijkheid, gerechtigheid en de waardigheid van de mens dienen gerespecteerd te worden;
- b) de vraag of een bepaald principe een universele wet kan worden voor ieder van ons.

Vanuit Kant zouden we dus kunnen zeggen dat MVO moreel het juiste is, omdat de waardigheid van de mens hiermee het beste wordt gediend. Zonder MVO regeert de kapitalistische vrije markt en daarmee het eigenbelang. Met als gevolg dat veel mensen moeten werken onder erbarmelijke arbeidsomstandigheden, velen on-

der de armoedegrens leven en we de aarde meer en meer vervuilen. Daarmee is het totaal van de mensheid slechter af. Denkend in de lijn van Kant is MVO een plicht. Als laatste zou de controller ook kunnen gaan staan voor MVO vanuit een intrinsieke motivatie. We spreken dan over de deugdenethiek. Aristoteles (384-322 v. Chr.) ging uit van een optimistisch mensbeeld: de mens is geneigd tot het goede en wordt het meest gelukkig van het ontwikkelen van bepaalde deugden. Vanuit dit perspectief draagt MVO mede bij aan het persoonlijke geluk.

Ethiek kan dus als een middel ingezet worden om te onderzoeken waarom duurzaamheid hoort. Daarnaast is er een groeiend besef dat er geen andere manier meer is om te ondernemen dan duurzaam ondernemen, gezien de berichten over onze aarde en de sociale verhoudingen onderling: 'There's no alternative to sustainable development' (Nidumolu, Prahalad & Rangaswami, 2009, p. 57). Als de vele misstanden in onze wereld echt tot je doordringen, dan kan je niet anders meer concluderen dan dat een ieder van ons (en dus ook de controller) moet gaan staan voor, en leiderschap moet gaan tonen in de verwezenlijking van een duurzame wereld.

3 Bewustzijnsverruiming over het winstbegrip

Om het duurzame paradigma in de genen te krijgen, is het voor de controller van belang om het begrip winst breder te beschouwen dan alleen financieel. Een verschuiving maken in denken over cijfers naar waarden noemt Tillema (2013) dat; Hoek (2013) spreekt over een verschuiving van de Chief Financial Officer naar de Chief Value Officer. Nieuw is het niet. Waarden hebben altijd centraal gestaan in het Rijnlandse model. Binnen dit model spelen verschillende stakeholders een rol, wat maakt dat naast financiële winst ook andere belangen/waarden in acht genomen worden. Echter, meer en meer zijn bedrijven gericht geraakt op financiële winstmaximalisatie en efficiëntie. Herman Wijffels zei eens in een lezing dat we 'geïnfecteerd' zijn met het Angelsaksisch denken, we zien een organisatie vooral als een winstmachine met calculerende 'agents' (Hovens, De Graaf & Blom, 2012). De strategie om meerwaarde te bieden aan de maatschappij is vervangen door een 'anorexiastrategie' (Van Witteloostuijn, 1999), waarin efficiëntie als enige waarde is overgebleven.

Ruimer tegen het begrip winst aankijken betekent dat een activiteit niet alleen financiële winst oplevert voor de organisatie, maar winst voor iedereen die bij een onderneming betrokken is. Dit paradigma is gemakkelijker te begrijpen als er anders tegen organisaties wordt aangekeken: als gemeenschappen van mensen die met elkaar betekenisvolle activiteiten ontplooiën voor de maatschappij. Als meerwaarde creëren centraal staat, kan ondernemen en samenwerken tot een diepe bron van betekenis voor het leven leiden (Senge, in: De Geus, 1997).

4 Waarden integreren in de onderdelen van de planning & control-cyclus

Nu we hebben besproken waarom een controller voor duurzaamheid zou kunnen of zou moeten gaan staan (paragraaf 2) en welke paradigmaverschuiving hieraan ten grondslag ligt (denken in meer waarden dan alleen financiële waarde; paragraaf 3), rijst de vraag hoe dit duurzame paradigma een plek kan krijgen in het werk van de controller. Een krachtige manier om waarden voor mens, milieu en samenleving te integreren in de bedrijfsvoering, is door ze te verankeren in de strategische kaders en vast onderdeel te laten worden van de planning & control-cyclus (Henri, 2010). Daarmee heeft de controller een sterk sturingsinstrument in handen 'to push organizations in the direction of sustainability' (Gond et al., 2012, p. 206). Op basis van onze ervaring met en kennis over controlling zijn er nog maar weinig controllers die MVO op deze manier in de praktijk hebben gebracht. Ook blijkt uit de literatuur dat waar er al control-systemen bestaan voor duurzaamheid ('sustainability control systems' of 'eco-control'), deze nog los staan van het management control-systeem (Gond et al., 2012).

De controller kan op drie plekken in de planning & control-cyclus het duurzame heft in handen nemen:

- tijdens het bespreken van de managementrapportage: een dialoog over het balanceren tussen de waarden;
- tijdens de kaderstelling en de begroting: zorgen voor de juiste financiering van de waarden;
- tijdens de consolidatie: vaststellen (audit) en rapporteren over de waarden.

Daar zijn inmiddels al instrumenten voor ontwikkeld, zij het dat ze zich nog in de innovatieve fase bevinden. Ze worden hieronder besproken. Een natuurlijk moment om deze waarden aan de orde te stellen is halwege de planning & control-cyclus, namelijk tijdens het periodieke adviesgesprek met de directeur. Dát is de eerste kans om het gesprek over MVO te starten.

4.1 Stap een. In gesprek komen

Pak uw rol als business partner en kom in gesprek met uw directeur over het balanceren tussen verschillende waarden

De controller is vanuit zijn of haar functie adviespartner voor de directie. Periodiek worden de financiële rapportages doorgenomen, en vanuit hier kan de rol van de controller zich ontwikkelen tot 'business partner' van de directie. De controller is dan niet alleen maar rapporteur maar staat naast de directie in het zoeken naar mogelijkheden om de kosten te verlagen of de baten te verhogen. Als business partner kan de controller MVO voor het voetlicht brengen. Dat kan door belangrijke waarden, die nu geen plek hebben in rapportages, financieel te maken en hierover te rapporteren. Sportkledingfabrikant PUMA is een goed voorbeeld. Dit bedrijf verwerkte de ecologische voetafdruk

als cijfers in de jaarrekening. De financiële winst kwam in 2010 uit op 230 miljoen euro. Maar verminderd met de schade die toegebracht werd aan de aarde bleef er bij Puma 95 miljoen euro aan duurzaam gerealiseerde winst over. Het verschil bestaat uit kosten die nu (nog) door de maatschappij worden gedragen.

De methode die zij hebben toegepast heet *'full cost accounting'*, het verwerken in een rapport of jaarrekening heet *'integrated reporting'*. Alle kosten doorrekenen naar een prijs is *'true pricing'*. Er is sprake van een maatschappelijke *kosten-batenanalyse* wanneer niet alleen de kosten worden doorgerekend, maar ook alle baten. Dit zijn methodieken waar bedrijven al mee oefenen. Hieronder worden ze toegelicht.

Wil een organisatie deze instrumenten implementeren, dan moet eerst bepaald worden over welke ecologische en sociale waarden de organisatie wil rapporteren. Tony Choccolony ging in 2014 met de True Price Foundation aan de slag om de werkelijke kosten van hun repen te berekenen. De gehele waardeketen overziend, kozen ze o.a. voor CO₂-uitstoot en schade die ontstaat door slavernij, armoede of gebrek aan scholing in de productieketen. Aan deze negatieve externaliteiten – schade of andere kosten die gemaakt worden door de organisatie zonder dat ze daarvoor een vergoeding betaalt – verbonden ze een financiële waarde. Het is verstandig om klein te beginnen. Een gemakkelijk voorbeeld voor ieder bedrijf zou kunnen zijn: welke kosten wentel je op de maatschappij af door vervuild water te lozen? De controller onderzoekt dan welke kosten een waterzuiveringsbedrijf per jaar maakt, en bepaalt welk aandeel de onderneming hierin heeft. Deze kosten worden vervolgens als externaliteit meegenomen in de resultatenrekening van de organisatie en dienen allereerst ter bewustwording van de kosten die afgewenteld worden op de maatschappij. Het meetbaar maken van de schade die ontstaat door slavernij, armoede of gebrek aan scholing in de productieketen is een stuk lastiger, maar van belang om ook financieel aan te tonen welke schade we achterlaten. Full cost accounting betekent dus: het doorrekenen van alle kosten die je als organisatie maakt, inclusief kosten buiten de grenzen van je eigen onderneming (Debnath & Bose, 2014).

Vervolgens kan de controller de opbouw van de kostprijs tonen door de 'full costs' om te rekenen naar een prijs. Zo wordt de werkelijke prijs ('true price') verkregen, die waarschijnlijk veelal hoger zal liggen dan de oorspronkelijke kostprijs omdat in de nul-situatie de externaliteiten afgewenteld worden op anderen. Deze werkelijke prijs hoeft niet direct te worden doorberekend aan de klant, maar kan allereerst dienen als bewustwording intern of als 'extra' prijs op de verpakking ter bewustzijnsvorming van de klant.

Als laatste stap kan de controller een alternatief scenario tonen door een verandering door te rekenen, bij-

voorbeeld de overstap naar een leverancier die wel duurzaam produceert. Deze doorrekening toont zowel de extra kosten als de gewonnen baten. Er zijn hier verschillende methodieken voor en Crom en Kamminga (2015) geven een goed overzicht van de toepassing van deze methodieken in de zorg. De controller heeft dan een complete maatschappelijke kosten-batenanalyse gemaakt. In de literatuur wordt het verband tussen full cost accounting en cost benefit analysis reeds gezien, maar wordt ook geconstateerd dat over en weer nog niet voldoende van elkaar gebruikt wordt gemaakt (Bebbington & Larrinaga, 2014).

Het doorrekenen van al deze externaliteiten kan veel tijd kosten en daarbij is het ook niet altijd mogelijk of wenselijk om waarden financieel te maken. Veel Maatschappelijk Verantwoorde organisaties kiezen daarom ook voor het presenteren van deze externaliteiten in kwalitatieve of kwantitatieve (niet-financiële) vorm. De Global Reporting Initiative (GRI) heeft initiatief genomen om het rapporteren over meervoudige waardecreatie te ondersteunen middels modellen voor 'geïntegreerd rapporteren' (integrated reporting). Zo presenteren zij bijvoorbeeld duurzaamheidsonderwerpen voor het hotelwezen, zoals waterverbruik en voedselveiligheid. Een ander initiatief om tot geïntegreerde verslaggeving te komen is de International Integrated Reporting Council (IIRC), een wereldwijde coalitie van investeerders, multinationals, regelgevers, standaardsetters en accountants. In 2013 gaven beide partijen aan meer samen te zullen werken. De modellen van deze initiatieven kunnen tevens helpen om een zo volledig mogelijk zicht te krijgen op de externaliteiten van een bepaalde organisatie. Om te rapporteren zal een *gedegen waardenadministratie* moeten worden bijgehouden, bijvoorbeeld op het gebied van CO₂, waterverbruik of afval. Dit vraagt dus mogelijk om een herziening van het grootboekschema of aanvullende software.

Op basis van deze berekeningen zal een oordeel geveld moeten worden of de huidige financiële winst opweegt tegen de schade die maatschappelijk veroorzaakt wordt door de productie. Als rechtvaardigheid een belangrijke waarde is, is de financiële winst die sommige kledingwinkelketens maken op hun kleding dan echt rechtvaardig? En ten tweede, waar ligt voor de controller en de directeur de 'triple bottom line'? Met andere woorden: hoeveel 'profit' wil men inleveren ten gunste van 'planet' en 'people'?

Idealiter bepaalt de controller vooraf met de directeur de waarden waarin inzicht verkregen moet worden. Maar de controller kan er ook voor kiezen zelf een eerste analyse te maken, die als basis kan dienen voor een gesprek. Of de controller de directeur weet mee te nemen in zijn duurzame ambities, hangt af van een open geest en een open hart van de gesprekspartner, en de dialoogvaardigheden van de controller om de blik te

verruimen. Theory U, een systematiek om in werkelijke verbinding met elkaar gedeelde nieuwe toekomst te creëren (Scharmer, 2010), is in deze een behulpzame methode.

4.2 Stap twee. De uitkomsten uit stap 1 meenemen in het opstellen van strategische kaders voor de organisatie en de financiering van de uitvoering van deze strategie

Duurzame ambities een plek geven in de strategische kaders en de financiering van de productie.

Op basis van de uitkomsten van stap 1, kunnen nu in gezamenlijkheid de strategische MVO-kaders voor de organisatie worden bepaald. *Risicomanagement* vormt hierin een onderdeel. Deze risico's worden vanuit MVO-perspectief breder beschouwd: er wordt zowel naar de risico's op 'people, planet en profit'-niveau gekeken, alsmede naar de risico's in de keten³. Zo realiseerde Unilever zich dat haar strategie mede leidde tot overbevising en op langere termijn dus haar eigen ondergang zou betekenen. Zij nam initiatief tot het opstellen van een keurmerk en stelde voor haar eigen producten dat die vanaf 2005 100% duurzaam moesten zijn.

Binnen de begroting kan de controller een *reservering* opnemen voor de financiering van duurzame initiatieven binnen de organisatie. Een projectteam dat de keten gaat analyseren op duurzaamheid, een groep mensen die de vervuiling van het productieproces in kaart gaat brengen: het kost initieel extra tijd en geld. Veel organisaties beginnen met projecten die ook geld opleveren, zoals het investeren in zonnepanelen of het terugdringen van het papierverbruik.

Ten derde kan de controller MVO ruimte geven door een *herallocatie van de bestaande middelen* in de begroting. Als verzuimpreventie hoog op de agenda staat en de werkdruk in het primaire proces te hoog is, wordt het dan niet tijd om een verschuiving van gelden te maken van bijvoorbeeld overhead naar het primaire proces? Kernvraag in het begrotingsproces wordt in welke waarden de organisatie wil investeren, welke men wil laten bloeien. De controller dient daarover het gesprek aan te gaan met de organisatie. Het gesprek kan worden gestructureerd door kosten uit de begroting met medewerkers te scoren op de ISO26000 thema's: dragen alle kosten direct of indirect bij aan de realisatie van deze zeven thema's?⁴ En als er op een kostenpost bezuinigd moet worden, wat is dan de impact daarvan op deze ISO26000 thema's? Duurzame efficiëntie noemen we dat: geen anorexiastrategie omwille van hogere financiële winsten, maar verantwoord afvallen op delen ten gunste van de vitaliteit van het hele bedrijf. Ook kan hier besloten worden om een deel van het geld te besteden aan maatschappelijk betrokken projecten. De Rabobank doet dit bijvoorbeeld al jaren. Dit kan echter alleen als de organisatie volledig maatschappelijk verantwoord opereert. Want wat is de waarde van het extern financieren van goede doelen, als de onder-

neming anderzijds de maatschappij belast in plaats van dient met de eigen producten?

Ten vierde: tegenover *full cost accounting staat full cost / sustainability budgeting* (Roth, 2008). Dit betekent dat de controller ook met de begroting al streefwaarden kan formuleren in de reductie van onder andere CO₂-verbruik en het terugdringen van slechte arbeidsomstandigheden in het eigen bedrijf en in de keten. Zo wordt de begroting niet alleen maar een financieel kader, maar een 'People, Planet & Profit-kader'.

Als laatste past onder deze stap het bepalen van *verantwoord cashmanagement*. Bij welke bank stalt de organisatie de liquide middelen? Kunnen er gelden voor langere tijd weggezet worden in bijvoorbeeld microfinancieringsprojecten? Zijn er duurzame crowdfunding-projecten die het bedrijf kan financieren? De duurzame term die hierbij hoort is 'impact investing': investeringen in organisaties, fondsen of projecten met de bedoeling om hier – naast het genereren van een financieel rendement – sociale en ecologische impact mee te hebben⁵. Ook gaat het bij dit onderwerp over verantwoorde vermogensopbouw. Het gaat dan in eerste instantie om de bekende ratio's zoals solvabiliteit en liquiditeit. Hoek (2013) presenteert in dit kader de 'trias pecunia'. Dit houdt in dat gestreefd wordt naar een verantwoorde opbouw van het vermogen van de organisatie in drie lagen: een solide eigen financiering, gevolgd door 'betrokken' externe financiering door partijen die naast geld ook kennis en kunde kunnen inbrengen. Als laatste kan dan financiering worden gezocht bij de standaardpartijen zoals banken.

4.3 Stap drie. Auditing van duurzaamheid

Als duurzaamheid verweven is met de organisatie, is het te overwegen om de organisatie te laten certificeren.

De valkuil is om hier stap 1 van te maken. Maar certificering heeft alleen zin als eerst de stap is gemaakt naar een intrinsieke motivatie voor duurzaamheid. Certificaten kunnen wel helpen om blinde MVO-vlekken op te sporen in de organisatie en om aan stakeholders te tonen dat de organisatie de maatschappij werkelijk wil dienen.

Er is een woud aan MVO-richtlijnen en -keurmerken. Nooij, Klijne-van Veen en Kruiper (2014)⁶ maakten ze inzichtelijk aan de hand van een drietal criteria:

1. Voor het verkrijgen van een keurmerk of certificaat vindt een audit plaats op basis van een eisen-stellende norm.
2. De audit wordt op systematische wijze uitgevoerd door een partij die onafhankelijk is van de organisatie die het keurmerk of certificaat wil verkrijgen.
3. Het keurmerk of certificaat maakt met een transparant systeem voor buitenstaanders duidelijk aan welke eisen een organisatie voldaan heeft.

Het onderzoek bracht tien keurmerken aan het licht die aan deze criteria voldoen, waaronder de ISO9001 en de

CO2-prestatieladder. Buiten de keurmerken die voldoen aan deze criteria zijn er dus nog veel meer MVO-richtlijnen. De onderneming moet vooral haar eigen criteria formuleren aan de hand van de doelstelling die zij heeft met de auditing. Is het keurmerk bijvoorbeeld met name een instrument voor interne verbetering van MVO, of dient het keurmerk vooral ook als communicatiemiddel naar de omgeving? Op basis van verschillende overwegingen komt de organisatie tot een juiste selectie van een keurmerk. Ons advies: gebruik een keurmerk vooral als instrument om waarden te laten groeien, laat het geen doel in zichzelf worden.

5 Conclusie

In dit artikel hebben we verschillende manieren laten zien hoe een controller leiderschap kan gaan nemen in het voor het voetlicht brengen van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen. De verschillende instrumenten zijn hieronder nog eens samengevat in de planning & control-cyclus.

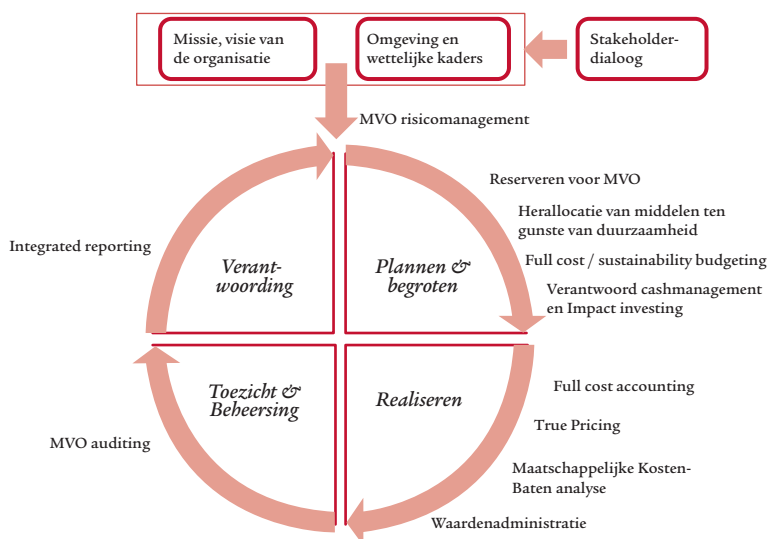
Deze instrumenten zijn nog volop in ontwikkeling. Deze ontwikkeling kan worden versneld als controllers uit hun comfortzone komen en actief meewerken aan de doorontwikkeling van deze instrumenten. Zoals Hopwood (2009, p. 439) stelt is er meer onderzoek nodig 'to explore the role and functioning of accounting in the environmental and sustainability spheres.... thereby providing a more informed and systematic knowledge base in an area of human endeavour that is likely to have profound consequences for the human

race.' Het vraagt Wijsheid, Realiteitszin, Moed en Betrokkenheid (vier klassieke deugden) om dit te verwezenlijken. SenterNovum⁷ weet deze vier deugden prachtig met elkaar te verbinden:

'Wijsheid stelt de mens in staat een situatie goed in te schatten, goed te oordelen en te kiezen, en naar bevind van zaken te handelen. Maar het inzicht in wat goed is om te doen, is op zichzelf geen garantie dat het goede ook echt wordt gedaan. De oorzaken daarvan zijn veelzijdig, maar laten zich grofweg samenvatten in: vrees en verlokking. Om die het hoofd te bieden zijn twee andere deugden van belang. Moed - het bewust zijn van de eigen innerlijke kracht - is nodig om het hoofd te bieden aan de vrees, en Realiteitszin - de matigheid zo u wilt - helpt ons de verlokkingen te weerstaan. En tenslotte is Betrokkenheid, een goed ontwikkeld rechtvaardigheidsgevoel, een onmisbare deugd voor een duurzaam leider'.

Eén thema heb ik in dit artikel bewust onbesproken gelaten. Dat is de vraag of werken volgens een planning & control-cyclus in essentie wel duurzaam is. Er kleven namelijk nogal wat risico's aan een strakke planmatige beheersing van, en sturing op basis van macht binnen organisaties. De illusie dat de toekomst planbaar is, zorgt voor schade in organisaties, omdat mensen onder druk worden gezet om de ambities van de top te verwezenlijken (o.a. Hart, 2012; Verhaeghe, 2014; Wierdsma⁸ 2014) Hoe dat anders kan is onderwerp van nader onderzoek. Maar laten we als eerste stap maar eens kijken of we binnen het huidige denkframe niet alvast 'het goede, het schone en het ware' kunnen doen. ■

Figuur 1 Planning & control-instrumenten om MVO binnen de organisatie vorm te geven



Dr Margreet F. Boersma-de Jong is lector duurzaam financieel management aan de Hanzehogeschool Groningen. www.duurzaamfinancieelmanagement.nl

Noten

1 Een verklaring waarin een aantal fundamentele ethische principes staan die nodig zijn om in de 21e eeuw een rechtvaardige, duurzame en vreedzame wereldwijde gemeenschap te realiseren; opgesteld en aangenomen door de VN in 1990. Geraadpleegd op www.earthcharternederland.nl

2 Geraadpleegd op <https://www.tias.edu/kennisgebieden/detail/finance/detail/wat-als-de-controller-de-mvo-strategie-inricht>.

3 De MVO Sector Risico Analyse: een publi-

catie van het ministerie van Buitenlandse en Economische Zaken geeft overzicht over MVO-risico's. Geraadpleegd op <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2014/09/01/mvo-sector-risico-analyse.html>.

4 Ik maakte voor zorgorganisaties dit overzicht: <http://duurzaamfinancieelmanagement.nl/duurzaambezuinigen/>.

5 Definitie ontleend van <http://www.thegiin.org/cgi-bin/iowa/home/index.html> (geraadpleegd op 20-01-2015).

6 Geraadpleegd op 20-01-2015 via <http://www.p-plus.nl/resources/articlefiles/Keurmerkengekeurd2014-05-19.pdf>, met dank aan afstudeerder L. Pepping.

7 Geraadpleegd op 27-01-2015 via <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/brochures/2010/12/24/groot-denken-klein-bewegen.html>.

8 Geraadpleegd op 27-01-2015 via <http://newsroom.nyenrode.nl/emeraatsrede-prof-dre-wierdsma>.

Literatuur

■ Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395-413.

■ Crom, B., & Kamminga, P. (2015). Economische evaluaties van gezondheidszorg in de schijnwerpers. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 89 (1/2), 34-45.

■ Debnath, S., & Bose, S.K. (2014). Exploring full cost accounting approach to evaluate cost of MSW services in India. *Resources, Conservation & Recycling*, 83, 87-95.

■ Elkington, J. (1999). *Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business*. John Wiley & Sons, Limited.

■ Geus, A. de (1997). *De levende onderneming. Over leven en leren in een turbulente omgeving*. Schiedam: Scriptum.

■ Gond, J., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223.

■ Hart, W. (2012). *Verdraaide organisaties*. Terug

naar de bedoeling. Deventer: Kluwer.

■ Henri J.F. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 63-80.

■ Hoek, M. (2013). *Zakendoen in de nieuwe economie. Zeven vensters op succes*. Deventer: Kluwer.

■ Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 433-439.

■ Hovens, N., Graaf, F.J. de, & Blom, H. (2012). Noord-Europa als rolmodel. Succesvol ondernemen in een globaliserende economie. Assen: Koninklijke Van Gorcum.

■ Jonker, J. (2012). *Nieuwe Business Modellen*. Working Paper 'Duurzaam Organiseren', Nijmegen: Radboud Universiteit Nijmegen, School of Management. Geraadpleegd op <http://www.degroeenzaak.com/upload/documents/WP%20Nieuwe%20Business%20Modellen%20Jan%20Jonker%20e.a.pdf>.

■ Nidumolu, R., Prahalad, C.K., & Rangaswami, M.R. (2009). Why sustainability is now the key

driver of innovation. *Harvard Business Review*, 87(9), 56-64.

■ Porter, M.E., & Kramer, M.R. (2011). Creating shared value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77.

■ Roth, H.P.H. (2008). Using cost management for sustainability efforts. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 19(3), 11-18.

■ Scharmer, C.O. (2010). *Theorie U. Leiding vanuit de toekomst die zich aandient*. Zeist: Christofoor.

■ Tillema, K. (2013). *Van cijfers naar waarden: De nieuwe realiteit voor management accounting & control*. Deventer: Kluwer.

■ Unerman, J., & Chapman, C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 385-394.

■ Verhaeghe, P. (2014). *Identiteit*. Amsterdam: De Bezige Bij.

■ Witteloostuijn, A. van (1999). *De anorexiastrategie: Over de gevolgen van saneren*. Amsterdam [etc.]: De Arbeiderspers.