

De accountant in een ander milieu



Afscheidsrede prof.dr. D.A. (Dick) de Waard

30 juni 2023

Rijksuniversiteit Groningen

*Tired of lying in the sunshine, staying home to watch the rain
You are young and life is long, and there is time to kill today
And then one day you find ten years have got behind you
No one told you when to run, you missed the starting gun ¹*

¹ Roger Waters (Pink Floyd): Time – Dark side of the moon – 1973.

Inhoud

1. Inleiding	7
2. Donderdag 6 september 2018 en wat daaraan voorafging	10
3. De onderneming	13
4. De eigenaren	17
5. De verantwoording	20
6. De accountant en de auditor	26
7. Ter afsluiting	34
Literatuurlijst	39

1. Inleiding

Het is september 1989. Mijn opleiding tot registeraccountant is bijna achter de rug. Een reis die startte in december 1977 en zich voltrok via avondatheneum en NlvRA-opleidingen. Nu bijna twaalf jaar later ontmoet ik in Amsterdam Johan Piet. De afstudeerscriptie moet worden geschreven en ik heb mijn onderwerp gekozen. Er zijn al zo veel scripties geschreven over allerlei vraagstukken uit de deelgebieden boekhouden, kosten en kostprijs, waarde en winst, informatica, externe verslaggeving, administratieve organisatie en controleleer. Ik wil iets anders. Iets waarover nog geen scriptie is geschreven. Ik heb ergens iets gelezen. Een betoog van J.H. Blokdijk in Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB) heeft mijn aandacht getrokken. In zijn opiniërende bijdrage aan MAB stelt hij: “De accountant kan stellig niet buiten de milieuproblematiek blijven of gehouden worden.” (Blokdijk 1989). Die stelling prikkelt mij. Die geeft voeding aan het centrale vraagstuk voor mijn afstudeerscriptie en Johan Piet wordt mijn scriptiebegeleider.

De titel van de scriptie die ik vervolgens in het voorjaar van 1990 afrondde, luidde: ‘De accountant in een ander milieu’. In deze scriptie analyseerde ik of de stelling van Blokdijk hout zaagde of niet. Mijn conclusie was, dat ‘het milieu’ zeker relevant was voor de accountant en dat het zelfs mogelijk moest zijn dat de accountant een milieujaarverslag zou controleren. Onderdeel van de conclusie was wel, dat er dan nog veel te leren was en dat samenwerking noodzakelijk was. Samenwerking met deskundigen op het gebied van milieuvraagstukken. In het kader van verantwoord hergebruik heb ik besloten om de titel van mijn scriptie ook voor het voorliggende betoog in te zetten.

Het was dezelfde Johan Piet die mij na de afronding van de accountantsopleiding uitnodigde om bij de Universiteit van Amsterdam een *executive course* milieumanagement te volgen bij het Wetenschappelijk Instituut voor Milieumanagement (WIMM) waaraan hij verbonden was. Deze opleiding heb ik – met instemming van destijds mijn direct leidinggevende bij EY Accountants – gevolgd en in 1992 afgerond. En toen zat ik in 1993 zomaar op de tweede rij vooraan in de zaal op het moment dat Michail Gorbatsjov – voormalig president van de Sovjet-Unie, destijds voorzitter van Green Cross International – zijn toespraak hield tijdens de accountantsdag 1993, waarin hij zijn respect uitsprak voor accountants, die – zo sprak hij – een belangrijke rol vervullen bij het zichtbaar maken van de werkelijkheid.

Geïnspireerd door de inzichten die ik heb opgedaan bij WIMM, meldde ik mij al in 1992 enthousiast bij mijn collega-accountants, omdat ik meende dat niet alleen sprake was van impact van de onderneming op het milieu, maar dat dit vooral ook andersom kon zijn: impact van het milieu op de onderneming. Tegenwoordig noemen wij dit dubbele materialiteit en – nu ruim 30 jaar later – moeten grote ondernemingen op wettelijke basis vanaf het jaarverslag 2024 hierin inzicht geven. Maar daarover later meer. Toen ik in 1992 vanuit dat perspectief van impact op de onderneming bij

mijn collegae en cliënten – bijvoorbeeld vanwege een mogelijk risico op bodemverontreiniging – de waardering van vastgoed ter discussie stelde, werd stevast onder de tafel gekeken of ik mijn geitenwollensokken aanhad. En daarna ging eenieder verder met zijn leven. Accountants en milieu, dat had geen toekomst, zo vond men.

Misschien wel de belangrijkste gebeurtenis die – na het afronden van de opleiding bij WIMM – in deze fase in mijn carrière plaatsvond, was de komst van Nancy Kamp-Roelands naar EY Accountants. In haar vond ik een gelijkgestemde die in het begin van de jaren 90 al veel verder was in de ontwikkeling van milieuverslaggeving en de zich ontwikkelende duurzaamheidsverslaggeving en de rol van de accountant daarbij. Gezamenlijk zijn wij verder gegaan met nadenken, praten en discussiëren, totdat in 1997 de toenmalige raad van bestuur van EY Accountants vroeg: “Hee Dick, jij doet toch iets met milieu?” Vanaf dat moment ontstond enige ruimte. We hebben een klein maar toegewijd team om ons heen verzameld en zijn na verloop van tijd door menig grote onderneming gevraagd om haar duurzaamheidsverslag van *assurance* te voorzien of om met het management het gesprek over duurzaamheid in de strategie en de verslaggeving daarover aan te gaan. De vraag naar *assurance* was een vraag die – analoog aan de vraag naar *assurance* bij jaarrekeningen – volledig vanuit de markt ontstond, maar die nog door het grootste deel van de accountants werd ontkend of genegeerd. Ondanks de bescheiden interesse en ondersteuning vanuit de raad van bestuur van EY Accountants, bleef het voorlopig nog roeien tegen de stroom in.

Maar toch gebeurde er iets. Vanaf 1997 ben ik verantwoordelijk geweest voor *assurance* opdrachten bij de duurzaamheidsverslagen van een groeiend aantal (multi)nationale ondernemingen, waaronder Akzo Nobel, Essent, Havenbedrijf Rotterdam, Delta Lloyd, Aegon, ABN Amro Bank, Deloitte, Bank Nederlandse Gemeenten, DHV, Attero, Enexis, Corus, ING Group, Océ, Vattenfall, Gasunie, Sita en meer. De uitvoering van onze werkzaamheden en de rapportering over onze bevindingen leidden stevast tot diep inhoudelijke discussies met het management, de raad van bestuur en/of de raad van commissarissen van deze cliënten over de missie, strategie en doelstellingen van de onderneming en de keuze van de vraagstukken waarin zij zich wilden onderscheiden en in welke bewoordingen en met welke cijfers daarover verslag moest worden gedaan. Het was een reis. Een reis met veel goede momenten, stappen vooruit, verkeerde afslagen, foute keuzes, heel veel leerpunten, ontdekkingen, nieuwe kennis en inzichten en prachtige resultaten.

Al weer lang geleden – veel eerder dan 1992 – ben ik op 1 december 1977 als assistent accountant begonnen bij een van de rechtsvoorgangers van EY Accountants: Dechesne Van den Boom & Co. Ik heb in de vele jaren die daarop volgden, geleerd om jaarrekeningen op te stellen of te controleren,

*Een reis van 30 jaren
met unieke
bestemmingen en
inspirerende collega's.*

cliënten daarin te adviseren en het gesprek daarover aan te gaan met de raad van bestuur en met de raad van commissarissen. Accountant is een lerend beroep. Aanvullend op dit alles heb ik in 1992 een afslag genomen en heb ik mijn reis een vervolg gegeven, waarin ik zo ongelofelijk veel unieke bestemmingen heb aangedaan en waarin ik zoveel inspirerende reisgenoten heb ontmoet, dat ik terugkijkend moet vaststellen dat mijn carrière als accountant, docent en hoogleraar uitzonderlijk zingevend is geweest. In dit betoog nodig ik u uit om met mij om te kijken naar wat achter mij ligt, maar ik wil u

vooral meenemen naar de toekomst. Mijn visie op de rol die de accountant in het domein van duurzaamheid en de verslaggeving daarover kan vervullen en de bijbehorende kansen om de maatschappelijke relevantie van het accountantsberoep naar een nog hoger niveau te tillen. Mijn visie op de achter ons liggende periode wordt deels onderbouwd met verwijzingen naar publicaties van anderen, maar is vooral gevoed door mijn persoonlijke ervaringen.

2. Donderdag 6 september 2018 en wat daaraan voorafging

Ieder jaar in de eerste week van september viert de Rijksuniversiteit Groningen de start van het nieuwe academisch jaar. Dat is ieder jaar weer een feestelijk moment. Op de eerste maandag van die week vinden festiviteiten plaats op universitair niveau. Een lang cortège van hoogleraren in toga volgt de pedel op weg naar de Martinikerk, waar de organist met daverende tonen het Gronings volkslied uit het imposante orgel ranselt, waar vertegenwoordigers van de studentenverenigingen in tenue en met hun vaandels de zijbeuken van de grote kerkruimte vullen, waar mooie toespraken worden gedeeld, oorkondes worden uitgereikt, de nieuw aangestelde huisdichter een gedicht voordraagt en waar een toast wordt uitgebracht op het jaar dat komt. Tijdens de donderdag die daarop volgt, markeert de Faculteit Economie en Bedrijfskunde dit feestelijke moment jaarlijks op kleinere schaal door haar eigen openingsceremonie te organiseren. Zo ook in 2018.

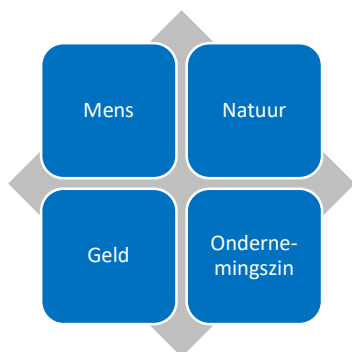
Op donderdag 6 september 2018 viert de faculteit Economie en Bedrijfskunde de start van het academisch jaar 2018-2019. De bijeenkomst met externe sprekers op de Zernike Campus draagt de titel: "Climate change as a new business reality". De sprekers deze dag zijn Marcel Beukeboom en Matthijs Bierman. Marcel Beukeboom is de klimaatgezant namens het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat en Matthijs Bierman is managing director bij Triodos Bank in Nederland. Beide zijn alumnus van de Rijksuniversiteit Groningen.

Voorafgaand aan de openingsfestiviteiten ontmoeten beide gasten het Faculteitsbestuur en een aantal hoogleraren van de faculteit tijdens een gezamenlijke lunch. Gedurende dit samenzijn vragen zij hoe het toch komt dat in het onderwijs en onderzoek bij een faculteit economie en bedrijfskunde de focus vooral op het geld ligt. Er zijn meer zaken die aandacht verdienen, zoals de mens en de natuur, zo stellen zij. De aanwezigen kunnen niet goed tot een beargumenteerd antwoord komen op hun vraag: "Is economie de wetenschap van het geld?"

Is economie de wetenschap van het geld? Ik neem u mee terug naar de schoolbanken. In de jaren 60 en 70 van de vorige eeuw heb ik enkele middelbare scholen doorlopen. Dat was geen onverdeeld succes, maar uiteindelijk had ik mijn plek gevonden op de meao, waar ik economisch en administratief onderwijs genoot. Op de meao stond het vak Algemene Economie op het rooster en daarbij werd gebruik gemaakt van het leerboek van professor Heertje: 'De kern van de economie' (Heertje 1962). In zijn leerboek introduceert Heertje de productiefactoren. Hij onderscheidt er vier: geld, mens, natuur en ondernemingszin. Zonder één van deze productiefactoren kan een onderneming niet bestaan.

Is economie de wetenschap van het geld?

Figuur 1: productiefactoren volgens Heertje



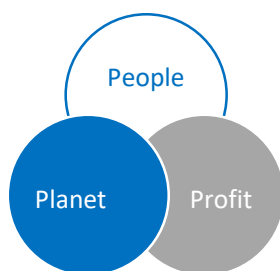
Professor Heertje leert ons dat de economie de wetenschap is die de mens bestudeert in zijn streven naar welvaart en merkt daarbij op dat de behoefte van de mens onbegrensd is.

Hij spreekt van alternatief aanwendbare schaarse middelen: het geld. En dan gebeurt in het vervolg van het boek precies dat wat onze gasten op 6 september 2018 aan ons voorlegden. Heertje gaat – net als zoveel anderen – vooral nader in op de rol van die ene

productiefactor in de economie: het geld. Als het gaat over alternatief aanwendbare schaarse middelen, dan gaan de eerste gedachten uit naar geld. Geld is beperkt beschikbaar en alternatief aanwendbaar. Wie het gaat uitgeven, moet keuzes maken. Maar inmiddels weten wij ook dat natuurlijke hulpbronnen uitgeput kunnen raken en dat – ondanks de mondiale bevolkingsgroei – het ook zo kan zijn dat lokaal grote tekorten aan arbeidskrachten kunnen ontstaan. Dus ook de natuur en de mens zijn te kwalificeren als alternatief aanwendbare schaarse middelen. Al klinkt dit voor ons mensen toch wel een beetje bijzonder.

Jaren later in 1999 publiceerde John Elkington zijn boek '*Cannibals with forks*' (Elkington 1999). In onder meer dit boek introduceert John Elkington het *Triple P*-raamwerk (*people, planet, profit*). Ondernemingen moeten bij hun activiteiten de *triple bottom line* voor ogen houden, zo stelt hij. Zij moeten niet alleen financiële doelstellingen nastreven, maar ook doelstellingen formuleren die zijn gericht op de mens (maatschappij) en de natuur (planeet).

Figuur 2: Triple P-raamwerk volgens Elkington



Elkington onderkent met zijn model, dat de productiefactoren mens en natuur essentieel zijn en argumenteert dat de onderneming moet laten zien wat zij met deze productiefactoren heeft gerealiseerd. Onbekend is, of John Elkington bij het uitwerken van dit raamwerk werd geïnspireerd door het leerboek van professor Heertje. Wel is het zo dat het *Triple P*-raamwerk door velen werd omarmd en dat een groot aantal ondernemingen vanaf dat moment zich door deze driedeling laat leiden bij het inrichten en vormgeven van hun duurzaamheidsstrategie en -verslag.

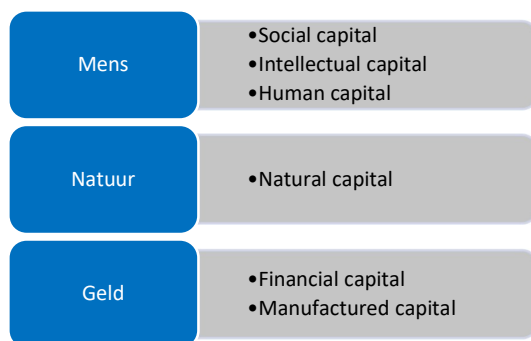
Nog later werd in 2011 door de International Integrated Reporting Council (IIRC) het model voor *integrated reporting* <IR> gepubliceerd². Hierin staan de *capitals* centraal, waarin wij weer het *Triple P*-raamwerk van John Elkington en de productiefactoren van professor Heertje herkennen. De

² <https://www.integratedreporting.org/resource/discussion-paper/>

capitals die centraal staan in het raamwerk van *integrated reporting*, zijn: *natural capital*, *manufactured capital*, *financial capital*, *social capital*, *intellectual capital* en *human capital*.

Ook in dit raamwerk wordt gezocht naar de mogelijkheid voor ondernemingen om zichtbaar te maken hoe zij waarde creëren. Niet alleen financiële waarde, maar ook waarde op het gebied van de andere productiefactoren: mens (en samenleving) en natuur.

Figuur 3: Capitals volgens IIRC



In het vervolg van de in dit document uitgewerkte overwegingen vormt het drieluik geld, mens en natuur de rode draad. Vanuit dit drieluik ga ik in op de rol van de onderneming in haar omgeving, op de eigendomsverhoudingen en belangen bij de onderneming, op de verantwoording die de onderneming (jaarlijks) aflegt en op de rol van de accountant bij dit alles. Uit zult echter merken, dat ik mij daarbij ook laat leiden door de meer gangbare term van dit moment, als wij het hebben over de

relevante determinanten van ondernemen. De rol van *corporate governance* (in mijn visie vergelijkbaar met de ondernemingszin van professor Heertje) is namelijk eveneens van groot belang. Internationaal spreekt men van ESG (*environment*, *social* en *governance*). In mijn betoog wordt het dan een kwestie van schakelen tussen enerzijds de drie elementen van het *Triple P*-raamwerk, dan weer de productiefactoren van professor Heertje, en dan weer de perspectieven ESG. Hoe dan ook, als het gaat om ondernemen, draait het om meer dan het geld alleen, maar ook om de inzet van mensen, natuur en om de wijze waarop wordt ondernomen.

3. De onderneming

Op 13 januari 2022 ontvangen 29 grote Nederlandse ondernemingen een brief van Milieudefensie. In deze brief stelt Milieudefensie deze ondernemingen feitelijk een ultimatum. Milieudefensie vraagt deze ondernemingen om vóór 15 april 2022 met een plan te komen om hun CO2-uitstoot drastisch te verlagen³. Als ondernemingen niet aan deze eis tegemoetkomen, riskeren zij een rechtszaak door Milieudefensie aangespannen.

Als in de eerste week van januari 2023 weer een nieuw jaar net is begonnen, brengt de bestuursvoorzitter van Boskalis in het nieuws dat de kans reëel is dat hij met 'zijn' onderneming uit Nederland gaat vertrekken als de nieuwe wet Internationaal Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen wordt aangenomen. Hij stelt in een interview op 2 januari in Het Financieele Dagblad dat het ondernemen hem onmogelijk wordt gemaakt. Hij maakt zich zorgen over de zorgplicht van hemzelf en zijn onderneming. Een zorgplicht ter voorkoming van kinderarbeid, slechte arbeidsomstandigheden, schendingen van mensenrechten en schade aan het milieu. Een zorgplicht waar de onderneming en hij als bestuurder op aan kunnen worden gesproken.

In zijn boek 'Corporation 2020' beschrijft Pavan Sukhdev (2012) in het kort de rechtszaak Dodge versus Ford uit 1919. Henry Ford wilde een deel van de winst uit het voorgaande boekjaar in de onderneming achterlaten om te investeren in meer werkgelegenheid en om meer mensen in de gelegenheid te stellen om te profiteren van de producten van Ford. De gebroeders Dodge deelden deze visie als twee van de vele aandeelhouders van Ford niet en eisten dat de volledige winst zou worden uitgekeerd aan de aandeelhouders. De uitspraak van de rechter is opmerkelijk:

"A business corporation is organised and carried on primarily for the profit of the stockholders. The powers of the direction are to be employed for that end."

De gebroeders Dodge werden in het gelijk gesteld. Of deze uitspraak in de jaren daaropvolgend de sterke ontwikkeling van het *shareholder* denken heeft geïnspireerd, is niet eenduidig vast te stellen, maar deze uitspraak is wel exemplarisch voor de wijze waarop in (het grootste deel van) de 20^e eeuw naar ondernemingen werd gekeken. De economische doelstelling van ondernemingen was volgens velen het genereren van optimale of zelfs maximale winst. De onderneming was er voor de aandeelhouders, vooral voor de aandeelhouders.

In de meer recente decennia is daarin echter een kentering waar te nemen. In toenemende mate wordt onderkend dat ondernemingen een brede groep van belanghebbenden dienen. Daarmee verschuift de focus van een *shareholder* oriëntatie naar een *stakeholder* oriëntatie. De onderneming

³ www.milieudefensie.nl

wordt door velen gezien als onderdeel van het maatschappelijk voortbrengingsproces. De onderneming heeft impact op haar omgeving en de omgeving heeft impact op de onderneming. Ze horen bij elkaar. De Sociaal Economische Raad verwoordde het in 2000 in haar rapport 'De Winst van Waarden' als volgt⁴:

“Ondernemingen scheppen waarde door schaarse middelen – kapitaal, arbeid, kennis en organisatievermogen alsmede natuurlijke hulpbronnen op een efficiënte en effectieve manier in te zetten voor de voortbrenging van goederen en diensten die door het bevredigen van behoeften van mensen bijdragen aan de maatschappelijke welvaart.”

Hieruit blijkt dat ook de SER oog heeft voor het belang van alle vier de productiefactoren van professor Heertje. Vanuit de gedachte dat de onderneming onderdeel is van het maatschappelijk voortbrengingsproces, kan worden gesteld dat een onderneming er is om oplossingen aan te bieden aan haar omgeving. Oplossingen in de vorm van producten en diensten waaraan behoefte is.

Oplossingen voor haar afnemers. De onderneming is in haar maatschappelijke rol ook belangrijk als het gaat om zingeving en welzijn. Deze twee belangrijke elementen van het leven betreffen ook de werknemers van de onderneming. De onderneming kan een plek zijn voor mensen om zich te ontplooiën en om tot een zinvolle invulling van hun leven te komen. Door British Academy (2019) wordt dit als volgt verwoord:

De onderneming heeft impact op haar omgeving en de omgeving heeft impact op de onderneming. Ze horen bij elkaar.

“We concluded that the purpose of business is to solve the problems of people and planet profitably, and not profit from causing problems. We set out here that a corporate purpose identifies how the company assists people, organisations, societies and nations to address the challenges they face, while at the same time avoiding or minimising problems companies might cause and making them more resilient in the process.”

British Academy concludeert dat de onderneming ook bijdraagt aan de natuur.

De praktijk is echter dat de activiteiten van ondernemingen tot de nodige – vaak ongewenste – bijproducten of neveneffecten leiden. Deze bijproducten of neveneffecten worden in de literatuur externe kosten (*externalities*) genoemd. Daarbij kan gedacht worden aan ernstige vormen van milieuverontreiniging door (vaak achteraf verwijtbare) ongelukken, maar ook door een chronische – al dan niet opzettelijke – vervuiling van het land, het water en de lucht. Het vraagstuk van de klimaatverandering begint in toenemende mate het nieuws te beheersen en vastgesteld is dat de mens via zijn activiteiten en ondernemingen een belangrijke bijdrage levert aan het versnellen van het opwarmingsproces. Als het gaat om de mens zelf, blijkt dat veel ondernemingen direct, dan wel indirect gebruikmaken van kinderarbeid en slechte arbeidsomstandigheden hanteren/tolereren, veelal gecombineerd met extreem lage beloningen voor de geleverde arbeid en met regelmaat in landen waar men het niet al te nauw neemt met mensenrechten. Tenslotte blijken ondernemingen met regelmaat gebruik te maken van omkoping, vindt belastingvermijding en -ontduiking plaats,

⁴ <https://www.ser.nl/-/media/ser/downloads/adviezen/2000/maatschappelijk-ondernemen.pdf>

wordt ongewenst creatief omgegaan met de inzet van subsidies en is zelfs sprake van afpersing. En dit alles voor het hogere doel: het maximaliseren van de winst, gecombineerd met het aanbieden van betaalbare producten in de regio's waar de consumenten zich ophouden. In zeer veel van de gevallen dat dit soort zaken zich dit voordoet, is de ondernemingsleiding bekend met deze externe kosten (de gevolgen), wordt daar vaak zeer bewust voor gekozen en wordt daar vaak zeer bewust over gezwegen. Tijdens de accountantsdag van 23 november 2011 ontlokte de discussie hierover aan een van de aanwezigen de conclusie: "Als ik die De Waard zo hoor, dan kan ik morgen mijn deur wel sluiten."

"Als ik die De Waard zo hoor, dan kan ik morgen mijn deur wel sluiten."

In de opsomming van mogelijke externe kosten die in de voorgaande alinea is opgenomen, herkent u mogelijk weer het drieluik geld, natuur en mens. Of professor Arnold Heertje het zich bij het schrijven van zijn leerboek heeft gerealiseerd, weet ik niet en of John Elkington het uiteindelijk op prijs heeft gesteld, is mij ook niet bekend, maar in zeer veel raamwerken en richtlijnen die zijn gericht op ondernemingsgedrag en verslaggeving op het gebied van duurzaamheid, komen de perspectieven geld, natuur en mens systematisch terug. Voorbeelden hiervan zijn de OECD Guidelines for Multinational Enterprises, de Global Compact en de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties, de Global Reporting Initiative (GRI), het Integrated Reporting Framework van de International Integrated Reporting Council (IIRC) en uiteindelijk ook in de Corporate Sustainability Reporting Directive en de daarop gebaseerde European Sustainability Reporting Standards (ESRS) van de Europese Commissie. Uiteraard geeft iedere zichzelf respecterende organisatie in het door haar ontworpen raamwerk haar eigen invulling aan de toepassing van dit drieluik, maar de rode draad is duidelijk zichtbaar. In meerdere toepassingen gaat de focus met name uit naar de mens en de natuur, aangevuld met *corporate governance*. Hieruit is de afkorting ESG ontstaan (*environment, social en governance*). Deze driedeling (ESG) is vooral zichtbaar in het ontwerp van verslaggevingsraamwerken, omdat voor de verslaggeving over de financiële kant van de zaak de regelgeving al meer dan gedetailleerd is uitgewerkt. In deze veelheid aan ontwikkelingen en raamwerken is de laatste jaren de aandacht voor de vraagstukken van mens, natuur en *governance* gelukkig meer en meer vertaald naar raamwerken waarin de relevante thema's binnen deze drie perspectieven verder evolueren naar meer en meer op elkaar lijkende stelsels. De initiatieven van de Europese Commissie op dit gebied dragen daar zeker aan bij.

Waar in het recente verleden de aandacht vooral uitging naar de directe invloedssfeer – de eigen prestaties van de onderneming – worden ondernemingen nu ook verantwoordelijk gehouden voor hun invloed in de waardeketen: de (in)directe invloed *upstream* en *downstream*. Met het oog daarop heeft de Europese Commissie op 23 februari 2022 de Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) in concept uitgebracht en heeft de Nederlandse overheid concept wetgeving op het gebied van Internationaal Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen op de plank liggen. De onderneming wordt op grond hiervan verantwoordelijk gehouden voor haar impact op geld, mens en natuur aan de inkoopzijde van haar activiteiten (*upstream*) en voor de impact op geld, mens en natuur aan de verkoopzijde van haar activiteiten (*downstream*). Kortom: aandacht voor de vraag waar de onderneming inkoopt en aandacht voor de vraag naar de kwaliteit en impact van de producten en/of diensten die zij oplevert.

En om het speelveld verder te complementeren dient de onderneming in haar risicoanalyse nadrukkelijk oog te hebben voor de dubbele materialiteit. Met het laatste wordt bedoeld dat de onderneming niet alleen haar impact op haar omgeving (haar rol in de waardeketen) in kaart brengt, maar ook inzicht verwerft in de impact die de omgeving heeft op de onderneming zelf en tot welke kansen dit alles leidt. Voorbeelden van de impact van de omgeving op de onderneming kunnen worden gevonden in een veranderend politiek klimaat, de invloed (als gevolg van acties) van niet-gouvernementele organisaties, de uitkomsten van juridische procedures, veranderende markten, gewijzigde productiemethoden, de veranderende rol van banken en reputatierisico's. Deze ontwikkelingen kunnen de strategie, het bedrijfsmodel, verzekerbaarheid en de financierbaarheid van de onderneming raken. Heel specifieke voorbeelden zijn daarnaast de mogelijke gevolgen van veranderingen in de natuur, zoals de opwarming van de aarde. Dit zijn fysieke risico's die – zoals in het model van de Taskforce Climate-related Financial Disclosures⁵ is uitgewerkt – kunnen leiden tot acute heftige gebeurtenissen als overstromingen, orkanen en extreme droogte, waardoor een onderneming omvangrijke (financiële) schade kan oplopen en die zelfs het einde van de onderneming kunnen inluiden.

Met dit alles wordt duidelijk dat als het om duurzaamheid gaat, geen sprake meer is van een checklist met onderwerpen en vraagstukken die eenvoudig is af te werken en eenvoudig zijn op te lossen. Ook het model van een matrix is niet meer afdoende om de complexiteit van het speelveld te typeren. Het geheel begint de vormen van een Rubiks kubus aan te nemen, waarbij regelmatig moet worden gedraaid om alle vraagstukken en antwoorden op de juiste plaats te krijgen en te houden.

⁵ <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2021/10/FINAL-2017-TCFD-Report.pdf>

4. De eigenaren

Het is 8 december 2022 en professor Leen Paape houdt zijn afscheidsrede bij Nyenrode Business Universiteit. Ook voor hem is het moment aangebroken dat hij met emeritaat zal gaan. Als geschenk wordt hem een liber amicorum aangeboden, waaraan ook ik een bijdrage heb mogen leveren. Deze bijdrage draagt als titel: 'Aandeel leveren, hebben, houden – mijmeringen over het aandeelhouderschap' (De Waard 2022).

De mijmeringen over het aandeelhouderschap beginnen bij de overwegingen, zoals in hoofdstuk 2 van dit document zijn uitgewerkt: de productiefactoren van professor Arnold Heertje, het *Triple P*-raamwerk van John Elkington en de *capitals* van de IIRC. En ook hier kom ik tot de conclusie dat een onderneming alle productiefactoren nodig heeft om een onderneming te kunnen zijn en dat het ontbreken van één daarvan betekent dat feitelijk geen sprake kan zijn van een onderneming. In dit vierde hoofdstuk citeer ik een belangrijk deel van mijn bijdrage aan het *liber amicorum* van professor Leen Paape en ik voeg daar enkele mijmeringen aan toe.

De traditionele plek van de productiefactoren in de economie als onderzoeksgebied staat in contrast met het belang dat door John Elkington, de IIRC, de Europese Commissie, de GRI en vele andere organisaties hieraan wordt toegekend. Zij bevestigen telkenmale de stelling, dat met het ontbreken van één van deze productiefactoren een onderneming niet kan bestaan en dat deze productiefactoren onderdeel zijn van de maatschappelijke context waarbinnen een onderneming zich begeeft. Er is sprake van verschaffers van geld (kapitaal), grondstoffen, ruimte en land (natuur) en arbeid, maatschappij, netwerken, intellectueel kapitaal (mens). De onderneming vergoedt de verschaffers van geld met geld. Moet de onderneming dan ook niet de verschaffers van natuur en mens een vergoeding geven die samenhangt met de aard van deze productiefactoren; natuur voor natuur, kwaliteit voor kwaliteit en leven voor leven of daarvoor uit te werken equivalenten?

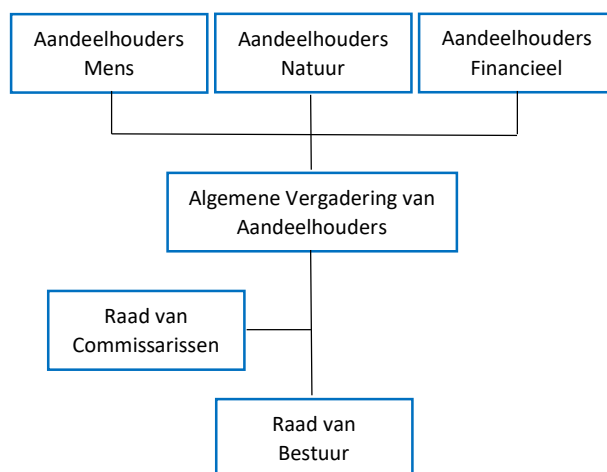
De specifieke groep van geldschieters noemen wij 'de aandeelhouders'. Op het moment dat personen of instanties de onderneming in de vorm van eigen vermogen van geld voorzien, zijn zij aandeelhouders. Op het moment dat de onderneming wordt voorzien van natuurlijke hulpbronnen en mensen, is dan ook sprake van aandeelhouderschap? Waarom hebben de verschaffers van financieel kapitaal een zo unieke en bevoorrechte positie en is het zo vanzelfsprekend dat zij recht hebben op rendement? Als we dit benaderen vanuit het standpunt dat een onderneming onderdeel is van het maatschappelijk voortbrengingsproces en vanuit die positie toegang heeft tot mens, maatschappij en natuurlijke bronnen, is het dan ook niet voor de hand liggend om ook de verschaffers van natuur en mens en maatschappij als aandeelhouders te beschouwen? Aandeelhouders kunnen meediscussiëren over de strategie en het rendement van de onderneming en over de beloning van de bestuurders. De actuele situatie op dit moment is, dat de groepen niet-financiële aandeelhouders (mens/maatschappij en natuur) in stakeholderpanels worden geparkeerd of dat niet-gouvernementele organisaties één financieel aandeel kopen om hun stem te kunnen

verheffen tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders, waarmee hun invloed nog steeds zeer beperkt is.

Hoe logisch zou het zijn om een aandeelhoudersvergadering te beleggen waarin alle drie categorieën aandeelhouders naar rato van belang zijn vertegenwoordigd. Gegeven de staat waarin onze planeet momenteel verkeert, zou het dan zomaar kunnen zijn dat bij sommige ondernemingen de aandeelhouders die de planeet vertegenwoordigen – en dan specifiek het klimaat – de zwaarste stem in de besluitvorming krijgen. Bij de toekenning van gewicht aan de stemmen wordt dan rekening gehouden met de feitelijke impact van de onderneming op de relevante onderdelen van de maatschappij.

De aandeelhoudersstructuur wordt zo ingericht, dat elke groep aandeelhouders met zichzelf vergadert in een vooroverleg om aansluitend met een afvaardiging in de algemene aandeelhoudersvergadering op te treden. Dan hebben we het over de vertegenwoordigers namens *people*, *planet* en *profit*. Ondernemingszin is in de onderneming vertegenwoordigd door het bestuur en het management. Elke groep aandeelhouders wordt een recht van voordracht van een of meer leden van de raad van commissarissen toegekend. Daarmee wordt gerealiseerd dat daarin – naast de reeds verplichte financiële expertise – ook expertise op het gebied van *people* en *planet* voorhanden is.

Figuur 4: top governance structuur op basis van *people*, *planet* en *profit*



Per onderneming wordt de stemverhouding binnen elke groep en tussen de groepen geregeld. Dit zal impact hebben op de monopoliepositie van de financiële aandeelhouders en dan vooral op de groep aandeelhouders die op zoek is naar (korte termijn) maximaal financieel rendement. In de groep aandeelhouders namens de mens en maatschappij en de natuur kan een rol zijn weggelegd voor de overheid, (semi) publieke organisaties, niet-gouvernementele organisaties en andere belanghebbenden. De uitdaging die dan op tafel ligt, is de ontwikkeling van het stelsel van criteria

dat moet worden toegepast om de stemverhouding te bepalen en om te bepalen welke organisaties in welke groep aandeelhouders vertegenwoordigd mogen zijn. Dat vraagt om een deugdelijke stakeholderanalyse, waarbij onafhankelijk toezicht moet worden georganiseerd.

En dan komt een tweede niet onbelangrijke en interessante uitdaging in beeld: aandeelhouders willen aan het einde van het boekjaar worden getrakteerd op een goed rendement. Hoe we in financiële termen het rendement van de onderneming moeten presenteren, hebben we de afgelopen 150 jaren minutieus uitgewerkt in volumineuze verslaggevingsstandaarden die algemeen geaccepteerd zijn. Nu moet gewerkt gaan worden aan een methode om het rendement van de onderneming op het gebied van natuur en mens en maatschappij te bepalen, zodat ook deze aandeelhouders na de algemene vergadering van aandeelhouders tevreden naar huis gaan. Dan draait het met name om de vraag of de onderneming een optimaal of maximaal rendement heeft gegenereerd binnen haar doelstelling: “*...to solve the problems of people and planet profitably, and not profit from causing problems.*” (British Academy 2019). Wellicht dat de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) – met in haar voetspoor de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) – daar een eerste stap in kan zijn. En *last but not least* kan een accountant die in staat is om de totale set aan informatie te controleren de feestvreugde alleen maar verhogen. Dan zal het keurkorps van accountants moeten worden verrijkt met materiedeskundigen die kennis van zaken hebben op het gebied van niet-financiële informatie én auditing. Hierover meer in hoofdstuk 6 hierna.

5. De verantwoording

Op 23 november 2011 tijdens de accountantsdag 2011 togen weer vele accountants naar de RAI in Amsterdam. Naast de plenaire sessies, zijn er traditiegetrouw weer deelsessies gepland. Eén van deze deelsessies draagt de titel: 'Korter en beter'. Tijdens deze deelsessie, die wordt voorgezeten door professor Martin Hoogendoorn, spreken Mark Vaessen, Dick de Waard en Martijn Bos over de kwaliteit van verslaggeving⁶. Mark Vaessen gaat in op de toenemende complexiteit en omvang van IFRS onder de titel: 'Meer compliance of betere communicatie?'. Hij komt tot de conclusie dat IFRS en alle aanpalende regelgeving en raamwerken ook leiden tot een hoeveelheid niet-nuttige informatie in jaarverslagen. Dick de Waard speelt daarop in met een presentatie getiteld: 'Of gewoon iets anders...'. Kan de ruimte die mogelijk ontstaat door inperking of vereenvoudiging van IFRS worden opgevuld met andere informatie? Informatie die iets zegt over de 'license to operate' van de onderneming. Informatie vooral over de prestaties van de onderneming op het gebied van duurzaamheid. Feitelijke en toetsbare informatie. Martijn Bos sluit af met de presentatie 'Het jaarverslag: meer, minder en beter'. Hij bevestigt het standpunt van de twee voorgaande sprekers door vanuit het perspectief van de belegger te vragen om een betere toepassing van het materialiteitsbeginsel: dat wat belangrijk is. Dick de Waard sluit af met twee stellingen:

- 1. Gegeven de toenemende informatievraag is 'korter en beter' een contradictio in terminis.*
- 2. Ook niet-financiële informatievoorziening dient expliciet te worden toegevoegd aan het deskundigheidspalet van de accountant.*

De eerste stelling lijkt nu anno 2023 niet meer te kunnen worden ontkend, gegeven de hoeveelheid informatie die vanaf 2024 door ondernemingen op basis van de CSRD en ESRS jaarlijks moet worden gepubliceerd en van *assurance* moet worden voorzien. Op de tweede stelling wordt in hoofdstuk 6 ingegaan.

We zijn op moment van dit schrijven in het jaar 2023 aanbeland. Sinds 21 april 2021 is door de publicatie van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) sprake van een duidelijk waarneembare onrust. Onrust bij ondernemend Nederland, maar ook onrust bij accountants, accountantsorganisaties, de beroepsorganisaties en onderwijsinstellingen. De Europese Commissie roert zich. Nu is dat niet nieuw. De Europese Commissie laat vaker van zich horen, maar nu worden in een hoog tempo een paar zeer relevante (concept) richtlijnen gepubliceerd, waarin ingrijpende

⁶ Op 23 november 2011 was Martin Hoogendoorn partner bij EY Accountants Bureau Vaktechniek, Mark Vaessen was partner bij KPMG Accountants, Global Head of IFRS, Dick de Waard was partner bij EY Climate Change and Sustainability Services en Martijn Bos was actief bij Eumedion als Member of Reporting & Audit Committee.

maatregelen zijn vastgelegd op het gebied van duurzaamheid en de verslaggeving daarover. En dan blijkt dat veel ondernemingen daar nog niet op zijn voorbereid. Vrijwel tegelijkertijd introduceerde de Europese Commissie de concept Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD) die er op gericht is, dat ondernemingen onderzoek moeten doen naar hun impact in de waardeketen. Hierin schrijft de Europese Commissie in haar argumentatie achter de totstandkoming van deze richtlijn:

“Vrijwillige maatregelen lijken niet te hebben geleid tot grootschalige verbeteringen in alle sectoren en als gevolg daarvan worden negatieve externe effecten van de EU-productie en -consumptie zowel binnen als buiten de EU waargenomen.”

In feite schrijft de Europese Commissie hier: “Beste burgers, we hebben lang genoeg gewacht op de vrijwilligheid; hier is de wet.” En zo komen in een kort tijdsbestek meerdere ingrijpende richtlijnen vanuit de Europese Commissie in de richting van vooral ondernemingen. Richtlijnen die in een vergelijkbaar hoog tempo worden omgezet naar uniforme wetgeving in de lidstaten van de Europese Unie en die ook impact hebben op (grote) ondernemingen van buiten de Europese Unie die actief zijn binnen de Europese Unie. Een gevolg van deze regelgeving is, dat de ondernemingen die het betreft omvangrijke jaarverslagen moeten publiceren met uitgebreide informatie over hun duurzaamheidsbeleid en -prestaties, ondersteund met gedetailleerde informatie op het gebied van milieu (E), mens en maatschappij (S) en *corporate governance* (G). De vrees bestaat dat de omvang van deze verslagen zodanig groot wordt, dat de eventuele lezer van deze verslagen door de bomen het bos niet meer ziet. Op basis van dit aandachtspunt heb ik in de achter ons liggende jaren bijdragen geleverd aan MAB (De Waard 2021) en aan het Jaarboek Corporate Governance (De Waard 2022). In deze bijdragen pleit ik voor een jaarverslag in drie hoofdstukken, voor echte integratie van relevante informatie en voor een scheiding tussen periodieke en niet-periodieke verantwoordingsinformatie met voornamelijk als doel om het geheel leesbaar te houden. In het navolgende ga ik – door uitgebreid te citeren – nader in op de inhoud van beide publicaties.

De CSRD schrijft voor dat de duurzaamheidsinformatie zoals die in de standaarden wordt gevraagd, wordt opgenomen in of wordt toegevoegd aan het bestuursverslag. Ik heb daarbij twee kanttekeningen: (1) de op basis van de CSRD gevraagde informatie betreft voor een groot deel niet-periodieke verantwoordingsinformatie, en (2) de richtlijn lijkt voor te schrijven dat de duurzaamheidsinformatie moet worden afgezonderd in een separaat, niet geïntegreerd onderdeel van het bestuursverslag. Op beide kanttekeningen ga ik in het navolgende nader in.

Periodieke verantwoordingsinformatie

Wat duidelijk wordt in de richtlijnen en de daarop gebaseerde wettelijke kaders, is dat ondernemingen in hun jaarverslag verantwoording dienen af te leggen over de activiteiten en de uitkomsten van een specifieke periode: het boekjaar. Dan spreken wij van periodieke verantwoordingsinformatie. De ESRS bevatten daarentegen vragen naar veel informatie die niet per se periodieke verantwoordingsinformatie betreft. Met name in de beide *cross-cutting* standaarden (ESRS 1 en ESRS 2) en de *governance*-gerelateerde standaard (ESRS G1) wordt gevraagd om informatie betreffende de *corporate governance* structuur van de onderneming, de risico analyse en de wijze waarop het risicomanagement is ingericht, de strategie en het business model en de relatie

daarvan met de relevante risico's en kansen en de impact van de onderneming, het proces en de uitkomsten van de materialiteitsanalyse, het proces en de uitkomsten van de *stakeholder*analyse, de gedragscode van de onderneming, de belonings- en diversiteitsstrategie, de relevante processen van interne beheersing, de strategie ter voorkoming van omkoping en corruptie en meer.

De vraag naar de hiervoor genoemde informatie zal leiden tot het jaarlijks overschrijven (of kopiëren) van strategiedocumenten, *corporate governance* codes, gedragscodes, bedrijfsmodellen, analyses en wat dies meer zij. Dit zijn documenten met een inhoud die niet frequent periodiek wijzigt. Zelfs de uitkomsten van de risicoanalyse, materialiteitsanalyse en de *stakeholderraadpleging* wijzigen niet jaarlijks. Door jaarlijks deze informatie aan het bestuursverslag toe te voegen, kan vanwege de omvang daarvan een helder zicht op de feitelijke uitkomsten van de activiteiten van de onderneming worden belemmerd. Mijns inziens kan worden volstaan met het rapporteren van relevante wijzigingen in de betreffende documenten en de uitkomsten van de daarin beschreven processen en met het verwijzen naar een duidelijke en goed vindbare plek op de *website* van de onderneming waar deze informatie standaard is terug te vinden. Het is sowieso aan te bevelen om de *website* van de onderneming meer geschikt te maken voor informatievoorziening voortvloeiende uit de CSRD en ESRS, maar dit terzijde.

Geïntegreerd versus separaat

De CSRD en de daaruit afgeleide ESRS zijn volledig gericht op informatie over het duurzaamheidsvraagstuk van de onderneming als separaat onderdeel van het bestuursverslag: milieu (E), mens en maatschappij (S) en *corporate governance* (G). Daarmee wordt mijns inziens de indruk gewekt dat de verantwoording daarover kan worden losgekoppeld van het complex van de dagelijkse bezigheden van de onderneming. Dat lijkt mij geen goede zaak. Aan de verslaggeving over ESG moet mijns inziens hetzelfde belang worden toegekend als aan de verslaggeving over de financiële

Aan de verslaggeving over ESG moet hetzelfde belang worden toegekend als aan de verslaggeving over de financiële prestaties.

prestaties. Als we nu dan toch in de situatie verkeren dat sprake is van een serieuze klimaatcrisis, de planeet onder enorme druk staat en een groot deel van de mensheid in grote armoede en erbarmelijke omstandigheden leeft, hoe kan het dan zo zijn dat wij wettelijk voorgeschreven financiële verslaggevingsstandaarden hebben die in boekwerken van duizenden pagina's volledig zijn dicht gemillimeterd en dat voor

de verslaggeving over de uitstoot van broeikasgassen op dit moment een concept standaard ESRS E1 circuleert die met een veel groter lettertype slechts 40 pagina's telt en waarover niet-geïntegreerd verslag wordt gedaan?

Indien de onderneming in de uitvoering van het proces van strategiebepaling – daarop aansluitend de jaarverslaggeving – mede gebruik maakt van een *stakeholderraadpleging* en materialiteitsanalyse, zou het voor de hand liggen om alle relevante informatie (duurzaamheid- en niet-duurzaamheid-gerelateerd) in één verslag te integreren. Dit geldt met name voor de informatie over de *governance* structuur, de risicoanalyse, de strategie, de interne beheersing en dergelijke, voor zover dit periodieke verantwoordingsinformatie betreft. Hierover wordt in de bestaande reguliere jaarverslaggeving reeds informatie verstrekt. Het is eigenlijk best wel bijzonder om deze vraagstukken dan voor het duurzaamheidshoofdstuk weer gescheiden te benaderen.

Daar komt bij, dat in de ESRS een zekere hoeveelheid kwantitatieve informatie wordt gevraagd. Indien het geheel van kwantitatieve en kwalitatieve informatie wordt gebundeld als een separaat onderdeel van het bestuursverslag, ontstaat een tweede risico dat de samenhang der dingen in het verslag uit het zicht verdwijnt en het verslag moeilijker leesbaar wordt. Overwogen kan worden om de traditionele basisstructuur van het totale jaarverslag intact te laten en daar een extra onderdeel aan toe te voegen: de niet-financiële jaarrekening. Zo ontstaat een geïntegreerd jaarverslag met drie hoofdstukken (figuur 3). Door de integratie van het narratieve deel van het duurzaamheidsverslag in het reeds bestaande bestuursverslag, geeft de onderneming inzicht in de samenhang der dingen en wordt door het scheiden van de kwantitatieve informatie – zoals al vele jaren gebeurt in de jaarrekening – een duidelijk inzicht gegeven in de feitelijke prestaties van de onderneming.

Een verslag in drie hoofdstukken

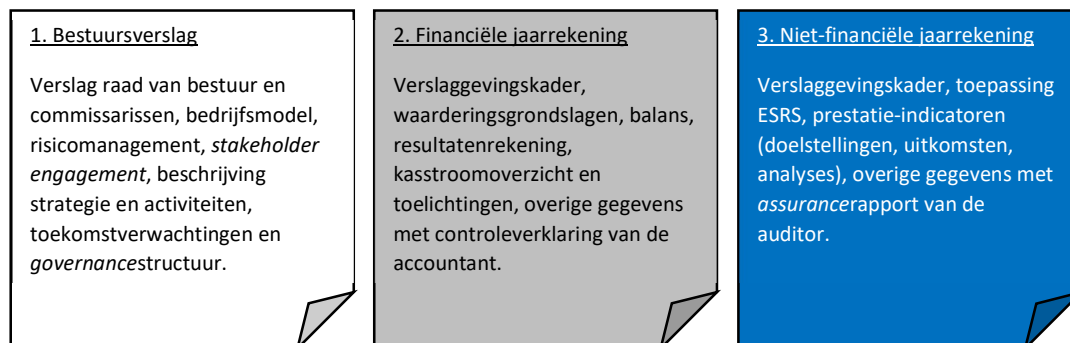
Op basis van de ervaring als auditor en adviseur gedurende 30 jaar op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving, de vele discussies met cliënten en collega's, de participatie in meerdere (inter)nationale commissies, de ontwikkelingen in de verslaggevingsraamwerken, de vele onderzoeken die daarnaar zijn gedaan en vooral het lezen van vele honderden jaarverslagen – mede bij de uitvoering van de Transparantiebenchmark van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat – is het idee ontstaan voor een model voor een allesomvattend jaarverslag dat bestaat uit drie hoofdstukken: (1) het bestuursverslag, (2) de financiële jaarrekening en (3) de niet-financiële jaarrekening.

In het *eerste hoofdstuk* is het verslag opgenomen van de leiding van de onderneming: het bestuursverslag. Daarin wordt conform de bestaande praktijk – maar dan op een geïntegreerde wijze – inzicht gegeven in de belangrijke ontwikkelingen gedurende het jaar, de stand van de onderneming per balansdatum (artikel 2:391 BW), de organisatie en de externe omgeving, de *governance*structuur, de strategie en allocatie van middelen, het *businessmodel*, de risicoanalyse en de verwachting voor de toekomst (IR en ESRS). Met name in dit hoofdstuk kan een grote mate van integratie van kwalitatieve toelichtingen bij financiële en niet-financiële ondernemingsactiviteiten worden gerealiseerd.

Het is aan te bevelen, om in dit hoofdstuk onderscheid te maken tussen (a) het verslag van de raad van bestuur en raad van commissarissen en (b) het risicomanagement. In deel a wordt een toelichting gegeven bij het *businessmodel*, de kernactiviteiten van de onderneming, haar plaats in de keten, de strategie en de beschouwingen van de raad van bestuur en de raad van commissarissen op het voorbije jaar en de toekomstverwachtingen. In deel b geeft de onderneming inzicht in de materialiteitsanalyse, *stakeholderraadpleging*, scenarioanalyses, risicoanalyse en het risicomanagement. Dit deel van het eerste hoofdstuk betreft met name de basis onder de in het tweede en derde hoofdstuk gepresenteerde (niet-)financiële informatie.

In het *tweede hoofdstuk* – de financiële jaarrekening – wordt conform de reeds bestaande wet- en regelgeving de jaarrekening gepresenteerd. Daarbij kan de bestaande indeling van jaarrekeningen worden gehandhaafd: (a) de toelichting bij het verslaggevingskader, (b) de waarderingsgrondslagen (c) de balans, winst-en-verliesrekening, het kasstroomoverzicht en de toelichtingen, en (d) de overige gegevens waaronder de controleverklaring van de accountant.

Figuur 5: Jaarverslag met drie hoofdstukken



Het *derde hoofdstuk* – de niet-financiële jaarrekening – krijgt ter bevordering van de vergelijkbaarheid net als de jaarrekening een voorgeschreven indeling: (a) het verslaggevingsbeleid, (b) de rapporteringsgrondslagen, (c) de uitkomsten en (d) de overige gegevens. In deel a (verslaggevingsbeleid) wordt toegelicht hoe het verslaggevingsbeleid is gebaseerd op de ESRS, ondersteund door de uitkomsten van de materialiteitsanalyse en de *stakeholderraadpleging*. Dit mondt uit in een gemotiveerde onderwerpkeuze. Aansluitend wordt in deel b (rapporteringsgrondslagen) inzicht gegeven in de reikwijdte en afbakening van het verslag, in de toegepaste meet- en registratiemethoden en in de toegepaste verslaggevingsraamwerken, met als allesomvattend raamwerk de ESRS. In deel c (uitkomsten) wordt concreet inzicht gegeven in de doelstellingen en uitkomsten van de relevante prestatie-indicatoren: de realisatie over het afgelopen jaar en de analyse van de verschillen. Daarbij wordt aandacht besteed aan relatieve waarden, aan de relatie tussen *input*, *output* en *impact* (waardecreatie) en worden opvallende ontwikkelingen/trends en uitkomsten kort toegelicht en wordt inzicht gegeven in verwachtingen ten aanzien van de toekomst. Dit betreft in sterke mate kwantitatieve vergelijkbare informatie over de specifiek voor de onderneming relevante onderwerpen.

Onderwerpen die in dit derde hoofdstuk aan de orde kunnen komen, zijn onder meer gericht op milieu, zoals hoeveelheden afval, specifieke bodem-, lucht- of waterverontreiniging, de impact op de biodiversiteit, circulariteit, de uitstoot van broeikasgassen en meer. Gerapporteerd wordt over sociaal-ethische onderwerpen als de acties op het gebied ter voorkoming van kinderarbeid, slechte arbeidsomstandigheden, mensenrechten, productverantwoordelijkheid en informatie omtrent de zorg om het eigen personeel en de directe leefomgeving. Vanuit het gedragsperspectief kan worden gerapporteerd over de acties ter voorkoming van omkoping, afpersing, de uitgangspunten voor belastingbetaling en *fair trade*. Dit alles afhankelijk van de uitkomsten van de *stakeholderraadpleging*, materialiteitsanalyse en de strategie van de onderneming. Bij het schrijven van dit hoofdstuk kan gebruik worden gemaakt van bestaande modellen als het GHG Protocol en de GRI Standaard. In het laatste deel d (overige gegevens) wordt het *assurancerapport* van de accountant opgenomen.

In zowel de controleverklaring bij de financiële jaarrekening als in het *assurancerapport* bij de niet-financiële jaarrekening bevestigt de accountant dat de informatie in het bestuursverslag (hoofdstuk 1) in overeenstemming is met de informatie in de financiële en niet-financiële jaarrekening. Als variatie op een thema kan worden overwogen om de overige gegevens die zijn gekoppeld aan beide jaarrekeningen te verplaatsen naar een apart hoofdstuk (met als titel: 4. Overige gegevens), waarin alle overige gegevens worden opgenomen en waarin de controleverklaring en het *assurancerapport* worden gecombineerd in één gecombineerd rapport van de accountant.

In overeenstemming met de CSRD en ESRS

In de momenteel voorliggende standaarden (ESRS) creëert EFRAG een opening, door aan te geven dat de onderneming in het duurzaamheidsverslag mag verwijzen naar reeds bestaande documenten zonder die in het verslag op te nemen: *incorporation by reference*. Dat biedt enige ruimte om omvangrijke niet-periodieke verantwoordingsinformatie buiten het duurzaamheidsverslag te houden. Toch ben ik op zoek naar ‘moedige’ ondernemingen en ‘moedige’ accountants. Moedige ondernemingen die op zoek gaan naar een leesbaar en informatief jaarverslag, dat een hoge mate van integratie uitstraalt en waarbij – analoog aan de toepassing van de GRI-standaarden – met behulp van een referentietabel kan worden aangetoond dat de in de wet gevraagde informatie wordt verstrekt, maar niet uitsluitend in het jaarverslag. Moedige accountants die niet krampachtig vasthouden aan het werken met checklists en templates, maar zelfstandig vaststellen dat de onderneming de in de wet gevraagde informatie juist en volledig heeft verstrekt, ondanks dat zij daarbij heeft gekozen voor een volledig geïntegreerd verslag dat is gebaseerd op de strategie van de onderneming en niet per se een één op één toepassing is van de CSRD en ESRS en waarbij niet-periodieke verantwoordingsinformatie buiten het verslag is gelaten.

Dit is naar mijn inzicht van groot belang, omdat dit de kans vergroot dat leesbare verslagen worden geschreven, dat deze verslagen dan ook daadwerkelijk worden gelezen en dat het uiteindelijke hogere doel – een duurzame samenleving – wordt gerealiseerd.

6. De accountant en de auditor

*In een interview met Peter Bakker dat wordt gepubliceerd in het NRC op 13 januari 2017 merkt de voormalig TNT-bestuurder op: “Het is een kwestie van tijd dat bedrijven net zo hard worden afgerekend op duurzaamheid als op andere prestaties.” Later in het gesprek verwijst hij naar een uitspraak die hij al had gedaan in juni 2012: “Accountants will save the world”. Deze uitspraak leidt tot enige beroering in de wereld van de accountants. Daarbij ontgaat het menigeen dat Pavan Sukhdev kort daarvoor een vergelijkbare stelling lanceerde in zijn boek *Corporation 2020* (Sukhdev 2012): “Accountants can save the world”. Toegegeven, Pavan Sukhdev formuleert het iets voorzichtiger dan Peter Bakker, maar ook hij ziet een majeure kans voor accountants om bij te dragen aan oplossingen voor duurzaamheidsvraagstukken.*

Op 26 september 2022 stuurt Milieudefensie een brief naar de vier grootste accountantsorganisaties in Nederland, waarin de afzenders de accountants oproepen om bij jaarrekeningcontroles expliciet aandacht te besteden aan het klimaatrisico. Het moet – zeker bij grote vervuilers – een kernpunt in de controle zijn: een key audit matter. Milieudefensie wijst op de belangrijke rol die accountants ook op dit vlak kunnen vervullen. Hierop wordt door de betreffende accountantsorganisaties positief gereageerd.

Op 21 april 2021 lanceert de Europese Commissie de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Deze richtlijn beschrijft de opdracht aan grote ondernemingen om jaarlijks een duurzaamheidsverslag te rapporteren als onderdeel van het jaarverslag. In deze richtlijn wordt ook bepaald dat bij dit duurzaamheidsverslag assurance moet worden gegeven. De publicatie van deze richtlijn brengt beroering teweeg onder accountants.

Zuurpruimen vind je overal. Er zijn ook zuurpruimen die accountant zijn. Of zijn het accountants die ook zuurpruim zijn? Hoe dan ook, de uitspraak van Peter Bakker werd door meerdere accountants met hoongelach ontvangen. Deze hoon vindt zijn oorsprong in diverse argumenten en op het nieuws- en discussieplatform Accountant.nl ontspon zich naar aanleiding hiervan op enig moment een discussie aangaande de vermeende of ontkende rol van de accountant als het gaat om duurzaamheid en de verslaggeving daarover.

Schoenmaker blijf bij je leest

Een belangrijk argument dat in de voortdurende discussie over de rol van de accountant ten aanzien van duurzaamheidsverslaggeving wordt opgevoerd is: deskundigheid. Een grote groep voert aan dat een accountant niet is opgeleid om niet-financiële informatie op haar waarde te schatten. Een kleinere groep hoont dat accountants al niet eens een jaarrekeningcontrole ordentelijk kunnen uitvoeren, dus daar eerst maar eens aan moeten gaan werken. Mijn voorkeur gaat ernaar uit om in

dit betoog de laatste groep te negeren, omdat dit uitgangspunt niet bijdraagt aan een oplossing. Er zullen altijd goede en minder goede accountants zijn, er zullen altijd fouten worden gemaakt en er moet – net als in zoveel andere sectoren en beroepsgroepen – continu worden gewerkt aan een goed kwaliteitsstelsel, maar het gaat niet aan om dergelijke conclusies bij voortdurend generaliserend over een hele beroepsgroep uit te smeren en daarmee veranderingen of ontwikkelingen in het beroep te frustreren.

Spreekwoorden worden in menig betoog ingezet. Schoenmaker blijf bij je leest, is een veel gehoord advies. Maar dat is een advies dat vooral vragen oproept: (1) hoe zien de schoenen er tegenwoordig uit, (2) moet nog wel dezelfde leest worden gebruikt als tijdens de opleiding, en (3) vraagt de wandelaar van nu nog wel om dezelfde schoenen als vroeger? Vertaald naar het werk van de accountant versterkt dit advies juist de wens van een bredere inzet door de accountant: (1) is de huidige verslaggeving wel dezelfde schoen, (2) vormen de actuele verslaggevingscriteria wel dezelfde leest, en (3) vragen belanghebbenden nog om dezelfde informatie? Ik ben blij dat de schoenmaker waar ik zo nu en dan mijn schoenen laat repareren, zich blijft bekwamen in nieuwe materialen, nieuwe schoenen en nieuwe technieken en dat hij mij altijd opgewekt begroet.

Wie pakt de handschoen op?

Accountants hebben veel te bieden. Om de jaarrekening (met in haar schaduw het jaarverslag) te kunnen controleren, moeten accountants beschikken over kennis en kunde, over motivatie en een adequate werkomgeving (Libby & Luft 1993). Ondernemers kunnen met hun accountant in gesprek gaan over hun systemen, over de (administratieve) organisatie, over meten, registreren, informeren en monitoren, over verslaggeving en over betrouwbaarheid, over regelgeving en over communicatie. Het accountantsberoep is in dit domein al 150 jaren in ontwikkeling en het beroep blijft zich ontwikkelen. Accountant is een lerend beroep. Dat is altijd al zo geweest. De maatschappij verandert. Ondernemingen, systemen, organisaties, en verslaggeving veranderen mee. Accountants – of ze nu willen of niet – veranderen ook mee. Zij hebben een lange opleiding genoten, maar zij blijven (verplicht) doorleren zolang zij accountant zijn. Zij leren van hun cliënten en zij leren van elkaar. Het accountantsberoep vraagt om intrinsieke motivatie. Het is met regelmaat hard werken, het brengt soms stevige discussies en naast de vele mooie momenten ook teleurstellingen en uiteindelijk is het een maatschappelijk relevant beroep. Daaromheen heeft de beroepsgroep zich zodanig georganiseerd dat sprake is van een gedegen stelsel van kwaliteitsbewaking, waaraan ook voortdurend wordt gesleuteld om het kwaliteitsniveau *up to standard* te houden.

Gesteund door deze essentiële randvoorwaarden gaat de accountant de handschoen oppakken. De accountant die de handschoen gaat oppakken, is niet meer één persoon. Dat is al jaren niet meer zo. Het is volledig achterhaald om dat te denken. Het is ook al jaren zo dat bij de controle van de jaarrekening experts van divers pluimage worden ingeschakeld, zoals forensische accountants, waarderingsexperts, actuarissen, data analisten en IT-deskundigen. En ook bij de reeds bestaande *assurance* opdrachten gericht op niet-financiële informatie worden andere

*Het
accountantsberoep
vraagt om intrinsieke
motivatie.*

*De accountant is niet
meer één persoon,
maar een divers en
gebalanceerd team.*

deskundigen ingehuurd, zoals chemici, natuurkundigen, biologen en energiekundigen. De accountant is dus een divers en gebalanceerd samengesteld team.

In dit licht is het overigens bijzonder dat de door de Minister van Financiën aangestelde Kwartiermakers Toekomst Accountancysector in de door hen uitgewerkte audit kwaliteitsindicatoren (AQI's) hier bijna volledig aan voorbij gaan. En dan bedoel ik niet het inhuren van externe deskundigen op zich. Daarvoor wordt als kwaliteitsindicator een percentage van de opdrachten gevraagd. Het gaat mij om de gezamenlijke verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van de opdracht en om de wijze waarop het volledige team die verantwoordelijkheid draagt en niet alleen de accountant die uiteindelijk de handtekening zet.

Eigenlijk zie ik het als een soort van belediging voor de experts – waaronder ook de andere (register)accountants in het team – dat de teamdynamiek en hun inbreng daarin en in de besluitvorming in het team niet in de kwaliteitsindicatoren worden meegenomen.

Auditkwaliteit wordt niet bereikt door deskundige professionals te raadplegen, maar door hen adequaat te positioneren in het team en hun inbreng in de oordeelvorming van doorslaggevende invloed te laten zijn.

Auditkwaliteit wordt niet bereikt door deskundige professionals te raadplegen, maar door hen adequaat te positioneren in het team en hun inbreng in de oordeelvorming van doorslaggevende invloed te laten zijn.

De handschoen was al opgepakt door een kleine groep voorhoedespelers. In de afgelopen 30 jaren is door deze kleine groep eigenwijze accountants hard gewerkt om een basis te creëren voor juist nu de volgende stap. Al jaren wordt door ondernemingen op vrijwillige basis *assurance* gevraagd bij duurzaamheidsverslagen. Het zou mijns inziens zeer onverstandig zijn om het werk van deze voorhoedespelers niet voort te zetten. Het resultaat daarvan verdient te worden omarmd en verder te worden uitgebouwd met hetzelfde elan, nieuwe inspiratie en meer middelen. Daarenboven is bij de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) al vele jaren de Werkgroep ESG Assurance actief, die zich heel gericht heeft gebogen over de aan niet-financiële informatie gerelateerde relevante accountantsvraagstukken en de daarvoor ontwikkelde *assurance*standaarden (NV COS 3810N), hetgeen heeft geleid tot concrete aanpassingen in deze Nederlandse standaard, modellen voor het *assurancerapport*, input in internationale consultaties en een consensus document, waarin de uitkomsten van de vele beraadslagingen zijn vertaald naar aanbevelingen. Aan deze werkgroep wordt deelgenomen door accountants vanuit een veelheid aan achtergronden: interne accountants, overheidsaccountants, accountants in business, externe accountants van diverse organisaties, vertegenwoordigers van de NBA en op uitnodiging afgevaardigden van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, standaardsetters zoals de GRI en andere relevante organisaties. Mede door de inzet van de participanten in deze werkgroep is een basis gelegd voor de verdere ontwikkeling van de rol van de accountant ten aanzien van de kwaliteit van niet-financiële informatie.

Blokdijk

En dan kom ik weer terug bij Blokdijk. Hij schreef zijn opinie in 1989. Het betoog waarmee het voor mij allemaal begon. Blokdijk rondt zijn bijdrage aan MAB af met drie stellingen.

1. De samenleving moet rijp gemaakt worden voor de gedachte dat de kosten van milieusanering en -behoud niet op volgende generaties kunnen worden afgewenteld.
2. De ondernemingen moeten milieuzorgsystemen ontwikkelen met een strakke stoffenregistratie en goede interne controle.
3. Accountants en ingenieurs moeten passende samenwerkingsvormen en controletechnieken ontwikkelen, al is het alleen maar om een goed oordeel over de jaarrekening te kunnen geven.

In deze opinie vallen meerdere zaken op. In de eerste plaats dateert hij uit 1989. Dat is al 34 jaar geleden. En nu nog steeds wordt over deze stellingen gediscussieerd. De discussie was 34 jaar geleden nog in sterke mate gericht op het milieu. Duurzaamheid stond nog in de kinderschoenen. Interessant is het dan om op te merken dat Blokdijs al wel aansluit bij de toelichting die Gro Harlem Brundtland (World Commission on Environment and Development 1987) meegeeft bij het bredere begrip duurzaamheid⁷. Blokdijs merkt in zijn betoog scherp op, dat de samenleving anno 1989 niet bereid was de handschoen op te pakken:

“De huidige generatie heeft zich een geriefelijke mate van welstand toegeëigend ten koste van de (klein)kinderen, door grote begrotingstekorten en groeiende staatschuld, en bovendien door aantasting van het milieu. De offers die nodig zijn om dit kwaad te keren, worden echter maatschappelijk niet aanvaard.”

Blokdijs schetst – met vele anderen – dat sprake is van een maatschappelijk relevant vraagstuk, vervolgens gaat hij dan verder over aspecten die vooral voor de accountant van belang zijn. Hij merkt op dat het voor de accountant wel van belang is dat de onderneming – als onderdeel van haar milieumanagement – een goede administratieve organisatie en interne controle inricht. Een aandachtsgebied waarin de accountant zeer deskundig is. En – voor dit betoog het belangrijkste – dat sprake moet zijn van een samenwerking tussen de accountant en andere deskundigen. Want het draait uiteindelijk om de vraag: hoe kan de accountant een uitspraak doen over het getrouwe beeld van de jaarrekening als hij/zij geen aandacht besteedt aan de milieu-impact van/op de onderneming? Hieraan refereert enerzijds de visie van Peter Bakker, die stelt dat accountants belangrijk kunnen zijn bij het verhogen van de kwaliteit van de administratieve organisatie en interne controle. Anderzijds refereert dit aan de oproep van Milieudefensie aan de accountant, om duurzaamheidsvraagstukken als kernpunten mee te nemen in de controle van de jaarrekening. En tenslotte breng ik oud-president Michail Gorbatsjov in herinnering: accountants die ‘een belangrijke rol vervullen bij het zichtbaar maken van de werkelijkheid’.

Uit het voorgaande kan worden afgeleid, dat duurzaamheidsvraagstukken ook voor de accountant relevant zijn vanuit in ieder geval drie perspectieven:

- De accountant moet een uitspraak doen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en dient in zijn/haar overwegingen mee te nemen dat duurzaamheidsvraagstukken impact kunnen hebben op de waardering en presentatie van rechten, verplichtingen, bezittingen en schulden en daarmee op de hoogte en samenstelling van het eigen vermogen en het resultaat van de onderneming.

⁷ Duurzame ontwikkeling is ontwikkeling die aansluit op de behoeften van het heden zonder het vermogen van toekomstige generaties om in hun eigen behoeften te voorzien in gevaar te brengen.

- De accountant dient bij de uitvoering van de opdracht tot controle van de jaarrekening kennis te nemen van het bestuursverslag en dient vast te stellen of de inhoud daarvan in overeenstemming is met het beeld van de jaarrekening. Dan is het gewenst dat de accountant de relevantie en impact van duurzaamheid gerelateerde vraagstukken kan inschatten, waarmee hij/zij ook oog heeft voor de juistheid en volledigheid van de informatie in het bestuursverslag.
- De accountant is deskundig op het gebied van (de verificatie van) informatie. Hij/zij beschikt over de technieken en middelen om diverse soorten *assurance*opdrachten uit te voeren, hij/zij is bekend met de onderneming die het verslag heeft opgesteld en hij/zij is onderworpen aan een gedegen stelsel van kwaliteitsbewaking.

De accountant is de eerste die zich dient af te vragen of hij/zij de juiste professional is om assuranceopdrachten uit te voeren bij duurzaamheidsverslaggeving

In mijn opinie is de accountant dan ook de eerste die zich dient af te vragen of hij/zij de juiste professional is om *assurance*opdrachten uit te voeren bij duurzaamheidsverslaggeving zoals voortvloeiend uit de CSRD en ESRS. Ik heb voor mij zelf deze vraag al jaren geleden bevestigend beantwoord.

Een blanco vel of pleisters plakken

Ik verwijs in mijn betoog naar uitspraken en acties van enkelingen die wijzen in de richting van de accountant, maar het gesprek wordt in accountantsland breed gevoerd. De reacties uit het kamp van de tegenstanders zijn mijns inziens sterk overtrokken. Peter Bakker en Pavan Sukhdev hebben slechts een steen in de vijver gegooid. En de critici die honen dat de accountants weer een commerciële kans ruiken, kan ik geruststellen. Ik ben de ervaringsdeskundige. Ik heb al die jaren vanaf 1992 die veronderstelde gretigheid onder accountants geenszins waargenomen. Sterker nog, het is een dertig jaar durend gevecht geweest om het duurzaamheidsvraagstuk bij accountants onder de aandacht te brengen. Veel accountants kijken ook nu nog steeds de kat uit de boom. En anno 2023 is het tekort aan accountants substantieel. Op dit moment word ik echter vooral onrustig van grote groepen andere mensen om mij heen. Anno 2023 praat bijna iedereen over duurzaamheid alsof hij/zij het gisteren zelf heeft uitgevonden. Alles is duurzaam, zelfs dat wat er al was.

Maar we gaan het doen. De wet komt eraan. Grote ondernemingen in Nederland moeten vanaf verslagjaar 2024 en 2025 een duurzaamheidsverslag publiceren. De vraag is alleen nog: hoe? Er is sprake van een serieus deskundigheidsvraagstuk en van een serieus capaciteitsvraagstuk. Er moet flink worden ingezet op opleidingen, zeker ook in het accountantsdomein. En dan hebben we het over meerdere doelgroepen.

1. De accountants die momenteel staan ingeschreven in het register van de NBA zijn voor het allergrootste deel ondeskundig op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving en de bijbehorende vraag naar *assurance*. Zij moeten – de één meer dan de ander – worden bijgeschoold.
2. De jonge mensen die op dit moment en in de (nabije) toekomst de opleiding tot registeraccountant gaan volgen via één van de accountantsopleidingen, zullen moeten worden

bijgebracht dat verslaggeving tegenwoordig meer is dan alleen de financiële jaarrekening. In de kernvakken zal sprake moeten zijn van een geïntegreerde benadering.

3. Er zijn materiedeskundigen die afstuderen in hun eigen vakgebied en die vanuit dat perspectief aan de slag willen gaan bij een auditfirma. Zij zijn ondeskundig op het gebied van de kernvakken in de accountantsopleiding: *internal control*, externe verslaggeving en *auditing*. Opleidingsinstellingen kunnen hierin voorzien.

Bij de hiervoor genoemde doelgroepen is nog enige nadere duiding noodzakelijk. In Nederland zijn meer dan 20.000 accountants ingeschreven in het accountantsregister. De samenstelling van deze groep varieert. Ongeveer de helft is *accountant in business*, een ander groot deel is interne accountant of overheidsaccountant. De rest is externe accountant. Daarvan opereert niet iedere accountant bij grote ondernemingen, maar het belang van de keten moet niet worden onderschat. Voor deze accountants dient in het kader van permanente educatie en afhankelijk van hun dagelijkse bezigheden een passend opleidingsaanbod te worden uitgewerkt.

Het aanpassen van de bestaande opleidingen is geen sinecure. Sprake is van een concreet risico op stapelen. Is het zinvol om de opleiding met een of twee jaren verlengen of moeten andere keuzes worden gemaakt? Dit is een dilemma voor onder meer de Commissie Eindtermen Accountantsopleidingen. De uitkomst is tot op heden dat duurzaamheid niet echt in de bestaande opleidingen wordt geïntegreerd en dat op dat vlak verschillen bestaan tussen de universiteiten en hogescholen.

De vorenstaande analyse beschrijft voor een deel het plakken van pleisters. We hebben het dan vooral over de groep reeds ingeschreven accountants. Maar ook het fragmentarisch aanpassen van het opleidingsprogramma is pleisters plakken. Daarmee ben ik niet van mening dat we geen pleisters moeten plakken. Het is ondoenlijk om 20.000 reeds ingeschreven accountants in een kort tijdsbestek volledig om te scholen. Ook het aanpassen van een opleidingsprogramma voor de op korte termijn afstuderende accountant is een majeure operatie die tijd vraagt. Het huis moet worden verbouwd terwijl het wordt bewoond.

Het is ook goed om een blanco vel te pakken. Dan gaat het over het verbreden van het accountantsprofiel. En dan bedoel ik niet het zodanig verbreden van het profiel dat andere bedrijfskundigen en economen de route naar het accountantsberoep kunnen volgen. Dat is ook een goede ontwikkeling. Maar dan hebben we het namelijk nog steeds vooral over *professionals* met een focus op het gebied van die ene productiefactor: het geld.

Het is goed om een blanco vel te pakken.

De auditor

De titel 'accountant' is in ons land nog steeds uitsluitend beschikbaar voor alleen die ene. De financieel geschoolde professionele dienstverlener die als accountant staat ingeschreven in het register van de NBA.

In het voorgaande heb ik vanuit het perspectief van de onderneming, haar eigenaren en het verslag dat zij publiceert in kaart gebracht dat de onderneming vanuit het drieluik geld, natuur en mens oplossingen aanbiedt voor maatschappelijke vraagstukken, waarde toevoegt voor haar

aandeelhouders en daar transparant over is. Vanuit de invalshoek van het geld hebben wij dat als maatschappij altijd zó belangrijk gevonden, dat de accountant een belangrijke maatschappelijke rol is toegedicht bij het bewaken van de kwaliteit van de informatie die wordt verstrekt. Als we dan nu in het stadium zijn aanbeland dat wij als maatschappij willen worden geïnformeerd over de prestaties van de onderneming op het gebied van het totale palet van geld, natuur en mens, dan ligt het naar mijn mening voor de hand dat ondernemingen daar inderdaad transparant over zijn en dat deze informatie in haar geheel van *assurance* wordt voorzien.

Bij het beantwoorden van de vraag wie dan deze *assurance* moet gaan leveren, duikt – zoals hiervoor reeds genoemd – het deskundigheidsvraagstuk op. De accountant zoals wij die al vele jaren kennen, is vooral financieel geschoold (*accounting expert*) en onvoldoende geëquipeerd om al deze informatie van *assurance* te voorzien. Wij moeten dan op zoek naar een breder profiel. Daarbij moeten wij – zoals hiervoor al opgemerkt – de idee loslaten dat de accountant één persoon is. De accountant is een team. Een team van deskundigen. Dan is het mijns inziens ook wijs om de aanduiding ‘accountant’ achter ons te laten. Het woord ‘accountant’ is te sterk geassocieerd met vooral financiële (*accounting*) aangelegenheden. Het is dan aan te bevelen om over te stappen op het breder toepasbare begrip ‘auditor’. De NBA is dan de Nederlandse Beroepsorganisatie van Auditors. Daarbij is het geluk aan onze zijde. Ook het woord ‘Auditors’ begint met een ‘A’. Dat maakt aanpassingen overzichtelijk.

De volgende uitdaging ligt dan bij de opleidingsinstituten. Er moeten auditors worden opgeleid met een niet-financieel profiel. Dan kies ik er niet voor, om een soort basisopleiding voor auditor in het leven te roepen, met daaropvolgend een vorm van specialisatie. Ik kies voor het tegenovergestelde. Ik ben op zoek naar echte specialisten in een eigen domein: energiekunde, natuurkunde, chemie, biologie, mensenrechten en arbeidsomstandigheden en meer. Dit is vergelijkbaar met de huidige situatie waarin voor de traditionele accountant wordt gezocht naar een echte deskundige op het gebied van *accounting*. Deze echte specialisten worden aansluitend onderricht in de kernvakken externe verslaggeving, *internal control* en *auditing*. Het moge duidelijk zijn, dat het perspectief bij de inrichting van de kernvakken voor deze specialisten anders zal zijn dan dat voor *accounting* specialisten. Toch zal bij de kernvakken *internal control* en *auditing* sprake zijn van een substantiële overlap.

Tabel 1: ontwerp indeling register voor external auditors

Deskundigheid	Subregister	Register
RA – financieel	Financial auditor	External auditor
RA – administratieconsulent		
RA – energiekunde	Environmental auditor	
RA – chemie		
RA – biologie		
RA – arbeid en mensenrechten	Social auditor	
RA – ethiek		
RA – digitalisering	IT auditor	
RA – IT		

Aansluitend op deze ontwikkeling is het van groot belang, dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Auditors (NBA) haar registers dan zodanig inricht, dat ook voor deze specialisten plek in het register kan worden ingeruimd en dat zij zich dan ook registerauditor mogen noemen. Ieder op basis van zijn/haar eigen specialisatie.

Een vergelijkbare indeling is dan ook van toepassing voor de *internal auditors*, de auditors in overheidsdienst en voor de *auditor in business*. Uiteraard zullen voor deze nieuwe categorieën registerauditors (RA) verplichtingen bestaan op het gebied van de praktijkopleiding en permanente educatie. Anno 2023 zijn bij de grotere accountantsorganisaties al meerdere specialisten actief die qua deskundigheid zouden passen in de hiervoor genoemde categorieën auditors. Door in de postnitiële theoretische opleiding en in de praktijkopleiding gericht aandacht aan deze professionals te besteden en door voor hen een mogelijkheid te creëren om te worden opgenomen in het register van de NBA, wordt deze groep van professionals ook een carrièreperspectief geboden dat uitdagend is om voor te gaan.

7. Ter afsluiting

Het is een lange reis geweest van 1992 naar 2023. Er is veel gepraat, geluisterd, gediscussieerd, ontdekt, ontwikkeld, gemeten, geregistreerd, geregeld, voorgeschreven, opgeschreven, gerapporteerd en gecontroleerd. Zijn we er nu ook iets mee opgeschoten? Hebben al deze gesprekken, activiteiten en regelgeving geleid tot minder externe kosten, tot een reductie van de negatieve impact van het ondernemen op het milieu en de mens en maatschappij en tot meer lange termijn waardecreatie?

De tijdshorizon van de Sustainable Development Goals (SDG) is 2030. In dat jaar moet – ik citeer de Verenigde Naties – sprake zijn van een betere wereld. Achter de 17 thema's gaan 169 concrete doelen schuil. We hebben nog zesentwintig jaar de tijd om deze overkoepelende doelstelling (een betere wereld) – en daarmee een belangrijk deel van deze 169 concrete doelen – te realiseren. De vraag is of we dat gaan redden. Heel specifiek omvat SDG 13 een zeer belangrijke opdracht: *'Take urgent action to combat climate change and its impacts'*. Volgens het World Economic Forum is klimaatverandering het allergrootste risico voor de mensheid. Maar wat zijn we sinds de diverse Conferences of Parties (CoP), zoals in 1997 (Kyoto) en 2015 (Parijs) opgeschoten? In 2021 (Glasgow) vocht de voorzitter van CoP 26 Alok Sharma voor de camera tegen zijn tranen. Er was niets bereikt. In 2022 tijdens CoP 27 in Sharm-el-Sheikh werd vooral gediscussieerd over de vraag: 'wie betaalt de rekening?'. Ondertussen hebben toonaangevende economen de anderhalve graad-doelstelling al losgelaten en wordt al gecalculeerd met drie graden opwarming. Dat is toch twee keer zoveel.

Ondertussen is zo ongeveer alles wat wij doen tegenwoordig voorzien van een duurzaamheidslabel. Duurzaamheid is een marketingthema. Er zijn nu wettelijke voorschriften voor transparantie. Er circuleren ideeën voor duurzame productie, duurzame groei, duurzame economie en noem maar op. Ondernemingen publiceren prachtige verslagen op basis van het raamwerk van John Elkington, de GRI en de IIRC. Ze winnen er prijzen mee en staan op de voorpagina van de krant, maar heeft dit alles geresulteerd in een lagere uitstoot van broeikasgassen, minder plastic in het milieu, minder uitstoot van schadelijke stoffen, meer veiligheid en gelijkheid, minder kinderarbeid, minder gedwongen arbeid, betere arbeidsomstandigheden en minder corruptie? Of zijn het alleen maar mooie woorden. Als de vos de passie preekt... (De Waard 2011).

Het wordt tijd dat wij het tweede deel van de reis starten: het in een hoog tempo verder optimaliseren van alle acties die hadden moeten zijn genomen.

Hoe gaan we nu echt regelen dat mensen, ondernemingen en overheden het ook echt gaan doen? Als het tot daden moet komen, dan ineens is duurzaamheid een containerbegrip, is de definitie nog onduidelijk, koestert men het onvermogen om informatie op tafel te krijgen (en dus niet in te grijpen in de keten) en wordt als excuus aangevoerd dat we op reis zijn en er nog veel moet gebeuren: *"A world running out of time"* (EY 2022). Het wordt tijd dat het einde van het eerste deel van de reis in

zicht komt. Het deel van de reis dat we hebben moeten wennen aan het idee en oplossingen hebben kunnen implementeren in onze doelen en acties. Het deel dat al veel te lang duurt. Het wordt tijd dat wij het tweede deel van de reis starten: het in een hoog tempo verder optimaliseren van alle acties

die hadden moeten zijn genomen. Wellicht is de reis te lang het ronddraaien om de hete brij geweest en zijn we nu toe aan een *short cut*: recht op het doel af. Want verslaggeving is slechts een instrument om het hogere doel te bereiken en ook auditors zijn slechts een instrument om aan de kwaliteit daarvan bij te dragen.

Ook al is de rol van de auditor dat hij/zij 'slechts' een instrument is in een groter geheel, hij/zij kan vanuit zijn/haar rol – dat deel waarin hij/zij zich heeft gespecialiseerd – toch ook een grote bijdrage leveren. De accountant kan vanuit zijn/haar specialisatie informatie op betrouwbaarheid beoordelen, hij/zij kan duurzaamheid op de agenda zetten in het overleg met de cliënt, hij/zij kan cliënten adviseren op het gebied van de materialiteitsanalyse, de kwaliteit van de interne beheersing, het verslaggevingsproces en de verslaggeving zelf. Ook op dit punt kan de auditor zich ontwikkelen tot de vertrouwenspersoon van het maatschappelijk verkeer. Het gaat tenslotte om zeer relevante informatie die moet leiden tot de realisatie van een existentieel doel. Om dit alles te realiseren zal het huidige accountantsberoep veranderen in een maatschappelijk relevante auditfunctie met een breed beroepsprofiel voor een divers samengestelde groep auditors met een uitdagend carrièreperspectief.

Ik heb gezegd.

The time is gone, the song is over, thought I'd something more to say. ⁸

⁸ Roger Waters (Pink Floyd): Time – Dark side of the moon – 1973.

Literatuurlijst

Blokdijk, J.H., *Milieu en accountant*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. Maart 1989 pp 85-88.

British Academy, *Principles for Purposeful Business – How to deliver the framework for the Future of the Corporation – An agenda for business in the 2020s and beyond*. ISBN 978-0-85672-646-0. November 2019.

Elkington, J., *Cannibals with Forks – The Triple Bottom Line of 21st century business*. Capstone Publishing 9781841120843. 1 september 1999.

EY, *Enough - A review of corporate sustainability, in a world running out of time*. Ernst & Young Australia. 2022.

Heertje, A., *De kern van de economie*. Stenfert Kroese N.V. 1962.

Libby, R. & Luft, J., *Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment*. Accounting, Organizations and Society. Vol 18-5 july 1993 pp 425-450

Monitoring Commissie Corporate Governance Code, *De Nederlandse Corporate Governance Code*. December 2022.

Sukhdev, Pavan, *Corporation 2020*. Island Press 9781610912389. 27 september 2012.

Waard, D.A. de, *Het jaarverslag in drie hoofdstukken*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. 2 september 2021 95(7/8) pp 225-232.

Waard, D.A. de, *Concepten en standaarden: Een analyse van de aansluiting van de European Sustainability Reporting Standards op de praktijk van duurzaamheidsverslaggeving*. Jaarboek Corporate Governance, Wolters Kluwer, 9789013169966. 28 november 2022 pp 123-139.

Waard, D.A. de, *Aandeel leveren, hebben, houden – mijmeringen over het aandeelhouderschap*. Liber Amicorum Leen Paape, Nyenrode Business Universiteit. 8 december 2022 pp 48-49.

Waard, D.A. de, *Als de vos de passie preekt....* Oratie, Rijksuniversiteit Groningen. 11 januari 2011

World Commission on Environment and Development, *Our Common Future*. Oxford University Press, ISBN 019282080X. 1987.

Dick de Waard (1956) is op 1 december 1977 als assistent-accountant in dienst getreden van Dechesne Van den Boom & Co Accountants in Groningen. Na de fusies met Ernst & Whinney, Arthur Young en Moret & Limperg is deze accountantsorganisatie verder gegaan onder de naam Ernst & Young Accountants, nu EY Accountants.

Dick is op 11 juli 1990 – na afronding van zijn deeltijdstudie bij Koninklijke NIVRA – ingeschreven als registeraccountant. Aansluitend heeft hij aan de Universiteit van Amsterdam een *executive course* milieumanagement gevolgd. Per 1 januari 1995 is hij toegetreden tot de maatschap Ernst & Young Accountants en heeft hij samen met Nancy Kamp-Roelands en een klein, maar fantastisch en toegewijd team, de specialistische adviesgroep opgericht, die later is uitgegroeid tot de serviceline EY Climate Change and Sustainability Services. In 2005 is Dick door de Raad voor Accreditatie toegelaten als geaccrediteerd auditor in het kader van de EU ETS. Dick is tot het voorjaar van 2013 aan Ernst & Young Accountants verbonden geweest.



Op 1 juli 1992 is Dick – naast zijn werkzaamheden bij Ernst & Young Accountants – als parttime docent auditing aan de slag gegaan bij de vakgroep Accountancy bij de faculteit Economie en Bedrijfskunde van de Rijksuniversiteit Groningen. Op 3 april 2008 heeft hij met succes zijn proefschrift verdedigd met de titel 'Toezicht op Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen'. Zijn promotores waren prof. dr. J.A. van Manen en prof. dr. J. van der Meer-Kooistra. Per 1 januari 2010 heeft hij het ambt aanvaard van hoogleraar met de leerstoel Auditing. Aansluitend is hij benoemd tot voorzitter van de vakgroep Accountancy en directeur van de Executive Master of Accountancy. Vanaf 1 januari 2013 heeft hij zich volledig gestort op de combinatie van onderwijs, onderzoek en organisatie in het accountancy domein, met nog immer een focus op duurzaamheidsvraagstukken, de verslaggeving daarover en de daaraan gerelateerde *assurance* vraagstukken.

Sinds 1 oktober 2010 is Dick – namens de Rijksuniversiteit Groningen – betrokken bij het accountancy onderwijs aan de University of Curaçao dr. Moises da Costa Gomez. Op 1 oktober 2014 is Dick bij deze universiteit benoemd tot hoogleraar Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen.

Sinds de afronding van zijn werkzaamheden bij Ernst & Young Accountants is Dick vanuit zijn eigen onderneming DAW 2.0 BV actief als adviseur en trainer bij ondernemingen en accountantsorganisaties op het gebied van duurzaamheidsvraagstukken en begeleidt hij jonge mensen in hun reis naar de voltooiing van de accountantsopleiding, door begeleiding bij scripties, referaten en geïntegreerde mondelinge examens.