

# Duurzaamheid en

Duurzaamheid is 'hot' bij zowel ondernemingen als hun accountants. Bedrijfsprestaties op het gebied van duurzaamheid worden steeds belangrijker en daarmee de controle van onder meer duurzaamheidsverslagen. Ook 'groene' indicatoren kunnen gemanipuleerd zijn.

TEKST: JAAP VAN DE WEGE\* | BEELD: CORBIS

**V**oorheen werden bonussen gegeven met vooral de behaalde omzet als grondslag. Voor de toekomst is te verwachten dat duurzaamheidsprestaties een steeds belangrijker element zullen zijn van de bonusgrondslagen. In een artikel van eind oktober 2011 in het Financieele dagblad stelde de bestuursvoorzitter van een beursgenoteerde Nederlandse multinational dat hij niets tegen bonussen heeft, maar dat deze niet alleen gerelateerd moeten zijn aan materiële doelen, maar ook aan immateriële, zoals duurzaamheid. Deze onderneming heeft daadwerkelijk een deel van de variabele beloning van de raad van bestuur gekoppeld aan doelstellingen op het gebied van duurzaamheid. Door deze ontwikkelingen verschuift, in algemene zin, het (theoretische) risico van het 'opblazen' van omzet ten dele naar het 'opblazen' van de prestaties op het gebied van duurzaamheid.

## VOORBEELDEN DUURZAAMHEIDSRAPPORTAGES

Er bestaat geen wettelijke verplichting tot het opstellen van duurzaamheidsverslagen en het verstrekken van *assurance* (zekerheid) hierbij. Uiteraard kan een onderneming dit wel vrijwillig (laten) doen.

Daarnaast zijn er ook specifiekere rapportages waarbij de accountant wordt gevraagd om zekerheid te verstrekken. Hierbij valt te denken aan de Transparantiebenchmark van het ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie in samenwerking met de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA) en aan verslagen op het gebied van CO<sub>2</sub>-emissiehandel.

## VERWACHTINGSKLOOF/INTEGRATED REPORTING

Gezien de verschillende gradaties van zekerheid is de vraag of er geen kloof bestaat tussen hetgeen de accountant op het gebied van duurzaamheid/corporate

responsibility (CR-auditor) met zijn opdrachtgever afsprekt en de verwachtingen van sommige belanghebbenden of *stakeholders*.

Met de opdrachtgever zal de CR-auditor vooraf afspreken welke mate van zekerheid zal worden gegeven. Dit kan dus ook een beperkte mate van zekerheid zijn. Zeker in het geval van *integrated reporting* zullen belanghebbenden echter op zijn minst een 'redelijke mate van zekerheid' verwachten bij de kritische prestatie indicatoren (kpi's) op het gebied van duurzaamheid. Ten aanzien van de overige belanghebbenden zal de auditor de verwachte zekerheid, afhankelijk van de precieze kpi, niet altijd kunnen leveren. Hiermee is er dus weer een nieuwe verwachtingskloof ontstaan!

## (VERWACHTE) ONTWIKKELINGEN

Gegeven de opkomst van *integrated reporting*, waarbij de onderneming rapporteert over alle (financiële en niet-financiële) resultaten, zal er vanuit belanghebbenden misschien een behoefte ontstaan aan een wettelijk verplichte controle voor alle informatie in een jaarverslag. Idealerweise zou daaraan misschien ook nog dezelfde gradatie van zekerheid gekoppeld kunnen zijn, maar dat laatste zal voor sommige kpi's waarschijnlijk altijd een utopie blijven. Hierbij kan dan ook de vraag worden gesteld of zulke kpi's 'SMART' genoeg zijn (Specifiek, Meetbaar, Acceptabel, Realistisch, Tijdgebonden) om te dienen als bijvoorbeeld grondslag voor een bonus.

Bepaalde partijen, zoals institutionele beleggers, pleiten voor een wettelijke verplichting tot controle van niet-financiële informatie. Ook andere belanghebbenden komen met initiatieven om meer aandacht te besteden aan niet-financiële informatie en de grotere rol die de accountant of andere deskundige hierin kan vervullen, zoals de Taskforce Niet-Financiële Informatie van de NBA en de 'Expert Group on Disclosure of Non-Financial information by EU Companies' van de Europese Commissie.

## FRAUDEGEVOELIGER KPI'S

Waar de omzetverantwoording bij veel ondernemingen redelijk controleerbaar is, zijn kpi's op het gebied van duurzaamheid (zie kader) veelal fraudegevoeliger. Bovendien is de accountant mogelijk minder toegerust om die

**RISICO VAN 'OPBLAZEN' VAN OMZET  
VERSCHUIFT TEN DELE NAAR 'OPBLAZEN'  
VAN DUURZAAMHEIDSPRESTATIES.**

# manipulatierisico



te controleren. Dat organisaties zich graag willen profileren als 'groene ondernemer' en consequent beter willen presteren dan het voorgaande jaar, kan de kans op manipulatie nog vergroten.

Ook in de op de CR-auditor van toepassing zijnde regels, specifiek Controlestandaard 3410N (assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen), wordt onderkend dat veelal sprake is van kwalitatieve informatie en dat waar het gaat om kwantitatieve informatie, dit veelal geen uniforme (geld) eenheden betreft. Inzake 'fraudegevoeligheid' en/of moeilijke 'controleerbaarheid' van kpi's noemt deze controlestandaard ondermeer:

- "De kwantitatieve informatie (...) is meestal niet te ontleen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhou-

## KPI'S VAN DUURZAAMHEID ZIJN VEELAL FRAUDEGEVOELIGER.

*den dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hier vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone'.*

- Niet voor alle onderwerpen (...) bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen (...) bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving.
- (...) De beoogde gebruikers(groepen) (...) kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen (...) hebben.

## KPI'S DUURZAAMHEID

Voorbeelden van KPI's op het gebied van duurzaamheid zijn:

- CO<sub>2</sub>-uitstoot
- verhouding man/vrouw
- energieverbruik en -efficiëntie
- externe publicaties op gebied van duurzaamheid
- aantal uren besteed aan vrijwilligerswerk
- aantal incidenten

## DE ACCOUNTANT DIENT ERVOOR TE WAKEN DAT HIJ BIJ ZIJN DESKUNDIGHEID BLIJFT.

- *De opdracht kent grotere vaktechnische en economische beperkingen. (...)*"

Om tegemoet te komen aan de behoefte aan assurance van bijvoorbeeld duurzaamheidsverslagen kan in dat verband worden gedacht aan het:

- zoeken naar andere verbanden;
- verkrijgen van zekerheid op een andere manier;
- verstrekken van een (op onderdelen) lager zekerheidsniveau.

### BIJKOMENDE RISICOVERHOGENDE FACTOREN

Ook vanuit de maatschappij zullen in duurzaamheidsverslagen naar verwachting steeds meer onder de loep worden genomen.

Tom Nierop, hoofdredacteur van Accountant/Accountant.nl, signaleerde in zijn column van 3 september 2009 dat met name niet-financiële informatie, zoals op het gebied van duurzaamheid, bij veel betrokkenen, onder wie werknemers, bekend is. Als zelfs zeer geheime informatie over bijvoorbeeld de oorlogen in Irak en Afghanistan op internet wordt gepubliceerd, wat zou een werknemer er dan van weerhouden om informatie over duurzaamheid aan het internet toe te vertrouwen? Dit betekent dat mogelijk onjuiste of onvolledige informatie al snel door bijvoorbeeld milieubewegingen of klokkenluiders aan de kaak zal worden gesteld.

En wat als die op het internet geplaatste informatie in

tegenspraak is met het oordeel van de CR-auditor bij een duurzaamheidsverslag? Nierop vraagt zich tegen die achtergrond af of de rol van de CR-auditor op het gebied van duurzaamheid niet steeds overbodiger zal worden en zijn oordeel slechts één van de (zeer) vele oordelen zal zijn.

Hoewel het risico dat publiekelijk informatie bekend wordt die in strijd kan zijn met het oordeel van de CR-auditor reëel is, is dit risico naar mijn mening niet anders dan dat bij de accountant die de jaarrekening controleert. Op zo'n moment wordt de vraag actueel of de accountant zijn werk wel of niet goed heeft gedaan; viel het binnen de materialiteitsgrenzen of komt hier misschien weer de verwachtingskloof om de hoek kijken?

De accountant dient er in elk geval voor te waken dat hij bij zijn deskundigheid blijft, dan wel zijn deskundigheid moet uitbreiden.

### MINDSET/CHECKS EN BALANCES

Paul Koster, chief executive van de Dubai Financial Services Authority pleitte in november 2011 op *Accountant.nl* voor een positieve verplichting voor accountants om jaarrekeningcontroles uit te voeren met een forensische *mindset*, om fraude boven een bepaald grensbedrag te ontdekken. De vraag is of hieraan op het gebied van CR ook moet worden gedacht.

Een systeem van *checks en balances* c.q. het interne controlesysteem binnen een onderneming, moet waarborgen bieden tegen fraude en onopzettelijke fouten.

De huidige interne beheersing van ondernemingen is doorgaans primair ingericht op een adequate verantwoording van financiële informatie, maar nog niet altijd in voldoende mate op niet-financiële informatie. Het begint echter bij de belanghebbenden. De kernvraag is: Wat verwachten de belanghebbenden ten aanzien van een assurance-rapport bij een duurzaamheidsverslag? De CR-auditor zal zich hiervan bewust moeten zijn en op basis daarvan de eventuele verwachtingskloof moeten dichten.

Als de raad van bestuur een bonus krijgt die mede is gebaseerd op de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de onderneming, dan zullen sommige belanghebbenden van de CR-auditor verwachten dat hij op dat punt een redelijke mate van zekerheid geeft. Als de bonus op de omzet zou zijn gebaseerd, dan zou hij immers ook een redelijke mate van zekerheid verstrekken bij de jaarrekening, en dus ook bij de omzet.

Net zoals aan de omzetverantwoording een primair en administratief proces ten grondslag liggen, zullen er aan de 'softe' kpi's ook (één of meer) processen ten grondslag moeten liggen. De CR-auditor zal daarvan kennis moeten nemen en nagaan of hij hier op kan steunen en toereikende controle-informatie kan krijgen om zijn oordeel te kunnen vormen.

### INPERKING RISICO'S

De CR-auditor moet zich bewust zijn van de risico's van manipulatie van informatie op het gebied van *corporate*

## KANSEN VOOR CR-AUDITORS

De toenemende aandacht voor duurzaamheid biedt voor de CR-auditor veel kansen om een toegevoegde waarde te kunnen leveren op dit gebied. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende mogelijke toekomstige ontwikkelingen:

- Wettelijke verankering van assurance-rapporten bij duurzaamheidsverslagen voor beursgenoteerde ondernemingen in Europees verband?
- Integrated reporting: best practice voor beursgenoteerde ondernemingen?
- Integrated reporting: Één verklaring/assurance-rapport bij een combinatie van financiële en niet-financiële informatie?
- Verbreding van deskundigheid van de CR-auditor?



responsibility en zal toegerust moeten zijn om de risico's zelf te kunnen detecteren. Hierbij valt onder meer te denken aan de volgende werkzaamheden:

- Definiëren en bespreken van ontwikkelingen op fraudegebied op branche- en ondernemingsniveau.
- Identificeren van de interne beheersomgevingen waaruit kpi's afkomstig zijn en bepalen van sterkte/zwakte van de getroffen beheersingsmaatregelen en zo nodig zoeken van harde normen om verbanden mee te leggen.
- Identificeren van mogelijke drijfveren van personen/organisaties om kpi's te manipuleren.
- Frauderisicoanalyse, specifiek op het gebied van CR-aspecten, inclusief teambesprekingen gedurende alle fasen van de opdracht; deze risicoanalyse dient onder meer te bestaan uit: in kaart brengen van frauderisico's/frauderisicofactoren, vaststellen welke mitigerende maatregelen zijn getroffen, bepalen van de restrisico's (niet volledig afgedekte frauderisico's) en bepalen van de waarschijnlijkheid en impact van het

zich voordoen van restrisico's en het bespreken met de onderneming van te nemen maatregelen.

- Professioneel-kritische houding ten aanzien van informatie van het management; onder meer verifiëren van uitspraken met andere bronnen.
- Ontwikkelen van een benchmark van duurzaamheidsprestaties van bedrijven.
- Inschakeling van forensische expertise voor geïdentificeerde risicogebieden.

Met name de professioneel kritische houding is een element waarop toezichhouders momenteel hameren bij accountants in het kader van de wettelijk verplichte jaarrekeningcontrole. Op zich niets nieuws onder de zon, maar wel een element waarop volgens de toezichhouders ruimte voor verbetering mogelijk is. □

#### Noot

\* Jaap van de Wege is werkzaam als manager bij Ernst & Young Fraud Investigation & Dispute Services.



Zie ook  
**Accountant.nl/  
Vaktechniek**

## ADVIESCOLLEGE BEROEPSREGLEMENTERING

### NIET ELKE VERANDERING IS EEN VERBETERING

De brede discussie over het accountantsberoep maakt kristalhelder dat het beroep zal moeten veranderen: accountants moeten staan voor kwaliteit en ze moeten daarover goed communiceren. Velen erkennen dat en vandaar dat er ook aan allerlei initiatieven wordt gewerkt door de kantoren, door Tuacc, door de NBA en door anderen. Maar niet elke verandering draagt bij aan verbetering. Twee recente voorbeelden wil ik hier aanhalen.

Voorbeeld 1: Onderzoek van Auxillium Adviesgroep wijst uit dat 69 procent van de ondervraagde accountants een oude verplichting tot collegiaal overleg door de opvolgende accountant terug wil omdat het ontbreken van deze regel in de VGC er toe leidt dat accountants geen collegiaal overleg zouden plegen. Hiermee wil men een bijdrage leveren aan de professioneel kritische instelling van de accountant.

Toch twee kanttekeningen hierbij. Ten eerste: De VGC vraagt van een accountant dat hij onderzoek doet naar een cliënt, bijvoorbeeld naar zijn integriteit, voordat hij de opdracht accepteert. Een van de mogelijkheden hiertoe is het voeren van collegiaal overleg met de voorgaande accountant. Deze op IFAC gebaseerde regelgeving gaat verder dan de verplichting van het toenmalige artikel 31 uit de GBA die verplicht stelde dat je een brief aan de voorgaande accountant moest schrijven, en als het antwoord niet snel genoeg kwam mocht je de opdracht accepteren. De IFAC aanpak, waarbij je ervoor zorgt dat je niet meer twijfelt over de intenties van de cliënt,



PETER EIMERS,  
VOORZITTER  
ADVIESCOLLEGE  
BEROEPS-  
REGLEMENTERING

getuigt meer van een professioneel kritische instelling dan de verplichting om een - vaak formalistisch - briefje te schrijven.

Ten tweede: Is het noodzakelijk om iets verplicht te stellen zodat accountants dan pas hun werk goed doen? Als dat het signaal is wat we aan het maatschappelijk verkeer willen geven, dan heb ik daar zo mijn vraagtekens bij. Voor mij doet een professioneel-kritische accountant elke dag met de principes van de VGC en de NV-COS in de hand zijn best om te doen wat nodig is. 'Kwaliteit zit tussen de oren en deugdelijke grondslag in het dossier', wist iemand mij laatst in deze context te vertellen.

Voorbeeld 2: De stemming in de Tweede Kamer over het accountantsberoep. De Tweede Kamer is het vertrouwen kwijt in accountants. Dat is de realiteit en daar moeten we aan werken.

Maar toch wekt het verbazing dat de regels schijnbaar zo slordig worden aangepast. Waarom mag een accountant die de jaarrekening controleert, straks wel zekerheid geven bij rapportages aan DNB maar niet aan andere toezichhouders of inspecties - zoals OPTA, NMA of belastingdienst - terwijl dit in ditzelfde publieke belang is? Niet elke verandering is dus een verbetering. Prima om te praten over nieuwe regels (het 'wat'). Ik pleit er wel voor om telkens terug te gaan naar het 'waarom' en ook een doorkijkje te nemen naar het 'hoe'. Dat voorkomt regels die niet bijdragen aan kwaliteit. Ook dat past bij een professioneel-kritische instelling!