

# Meer dan euro's alleen

Nieuwe kaders voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie

NIVRA-debatbijeenkomsten 2009



**Titel**

Meer dan Euro's alleen; Nieuwe kaders voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie

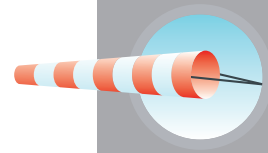
**Status**

Deze publicatie is samengesteld voor leden en derden. De publicatie heeft geen status in het kader van de beroepsuitoefening, wel kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.

**Copyright**

© 2010 Koninklijk NIVRA, Amsterdam.

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



# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	<b>4</b>
<b>Samenvatting</b>	<b>5</b>
<b>1 Inleiding</b>	<b>11</b>
1.1 NIVRA Kernproject NFI	11
1.2 Doel van dit discussierapport	12
1.3 Leeswijzer en verdere informatie	12
<b>2 Algemeen kader</b>	<b>14</b>
2.1 Belanghebbende partijen	14
2.2 Inkadering niet-financiële informatie	21
2.3 Verantwoording en assurance	26
2.4 Samenvatting en conclusie	33
<b>3 Praktijkvoorbeelden</b>	<b>35</b>
3.1 Introductie en referentiekader	35
3.2 Case AkzoNobel: geïntegreerde jaarverslaggeving	36
3.3 Case Rabobank: gebruikersdialoog en organisatorische verankering centraal	39
3.4 Case TNT: certificering van niet-financiële kwaliteitsinformatie	44
3.5 Case NIBE-SVV: prestatiemeting en examenverantwoording	48
3.6 Case SNV: managementaudits en key performance indicatoren	52
3.7 Case Koninklijke DSM: verantwoording over risicomangement	54
3.8 Samenvatting en conclusie	58
<b>4 Discussie en aanbevelingen</b>	<b>61</b>
4.1 Stellingen ter discussie	61
4.2 NFI stappenplan	67
4.3 Aanbevolen vervolgacties	69
<b>Bijlagen</b>	<b>71</b>
1. Voorbeeld denkmodel NFI	71
2. NIVRA Kernproject NFI	73
3. Gebruikte begrippen en afkortingen	77
4. Geraadpleegde literatuur	80

## Voorwoord

Het succes van ondernemingen wordt niet langer bepaald door financiële resultaten alleen. Mondiale vraagstukken zoals het klimaat en de kredietcrisis laten zien dat ook andere, niet-financiële, informatie belangrijk is. Huidige gebruikers willen naast de jaarrekening, ook inzicht hebben in strategische doelen, prestatiegegevens, de naleving van gedragscodes of de werking van risicosystemen. Het onderscheid financieel versus niet-financieel is daarbij niet relevant. Wel staat betrouwbaarheid voorop, naast relevantie, begrijpelijkheid en vergelijkbaarheid van de informatie.

Als informatie getoetst moet worden door een onafhankelijke deskundige komt de accountant in beeld. Het verstrekken van assurance (zekerheid) bij jaarrekeningen is van oudsher een van zijn kerncompetenties. Hij kan echter *veel meer*. Ook als adviseur en onderzoeker heeft een accountant toegevoegde waarde, bijvoorbeeld bij de inrichting van informatiesystemen.

Voor het NIVRA vormden bovenstaande ontwikkelingen de aanleiding *een kernproject* te starten op het gebied van niet-financiële informatie. Hierbij is uitdrukkelijk ook gekeken naar het perspectief van de gebruiker en de verschaffer van informatie. Belangrijke constatering is dat niet de aard van de informatie relevant is, maar het *ontwikkelingsstadium van de informatie*. Wanneer nog gewerkt wordt aan de fundamenteën, heeft de accountant meer een adviserende rol. Is de informatie verankerd in de organisatie en volwassen van karakter, dan kan de accountant assurance verschaffen. Op dit punt bestaat geen enkel verschil tussen financiële en niet-financiële informatie. Daarom moet de discussie niet de nadruk leggen op de verschillen, maar juist op de *integratie* van beide.

Met de introductie van de debatbijeenkomsten in 2008 stelt het NIVRA zich actief op, waarbij het voeren van dialoog centraal staat. Daarom is als sluitstuk van het kernproject Niet-financiële informatie gekozen voor dit discussierapport met hierin negen stellingen bedoeld voor iedereen die betrokken is bij niet-financiële informatie. Of het nu gaat om gebruikers, verschaffers of accountants.

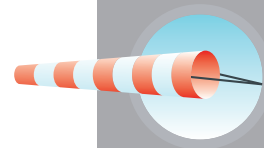
Het NIVRA nodigt u van harte uit op de stellingen en aanbevelingen uit het rapport te reageren. Uw reactie kunt u richten aan de projectleider, Michèl Admiraal (020-3010319 of [m.admiraal@nivra.nl](mailto:m.admiraal@nivra.nl)). De reactie-termijn loopt tot 1 april 2010.

Met deze publicatie is het werk nog niet af. De discussie gaat nu van start. De NIVRA-debatsessie *Meer dan Euro's alleen* van 14 januari 2010 vormt daarvoor de aftrap.

Want vertrouwen in niet-financiële informatie begint met dialoog.

Amsterdam, januari 2010

Drs. B.G. Wammes  
*Algemeen directeur Koninklijk NIVRA a.i.*



## Samenvatting

Actuele thema's als klimaatverandering, bonussystemen of risicomanagement geven een nieuwe dimensie aan de discussie over niet-financiële informatie. De krediet- en klimaatcrisis laten zien dat ondernemingen niet kunnen volstaan met alleen het verschaffen van financiële informatie. Om de kwaliteit of levensvatbaarheid van een onderneming te kunnen beoordelen is meer informatie nodig. Al deze informatie wordt gewoonlijk samengevat onder de noemer *niet-financiële informatie*.

Niet-financiële informatie, als tegenhanger van financiële informatie, is eigenlijk geen goede benaming. Het accent zou moeten liggen op de integratie van alle soorten informatie en niet op het uitvergroten van de verschillen. Dit laatste brengt het risico met zich mee dat het vooral een technische discussie wordt. De kern van het vraagstuk is dat de gebruiker die informatie krijgt die hij voor zijn besluitvorming nodig heeft. Het is de taak van de verschaffer van de informatie om in deze behoefte te voorzien, binnen de mogelijkheden die er zijn. De accountant kan hierbij verschillende rollen vervullen, van adviseur tot assurance-verschaffer. Zie hier de kern van dit discussierapport.

### Waarom het NIVRA

Het NIVRA beschouwt de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie als belangrijk maatschappelijk thema, dat niet alleen voor accountants relevant is. In 2008 werd het project voor de publieke sector afgerond met de wegwijzer *Niet-financiële informatie in beweging*. Toen is ook besloten om niet-financiële informatie tot een van de kernprojecten van het NIVRA te maken. Met ditmaal het accent op de private sector. Het project is met de publicatie van dit discussie-rapport afgerond.

Het rapport is echter geen eindstation, maar een begin, een oproep tot verdere discussie en dialoog. Het rapport volgt twee sporen: enerzijds een uitdieping van de fundamenten en anderzijds een link naar de dagelijkse praktijk. Beide sporen komen samen in de stellingen, aanbevelingen en het stappenplan zoals opgenomen in het laatste hoofdstuk.

De fundamenten van dit rapport bestaan uit vier vragen:

- **waarom** niet-financiële informatie, wat is het nut en de noodzaak;
- **wie** zijn bij het proces betrokken, wie zijn de belanghebbende partijen;
- **wat** is niet-financiële informatie, hoe valt deze in te kaderen;
- **hoe** wordt de informatie gebruikt en welke rol van de accountant past hierbij.

### Belangrijke spelers

Informatieverstrekking is een essentieel onderdeel van governance. Het is een instrument voor de aansturing van interne processen en een communicatiemiddel voor de af te leggen verantwoording. Hier ligt de sleutel voor succes: de verantwoording en assurance van informatie kan alleen slagen als deze is ingebed in de *governance* van de organisatie. Governance betreft de wijze waarop een organisatie functioneert en met belanghebbende partijen communiceert. Deze publicatie kiest voor een driedeling die aansluit bij de primaire rol die elke partij vervult bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie: *gebruiker*, *verschaffer* en *accountant*. Verschaffer is degene die de informatie verstrekt, de partij die verantwoording aflegt. Accountant is gebruikt als functiebenaming, in de zin van intern of openbare accountants. Interne en externe toezichthouders worden als bijzondere groep van gebruikers gezien.

Elke partij vervult een eigen rol bij de rapportageketen van niet-financiële informatie. Accountants kunnen drie rollen vervullen: als adviseur bij de inrichting van systemen en processen, als rapporteur van bevindingen zonder assurance te geven en als assurance-verstrekker. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie kan alleen succes hebben als de belangen en verwachtingen van de gebruikers en verschaffers met elkaar in evenwicht zijn. Maar deze kunnen veranderen. Voorzover de verstrekking van informatie (nog) niet in wetgeving is vastgelegd, ligt de oplossing daarom in de *dialoog* met de gebruikers. De accountant vervult hier ook een functie, de uitkomsten van de dialoog zijn immers medebepalend voor de keuze van zijn rol.

### Waar hebben we het over

Er bestaan verschillende definities voor niet-financiële informatie. Deze publicatie heeft niet tot doel een ultieme definitie te geven en sluit daarom aan bij de reeds bestaande definitie van de NIVRA-Wegwijzer *Niet-financiële informatie in beweging*:

Niet-financiële informatie bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over de strategie, de bedrijfsvoering en de uitkomsten hiervan in de vorm van prestaties of effecten, zonder dat sprake hoeft te zijn van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem.

Niet-financiële informatie beslaat een breed terrein. Het is niet synoniem met informatie over maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) of corporate social responsibility (CSR). Het betreft aparte, elkaar deels overlappende aandachtsgebieden. MVO kan ook financiële informatie omvatten, terwijl het accent niet altijd op MVO ligt. Dit blijkt ook uit opsomming van het Stramien voor assurance-opdrachten, onderdeel van de Nadere voorschriften Controle en overige standaarden (NV COS) van NIVRA/NOvAA.

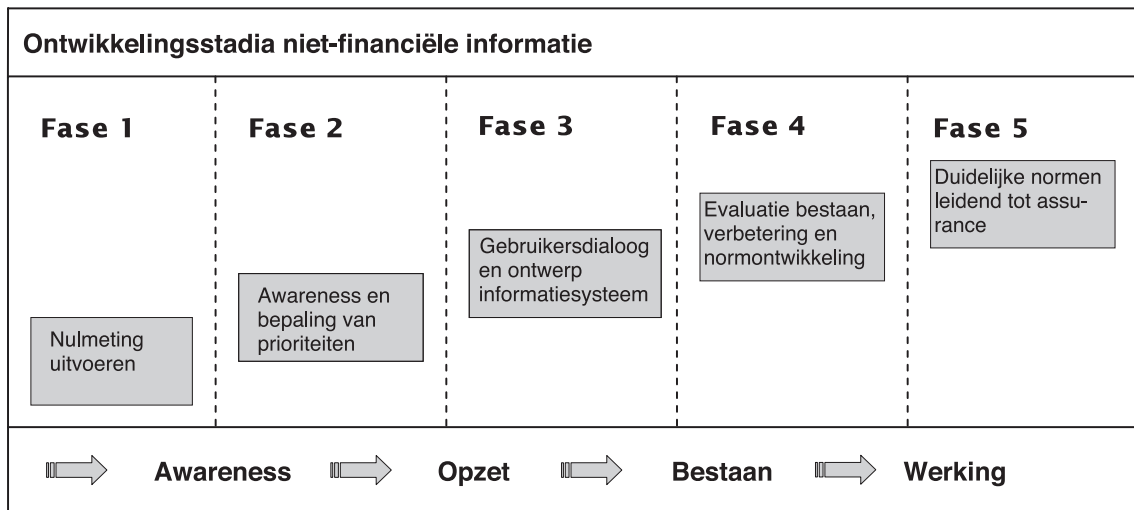
Het Stramien noemt als voorbeelden:

- bereikte posities en resultaten: behaalde prestaties;
- (werking van) systemen en processen: kwaliteit vanuit organisatorisch perspectief;
- gedrag: naleving (compliance) van (gedrags)codes, wet- en regelgeving;
- fysieke kenmerken: beschrijving van een bepaalde toestand of situatie.

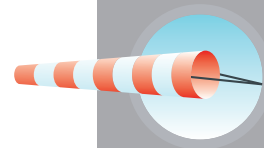
De indeling geeft geen inzicht in de mate waarin assurance mogelijk is. Dezelfde informatie kan in de ene organisatie wel en in de andere niet toetsbaar zijn. Vaak is sprake van een combinatie van soorten informatie, zoals in MVO-verslagen. Daarom is gekozen voor een alternatieve aanpak.

### Een alternatieve aanpak

De rol van de accountant bij niet-financiële informatie wordt bepaald door de *volwassenheid* van de informatie en *verankering* ervan in de organisatie. Er zijn vijf stadia te onderkennen:



In elke ontwikkelingsfase van de niet-financiële informatie kan de accountant een rol spelen. In het schema hieronder is een koppeling gelegd tussen fase en rol van de accountant. De benaming van de fasen is gekoppeld aan het systeem rondom de informatieverschaffing, niet aan de inhoud of het onderwerp van de informatie:



Fase in de ontwikkeling	Verankering organisatie	Volwassenheid informatie	Primaire rol van de accountant	Normenkader accountant
1. geen awareness			Advies: nulmeting	Alleen VGC
2. awareness-opzet			Advies: inrichting	Alleen VGC
3. opzet-bestaan			Advies: testen bestaan	Alleen VGC
4. bestaan-werking			Rapporteren bevindingen	COS 4400
5. werking-volwassenheid			Assurance-verschaffen	COS 3000

De kleuren geven de mate van volwassenheid aan, met groen als laatste fase. De laatste kolom geeft het belangrijkste normenkader voor de accountant weer. De Verordening gedragscode (VGC) van NIVRA/NOvAA is in alle fasen van toepassing. Daarnaast kan per situatie sprake zijn van specifieke voorschriften. Binnen dezelfde organisatie kunnen per soort informatie verschillende stadia naast elkaar bestaan. Dit kan betekenen dat niet over alle onderwerpen dezelfde mate van zekerheid verstrekt kan worden.

Assurance verschaffen door de intern accountant gaat vaak vooraf aan die door de externe accountant. Door de beperkte verspreidingskring zijn specifieke afspraken tussen verschaffer en gebruiker mogelijk. Assurance is alleen in de laatste ontwikkelingsfase van niet-financiële informatie mogelijk, maar dit betekent niet automatisch dat assurance-verschaffing altijd het hoogste doel is. Dit moet in dialoog met de gebruiker bepaald worden. Als de accountant meegroeit met de ontwikkeling van de niet-financiële informatie en hij van advies naar assurance overstapt, kan dit de bedreiging van zelftoetsing opleveren. Daarom moet hij reeds in de fase van advisering voldoende waarborgen inbouwen. Dit risico is niet anders dan bij elke andere vorm van controle en advies.

#### Accountant en assurance

Verschaffers kunnen niet-financiële informatie op verschillende manieren aan gebruikers presenteren. Hierbij is veelal sprake van een combinatie met financiële informatie. De informatie kan gepresenteerd worden in directe combinatie met een financieel overzicht, via een afzonderlijke verantwoording of als losse informatie via andere media. Nieuwe ontwikkelingen zoals XBRL spelen hierbij een belangrijke rol. De jaarrekening is niet meer het enige communicatiemiddel.

Het optreden als assurance-verschaffer is de kerncompetentie van accountants. Maar zij kunnen ook heel goed als adviseur of rapporteur van bevindingen optreden. Het reeds genoemde Stramien voor assurance-opdrachten noemt vijf factoren die bepalen of de accountant een opdracht tot assurance-verschaffen kan aanvaarden:

1. Drie partijen: de verschaffer, gebruiker en controleur van de informatie.
2. Een duidelijk gedefinieerd en afgebakend object van onderzoek.
3. Toepasbare criteria (normen) voor de verantwoording en de toetsing daarvan.
4. Beschikbare en toereikende toetsingsgegevens over het onderzoeksobject.
5. Een duidelijk eindproduct met daarin de uitkomst van de toetsing.

De factoren twee, drie en vier betreffen de mate van volwassenheid van de informatie. De eerste factor vormt de kern van governance. De laatste factor bepaalt het succes van de accountant. De gebruiker wil weten waarover hij assurance krijgt, in welke mate en in welke vorm. Het eindproduct van de accountant moet aan zijn verwachtingen voldoen.

De accountant verstrekt zijn assurance in de vorm van een verklaring (alleen bij historische financiële informatie) of een assurance-rapport (bij overige informatie, waaronder niet-financiële informatie). Volgens de NV COS bestaan slechts twee zekerheidsniveaus: een redelijke mate van zekerheid met een positieve conclusie en een beperkte mate van zekerheid met een negatieve conclusie in de vorm van een dubbele ontkenning. De inhoud van beide is niet gedefinieerd, noch gekwantificeerd via bijvoorbeeld getallen of percentages. Accountants geven op dit punt te weinig openheid van zaken. Een verwachtingskloof bij de gebruikers over de betekenis van de gegeven zekerheid ligt dan voor de hand. De gebruiker ziet

assurance als één geheel, het klopt of het klopt niet. Hij heeft geen behoefte aan mitsen en maren. De in de 2009 gehouden NIVRA enquête over niet-financiële informatie bevestigt dit.

Zekerheid kan variëren van nul tot honderd procent en hoeft niet tot twee niveaus beperkt te blijven. In principe kan de accountant elke graad van assurance verstrekken. Het is de vraag of deze uitbreiding van variaties de oplossing biedt. Een gebruiker moet eerst kunnen begrijpen wat ze precies inhouden, wat de meerwaarde is van enkele procenten meer of minder assurance. Anders leidt dit tot een nog grotere verwachtingskloof. Zolang het de gebruiker niet duidelijk is wat de bestaande niveaus van zekerheid inhouden, heeft het geen zin om een systeem te ontwikkelen met nog meer variaties.

De oplossing ligt veel meer in de volgende aanpak:

- De accountant moet de gebruiker duidelijk maken wat de *bestaande* niveaus van assurance betekenen. Dit vereist voorlichting, communicatie en dialoog.
- De formulering van *het accountantsoordeel* in het assurance-rapport moet worden omgebouwd tot een voor de gebruiker leesbare tekst.
- Er moet nader onderzoek worden gedaan naar de *effectiviteit* van het assurance-raamwerk. Dit vereist dialoog, het peilen van meningen en research.

De invulling van de assurance-kaders start met de dialoog met gebruikers en verschaffers. De oplossing ligt niet in de techniek, maar in de *afstemming* op de vraag van de gebruikers.

#### Waar staan we nu

In dit rapport zijn zes cases opgenomen met best practices op het gebied van niet-financiële informatie. Hieruit komt een grote diversiteit naar voren. Niet alleen de soort informatie verschilt, maar ook de wijze van verantwoorden en de rol van de accountant. Toch vertonen de cases van *Akzo-Nobel*, *Rabobank Nederland*, *TNT-Post*, *NIBE-SVV*, *SNV* en *Koninklijke DSM* veel overeenkomsten. In alle gevallen is de niet-financiële informatie ingebouwd in de governance-structuur van de organisatie en de interne planning- en controlcyclus. Het is een wezenlijk onderdeel van de sturing en beheersing van de kernactiviteiten. Het belang van een goede samenwerking tussen controllers, intern en externe accountants komt duidelijk naar voren. Vaak worden andere disciplines bij het onderzoek betrokken en niet altijd is de externe accountant in de lead.

Het maatschappelijk verslag van Rabobank Nederland is een voorbeeld van een zelfstandig MVO-verslag. AkzoNobel heeft de MVO-informatie zelfs geïntegreerd in de financiële jaarverslaggeving. Dit gaat echter nog niet zover dat sprake is van één geïntegreerde accountantsrapportage. De dialoog met de gebruikers van de informatie verloopt reeds via grotendeels vastgelegde procedures.

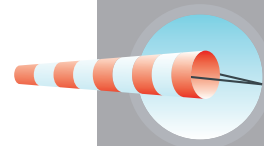
Niet-financiële informatie kan ook prestatie-informatie betreffen die tot de kern van de onderneming behoort, zoals blijkt bij TNT Post, SNV en NIBE-SVV. Of informatie over risicomanagement, met Koninklijke DSM als voorbeeld. Bij TNT Post en NIBE-SVV is de externe toezichthouder de voornaamste gebruiker en is het normenkader voor de informatie in de wet verankerd. Doordat de gebruiker bekend is, kan direct afstemming plaatsvinden. Bij DSM geeft de externe accountant geen assurance af bij de risico-informatie. Wel rapporteert hij hierover in zijn managementletter (adviesbrief), die echter niet openbaar is. Bij SNV is de niet-financiële informatie deel van de interne managementrapportage. Het normenkader is volgens een zorgvuldig proces ontwikkeld, waarbij alle stadia van niet-financiële informatie zijn doorlopen. De assurance blijft beperkt tot interne assurance-verschaffing, er bestaat geen behoefte aan inschakeling van een externe accountant. NIBE-SVV neemt een bijzondere plaats in. De toezichthouder vertrouwt op een systeem van interne en externe *checks and balances*. Omdat de informatie tot de kernprocessen behoort en verankerd is in de interne beheersing, kan de toezichthouder deze redelijk eenvoudig zelf controleren. De behoefte aan zekerheid leidt dus *niet altijd* tot het inschakelen van een accountant.

Het algemene kader en de lessen uit de praktijkcases komen samen in de stellingen, het stappenplan en de aanbevelingen van het laatste hoofdstuk.

#### Wat zijn de uitdagingen

De stellingen zijn bedoeld voor iedereen die betrokken is bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Of het nu gaat om de gebruikers, verschaffers of accountants. Ze zijn een uitdaging tot verdere discussie en dialoog en u bent van harte uitgenodigd om op de stellingen te reageren.





Stellingen
1. Niet-financiële informatie heeft alleen waarde als deze is afgestemd op de behoefte van de gebruiker. Dit vereist <i>gebruikersdialog</i> , met een rol voor zowel de verschaffer als de accountant.
2. De gebruiker heeft behoefte aan <i>informatie</i> , het onderscheid tussen financiële en niet-financiële informatie is voor hem niet relevant. Voor de discussie is het daarom aan te bevelen één geïntegreerd begrip te hanteren.
3. Er bestaat een spanningsveld tussen enerzijds de betrouwbaarheid en anderzijds de relevantie en actualiteit van niet-financiële informatie. De accountant moet de gebruiker hiervan <i>bewust</i> maken en de verschaffer adviseren bij de keuze van de juiste <i>presentatievorm</i> van niet-financiële informatie.
4. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie kan alleen slagen als deze is <i>ingebed</i> in de governance-structuur en de rapportageketen van de organisatie. De informatie moet onderdeel zijn van de kernactiviteiten.
5. Verschaffers van niet-financiële informatie zijn nog teveel bezig met hun eigen business case, in plaats van te leren van elkaar. Hierdoor ontstaat een onnodige diversiteit aan oplossingen, terwijl juist behoefte is aan een <i>overkoepelende visie</i> .
6. Assurance van niet-financiële informatie vereist een duidelijk <i>normenkader</i> voor verantwoording. Dit is niet anders dan bij financiële informatie. Het verdient de voorkeur drie niveau's te hanteren: algemeen, sectorgericht en bedrijfsspecifiek.
7. De accountant moet beseffen dat hij meer rollen kan vervullen dan alleen assurance-verschaffer bij historische financiële informatie. Voor de verschaffers en gebruikers van niet-financiële informatie kunnen deze rollen even waardevol zijn. Dit vereist wel een andere <i>attitude</i> van de accountant.
8. Wil de accountant een rol van betekenis spelen bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie, dan zal hij zijn <i>competenties</i> moeten ontwikkelen en benutten. Hij zal zich in de toekomst beter moeten profileren.
9. De accountant heeft alleen succes met assurance van niet-financiële informatie als hij een product ontwikkelt dat <i>voldoet</i> aan de verwachtingen van de gebruiker. Dit is geen kwestie van het uitbreiden van het aantal beschikbare zekerheidsniveaus, maar van het duidelijk maken wat de bestaande niveau's betekenen.

### Stappenplan accountant

Om op een efficiënte en effectieve manier met niet-financiële informatie om te gaan heeft de accountant *een stappenplan* nodig. Het accent ligt hierbij op de toepassing van een aantal fundamentele uitgangspunten, niet op het uitwerken van een geheel nieuwe aanpak.

Het stappenplan bestaat uit drie fasen:

- bepalen van de aard en het doel van de informatie;
- uitvoeren van het onderzoek en rapporteren daarover;
- evaluatie en terugkoppeling van de uitkomsten.

### En hoe nu verder

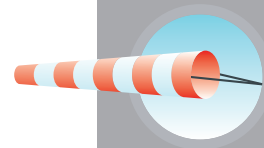
De ontwikkelingen op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie staan niet stil. Nieuwe wegen vereisen tijd. Dialoog en discussie zijn belangrijk. Met deze publicatie is het werk nog niet af. Het is meer een begin, een oproep tot actie. Daarom zijn drie aanbevelingen geformuleerd, met elk een eigen doelgroep:

## Aanbevelingen

1. *Accountants, gebruikers en verschaffers*  
Zet een *taskforce* op voor niet-financiële informatie en organiseer concrete acties. Betrek de gebruikers en de verschaffers hierbij en benader niet-financiële informatie vanuit het perspectief van geïntegreerde governance-informatie die verankerd is in de rapportageketen van de organisatie.
2. *Regelgevers van verslaggevingsnormen*  
Ontwikkel een geïntegreerd raamwerk, een *conceptual framework* voor financiële en niet-financiële informatie. Werk dit vervolgens uit in specifieke normenkaders voor de verschillende vormen van informatie.
3. *Regelgevers van assurance-standaarden*  
Verbeter de bestaande *rapportagevormen* voor de assurance van niet-financiële informatie in dialoog met de verschaffers en gebruikers. Onderzoek hierbij of het bestaande assurance-raamwerk verbetering of uitbreiding behoeft.

Het is aan te bevelen dat het NIVRA, als beroepsorganisatie voor accountants, het voortouw neemt en coördinerend optreedt. Bij de tweede aanbeveling is ook een taak weggelegd voor de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ). De discussie heeft ook een internationale dimensie omdat verslaggevingsnormen en beroepsvoorschriften in hoge mate door organisaties als de IASB en IFAC worden bepaald. Er is onderzoek nodig naar de effectiviteit van het bestaande assurance-raamwerk. Dit vereist dialoog, het peilen van meningen en research. Het NIVRA kan dit niet alleen. Een samenwerkingsverband met universiteiten en kantoren is de beste aanpak. Een taskforce kan hiervoor als onafhankelijk platform dienen.

De oplossing voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt in integratie en dialoog. Bij een diversiteit aan verschijningsvormen bestaat behoefte aan een kadervisie. Vertrouwen in niet-financiële informatie begint met dialoog.



# 1 Inleiding

Het Kernproject *Verantwoording en assurance van niet-financiële informatie* (NFI) is in de zomer van 2008 gestart als een van de kernthema's van het NIVRA. Met het uitbrengen van het discussierapport *Meer dan euro's alleen* op 14 januari 2010 is het project afgerond. Dit hoofdstuk staat stil bij de aanleiding voor het project, de wijze waarop het is uitgevoerd en het doel van deze publicatie. Bij de invulling van het project stonden vier vragen centraal, die het fundament vormen voor het discussierapport.

- **waarom** niet-financiële informatie, wat is het nut en de noodzaak;
- **wie** zijn bij het proces betrokken, wie zijn de belanghebbende partijen;
- **wat** is niet-financiële informatie, hoe valt deze in te kaderen;
- **hoe** wordt de informatie gebruikt en welke rol van de accountant past hierbij.

Voorop staat de vraag *waarom* niet-financiële informatie zo belangrijk is, dat hieraan een kernproject is gewijd. Om goed te begrijpen *wat* niet-financiële informatie precies is en *hoe* het wordt gebruikt, moet eerst inzicht bestaan in de betrokken partijen, daarom volgt het *wie* direct op het *waarom*. De *waarom*-vraag wordt in dit hoofdstuk beantwoord. De andere vragen komen in hoofdstuk 2 aan bod. Samen met de praktijkcases van hoofdstuk 3 levert dit de basis voor de stellingen, het stappenplan en aanbevelingen van hoofdstuk 4.

## 1.1 NIVRA Kernproject NFI

Dat niet-financiële informatie een belangrijke rol speelt in de maatschappij is eigenlijk geen onderwerp van discussie. Of het nu de publieke of private sector betreft, het succes van een organisatie wordt niet alleen bepaald door financiële resultaten. Belangrijker is de *waarom*-vraag: wat is het nut en de noodzaak van de informatie. Daar ligt het echte beginpunt van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie.

Informatieverstrekking en het afleggen van verantwoording zijn onlosmakelijk verbonden met de sturing en de beheersing van een organisatie. Financiële informatie geeft maar een deel van het verhaal. Gebruikers van informatie willen inzicht in de onderliggende overwegingen, de gemaakte keuzes en de mate waarin een organisatie risico- en toekomstbestendig is. Dit vereist informatie over prestatiegegevens, systemen en processen of gedrag. Gebruikers vinden het verschil tussen financieel en niet-financieel eigenlijk niet echt relevant. Ze willen informatie krijgen die ze voor hun besluitvorming nodig hebben. Het is aan de verschaffer van de informatie om in deze behoefte te voorzien, binnen de mogelijkheden die er zijn. Volgens de praktijkvoorbeelden van hoofdstuk 3 en de NIVRA debatsessie *Met de gebruiker aan tafel* van 12 mei 2009 is niet-financiële informatie een onmisbaar stuurinstrument voor de kernactiviteiten, geen extra franje. Niet nice to know, maar need to know!

Het is vooral de externe verantwoording en assurance van niet-financiële informatie die in de belangstelling staat. Binnen organisaties bestaat al langer aandacht voor deze informatie, vooral intern accountants zijn hierbij betrokken. Hierbij gaat het vooral om operationele informatie. Omdat de verantwoording en assurance van financiële informatie van oudsher voorop staat, zijn hiervoor al de nodige normenkaders beschikbaar. Dit is bij niet-financiële informatie veel minder het geval. Enkele gebieden lopen voorop: MVO-verslaggeving en recent ook de verslaggeving over risicomanagement. Accountants moeten beseffen dat ze ook in het stadium waarin nog geen assurance wordt gevraagd een belangrijke rol kunnen vervullen. Door hun deskundigheid, beroepsnormen en reputatie beschikken zij over goede papieren. Mits ze de gebruiker en verschaffer een duidelijk product kunnen leveren.

Voor het NIVRA is dit aanleiding geweest om de *Verantwoording en assurance van niet-financiële informatie* (NFI) tot een van de kernthema's van verslagjaar 2008-2009 te maken. De eerste fundamenten waren reeds gelegd in het gelijknamige project voor de publieke sector, dat in 2008 werd afgesloten met de publicatie *Niet-financiële informatie in beweging*. In het Kernproject NFI is gekozen voor een tweedeling. Er is een projectgroep samengesteld met vertegenwoordigers uit diverse sectoren en disciplines. Naast openbare en intern accountants namen ook verschaffers van niet-financiële informatie deel. De link met de publieke sector werd gelegd via de Algemene Rekenkamer. Het NIVRA zorgde voor de voorzitter (Robert Mul, director Public Trust) en de projectleiding (Michèl Admiraal, adviseur Beleid & Innovatie). De vaktechnische

bewaking van het project lag in handen van een begeleidingscommissie onder voorzitterschap van Hans Gortemaker, hoogleraar EUR.

Contact met de gebruikers werd gelegd door een debatsessie en een internet-enquête te organiseren. Bijlage 2 geeft informatie over de samenstelling van de projectgroep en de begeleidingscommissie, de organisatie en de projectactiviteiten.

Het Kernproject NFI had als doelstelling het ontwikkelen van een algemeen kader voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie, waarmee accountants invulling kunnen geven aan de toenemende behoefte van gebruikers aan betrouwbare niet-financiële informatie. Dit discussierapport *Meer dan Euro's alleen* is het eindresultaat. Voor de internationale discussie wordt eind 2009 een Engelse samenvatting uitgebracht.

## 1.2 Doel van dit discussierapport

In het NIVRA Kernproject NFI is uitdrukkelijk gekozen voor een discussierapport als eindproduct. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie is niet alleen een technisch vraagstuk voor accountants. Het is een onderwerp dat verder uitgediept moet worden in de dialoog met de gebruikers en de verschaffers van deze informatie. Elke partij speelt een rol in de rapportageketen. Gebruikers moeten aangeven aan welke informatie zij behoefte hebben, verschaffers in hoeverre zijn hierin kunnen voorzien. De accountant kan verschillende rollen vervullen, van advisering over de inrichting van informatiesystemen tot assurance bij de verstrekte informatie.

Een discussierapport past bij de maatschappelijke rol van het NIVRA. Het NIVRA stelt zich actief en zichtbaar op bij actuele maatschappelijke onderwerpen. Hierbij staat het voeren van debat en dialoog centraal. Niet-financiële informatie is één van die actuele onderwerpen. Daarom is het niet zonder reden dat in 2009 twee sessies uit de debatreeks *Het NIVRA in het maatschappelijke debat*, op niet-financiële informatie waren gericht. Op 12 mei vond de sessie *Met de gebruiker aan tafel – brainstormen over niet-financiële informatie plaats* en op 14 januari 2010 de sessie *Meer dan Euro's alleen – nieuwe kaders voor niet-financiële informatie*. Op de novembersessie is dit discussierapport gepresenteerd. Niet als eindstation, maar als een oproep tot verdere actie.

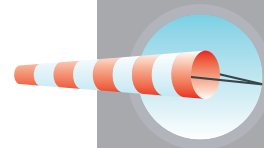
Door het neerleggen van stellingen en aanbevelingen wil het NIVRA de discussie over niet-financiële informatie een flinke stap verder brengen. Het opzetten van een taskforce voor niet-financiële informatie kan hieraan verder bijdragen. Met de sessie van 14 januari 2010 is de discussie gestart. Een discussie die uitdrukkelijk is bedoeld voor iedereen die betrokken is bij niet-financiële informatie. Of het nu gaat om de gebruikers, verschaffers of accountants.

Het NIVRA nodigt alle lezers van dit rapport uit om op de stellingen en aanbevelingen te reageren, ongeacht welke vorm. Elke bijdrage die de discussie verder brengt is van harte welkom. De uiterste inzendtermijn is 1 april 2010. De ontvangen reacties worden gebruikt om de verdere acties van het NIVRA in te vullen.

## 1.3 Leeswijzer en verdere informatie

Deze publicatie is ingedeeld in drie hoofdstukken die een samenhangend geheel vormen. Niet-financiële informatie wordt benaderd via twee routes: het algemene kader van *hoofdstuk 2* gaat in op de bouwstenen voor verantwoording en assurance, de praktijkvoorbeelden van *hoofdstuk 3* leggen een link naar het hier en nu. *Hoofdstuk 4* geeft een synthese in de vorm van stellingen, aanbevelingen en een NFI stappenplan.

- *Hoofdstuk 2* richt zich op de grondslagen voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Dit levert de bouwstenen voor de praktijkcases van hoofdstuk 3 en de stellingen, aanbevelingen en het stappenplan van hoofdstuk 4. Drie vragen staan centraal: *wie* zijn de belanghebbende partijen, *wat* is niet-financiële informatie en *hoe* kan deze het beste worden verantwoord en *wat* is de rol van de accountant. Ten aanzien van de belanghebbende partijen zijn drie perspectieven gehanteerd: die van de gebruiker, de verschaffer en de accountant. Elke partij vervult een eigen rol binnen de rapportageketen. Het governanceprincipe vormt de basis. Er bestaan diverse indelingen voor niet-financiële informatie, die echter geen inzicht geven in de mate waarin assurance mogelijk is. Het is daarom efficiënter om



een indeling te maken naar de mate van volwassenheid van de informatie en de verankering ervan in de organisatie. Er zijn vijf fasen met elk een eigen rol voor de accountant. Als laatste gaat het hoofdstuk in op de presentatievormen van niet-financiële informatie en de wijze waarop de accountant hierbij assurance kan afgeven. Het hoofdstuk sluit af met een kort overzicht van recente ontwikkelingen.

- *Hoofdstuk 3* behandelt zes praktijkvoorbeelden. Elke case beschrijft een ander aspect van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. De cases van AkzoNobel en Rabobank Nederland richten zich op MVO-verslaggeving. De cases van TNT Post en opleidingsinstituut NIBE-SVV beschrijven de verantwoording van prestatiegegevens aan een externe toezichthouder. Bij de case van ontwikkelingshulporganisatie SNV staat de interne managementrapportage centraal. Niet-financiële informatie kan ook betrekking hebben op systemen, processen of gedrag. Dit blijkt uit de case van Koninklijke DSM over de verantwoording van risicomanagement in het jaarverslag. Hoofdstuk 3 sluit af met een samenvatting en conclusie. In een overzichtelijk schema worden de zes cases met elkaar vergeleken aan de hand van negen criteria.
- *Hoofdstuk 4* is de kern van dit discussierapport. Het bestaat uit negen stellingen, een model voor een stappenplan en drie aanbevelingen. De stellingen zijn een aanzet tot discussie en dialoog. Ze zijn bedoeld voor iedereen die betrokken is bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Om de accountant op een efficiënte en effectieve manier met niet-financiële informatie om te laten gaan is een stappenplan ontwikkeld. Maar met deze publicatie is het werk nog niet af. Daarom sluit het rapport af met drie aanbevelingen, als agendapunten voor de toekomst.

Het discussierapport bevat vier bijlagen met verdiepingsinformatie:

- *Bijlage 1* bespreekt het INK-model als denkmodel voor de indeling en structurering van niet-financiële informatie in een organisatie. Het is een hulpmiddel bij de dialoog van de gebruikers en verschaffers van niet-financiële informatie;
- *Bijlage 2* geeft inzicht in de uitvoering van het NIVRA Kernproject NFI dat aan deze publicatie ten grondslag ligt. In het bijzonder gaat de bijlage in op de NIVRA-debatsessie van 12 mei 2009 en de in juni 2009 gehouden NFI internet-enquête;
- *Bijlage 3* geeft een toelichting op de gebruikte begrippen en afkortingen;
- *Bijlage 4* sluit af met een lijst van geraadpleegde literatuur.

## 2 Algemeen kader

Dit deel van het rapport richt zich op de *grondslagen* van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. In hoofdstuk 1 zijn de vier *kernvragen* van het project genoemd en is de *waarom-vraag* beantwoord. Dit hoofdstuk werkt de andere drie vragen uit: *wie* zijn de belanghebbende partijen, *wat* is niet-financiële informatie en *hoe* kan deze het beste worden gebruikt en welke rol van de accountant past hierbij. Belangrijke sleutelwoorden in dit kader zijn: *governance*, *rapportageketen* en *dialogoog*. De accountant kan verschillende rollen vervullen, van adviseur tot assurance-verschaffer.

### 2.1 Belanghebbende partijen

Dit hoofdstuk behandelt de *wie-vraag*: welke partijen zijn betrokken bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Informatieverstrekking vormt een essentieel onderdeel van governance. Het is een instrument voor de aansturing van interne processen, maar ook een communicatiemiddel voor de verantwoording die daarover wordt afgelegd. Hier ligt ook *de sleutel voor succes*: de verantwoording en assurance van informatie kan alleen slagen als deze is ingebed in de governance-structuur van de organisatie. Dit geldt zowel voor financiële als niet-financiële informatie. Het is daarom goed om eerst stil te staan bij het *governanceprincipe* en de hierbij betrokken *belanghebbende* partijen.

#### 2.1.1 Het governanceprincipe

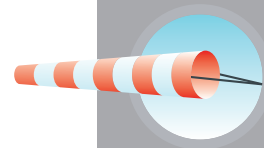
##### **Governance**

Governance betekent in essentie: (manier van) besturen en toezicht houden. Het betreft de wijze waarop het bestuur van een organisatie functioneert en met de belanghebbende partijen communiceert. Er bestaan verschillende definities, waarin meestal vier elementen centraal staan: *sturing* en *beheersing* (intern gericht) en *toezicht* en *verantwoording* (extern gericht). Om governance goed te laten functioneren moeten deze elementen met elkaar in evenwicht zijn. Bij de interne organisatie ligt het accent op sturingsinformatie, met als instrumenten risicomanagement en planning en control. Naar belanghebbenden buiten de organisatie ligt de nadruk op verantwoordingsinformatie, met het management als eerste verantwoordelijke. Met de informatie legt de organisatie rekenschap af over haar handelen. De informatie moet niet op zichzelf staan, maar onderdeel zijn van de interne sturing en beheersing. De beheersfunctie kan de vorm hebben van een afdeling planning en control, een aparte controllersfunctie of een interne accountantsafdeling. Toezicht en verantwoording vindt ook binnen de organisatie zelf plaats omdat sturing en beheersing, delegatie van taken en bevoegdheden met zich meebrengen. Dit schept een plicht tot verantwoording en controle. Binnen de organisatie kan de toezichtsfunctie zijn geformaliseerd in de vorm van een raad van commissarissen of een raad van toezicht. Buiten de organisatie kan de toezichtsfunctie van overheidswege zijn ingesteld of tussen private partijen zijn afgesproken.

In de private sector wordt gesproken over corporate governance, in de publieke sector over public of good governance. De Code Frijns is het voorbeeld van een geformaliseerde gedragscode voor corporate governance bij beursgenoteerde ondernemingen. Binnen de publieke sector is sprake van de verschuiving van de aandacht voor verticaal toezicht naar horizontale verantwoording of systeemtoezicht. Bij verticaal toezicht ligt het accent op het afleggen van verantwoording aan een externe toezichthouder. Dit betreft meestal een van overheidswege ingesteld bestuursorgaan. Horizontale verantwoording richt zich op het betrekken van burgers en maatschappelijke organisaties bij de vorming, uitvoering en beoordeling van beleid. Het accent ligt op openheid, informatieverschaffen en dialoog met belanghebbende partijen. Als een organisatie zich richting de maatschappij voldoende verantwoordt, kan de intensiteit van het toezicht van overheidswege worden verminderd. In dit kader heeft het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) een werkgroep Publieke Verantwoording ingesteld. In de brochure *Publiek Verantwoorden; Handreikingen voor openheid in goed bestuur* worden diverse instrumenten aangereikt om de dialoog met belanghebbende partijen aan te gaan. Deze zijn ook relevant voor de private sector. Uit deze ontwikkelingen blijkt dat het onderscheid tussen publiek en privaat steeds meer vervaagt. Publieke organisaties krijgen kenmerken van ondernemingen, terwijl in de private sector maatschappelijke thema's actueel worden.

##### **Rapportageketen**

Informatie is onlosmakelijk verbonden met governance en de rapportageketen (reporting supply chain) van de organisatie. Om de processen in de organisatie te kunnen sturen en beheersen is een informatiesysteem nodig. In dit systeem moeten voldoende waarborgen en controles zijn ingebouwd om de kwaliteit van de informatie te kunnen garanderen. De planning en control cyclus vormt hiervoor een belangrijk hulpmiddel.



Het betreft de kringloop van vier activiteiten: de formulering van strategie en doelstellingen, de operationalisering en inrichting van de organisatie, de uitvoering van de processen en de verantwoording over de behaalde resultaten. De evaluatie hiervan levert weer de basis voor de bijsturing van de strategische doelstellingen, waarna de cyclus opnieuw begint.

De rapportageketen of *reporting supply chain* omvat alle processen en partijen die betrokken zijn bij het opstellen, goedkeuren, controleren, analyseren en gebruiken van de informatie van een organisatie.

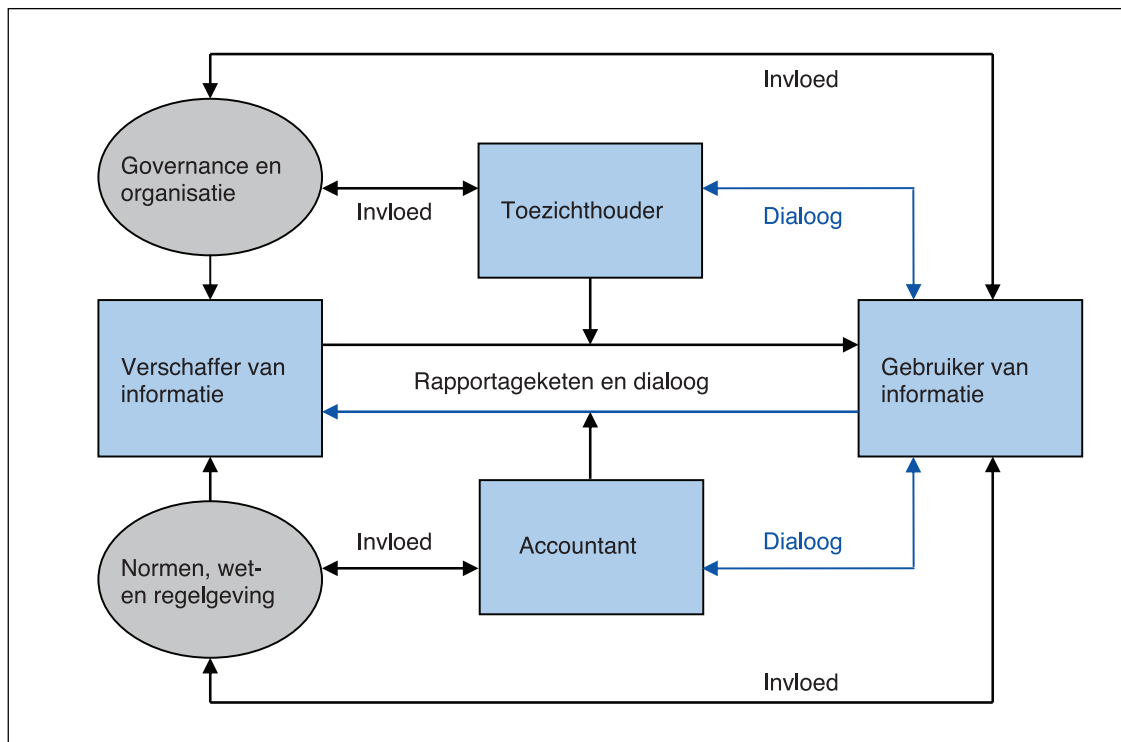
Alle schakels in de keten zijn met elkaar verbonden en van elkaar afhankelijk. Omdat de nadruk van oudsher ligt op financiële informatie wordt meestal de term *financial reporting supply chain* gehanteerd. Naast financiële feiten bestaat echter ook behoefte aan andere kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over het feitelijk functioneren van de organisatie, de niet-financiële informatie. Het onderscheid financieel en niet-financieel is in dit kader niet echt relevant. Daarom kan beter gesproken worden over de *corporate reporting supply chain* of kortweg de *reporting supply chain*. Dit geeft aan dat elk soort governance-informatie relevant kan zijn voor de belanghebbende partijen. In de publieke sector wordt ook wel de term *managementcyclus* gehanteerd. Dit rapport hanteert de term rapportageketen.

### **Belanghebbende partijen**

Binnen het governance-bouwwerk en de hiermee verbonden rapportageketen zijn verschillende belanghebbende partijen te onderscheiden. Zowel binnen als buiten de organisatie. Volgens de in 2008 verschenen IFAC-publicatie *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions* begint en eindigt de cyclus bij de stakeholders en de investeerders van een onderneming. Om verantwoorde beslissingen te kunnen nemen hebben zij informatie nodig. Het is de taak van het bestuur om deze informatie op te stellen onder supervisie van de interne toezichtsfunctie. De aandeelhouders stellen de informatie vast, terwijl de externe accountant deze na controle voorziet van een onafhankelijk oordeel. De informatie wordt verspreid door de media en andere informatiekanaalen, geëvalueerd door onderzoeksbureaus (analisten en credit-agencies), en gebruikt door de stakeholders voor hun besluitvorming over de onderneming. De *Nederlandse corporate governance code* (Code Frijns) onderscheidt in dit kader vijf partijen: het bestuur, de raad van commissarissen, de aandeelhouders, de interne auditfunctie en de externe accountant. Elke partij vervult een eigen rol. Bij governance codes in de publieke sector liggen de accenten anders. De raad van toezicht komt in de plaats van de raad van commissarissen, terwijl de aandeelhouders als partij ontbreken. In plaats daarvan wordt gesproken over het brede maatschappelijke verkeer of belanghebbenden in het algemeen.

Deze publicatie is niet bedoeld om een uitputtende opsomming en indeling te geven van alle partijen die bij een organisatie zijn betrokken. Gekozen is voor *een driedeling* die aansluit bij de primaire rol die elke partij vervult bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie: *gebruiker, verschaffer en accountant*. Dit is ook de indeling die door de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) wordt gebruikt, zij het dat de term controleur is vervangen door accountant. In deze functie zijn de interne auditfunctie en de externe accountant van de Code Frijns samengevoegd. Toezichthouders worden in dit kader als een bijzondere groep van gebruikers beschouwd. Intern in de vorm van een raad van commissarissen of een raad van toezicht, extern ingesteld van overheidswege of op grond van brancheafspraken.

Het volgende schema geeft de relatie tussen gebruiker, verschaffer en accountant in vereenvoudigde vorm weer. Het schema is toepasbaar op zowel de *interne* als *externe* rapportageketen. Alleen de primaire relaties zijn aangegeven, waarbij de toezichthouder een aparte plaats heeft gekregen als bijzondere gebruiker. Er zijn twee bepalende factoren: *governance* en *normen*. Governance is voor alle partijen relevant. De normen, wet- en regelgeving betreffen verslaggevingsnormen en normen voor de accountant. Bij beide factoren is sprake van tweerichtingsverkeer: beïnvloeden en beïnvloed worden. De blauwe lijnen geven de onderlinge dialoog tussen de partijen aan.



### 2.1.2 Het perspectief van de gebruiker

De gebruiker van informatie staat aan het begin en het einde van de rapportageketen en vervult daarmee de belangrijkste rol binnen het governance-raamwerk. Het is de taak van de verschafter om in de informatiebehoefte van de gebruiker te voorzien. De gebruiker maakt geen onderscheid tussen financiële en niet-financiële informatie. Hij wil een goed beeld van de organisatie krijgen, om op grond hiervan verantwoorde beslissingen te kunnen nemen. Voorzover de gebruiker de kwaliteit van de informatie niet zelf kan beoordelen ontstaat de behoefte om een onafhankelijke deskundige in te schakelen, de accountant. Afhankelijk van de positie van de gebruiker in de rapportageketen (binnen of buiten de organisatie) kan dit een intern of externe accountant betreffen. Deze in essentie eenvoudige relatie tussen gebruiker, verschafter en accountant wordt door een aantal factoren gecompliceerd. Gebruikers van informatie zijn niet homogeen en hebben allemaal hun eigen wensen en verwachtingen. De belangen van verschafters en gebruikers hoeven niet parallel te lopen. Accountants zijn gehouden aan vaktechnische regels. Ook de aard van de informatie speelt een rol. Deze paragraaf zoomt in op het perspectief van de gebruiker.

Gebruikers zijn alle partijen die op enigerlei wijze betrokken zijn bij de activiteiten van een organisatie en die gebruikmaken van de verantwoording die de organisatie hierover aflegt.

In de literatuur worden verschillende termen gehanteerd: stakeholders, belanghebbenden en gebruikers. In strikte zin zijn stakeholders of belanghebbenden alle partijen die invloed hebben op of beïnvloed kunnen worden door de gedragingen van een organisatie. Niet elke belanghebbende hoeft een gebruiker van informatie te zijn en omgekeerd. In deze publicatie ligt het accent primair op het gebruikmaken van informatie en wordt daarom de algemene term *gebruikers* gehanteerd.

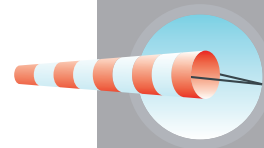
#### **Gebruikersgroepen**

Gebruikers kunnen op verschillende manieren worden ingedeeld. Vanuit het perspectief van de organisatie zijn ze in te delen in interne en externe gebruikers, vanuit de mate van betrokkenheid bij de organisatie in primaire en secundaire gebruikers. De verschafter kan binnen de organisatie ook als gebruiker worden aangemerkt, omdat hij zelf gebruikmaakt van de sturingsinformatie in de organisatie.

Zonder volledig te willen zijn worden de volgende *hoofdgroepen gebruikers* onderscheiden:

- Financieel en economisch belanghebbenden. Bijvoorbeeld aandeelhouders, verschafters van eigen vermogen, beleggers(verenigingen), banken en verzekeraars. In brede zin betreft dit ook onderzoeksbureaus, financieel analisten en credit-agencies;





- Medewerkers. Dit kan geformaliseerd zijn via een werknemersvertegenwoordiging, ondernemingsraad of een vakbond. Ook uitzendkrachten vallen hieronder;
- Leveranciers en afnemers (consumenten). Partijen op de in- en verkoopmarkt die bij de organisatie zijn betrokken. Dit kunnen ook businesspartners en subcontractors zijn;
- Toezichthouders. Intern zoals een raad van commissarissen of een raad van toezicht, al dan niet met een aparte auditcommissie. Extern ingesteld van overheidswege of op grond van onderlinge afspraken in het kader van een brancheorganisatie;
- Maatschappelijke organisaties en -belangengroeperingen. Hieronder vallen ook de NGO's of non-gouvernementele organisaties, zoals milieuorganisaties;
- Overheidsorganen en regelgevende instanties. In brede zin valt ook de politiek hieronder;
- Belanghebbenden die in de directe omgeving wonen en werken;
- Media en andere informatiekanalen zoals internet.

Binnen elke groep zijn subverdelingen mogelijk, terwijl iedere partij verschillende rollen naast elkaar kan vervullen. Zo kan een werknemer ook aandeelhouder of consument zijn, of lid van een maatschappelijke organisatie.

### **Gebruikersdialoog**

Belangen en verwachtingen van gebruikers kunnen met elkaar conflicteren, per organisatie verschillend zijn en in de loop van de tijd wijzigen. Er is sprake van een dynamische situatie. Het is voor een organisatie onmogelijk om voortdurend met de belangen van alle gebruikers rekening te houden. Voorzover de verstrekking van informatie (nog) niet in wetgeving is vastgelegd, ligt de oplossing voor dit probleem in de *dialogoog met de gebruikers*. Vastgesteld moet worden wie de belangrijkste gebruikers van informatie zijn, welke verwachtingen deze hebben en in welke mate hiermee rekening kan worden gehouden.

Gebruikersdialoog (stakeholder engagement of -management) betreft de gestructureerde dialoog van een organisatie met haar omgeving, met als doel zo goed mogelijk tegemoet te komen aan de wensen van de belanghebbende partijen. Het is een continu afstemproces dat in de governance van de organisatie verankerd moet zijn.

Het is belangrijk dat de consultatie als een cyclisch proces wordt ingericht, dat start met een goede voorbereiding en eindigt met een periodieke evaluatie. De wijze van consultatie kan verschillen. Te denken valt aan bijvoorbeeld consumentenpanels, cliëntraden, enquêtes of expertcommissies. De *Stakeholder Engagement Standard AA1000SES* van AccountAbility onderscheidt drie fasen met tien stappen, die hieronder kort zijn weergegeven:

- *Nadenken en plannen*. Deze fase bestaat uit de identificatie van de (belangrijkste) gebruikersgroepen, het bepalen van onderwerpen en het vaststellen van de inhoud van de consultatie. Met als resultaat een consultatieplan en schema;
- *Vorbereiden en uitvoeren*. Dit betreft het invullen hoe de consultatie plaatsvindt, het beschikbaar stellen van middelen en de feitelijke uitvoering;
- *Reageren en meten*. Hierbij worden de uitkomsten van de consultatie teruggekoppeld naar de organisatie en de gebruikers, wordt het consultatieproces doorgemeten en vindt eventuele bijsturing plaats. Hierna begint de cyclus opnieuw.

In de praktijk wordt de gebruikersdialoog vaak gekoppeld aan MVO-verslaggeving. De dialoog kan echter het brede terrein van niet-financiële informatie omvatten en leiden tot het vaststellen van geheel nieuwe thema's of gebruikersbehoeften.

### **Informatiebehoeften**

Het expliciet maken van de informatiebehoeften kan een probleem zijn. Het belang van de informatieverstrekker kan conflicteren met dat van de gebruiker, de behoefte kan per gebruiker verschillen en vaak weet deze door kennisachterstand niet precies wat hij wil of wat het kost. Diagnosemodellen zoals het INK-model, de Balanced Scorecard en ISO 26000 kunnen hierbij behulpzaam zijn. Op deze wijze wordt vastgesteld aan welke informatiebehoefte bestaat, hoe deze verstrekt moet worden en met welke frequentie. Bijlage 1 gaat in op het INK-model als methode om soorten niet-financiële informatie in kaart te brengen. Hierbij dient de interne informatievoorziening als uitgangspunt.

Duidelijk moet zijn welke criteria de gebruiker belangrijk vindt. Uit het NIVRA-rapport *De gebruiker centraal* blijkt dat in de publieke sector relevantie en focus minstens even belangrijk zijn als betrouwbaarheid. Gebruikers blijken vaak uit te gaan van de impliciete veronderstelling dat de informatie betrouwbaar is, dit is voor hen eigenlijk geen discussiepunt meer. Daarom leggen zij het accent op relevantie, actualiteit en begrijpelijkheid. Gebruikers moeten zich ervan bewust zijn dat een spanningsveld kan bestaan tussen betrouwbaarheid, relevantie en actualiteit. In het juryrapport 2008 van de ACC Award (beste maatschappelijke verslag) gelden als beoordelingscriteria vooral relevantie, begrijpelijkheid, leesbaarheid en toereikendheid. Om aan deze criteria te voldoen moet de verschaffer in gesprek gaan met de gebruiker. Een afweging van kosten en baten is daarbij onvermijdelijk. Tenslotte moet bij de dialoog in kaart gebracht worden waarover en in welke vorm het oordeel wenselijk is van een onafhankelijke controleur.

### 2.1.3 Het perspectief van de verschaffer

In deze paragraaf staat de rol van het bestuur van de organisatie als de verschaffer van niet-financiële informatie centraal. Het bestuur gebruikt informatie niet alleen om verantwoording naar buiten af te leggen, maar ook om zelf sturing aan de organisatie te kunnen geven. De verschaffer is in die zin zelf een (interne) gebruiker van informatie.

Om (niet-financiële) informatie als sturingsinformatie te gebruiken, wordt veelal gekeken naar doelstellingen van de organisatie, de kansen en bedreigingen en de risicobeheersing.

Belangrijke vragen bij de inrichting van een intern informatiesysteem zijn:

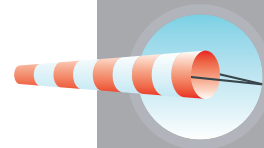
- Waarom bestaat de organisatie (missie en doelstellingen);
- Wat zijn de kansen en bedreigingen (risico's, effect en gevoeligheidsanalyse);
- Hoe kan de organisatie haar risico's effectief beheersen (controlesystemen);
- Welke informatie is daarvoor nodig (soort, vorm en frequentie).

Bij de beantwoording van deze vragen moeten verwachtingen van de verschaffer en de gebruiker op elkaar afgestemd zijn. Bij de interne informatievoorziening is dit gemakkelijker dan bij de externe verantwoording. Het volgende patroon is zichtbaar:

- *Gebruikers worden actiever en mondiger*  
Verschaffers van informatie worden in toenemende mate geconfronteerd met actieve en mondige belanghebbenden. Voorbeelden zijn aandeelhouders die vragen om inzicht in het strategisch besluitvormingsproces, afnemers die vragen om een bevestiging dat uitbestede bedrijfsprocessen betrouwbaar zijn, of toezichthouders die willen weten of de interne beheersing op orde is. Dit vereist meer niet-financiële informatie zoals de evaluatie van het gevoerde strategische beleid, in-control statements, de bevestiging dat interne en externe gedragscodes zijn nageleefd en prestatiegegevens over producten en processen. Organisaties kunnen niet langer volstaan met een jaarlijkse verantwoording. De behoefte bij gebruikers aan meer frequente en online beschikbare informatie neemt toe. Gebruikers stellen meer eisen aan het beleid van de organisatie en de kwaliteit van de informatie. Dit legt extra druk op de interne informatievoorziening.
- *Complexiteit en afhankelijkheid nemen toe*  
Tegelijkertijd daalt het vertrouwensniveau en worden de relaties en afhankelijkheden tussen organisaties complexer, waardoor het gemiddelde risicoprofiel voor organisaties stijgt. De noodzaak om meer open informatie te verstrekken wordt versterkt door zorgen van gebruikers over het maatschappelijk en sociaal gedrag van organisaties.
- *Meer behoefte aan inzicht en afstemming rondom niet-financiële informatie*  
Als gevolg van deze ontwikkelingen ontstaat er behoefte aan meer inzicht en afstemming van niet-financiële informatie, vaak met behulp van een onafhankelijke professional. Deze trend blijkt uit een stijging in het aantal organisaties dat niet-financiële informatie extern rapporteert. Zowel kwantitatief (aantal verschaffers) als kwalitatief (aard en diepgang).

#### **Belangenconflicten**

Voor de verschaffer is het belangrijk dat hij een goed beeld heeft welke informatie voor de gebruikers relevant is. Hierbij kunnen belangenconflicten optreden, bijvoorbeeld als sprake is van concurrentie- of markt-



gevoelige informatie. Het initiatief tot informatieverzorging kan ook van de verschafter uitgaan als hij gebruikers bewust wil maken van voor hen relevante informatie. Hij vervult dan een opvoedende rol. De verschafter zal zich steeds afvragen of de vereiste investeringen opwegen tegen de wens tot transparantie. Extra registraties, ureninzet of programma's kunnen nodig zijn, die niet altijd noodzakelijk zijn in het kader van de interne sturing en informatievoorziening. Informatie die niet verankerd is in de rapportageketen en governance-structuur van de organisatie levert geen toegevoegde waarde op. Niet voor de verschafter, omdat deze de informatie als onnodige ballast zal ervaren, noch voor de gebruiker omdat de kwaliteit van de informatie zo niet is gegarandeerd. Inschakeling van de accountant in zijn rol van controleur kost in deze situatie meer dan het oplevert, omdat deze voor zijn controle onvoldoende kan aansluiten bij de interne beheersingssystemen.

Meer inzicht geven en meer zekerheid verstrekken roept zowel enthousiasme als weerstand bij de verschafters op. Voorstanders zien niet-financiële informatie als een noodzakelijke aanvulling op de reeds bestaande financiële informatie, waardoor gebruikers in staat zijn om een meer geïntegreerd beeld van de organisatie te krijgen. Tegenstanders twijfelen aan de toetsbaarheid en de bruikbaarheid van de informatie. Volgens hen rapporteren organisaties niet altijd over echt belangrijke prestatie-indicatoren, wordt concurrentiegevoelige informatie toch niet verstrekt en lezen maar weinig mensen de meestal omvangrijke verslagen.

### **Belangrijke factoren**

De wereld van niet-financiële informatievoorziening is dynamisch en verandert snel. Het is de vraag of organisaties snel genoeg mee veranderen. Relevante vragen in dit kader zijn:

- Welke informatie over welke zaken wordt als relevant gezien, hoe vaak en in welke vorm moet deze informatie verstrekt worden;
- Wordt deze informatie in beperkte of brede kring verspreid, intern, extern of beide;
- Wat zijn de verwachtingen omtrent de vereiste governance rondom deze informatie;
- Hoe kan het reputatierisico van de organisatie worden beheerst, door een effectieve rapportageketen en -structuur te ontwerpen;
- In welke mate en in welke vorm is behoefte aan onafhankelijke toetsing.

Belangen en verwachtingen wijzigen in de loop van de tijd. Investeren in niet-financiële informatievoorziening vereist daarom flexibiliteit. Gebruikersdialog kan hierbij helpen. Voor het versterken van het vertrouwen van gebruikers in de informatie kan de verschafter gebruikmaken van de accountant als onafhankelijke professional. De opdracht aan de accountant is afhankelijk van de mate van zekerheid die de verschafter kan en wil laten toekennen aan de informatie. Dit kan afwijken van de verwachtingen van de gebruikers. Daarom zullen ook zij bij de inrichting van de opdracht betrokken moeten zijn. Partijen moeten het eens zijn over de invulling van de rol van de accountant.

#### **2.1.4 Het perspectief van de accountant**

De accountant is de laatste belangrijke partij binnen het governance-bouwwerk. Hij vervult de functie van onafhankelijke deskundige, die ten behoeve van de gebruikers de kwaliteit toetst van de door de verschafters afgelegde verantwoording. Als intermediair neutraliseert hij de belangentegenstelling en het verschil in beschikbare informatie tussen beide partijen. Wanneer gebruikers behoefte hebben aan toetsing van informatie of als de verschafters van deze informatie het belangrijk vinden om zich te verantwoorden met gecontroleerde informatie, komt de accountant in beeld. Het *fundament* van de accountant ligt in het versterken van het vertrouwen van de gebruikers in de kwaliteit van de informatie, zodat deze de informatie voor hun economische besluitvorming kunnen gebruiken. Het accent ligt meestal op controle en assurance, maar de accountant kan ook andere belangrijke rollen vervullen zoals die van adviseur of rapporteur van bevindingen. Zijn rol kan al starten bij de inrichting van informatiesystemen, nog voordat sprake is van assurance verschaffen.

### **Accountantsfunctie**

Met de term accountant wordt in dit discussierapport *de functie* van accountant bedoeld en niet de opleidingstitel (RA/AA). De accountantsfunctie betreft zowel openbare, intern als overheidsaccountants. Accountants in een financiële of andere functie (accountants in business) vallen hier niet onder. Bij de controle van financiële en niet-financiële informatie is meestal sprake van een nauwe samenwerking tussen intern en externe accountants, zoals blijkt uit de praktijkcases van hoofdstuk 3. Ook worden hierbij control-

lers of accountants in een controllersfunctie betrokken. Deze worden tot de verschaffers van informatie gerekend.

Voor de grondslag van de accountant zijn verschillende theorieën ontwikkeld, waarvan de *Leer van het Gewekte Vertrouwen van Limperg* en de *Agencytheorie* de bekendste zijn.

In alle gevallen gaat het om de verhouding tussen organisaties – de verschaffers van de verantwoordingsinformatie – en de belanghebbenden – de gebruikers van die informatie. Vertrouwen staat hierbij centraal. Als dit niet objectief valt te garanderen, ontstaat behoefte aan een vertrouwensman, een intermediair die het vertrouwen van de gebruikers in de informatie kan versterken. De accountant doet dit door zekerheid (assurance) te verschaffen over de kwaliteit van de informatie.

Hierbij moet hij rekening houden met de verwachtingen van de bij de informatie betrokken partijen. Duidelijke afspraken maken en communiceren over wat een accountant wel en niet kan of doet, voorkomt *een verwachtingskloof*. De accountant is echter niet degene die de normgeving stuurt, dit is aan de andere partijen om te bepalen. Wel zal hij de toepasbaarheid ervan in het kader van zijn controle moeten toetsen.

Het optreden als assurance-verschaffer in het governance-bouwwerk en de rapportageketen vormt de kerncompetentie van de accountant. Dit betekent echter niet dat de functie van adviseur of rapporteur van bevindingen van ondergeschikte betekenis is.

De accountant kan op grond van zijn controledeskundigheid en kennis van organisaties en hun informatiesystemen drie rollen vervullen. Paragraaf 2.3.2 gaat hier dieper op in:

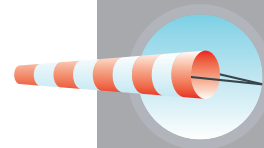
- *Adviseur* bij de *inrichting* en *verbetering* van informatiesystemen en processen in de organisatie, via het uitbrengen van adviezen. Dit kan variëren van het creëren van awareness bij een organisatie over haar kerndoelen (normzetting) tot het adviseren van een organisatie bij de ontwikkeling en implementatie van informatie- en verantwoordingsystemen (inrichting). Hiervoor geldt geen specifieke regelgeving, het is aan de accountant om te bepalen in welke vorm hij zijn advies uitbrengt;
- *Rapporteur van bevindingen* over het proces van totstandkoming van de niet-financiële informatie of over de informatie zelf, zonder een oordeel of assurance te geven. Het is de gebruiker die zelf zijn conclusies trekt, op basis van de feitelijke bevindingen van de accountant. De rapportage kan zowel intern als extern zijn gericht. Deze variant komt bijvoorbeeld voor bij de Rijksoverheid en subsidieregelingen van de Europese Unie. Omdat de opdrachtvoorwaarden per situatie worden ingevuld is de verspreiding van een rapport van feitelijke bevindingen beperkt tot de partijen (verschaffers en gebruikers) waarmee de accountant de opdracht is overeengekomen;
- *Assurance-verschaffer* over het proces van totstandkoming van de niet-financiële informatie of over de informatie zelf. De accountant rapporteert via een assurance-rapport, waarbij sprake kan zijn van één overkoepelende conclusie of van meerdere afzonderlijke conclusies. Het rapport verschaft een redelijke of beperkte mate van zekerheid, of een combinatie van beide als sprake is van verschillende onderwerpen. Ook hier kan de rapportage zijn gericht op gebruikers binnen of buiten de organisatie.

Los van een eventuele wettelijke verplichting tot assurance, bepalen de volgende factoren de rol van de accountant:

- de verankering van de informatie in de governance-structuur van de organisatie;
- de identificatie, afbakening en meetbaarheid van de benodigde gegevens;
- de mate waarin een normenkader voor verantwoording en assurance beschikbaar is;
- de behoeften en verwachtingen van de verschaffer en gebruikers.

### **Samenwerking**

De accountant werkt bij zijn onderzoek nauw samen met controlefuncties die al aanwezig zijn in de governance-structuur van de organisatie, zoals controllers. Verder communiceert hij regelmatig met toezichhoudende organen binnen de organisatie, zoals de raad van commissarissen en de auditcommissie. De auditcommissie is een speciale commissie van de raad van commissarissen, onder andere belast met het toezicht op het bestuur over het interne risicobeheersingssysteem en de (financiële) informatieverstafing. In de reeds genoemde Code Frijns is dit verder uitgewerkt. De code is vooral gericht op financiële informatie in de jaarrekening, maar zou ook van toepassing verklaard moeten worden op niet-financiële informatie.



Afhankelijk van de aard en de omvang van de organisatie zal sprake zijn van een aparte interne audit- of accountantsfunctie, naast die van de controller en de externe accountant. De intern accountant richt zich op de beheersing en de controleerbaarheid van interne processen en de ermee verbonden informatie. Het betreft de controle van informatiestromen, de compliance met regelgeving en specifieke audits. In zijn toetsende rol gaat de intern accountant na of het bestuur consistent handelt overeenkomstig de strategie van de organisatie, of de rapportageketen adequaat functioneert en of betrouwbare en relevante informatie wordt opgeleverd. Als adviseur speelt hij een rol bij de inrichting en borging van informatiesystemen. De rol van de intern accountant komt duidelijk naar voren in de praktijkcases van Hoofdstuk 3.

Naarmate de informatie verder van de financiële systemen afstaat of specifieke kennis vereist, zal de behoefte bij de accountant toenemen om ook andere, meer specifieke disciplines bij het onderzoek te betrekken zoals operational auditors, bedrijfseconomen, ingenieurs, milieu-auditors of zelf sociologen. Dit kan via de vorming van *multidisciplinaire teams*, waarbij de accountant zorgt voor coördinatie en bewaking van het totaalbeeld. Afhankelijk van hun inbreng kan het de gebruiker meer vertrouwen geven als ook de andere disciplines de rapportage van de accountant mee ondertekenen.

### **Concurrentiepositie**

Op het gebied van niet-financiële informatie bestaat in weinig gevallen een controleplicht. Deze is tot een aantal specifieke terreinen beperkt, zoals CO<sub>2</sub>-uitstoot in Europees verband en de SarbanesOxly Wet (SOX) in de Verenigde Staten. Anders dan bij financiële informatie bestaat hier niet altijd een exclusief recht voor de accountant. Zijn rol is niet vanzelfsprekend, hij is niet de enige professional die over niet-financiële informatie assurance kan geven. Ook expertisebureaus en consultants zijn op dit terrein actief. De accountant heeft op grond van zijn controledeskundigheid (vaktechniek), reputatie (vertrouwen) en beroepsvoorschriften (ethische normen, waaronder onafhankelijkheid) goede papieren. Mits hij een eindproduct weet te leveren dat aan de verwachtingen van de gebruikers voldoet en hij zelf hoge kwaliteitsnormen volgt. De accountant zal zijn specifieke competenties moeten benutten en zijn meerwaarde moeten bewijzen.

## **2.2 Inkadering niet-financiële informatie**

De vorige paragrafen brachten de partijen in kaart die een rol spelen bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Deze paragraaf staat stil bij de *wat-vraag*: wat is niet-financiële informatie en hoe kan deze worden ingedeeld. Het doel is niet de presentatie van een ultieme definitie of een allesomvattende ordening. Veel belangrijker is de link die gelegd kan worden tussen het ontwikkelingsstadium van de informatie en de rol die de accountant hierbij kan vervullen.

### **2.2.1 Definitie en indeling NFI**

De term niet-financiële informatie is op zichzelf ongelukkig gekozen door het element 'niet'. In feite betreft het een container vol soorten informatie die niet direct gekoppeld hoeven te zijn aan een financieel registratiesysteem. Belangrijker dan de keuze van de term is de inhoud van de definitie. Er bestaan diverse definities die de accenten allemaal iets anders leggen. Deze publicatie sluit aan bij de definitie van de NIVRA wegwijzer *Niet-financiële informatie in beweging*. Beleid is hierbij vervangen door de meer algemene term strategie en output en outcome door prestaties en effecten.

Niet-financiële informatie bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over de strategie, de bedrijfsvoering en de uitkomsten hiervan in de vorm van prestaties of effecten, zonder dat sprake hoeft te zijn van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem.

Er bestaat op dit moment geen goed alternatief voor de term niet-financiële informatie, omdat elke andere benaming niet het volledige palet dekt of evenzeer betrekking heeft op financiële informatie. De term is al verankerd in het Burgerlijk Wetboek (BW): artikel 391 BW2 noemt niet-financiële prestatie-indicatoren als een van de elementen van het jaarverslag (lees: bestuurs- of directieverslag). Internationaal gezien heeft *non-financial information* een brede verspreiding, niet alleen bij accountantsorganisaties zoals IFAC en FEE, maar ook bij andere instituten. Het International Corporate Governance Network (ICGN) hanteert de term *non-financial business reporting*: 'information relevant to the assessment of economic value, but which does not fit easily into the traditional accounting framework'. Het is een complement van 'information provided by traditional accounting', ofwel 'information that helps put historical performance into context, and portrays the risks, opportunities and prospects for the company in the future'.

Net als financiële informatie is niet-financiële informatie een essentieel onderdeel van de governance van de organisatie. Het kan zowel sturings- als verantwoordingsinformatie betreffen. De ideale governance-informatie bestaat uit een evenwichtig geheel van financiële en niet-financiële informatie. De verantwoordings- en assurancevoorwaarden zijn voor beide soorten gelijk. Het accent zou niet moeten liggen op de verschillen tussen beide soorten informatie, maar op de gemeenschappelijke kenmerken en de onderlinge samenhang. Een andere term kiezen dan *niet-financieel* helpt om de discussie over de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie meer prominent op de agenda te krijgen.

### **Kwaliteitseisen**

Er bestaan diverse basisraamwerken (conceptual frameworks) met kwaliteitseisen voor de verantwoording van informatie. De International Accounting Standards Board (IASB), het Global Reporting Initiative (GRI) en de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ) hanteren dezelfde uitgangspunten, maar verschillen wat betreft het classificatieschema. Een universeel raamwerk is dus nog niet beschikbaar. Wel bestaan algemene basiskennmerken voor informatie. Deze krijgen pas inhoud als er een duidelijk normenkader aan verbonden is. Het betreft de volgende vier aspecten:

- *betrouwbaarheid*: volledig, juist, accuraat, onpartijdig en toetsbaar;
- *relevantie*: materieel, gefocust, tijdig en actueel;
- *vergelijkbaarheid*: consistent, volgtijdig en gelijktijdig;
- *begrijpelijkheid*: toegankelijk, leesbaar, duidelijk en gestructureerd.

Bij de invulling van de drie laatste aspecten spelen de behoefte en het kennisniveau van de gebruiker mee. Ze zijn niet voor iedereen gelijk. Er moet een afweging van kosten en nut worden gemaakt. Extra aandacht voor bepaalde aspecten kan ten koste gaan van andere.

Niet alle aspecten wegen altijd even zwaar. Zo zijn gebruikers soms meer geïnteresseerd in veiligheidstrends en het effect van een bepaald beleid voor veiligheid, dan alleen het exacte aantal ongevallen en honderd procent betrouwbare getallen. Uit de NIVRA publicatie *De gebruiker centraal* blijkt dat relevantie een even belangrijk vraagstuk is als betrouwbaarheid, maar dat gebruikers vaak uitgaan van de veronderstelling dat de informatie betrouwbaar is. Er is sprake van een zeker spanningsveld. Discussie en dialoog met de verschaffers en de gebruikers helpt de accountant om tot een helder normenkader te komen.

Zolang de normenkaders voor niet-financiële informatie nog niet algemeen aanvaard of vanzelfsprekend zijn, biedt de dialoog tussen verschaffers, gebruikers en accountants de sleutel tot de gewenste rol van de accountant.

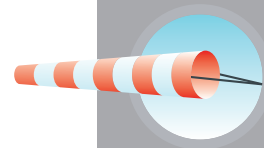
Het is niet de accountant die de norm bepaalt, hij toetst slechts aan het normenkader dat door de verschaffers en de gebruikers is vastgesteld. De ontwikkeling van normen voor verantwoording en verslaggeving gaat *vooraf* aan die voor assurance. De verantwoording van financiële informatie heeft een lange ontwikkeling doorgemaakt. Daarom zijn op dit gebied algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen beschikbaar. Op internationaal niveau IFRS (private sector) en IPSAS (publieke sector) en op nationaal niveau Titel 9 Boek 2 BW en de RJ-richtlijnen. Veel soorten niet-financiële informatie bevinden zich nog in het stadium van discussie en dialoog. Op het gebied van MVO lopen de GRI-richtlijnen voorop.

De accountant kan aangeven aan welke eisen het verantwoordingskader moet voldoen om assurance mogelijk te maken. Voor de accountant liggen de voorwaarden om assurance te kunnen afgeven vast in het *Stramien voor assurance-opdrachten (Stramien)*, onderdeel van de Nadere voorschriften Controle en overige standaarden (NV COS) van NIVRA/NOvAA.

### **Indeling**

Voor de indeling van niet-financiële informatie bestaan diverse gezichtspunten: naar thema of onderwerp, naar organisatorisch perspectief of naar vaktechnische eisen voor assurance. Op dit terrein bestaan allerlei diagnose- en inventarisatiemodellen, zoals het in paragraaf 2.1.2 genoemde INK-model. Het categoriseren van informatie kan verhelderend werken en een beeld geven of in de organisatie een goede balans bestaat tussen financiële en niet-financiële informatie. Het Stramien noemt vier soorten niet-financiële informatie:

- bereikte posities en resultaten: behaalde prestaties;
- (werking van) systemen en processen: kwaliteit vanuit organisatorisch perspectief;
- gedrag: naleving (compliance) van (gedrags)codes, wet- en regelgeving;
- fysieke kenmerken: beschrijving van een bepaalde toestand of situatie.



Uit deze indeling blijkt dat niet-financiële informatie een breed terrein omvat. Niet-financiële informatie is niet synoniem met informatie over maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) of corporate social responsibility (CSR). Het betreft aparte, elkaar deels overlappende aandachtsgebieden. MVO is een containerbegrip dat op diverse manieren wordt gebruikt. In enge zin als alleen de informatie over de drie P's (people, planet en profit). In ruime zin als ondernemingsconcept. De Sociaal-Economische Raad (SER) omschrijft MVO in *De winst van waarden* als volgt: 'het bewust richten van de ondernemingsactiviteiten op waardecreatie in drie dimensies (people, planet en profit) en daarmee op de bijdrage aan de maatschappelijke welvaart op lange termijn alsmede het onderhouden van een relatie met de verschillende belanghebbenden op basis van doorzichtigheid en dialoog, waarbij antwoord wordt gegeven op gerechtvaardigde vragen uit de maatschappij.'

MVO- of CSR-verslaggeving bestaat uit een combinatie van financiële en niet financiële informatie. De cases van AkzoNobel (paragraaf 3.2) en de Rabobank (paragraaf 3.3) laten dit zien. Niet-financiële informatie kan ook andere onderwerpen betreffen dan MVO of CSR. Het kan prestatiegegevens betreffen, zoals blijkt uit de cases van TNT Post (paragraaf 3.4), NIBE-SVV (paragraaf 3.5) en SNV (paragraaf 3.6). Of risicomanagement, zoals de case van DSM laat zien (paragraaf 3.7).

De indeling van het Stramien geeft geen inzicht in de mate waarin assurance mogelijk is. Dezelfde informatie kan in de ene organisatie wel en de andere niet toetsbaar zijn. Vaak is sprake van een combinatie van soorten informatie, zoals in MVO-verslagen. Een universele indeling bestaat nog niet. Het is efficiënter om te kijken naar de mate van volwassenheid van de informatie en verankering ervan in de organisatie.

### 2.2.2 Ontwikkelingsstadia van NFI

De rol van de accountant bij niet-financiële informatie is afhankelijk van twee dimensies: de mate van volwassenheid van de informatie en verankering ervan in de organisatie. Beide dimensies bepalen samen de ontwikkelingsfase van de niet-financiële informatie.

#### Ontwikkelingsstadia

Elke dimensie kent een aantal criteria die bepalend zijn voor de fase waarin de informatie zich bevindt en die de voorwaarden aangeven om in een volgende fase terecht te komen:

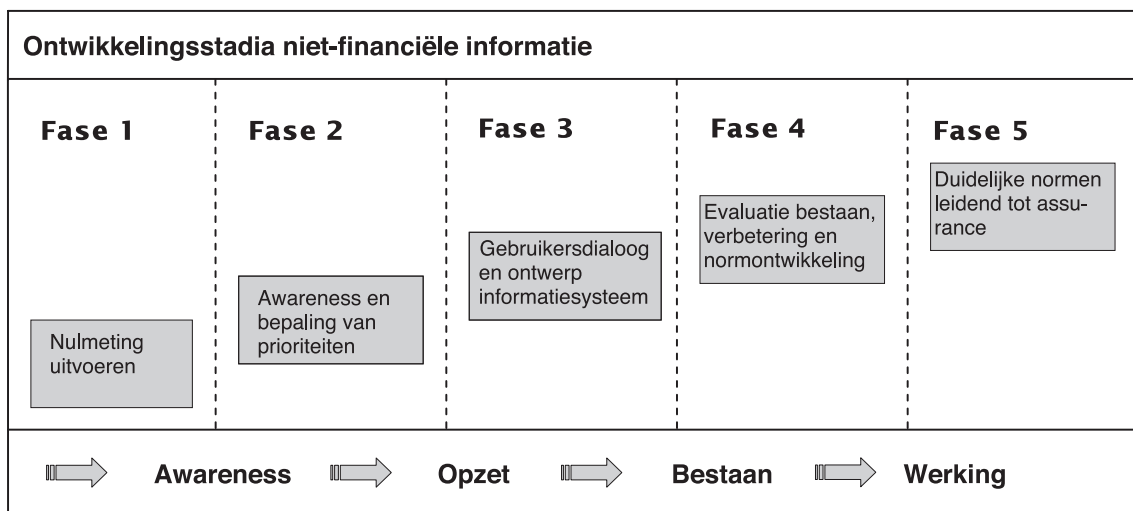
Criteria: verankering in de organisatie	Criteria: volwassenheid van de NFI
<ul style="list-style-type: none"><li>• Is sprake van een sluitend registratiesysteem met een link naar financiële informatiesystemen</li><li>• Valt dit systeem binnen een systeem van planning en control</li><li>• Is de informatie onderdeel van de governance- en management-controlstructuur</li><li>• Vindt dialoog met de gebruikers plaats en leidt dit tot aanpassing en verbetering</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Is sprake van een duidelijk afgebakend en identificeerbaar object voor onderzoek</li><li>• Is dit object meetbaar en zijn hierover gegevens beschikbaar</li><li>• Bestaan normen voor de verantwoording en toetsing ervan</li><li>• Is het mogelijk om op basis hiervan assurance te verstrekken</li><li>• Is duidelijk welke onderwerpen (issues) van belang zijn voor de gebruikers en welke informatie daarover gewenst is</li></ul>

Op grond van deze criteria zijn **vijf stadia** te onderscheiden:

1. Er is geen werkend systeem voor niet-financiële informatie en de organisatie is zich niet bewust van het nut en de noodzaak ervan. Er vindt geen gebruikersdialoog plaats. Een zekere mate van niet-financiële informatie zal altijd bestaan, maar het gebruik ervan is informeel en niet gestructureerd. In feite is sprake van een nulsituatie.

2. Er bestaat reeds *awareness* in de organisatie. Niet-financiële informatie wordt in kaart gebracht op basis van een interne analyse van belangrijke onderwerpen. Er wordt gewerkt aan de *inrichting* van een informatiesysteem. Het systeem is reeds in ontwikkeling, maar bevindt zich nog in een experimenteel stadium.
3. De inrichting en het bestaan van het informatiesysteem liggen vast, maar de *werking* ervan is nog niet gegarandeerd. De inbedding in de governancestructuur en de planning- en control cyclus is beperkt. Intern wordt onderzocht hoe de gebruikersdialoog kan plaatsvinden.
4. Het systeem voor niet-financiële informatievoorziening functioneert reeds binnen de organisatie als onderdeel van de governance-structuur en de planning- en control cyclus, maar de *normen* voor verantwoording en assurance staan nog volop *in de steigers*. Hierover assurance geven is veelal nog niet mogelijk. Het accent ligt daarom op onderzoeken en rapporteren ter verbetering, met terugkoppeling via gebruikersdialoog.
5. Het systeem van niet-financiële informatie functioneert *binnen* een duidelijk normenkader voor verantwoording en assurance, met periodieke in- en externe bijsturing op basis van gebruikersdialoog. Hierdoor is assurance over de informatie mogelijk. Het hangt echter van de gebruiker af of deze behoefte heeft aan assurance door een derde partij, zoals de accountant.

Deze fasering laat zich in het volgende schema samenvatten:

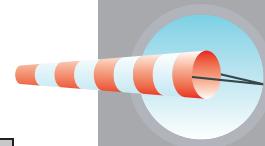


In elke fase van het niet-financiële informatiesysteem kan de accountant een rol spelen. Zoals blijkt in paragraaf 2.1.4, varieert dit van het creëren van awareness over de kerndoelen van de organisatie (fase 1) tot het geven van assurance over niet-financiële informatie als eindproduct van de rapportageketen (fase 5).

In het volgende schema is een koppeling gelegd tussen fase en rol van de accountant.

De benaming van de fasen is gekoppeld aan het systeem rondom de informatieverschaffing, niet aan de inhoud of het onderwerp van de informatie. De kleuren geven de mate van volwassenheid aan, met groen als laatste fase. De rollen van de accountant komen aan bod in paragraaf 2.3.2. De laatste kolom in het schema geeft het belangrijkste normenkader voor de accountant weer. De VGC is in alle fasen van toepassing. Daarnaast kan per situatie sprake zijn van specifieke voorschriften.





Fase in de ontwikkeling	Verankering organisatie	Volwassenheid informatie	Primaire rol van de accountant	Normenkader accountant
1. geen awareness			Advies: nulmeting	Alleen VGC
2. awareness-opzet			Advies: inrichting	Alleen VGC
3. opzet-bestaan			Advies: testen bestaan	Alleen VGC
4. bestaan-werking			Rapporteren bevindingen	COS 4400
5. werking-volwassenheid			Assurance-verschaffen	COS 3000

Binnen dezelfde organisatie kunnen per soort informatie verschillende stadia naast elkaar bestaan. Voor de ene soort kan de verankering in de organisatie of de volwassenheid verder ontwikkeld zijn dan de andere. Dit kan betekenen, dat niet over alle onderwerpen dezelfde zekerheid verstrekt kan worden.

### Subfasen

Binnen de fase van assurance-verschaffen bestaan subfasen. Dit is afhankelijk van de keuze die wordt gemaakt tussen interne en externe assurance-verschaffing en tussen assurance over het onderliggende systeem/proces of de uitkomst daarvan:

- De interne assurance-verschaffing gaat vaak vooraf aan de externe. Het biedt de mogelijkheid om tekortkomingen te herstellen zonder dat dit implicaties heeft voor de reputatie van de organisatie. Omdat sprake is van een beperkte verspreidingskring kunnen specifieke afspraken gemaakt worden tussen verschaffer, gebruiker en accountant. De betrokkenheid van de intern accountant is hierbij intensiever dan die van de externe accountant;
- In die gevallen waarin de gebruiker zelf een oordeel kan vellen over de kwaliteit van de uitkomst kan het rationeel zijn om de assurance te beperken tot alleen het functioneren van het onderliggende systeem en het proces van de totstandkoming van de informatie. Dit vereist adequate communicatie, omdat een goed proces op zich geen garantie is voor kwalitatief hoogwaardige informatie. Dat wordt immers bepaald door de kwaliteit van de basisgegevens. Deze variant komt regelmatig voor in de publieke sector, met als doel de beperking van de controlelasten voor de verschaffer van de informatie.

Assurance is geen eenheidsproduct, zeker niet bij niet-financiële informatie. In overleg met de verschaffer en de gebruiker moet vastgesteld worden waarover assurance is gewenst, in welke mate en in welke vorm. Paragraaf 2.3.2 gaat hier verder op in.

Een verdere fase in de ontwikkeling van niet-financiële informatie in de organisatie betekent niet *automatisch* dat hierdoor de rol van de accountant verandert. Dit moet in dialoog met de gebruiker en de verschaffer bepaald worden. Het rapporteren van bevindingen over de werking van een systeem of proces kan meer waarde hebben dan alleen assurance over de uitkomst ervan. Inzicht in het functioneren van een systeem voor klachtenafhandeling of wachtlijstbemiddeling is belangrijker dan zekerheid over het aantal afgehandelde klachten of wachtenden. Assurance is mogelijk in de laatste ontwikkelfase van niet-financiële informatie, maar dit betekent niet dat assurance-verschaffing ook het hoogste doel is.

### Dilemma's

Meegroeien met de ontwikkeling van niet-financiële informatie brengt voor de accountant ook dilemma's met zich mee. Ze hangen samen met de drempelwaarde voor assurance en het risico van het toetsen van zelf ontwikkelde normen:

- De accountant moet een afweging maken, of hij een assurance-opdracht pas aanvaardt als aan alle vereisten voor assurance is voldaan, of dat in overleg met de betrokkenen voor een groeitraject wordt gekozen. In het laatste geval voert de accountant wel reeds specifieke werkzaamheden uit, maar geeft hij nog geen of slechts over enkele deelaspecten assurance af. Het voordeel van deze aanpak (ook wel pre-audit genoemd) is dat eventuele verhinderingen voor volledige assurance eerder onderkend worden.
- Meegroeien in het gefaseerde proces van de ontwikkeling van niet-financiële informatie kan voor de accountant de bedreiging van zelftoetsing opleveren als hij van advisering overstapt naar assurance-verschaffing. Reeds bij de advisering moet hij waarborgen inbouwen, om te voorkomen dat hij na de vervolmaking van het proces niet meer in staat is om assurance te geven. De besluitvorming, normbepaling en implementatie moeten daarom aan de organisatie zelf worden overgelaten. In wezen is dit probleem niet anders dan bij elke vorm van controle en advies.

## 2.3 Verantwoording en assurance

Deze paragraaf staat stil bij de *hoe vraag*: hoe wordt niet-financiële informatie gebruikt en welke rol van de accountant past hierbij. Hiervoor is inzicht nodig in het proces van informatieverstrekking en verantwoording. Uitgaande van de koppeling tussen het ontwikkelingsstadium van niet-financiële informatie en de rol van de accountant, wordt onderzocht in welke mate en welke vorm assurance mogelijk is. Het hoofdstuk sluit af met een kort doorkijkje naar enkele ontwikkelingen op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie.

### 2.3.1 Informatieverstrekking en verantwoording

Uit paragraaf 2.1.1 bleek dat informatieverstrekking en het afleggen van verantwoording onlosmakelijk zijn verbonden met governance en de rapportageketen. Om processen in de organisatie te sturen en te beheersen is een informatiesysteem nodig. Binnen dit systeem moeten waarborgen en controles zijn ingebouwd om de kwaliteit en betrouwbaarheid van de informatie te garanderen. Op dit punt bestaat geen onderscheid tussen financiële en niet-financiële informatie.

#### **Sturing en verantwoording**

De rapportageketen vervult voor de verschaffers en de gebruikers binnen en buiten de organisatie twee functies: het opleveren van sturings- en verantwoordingsinformatie:

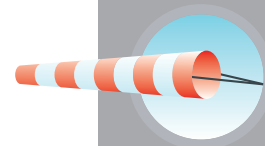
- *Sturingsinformatie* is gericht op de interne organisatie, bedoeld om richting te geven aan de organisatie en om deze beheersbaar te houden. De informatie vormt onderdeel van de planning- en controlcyclus (sturen en monitoren van prestaties) en risicomanagement (beheersing van risico's). Primaire gebruiker is het bestuur van de organisatie. Afhankelijk van het niveau in de organisatie is de informatie strategisch of operationeel gericht en neemt de mate van detaillering toe. Voor een goede bedrijfsvoering moet de informatie per definitie betrouwbaar zijn. Dit is vooral een taak voor de interne controlefunctie. Het accent ligt op de betrouwbaarheid van de systemen en processen die de informatie opleveren. Om deze vast te stellen worden vooral operational audits uitgevoerd.
- *Verantwoordingsinformatie* is bedoeld om rekenschap af te leggen over gerealiseerde resultaten en prestaties. Daarnaast is het een middel om te evalueren en om te leren voor de toekomst. De gebruikers van de informatie bevinden zich zowel binnen als buiten de organisatie, waaronder interne en externe toezichthouders. De intern gerichte informatie kan meer specifiek en gedetailleerd zijn. Omdat de gebruikers bekend zijn kan een goede afstemming met de verschaffer plaatsvinden. De behoefte aan assurance kan door de intern accountant worden ingevuld. Dit kan als opmaat dienen voor de certificering van de externe verantwoordingsinformatie. Bij de laatste vorm zal een belangenafweging worden gemaakt, die wordt bemoeilijkt doordat verschillende groepen gebruikers bestaan. De oplossing hiervoor ligt in de dialoog met de gebruikers, zoals bleek in paragraaf 2.1.2.

Voor de verantwoording van financiële en niet-financiële informatie gelden dezelfde kwaliteitseisen, zoals bleek in paragraaf 2.2.1. De voorwaarden en mogelijkheden assurance te kunnen geven zijn dan ook hetzelfde. Alleen het eindproduct van de accountant verschilt: bij historische financiële informatie geeft hij een verklaring af, bij alle overige vormen van informatie een assurance-rapport. Paragraaf 2.3.2 gaat hier dieper op in. Verschillen ontstaan als de mate van volwassenheid en verankering in de organisatie van beide soorten informatie uit de pas lopen. Financiële informatie verkeert in het algemeen in een latere fase van ontwikkeling dan niet-financiële informatie.

#### **Motieven**

Aan de verschaffing van niet-financiële verantwoordingsinformatie kunnen diverse motieven ten grondslag liggen. Een bekende wettelijke verplichting voor ondernemingen ligt vast in artikel 391 BW<sup>2</sup>. Dit is uitgewerkt in RJ-richtlijn 400 (Jaarverslag). Voor het directieverslag (bestuurs- of jaarverslag) noemt het wetsartikel drie soorten niet-financiële informatie:

- *niet-financiële prestatie-indicatoren* in het kader van de analyse van de toestand op balansdatum, de ontwikkelingen gedurende het boekjaar en de behaalde resultaten, waaronder milieu- en personeelsaangelegenheden. Dit is in feite MVO-informatie;
- *doelstellingen* en beleid inzake *risicobeheer* bij financiële instrumenten;
- naleving van *een gedragscode* (corporate governance code, zoals de Code Frijns).



De wettelijke verplichting is beperkt tot organisaties die onder de reikwijdte van artikel 360 BW<sub>2</sub> vallen. Voor ondernemingen die volgens BW<sub>2</sub> als klein zijn aan te merken geldt een volledige vrijstelling, voor middelgrote ondernemingen een beperkte (geen verplichting tot niet-financiële prestatie-indicatoren). De rol van de accountant gaat echter nog niet verder dan het geven van een apart oordeel over de *verenigbaarheid* van het jaarverslag met de jaarrekening in zijn verklaring bij de jaarrekening.

Naast de verplichting uit het BW bestaan nog meer verplichtingen tot verstrekking van niet-financiële informatie. Deze berusten op meer specifieke wet- en regelgeving, bijvoorbeeld in het kader van subsidie-regelingen of het toezicht op een bepaald gebied zoals de zorgsector.

Buiten deze verplichtingen zijn diverse motieven te noemen, die gericht zijn op het borgen en vergroten van het bestaansrecht van de organisatie. Of ze tot succes leiden hangt af van de vraag of hiermee wordt voldaan aan de behoeften van de gebruikers. Het betreft met name de volgende motieven:

- Verbeteren reputatie en vergroten imago;
- Volgen sectortrends en benutten groeipotentie;
- Behalen van concurrentievoordelen;
- Verbetering financieringsmogelijkheden;
- Interne kostenreductie realiseren;
- Commitment bij het bestuur.

### **Presentatievormen**

Verschaffers kunnen niet-financiële informatie op verschillende manieren aan gebruikers presenteren. Hierbij is altijd sprake van een bepaalde combinatie met financiële informatie.

De indeling hieronder is opgesteld naar betrokkenheid van de accountant:

- *In directe combinatie met een financieel overzicht*, zoals een jaarrekening. Het accent van de verantwoording ligt op de financiële informatie. Voor deze wijze van verantwoorden zijn reeds algemeen aanvaarde grondslagen ontwikkeld, zoals Titel 9 BW<sub>2</sub>, de RJ en IFRS. Het is de meest traditionele wijze van verantwoorden, waarbij het onderzoek van de accountant op het complete overzicht is gericht. Publicatie vindt plaats in papieren vorm, via een digitale informatiedrager (dvd of usb) of via internet (online of in pdf-formaat). De niet-financiële informatie is onderdeel van het overzicht of wordt hieraan toegevoegd via een apart verslag. In het eerste geval maakt de informatie deel uit van de toelichting (bijvoorbeeld geografische of personeelsgegevens). In het tweede geval is de informatie onderdeel van het aparte verslag. Het bekendste voorbeeld hiervan is het jaarverslag (bestuurs- of directieverslag) bij de jaarrekening. De verantwoordelijkheid van de accountant verschilt. Alle informatie in het financiële overzicht valt onder de strekking van zijn verklaring bij dit overzicht, het aparte verslag wordt in principe alleen getoetst op de verenigbaarheid met het financiële overzicht. Op vrijwillige basis kan de reikwijdte van de assurance door de accountant worden uitgebreid.
- *Via een afzonderlijke verantwoording*, met als voorbeelden het maatschappelijke verslag, het in-control statement en de subsidieverantwoording. De financiële en niet-financiële informatie worden naast elkaar gepresenteerd. Hiervoor bestaan nog geen uniforme grondslagen. Op het gebied van maatschappelijke verantwoording is het GRI het meest gezaghebbend. De wijze van verantwoorden is vergelijkbaar met de vorige vorm, ook hier richt de accountant zich op een compleet overzicht. Omdat zowel financiële als niet-financiële informatie in de verantwoording is opgenomen, geeft de accountant een assurance-rapport af in plaats van een verklaring die bij een jaarrekening gebruikelijk is. Wordt geen assurance gevraagd dan kan hij volstaan met een onderzoeksrapport (rapport van feitelijke bevindingen), waarbij de gebruiker zelf zijn conclusies trekt.
- *Als losse informatie via andere media*, zoals brochures, persberichten en prospectussen. Ook dit kan in papieren of digitale vorm. Het doel is niet het geven van een compleet overzicht, maar het verschaffen van informatie over een bepaald onderwerp. Op dit gebied is nauwelijks sprake van regelgeving. Ook de rol van de accountant moet nog worden ingevuld. De eXtensible Business Reporting Language (XBRL) is gericht op de online distributie van vooral financiële informatie, maar kan ook gebruikt worden voor niet-financiële informatie. Het biedt de gebruikers de mogelijkheid om zelf keuzes te maken uit de informatie die online beschikbaar wordt gesteld. Dit kan tot een verschuiving leiden in de frequentie van externe informatieverstrekking en daarmee in de rol van de accountant. De mogelijkheid tot interactieve informatievergaring biedt ook een dilemma: het moet de gebruiker duidelijk zijn tot hoever de assurance van de accountant strekt. Het accent komt hierdoor meer te liggen op de continue betrouwbaarheid van het onderliggende systeem, dan op het verstrekken van assurance bij de losse informatie. Dit is het principe van *continuous auditing*. Gebruikers buiten de organisatie krijgen via de pers, tv en

internet veel informatie buiten de traditionele wijze van verantwoorden, zonder dat om assurance wordt gevraagd. De accountant moet vaststellen of hier voor hem een rol is weggelegd.

De informatieverstopping en verantwoording binnen de organisatie is minder aan externe regels gebonden en vooral een kwestie van afspraken tussen verschaffers en gebruikers. Om informatie zo efficiënt mogelijk te gebruiken kan hetzelfde format worden toegepast als bij de externe verantwoording. Zowel de intern als de externe accountant kunnen hierbij zorgdragen voor assurance.

### 2.3.2 Assurance en accountant

Deze paragraaf legt een koppeling tussen de ontwikkelstadia van niet-financiële informatie, de wijze van verantwoorden en de rol van de accountant. Het accent ligt op assurance: wat betekent assurance, wat zijn de randvoorwaarden en in welke vorm is dit mogelijk.

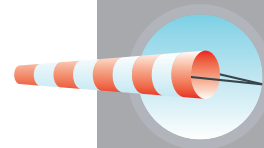
Het optreden als assurance-verschaffer is de kerncompetentie van accountants. Daarnaast kunnen zij ook als adviseur of rapporteur van bevindingen optreden, terwijl assurance geven over niet-financiële informatie geen alleenrecht van accountants is. Het optreden van de accountant wordt bepaald door gedragsregels (VGC) en beroepsregels (NV COS inclusief het Stramien voor assurance-opdrachten). Het schema hieronder geeft de relatie aan tussen de regelgeving voor accountants, het ontwikkelingsstadium van de niet-financiële informatie en rol die de accountant hierbij kan vervullen:

Accountantswerkzaamheden – VGC en Nadere Voorschriften			
Assurance- opdrachten		Niet Assurance- opdrachten	
Controle en beoordeling van historische financiële informatie		Overige assurance-opdrachten	Overeengekomen specifieke werkzaamheden
Jaarrekening	Ander Financieel overzicht		
COS 100 - 2999		COS 3000 - 3999	COS 4400

De drie rollen van de accountant (adviseur, rapporteur van bevindingen en assurance-verschaffer) zijn reeds belicht in paragraaf 2.1.4. Deze paragraaf richt zich op de laatste rol.

- Het optreden als *rapporteur van bevindingen* zonder assurance valt onder Standaard 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie*. Anders dan de titel suggereert is deze standaard ook toepasbaar op niet-financiële informatie. De accountant rapporteert zijn bevindingen zonder een conclusie of een oordeel uit te spreken, dit wordt aan de gebruiker overgelaten. Omdat de opdrachtvoorwaarden per situatie worden ingevuld is de verspreiding van de rapportage beperkt tot de partijen (verschaffers en gebruikers) waarmee de accountant de opdracht is overeengekomen.
- Voor het optreden als *adviseur* bij de inrichting en verbetering van informatiesystemen geldt in principe alleen de VGC. Op dit moment bestaat er alleen een standaard voor transactiegerelateerde adviesdiensten (Standaard 5500).

Een assurance-opdracht is gericht op het verschaffen van zekerheid over de kwaliteit van informatie door deze te toetsen aan bepaalde criteria, om hiermee het vertrouwen van de gebruikers in deze informatie te versterken.



Absolute zekerheid bestaat niet, omdat zelfs bij een integrale toetsing van informatie de kans op fouten nooit helemaal valt uit te sluiten. Ook weegt de meerwaarde van het laatste stukje zekerheid normaliter niet op tegen de extra kosten. Een assurance-opdracht moet streven naar *een evenwicht* tussen de verkregen zekerheid, de hiervoor gemaakte kosten en de verwachtingen van de gebruiker. Zekerheid verschaffen betekent in essentie het risico reduceren dat de informatie niet aan de gestelde toetsingscriteria voldoet en dus voor de gebruiker relevante afwijkingen vertoont. Zekerheid hangt samen met risicoanalyse: de accountant zal bij een assurance-opdracht het risico van een onjuiste conclusie over de informatie terugbrengen tot een voor de gebruiker (en verschaffer) aanvaardbaar niveau.

Hiervoor bestaan (nog) geen absolute normen: het niveau van zekerheid kan in principe variëren van nul tot honderd procent. Zekerheid hangt nauw samen met vertrouwen: de behoefte aan vertrouwen is de basis voor assurance. Een assurance-verschaffer versterkt het vertrouwen van de gebruikers alleen als hij ook zelf vertrouwen uitstraalt.

Het verschaffen van assurance levert ook profijt op voor de verschaffer van de onderzochte informatie. Enerzijds doordat vertrouwen in de informatie bijdraagt aan het vertrouwen in de verschaffer daarvan. Anderzijds omdat de controle van informatie en de ermee verbonden systemen en processen bijdraagt aan de versterking van het governance-bouwwerk en de rapportageketen. Assurance fungeert dan als sluitsteen van interne managementcontrol.

### **Bepalende factoren**

De NV COS en het Stramien voor assurance-opdrachten geven het raamwerk waarbinnen de accountant assurance kan verlenen. Standaard 3000 *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* geeft de algemene basis voor assurance bij niet-financiële informatie. Er zijn vijf factoren, die zowel op financiële als niet-financiële informatie van toepassing zijn:

1. Drie partijen: de verschaffer, gebruiker en controleur van de informatie.
2. Een duidelijk gedefinieerd en afgebakend object van onderzoek.
3. Toepasbare criteria (normen) voor de verantwoording en de toetsing daarvan.
4. Beschikbare en toereikende toetsingsgegevens over het onderzoeksobject.
5. Een duidelijk eindproduct met daarin de uitkomst van de toetsing.

De factoren twee, drie en vier betreffen de mate van volwassenheid van de informatie. Alleen in het laatste ontwikkelingsstadium is assurance mogelijk. De eerste factor vormt de kern van governance. De laatste factor bepaalt het succes van de accountant. De gebruiker wil weten waarover hij assurance krijgt, in welke mate en in welke vorm. Het eindproduct moet aan zijn verwachtingen voldoen. De rest is voor hem techniek voor de fijnproevers. Dit vereist *een andere benadering van het assurance-vraagstuk*: niet denken vanuit de vaktechniek, maar vanuit de vraag van de gebruiker:

Accountants moeten onderzoeken wat gebruikers en verschaffers precies willen. Ze hebben geen interesse in de techniek van de VGC en de NV COS, maar willen een leesbaar en bruikbaar accountantsproduct. Het is aan de accountant om het gewenste product in het juiste vaktechnische vat te gieten. Hierin ligt een uitdaging voor de accountant: de dialoog aangaan met de verschaffer en de gebruiker.

Het heeft geen zin een product te maken dat niet bijdraagt aan de versterking van het vertrouwen van de gebruiker in de informatie. Daarom moet de accountant *in dialoog* met de verschaffer en de gebruiker vaststellen of de gewenste mate van zekerheid aansluit op het ontwikkelingsstadium van de niet-financiële informatie en de hiervoor te maken kosten.

### **Materialiteit**

Informatie is van materieel belang voor de gebruiker als het weglaten of onjuist weergeven ervan effect kan hebben op zijn besluitvorming. In dit opzicht bestaat geen verschil tussen financiële en niet-financiële informatie. Deze vorm van materialiteit wordt ook wel verslaggevingsmaterialiteit genoemd, het gaat om de betekenis van de informatie vanuit het perspectief van de gebruiker. Materialiteit en relevantie zijn verwant: informatie van materieel belang is altijd relevant voor de gebruiker, maar niet alle relevante informatie heeft effect op zijn oordeelsvorming. Materialiteit wordt bepaald door kwantitatieve en kwalitatieve factoren:

- *Kwantitatieve factoren* geven het absolute of relatieve belang aan van een afzonderlijk element binnen de totale informatie. Bij financiële en kwantitatieve informatie kan dit via een getal of een percentage worden uitgedrukt;
- Bij *kwalitatieve factoren* wordt het belang bepaald door de aard of het onderwerp van de informatie, waarbij maatschappelijke factoren en de publieke opinie een rol spelen. Voorbeelden zijn informatie over beloningsbeleid en integriteit.

Materialiteit geeft de drempel of kritische grens bij de oordeelsvorming van de gebruiker. Waar die grens ligt bepaalt de gebruiker. Bij het bepalen van verslaggevingsmaterialiteit hoort niet het perspectief van de accountant, maar dat van de gebruiker centraal te staan. Gebruikersdialoog voorkomt dat verslaggegevingsmaterialiteit puur een zaak van *professional judgement* wordt. Het GRI heeft een korte checklist uitgewerkt met interne en externe factoren voor het bepalen van verslaggevingsmaterialiteit. Standaard 3410N *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen* neemt als uitgangspunt de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de gebruikers:

Materialiteit wordt bepaald door de gerechtvaardigde informatiebehoefte van gebruikers: informatie die door representatieve vertegenwoordigers van (groepen) gebruikers kan worden verlangd op grond van wet- en regelgeving, algemeen aanvaarde normenkaders, jurisprudentie of specifieke afspraken met de verschafter van de informatie.

Assurance verschaffen betekent het risico terugbrengen dat voor de gebruiker relevante informatie onopgemerkte afwijkingen of fouten bevat. In dit kader heeft materialiteit een andere betekenis: bij assurance of auditmaterialiteit gaat het om fouten en afwijkingen die een direct effect hebben op de oordeelsvorming van de accountant. Fouten en afwijkingen van materieel belang leiden tot een ander oordeel. De accountant zal het risico hiervan tot een acceptabel niveau willen terugbrengen. Hij zal fouttoleranties formuleren in termen van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid. Hiervoor bestaan geen absolute normen. Dit gebeurt grotendeels op basis van *professional judgement*. Bij subsidieprotocollen in de publieke sector zijn deze toleranties vaak geformaliseerd via een tabel, afgeleid uit het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) van de Rijksauditdienst. Hoewel materialiteit in deze zin een zaak voor de accountant is, bestaat toch een directe link met de gebruikers: hoe minder kans op fouten en afwijkingen gebruikers accepteren in de voor hen relevante informatie, hoe stricter de accountant zal moeten controleren en hoe lager de toleranties.

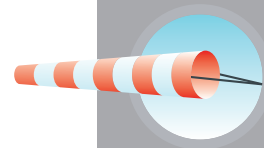
Naarmate niet-financiële informatie meer onderwerpen omvat wordt het moeilijker om een totale materialiteit te bepalen. Dit speelt met name bij MVO-verslaggeving waarbij een breed scala aan onderwerpen aan de orde komt. Het GRI ontwikkelt hiervoor *sector supplements*, een vertaling van de algemene richtlijnen naar sectorspecifieke indicatoren. Dan nog is het moeilijk om het gewicht per afzonderlijke indicator te bepalen. Zolang hiervoor nog geen algemene normen bestaan en de gebruikersdialoog niet is afgerond, kan het verschaffen van assurance per afzonderlijk onderwerp een oplossing bieden. Dit geeft de gebruiker meer helderheid dan één oordeel waaruit de weging van de afzonderlijke elementen niet blijkt.

### **Meer dan betrouwbaarheid**

De traditionele insteek voor assurance is zekerheid geven over de *betrouwbaarheid* van financiële informatie in termen van accuraatheid, volledigheid en juistheid. Bij jaarrekeningen wordt hiervoor het begrip getrouwheid of getrouw beeld (*true and fair view*) gebruikt. Uit paragraaf 2.2.1 blijkt dat daarnaast relevantie, vergelijkbaarheid en begrijpelijkheid tot de basiskennmerken van informatie behoren. Volgens de NIVRA-publicatie *De gebruiker centraal* is vooral relevantie een belangrijk thema. Gebruikers in de publieke sector vinden dat teveel sprake is van irrelevante, niet op hun behoeften afgestemde informatie. Deze overload aan informatie leidt tot verspilling, de gebruikers zien door de bomen het bos niet meer. Dit verschijnsel doet zich onder andere voor op het gebied van MVO-verslaggeving en bij de beleidsverantwoording door overheidsinstaties. Het gaat meer over beleid en doelen dan over behaalde resultaten en effecten. Als het ontwikkelingsstadium van de informatie het toelaat, bestaat voor de accountant geen barrière om ook bij dit kenmerk assurance te geven. *Mits* de gebruiker daaraan behoefte heeft en het normenkader duidelijk vaststaat.

### **Gebruiker en assurance**

De accountant verstrekt zijn assurance in de vorm van een verklaring (alleen bij historische financiële informatie) of een assurance-rapport (alle overige soorten informatie, waaronder niet-financiële informatie).



Volgens de NV COS bestaan bij beide rapportagevormen *twee zekerheidsniveaus*:

- Een *redelijke* mate van zekerheid, waarbij het risico van een onjuiste conclusie tot een aanvaardbaar laag niveau is teruggebracht. De accountant formuleert zijn oordeel in de vorm van een positieve conclusie.
- Een *beperkte* mate van zekerheid, waarbij het risico van een onjuiste conclusie tot een aanvaardbaar niveau is teruggebracht. De accountant formuleert zijn oordeel in de vorm van een negatieve conclusie, een dubbele ontkenning ('niet is gebleken dat niet').

De feitelijke inhoud van deze begrippen wordt in de NV COS niet gedefinieerd, noch gekwantificeerd via bijvoorbeeld getallen of percentages. Accountants geven op dit punt te weinig openheid van zaken. Bij subsidieregelingen wordt wel gewerkt met percentages voor betrouwbaarheid, die afgeleid zijn van het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) van de Rijksauditedienst. Een verwachtingskloof bij de gebruiker over de betekenis van de gegeven assurance ligt dan voor de hand. Zeker bij een negatief geformuleerde conclusie, de gebruiker wil juist weten over welke aspecten de accountant iets positiefs concludeert. *De gebruiker ziet assurance als één geheel, het klopt of het klopt niet.* De in 2009 gehouden NIVRA-enquête over niet-financiële informatie wijst ook in die richting. Paragraaf 3 van bijlage 2 gaat nader in op de uitkomsten van deze enquête.

Als de accountant niet in staat is om in zijn rapportage duidelijk te zijn wat de door hem verstrekte zekerheid precies inhoudt, zal hij nooit succes hebben met assurance op het gebied van niet-financiële informatie. Dit geldt in het bijzonder voor de negatieve conclusie bij een rapportage met een beperkte mate van zekerheid.

#### **Inrichting assurance-kader**

Zekerheid kan variëren van nul tot honderd procent en hoeft niet tot twee niveaus beperkt te blijven. In principe kan de accountant elke graad van assurance verstrekken en dit in zijn rapportage tot uitdrukking brengen. Assurance heeft in deze benadering een *glijdende schaal*. In dialoog met verschaffer en de gebruiker stelt de accountant vast welk niveau van zekerheid gewenst is, hoe deze gerapporteerd moet worden en of deze in verhouding staat tot het ontwikkelingsstadium van de informatie. De gebruiker beslist hoeveel kosten hij voor welk zekerheidsniveau over heeft.

Het is echter de vraag of deze uitbreiding van variaties de oplossing biedt. Een gebruiker moet eerst kunnen *begrijpen* wat de mogelijkheden precies inhouden, wat de meerwaarde is van enkele procenten meer of minder assurance. Anders leidt dit tot verwarring en een nog grotere verwachtingskloof. Zolang het de gebruiker niet duidelijk is wat de bestaande twee niveaus van zekerheid inhouden, heeft het geen zin om een systeem te ontwikkelen met nog meer variaties.

Daarom ligt de oplossing meer in de volgende aanpak:

- De accountant moet de gebruiker duidelijk maken wat de *bestaande* niveaus van assurance betekenen. Helder moet zijn wat met een redelijke en een beperkte mate van zekerheid precies wordt bedoeld. De bestaande onderbouwing is onvoldoende. Dit vereist voorlichting, communicatie en dialoog.
- De formulering van *het accountantsoordeel* in het assurance-rapport moet worden omgebouwd tot een voor de gebruiker leesbare tekst. De gebruiker wil lezen wat de accountant precies heeft gedaan en wat zijn conclusie is: is de kwaliteit van de informatie goed of niet. In dit kader valt te denken aan barometers (percentages), labels (kleuren), kijkglazen (niveau's), scores (1 tot vijf) of tekens (plus/min). Algemene teksten over verantwoordelijkheden horen hier niet thuis, dat is voor de contractuele kleine lettertjes. Negatief geformuleerde conclusies zijn een zwakgebod en moeten worden vermeden.
- Er moet nader onderzoek worden gedaan naar de *effectiviteit* van het assurance-raamwerk en naar de verwachtingen van de gebruikers. Dit vereist dialoog, het peilen van meningen en wetenschappelijk research. Op grond daarvan kan eventueel worden overgegaan tot het aanpassen van het bestaande assurance-raamwerk en uitbreiden van het aantal assurance-niveau's.

De invulling van de assurance-kaders start met de dialoog met gebruikers en verschaffers. De oplossing ligt niet in de techniek, maar in de afstemming op de vraag van de gebruikers. Best practices en onderzoek door brancheorganisaties draagt hieraan bij.

### 2.3.3 Ontwikkeling van normenkaders

Deze paragraaf geeft een kort doorkijkje naar enkele initiatieven op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen verslaggevingsnormen en assurance-normen:

- *Verslaggevingsnormen* betreffen de wijze waarop informatie wordt gepresenteerd en verantwoord (en gewaardeerd indien financieel). De ontwikkeling ervan is een taak voor de gebruikers en verschaffers. De accountant heeft alleen een adviserende taak, hij bepaalt niet de inhoud van de norm, alleen de uitvoerbaarheid ervan.
- *Assurance-normen* richten zich op de manier waarop de kwaliteit van informatie wordt getoetst. Kwaliteit in de zin van betrouwbaarheid, relevantie, vergelijkbaarheid en begrijpelijkheid. Het betreft de vaktechnische invulling van assurance door en voor accountants. Voor de gebruikers en verschaffers is alleen de uitkomst relevant.

Het ontwikkelen van verslaggevingsnormen gaat aan assurance-normen vooraf, omdat ze een van de bepalende factoren voor assurance zijn. Assurance is alleen mogelijk als de informatie waarop de normen betrekking hebben zich in het laatste ontwikkelingsstadium bevindt. Normen kunnen generiek of specifiek van karakter zijn. Generieke normen gelden universeel. Ze zijn ingebouwd in wet- en regelgeving of uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties. Specifieke normen worden per situatie, onderwerp of organisatie ingevuld. Dit vereist een dialoog tussen verschaffers, gebruikers en accountants.

#### **Verslaggevingsnormen**

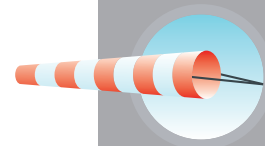
De ontwikkeling van verslaggevingsnormen voor financiële informatie heeft al een lange ontwikkeling achter de rug. In paragraaf 2.2.1 zijn de bekendste genoemd. Toch wordt er nog steeds aan gesleuteld. Bestaande richtlijnen worden aangepast of herzien. De fair value discussie als gevolg van de kredietcrisis is het meest sprekende voorbeeld.

Op het gebied van niet-financiële informatie bestaat alleen een generiek normenstelsel op het gebied van MVO. De G3 *richtlijnen* van de GRI geven enerzijds verslaggevingsprincipes en anderzijds onderwerpen waarover gerapporteerd kan worden. Het Reporting Framework bestaat uit drie segmenten: Principles and Guidance, Protocols en Standard Disclosures. De eerste twee betreffen de kwaliteit van verslaggeving, de laatste de inhoud. Per thema zijn indicatoren ontwikkeld. Omdat de relevantie van een indicator per branche kan verschillen zijn Sector Supplements ontwikkeld. Voor de toepassing kan uit verschillende Application Levels worden gekozen, met C als laagste en A+ als hoogste. Het plusteken geeft aan dat het rapport is voorzien van externe assurance. De assurance is echter niet alleen aan accountants voorbehouden. Tenslotte wordt ook naar de positie van de organisatie in de handels- en productieketen gekeken, de Reporting Boundary. De GRI-richtlijnen worden voortdurend verbeterd. Ze hebben nog niet de status van het BW of IFRS. Een ander initiatief is de nieuwe internationale richtlijn ISO 26000. Deze is gericht op het opzetten en implementeren van MVO en geeft geen kader voor verslaggeving en assurance. Verdere initiatieven op het terrein van MVO zijn het IFAC Sustainability Framework en het Prince of Wales Sustainability Project. Het IFAC initiatief betreft een internet tool die accountants kunnen gebruiken bij hun advisering op het gebied van sustainability. Het Prince of Wales project heeft in juli 2009 een set van sustainability principles gepubliceerd.

Op internationaal niveau zijn diverse instanties bezig met het verbeteren en uitbouwen van algemene raamwerken voor verslaggeving. Deze *conceptual frameworks* zijn vooral gericht op financiële informatie, met de jaarrekening als centraal medium. Te noemen zijn het conceptual framework van de IASB (als basis voor de IFRS in de private sector), IPSASB (als basis voor de IPSAS in de publieke sector) en INTOSAI (als basis voor nationale rekenkamers). Elk framework legt de accenten net iets anders.

Ook lokaal bestaan diverse initiatieven. Volstaan wordt met twee voorbeelden. In het Verenigd Koninkrijk hebben verschillende partners, zoals het ministerie van financiën, de nationale rekenkamer en het statistiekbureau, samengewerkt om een raamwerk voor prestatiegegevens op te zetten. Dit resulteerde in de publicatie *Choosing the right FABRIC: A framework for Performance Information*. Hoewel primair gericht op prestatie-informatie bevat de gids ook uitgangspunten die voor elk soort niet-financiële informatie relevant zijn. In Nederland heeft de RJ de *Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving en RJ 400* gemoderniseerd. Beide publicaties zijn echter primair gericht op MVO en niet op niet-financiële informatie in het algemeen.





### Assurance-normen

De internationale normen voor assurance door accountants worden beheerd door IFAC. Voor niet-financiële informatie zijn de *International Standards on Assurance Engagements (ISAE's)* van belang. Ze zijn opgenomen in de NV COS. Behalve een Standaard voor toekomstgerichte informatie (3400) en een Nederlandse Standaard voor MVO (3410N) is alleen Standaard 3000 beschikbaar. IFAC is bezig met een aantal nieuwe initiatieven, zoals een assurance-standaard voor serviceorganisaties (ISAE 3402) en op het gebied van CO<sub>2</sub>-emissies (ISAE 3410). Verder is onderzoek gedaan naar performance measurement bij publieke organisaties. Ook loopt een onderzoek naar de herziening van de standaard voor beoordelingsopdrachten (ISRE 2400). Beoordelingsopdrachten zijn gericht op het geven van een beperkte mate van zekerheid bij historische financiële informatie. Voor de assurance van niet-financiële informatie is vooral de discussie over de vormgeving van een beperkte mate van zekerheid relevant. Uit onderzoek blijkt dat de perceptie van de gebruikers varieert van tien tot bijna negentig procent zekerheid. Dit ligt overigens geheel in lijn met de NIVRA-enquête over niet-financiële informatie. Aanpassing van ISRE 2400 zal doorwerken in de formulering van de modeltekst van standaard ISAE 3000 en daarmee Standaard 3000. Inmiddels werkt IFAC ook aan de herziening van ISAE 3000.

Op het gebied van MVO is *AccountAbility* actief, een organisatie die een bijdrage wil leveren aan de verbetering van MVO management en verslaggeving. Er zijn drie standaarden: Een over Principles (AA1000APS), een over Stakeholder Engagement (AA1000SES) en een over Assurance (AA1000AS). De assurance-standaard is echter niet specifiek voor accountants geschreven en het gebruik ervan is gekoppeld aan een licentie.

Op lokaal niveau lopen Nederland en Australië voorop. Nederland door de publicatie van de reeds genoemde Standaard 3410N. In Australië zijn twee assurance-standaarden vastgesteld: een voor compliance engagements (ASAE 3100) en een voor *performance engagements* (ASAE 3500). Deze twee standaarden zijn hoofdzakelijk een doorvertaling van standaard ISAE 3000 en bieden als zodanig weinig specifieke normenkaders.

De Audit & Assurance Faculty van de ICAEW, de Engelse beroepsorganisatie voor openbare accountants, heeft in 2008 het project *Re: Assurance* uitgevoerd. Doel was het promoten van de dialoog over assurance services. Hiervoor zijn *policy makers, businesses and practitioners* benaderd. Voor niet-financiële informatie is vooral relevant de publicatie *Assurance on non-financial information: existing practices and issues*. Deze geeft een beschrijving van de state of the art, praktijkvoorbeelden en bestaande normenkaders in Groot Brittannië.

Uit de FEE publicatie *Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe* van juli 2009 blijkt dat in Europa een grote verscheidenheid bestaat in de wijze waarop overige assurance-opdrachten en aan assurance gerelateerde opdrachten worden uitgevoerd.

## 2.4 Samenvatting en conclusie

Belangrijke bouwstenen voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie zijn *governance*, de *rapportageketen* en de *dialoog* tussen verschaffers, gebruikers en accountants. Hierbij zijn drie vragen te stellen: welke partijen zijn bij het proces betrokken, wat is niet-financiële informatie precies en welke rol kan de accountant vervullen.

### Belanghebbende partijen

- Informatieverstrekking is een essentieel onderdeel van *governance*. Governance betreft de wijze waarop (het bestuur van) een organisatie functioneert en met belanghebbende partijen communiceert. Om processen in de organisatie te kunnen sturen en beheersen is informatie nodig. De rapportageketen zorgt hiervoor.
- Er bestaan diverse indelingen van belanghebbende partijen. Deze publicatie kiest voor een *driedeling* die aansluit bij de primaire rol die iedere partij in de keten vervult: gebruiker, verschaffer en controleur. De accountant vervult de functie van controleur. Toezichthouders zijn een bijzondere groep van interne en externe gebruikers.
- Het perspectief van de *gebruiker* staat voorop. De gebruiker wil een goed beeld van de organisatie krijgen, het is de taak van de verschaffer om hierin te voorzien. De accountant zorgt hierbij voor een onafhankelijke toets van de informatie. Voorzover de behoeften van gebruikers nog niet zijn geformaliseerd, is een gestructureerde gebruikersdialoog het middel om inzicht te krijgen in hun verwachtingen.

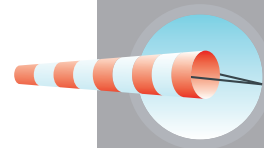
- De *verschaffer* gebruikt informatie niet alleen om verantwoording af te leggen, maar ook om zelf sturing aan de organisatie te geven. Tussen de verschaffer en gebruiker kan een belangenconflict ontstaan: een gebruiker kan meer informatie willen ontvangen dan een verschaffer kan of wil verstrekken.
- De *accountant* kan drie rollen vervullen: adviseur bij de inrichting en verbetering van informatiesystemen, rapporteur van onderzoeksbevindingen en assurance-verschaffer over de niet-financiële informatie of het totstandkomingsproces. Met de term accountant wordt de accountantsfunctie bedoeld. Dit kan openbare, intern en overheidsaccountants betreffen. Intern accountants zijn vaak directer bij niet-financiële informatie betrokken dan externe accountants.

#### **Soorten en stadia**

- Voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie is niet alleen het governance-kader belangrijk, maar ook het ontwikkelingsstadium van de informatie. Voor de *definitie* van niet-financiële informatie wordt aangesloten bij de NIVRA Wegwijzer *Niet-financiële informatie in beweging*. Informatie kent verschillende kwaliteitseisen, waarbij betrouwbaarheid en relevantie het belangrijkste zijn. Hierbij bestaat geen verschil tussen financiële en niet-financiële informatie. Het is daarom aan te bevelen meer het accent te leggen op de gemeenschappelijke kenmerken en de onderlinge samenhang. De term niet-financiële informatie is in dit kader niet bevorderlijk voor de discussie.
- Er bestaan verschillende indelingen voor niet-financiële informatie, die echter geen inzicht geven in de mate waarin assurance mogelijk is. Het is efficiënter om een indeling te maken naar *de mate van volwassenheid* van de informatie en *de verankering ervan in de organisatie*. Er zijn vijf fasen te onderkennen. Van een nulsituatie waarin de nadruk ligt op awareness bevorderen, tot de laatste fase waarin de niet-financiële informatie functioneert binnen een duidelijk normenkader voor verantwoording en assurance. Elke fase kent *een eigen rol voor de accountant*. Alleen in de laatste fase is assurance mogelijk.
- Interne assurance gaat vooraf aan externe, waarbij assurance betrekking kan hebben op de totstandkoming van de informatie of op de informatie zelf, als uitkomst van dit proces.
- Meegroeien met de ontwikkeling van niet-financiële informatie brengt voor de accountant *dilemma's* met zich mee. Ze hangen samen met het startpunt voor assurance en het risico van het toetsen van zelf ontwikkelde normen.

#### **Verantwoording en assurance**

- Informatie wordt gebruikt voor *sturing* en *verantwoording*. Hiervoor bestaan verschillende presentatievormen: van jaarverslag tot losse online informatie.
- Om *assurance* te kunnen verschaffen moeten accountants aan stricte normen voldoen. Hierbij speelt onder andere het vraagstuk van materialiteit. Assurance hoeft niet alleen op betrouwbaarheid gericht te zijn. Ook andere informatiekenmerken komen hiervoor in aanmerking, mits hiervoor een duidelijk normenkader bestaat.
- Op dit moment zijn twee *zekerheidsniveaus* beschikbaar: een beperkte en een redelijke mate van zekerheid. In principe kan de accountant elke gradatie van assurance verstrekken en in zijn rapportage tot uitdrukking brengen. Het is echter de vraag of dit de oplossing voor het probleem is. Zolang het de gebruiker niet duidelijk is wat de bestaande niveaus van zekerheid inhouden, heeft het geen zin om een aangepast stelstel te ontwikkelen met nog meer variaties. Het is beter om eerst duidelijk te maken wat de bestaande zekerheidsniveaus inhouden, om de formulering van het accountantsoordeel te herzien en om onderzoek te doen naar de verwachtingen van de gebruikers.
- Op enkele lokale uitzonderingen na verloopt de *internationale* ontwikkeling van normen voor verantwoording en assurance van niet-financiële informatie traag. Er is behoefte aan meer internationale dialoog en discussie.



## 3 Praktijkvoorbeelden

Hoofdstuk 2 ging uitgebreid in op de bouwstenen voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Dit deel van het rapport legt de link naar de dagelijkse praktijk.

Zes toonaangevende ondernemingen staan centraal. Samen met hoofdstuk 2 biedt dit de basis voor de stellingen, het stappenplan en de aanbevelingen van hoofdstuk 4.

### 3.1 Introductie en referentiekader

#### **Algemene kader**

In hoofdstuk 2 bleek dat niet-financiële informatie een grote verscheidenheid aan soorten en situaties kent, van prestatiegegevens tot de kwaliteit van systemen. Het is meer dan alleen MVO of CSR, hoewel dit de meest bekende verschijningsvorm betreft. Dit brede palet aan informatie komt ook in de praktijkcases naar voren. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie wordt op zeer uiteenlopende manieren ingevuld. Hierbij hoeft het niet altijd om de externe accountant of assurance te gaan. Elke case biedt een eigen accent, een eigen dimensie. Juist deze verscheidenheid aan benaderingswijzen van niet-financiële informatie biedt verrassende gezichtspunten. Zo is bij een van de cases juist niet gekozen voor het CSR-verslag, maar voor de assurance van één specifiek bedrijfsaspect. In een andere case staat de interne accountant centraal en speelt de externe accountant geen assurance-rol. Integratie van financiële en niet-financiële informatie is ook een belangrijk thema. Tenslotte is er een case waarin de vraag van de gebruiker naar betrouwbare informatie op een geheel andere manier is vormgegeven, assurance zonder accountant.

Hoofdstuk drie sluit af met een totaaloverzicht. Hierin zijn de zes praktijkcases geordend op basis van negen criteria:

- Wat voor soort niet-financiële informatie betreft het.
- Op welke wijze wordt de informatie verantwoord en gepresenteerd.
- Welk normkader is hierbij van toepassing.
- Hoe is de niet-financiële informatie verankerd in de governance-structuur.
- In welk ontwikkelingsstadium bevindt zich de informatie.
- Wie zijn de gebruikers van de informatie en hoe vindt gebruikersdialoog plaats.
- Welke rol vervult de accountant en hoe rapporteert hij hierover.
- Hoe is de samenwerking met andere professionals zoals controllers.
- Wat zijn de belangrijkste lessen en hoe ligt het toekomstperspectief.

#### **Praktijkcases**

Bij de selectie van de cases is gekeken naar een zo groot mogelijke verscheidenheid aan invalshoeken, om een goed beeld te geven van het brede palet van niet-financiële informatie. De cases zijn op persoonlijke titel door de leden van de projectgroep geschreven.

- *Paragraaf 3.2 (Case AkzoNobel)*: Geïntegreerde jaarverslaggeving en de rol van de accountant bij het jaarverslag van AkzoNobel. In deze case ligt het accent op de integratie van financiële en niet-financiële informatie in één jaarverslag;
- *Paragraaf 3.3 (Case Rabobank)*: Niet-financiële informatie en bancaire governance in het maatschappelijke jaarverslag van Rabobank Nederland. Uit deze case blijkt het belang van het gezamenlijk optrekken van informatieverschaffer, interne accountantsdienst en externe accountant, waarbij de gebruikersdialoog niet wordt vergeten;
- *Paragraaf 3.4 (Case TNT)*: Prestatiemeting en wettelijk toezicht door de OPTA bij de 24-uurs postbezorging door TNT Post. In deze case blijkt dat de niet-financiële informatie een essentieel onderdeel is van het bedrijfsproces, ook zonder de wettelijke verplichting om deze informatie op te leveren;
- *Paragraaf 3.5 (Case NIBE-SVV)*: Prestatiemeting en examenverantwoording door NIBE-SVV in het kader van de accreditatie door de CDFD. Uit deze case blijkt dat in een uitgekend systeem van interne en externe checks and balances niet altijd behoefte bestaat aan assurance door een accountant. De CDFD speelt als gebruiker van de informatie zelf een actieve rol;
- *Paragraaf 3.6 (Case SNV)*: Key performance indicatoren en managementaudits bij de ontwikkelingshulporganisatie SNV. In deze case ligt het accent op de rol van de intern accountant, waarbij alle ontwikkelingsfasen van niet-financiële informatie doorlopen zijn.
- *Paragraaf 3.7 (Case Koninklijke DSM)*: De invulling van risicomanagement bij Koninklijke DSM. Hieruit blijkt dat de assurance-rol van de externe accountant nog volop in ontwikkeling is, maar dat risico-beheersing intern al vergaand is ingevuld. Met een expliciete rol voor de interne auditor.

## 3.2 Case AkzoNobel: geïntegreerde jaarverslaggeving

Verslaggeving over MVO is het meest bekende voorbeeld van verslaggeving over niet-financiële informatie. Een MVO-verslag wordt meestal apart gepubliceerd. De laatste jaren bestaat echter een tendens naar de integratie van MVO-informatie in de financiële jaarverslaggeving. AkzoNobel is een sprekend voorbeeld hiervan. Deze case zoomt in op de inrichting van de jaarverslaggeving bij AkzoNobel en de rol van de accountant hierbij.

### 3.2.1 Geïntegreerde jaarverslaggeving

Verslaggeving over MVO heeft geleidelijk aan een vaste plaats gekregen in de verslaggeving van ondernemingen. Wereldwijde discussies over klimaat en CO<sub>2</sub>-uitstoot dragen hieraan bij.

De verslaggeving kan plaatsvinden als onderdeel van het financiële jaarverslag of via een afzonderlijk MVO-verslag. Handvatten hiervoor zijn te vinden in artikel 391 BW<sub>2</sub>, RJ-richtlijn 400 Jaarverslag en de Handreiking voor Maatschappelijke Verslaggeving (beide opgesteld door de RJ en herzien in 2009).

#### **Moderniseringsrichtlijn**

Binnen Europa zijn diverse ontwikkelingen waar te nemen op het gebied van MVO en de verslaggeving hierover. De Europese Commissie (EC) heeft als visie dat ondernemingen zelf verantwoordelijk zijn voor hun MVO-beleid en dat geen verplichtende wetgeving nodig is. In de Moderniseringsrichtlijn (Richtlijn 2003/51/EC, een aanpassing van de Vierde en Zevende EU-Richtlijn) is echter een verplichting geïntroduceerd voor het opnemen van MVO-informatie in het directie- of bestuursverslag (jaarverslag in enge zin), dat samen met de jaarrekening en de overige gegevens wordt gepubliceerd. Voor een getrouw overzicht van de gang van zaken en de positie van de onderneming kan de informatie in dit jaarverslag niet beperkt blijven tot alleen de financiële aspecten van de bedrijfsuitoefening. Waar dit past, is ook een analyse nodig van de ecologische, sociale en andere aspecten die relevant zijn voor een goed begrip van de ontwikkeling, resultaten en positie van de onderneming.

#### **Nederlandse situatie**

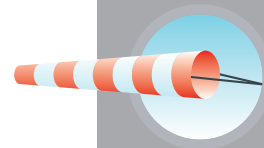
De moderniseringsrichtlijn is in 2005 in het Nederlandse jaarrekeningenrecht (Burgerlijk Wetboek) geïmplementeerd. Hierdoor is het artikel voor het jaarverslag, artikel 391 BW<sub>2</sub> gewijzigd. In het jaarverslag doet het bestuur verslag over de gang van zaken en het gevoerde beleid. In dit kader moet het bestuur een analyse geven waarin financiële en *niet-financiële* prestatie-indicatoren zijn opgenomen, moet inzicht worden gegeven in de doelstellingen en het beleid inzake risicobeheer en moet informatie worden verstrekt over naleving van een gedragscode. De prestatie-indicatoren betreffen ook milieu- en personeelsaangelegenheden. RJ Richtlijn 400 geeft een nadere invulling van de wettelijke bepalingen over het jaarverslag. De richtlijn sluit nauw aan bij artikel 391 BW<sub>2</sub>, maar biedt op het gebied van MVO ruimte voor eigen invulling. Hiertoe wordt een kader aangereikt dat 'beoogt steun en richting te geven aan de verslaggeving over maatschappelijke aspecten en de ontwikkeling daarvan'.

Op het gebied van MVO zijn vier aspecten onderscheiden: algemeen, milieu, sociaal en economisch. Per aspect zijn vijf aandachtspunten genoemd: dialoog met belanghebbenden, beleid, organisatie, uitvoering en uitkomsten en tenslotte toekomstverwachtingen.

#### **Onderzoek geïntegreerde verslaggeving**

Uit het onderzoek van Kamp-Roelands en Lambooy naar maatschappelijk verantwoord ondernemen onder 24 AEX beursgenoteerde ondernemingen (Het jaar verslagen 2007) is gebleken dat 17 ondernemingen hun MVO-visie vermelden in hun jaarverslag en geen apart MVO-verslag uitbrachten. Dit toont dat ondernemingen (al dan niet bewust) de regelgeving volgen en dat de trend is ingezet dat MVO, als bijzondere vorm van financiële en niet-financiële informatie, steeds meer geïntegreerd wordt in de reguliere verslaggeving. Beursfonds AkzoNobel heeft met ingang van 2008 gekozen voor een geïntegreerd geheel: een financieel jaarverslag en een MVO-verslag ineen. Het jaarverslag bevat zowel financiële informatie als niet-financiële informatie, waaronder MVO-informatie.

Maar hoe is de niet-financiële informatie geïntegreerd met de financiële informatie? Voor welke rapportagevorm is gekozen? En wat is de rol van de accountant? In de volgende paragraaf worden deze vragen besproken aan de hand van het geïntegreerde jaarverslag 2008 van beursfonds AkzoNobel.



### 3.2.2 Jaarverslag AkzoNobel 2008

AkzoNobel heeft in haar jaarverslag gekozen voor de volgende hoofdingeling:

1. Overview and strategy;
2. Operations and business performance;
3. Governance and compliance;
4. Financial statements.

De Financial Statements bestaan uit drie onderdelen: de *financial statements* in enge zin (jaarrekening), de *sustainability facts and figures* (MVO-informatie) en additionele gegevens. MVO-informatie komt in het gehele jaarverslag voor, het aparte onderdeel is mede bedoeld voor de afbakening van de reikwijdte van de assurance van de accountant. De informatie over milieu, sociale en economische aspecten is niet alleen kwalitatief van aard. Er zijn ook kwantitatieve indicatoren opgenomen zoals het aantal *compliance issues*, ongelukken en emissies, waardoor het mogelijk is om deze prestaties in de tijd te volgen en te vergelijken.

#### **Doel en belang van niet-financiële informatie**

In het jaarverslag 2008 noemt AkzoNobel twee soorten doelstellingen: waardecreatie en duurzaamheid. AkzoNobel geeft aan dat het communiceren over niet-financiële informatie steeds belangrijker wordt en dat zij dit met het geïntegreerde jaarverslag tot uiting brengt. Hiermee wil AkzoNobel de informatiewaarde en transparantie vergroten, om zo een breder inzicht te geven in het management en de prestaties van de onderneming. Hierbij wordt aan diverse groepen van belanghebbenden (gebruikers) verantwoording afgelegd. Door de verschuiving van de aandacht van shareholders naar gebruikers kan de onderneming gemakkelijker op haar gedrag worden aangesproken.

#### **Gebruikers en gebruikersdialoog**

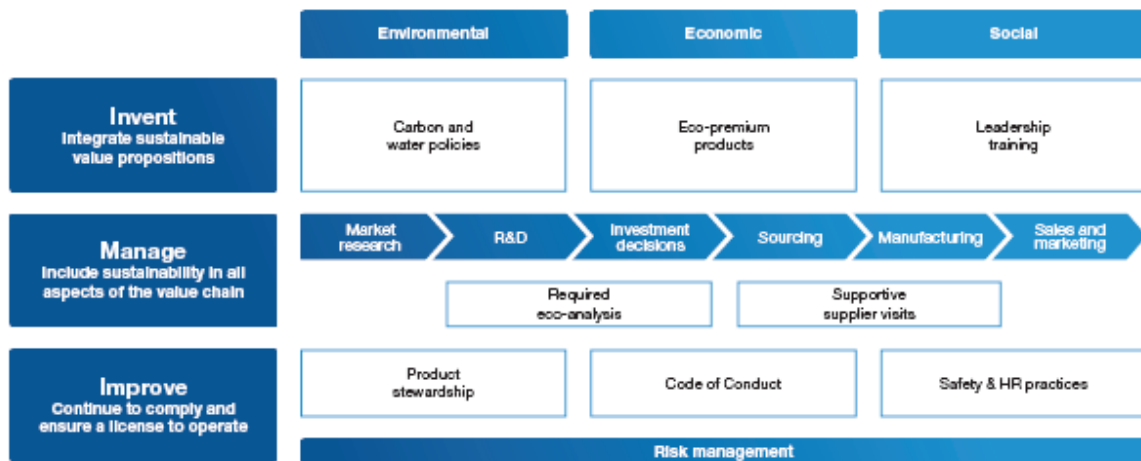
Zoals bleek in hoofdstuk 2 is de maatschappelijke verantwoordelijkheid van ondernemingen toegenomen. Meer dan voorheen moeten ze rekening houden met de wensen en mogelijke kritiek van uiteenlopende groepen belanghebbenden. Gebruikersdialoog vormt hiervoor de oplossing. AkzoNobel wijdt hieraan een apart hoofdstuk in het jaarverslag. In totaal zijn acht groepen onderscheiden: naast business partners, werknemers, investeerders en analisten zijn dit overheden, brancheorganisaties en belangenorganisaties, omwonenden, het algemene publiek en de media. Per groep zijn de activiteiten vermeld. Hierbij kan het gaan om congressen, debatsessies of rondetafel-bijeenkomsten. Ook het jaarverslag zelf is een communicatiemiddel.

#### **Volwassenheid informatie en verankering in de organisatie**

De mate waarin assurance van niet-financiële informatie mogelijk is, wordt bepaald door de mate van volwassenheid en verankering in de organisatie (zie paragraaf 2.2.2). Op grond van de criteria die daar genoemd zijn, kan worden vastgesteld dat AkzoNobel zich in fase vijf bevindt. Het systeem van niet-financiële informatie functioneert in de organisatie binnen een duidelijk normenkader voor verantwoording en assurance, met periodieke in- en externe bijsturing op basis van gebruikersdialoog. Gebruikers hebben behoefte aan assurance door een derde partij, assurance levert daadwerkelijk toegevoegde waarde op.

AkzoNobel heeft in haar strategisch beleid zowel financiële als niet-financiële doelstellingen geformuleerd en rapporteert hierover via een geïntegreerd jaarverslag. Het behalen van niet-financiële doelstellingen is opgenomen in de beloningssystematiek van zowel management als medewerkers. AkzoNobel treedt in dialoog met haar belanghebbenden en doet hiervan verslag. Tenslotte verschaft zij assurance bij zowel financiële als niet-financiële informatie.

#### AkzoNobel sustainability framework



Dit overzicht uit het jaarverslag van Akzo-Nobel geeft aan hoe MVO-informatie is verankerd in de rapportageketen van de organisatie.

#### **Rol van de accountant**

Wanneer we het geïntegreerde jaarverslag van AkzoNobel bekijken komen we uit bij de vraag wat de rol van de accountant is, voor welke assurance-vorm is gekozen en hoe is omgegaan met niet-financiële informatie.

AkzoNobel heeft over 2008 voor het eerst een jaarverslag gepubliceerd waarin zowel de jaarrekening als de MVO-verslaggeving zijn geïntegreerd. Bij beide onderdelen is assurance afgegeven door een externe accountant, maar er is nog geen sprake van één geïntegreerde rapportage. Het verslag bevat namelijk twee accountantsrapporten:

- een reguliere accountantsverklaring van KPMG betreffende de jaarrekening, het financiële gedeelte van het verslag;
- een assurance-rapport van Ernst&Young bij het MVO-gedeelte van het verslag, vooral bestaand uit niet-financiële data.

Via paginanummers en hoofdstukaanduidingen is duidelijk afgebakend welke partij over welk deel van het geïntegreerde jaarverslag assurance verstrekt, en in welke mate. Bij de accountantsverklaring is sprake van een redelijke mate van zekerheid, in het assurance-rapport wordt voor een deel van het verslag een beperkte mate van zekerheid gegeven. Omdat bij niet-financiële informatie andere standaarden en criteria als uitgangspunt gelden en andere werkzaamheden en expertises dan bij de reguliere jaarrekeningcontrole, is gekozen voor twee accountants als assurance-verschaffer. Dit leidt automatisch tot twee aparte rapportages.

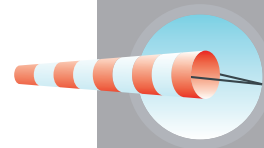
#### **3.2.3 Evaluatie en conclusies**

Uit internationale ontwikkelingen blijkt dat de hoeveelheid niet-financiële informatie in de jaarverslaggeving toeneemt. De Europese Moderniseringsrichtlijn is hiervan een voorbeeld. Steeds meer ondernemingen kiezen voor een vorm van geïntegreerde verslaggeving, waarbij financiële en niet-financiële (MVO) informatie in de jaarverslaggeving zijn opgenomen. Een voorbeeld hiervan is AkzoNobel. Het jaarverslag 2008 bevat zowel de jaarrekening als de informatie die voorheen in het aparte MVO-verslag was opgenomen. Gezien de mate van volwassenheid en verankering in de organisatie kan bij AkzoNobel van de laatste fase van niet-financiële informatie worden gesproken.

Over zowel de financiële als niet-financiële (MVO) informatie in het geïntegreerde jaarverslag wordt assurance verstrekt, maar via gescheiden rapportages van twee accountants. Dit kan voor de gebruiker onduidelijkheid opleveren over:

- De overlap tussen financiële en niet-financiële informatie in het verslag.
- De verstrekte mate van zekerheid bij de verschillende typen informatie.
- De verschillende standaarden en criteria die zijn toegepast bij de controle van de financiële en niet-financiële informatie.

Het is voor de gebruiker van het jaarverslag belangrijk om te weten waarover, door wie en in welke mate



zekerheid is verstrekt. Hierbij past een duidelijke, uniforme rapportage door de accountant. Een volgende stap kan daarom zijn één geïntegreerd accountantsrapport dat zekerheid verstrekt over zowel de financiële als de niet-financiële informatie, inclusief MVO.

### 3.3 Case Rabobank: gebruikersdialoog en organisatorische verankering centraal

*Een belangrijke vorm van niet-financiële Informatie binnen de Rabobank Groep is de informatievoorziening in het kader van MVO. De Rabobank voert een actief beleid met betrekking tot MVO vanuit de visie dat MVO essentieel is voor de continuïteit van de onderneming en bijdraagt aan lange termijn groei, financiële stabiliteit en financieel resultaat. De Rabobank heeft een triple-A status, wat een zeer hoge financiële stabiliteit impliceert. Ook op het gebied van MVO ambieert de Rabobank de hoogste status. Dit vindt zijn weerslag in het maatschappelijk jaarverslag en de daarbij afgegeven assurance door de externe accountant.*

#### 3.3.1 Maatschappelijk jaarverslag

Voor het maatschappelijk jaarverslag van de Rabobank is het streven aan de hoogste standaarden te voldoen. Het verslag is in zijn geheel op internet te vinden, een samenvatting van de tekst is opgenomen in het jaarbericht. Het vormt geen onderdeel van het financiële jaarverslag van de Rabobank, maar een zelfstandige publicatie die voorzien is van assurance door een externe accountant (KPMG). Dit is niet de accountant die het financiële jaarverslag van een verklaring voorziet (Ernst&Young). In het maatschappelijke jaarverslag zijn onder andere opgenomen: een beschrijving van de wijze waarop de gebruikersdialoog plaatsvindt, de inbedding van MVO in de organisatie en de activiteiten in ontwikkelingslanden.

#### 3.3.2 Informatieverzameling

##### **Keuze van de indicatoren**

Om intern voldoende zicht te houden op de prestaties ten aanzien van MVO is enige jaren geleden binnen de Rabobank Groep een MVO-monitoringsysteem ontwikkeld. Het doel van de monitoring is vast te stellen wat de jaarlijkse effecten zijn van de Groep op ecologisch en sociaal gebied. Deze informatie benut de Rabobank in de eerste plaats voor interne sturing. De feedback uit het monitoringsysteem vormt de basis voor het expliciteren van operationele doelstellingen, zowel per bedrijfsonderdeel en per bedrijfsproces als voor de Groep als geheel. In de tweede plaats wordt zowel in- als extern verantwoording afgelegd en dialoog gevoerd met de omgeving.

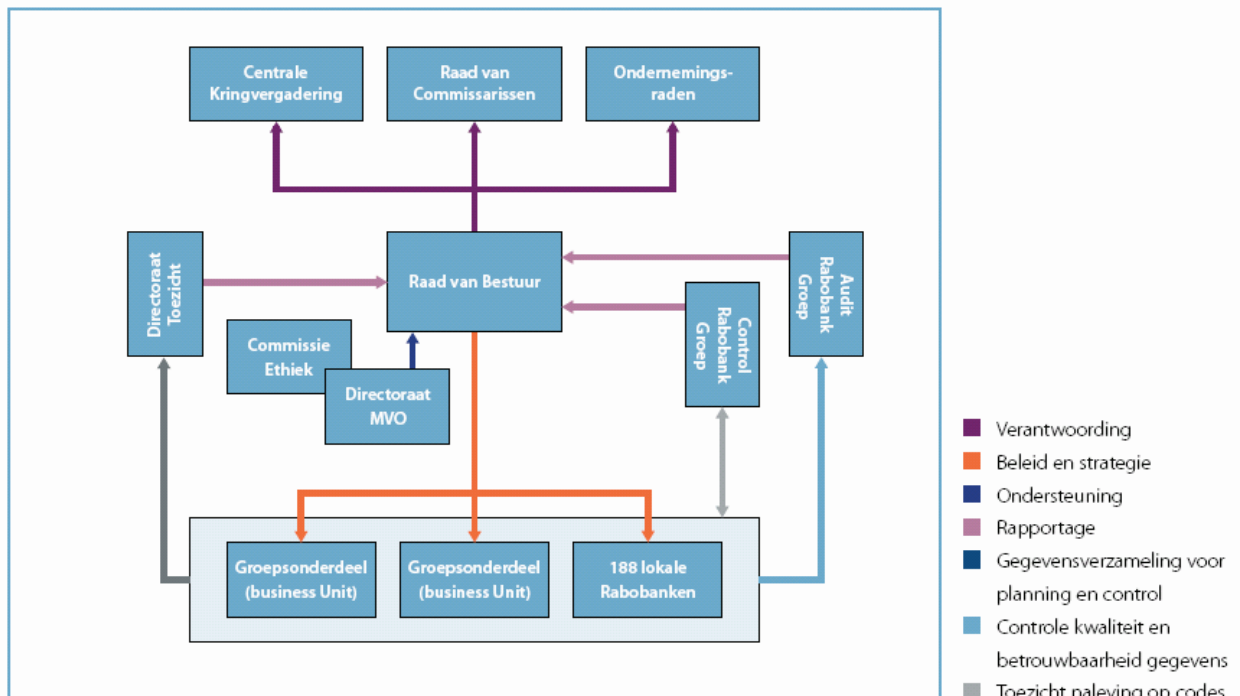
De gesprekken met gebruikers zijn onderdeel van het zogeheten issuemanagement van de Rabobank. Door in een vroegtijdig stadium trends en issues te analyseren die voor de bank relevant zijn, kan de Rabobank risico's beter beheersen, commerciële kansen benutten en duurzaam ondernemen. Naast gesprekken met gebruikers wordt bij het analyseren van trends gebruikgemaakt van websites en wetenschappelijke publicaties. Een structurele dialoog met gebruikers is vooral een waardevolle informatiebron voor het vaststellen van nieuwe onderwerpen voor het duurzaamheidsbeleid. In de gesprekken tussen gebruikers en de Rabobank worden wederzijdse standpunten over maatschappelijke kwesties gedeeld. De uitkomsten worden gedeeld met de relevante relatiebeheer- en productontwikkelafdelingen. Door deze dialoog weet de Rabobank beter welke informatie gebruikers nodig hebben om een afgewogen oordeel te kunnen vormen over de duurzaamheidsprestaties van de bank.

De indicatoren die binnen de monitoring worden gehanteerd zijn voornamelijk gebaseerd op de richtlijnen van de GRI (G3). Ze zijn als uitgangspunt gekozen omdat ze zijn ontwikkeld en goedgekeurd door diverse gebruikersgroepen zoals multinationals, NGO's en overheden. Hierdoor kan de Rabobank erop vertrouwen dat door invulling te geven aan de richtlijnen, ook voldaan wordt aan de verwachtingen vanuit de maatschappij. Voor de vertaling van de richtlijnen naar de financiële sector heeft de Rabobank onder andere gebruik gemaakt van twee studies: Environmental Performance Indicators for the financial Industry (EPI-finance) en de Social Performance Indicators for the financial Industry (SPI-Finance). Deze milieu- en sociale performance indicatoren zijn door een aantal internationale banken speciaal voor de financiële sector ontwikkeld om MVO te kunnen monitoren. De laatste input voor het monitoringsysteem leveren de beoordelingslijsten van rating agencies op het gebied van duurzaamheid (zoals Vigeo, Oekom Research en Sustainalytics).

### Inbedding in de bancaire governance

De indicatorenset van de MVO-monitoring is ontwikkeld door het Directoraat MVO (DMVO). Dit directoraat is ook verantwoordelijk voor de inhoudelijke interpretatie van de gegevens en de ondersteuning van de groepsonderdelen bij het duiden van de sturingsinformatie. De implementatie, het beheer en onderhoud van het systeem ligt bij de Control Rabobank Groep (CRG) voor de groepsonderdelen en bij het Directoraat Coöperatie en Bestuur (DCB) voor lokale banken. Zij doen ook de controle op de juistheid en volledigheid van de aangeleverde gegevens. Het voordeel van deze samenwerking is dat de monitoring en controle op de gegevens belegd is bij de entiteiten die ook de controle uitvoeren op de financiële cijfers.

Figuur 9: organisatie MVO-beleid in de Rabobank Groep



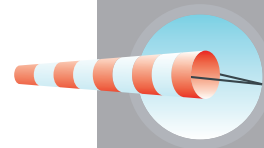
De inrichting van het interne beheersingssysteem rondom MVO dient op een gelijke grondslag gebaseerd te zijn als de financiële gegevens. Dit betekent onder meer:

- Het lijnmanagement is verantwoordelijk voor een beheerste en integere bedrijfsvoering.
- Er is een helder en eenduidig stelsel van procedures en maatregelen ter beheersing van het verzamel- en rapportageproces.
- Deze procedures en maatregelen zijn op systematische wijze vastgelegd.

De MVO-monitoring is geïntegreerd in de planning- en controlcyclus. De groepsonderdelen moeten in hun jaarplan minimaal twee MVO-doelstellingen opnemen. Deze doelstellingen moeten de groepsdoelstellingen ondersteunen. Per kwartaal wordt de voortgang ten aanzien van de doelstellingen gevolgd en gerapporteerd. Daarnaast wordt in aanvulling op de uitgebreidere jaarlijkse informatieverzameling per kwartaal een beperkte dataset verzameld. CRG is verantwoordelijk voor de datageneratie, de registratie en periodieke rapportage van de MVO-performance van zowel de groep als de groepsonderdelen aan de Raad van Bestuur. De MVO-rapportage is geïntegreerd in de bestuurlijke informatie. Hierdoor kan een meer bewuste MVO-sturing worden bereikt. De lokale Rabobanken doen op vrijwillige basis mee aan de MVO-monitoring van de Rabobank Groep. Inmiddels is het aantal deelnemers gestegen tot meer dan 80 procent.

De MVO-monitoring vormt een belangrijke basis voor het maatschappelijk jaarverslag van de Rabobank Groep. Het jaarverslag wordt door een externe accountant gecontroleerd (KPMG), die niet belast is met de controle van het financiële jaarverslag. De Audit Rabobank Groep (ARG) vervult de rol van intern accountant. Net als bij de financiële cijfers onderzoekt deze of de MVO-gegevens juist en volledig zijn en of de procedures goed zijn gevolgd. Daarnaast ondersteunt ARG de externe accountant bij het controleproces.





### 3.3.3 Samenwerking met de externe accountant

De controle van het maatschappelijk jaarverslag heeft als doel:

1. het geven van *assurance over de betrouwbaarheid* van de gepresenteerde informatie aan de gebruikers. Daarbij zijn zowel de juistheid als de volledigheid van belang. Door het ontbreken van relevante onderwerpen kan de betrouwbaarheid van het jaarverslag als geheel worden aangetast. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een chemiebedrijf dat zijn broeikasgasemissies niet zou rapporteren of een bank die zijn activiteiten rondom kredietverlening niet zou rapporteren.
2. het beoordelen van het *proces van informatievoorziening*. Dit draagt bij aan een verdere verankering van duurzaamheid en de informatie hierover in de managementprocessen. Deze interne processen vormen een belangrijke basis voor de totstandkoming van het maatschappelijk jaarverslag.

Rabobank laat het maatschappelijk jaarverslag controleren op basis van zowel Standaard 3410N als de assurance-standaard AA1000AS van AccountAbility. Deze controle vindt plaats sinds 1999 en leidt tot een assurance-rapport van de externe accountant met een redelijke mate van zekerheid. Daarnaast wordt voor intern gebruik een managementletter geschreven, gezamenlijk door de ARG en de externe accountant.

### 3.3.4 Assurance-proces

Het assurance-proces bestaat in hoofdlijnen uit vier stappen:

1. Identificatie van materiële onderwerpen.
2. Selectie van belangrijke beweringen.
3. Verkrijgen en beoordelen van bewijs.
4. Het assurance rapport en de management letter.

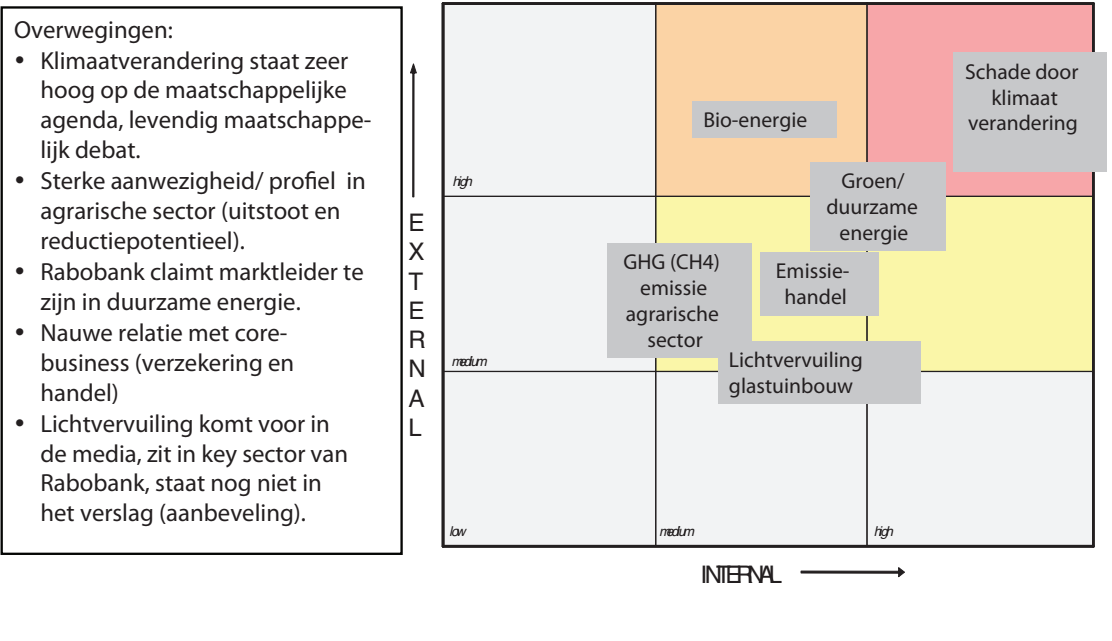
Hieronder is in hoofdlijnen aangegeven wat elke stap inhoudt en wat de rolverdeling is tussen ARG als interne accountant en KPMG als externe accountant.

#### **Identificatie van materiële onderwerpen**

Het is belangrijk dat het verslag die onderwerpen gaat bevatten waar het bij het bedrijf op MVO-gebied om gaat. Dat zijn die onderwerpen die relevant zijn voor gebruikers en die van grote invloed kunnen zijn op het bedrijf, of waarin het bedrijf een belangrijke rol kan spelen. Voor een bank is duurzaam beleggen een materieel onderwerp en elektriciteitsverbruik een veel minder belangrijk onderwerp. De bepaling van materiële onderwerpen aan het begin van het proces heeft de volledigheid van het duurzaamheidsverslag als doel. Dit is de verantwoordelijkheid van het rapporterende bedrijf en niet van de assurance-verschaffer. Het bedrijf moet laten zien hoe het de materiële (relevante) onderwerpen bepaald heeft. Het proces is vaak onderdeel van de uitgebreidere gebruikersconsultatie van het bedrijf, waarin de keuzes regelmatig worden getoetst bij de relevante gebruikers.

De Rabobank heeft een uitgebreid proces doorlopen om de materiële onderwerpen voor het duurzaamheidsbeleid te bepalen en de rapportage hierover in het maatschappelijk jaarverslag. De identificatie van onderwerpen is gedaan via een structurele issue-analyse. Diverse bronnen zijn gebruikt, zoals gesprekken met gebruikers, internationale studies en research naar belangrijke media issues. Om de belangrijkheid van de maatschappelijke issues uit deze bronnen te kunnen bepalen, is eerst een long list samengesteld. Vervolgens zijn deze issues in meerdere sessies beoordeeld op de relevantie voor de gebruikers en op de impact op de Rabobank Groep. Uiteindelijk zijn de issues in een matrix gezet, waarbij de verticale as de mate van relevantie weergeeft voor gebruikers (external) en de horizontale as de mate van relevantie voor de Rabobank Groep (internal). In de volgende figuur is de matrix uitgewerkt voor de issues die onder het aspect klimaat vallen.

## Beoordeling Aspect Klimaat



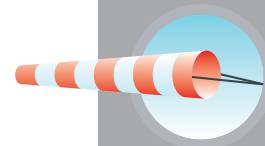
Het rode vak geeft het hoogste niveau van relevantie weer, de witte vakken het laagste niveau. Bij de indeling is een verschillenanalyse tussen de bestaande en gewenste situatie uitgevoerd (gap-analyse). De issues die in de gekleurde vakken zijn geplaatst, worden in ieder geval in het maatschappelijk jaarverslag behandeld. Voor de issues in de overige vakken wordt per geval onderzocht of bespreking in het verslag nuttig is. Zo ligt 'lichtvervuiling' op een grensvlak. Het is afhankelijk van de aard van het issue en het eventuele bijzondere belang ervan voor de gebruikers dan wel de Rabobank Groep.

ARG en de externe accountant beoordelen gezamenlijk het proces en toetsen of alle materiële onderwerpen zijn opgenomen. Dit wordt gedaan op basis van de uitkomsten van het bovengenoemde proces en op basis van een eigen analyse. Deze analyse bestaat onder andere uit een selectie van relevante onderwerpen vanuit een media- en websearch, sector- en klantkennis en een beoordeling van onderwerpen uit het vorige maatschappelijk jaarverslag. De uitkomsten worden tijdens de totstandkoming van het verslag besproken met de hiervoor verantwoordelijke personen, om zo het ontbreken van materiële onderwerpen in het definitieve verslag te voorkomen. Bijzondere onderwerpen die in dit kader bij de Rabobank hebben gespeeld zijn bijvoorbeeld de beleggingshypotheek, de bouwfraude en beleggen in de wapenindustrie. Voor 2008 waren vier kernthema's gekozen: verduurzaming van de voedselketen, stimulering van duurzame productiemethoden, de bevordering van economische participatie en sociale cohesie.

### Selectie van belangrijke beweringen in het verslag ter review

Net als bij de controle van het financiële jaarverslag, is het niet zinvol om *alle* beweringen (teksten en gerapporteerde data) in het maatschappelijk jaarverslag integraal te controleren. De externe accountant en ARG passen daarom een risicoanalyse toe. Nadat is vastgesteld dat alle materiële onderwerpen zijn opgenomen, worden uit het verslag die tekstpassages geselecteerd die gecontroleerd moeten worden op basis van de risicoanalyse. Dit zijn de zogeheten belangrijke beweringen. Het betreft hier die beweringen in het verslag die, als zij onjuist of onvolledig zijn, de acties of beslissingen van een gebruiker van de informatie mogelijk beïnvloeden.

De externe accountant heeft hiervoor een specifieke aanpak ontwikkeld, die bijvoorbeeld inhoudt dat positieve beweringen van algemene aard ('wij zijn de marktleider op het gebied van...') in de selectie vallen om nader te worden gecontroleerd. Als deze bewering onjuist zou zijn, betekent dit dat een gebruiker mogelijk ten onrechte kiest om met het bedrijf zaken te doen of er te gaan werken. Een bewering die niet kan worden onderbouwd biedt ook voor het bedrijf zelf een risico: het kan de geloofwaardigheid van het gehele verslag én het bedrijf aantasten. Langs deze lijn vindt de selectie van belangrijke beweringen plaats. Een bewering in het verslag is bijvoorbeeld dat in 2008 door Rabobank vijf miljoen euro is gefinancierd in het aardwarmtefonds van de overheid voor de glastuinbouw. Een andere bewering is dat het aantal lokale Rabobanken dat



vrijwilligerswerk bevordert in 2008 gestegen is met 14 procentpunt tot 61 procent. Of dat Robeco op het gebied van duurzaamheid en corporate governance met 86 ondernemingen contact heeft gehad en op 1.792 vergaderingen haar stem uitbracht. Al deze beweringen moeten getoetst worden en het is duidelijk dat hiervoor een toereikende interne controle en beheersing onontbeerlijk is.

De selectie van deze belangrijke beweringen vindt plaats door de ARG op basis van bestudering van de concepten van het maatschappelijk jaarverslag en wordt afgestemd met en gereviewd door de externe accountant. Ook de selectie van belangrijke beweringen wordt vastgelegd in een daartoe ontwikkeld documentatiesysteem (auditfile).

### **Verkrijgen en beoordelen van bewijs**

De volgende stap in het assurance-proces is voor de geselecteerde belangrijke beweringen het noodzakelijke bewijs te verkrijgen. Er zijn verschillende manieren om dit te verkrijgen. Afhankelijk van het risico wordt er in het assurance-proces gekozen voor interviews, een review van documentatie en/of de eerder beoordeelde monitoring data. Hoe belangrijker de informatie of hoe groter het risico, des te meer *hard evidence* in de vorm van onderliggende documentatie en data wordt vereist. Dit proces vraagt de inzet van relatief ervaren mensen, die in staat zijn diepgaande interviews te houden en onderliggende stukken op bewijskracht te beoordelen.

Bij de Rabobank is totstandkoming van het maatschappelijk jaarverslag zodanig ingericht dat voor elke hoofdstuk van het maatschappelijk jaarverslag een hoofdstukverantwoordelijke is aangewezen. Deze persoon verzamelt de onderliggende documentatie voor zijn hoofdstuk en is ook verantwoordelijk voor toereikende *evidence*. Een belangrijke bron vormt de eerdergenoemde monitoring-informatie. Voor de intern accountant die het desbetreffende hoofdstuk moet beoordelen is de hoofdstukverantwoordelijke het belangrijkste aanspreekpunt. In het begin van het onderzoek wordt een eerste versie van het hoofdstuk besproken om mogelijke knelpunten al in een vroeg stadium kenbaar te maken en om aan te geven welk bewijs wordt verwacht. De hoofdstukverantwoordelijke is de persoon die de intern accountant van bewijs voorziet, of kan aangeven waar het bewijs te verkrijgen is.

De bevindingen worden besproken met de hoofdstukverantwoordelijke, zodat deze waar nodig wijzigingen in het verslag kan aanbrengen. In dit gehele proces werken de intern accountant en de externe accountant nauw met elkaar samen en stemmen zij belangrijke issues af. Daar waar nodig neemt de externe accountant direct deel aan de interviews. Ook nu worden de resultaten van deze stap vastgelegd in de auditfile. Indien noodzakelijk wordt ook gebruik gemaakt van de interne accountantsdiensten van de dochters en deelnemingen. De vastgelegde resultaten worden door de externe accountant gereviewd.

### **Het assurance-rapport**

Het assurance-rapport wordt opgenomen in het maatschappelijk jaarverslag en is daarmee publiek, in tegenstelling tot de management letter die alleen bestemd is voor interne doeleinden. In het assurance-rapport worden reikwijdte, gebruikte standaarden, uitgevoerde werkzaamheden, conclusies en commentaar opgenomen. Het commentaar bestaat uit bevindingen ter verbetering van het duurzaamheidsverslag, zonder dat deze de strekking van het assurance-rapport aantasten. De externe accountant stelt het assurance-rapport op en geeft, na ontvangst van de letter of representation, goedkeuring voor publicatie in het maatschappelijk jaarverslag.

Zoals in paragraaf 3.3.1 werd aangegeven, is in het jaarbericht een samenvatting van het maatschappelijk jaarverslag opgenomen en verschijnt het verslag in zijn geheel op de website. Dit geeft een dilemma voor de reikwijdte van de assurance. Het is opgelost door van de versie op het internet een afgeschermd pdf-versie te maken. Alleen bij deze versie wordt assurance verstrekt. De overige onderdelen van de website vallen daar niet onder.

### **De managementletter**

In de management letter zijn de belangrijkste bevindingen en aanbeveling ter verbetering van het duurzaamheidsverslag, het rapportageproces en de verankering van duurzaamheid in de organisatie opgenomen. Deze adviesbrief wordt door de accountant gezamenlijk met ARG opgesteld, uitgebracht en besproken met het voor MVO verantwoordelijk lid van de Raad van Bestuur.

### 3.3.5 Evaluatie en conclusies

Uit deze case kunnen de volgende lessen worden getrokken:

- Het controleproces vraagt om veel onderlinge afstemming en *professional judgement*. Een goede samenwerking tussen de informatieverstrekker (Rabobank), de interne controlefunctie (ARG) en de externe accountant (KPMG) is een belangrijke voorwaarde voor succes.
- Anders dan in de financiële audit zijn assurance-procedures nog niet gestandaardiseerd en heeft de externe accountant op basis van klantervaringen de aanpak in de loop der jaren verfijnd. Dit vereist zowel kennis van de organisatie zelf als kennis van de materie. Bij de inrichting van de controleteams bestaat daarom behoefte aan de inzet van ervaren medewerkers op het gebied van interview- en onderzoekstechnieken.
- Ondanks deze beperkingen bevindt de niet-financiële informatievoorziening van de Rabobank zich in de laatste ontwikkelfase en is het mogelijk om hierover een redelijke mate van zekerheid te verstrekken, net als bij de financiële jaarverslaggeving. Er is echter voor gekozen om het maatschappelijke verslag daarin nog niet te integreren. Wel wordt bij de Rabobank intern onderzocht of integratie op termijn wenselijk is.

### 3.4 Case TNT: certificering van niet-financiële kwaliteitsinformatie

*Informatie over de kwaliteit van de dienstverlening van een bedrijf is een voorbeeld van niet-financiële informatie. Deze case gaat over de verantwoording van de postbezorging door TNT Post (TNT) aan de overheid, meer specifiek de toezichthouder voor telecommunicatie en post, de OPTA. Deze moet toetsen of de kwaliteit van de dienstverlening door TNT van voldoende niveau is. TNT Post is reeds bekend voor haar activiteiten op het gebied van MVO en als winnaar van de ACC Award 2007. Maar ook op ander terrein maakt TNT gebruik van niet-financiële kwaliteitsinformatie. In deze case is bewust gekozen voor één specifiek bedrijfsaspect, de 24-uurs postbezorging. Hieruit komt duidelijk naar voren dat niet-financiële informatie een onmisbaar onderdeel is van de aansturing van de kernprocessen.*

#### 3.4.1 Verplichtingen Postwet

TNT is van oorsprong een overheidsbedrijf, maar sinds 1989 geprivatiseerd. Zij heeft nog steeds een publieke taak wat betreft de postale dienstverlening. Inmiddels zijn er diverse concurrenten op de markt gekomen die zich richten op de zakelijke postmarkt. Hiervoor bestaat echter geen wettelijke taak of verantwoordingsverplichting, anders dan de normale verslaggevingseisen.

Voor TNT als concessiehouder bestaan verplichtingen ten aanzien van de wijze van postbezorging en de verantwoording daarover.

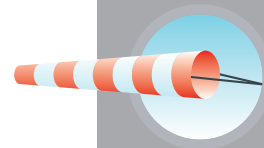
De Postwet (Stb. 1988, 522) die tot 1 april 2009 van kracht was, stelt in artikel 2 lid 1:

*Ter waarborging van een goede postale dienstverlening is de houder van de concessie verplicht om voor een ieder in Nederland het postvervoer van een bij algemene maatregel van bestuur te bepalen omvang (...) te verrichten, voor zover dit postvervoer betrekking heeft op postzendingen die in voor het publiek bestemde brievenbussen van de houder van de concessie zijn gedeponeerd of bij daartoe bestemde inrichtingen van de houder van de concessie zijn afgegeven.*

Verder worden er ook aan de dienstverlening normen gesteld:

*De houder van de concessie voldoet aan de in onderdeel 2.18 omschreven norm voor de kwaliteit van de bestelling van postvervoer van brieven binnen Nederland met de standaard overnight [24-uurs service, indien de kwaliteit van de bestelling van die brieven per kalenderjaar gemeten over:*

- a. losse brieven, gefrankeerd met een postzegel, die op voor het algemene publiek bestemde aanbiedingspunten (brievenbussen) ten vervoer zijn aangeboden en,*
- b. de partijpost (zakelijke post) brieven tot en met 50 gram die op daartoe bestemde aanbiedingspunten ten vervoer is aangeboden (...) een, naar de onderlinge verhouding in stuksvolume van die verkeersstromen, over het desbetreffende kalenderjaar berekend, gewogen gemiddelde van tenminste 95% heeft.*



Kort samengevat stelt de Postwet dat TNT objectief moet kunnen aantonen dat tenminste 95 procent van de post de volgende werkdag (incl. zaterdag) bezorgd wordt voor zover deze post aan de daarvoor geldende voorwaarden voldoet. Er is ruimte gelaten voor calamiteiten/onvoorziene omstandigheden waardoor de norm niet op 100 procent is gesteld. Het gaat om een gemiddeld jaarcijfer. De OPTA geeft als toezichthouder een oordeel of de doelstelling al dan niet gehaald is en kan hiervoor informatie opvragen bij TNT. Het is *niet* wettelijk verplicht om het kwaliteitscijfer te laten controleren en accorderen door een externe accountant. TNT heeft hier wel voor gekozen uit oogpunt van objectiviteit. Als externe accountant treedt op PricewaterhouseCoopers (PwC).

De liberalisatie per 1 april 2009 heeft directe gevolgen voor de concessieverplichting van TNT. Het zakelijke deel van de postmarkt is vrijgegeven, waardoor alleen de opgedragen dienst (concessie) voor het losse postsegment overblijft. Momenteel vindt overleg plaats over hoe de nieuwe postwet geïnterpreteerd dient te worden. Naar aanleiding daarvan zal ook de verantwoording wijzigen, waarbij het kwaliteitscijfer alleen nog wordt gebaseerd op de kwaliteit van de losse post. Deze case gaat nog uit van het cijfer dat is samengesteld uit de resultaten van zakelijke en losse post samen.

### *3.4.2 Kwaliteitsinformatie voor sturing en verantwoording*

TNT heeft een wettelijke plicht om informatie te leveren over de kwaliteit van de dienstverlening. Los van deze verplichting is de informatie ook van vitaal belang voor de primaire processen van TNT. Informatie over de kwaliteit van dienstverlening wordt gebruikt voor verschillende interne doeleinden.

#### **Kwaliteitverbetering en kostenbesparingen**

De informatie uit het onderzoek wordt gebruikt voor kwaliteitverbeterprojecten. Door het meezenden van zendertjes in de steekproefbrieven kan getraceerd worden waar in het proces vertragingen zijn opgetreden. Verder worden via statistische methodieken uit de data trends en foutoorzaken opgespoord en na analyse oplossingsrichtingen aangegeven. Zo kunnen bijvoorbeeld sorteermachines beter worden afgesteld en onderhouden, waardoor er minder post afvloeit naar handmatige verwerking die tijdsintensiever en duurder is. Dit levert directe kostenbesparingen op.

#### **Commerciële belangendialoog met klanten**

Ter bepaling van het kwaliteit jaarcijfer worden ook metingen gedaan bij een aantal klanten die grote volumes aanbieden bij TNT. In het jaarcijfer zijn de gegevens geanonimiseerd en getotaliseerd. De accountmanagers gebruiken de detailinformatie echter wel in hun klantgesprekken, zodat deze kwaliteitsinformatie ook een commerciële functie vervult.

#### **Management beoordelingsdoelstellingen**

Jaarlijks wordt er één jaarcijfer voor de kwaliteit aan de OPTA gerapporteerd (in 2008 was dit 96,2 procent). De onderliggende informatie wordt met een grote mate van detaillering verkregen. Kwaliteitscijfers vormen vanaf directieniveau tot aan het niveau van operationeel management ook beoordelingsdoelstellingen, elk voor hun eigen gebied. Aan het behalen van deze doelstellingen zijn bonussen gekoppeld.

Uit het voorgaande blijkt dat er genoeg interne en externe prikkels bestaan om tot een betrouwbaar kwaliteitscijfer te komen. Daarnaast verleent PwC assurance op het kwaliteitsjaarcijfer en de totstandkoming ervan. Dit biedt zowel intern als extern een extra waarborg voor de juistheid van het cijfer.

Het is belangrijk te begrijpen dat de assurance-opdracht ten aanzien van de kwaliteit 24-uurs overkomstduur een sterk ingekaderd geheel is. TNT heeft een breed scala aan producten en diensten (zoals periodieken, buitenlandse post, roodfranking) die buiten de concessie en daarmee de postwet vallen. Het kwaliteitscijfer 24-uurs post geeft een goede indicatie, maar kan niet gebruikt worden voor een totaaloordeel over het kwaliteitssysteem van TNT. In het MVO-verslag van TNT wordt een voorlopig kwaliteitscijfer 24-uurs post gerapporteerd, waarover geen assurance is afgegeven. Dit hangt samen met het vroege tijdstip (februari) van het uitbrengen van het verslag. Het jaarcijfer wordt niet voor 1 april ter beoordeling aangeboden aan OPTA. In het MVO-verslag wordt het aspect kwaliteit benaderd via onder andere ISO 9001 certificering en een apart assurance-traject. De bespreking van het aparte assurance-traject bij het MVO-verslag valt buiten het kader van deze case.

### 3.4.3 Bepaling jaarcijfer en assuranceproces

#### **Jaarcijfer kwaliteit 24-uurs overkomstduur**

##### *Bepaling kwaliteit jaarcijfer*

De gegevens over de kwaliteit van de 24-uurs overkomstduur worden op dagbasis verzameld. De totale poststroom wordt in twee stukken opgesplitst: post die via de brievenbussen van TNT wordt verstuurd (de zogeheten buspost) en post die door zakelijke aanbieders in bulk wordt verzonden (de zogeheten partijpost). Twee externe onderzoekbureaus zijn aangewezen om deze poststromen te onderzoeken. Ze voeren hun werkzaamheden onafhankelijk van TNT uit.

##### *Bepaling deeltijfer brievenbuspost*

Dagelijks worden steekproefbrieven in de brievenbussen van TNT gepost. Waar en door wie dat gebeurt is onbekend bij TNT en valt onder verantwoording van het onderzoekbureau.

De brieven zijn voorzien van een uniek kenmerk en een deel is uitgerust met een zender (transponder). De ontvangende partij vermeldt het kenmerk en wanneer de brief is aangekomen. Zo kan bepaald worden welk percentage van de brieven op tijd bezorgd is. De steekproef is groter dan wat statistisch gezien nodig is voor de bepaling van het jaarcijfer. Jaarlijks worden circa 60.000 steekproefbrieven verstuurd. Een dergelijk aantal is vooral nodig omdat het onderzoek ook op detailniveau voldoende betrouwbaar moet zijn. Zo wordt landelijke dekking verkregen en kan het cijfer getoetst worden op bijvoorbeeld kenmerken als gewicht, formaat, weekdag, plaats van aanbieden en hand- of machinegeschreven adressen.

##### *Bepaling deeltijfer zakelijke post*

Voor deze stroom post komt een medewerker van het onderzoekbureau post invoegen bij een zakelijke klant. De enveloppen, lettertype en logo's zien er precies hetzelfde uit als het origineel van de klant. Ook hier wordt in een deel van de steekproefbrieven een transponder toegevoegd en zijn de brieven voorzien van een kenmerk. De ontvangende partij belt in wanneer de brief is ontvangen, zodat het percentage tijdig bezorgd kan worden bepaald. Evenals bij losse post gaat het om een steekproef met voldoende grote omvang van ongeveer 40.000 stuks op jaarbasis. De betrokken klanten nemen vrijwillig deel aan het onderzoek en krijgen hiervan ook een terugkoppeling.

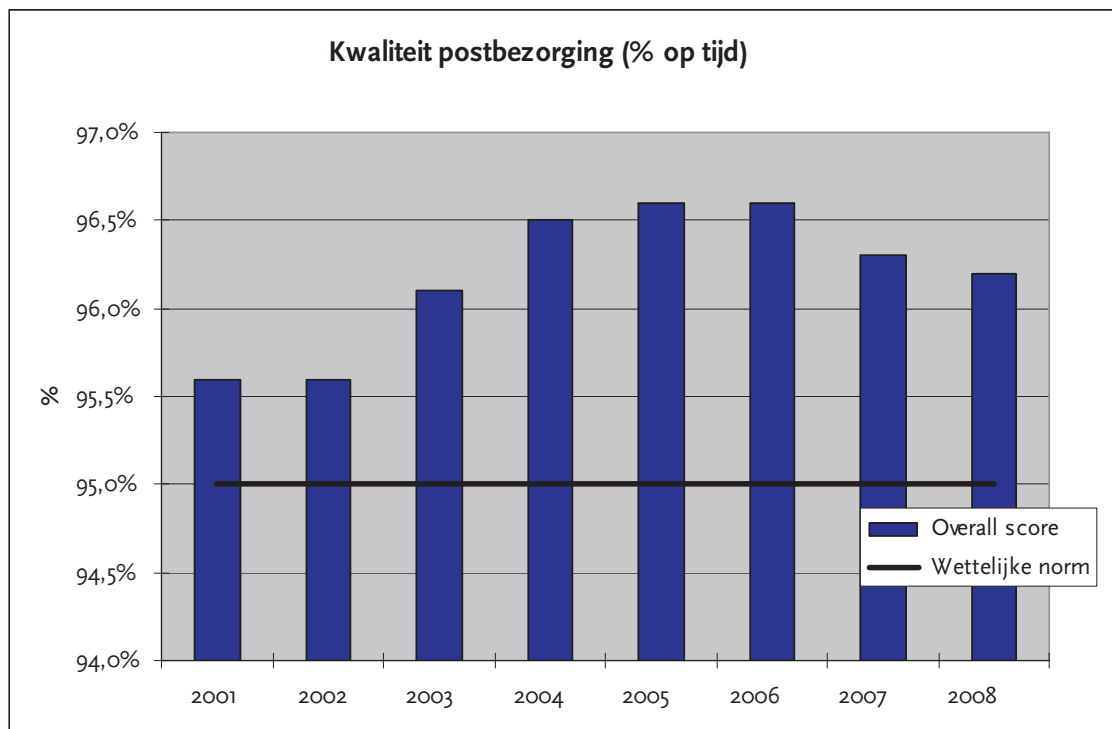
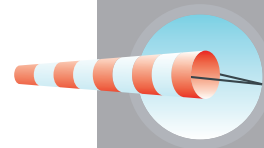
Zoals vermeld, is met de liberalisatie de wettelijke verplichting vervallen om over zakelijke post verantwoording af te leggen aan OPTA. De commerciële en bedrijfseconomische redenen voor dit onderzoek (zie paragraaf 3.4.2.) blijven natuurlijk nog steeds gelden. Uit dat oogpunt wordt dit onderzoek ook na liberalisatie voortgezet.

##### *Weging van de onderzoekresultaten*

De totale poststroom heeft verschillende kenmerken;

- er wordt meer zakelijke post aangeboden dan losse post;
- de ene zakelijke klant verstuurt meer post dan de andere;
- in de klasse 0 - 20 gram wordt meer post aangeboden dan in de klasse 21 - 50 gram, en zo zijn er nog meer onderlinge verschillen.

Om een correct cijfer te krijgen worden de verschillende poststromen en hun respectievelijke kwaliteitscijfers met elkaar gewogen, op basis van informatie die uit verschillende registratiesystemen van TNT Post wordt afgeleid. Dit leidt uiteindelijk tot een gewogen gemiddeld jaarcijfer. In de grafiek hieronder is dit uitgewerkt.



### Assurance-proces

Het basisprincipe van het onderzoek is eenvoudig: een steekproefbrief is op tijd of te laat bezorgd. Vanwege alle randvoorwaarden inzake de te onderzoeken kenmerken, de vereiste proportionaliteit van de steekproef en de weging naar werkelijke volumes van poststromen is de berekening van het kwaliteitscijfer toch een complex geheel.

Gedurende het jaar en vooraf aan de eigenlijke assurance-opdracht worden bijzonderheden door TNT voorgelegd aan PwC. Zo kan tijdig een standpunt ingenomen worden, hoe om te gaan met zaken als bijvoorbeeld stakingen of wijzigingen als gevolg van de liberalisatie. Uiteraard wordt ook aandacht besteed aan aandachtspunten die naar voren zijn gekomen bij de evaluatie van het voorgaande jaar.

Het assurance-proces is in drie delen op te delen:

1. bepaling van de juistheid van gegevensverzameling door de onderzoeksbureaus;
2. bepaling van de juistheid van de door TNT opgeleverde volumes;
3. controle van het weging van de kwaliteitscijfers en de berekening van jaarcijfer.

De externe accountant kan jaarlijks steekproefsgewijs audits uitvoeren bij de externe onderzoeksbureaus die verplicht zijn hieraan mee te werken. Ook worden de databases met alle onderzoekgegevens opgevraagd en geanalyseerd. De bureaus geven tenslotte een formele verklaring af over de door hun gevolgde wijze van onderzoek.

Voor de volumebestanden voert de accountant samen met de interne auditorganisatie van TNT verschillende controles uit. Hierbij stelt hij de normen en werkwijze op waaraan de interne auditorganisatie zich moet houden om tot een redelijke mate van zekerheid te komen. Onderwerp van onderzoek is de wijze waarop data uit de diverse bronssystemen worden gehaald waarin volumes van partijenpost en losse post zijn opgeslagen. Deze systemen zijn zelf ook onderdeel van een apart assurance-proces in het kader van de verantwoording van omzet en afzet van het concessiedeel waar TNT het monopolie op heeft. Ook worden er in de Kerst- en Nieuwjaarperiode tellingen gehouden op aanbiedlocaties van TNT. Dit is nodig omdat er anders vermenging ontstaat met de grote stroom kerstpost, waarvoor een ander servicekader geldt dan reguliere post en die buiten de concessie valt. Steekproefsgewijs wordt onderzocht of de tellingen op de aanbiedlocatie op een juiste manier worden uitgevoerd.

Als laatste stap worden de kwaliteitsgegevens gewogen naar rato van volume om tot het jaarcijfer te komen. Hier wordt de methodiek die TNT hanteert getoetst op juistheid en wordt bekeken of alle relevante kenmerken zijn meegenomen in de weging. Om al deze werkzaamheden goed te kunnen uitvoeren maakt de

externe accountant gebruik van een multidisciplinair team. Hierin zitten statistici en auditors, maar soms worden ook juristen ingeschakeld voor de interpretatie van nationale en Europese wetgeving op postaal gebied.

Na goedkeuring door de externe accountant wordt een Letter of Representation (LOR) opgesteld en ondertekend door de directie van TNT. Het assurance-rapport en de kwaliteitsrapportage met daarin een toelichting, worden ter goedkeuring aangeboden aan de OPTA. Deze heeft het recht om TNT indien gewenst om nadere informatie te vragen. Binnen hetzelfde kalenderjaar wordt een uitspraak gedaan of TNT de kwaliteitdoelstelling van 95 procent al dan niet gehaald heeft. Indien de norm niet gehaald wordt kan OPTA herstel eisen binnen een bepaalde periode, of in het uiterste geval een boete opleggen. In voorgaande grafiek is te zien dat de norm tot nu toe (ruim) gehaald is.

#### 3.4.4 Evaluatie en conclusies

Uit deze case kunnen de volgende lessen worden getrokken:

- De beschreven processen en verantwoording zitten wat betreft volwassenheid in de laatste ontwikkelingsfase. Het systeem van niet-financiële informatie functioneert binnen een duidelijk normenkader voor verantwoording en assurance, met periodieke in- en externe bijsturing op basis van gebruikersdialoog. De toezichthouder vervult hier de rol van externe gebruiker.
- De informatie wordt gebruikt voor zowel sturing als verantwoording over de doelstellingen. Gebruiker, verschaffer en accountant zitten op één lijn wat betreft de gewenste informatie, de betrouwbaarheid en de relevantie. Zonodig vindt dialoog plaats als de wettelijke bepalingen veranderen of incidenten plaatsvinden.
- Ook zonder de wettelijke verplichting zou het informatiesysteem over de kwaliteit van de dienstverlening geborgd zijn binnen TNT. De noodzaak hiervan vloeit reeds voort uit commerciële belangen (klantenbinding) en het boeken van kostenbesparingen door kwaliteitsverbetering. De wettelijke plicht is een extra waarborg en biedt duidelijkheid doordat een helder kader wordt neergezet.
- De externe accountant heeft bij TNT Post een belangrijke rol om als onafhankelijke controleur een oordeel af te geven aan de externe gebruiker, de OPTA. Daarnaast worden zijn adviezen gebruikt over geconstateerde tekortkomingen en bij bijzondere ontwikkelingen zoals stakingen en liberalisatie van de postmarkt. In die zin vervult de accountant dus zowel een externe (controle) als interne (advies) functie.

### 3.5 Case NIBE-SVV: prestatiemeting en examenverantwoording

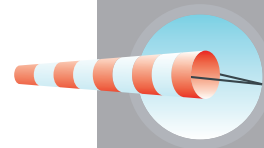
*Niet-financiële informatie is in veel organisaties essentiële sturingsinformatie. Een voorbeeld hiervan vormen de exameninstellingen op het gebied van de Wet Financieel Toezicht (Wft). Financiële cijfers zijn van beperkte betekenis voor het succes. Examenresultaten zijn veel belangrijker om op deze markt te kunnen overleven. Slagingspercentages alleen zeggen in dit kader onvoldoende. Het gaat primair om een minimaal niveau van examinering. Het is daarom belangrijk om een juiste selectie te maken van de indicatoren waarop gestuurd wordt. Deze indicatoren zijn onderdeel van de planning- en controlcyclus. Het systeem van externe accreditatie fungeert hierbij als assurance-proces, waarbij de toezichthouder via visitatie aanvullende informatie kan krijgen. Door het specialistische karakter van de niet-financiële informatie en de inrichting van het toezicht is geen rol weggelegd voor de accountant. De case is een goed voorbeeld van een alternatieve wijze van assurance verkrijgen, met diverse interne en externe checks and balances.*

#### 3.5.1 De markt voor exameninstellingen

Aan werknemers (personen) en financieel dienstverleners (organisaties) worden op basis van de Wft vakdeskundigheidseisen gesteld. Op persoonsniveau kunnen deze eisen worden ingevuld door het behalen van Wft-diploma's. De diploma's kunnen bij een door het College Deskundigheid Financiële Dienstverlening (CDFD) namens het Ministerie van Financiën erkend exameninstituut worden behaald. Een erkenning wordt verleend voor een periode van maximaal 6 jaar op basis van een accreditatieprocedure.

De examenmarkt werd voor de invoering van de Wft verdeeld tussen een tweetal gevestigde spelers (waaronder NIBE-SVV Examens) met elk een eigen domein, die hoge eisen stelden aan de examinering. Het was dus niet eenvoudig om de benodigde vakpapieren te behalen. Inmiddels zijn na de invoering van de Wft al ruim tien nieuwe exameninstellingen toegelaten.





Een belangrijk doel van de Wft is het verhogen en borgen van de vakdeskundigheid van medewerkers in de advies- en verkoopprocessen bij financiële dienstverleners. Het is daarom belangrijk dat de kwaliteit van de examinering (lees: het niveau) niet daalt door concurrentie tussen exameninstellingen. Personen werkzaam in de financiële dienstverlening hebben het diploma nodig om hun werk te mogen (en blijven) doen. Het maakt hen (en de AFM als toezichthouder) niet uit bij welk instituut ze het behalen, als het maar een erkend instituut betreft. De kandidaten blijken vooral te selecteren op een lage prijs en/of een hoog slagingspercentage. Dit zijn typisch de onderwerpen waarop een aantal van deze instellingen zich actief profileert.

Op basis van slagingspercentages kan echter geen uitspraak worden gedaan over de kwaliteit en het niveau van het examen. Deze worden namelijk beïnvloed door een samenstel van factoren:

- de kwaliteit (en aansluiting) van de voorbereidende opleiding;
- de capaciteiten en het niveau van de examenkandidaat;
- de voorbereiding door en motivatie van de examenkandidaat;
- het niveau en de kwaliteit van de vraagstellingen in het examen.

Dit is door de overheid onderkend en daarom is de CDFD in het leven geroepen. De CDFD vertaalt de vakdeskundigheidseisen naar toets- en eindtermen per Wft-diploma die door de Minister van Financiën worden bekrachtigd. Vervolgens ziet de CDFD toe op de naleving van de erkenningvoorwaarden door de exameninstellingen. Dit richt zich vooral op de kwaliteit van de examinering, de correcte vertaling van de eisen in de examenstructuur (de toetsmatrijs), de scheiding tussen het exameninstituut en de eventuele opleidingsactiviteiten en tenslotte de gelijke behandeling van (gelijke groepen van) examenkandidaten.

Het externe toezicht door het CDFD uit zich in diverse maatregelen:

- jaarlijkse verantwoordingsverslagen aan de CDFD;
- visitatie (of auditbezoek) door een visiterende instelling namens de CDFD;
- ad-hoc informatieverstrekking op basis van vragen door de CDFD;
- ad-hoc onderzoek door een visiterende instelling namens de CDFD.

### 3.5.2 Bedrijfsvoering NIBE-SVV Examens

NIBE-SVV is een kennisinstituut van en voor de financiële dienstverleners. Het is eigendom van de Nederlandse Vereniging van Banken (NVB) en van het Verbond van Verzekeraars. NIBE-SVV Examens is een onderdeel van NIBE-SVV. Op jaarbasis worden bijna 30.000 examens afgenomen, gespreid over 20 digitale toetscentra in Nederland. In een centrum gelden strikte eisen voor legitimatie en toezicht op de naleving van het examenreglement. Om die reden zijn toezichthouders van het exameninstituut aanwezig tijdens de examinering en gelden strenge regels ten aanzien van de lay-out en inrichting van een toetscentrum.

De examinering vindt vooral plaats op basis van gesloten vraagstelling die geautomatiseerd wordt gescoord. Vragen worden geautomatiseerd per kandidaat getrokken uit zogenaamde itembanken (digitale examen-vragenbanken). Dit wordt per kandidaat gestuurd op basis van een geprogrammeerde toetsmatrijs. Elke kandidaat heeft daardoor een uniek samengesteld examen. Na het afsluiten van het examen weet de kandidaat direct of hij of zij is geslaagd. Binnen acht weken vindt de definitieve uitslagvaststelling plaats. Als een kandidaat zich niet kan vinden in de uitslag bestaat er de mogelijkheid van bezwaar en beroep.

Op basis van de toetsmatrijs en de examenstructuur wordt vastgesteld hoeveel vragen (examenitems) per onderwerp moeten worden ontwikkeld. De examens worden niet op schrift uitgedraaid, noch afgegeven of meegegeven. Omdat de kandidaten ook geen aantekeningen van het examen mogen meenemen wordt geborgd dat de examenitems niet gaan circuleren onder potentiële kandidaten. De examenitems worden regelmatig ververs om bekendheid van examenvragen zo veel mogelijk te voorkomen en om de objectiviteit van de metingen te kunnen blijven borgen. Periodiek worden de itembanken door de betrokken examencommissies gescreend op actualiteit. Deze commissies zijn samengesteld uit professionals uit de vakpraktijk van het desbetreffende diploma. Minimaal één keer per jaar en vaker als de ontwikkeling van de beroepspraktijk daartoe aanleiding geeft. Bijvoorbeeld bij een wetwijziging of bijstelling van de examen termen door de CDFD. Op basis hiervan worden items aangepast of nieuwe examenvragen ontwikkeld.

Tenminste eenmaal per jaar vindt statische analyse plaats op de itembanken. Hierbij wordt gekeken naar het gedrag van de toegepaste vragen, met name op twee aspecten:

- *Moeilijkheidsgraad* (de zogenaamde p-waarde). Dit geeft inzicht in hoeverre en in welke mate de vraag goed beantwoord wordt door alle kandidaten. Wordt een vraag nooit of zelden goed beantwoord of juist meestal of altijd goed, dan kan dit een aanwijzing zijn dat de vraagstelling te moeilijk of te gemakkelijk is.
- *Itemdiscriminatie* (de zogenaamde Rit-waarde). Dit getal geeft inzicht in de mate waarin een examenitem het verschil maakt tussen hoogscorende en laag scorende kandidaten. Ook dit kan een aanwijzing zijn dat de betreffende vraagstellingen niet in orde zijn.

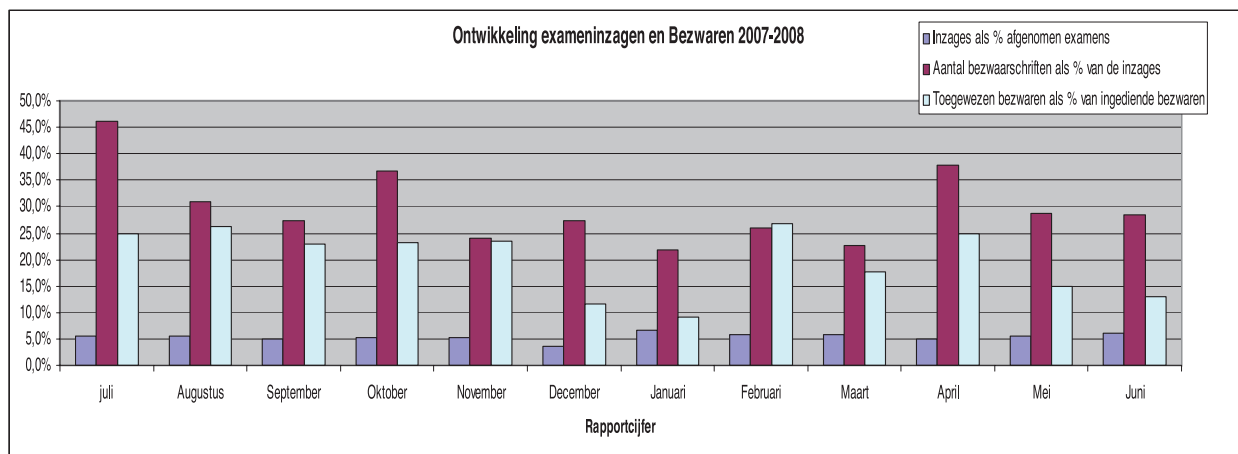
Zich misdragende vragen worden in de betreffende examencommissie besproken. Ook dit kan leiden tot vervanging van examenitems. Er zijn dus voldoende beheersingsmaatregelen ingebouwd om de kwaliteit van de examinering te waarborgen. Deze maatregelen betreffen niet alleen de interne organisatie. Ook derden worden ingeschakeld. Dit betreft enerzijds externe auteurs en anderzijds de reeds genoemde examencommissies.

### 3.5.3 Interne bewaking niveau examinering

Naast de hiervoor beschreven kwaliteitsprocessen vindt de bewaking plaats via de interne planning- en controlcyclus. Maandelijks wordt over de performance gerapporteerd aan de algemeen directeur. Niet-financiële informatie speelt hierbij de hoofdrol. Dit betreft met name de ontwikkeling van slagingspercentages, klantevaluaties (kandidaten krijgen na het examen een evaluatieformulier) en procesverstoringen tijdens het examen.

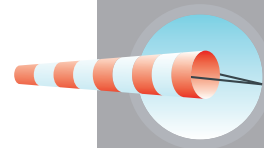
Andere niet-financiële informatie die in dit kader wordt gerapporteerd betreft:

- De verhouding tussen het aantal exameninzagen en het aantal examens. Dit geeft een inzicht over de kwaliteit van het examen volgens de kandidaten.
- De verhouding tussen het aantal ingediende bezwaren en het aantal inzagen. Dit geeft inzicht in de mate waarin kandidaten zich herkennen in de examenvragen en antwoorden.
- De verhouding tussen het aantal ingediende bezwaarschriften en het aantal toegewezen bezwaarschriften. Dit geeft inzicht in de mate waarin examenitems worden gebruikt waar iets mee aan de hand blijkt te zijn.
- Het aantal beroepsschriften en de mate waarin deze worden toegewezen. Dit geeft een inzicht in de mate waarin het voorgaande bezwaarproces goed verloopt.



De rapportages worden in gecompriëerde vorm ingevoegd in de kwartaalrapportage aan de Raad van Commissarissen (RvC). De bewaking van het examenniveau is ook in de RvC een onderwerp dat permanent op de agenda staat. Deze rapportages zijn niet openbaar en worden niet voorzien van een oordeel van een intern of externe accountant. Wel is het zo dat de kwartaalrapportages onderdeel uitmaken van de cijferbeoordeling in het kader van de reguliere jaarrekeningcontrole. Het accent ligt daarbij echter op financiële data.

De jaarlijkse rapportage voor accreditatie aan de CDFD wordt ook besproken met de RvC, maar deze betreft slechts een deel van de examens. Deze externe informatieverschaffing is daarom niet essentieel voor de interne bedrijfsvoering.



### 3.5.4 Jaarlijkse rapportage in het kader van de accreditatie

Jaarlijks wordt verantwoording afgelegd aan de CDFD voor het deel van de examens die onder de Wft-Accreditatie vallen. Op jaarbasis betreft dit ruim 10.000 examens. Voor de inhoudsopgave van deze jaarlijkse rapportage wordt verwezen naar het kader hieronder.

De jaarpogave is geheel gericht op niet-financiële informatie, maar wordt niet gecontroleerd door een intern of externe accountant. In plaats daarvan vindt periodiek visitatie plaats door een visiterende instelling in opdracht van de CDFD. Hierbij wordt vastgesteld in hoeverre de beschreven werkelijkheid voldoet aan de accreditatievoorwaarden en of deze overeenkomt met de dagelijkse praktijk binnen het geaccrediteerde instituut. Op basis van deze visitaties wordt vervolgens besloten tot verlenging, intrekking of schorsing van de accreditatie. Aan deze visitaties nemen geen accountants deel, maar de visitatie als zodanig kan als een assurance-procedure worden aangemerkt. De gebruiker van de niet-financiële informatie is zelf in de lead bij het beoordelen van de betrouwbaarheid van de informatie. Omdat de informatie tot de kernprocessen behoort en daarmee verankerd is in de interne beheersing, valt deze door de toezichthouder redelijk eenvoudig te controleren. Op grond van signalen uit de markt of informatie in de jaarrapportage kan altijd besloten worden tot het stellen van aanvullende vragen aan het exameninstituut, een gericht onderzoek of ad-hoc visitatie.

#### Inhoudsopgave jaarrapportage NIBE-SVV Examens aan de CDFD

1. Gegevens exameninstelling
2. Kwalitatieve beschouwing verslagperiode
  - 2.1. Kwalificaties c.q. bevoegdheden betrokken personen
  - 2.2. Namen van personen met inhoudelijke kwalificaties dan wel bevoegdheden
  - 2.3. Toelichting op overige processen/afwijkingen
  - 2.4. Schets van omstandigheden
3. Kwantitatieve gegevens verslagperiode
  - 3.1. Toegankelijkheid examens
  - 3.2. Examenresultaten deelnemers
  - 3.3. Representativiteit en actualiteit itembanken
  - 3.4. Kwaliteit examens en items
  - 3.5. Beoordelen open vragen examens
  - 3.6. Fraude preventie

Daarnaast worden de volgende bijlagen toegevoegd:

- Betrokken medewerkers
- Statistische analyses per examentitel onder de accreditatie

### 3.5.5 Evaluatie en conclusies

De case van NIBE-SVV examens laat zien dat niet-financiële informatie een essentieel onderdeel kan zijn van de interne beheersing. De informatie is ingebed in de planning- en controlcyclus en speelt de hoofdrol in de periodieke interne rapportage. De niet-financiële informatie bevindt zich wat betreft verankering in de organisatie in de laatste fase van ontwikkeling. Dit geldt ook voor de volwassenheid van de informatie. Er is sprake van een duidelijk kader waaraan de informatie moet voldoen, ook bij de rapportage naar de externe toezichthouder. In dit opzicht is de case vergelijkbaar met die van TNT Post (paragraaf 3.4).

Hoewel de informatie voor de toezichthouder niet van assurance wordt voorzien door een intern of externe accountant, is toch sprake van een assurance-proces. CDFD vult de behoefte aan betrouwbare informatie in via een systeem van accreditatie, met het recht om de informatie ter plaatste te (laten) controleren. Intern wordt de kwaliteit van de informatie bewaakt door de inbedding in de planning- en controlcyclus. Omdat de informatie tot de kernprocessen behoort, is betrouwbaarheid ook intern relevant. Derden spelen een rol in de vorm van examencommissies. In een dergelijke constructie van interne en externe *checks and balances* levert assurance door een accountant geen toegevoegde waarde op. De behoefte aan zekerheid over niet-financiële informatie betekent niet altijd inschakeling van een accountant.

### 3.6 Case SNV: managementaudits en key performance indicatoren

*Een steeds vaker voorkomende vorm van niet-financiële informatie is het identificeren en verstrekken van key performance indicatoren over (operationele) processen en het verkrijgen van zekerheid over de betrouwbaarheid ervan. In dit veld kan de accountant een belangrijke rol vervullen, als adviseur of als assurance-verschaffer. Voorbeelden zijn management- en operational audits, evenals specifieke in-control verklaringen volgens een toegespitst in-control framework. Deze case behandelt een voorbeeld van een dergelijke opdracht, waarbij meerdere gebruikers aanwezig zijn en waarbij de intern accountant in de lead is.*

#### 3.6.1 Inkadering case en situatieschets

De Nederlandse ontwikkelingshulporganisatie SNV werkt in 32 landen, verdeeld over vijf regio's. SNV heeft als doelstelling lokale organisaties te ondersteunen, die de potentie hebben om een significante bijdrage te leveren aan de armoedebestrijding in hun land. De ruim 1.200 SNV-adviseurs versterken lokale organisaties en faciliteren hun onderlinge samenwerking vanuit 100 verschillende kantoren, die zich zowel in hoofdsteden als in zeer afgelegen regio's bevinden. De adviseurs adviseren, faciliteren en ondersteunen kennisuitwisseling. De ondersteuning is gericht op duurzame ontwikkeling door het adviseren van lokale organisaties bij het opzetten van nieuwe samenwerkingsverbanden, het creëren van werkgelegenheid en het verbeteren van toegang tot primaire levensbehoeften.

Een concreet voorbeeld van capaciteitsversterking is de ondersteuning die SNV in Mali heeft gegeven aan een groep kleinschalige zandleveranciers. Dit zijn vooral huisvrouwen die zelf zand uit de rivier de Niger scheppen om dit individueel aan te bieden op de lokale markt. Adviseurs van SNV hebben met deze vrouwen een coöperatie opgezet. Hierdoor hebben zij een steviger positie kunnen verwerven ten opzichte van de professionele zandhandel en nemen hun inkomsten toe.

In aanvulling op de financiële bijdrage vanuit de Nederlandse overheid, is SNV de laatste jaren gericht op zoek naar aanvullende (private) financieringsbronnen. SNV heeft een organisatiestructuur met vijf regio-directies, een Directieraad en een onafhankelijke Raad van Toezicht. Zij zijn in elk van hun specifieke rolgebruiker van de niet-financiële informatie in deze case.

#### 3.6.2 Toenemende behoefte aan niet-financiële informatie

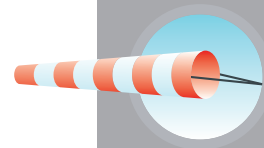
Binnen de SNV-organisatiestructuur bestaat een toenemende behoefte aan resultaatgericht opereren en het verbeteren van de ondersteunende systemen, ook op het gebied van niet-financiële informatievoorziening. Enige jaren geleden is daarom gestart met de opzet van een managementinformatiesysteem, waarmee de doelstellingen en mate van realisatie periodiek kunnen worden gemeten. SNV beschouwt haar strategie als een essentieel element bij het realiseren van haar missie: het bevorderen van duurzame ontwikkeling door capaciteitsversterking van lokale organisaties. Vanuit het SNV hoofdkantoor in Nederland worden managementaudits uitgevoerd om de opzet, het bestaan en naleving van de interne procedures vast te stellen (zowel ondersteunende processen als het primaire proces). Deze managementaudits worden uitgevoerd door de intern accountant.

#### 3.6.3 Rapportage over key performance indicatoren

Hoewel er voorafgaand aan de invoering van de nieuwe methodiek enige management informatie beschikbaar was met betrekking tot de belangrijkste key performance indicatoren (KPI's) van de adviespraktijk, was een belangrijk element van de eerste fase van de werkzaamheden de vraag of de opzet en samenstelling van de managementinformatie de impact en effectiviteit van de adviespraktijk voldoende weergaf. De afdeling Strategie heeft samen met de afdeling Planning en Control hiervoor diverse KPI's ontwikkeld. Het was de rol van de intern accountant om de betrouwbaarheid van de (totstandkoming van de) KPI's te onderzoeken.

Belangrijke indicatoren zijn in dit kader:

- het aantal directe adviseursdagen (productiviteit);
- klanttevredenheid (output en outcome) in dagen en % aantal dagen gemeten;
- de tijdige beschikbaarheid van klanttevredenheidssurveys;
- verhouding lokale versus expatadviseurs;
- productieve dagen gesplitst naar PIE (Production Income and Employment) en BASE (Basic Services), beide van strategisch belang;



- % adviesdagen gesplitst naar: advisory services, knowledge brokering, LCDFS (Local Capacity Development Funding) en advocacy, alle van strategisch van belang;
- % adviesdagen uitgevoerd door subcontractors of LCBs (Local Capacity Builders), van strategisch belang;
- % PARS (Performance Assessment Review) uitgevoerd;
- aantal nationale/regionale/corporate partnerships;
- compliance met primaire proces- en supporting proces procedures;
- gender balance (man/vrouw verhouding);
- seniority balance (ervaringsverhouding: junior/medior/senior).

Gezien de onafhankelijke positie van de intern accountant was juist deze de aangewezen partij om de betrouwbaarheid van de KPI's te onderzoeken. De rol van de natuurlijke adviesfunctie was daarin belangrijk, in combinatie met het feit dat de diverse stakeholders verschillende belangen hebben. Het centrale management en het lokale management hadden soms een andere invalshoek, en daarmee andere eisen aan de KPI's. Het centrale management in Nederland is de uiteindelijke hoofdgebruiker van de managementinformatie en de opdrachtgever om deze informatie te valideren. In de formulering van de KPI's heeft uiteindelijk het belang van het centrale management geprevaleerd.

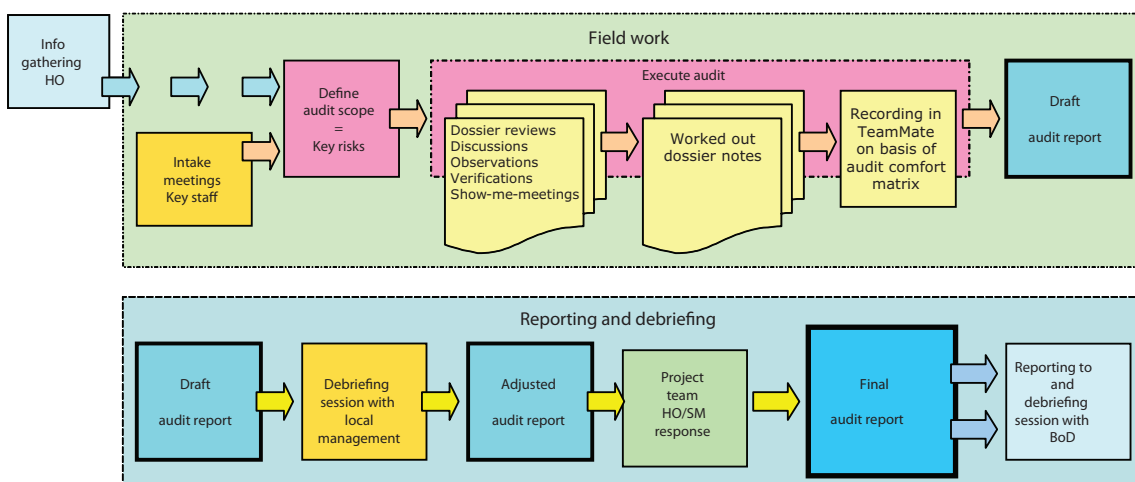
### 3.6.4 Ontwikkeling toegepaste controleprogramma's

Voor de controles op bestaan en werking van de systemen zijn gestandaardiseerde en toegesneden werkprogramma's ontwikkeld. Bij de eerste managementaudits werd geëxperimenteerd om te komen tot juiste en volledige programma's. De programma's zijn primair gebaseerd op geïdentificeerde risico's en hierop afgestemde belangrijke interne controlemaatregelen (key controls).

De controlewerkzaamheden worden uitgevoerd via interviews, waarbij de accountant samen met de proceseigenaar stap voor stap het proces doorloopt. Daarnaast worden lijncontroles uitgevoerd en controles op de voortdurende werking van *key controls*. Hierbij valt te denken aan de werking van het urenverantwoordingsysteem, de relatie tussen de klanttevredenheidsstatistieken en de surveys in de individuele adviesdossiers. Aandachtspunten bij de controle zijn:

- de opdrachtaanvaarding inclusief het opstellen van de overeenkomst;
- de planning en uitvoering;
- het tijdschrijven door de adviseurs;
- de dossiervorming;
- het relatiemanagement (gegeven de diverse managementlagen);
- de beoordeling en afstemming van het eindresultaat.

De diverse fasen in de controlecyclus laten zich als volgt kenschetsen:



### 3.6.5 Slotrapportage door de intern accountant

De intern accountant levert twee rapportages op:

1. Een rapport waarin alle bevindingen zijn opgenomen met een kwalificatie: positief, negatief of neutraal. Dit rapport bevat tevens een conclusie over de vraag of de organisatie in control is. De interne accountant beoordeelt in hoeverre het totaal van de bevindingen voor de organisatie leidt tot het statement *in control of not in control*.
2. Een rapport waarin de bevindingen zijn opgenomen, die aanleiding geven tot *verbeteringsvoorstellen* (de negatieve bevindingen). Per bevinding is weergegeven: het risico, een aanbeveling en een reactie van het lokale management. Ook de waardering van het risico is aangegeven, variërend van 1 (high risk) tot 3 (low risk).

### 3.6.6 Evaluatie en conclusies

Alle fasen van het ontwikkelmodel als besproken in paragraaf 2.2.2 zijn in deze case op natuurlijke wijze doorlopen. In de eerste fase van de implementatie heeft de onafhankelijke positionering van de intern accountant ten opzichte van alle gebruikers een belangrijke rol gespeeld bij het vaststellen van de betrouwbaarheid van de managementinformatie. In dit ontwikkelstadium was het belangrijkste risico dat lokaal en centraal management ieder hun eigen (informatie-)belang hadden bij de (opzet van de) KPI's. Gedurende dit eerste traject heeft de accountant zijn aanpak bepaald en uitgewerkt in werkprogramma's. Op basis hiervan is de opzet, bestaan en werking van de operationele effectiviteit van het managementinformatiesysteem vastgesteld.

Vervolgens zijn de periodieke controles een belangrijke ondersteuning van het management bij het geven van zekerheid over de niet-financiële informatie. Naast het algemene normenkader van de accountant liggen de normen voor de controles daarom vooral besloten in het vastgestelde (strategische) beleid en de hiervan afgeleide KPI's.

Deze aanpak bewijst dat zekerheid geven bij key performance indicatoren een absolute meerwaarde biedt, zowel bij het aansturen van de organisatie als het realiseren van de vastgestelde doelstellingen. Dit proces speelt zich vooralsnog alleen intern af, zonder een rol voor de externe accountant.

## 3.7 Case Koninklijke DSM: verantwoording over risicomanagement

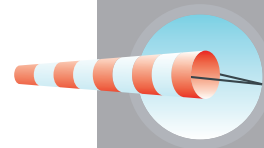
*Het belang van betrouwbare risico-informatie is de laatste jaren sterk gegroeid. Intern vanuit de noodzaak van verbetering van de interne beheersing, extern vanuit de ontwikkelingen rondom corporate governance. Jaarrekeningen zijn van beperkte waarde om de continuïteit van ondernemingen in te schatten. Gebruikers hebben daarom ook behoefte aan andere informatie. Informatie over het risicomanagement voorziet hierin. De mate waarin deze informatie wordt gepubliceerd verschilt sterk, ook de rol van de accountant is bescheiden. Toch zijn er ondernemingen die duidelijk voorop lopen. Koninklijke DSM N.V. is daarvan een voorbeeld. Risicomanagement en de informatieverschaffing hierover zijn voor DSM een onmisbaar onderdeel van de aansturing van de kernprocessen.*

### 3.7.1 Verantwoording risicomanagement

#### **Recente ontwikkelingen**

In de Code Frijns wordt expliciet aandacht geschonken aan risicomanagement en de bijbehorende bestuursverklaring. In artikel 391 BW 2 is vastgelegd dat beursfondsen jaarlijks een corporate governance verklaring moeten publiceren met informatie over hun risicomanagement systeem.

Nederlandse beleggersorganisaties zoals Eumedion en de VEB hechten veel belang aan relevante informatie over de risico's die ondernemingen lopen en de wijze waarop zij die managen. Eumedion verstuurt jaarlijks speerpuntbrieven naar de Raden van Bestuur (RvB) en de Raden van Commissarissen (RvC) van de 75 grootste Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen. In de laatste jaren is hierin vooral aandacht gevraagd voor informatie over de strategie en de hiermee verbonden risico's. Door concurrentieoverwegingen en angst voor reputatieschade zijn ondernemingen terughoudend in het presenteren van informatie over risico's, beheersingssystemen en tekortkomingen. Met het oog op aansprakelijkheid zijn bestuurders voorzichtig in het jaarlijks verklaren dat zij *in control* zijn. In de VS is deze verklaring verplicht op basis van de Sarbanes Oxley Act (SOX 404). Dit geldt ook voor Nederlandse beursfondsen met een notering in de VS.



Deze in-controlverklaring beperkt zich tot de *financiële* verslaggevingsrisico's. Beleggers zijn vooral geïnteresseerd in de andere risico's, zoals strategische en operationele risico's.

Door deze ontwikkelingen is de aandacht voor de verantwoording over risicomanagement bij de Nederlandse beursfondsen de laatste jaren toegenomen. Intern wordt periodiek over risicomanagement gerapporteerd. De rapportages staan op de agenda van de RvC en de auditcommissie en kunnen object van onderzoek zijn voor de intern accountant/auditor. Uiteindelijk komt de risico-informatie in het directieverslag terecht. De rol van de externe accountant hierbij is nog beperkt.

### **Verantwoording risico-informatie**

De risico-informatie van beursfondsen bestaat meestal uit vijf elementen:

- Een beschrijving van de voornaamste risico's. Hierbij wordt een uitsplitsing gemaakt naar strategische, operationele, compliance, financiële en verslaggevingsrisico's. Voorzover mogelijk worden ze gekwantificeerd en wordt het effect op resultaat en vermogen van de onderneming beschreven.
- Informatie over de risicobereidheid (*risk appetite*) van de onderneming.
- Een beschrijving van de interne risicobeheersings- en controlesystemen.
- Een *in control*-verklaring van de directie met een verwijzing naar het daarbij gebruikte referentiemodel zoals bijvoorbeeld het COSO-managementmodel.
- Gebleken tekortkomingen en aangebrachte of geplande verbeteringen.

De risico-informatie wordt opgenomen in de jaarstukken van de onderneming, meestal als onderdeel van het jaarverslag (directieverslag). In de praktijk blijkt dat de informatie vaak verspreid is over het verslag en dat de plaats van de *in control*-verklaring verschilt. Ook het volume en de inhoud van de informatieverschaffing laten grote verschillen zien. Veel ondernemingen verstrekken risico-informatie via hun website, waardoor in het jaarverslag volstaan kan worden met een verwijzing.

### **Verschaffers en gebruikers**

Binnen de onderneming zijn de verschaffers van de risico-informatie veelal de control-afdelingen die de informatie in hun planning- en controlcyclus hebben ingebouwd. In toenemende mate ontstaan aparte risicomanagementafdelingen (of -functionarissen). Interne gebruikers zijn het management, de RvB, de RvC en de auditcommissie. De belangrijkste externe gebruikers zijn de aandeelhouders. Ook andere gebruikers zoals financiers, leveranciers en ratingagencies krijgen belangstelling voor risico-informatie. Dialoog met de externe gebruikers kan plaatsvinden in de jaarlijkse algemene vergadering van aandeelhouders of via aparte (analisten)bijeenkomsten. Verder neemt de website van de onderneming een belangrijke plaats in (via de investor-relations-pagina's).

### **Internal auditor en externe accountant**

De internal auditor kan diverse rollen vervullen in het risicomanagementproces. Omdat dit ook niet-accountants kan betreffen, wordt in deze case de term auditor gebruikt in plaats van accountant. In de beginfase treedt de internal auditor met name op als aanjager (facilitator), kwaliteitsbewaker en adviseur. Afhankelijk van de volwassenheid van de informatie en de verankering in organisatie kan hij uiteindelijk optreden als assurance-verschaffer richting RvB, RvC en de auditcommissie. De rol van de externe accountant hangt vooral af van de aanwezigheid van een internal auditafdeling en de wijze waarop deze betrokken is bij de risico-informatie. Een belangrijk verschil ligt vaak in de scope van het onderzoek. De externe accountant richt zich vooral op de financiële verslaggevingsrisico's, terwijl de internal auditor vaak alle typen risico's in zijn onderzoek betreft. De internal auditafdeling is daarom vaak multidisciplinair samengesteld. Met uitzondering van ondernemingen die te maken hebben SOX 404 wordt (vrijwel) nog geen externe assurance over risico-informatie verstrekt. Bij een SOX 404-verklaring gelden specifieke eisen van de PCAOB. Voor overige situaties is alleen Standaard 3000 als algemeen assurance-kader beschikbaar.

Bij risicomanagement komen drie typen accountantsonderzoek voor:

- De reguliere jaarrekeningcontrole waarbij in de verklaring ook een oordeel wordt gegeven over de verenigbaarheid van het jaarverslag (inclusief de risico-informatie) met de jaarrekening en met de tijdens de controle verkregen informatie. Op grond van artikel 391 lid 5 BW2 moet de accountant gebleken tekortkomingen in zijn verklaring melden. Normaliter besteedt de accountant in zijn verslag en managementletter aandacht aan geconstateerde zwakheden in de risico-beheersing rondom de financiële informatieverstrekking. Deze intern gerichte rapportages gaan ook naar de Raad van Commissarissen en de auditcommissie.
- Een SOX 404-onderzoek op basis van de auditstandards van de PCAOB.
- Een Standaard 3000 onderzoek, met als eindproduct in een assurance-rapport.

### **Risico's en valkuilen**

Het verschaffen van informatie over risicobeheersing en het afgeven van een *in control*-verklaring door het bestuur brengt risico's met zich mee. Gebruikers kunnen het idee krijgen dat de resultaatontwikkeling geen verrassingen zal vertonen of dat in het verleden beheerste risico's ook zekerheid bieden voor de toekomst. Zelfs een perfect risicobeheersingssysteem biedt geen garantie voor winstgevendheid of continuïteit. Er kan een verwachtingskloof over de werkzaamheden van de externe accountant ontstaan, in die zin dat de gebruiker er teveel op vertrouwt dat de informatie in het jaarverslag juist en volledig is. Ook mag de inschakeling van de accountant voor het bestuur geen reden zijn om minder verantwoordelijkheid voor risicomanagement te dragen. Het bestuur blijft eerste verantwoordelijke, dit kan niet aan een andere partij worden gedelegeerd. Daarom is veel aandacht nodig voor normontwikkeling, educatie en voorlichting. De wijze waarop Koninklijke DSM N.V. met risicobeheersing omgaat kan in dit kader als een best practice gelden.

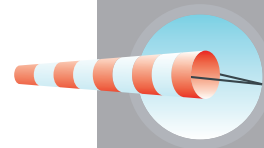
#### **3.7.2 Koninklijke DSM N.V.**

DSM heeft een decentrale organisatie, bestaande uit businessgroepen die binnen hun eigen werkgebied integraal verantwoordelijk zijn voor de belangrijkste bedrijfsfuncties op korte en lange termijn. Op concern-niveau worden de RvB en de businessgroepen ondersteund door een aantal stafafdelingen. De filosofie van DSM over risicomanagement houdt in dat een concernbreed risicobewustzijn ertoe moet leiden dat inzicht wordt verkregen in de risico's waarmee DSM kan worden geconfronteerd en dat deze risico's worden beheerst, voorkomen en beperkt. De RvB van DSM is eindverantwoordelijk voor de risicobeheersing en heeft daarvoor een risicomanagementsysteem ontwikkeld en geïmplementeerd. Dit systeem moet ervoor zorgen dat inzicht wordt verkregen in de mate waarin de strategische doelstellingen van de onderneming worden gerealiseerd, dat de verstrekte rapportages betrouwbaar zijn en dat relevante wet- en regelgeving wordt nageleefd.

Het risicomanagementsysteem van DSM is gebaseerd op het COSO-ERM-model en erop gericht dit systeem maximaal te integreren in de reguliere bedrijfsprocessen. Het COSO-model beschrijft de verschillende elementen van een intern beheersingssysteem. Het model legt een relatie tussen doelstellingen, controlecomponenten en bedrijfsactiviteiten. De toevoeging ERM staat voor Enterprise Risk Management. Het systeem van DSM bevat instrumenten voor risicoanalyse, beheersmaatregelen voor veel voorkomende risico's en systemen en procedures voor bewaking en rapportage. De beheersmaatregelen voor de goederen- en geldstromen zijn ingebouwd in de gestandaardiseerde bedrijfsprocessen. Er zijn instrumenten ontwikkeld om de uitvoering ervan te ondersteunen en om de effectiviteit in de praktijk te meten. Het systeem wordt regelmatig aangepast en geoptimaliseerd. De externe accountant geeft in zijn managementletter een mening over de kwaliteit van het risicomanagementsysteem. Om nieuwe managers kennis te laten maken met het systeem is een e-learning module ontwikkeld. De voornaamste risico's worden jaarlijks besproken met de auditcommissie van de RvC.

Jaarlijks actualiseert de RvB de Corporate Risk Assessment. Hiervoor wordt de lijst van risico's van het voorgaande jaar geanalyseerd en aangevuld met informatie uit externe en interne risicorapporten, gebeurtenissen en informatie uit andere bronnen. Van deze risico's wordt een rangorde opgesteld en er worden maatregelen geformuleerd. De uitkomst van de beoordeling wordt getoetst aan interne risicorapporten. Alle businessgroepen, stafafdelingen en serviceafdelingen rapporteren in hun jaarlijkse *letter of representation* alle materiële risico's of incidenten met betrekking tot bedrijfsactiviteiten, verslaglegging en compliance. De afdeling Corporate Risk Management consolideert de gerapporteerde risico's en incidenten en vergelijkt





ze met de uitkomsten van de concernaudits. Voor de belangrijkste algemene risico's heeft DSM als gemeenschappelijke maatregel de zogenoemde *Corporate Requirements* geïmplementeerd in de businessgroepen.

Alle DSM-onderdelen moeten hun resultaten periodiek rapporteren en voldoen aan de *Corporate Requirements*, waaronder die op het gebied van financiën. Naleving van de eisen voor financiële administratie wordt elk kwartaal bevestigd via een door het management ondertekende verklaring. Als gevolg van de nieuwe transparantiereggeving wordt met ingang van 2009 aan alle units half-jaarlijks een risico-update gevraagd (status, incidenten en nieuwe risico's).

De businessgroepen en de belangrijkste operationele serviceafdelingen hebben een auditcommissie die, onder leiding van de directeur, jaarlijks risicomanagementplannen opstelt, de invoering bewaakt en regelmatig actuele vraagstukken beoordeelt. Belangrijke onderwerpen zoals de uitslag van corporate audits en *business risk assessments*, het falen van materiële beheersingsmaatregelen of de aanwezigheid van zwakke plekken worden besproken met het verantwoordelijk lid van de RvB. De afdeling Corporate Operational Audit voert onafhankelijke audits uit, volgens een met de auditcommissie opgesteld programma. Bij de teams zijn overigens geen accountants betrokken. Onderzocht wordt in hoeverre de genomen maatregelen effectief zijn. De uitkomsten worden gebruikt om verbeteringen aan te brengen in het risicomanagementsysteem.

DSM besteedt via het jaarverslag en de website veel aandacht aan de externe informatievoorziening over risicomanagement. DSM verstrekke in haar jaarverslag 2008 ook informatie over materiële tekortkomingen en doorgevoerde of geplande verbeteringen in de systemen. Dit valt des te meer op omdat uit het NIVRA rapport *Inzicht in Onzekerheid* blijkt, dat slechts vier procent van de Nederlandse beursfondsen in het jaarverslag 2007 melding maakte van geconstateerde materiële tekortkomingen en dat slechts één op de vijf fondsen melding maakte van doorgevoerde of geplande verbeteringen. DSM schreef:

*Gedurende het verslagjaar werd voor een aantal gebieden onderkend dat het risicoprofiel was toegenomen of dat de bestaande processen voor risicomanagement en controle zwakke punten vertoonden. Deze gebieden omvatten onder meer de beveiliging van betalingsprocessen, het afdekken van commodities, bescherming tegen productaansprakelijkheid en bescherming tegen het verlies van intellectuele eigendom. Op deze gebieden werden maatregelen genomen om het risicomanagementsysteem te verbeteren.*

### 3.7.3 Evaluatie en conclusies

Risico-informatie en de in-control-statement van het management nemen een belangrijke plaats in bij de interne beheersing en verantwoording. Ook externe gebruikers kennen waarde toe aan dit type niet-financiële informatie.

Bij DSM wordt veel aandacht besteed aan risicomanagement als integraal onderdeel van de kernprocessen. Bij alle lagen binnen de organisatie speelt risicomanagement een belangrijke rol, van strategiebepaling tot de bewaking van de bedrijfsprocessen. Corporate Operational Audit verschaft als zogenaamde *third line of defence* interne assurance over de wijze waarop risicobeheer wordt ingevuld en geeft daarmee impliciet assurance over de risicoinformatie. De externe accountant van DSM geeft in zijn managementletter een mening over de kwaliteit van het risicomanagementsysteem. Deze informatie blijft echter intern. De rol van de externe accountant als assurance-verschaffer is nu nog bescheiden, maar zal in de toekomst naar verwachting toenemen. Opgemerkt wordt dat buiten accountants ook andere partijen in toenemende mate verzocht wordt om assurance op dit terrein te verlenen.

Het ontwikkelen van normenkaders voor de verantwoording en het publiceren van best practices zijn een noodzakelijke stap voor de verdere ontwikkeling van assurance bij risicomanagementinformatie. Ook hier geldt als voorwaarde dat de informatie onderdeel moet zijn van de governance-structuur wil assurance mogelijk zijn. Omdat internal auditors vaak een stap verder zijn dan de externe accountant is een goede onderlinge afstemming van groot belang.

### 3.8 Samenvatting en conclusies

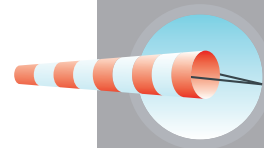
Dit hoofdstuk analyseert de rode draad en plaatst de cases in het ontwikkelingsschema van niet-financiële informatie. Deze lessen uit de praktijk vormen samen met de bouwstenen van hoofdstuk 2 het fundament voor de synthese in hoofdstuk 4. In de tabel hieronder staan de belangrijkste kenmerken van de cases naast elkaar vermeld. Ze worden in de volgende vier paragrafen verder uitgewerkt.

	Case 3.2 AkzoNobel	Case 3.3 Rabobank	Case 3.4 TNT-Post	Case 3.5 NIBE-SVV	Case 3.6 SNV	Case 3.7 DSM
Soort NFI	MVO (CSR)	MVO (CSR)	Kwaliteits-indicator	Kwaliteits-indicatoren	Prestatie-indicatoren	Risico-management
Verantwoording	Geïntegreerd met financiële informatie in één jaarverslag	In apart MVO-verslag	In aparte jaar-rapportage	In aparte jaarrapportage	In interne management-rapportage	Onderdeel van het directie-verslag
Normenkader	GRI en BW2	GRI en BW2	Wetgeving	Wetgeving	Intern	COSO-ERM
Inbouw in governance	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Stadium NFI	Fase 5	Fase 5	Fase 5	Fase 5	Fase 5	Fase 4
Gebruikers en dialoog	Extern met geformaliseerde dialoog stakeholders	Extern met geformaliseerde dialoog stakeholders	Eén externe gebruiker met directe afstemming	Eén externe gebruiker met directe afstemming	Alleen interne gebruikers met directe afstemming	Extern zonder dialoog; intern continu
Rol accountant	Accent op externe assurance	Accent op externe assurance	Accent op externe assurance	Geen rol	Alleen interne assurance	Nog geen externe assurance
Samenwerking andere disciplines	Accent op rol externe accountant met multidisciplinair controle-team	Accent op nauwe samenwerking met intern accountant	Rol voor specifieke onderzoeksbureaus die primair proces controleren	Externe gebruiker hanteert eigen controles	Primair intern accountant	Accent op samenwerking met intern accountant
Toekomstperspectief	Geïntegreerde assurance over financiële en niet-financiële informatie	Onderzoek naar integratie MVO-verslag met jaarverslaggeving	Blijft apart onderzoek. Perspectief verandert door gewijzigde regelgeving	Bestaande systeem van checks and balances heeft geen aanpassing	Nog geen behoefte aan externe verantwoording of assurance	Directe assurance van de externe accountant bij in-control-statement

#### 3.8.1 Soort informatie en verantwoording

Uit de zes praktijkcases komt een grote diversiteit aan niet-financiële informatie naar voren. Niet alleen de soort informatie verschilt, maar ook de wijze waarop deze wordt behandeld. Het maatschappelijk verslag van de Rabobank is een voorbeeld van een zelfstandig MVO-verslag, bedoeld voor het brede maatschappelijke verkeer en voorzien van assurance door de externe accountant. Het verslag is geen onderdeel van het financiële jaarverslag. Bij AkzoNobel is de MVO informatie geïntegreerd in de financiële verslaggeving. Dit gaat nog niet zover dat sprake is van één geïntegreerde accountantsrapportage. In beide gevallen vormen de GRI-richtlijnen het normenkader, naast de RJ en BW2. Onderzocht zou moeten worden, aan welke benaderingswijze de gebruiker de voorkeur geeft. De keuze van de Rabobank om alleen een samenvatting van het MVO-verslag te publiceren en het volledige verslag op internet te plaatsen voorkomt een overload aan informatie. De reikwijdte van de assurance door de accountant moet dan goed zijn afgebakend.

Niet-financiële informatie kan ook kwantitatieve informatie betreffen die tot de kern van de onderneming behoort, zoals blijkt bij TNT Post en NIBE-SVV. Of informatie over het systeem van risicobeheersing, waarvan DSM een goed voorbeeld is. Bij TNT Post en NIBE-SVV is sprake van een externe toezichthouder en is het normenkader voor de indicatoren in de wet verankerd. De indicatoren betreffen essentiële



sturingsinformatie die ook zonder de wettelijke verplichting in de planning- en controlcyclus zou zijn ingebouwd. Bij SNV is de informatie intern gericht en vormt het onderdeel van de managementrapportage. Het normenkader is volgens een zorgvuldig proces ontwikkeld, waarin de diverse ontwikkelingsstadia van niet-financiële informatie zijn doorlopen. DSM verkeert in een vergevorderd stadium met de verantwoording over risicomanagement. Het is reeds onderdeel van het jaarverslag, maar wordt nog niet van assurance voorzien.

### *3.8.2 Governance en ontwikkelingsstadia*

Bijna alle praktijkcases bevinden zich in het laatste ontwikkelingsstadium van niet-financiële informatie, maar niet in alle gevallen wordt assurance gegeven door een externe accountant. De niet-financiële informatie is ingebouwd in de governance-structuur van de organisatie en in de interne planning- en controlcyclus. Er is een duidelijk normenkader aanwezig en de informatie heeft een directe link met de kernactiviteiten. De cases van TNT Post en NIBE-SVV laten dit goed zien. Ook MVO-verslaggeving vereist verankering van de niet-financiële informatie in de rapportageketen van de organisatie, zoals blijkt bij AkzoNobel en de Rabobank. Alleen de case van DSM ligt nog één niveau lager, omdat het normenkader voor assurance nog in ontwikkeling is. In het laatste stadium kan externe assurance worden afgegeven. Het betekent niet automatisch dat dit ook gebeurt. Het hangt af van de gebruiker of deze behoefte heeft aan assurance. Uit de case van NIBE-SVV blijkt dat een systeem van interne en externe checks en balances als goed alternatief kan dienen. Bij SNV blijft de assurance beperkt tot interne assurance. Het betreft managementrapportage, waarbij de gebruiker het bestuur van de organisatie is. De externe accountant levert hier geen toegevoegde waarde op, behalve in zijn adviesfunctie.

Dialogoog tussen de verschaffers en de gebruikers van de niet-financiële informatie vindt in alle cases plaats. Bij TNT Post en NIBE-SVV vervult de wettelijke toezichthouder de rol van gebruiker. Doordat de gebruiker bekend is, kan direct afstemming plaatsvinden. De gewenste informatie vloeit bovendien voort uit de wet. Bij AkzoNobel en de Rabobank is sprake van een min of meer geformaliseerde dialoog met gebruikers. Gebruikers zijn in groepen ingedeeld en er wordt contact gelegd met representatieve vertegenwoordigers van die groepen. Bij AkzoNobel zijn acht groepen onderscheiden, die elk op een eigen manier worden benaderd. Bij de Rabobank is de consultatie ingebouwd in het zogenaamde issuemanagement, waarbij de relevante indicatoren voor de verslaggeving worden uitgekozen. Dialoog kan ook plaatsvinden met alleen interne gebruikers. Bij SNV staat de interne managementrapportage centraal. Het informatiesysteem is gefaseerd ontwikkeld in overleg tussen bestuur en lokaal management. Bij DSM is afstemming tussen interne verschaffer en gebruiker ingebouwd in het risicomanagement systeem. Decentrale auditcommissies houden toezicht op de werking van het systeem. Met de externe gebruikers van de risico-informatie in het jaarverslag vindt (nog) geen echte dialoog plaats. De speerpuntbrief van Eumedion is een belangrijk communicatiemiddel om de verwachtingen van de gebruikers aan te geven.

### *3.8.3 Accountant en niet-financiële informatie*

De rol van de accountant in de cases is gevarieerd. In drie situaties wordt externe assurance gegeven: bij AkzoNobel, de Rabobank en TNT Post. In het laatste geval betreft het geen volledig verslag, maar specifieke rapportage aan een externe toezichthouder. De accountant geeft bij de verantwoording over risicomanagement in het jaarverslag nog geen assurance, zoals blijkt uit de case van DSM. Hiervoor moet eerst een duidelijk normenkader aanwezig zijn. Wel rapporteert hij over het functioneren van het systeem en eventuele tekortkomingen in zijn managementletter. Deze informatie is echter niet openbaar. Intern ligt het accent op operational audits. Bij SNV blijft de assurance beperkt tot interne assurance. Hoewel in formele zin geen assurance wordt verstrekt, bevat de rapportage van de interne accountant wel een conclusie over het in control zijn van de organisatie. Omdat sprake is van een niet-commerciële organisatie is de behoefte aan externe assurance over de prestatiegegevens (nog) niet aanwezig. Dit zou kunnen veranderen als private financiers aanvullende eisen aan de besteding van hun fondsen gaan stellen. De case van NIBE-SVV neemt een bijzondere plaats in. De toezichthouder vertrouwt op een systeem van interne en externe checks en balances. Omdat de informatie tot de kernprocessen behoort en daarmee verankerd is in de interne beheersing, is deze door de toezichthouder redelijk eenvoudig te controleren. Naar aanleiding van signalen uit de markt en/of informatie in de jaarrapportage kan altijd besloten worden tot het stellen van aanvullende vragen of een nader onderzoek. Niet altijd is een accountant nodig om assurance te verkrijgen.

In alle cases werkt de accountant samen met andere disciplines. De case van NIBE-SVV valt hier buiten, omdat de accountant hier geen functie vervult. Bij MVO-verslaggeving liggen multidisciplinaire teams voor

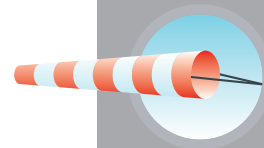
de hand, omdat vaak specifieke kennis is vereist. Maar dit kan ook het geval zijn bij de assurance van een enkele kwaliteitsindicator zoals bij TNT Post. Een groot deel van het onderzoek op de poststroom wordt uitgevoerd door externe onderzoeksbureaus. De rol van de intern accountant is belangrijk. Met name de case van de Rabobank geeft inzicht in de samenwerking tussen intern en externe accountant. Interne audits kunnen het voorstadium van externe assurance zijn. Zo is bij DSM sprake van periodieke operational audits om de kwaliteit van het risicomanagementsysteem te meten. De intern accountant kan ook de enige hoofdrolspeler zijn, zoals bij SNV naar voren komt.

#### *3.8.4 Toekomstperspectieven*

Niet-financiële informatie kent een grote diversiteit in verschijningsvormen, wijze van verantwoorden en gekozen oplossingen om de kwaliteit te borgen. Hierbij kan in meer of mindere mate sprake zijn van een koppeling met financiële informatie. Eigenlijk staan beide soorten informatie nooit helemaal los van elkaar, ze vullen elkaar aan. In plaats van het benadrukken van de verschillen kan beter het accent op integratie worden gelegd. Het belang van integratie blijkt het duidelijkste bij de MVO-verslaggeving. Bij de Rabobank is het verslag nog apart, maar wordt reeds nagedacht over integratie zoals bij AkzoNobel. Voorwaarde is dat geen overload aan informatie plaatsvindt. Bij één geïntegreerde verantwoording hoort ook één accountantsrapportage. Hetzelfde zou moeten gelden voor de verantwoording over risicomanagement. De gebruiker heeft behoefte aan duidelijkheid.

Volgens de cases is niet-financiële informatie geen hype of mode, maar een bestaand thema in de governance van organisaties. De discussie richt zich vooral op de voorwaarden om tot assurance te komen, op het hiervoor benodigde normenkader. De rol en de betrokkenheid van de intern accountant bij niet-financiële informatie is vaak groter dan die van de externe accountant. In het besloten verkeer is het gemakkelijker om afspraken te maken met de verschaffers en de gebruikers. Tekortkomingen worden niet meteen afgerekend door de buitenwereld. Het ontwikkelingsstadium is niet voor alle niet-financiële informatie hetzelfde.

Het normenkader voor MVO-verslaggeving is verder ontwikkeld dan de verantwoording over risicomanagement, maar ook daar is verdere inkadering wenselijk. Ontwikkeling kost tijd en afstemming. Waar nog geen duidelijke normen zijn ontstaat diversiteit. Een algemeen kader dat ruimte biedt voor specifieke invulling voorkomt verspilling van tijd en energie.



## 4 Discussie en aanbevelingen

Dit deel van het discussierapport geeft de synthese tussen het algemene deel van hoofdstuk 2 en de praktijkcases uit hoofdstuk 3. Hierbij is rekening gehouden met de uitkomsten van de NIVRA-debatsessie *Met de gebruiker aan tafel* van 12 mei 2009 en de internet-enquête die het NIVRA in juni 2009 heeft uitgevoerd.

Hoofdstuk 4 bestaat uit 3 onderdelen:

- *Paragraaf 4.1*: stellingen ter discussie;
- *Paragraaf 4.2*: het NFI stappenplan;
- *Paragraaf 4.3*: aanbevolen vervolgacties.

De *stellingen* zijn bedoeld voor iedereen die betrokken is bij niet-financiële informatie, of het nu gaat om de gebruikers, verschaffers of accountants. Uit de debatsessie en de enquête is gebleken dat een grote diversiteit bestaat in de wijze waarop met niet-financiële informatie wordt omgegaan. Hieruit volgt een behoefte aan stroomlijning, aan een algemeen raamwerk dat gebruikt kan worden bij verantwoording en assurance. Het *NFI stappenplan* geeft een eerste aanzet. Omdat de maatschappelijke discussie met deze publicatie pas echt van start gaat, sluit dit hoofdstuk af met drie *aanbevelingen* voor vervolgacties. De NIVRA debatsessie *Meer dan Euro's alleen* van 14 januari 2010 geeft de aftrap hiervoor.

### 4.1 Stellingen ter discussie

Uit hoofdstuk 2 en 3 is gebleken dat verschaffers, gebruikers en accountants niet meer om niet-financiële informatie heen kunnen. Alleen financiële informatie is niet voldoende om de kwaliteit van ondernemingen te beoordelen. Niet-financiële informatie is een terrein dat nog in ontwikkeling is en een grote variëteit aan verschijningsvormen kent. Om deze informatie hetzelfde niveau te laten bereiken als financiële informatie, is het belangrijk dat elke partij zijn verantwoordelijkheid neemt. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende en faciliterende rol spelen. De negen stellingen van dit hoofdstuk als aanzet tot discussie en dialoog zijn samen te vatten in de volgende kernwoorden:

De negen stellingen van dit hoofdstuk als aanzet tot discussie en dialoog zijn samen te vatten in de volgende kernwoorden:

- gebruikersdialoog
- integratie
- bewustwording
- governance
- helikoptervisie
- normenkader
- attitude
- competenties
- productontwikkeling

1.

Niet-financiële informatie heeft alleen waarde als deze is afgestemd op de behoefte van de gebruiker. Dit vereist *gebruikersdialoog*, met een rol voor zowel de verschaffer als de accountant.

Het verschaffen van informatie die niet voldoet aan de verwachtingen en de wensen van de gebruikers leidt tot verspilling en onnodige administratieve lasten voor de verschaffer. In de praktijk komt het regelmatig voor dat teveel informatie wordt verstrekt die niet relevant is en daarom onbruikbaar. Een jaarverslag of een MVO-verslag moet meer zijn dan alleen een glossy uithangbord. Het moet informatie bevatten die voor de gebruiker betrouwbaar, relevant, begrijpelijk en vergelijkbaar is.

Het expliciet maken van de informatiebehoefte kan een probleem zijn. Het belang van de informatieverschaffer kan conflicteren met dat van de gebruiker, de behoeften kunnen per soort gebruiker verschillen en in de loop van de tijd veranderen. Informatieverschaffing is een dynamisch proces. Het is voor een organisatie vaak onmogelijk om met de belangen van alle gebruikers rekening te houden.

Voor zover de informatieverstrekking nog niet via wetgeving is geformaliseerd, ligt de oplossing in de continue *dialogo* tussen verschaffer en gebruikers, waarbij de accountant in zijn adviesrol kan helpen bij het vaststellen van de inhoud van de gewenste informatie. Hierbij kan ook worden vastgesteld welke informatie voor de gebruikers van materieel belang is. Het is belangrijk dat partijen zich realiseren dat normen ontwikkelen tijd kost en dat niet direct op het hoogste doel (externe assurance) wordt ingezet. Niet voor niets is de eerste ontwikkelingsfase van niet-financiële informatie het creëren van awareness over de kerndoelen van de organisatie. Het is ook een afweging van kosten en nut, er moet naar een evenwicht tussen wensen en mogelijkheden worden gezocht. De cases van AkzoNobel (paragraaf 3.2) en de Rabobank (paragraaf 3.3) geven een goed voorbeeld hoe de dialoog kan worden ingericht.

2.	De gebruiker heeft behoefte aan <i>informatie</i> , het onderscheid tussen financiële en niet-financiële informatie is voor hem niet relevant. Voor de discussie is het daarom aan te bevelen één <i>geïntegreerd</i> begrip te hanteren.
----	---

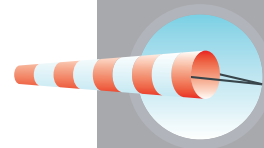
De gebruiker wil een goed beeld krijgen van het functioneren van een organisatie of een bepaald bedrijfsaspect daarvan. Het MVO- of CSR-verslag is een goed voorbeeld van de integratie van financiële en niet-financiële informatie, maar staat meestal naast de financiële jaarrekening. Voor een totaalbeeld zijn dan toch weer verschillende informatiebronnen nodig. AkzoNobel is echter een goed voorbeeld van een onderneming die het MVO-verslag heeft geïntegreerd in de totale jaarverslaggeving (paragraaf 3.2). Niet-financiële informatie kan ook kwantitatieve informatie betreffen die tot de kern van de onderneming behoort, zoals blijkt uit de case van TNT Post (paragraaf 3.4) en NIBE-SVV (paragraaf 3.5). Of informatie over het systeem van interne risicobeheersing, met de cases van SNV en DSM als voorbeeld (paragraaf 3.6 en 3.7). Niet-financiële informatie kent een grote diversiteit in verschijningsvormen, wijze van verantwoording en gekozen oplossingen om de kwaliteit te borgen. Hierbij kan in meer of mindere mate sprake zijn van een koppeling met financiële informatie. Dit maakt het lastig om een *algemene* definitie van niet-financiële informatie te geven, daarvoor lopen de kenmerken teveel uiteen.

De oplossing ligt dan ook niet in het omschrijven wat de informatie allemaal niet is of in het opsommen van de probleemkenmerken. Voor de gebruiker is dit een technische discussie, het gaat hem alleen om de inhoud en de kwaliteit. Het traditionele onderscheid financieel en niet-financieel doet eigenlijk niet terzake. De discussie moet *niet* gericht worden op de verschillen tussen financiële en niet-financiële informatie, maar op de *integratie* van beide. Om de discussie te stimuleren moet het begrip niet-financiële informatie vervangen worden door een meer aansprekende term, die de juiste waarde ervan aangeeft. Nog beter is het om voor beide soorten informatie één allesomvattend begrip te hanteren. Tot op heden is dit niet gelukt, ook niet tijdens de debatsessie *Met de Gebruiker aan tafel* van 12 mei 2009. Internationaal is de term non-financial information inmiddels gemeengoed geworden.

3.	Er bestaat een spanningsveld tussen enerzijds de betrouwbaarheid en anderzijds de relevantie en actualiteit van niet-financiële informatie. De accountant moet de gebruiker hiervan <i>bewust</i> maken en de verschaffer adviseren bij de keuze van de juiste <i>presentatievorm</i> van niet-financiële informatie.
----	---

Gebruikers willen voortdurend kunnen beschikken over relevante en actuele informatie. Continue informatieverschaffing via de media staat voorop, ondernemingen kunnen niet meer volstaan met alleen de publicatie van hun jaarrekening. Internet is een belangrijk communicatiemiddel zoals blijkt uit de case van de Rabobank (hoofdstuk 3.3). De informatievraag wordt steeds meer incidentgestuurd. Informatie die gisteren niet echt relevant was kan vandaag uiterst actueel zijn. Gebruikers kunnen de waarde van informatie vaak moeilijk inschatten en gaan snel uit van de impliciete betrouwbaarheid. Kranten publiceren regelmatig scorelijsten, zoals de ziekenhuis top-100. Lezers zijn snel geneigd om de oordelen over te nemen, zonder na te gaan hoe de informatie is verzameld en welke criteria zijn gebruikt. De vraag hoe betrouwbaar de informatie eigenlijk is wordt niet gesteld, terwijl dit bij de jaarrekening van een onderneming geen onderwerp van discussie is.

De accountant heeft in dit kader een dubbele taak. Als adviseur kan hij de verschaffer helpen bij de keuze van de juiste presentatievorm van de niet-financiële informatie. De verschaffer wil weten welke informatie



geschikt is om in de verslaggeving op te nemen, op welke wijze en met welke frequentie de verantwoording het beste kan plaatsvinden en hoe de juiste gebruikers bereikt kunnen worden. De reeds genoemde gebruikersdialoog is hiervoor het meest geschikte instrument. Daarnaast past een voorlichtende rol voor de accountant. Hij moet de gebruiker de reikwijdte van de accountantsrapportage duidelijk maken. Dit geldt met name voor informatie die online beschikbaar wordt gesteld. Het moet voor de gebruiker duidelijk zijn dat betrouwbare informatie een prijs heeft, die ten koste kan gaan van de actualiteit en daarmee de relevantie. Het controleren van informatie kost nu eenmaal tijd. De keuze is aan de gebruiker, maar het moet wel een *bewuste* keuze zijn. Het gaat om het vinden van het juiste evenwicht, waarbij awareness centraal staat. Het is aan de accountant om de meerwaarde van assurance door een onafhankelijke en deskundige professional aan te tonen. Nu de maatschappelijke belangstelling steeds meer uitgaat naar niet-financiële informatie zal de accountant ook hier zijn competenties moeten waarmaken. Anders loopt hij het risico dat de gebruiker en de verschaffer hem niet (meer) zien staan en overstappen naar partijen die wel in hun behoefte kunnen voorzien.

4.	De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie kan alleen slagen als deze is <i>ingebied</i> in de governance-structuur en de rapportageketen van de organisatie. De informatie moet onderdeel zijn van de kernactiviteiten.
----	---

Niet-financiële informatie die niet verankerd is in de rapportageketen en governance van de organisatie levert geen toegevoegde waarde op. Niet voor de verschaffer, omdat deze de informatie als onnodige ballast ervaart, noch voor de gebruiker omdat de kwaliteit van de informatie niet is gegarandeerd door het ontbreken van een adequaat beheersingssysteem. De inschakeling van een accountant als assurance-verschaffer is dan niet reëel. Net als de financiële informatie moet de niet-financiële informatie onderdeel zijn van de kernprocessen. De organisatie moet de informatie zelf als essentieel beschouwen. De verschaffer moet intern ook gebruiker van de informatie zijn.

Niet-financiële informatie moet een *volwaardige* plaats innemen in de ondernemingsdoelstellingen. Het helpt als systemen voor financiële en niet-financiële informatie zoveel mogelijk geïntegreerd worden. Milieudoelstellingen (CO<sub>2</sub>-uitstoot) kunnen goed samengaan met financiële doelstellingen (kostenefficiëntie). De koppeling van niet-financiële informatie aan beloningssystemen kan de waarde en de betekenis van de informatie helpen vergroten. Bij TNT Post gebeurt dit al (paragraaf 3.5). Net als bij elke vorm van prestatie-meting ligt hier het risico van perverse effecten op de loer. Het behalen van bepaalde prestatienormen is dan belangrijker dan het bereiken van de achterliggende doelen. Dit geldt echter ook voor financiële informatie. Het valt te voorkomen door duidelijke afspraken te maken, heldere normen te formuleren en zonnig de accountant in te schakelen om assurance te laten geven.

De mate waarin niet-financiële informatie in de organisatie is verankerd is niet voor niets één van de bepalende factoren voor het ontwikkelingsstadium. Het begint met het creëren van awareness, de inrichting van registratiesystemen en het ontwikkelen van normen. Het kan eindigen met externe assurance als sluitstuk van managementcontrol. In elke fase kan de accountant een waardevolle rol spelen, zoals blijkt uit de case van SVN (paragraaf 3.6).

Managementaudits en interne assurance kunnen het voorstadium zijn van externe assurance. Assurance zorgt ervoor dat de onderneming op scherp wordt gezet en is een signaal naar de gebruiker dat zaken serieus worden genomen. Ondernemingen worden ook beoordeeld op de wijze waarop ze met niet-financiële informatie omgaan. De informatie is dan een graadmeter voor de kwaliteit van de bedrijfsvoering. MVO-verslaggeving is een voorbeeld hiervan, bij beleggingsinstellingen is het al onderdeel van de selectiecriteria.

5.	Verschaffers van niet-financiële informatie zijn nog teveel bezig met hun eigen business case, in plaats van te leren van elkaar. Hierdoor ontstaat een onnodige diversiteit aan oplossingen, terwijl juist behoefte is aan een <i>overkoepelende</i> visie.
----	--

De verschaffers van niet-financiële informatie kijken vooral business gericht, intern nut en noodzaak staan voorop. Concurrentie- of marktgevoelige informatie naar buiten toe wordt zoveel mogelijk vermeden. Dit kan botsen met de behoefte van externe gebruikers aan open informatieverschaffing. De verschaffer zal zich steeds afvragen of de vereiste investeringen wel opwegen tegen de wens tot transparantie. Extra registraties,

ureninzet of applicaties kunnen nodig zijn, die niet altijd noodzakelijk zijn in het kader van de interne sturing en beheersing. Dit heeft een nadelig effect op de kwaliteit van de informatie, omdat deze geen onderdeel uitmaakt van de kernprocessen. Het aangaan van een dialoog met de gebruikers vormt de oplossing, er moet naar een evenwicht worden gezocht tussen wensen en mogelijkheden. De accountant kan een adviserende rol vervullen bij het concretiseren van verwachtingen, het ontwikkelen van normen en de implementatie ervan in de organisatie.

Omdat nog weinig universele normen voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie bestaan, zijn organisaties geneigd om eigen oplossingen te kiezen, zonder goed om zich heen te kijken. Dit zorgt voor verspilling van energie en het creëren van een diversiteit aan (suboptimale) oplossingen, die de vergelijkbaarheid van de informatie in gevaar brengen. De GRI-richtlijnen voor MVO-verslaggeving vormen een uitzondering, maar bieden door hun vrijwillige karakter veel ruimte voor eigen oplossingen. Er is behoefte aan een *helikoptervisie* die het totale speelveld overziet, het durven uitstijgen boven de eigen business. Dit begint met het verzamelen van good practices, het uitwisselen van ervaringen en het aangaan van dialoog. Leren van elkaar betekent niet meteen dat gevoelige informatie wordt prijsgegeven. De cases van deze publicatie zijn de eerste aanzet tot een overzicht van het brede terrein van niet-financiële informatie. Op het gebied van MVO bestaan al goede initiatieven, maar er is meer nodig. Niet-financiële informatie is immers meer dan alleen MVO of CSR. De accountant is door zijn vaktechnische kwaliteiten en branche-kennis bij uitstek geschikt om hier een coördinerende rol te vervullen. Het NIVRA kan een stimulerende en faciliterende rol spelen door het opzetten van een kenniscentrum of het uitbrengen van handreikingen. Maar het zijn wel de verschaffers van niet-financiële informatie die het initiatief moeten nemen. Leren gebeurt met vallen en opstaan. Organisaties moeten ook durven om niet bereikte doelen te rapporteren. Gebruikers waarderen eerlijke en open informatieverschaffing.

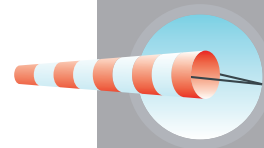
6.	Assurance van niet-financiële informatie vereist een duidelijk <i>normenkader</i> voor verantwoording. Dit is niet anders dan bij financiële informatie. Het verdient de voorkeur drie niveau's te hanteren: algemeen, sectorgericht en bedrijfsspecifiek.
----	--

Controleren is niets anders dan het toetsen van informatie aan een norm. Zoals blijkt uit het *Stramien voor assurance-opdrachten* is het onderscheid financieel en niet-financieel hierbij niet relevant. De eisen blijven hetzelfde. Afhankelijk van het ontwikkelingsstadium van de informatie is in meer of mindere mate assurance mogelijk. Dit bepaalt ook de keuze van de controlemethodiek. De gereedschapskist van de accountant is goed gevuld, wel moet hij rekening houden met nieuwe (online) ontwikkelingen. Het probleem ligt veel meer bij het normenkader voor *verantwoording*, de mate van de volwassenheid van de informatie.

De verantwoording van financiële informatie heeft al een lange ontwikkeling doorgemaakt. Daarom zijn er op dit gebied algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen beschikbaar. Dit is bij niet-financiële informatie veel minder het geval, met de GRI-richtlijnen voor MVO-verslaggeving als uitzondering. Gezien de diversiteit van de informatie is het ook de vraag of dit haalbaar en zinvol is. Normen voor de verantwoording van prestatiegegevens zijn immers heel iets anders dan normen voor de verantwoording over gedrag, systemen of risicomanagement. Het is beter om een universeel raamwerk voor verantwoording van alle soorten informatie te ontwikkelen en om dit per sector of branche uit te werken naar bedrijfsspecifieke normen. Het begint met het formuleren van eenduidige en consistente begrippen en definities. Deze systematiek past de GRI al toe voor MVO-informatie. Verschaffers en gebruikers moeten de *ruimte nemen* voor een groeitraject en niet direct inzetten op assurance. Ook de ontwikkeling van financiële normen is nog niet afgerond, zoals blijkt uit de recente discussies over fair value en de waardering van pensioenen in de jaarrekening.

In situaties waarin een direct contact bestaat tussen verschaffer en gebruiker speelt deze discussie veel minder. Daar worden de normen in onderling overleg bepaald. De case van TNT Post (paragraaf 3.4) en NIBE-SVV (paragraaf 3.5) zijn voorbeelden hiervan. Hetzelfde geldt voor de interne verantwoording van niet-financiële informatie. Daarom kan daar veel sneller voor assurance worden gekozen. Interne normen zijn met vallen en opstaan te perfectioneren. Tekortkomingen zijn herstelbaar zonder dat deze direct consequenties hebben voor de reputatie naar de buitenwereld. De keuze voor bedrijfsspecifieke normen vergroot de informatiewaarde omdat sprake is van maatwerk, maar kan ten koste gaan van de vergelijkbaarheid en transparantie. Net als bij de eerste stelling ligt de oplossing daarom in de continue *dialoog* tussen verschaffers en gebruikers.





7.	De accountant moet beseffen dat hij meer rollen kan vervullen dan alleen assurance-verschaffer bij historische financiële informatie. Voor de verschaffers en gebruikers van niet-financiële informatie kunnen deze rollen even waardevol zijn. Dit vereist wel een andere <i>attitude</i> van de accountant.
----	---

Het optreden als assurance-verschaffer in het governance-bouwwerk en de rapportageketen vormt de kerncompetentie van de accountant. Dit betekent niet dat deze rol beperkt moet blijven tot alleen historische financiële informatie en het verschaffen van assurance. Het *Stramien voor assurance-opdrachten* biedt ruimte voor de assurance van andere dan historische financiële informatie. Toch ligt het accent in de beroepsregels (NV COS) op de assurance van financiële overzichten, zoals de traditionele jaarrekening. De standaarden voor de assurance van andere informatie of voor niet-assurance opdrachten zijn op één hand te tellen, ook hier ligt de focus op de financiële dimensie. Standaard 3410N *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen* vormt de enige uitzondering, maar is vooral op MVO-verslaggeving gericht. Te weinig accountants beseffen nog het belang van niet-financiële informatie. Dit blijkt ook uit de lage response van accountants op de in juni 2009 gehouden NIVRA internet-enquête. De response bij de verschaffers en gebruikers van niet-financiële informatie lag veel hoger, blijkbaar zien zij het belang meer. Een zorgwekkende constatering. Accountants laten kansen liggen als ze onvoldoende inspelen op de vraag uit de markt. Andere professionals kunnen hiervan profiteren.

Uit hoofdstuk 2 en 3 bleek dat de accountant ook bij niet-financiële informatie *drie rollen* kan vervullen. Ze sluiten naadloos aan bij het ontwikkelingsmodel voor niet-financiële informatie:

- *Adviseur* bij de inrichting en verbetering van informatiesystemen en processen.
- *Rapporteur van bevindingen* over het proces van totstandkoming of de informatie zelf, zonder assurance bij deze onderzoeksbevindingen te hoeven geven.
- *Assurance-verschaffer* over het proces van totstandkoming of de informatie zelf.

In een situatie waarin informatie nog volop in ontwikkeling is levert de rol van adviseur of rapporteur meer toegevoegde waarde op dan assurance. De accountant moet in gesprek gaan met de verschaffers en de gebruikers van de desbetreffende informatie. Het gaat om de dialoog, het delen van successen en het opdoen van ervaring met tegenvallers. Partijen moeten accepteren dat een groeitraject nodig kan zijn en dat eerst nog geen assurance kan worden gegeven. De accountant kan ondersteunen bij het opstellen van stappenplannen. Richting de gebruiker kan hij assisteren bij de inrichting van normenkaders en de bewustwording van het spanningsveld tussen wensen en mogelijkheden. Richting de verschaffer kan hij adviseren over de implementatie in de governance- en de rapportageketen. Zo geeft hij pas echt invulling aan zijn functie van vertrouwensman. Wel moet hij rekening houden met het risico van zelftoetsing als hij van advies overstapt naar assurance. Besluitvorming en normbepaling moeten altijd aan de organisatie zelf worden overgelaten. Bij advisering over financiële informatie is dit niet anders.

Deze wijziging in *attitude* kan alleen succes hebben als de accountant bereid is om zich kwetsbaar op stellen. Hij moet uit de veilige comfortzone komen van de assurance van financiële overzichten. Risico's moeten benaderd worden als kansen. Voor de assurance van jaarrekeningen zijn uitgebreide beheerssystemen ontworpen die zoveel mogelijk risico- en schadeclaimproof zijn gemaakt. Deze bieden de accountant zekerheid. Teveel nadruk op het voorkomen van aansprakelijkheid en teveel risico-aversie kan leiden tot formalistisch gedrag. Hierdoor kan de signaleringsfunctie en het durven ontwikkelen van nieuwe initiatieven in de knel komen. De accountant moet een *allesomvattende visie* ontwikkelen en een totaalpakket aan dienstverlening voor financiële en niet-financiële informatie. Uitdagingen liggen op het gebied van de integratie van de informatieverschaffing en de communicatie naar de markt.

8.	Wil de accountant een rol van betekenis spelen bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie, dan zal hij zijn <i>competenties</i> moeten ontwikkelen en benutten. Hij zal zich in de toekomst beter moeten profileren.
----	---

Adviseren en assurance verschaffen is niet voorbehouden aan accountants. Zo zijn op het terrein van MVO-verslaggeving ook andere aanbieders actief. Deels omdat specialistische kennis is vereist die buiten de competentie van de accountant valt. Deels omdat zij aan minder regels zijn gebonden en daardoor gemakkelijker klantgerichte assurance kunnen geven. De rol van de accountant bij niet-financiële informatie is niet vanzelfsprekend, hij zal zich moeten *bewijzen*. Gebruikers en verschaffers zien de accountant vooral

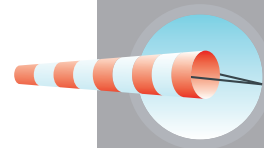
als financieel expert. Juist door zijn expertise op het gebied van inrichting, verslaglegging en controle en door zijn kennis van de branche is hij bij uitstek geschikt om ook bij niet-financiële informatie een rol van betekenis te spelen. Financiële en niet-financiële informatie hebben veel raakvlakken, het gereedschap van de accountant is voor beide geschikt. De accountant is gehouden aan een uitgebreid kader van ethische normen (VGC) en beroepsregels (NV COS), waarbij integriteit en objectiviteit bovenaan staan. Dit biedt een waarborg voor vertrouwen en kwaliteit. Zekerheid hangt nauw samen met vertrouwen: de behoefte aan vertrouwen is de basis voor assurance. Een assurance-verschaffer versterkt het vertrouwen van de gebruikers alleen als hij ook zelf vertrouwen uitstraalt. Ondanks de incidenten de afgelopen jaren heeft de accountant op dit punt nog steeds een uitstekende reputatie. Deze combinatie van deskundigheid, normen en reputatie zorgt ervoor dat de accountant ook op het gebied van niet-financiële informatie over goede papieren beschikt. Hij hoeft niet op elk terrein over expertise te beschikken, dit valt op te lossen door het verwerven van nieuwe competenties en de inrichting van multidisciplinaire onderzoeksteams. Ook bij financiële informatie moet de accountant in veel gevallen experts inschakelen, zoals actuarissen, fiscalisten, juristen, taxateurs of EDP-auditors.

Het gaat dus niet alleen om kennis en kunde, maar ook om de *profiling*. Verschaffers en gebruikers van niet-financiële informatie moeten de accountant zien staan en weten dat hij meer is dan alleen een financieel expert. De accountant moet zijn competenties benutten. Dit vereist voorlichting en dialoog met gebruikers en verschaffers. Hij moet hen duidelijk maken wat de meerwaarde van assurance door een accountant is. Een tekenend voorbeeld in dit kader is dat bij diverse accreditatieregelingen ook volstaan kan worden met een verklaring van een belastingadviseur of administratiekantoor, terwijl dit geen assurance-verschaffers zijn. Voor de verschaffer is assurance een sluitstuk van managementcontrol, die de interne sturing scherp houdt. Voor de gebruiker is het een signaal dat de verschaffer de zaken serieus neemt en dat de betrouwbaarheid van de informatie expliciet is gemaakt. Het betekent ook dat in de opleiding en permanente educatie voldoende aandacht moet bestaan voor het omgaan met andere dan financiële informatie. De concurrentie met andere aanbieders kan de accountant aangaan door hun expertise in zijn eigen teams op te nemen en door goed te luisteren naar wat verschaffers en gebruikers belangrijk vinden.

9.	De accountant heeft alleen succes met assurance van niet-financiële informatie als hij een product ontwikkelt dat <i>voldoet</i> aan de verwachtingen van de gebruiker. Dit is geen kwestie van het uitbreiden van het aantal beschikbare zekerheidsniveaus, maar van het duidelijk maken wat de bestaande niveau's betekenen.
----	--

De accountant verstrekt zijn assurance bij niet-financiële informatie in de vorm van een assurance-rapport. Hierbij zijn twee zekerheidsniveaus beschikbaar: de accountant geeft zijn oordeel met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid. De inhoud van deze begrippen is in de beroepsvoorschriften niet gedefinieerd, noch gekwantificeerd. Een verwachtingskloof bij de gebruiker over de betekenis van de gegeven assurance ligt dan voor de hand. Zeker bij een conclusie met een beperkte mate van zekerheid, die in de vorm van een negatieve conclusie is geformuleerd (niet is gebleken dat niet). De gebruiker van niet-financiële informatie wil weten waarover en in welke mate assurance is verstrekt. Hij wil in duidelijke taal lezen wat de accountant heeft gedaan en wat zijn conclusies zijn: is de kwaliteit van de informatie goed of niet. De rest hoort hier niet thuis, dat is iets voor in de algemene voorwaarden. Techniek voor fijnproevers.

De *achilleshiel* van de accountant is dus zijn *product*, of het nu de accountantsverklaring, het assurance-rapport of het rapport van feitelijke bevindingen betreft. De huidige vormgeving is teveel ingegeven door vaktechniek en risicoafbakening. Omdat andere assurance-verschaffers met minder strenge beroepsvoorschriften en andere aansprakelijkheden te maken hebben, zijn zij beter in staat om een product te leveren dat aan de verwachtingen van de gebruiker voldoet. De accountant moet het assurance-vraagstuk daarom vanuit een geheel ander perspectief benaderen: niet vanuit het aanbod, maar vanuit de vraag. De accountant moet in dialoog met de verschaffer en de gebruiker vaststellen welke zekerheid gewenst is en of deze in verhouding staat tot het ontwikkelingsstadium van de informatie en de ervoor te maken kosten. In principe kan zekerheid variëren van nul tot honderd procent. Deze variatie is voorlopig een brug te ver. De accountant zal eerst concreet moeten maken wat de huidige twee niveau's van zekerheid betekenen. De vraag kan zelfs gesteld worden of één zekerheidsniveau niet voldoende is. Het NIVRA moet op dit terrein een coördinerende en voorlichtende rol spelen.



## 4.2 NFI Stappenplan

Om op een efficiënte en effectieve manier met niet-financiële informatie om te gaan heeft de accountant een stappenplan nodig. Dit discussierapport schetst de hoofdlijnen hiervoor.

Op het gebied van controle- en onderzoeksmethoden is de gereedheidskist van de accountant goed gevuld. Het *Raamwerk voor assurance-opdrachten* en de Standaarden 3000 en 3410N bieden een goed kader. Hoewel Standaard 3410N gericht is op de assurance van MVO-verslagen, zijn de hierin opgenomen aanwijzingen ook toepasbaar op andere soorten van niet-financiële informatie en op andere opdrachten dan assurance-opdrachten. Voor het stappenplan maakt het niet uit of het financiële of niet-financiële informatie betreft. De accenten en de keuze van het gereedschap kunnen verschillen, maar de *uitgangspunten* blijven hetzelfde. Het plan heeft niet de ambitie om een geheel nieuwe methode uit te werken. Het gaat om fundamentele basisprincipes.

Het stappenplan is zowel voor de interne als de externe verantwoording van niet-financiële informatie toepasbaar en is niet specifiek op assurance gericht. Het is een cyclisch proces, waarbij de uitkomst van de laatste fase weer als input dient voor de daarop volgende eerste fase. Hieronder zijn de *negen* stappen uitgewerkt in *drie* fasen:

### Fase 1: Informatie, verantwoording en accountant

#### 1. Bepaal de aard en het doel van de informatie

Voordat de rol van de accountant wordt ingevuld, moet duidelijk zijn om welke soort niet-financiële informatie het gaat en wat de relatie hiervan is tot de overige informatie. De grondslag hiervoor ligt meestal in de (strategische) doelstellingen van de organisatie. Verder moet helder zijn wat het doel en wat het gebruik van de informatie is. Ligt het accent op sturing en verantwoording, of is de informatie alleen voor interne doeleinden bestemd of vindt ook externe verantwoording plaats.

#### 2. Stel vast wie de gebruikers zijn en wat hun informatiebehoefte is

De verantwoording van niet-financiële informatie moet afgestemd zijn op de behoefte van de beoogde gebruikers. Om met hen in dialoog te kunnen gaan, moet vaststaan wie de (belangrijkste) gebruikers of gebruikersgroepen zijn. Bij interne verantwoording of een besloten kring van gebruikers is direct overleg mogelijk. In andere gevallen moet een acceptabele vorm van gebruikersdialoog zijn opgezet. Zijn de gebruikers bekend, dan moet vastgesteld worden of hun informatiebehoefte aansluiten op de aard en het doel van de niet-financiële informatie.

#### 3. Bepaal het ontwikkelingsstadium van de informatie

Het ontwikkelingsstadium wordt bepaald door de mate van volwassenheid van de informatie en de verankering ervan in de organisatie. De accountant moet vaststellen in welke fase de niet-financiële informatie zich bevindt. Dit bepaalt de rol die hij kan vervullen en in welke mate assurance mogelijk is.

#### 4. Stel de verantwoordingsvorm van de informatie vast

Niet-financiële informatie kan in verschillende vormen aan de gebruiker gepresenteerd worden. In combinatie met een financieel overzicht, via een aparte verantwoording of als losse informatie via andere media. De wijze van informatieverschaffing hangt samen met de mate van volwassenheid en is medebepalend voor de rol van de accountant.

### Fase 2: Onderzoek en rapportage accountant

#### 5. Beoordeel het hiervoor relevante normenkader

Het normenkader bepaalt de wijze waarop de informatie wordt verantwoord en vormt de toetssteen van de kwaliteit van deze verantwoording. Het is een van de factoren die de mate van volwassenheid van de informatie bepaalt. Voorzover de verantwoording van de informatie niet is geformaliseerd door wetgeving of algemeen aanvaarde grondslagen, moet dit via de gebruikersdialoog worden ingevuld. De accountant moet beoordelen of het normenkader als basis voor zijn werkzaamheden kan dienen.

## **6. Bepaal de rol van de accountant en het gewenste product**

Afhankelijk van het ontwikkelingsstadium van de informatie kan de accountant optreden als adviseur, rapporteur of assurance-verschaffer. Als adviseur kan hij betrokken zijn bij het creëren van awareness en de inrichting van het niet-financiële informatiesysteem. Als rapporteur richt hij zich op het functioneren van dit systeem, wat kan leiden tot een advies tot verbetering. De laatste fase van de informatie betekent niet dat assurance verstrekken verplicht is. Dit is een keuze die de verschaffer en gebruiker gezamenlijk moeten maken.

## **7. Bepaal de meest geschikte onderzoeks aanpak**

De onderzoeks aanpak is afhankelijk van de rol van de accountant, die weer wordt bepaald door het ontwikkelingsstadium van de niet-financiële informatie. De rol van de accountant bepaalt welke standaarden en andere beroepsvoorschriften van toepassing zijn. Bij een assurance-opdracht gelden Standaard 3000 en 3410N als richtsnoer. Bij onderzoeksopdrachten 4400 en bij adviesopdrachten zijn alleen de VGC en de bijbehorende Nadere Voorschriften relevant. De accountant moet hierbij nagaan in hoeverre hij van andere deskundigen moet gebruikmaken (multidisciplinaire teams) en op welke wijze hij hen in de rapportage betreft (wel of niet laten meetekenen). De invulling van de teams is afhankelijk van de soort informatie en de gekozen opdracht. Het is aan te bevelen ook dit met de verschaffer en de gebruikers af te stemmen.

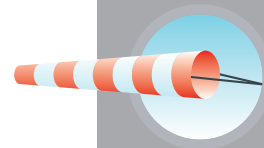
## **8. Voer het onderzoek uit en rapporteer aan de verschaffer en gebruikers**

Voor de uitvoering van het onderzoek geldt hetzelfde als bij de keuze van de aanpak. Standaard 3410 geeft een goed voorbeeld hoe een assurance-onderzoek kan worden uitgevoerd. Afhankelijk van de in de voorgaande fasen benoemde factoren kiest de accountant voor een combinatie van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden. De wijze van rapporteren is al in stap 6 bepaald. De accountant moet bij de inrichting van zijn rapportage rekening houden met de wensen van de verschaffer en de gebruiker van de informatie. Zo moet bij een assurance-rapport helder zijn, waarover en in welke mate de accountant assurance verstrekt.

Fase 3: Evaluatie en terugkoppeling

## **9. Evalueer de uitkomst van het onderzoek en zorg voor terugkoppeling**

Met de rapportage van de accountant is het werk nog niet klaar. Net zoals de wijze van verantwoorden van de niet-financiële informatie geëvalueerd moet worden, moet dit ook gebeuren met de rapportage van de accountant. In dialoog met de verschaffer en de gebruikers wordt vastgesteld of het accountants-product voldoet aan de verwachtingen.



### 4.3 Aanbevolen vervolgacties

De ontwikkelingen op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie staan niet stil. Nieuwe wegen vereisen tijd. Dialoog en discussie zijn belangrijk. Met deze publicatie is het werk nog niet af. Het is meer een begin, een oproep tot actie. Daarom zijn drie aanbevelingen geformuleerd, met elk een eigen doelgroep:

#### 1. Accountants, gebruikers en verschaffers

Zet een *taskforce* op voor niet-financiële informatie en organiseer concrete acties. Betrek de gebruikers en de verschaffers hierbij en benader niet-financiële informatie vanuit het perspectief van geïntegreerde governance-informatie die verankerd is in de rapportageketen van de organisatie.

Niet-financiële informatie moet prominent op de agenda komen. Niet alleen bij accountants, maar ook bij gebruikers en verschaffers. De discussie moet verder, het is tijd voor actie. Er moet een operationeel plan op tafel komen.

De beste oplossing hiervoor is het instellen van een taskforce. Accountants die voorop lopen op het gebied van niet-financiële informatie nemen hierin deel. Per actie worden de relevante gebruikers en verschaffers betrokken. Het NIVRA zorgt voor de coördinatie en het secretariaat.

De taskforce kan verschillende activiteiten organiseren. Te denken valt aan:

- het neerleggen en uitdragen van een duidelijke visie van het accountantsberoep;
- het coördineren en stimuleren van voorlichting, debatbijeenkomsten en seminars;
- het uitvoeren van gerichte speerpuntonderzoeken met publicaties in de media;
- het schrijven van artikelen en het publiceren van best practices;
- het fungeren als vraagbaak voor accountants, verschaffers en gebruikers;
- het ontwikkelen van handleidingen, leidraden en toolboxes.

De NIVRA debatsessie *Meer dan Euro's alleen* van 14 januari 2010 is een uitstekende gelegenheid om de eerste paal voor de taskforce te slaan.

#### 2. Regelgevers van verslaggevingsnormen

Ontwikkel een geïntegreerd raamwerk, een *conceptual framework* voor financiële en niet-financiële informatie. Werk dit vervolgens uit in specifieke normenkaders voor de verschillende vormen van informatie.

Op internationaal niveau zijn diverse instituten bezig met het verbeteren en uitbouwen van algemene raamwerken voor verslaggeving. Ze zijn vooral gericht op financiële informatie in financiële overzichten zoals jaarrekeningen en leggen elk de accenten net iets anders. Er is echter behoefte aan een geïntegreerd totaalconcept, waarin geen onderscheid bestaat tussen financieel en niet-financieel. Dit moet worden uitgewerkt naar specifieke normen die zijn afgestemd op de soort informatie en de soort branche. De aanpak van de GRI kan als voorbeeld dienen. In Nederland kan de RJ het voortouw nemen. De RJ bestaat immers al uit vertegenwoordigers van verschaffers, gebruikers en controleurs (accountants) van financiële informatie. De scope van de RJ moet dan wel uitgebreid worden tot meer dan alleen financiële jaarverslaggeving. Het gaat om verslaggeving in het algemeen. In 2003 is al een aanzet gemaakt met de publicatie *Handreiking voor Maatschappelijke Verslaggeving*. Het verdient aanbeveling gelijksoortige handreikingen voor andere soorten van niet-financiële informatie te ontwikkelen.

#### 3. Regelgevers van assurance-standaarden

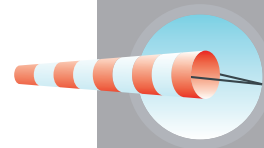
Verbeter de bestaande *rapportagevormen* voor de assurance van niet-financiële informatie in dialoog met de verschaffers en gebruikers. Onderzoek hierbij of het bestaande assurance-raamwerk verbetering of uitbreiding behoeft.

De huidige wijze van assurance verschaffen over niet-financiële informatie roept nog teveel onduidelijkheid op bij de gebruikers (en verschaffers). Er is behoefte aan een eindproduct dat beter aan hun verwachtingen voldoet. Het oordeel van de accountant moet inzichtelijker geformuleerd worden. Een negatieve geformuleerde conclusie kan vaktechnisch perfect zijn, als uiting naar de gebruiker is het een zwaktebod.

Een gebruiker heeft geen behoefte aan mitsen en maren. Voor de gebruikers is de rapportage van de accountant het enige product waarmee hij zich profileert. Dan is het belangrijk dat dit een product is waarmee de gebruiker uit de voeten kan. Het is daarom aan te bevelen dat verschaffers, gebruikers en accountants in dialoog gaan over de meest ideale vorm van accountantsrapportage. Het is belangrijk om uniforme handvatten en basiselementen te ontwikkelen, zodat een duidelijk oordeel is gegarandeerd. Dit mag echter niet ten koste gaan van de flexibiliteit in de rapportage.

Het is aan te bevelen dat het NIVRA als beroepsorganisatie voor accountants het voortouw neemt en coördinerend optreedt. Bij de tweede aanbeveling is ook een taak weggelegd voor de Raad voor de Jaarverslaggeving. De discussie heeft ook een internationale dimensie omdat verslaggevingsnormen en beroepsvoorschriften in hoge mate door organisaties als de IASB en IFAC worden bepaald. Verder is onderzoek nodig naar de effectiviteit van het bestaande assurance-raamwerk. Dit vereist dialoog, het peilen van meningen en wetenschappelijk research. Het NIVRA kan dit niet alleen. Een samenwerkingsverband met universiteiten en kantoren is de beste aanpak. Een task-force kan hiervoor als onafhankelijk platform dienen.

De oplossing voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt in integratie en dialoog. Bij een diversiteit aan verschijningsvormen bestaat behoefte aan een kadervisie. Vertrouwen in niet-financiële informatie begint met dialoog.



## Bijlage 1: Voorbeeld denkmodel NFI

Het belang van de verstrekker van niet-financiële informatie kan conflicteren met dat van de gebruiker, de informatiebehoefte kan per gebruiker verschillen en vaak weet de gebruiker door kennisachterstand niet precies wat hij wil of wat het kost. Ook kunnen de belangen en verwachtingen van gebruikersgroepen onderling conflicteren, per organisatie verschillend zijn en in de loop van de tijd wijzigen. Het is voor een organisatie dan ook onmogelijk om met de belangen van alle gebruikers rekening te houden. Voorzover de verstrekking van niet-financiële informatie (nog) niet via wetgeving is geformaliseerd, is het lastig om vanuit de verstrekker een dekkende set van niet-financiële informatie te definiëren voor alle relevante gebruikersgroepen. De oplossing voor dit probleem ligt in de *dialogo* met de gebruikers.

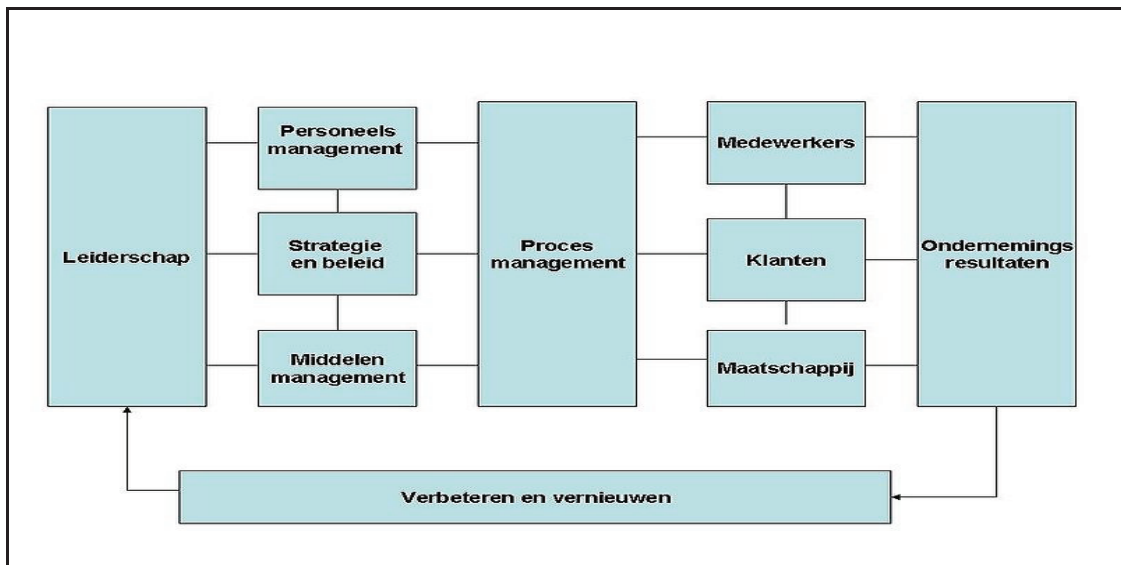
Het is zinvol om tijdens deze gebruikersdialogo te werken met een integrerend denkkader of diagnosemodel. Voorbeelden hiervan zijn het INK-model, de Balanced Scorecard en ISO 26000. Op deze wijze wordt vastgesteld aan welke informatie behoefte bestaat, hoe deze verstrekt moet worden en met welke frequentie. Deze bijlage gaat in op het INK-model van het Instituut Nederlandse Kwaliteit (INK).

### Het INK-Model

Het INK-model is een diagnosemodel voor kwaliteitmanagement, bedoeld voor organisaties om een zelf-evaluatie uit te voeren. Het maakt gebruik van tien aandachtsgebieden die bepalend zijn voor het succes van een organisatie. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen twee hoofdcategorieën: organisatie en de resultaten. Het tiende aandachtsgebied betreft het continue proces van verbeteren en vernieuwen:

<i>Category</i>		<i>Aandachtsgebied</i>	<i>Korte omschrijving van het aandachtsgebied</i>
<b>Organisatie</b>	1	Leiderschap	De manier waarop de leiding de organisatie op koers houdt en inspireert tot voortdurende verbetering.
	2	Strategie en beleid	De manier waarop de organisatie haar missie en visie vertaalt naar de te behalen resultaten voor alle belanghebbenden.
	3	Personeelsmanagement	De manier waarop de organisatie in het licht van de visie en de missie de kennis, kwaliteiten en energie van de medewerkers maximaal benut.
	4	Middelenmanagement	De manier waarop de organisatie ervoor zorgt dat de middelen die de realisatie van de strategie vergt, veilig, duurzaam en beschikbaar zijn.
	5	Procesmanagement	De manier waarop de organisatie vanuit de strategie en het beleid haar processen identificeert, ontwerpt, beheerst en - waar nodig - verbetert of vernieuwt.
<b>Resultaat</b>	6	Medewerkers	In dit aandachtsgebied komt naar voren in hoeverre de organisatie toegevoegde waarde levert voor haar medewerkers.
	7	Klanten (en partners)	De waardering door partners, klanten en leveranciers over de producten, dienstverlening en samenwerking is van groot belang voor succesvol presteren van de organisatie.
	8	Maatschappij	Elke organisatie levert niet alleen diensten aan (leden van) de maatschappij, maar maakt daar ook deel van uit. De organisatie moet zich rekenschap geven van haar medeverantwoordelijkheid voor de omgeving: het milieu, de maatschappij en de ontwikkelingen daarin. In dit aandachtsgebied wordt gemeten wat de inspanningen op het gebied van MVO opleveren.
	9	Ondernemingsresultaat (sinds kort: Bestuur en financiers)	De continuïteit van de organisatie wordt uiteindelijk bepaald door degenen die zeggenschap hebben over de organisatie; bestuur en financiers. Vanuit hun verantwoordelijkheid, visie en belangen geven zij richting en stellen zij middelen ter beschikking. De nadruk ligt op het behalen van de strategische doelstellingen, de marktpositie en het rendement op het geïnvesteerd vermogen.

Het onderstaande schema geeft de samenhang tussen de tien aandachtsgebieden.



Via het aandachtsgebied *Verbeteren en vernieuwen* wordt gewerkt aan het voortdurend verbeteren op de verschillende resultaatgebieden. De meting van de uitkomsten en het gebruik van de PDCA-cyclus (Plan, Do, Check en Act) staan centraal.

#### **Werkwijze model**

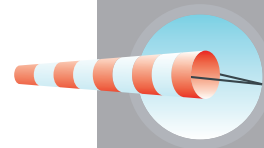
Het INK-model kan tijdens de gebruikersdialoog worden gebruikt om de behoefte aan niet-financiële informatie te inventariseren en expliciet te maken. Het beste kan een externe partij als intermediair en procesbegeleider worden gebruikt. De accountant kan een begeleidende en adviserende rol vervullen. Het startpunt voor de dialoog is de gerapporteerde financiële en niet-financiële informatie uit de reguliere planning- & controlcyclus binnen de organisatie. Voor een soepel verloop van de inventarisatie gelden twee voorwaarden:

- Het management weet welke informatie *noodzakelijk* is om de performance van de onderneming te beoordelen. Dit is de minimaal vereiste set aan informatie.
- Er is een analyse beschikbaar van de *kosten en baten* van de desbetreffende informatie, zodat een verantwoorde afweging kan worden gemaakt.

De opgespoorde en als relevant bestempelde niet-financiële informatie wordt gegroepeerd binnen de kaders (en de samenhang) van het model. Lacunes worden per aandachtsgebied zichtbaar. Door het stellen van gerichte controlevragen per aandachtsgebied (outside-in-benadering) worden de lacunes ingevuld en door de gebruikers gewenste, maar nog ontbrekende niet-financiële informatie in beeld gebracht. Dit leidt tot een totale set van vereiste en gewenste informatie. Door de kosten- en batenanalyse kan een verantwoorde afweging worden gemaakt, in welke mate in de informatiebehoefte voorzien kan worden.

Vanwege de dynamiek is het aan te raden het proces regelmatig te herhalen. De op te leveren informatie kan zo optimaal blijven aansluiten op de zich voortdurend ontwikkelende behoeften van de verschillende categorieën gebruikers.





## Bijlage 2: NIVRA Kernproject NFI

Het NIVRA-kernproject *Verantwoording en assurance van niet-financiële informatie* (NFI) is uitgevoerd in de periode augustus 2008 - november 2009. Het kernproject was één van de zeven kernthema's van het verslagjaar 2008 - 2009. Deze bijlage geeft enige achtergrondinformatie over de uitvoering van het project:

- de opzet van de projectorganisatie en de deelnemers aan het project;
- de debatsessie *Met de gebruiker aan tafel* die op 12 mei 2009 plaatsvond;
- de NFI internet-enquête die in juni 2009 is gehouden.

De uitkomsten van de debatsessie en de enquête zijn verwerkt in dit discussierapport. Deze omgevingscan had als doel om reeds tijdens de uitvoering van het project te communiceren met verschaffers en gebruikers van niet-financiële informatie. Hun inzichten zijn gebruikt bij het ontwikkelen van de stellingen en de aanbevelingen van het rapport.

### 1. Projectorganisatie

Bij de uitvoering van het project is gekozen voor een *projectgroep* samengesteld uit vertegenwoordigers uit diverse sectoren en disciplines. Naast openbare en intern accountants namen ook verschaffers van niet-financiële informatie deel. De link met de publieke sector werd gelegd via de Algemene Rekenkamer. Het NIVRA zorgde voor de voorzitter (Robert Mul, director Public Trust) en de projectleiding (Michèl Admiraal, adviseur Beleid & Innovatie). De vaktechnische bewaking van het project lag in handen van een *begeleidingscommissie* onder voorzitterschap van Hans Gortemaker, hoogleraar EUR.

Voor de uitvoering van de internet-enquête is gebruikgemaakt van een door PwC ter beschikking gestelde RA-student (Jelle Schuurbijs). Het eindrapport van het project is gepresenteerd op de NIVRA-debatsessie *Meer dan Euro's alleen* op 14 januari 2010.

#### **Samenstelling Projectgroep**

- Michèl Admiraal (projectleider NIVRA)
- Ron Admiraal (PricewaterhouseCoopers)
- Marcel van Dijk (Rabobank Nederland)
- Didi Hoezen (Ernst&Young)
- Robert Mul (voorzitter, NIVRA)
- Jennifer Iansen-Rogers (KPMG)
- Bob Seemann (NIBE-SVV)
- Annemiek Tavecchio (Shell)
- Rudi Turksema (Algemene Rekenkamer)
- Maureen Vermeij-de Vries (CZ)
- Marc Wagemans (TNT Post)

#### **Samenstelling Begeleidingscommissie**

- Hans Gortemaker (hoogleraar EUR, voorzitter)
- Hans Huisman (bestuurslid NIVRA)
- Nancy Kamp-Roelands (programmadirecteur EUR)
- Barbara Majoor (hoogleraar Nyenrode)
- Robert Mul (MT NIVRA)
- Arie Verberk RA (Hoogleraar UvA)

### 2. NIVRA debatsessie Met de gebruiker aan tafel

Op 12 mei 2009 vond de debatsessie *Met de gebruiker aan tafel – brainstormen over niet-financiële informatie plaats*, als onderdeel van de reeks *Het NIVRA in het maatschappelijk debat*. Het debat bestond uit twee deelsessies: de bestuurlijke agenda en de dagelijkse praktijk, waarbij Robert Mul als discussieleider optrad. Drie vragen stonden centraal: wat verwachten gebruikers voor bijdrage van de accountant als het niet-financiële informatie betreft, wat kunnen accountants op dit gebied leveren en hoe zijn beide tot een harmonieus geheel te smeden.

Na een korte inleiding door Michèl Admiraal (projectleider) gingen de panelleden met elkaar in gesprek over een aantal statements. Voor de toehoorders in de zaal bestond de gelegenheid om mee te discussiëren.

ren. In de ochtendsessie was de centrale vraag: is niet-financiële informatie *need or nice to have for business* en zo ja, is assurance wel een issue. In de middagsessie kwam de huidige positie en rol van niet-financiële informatie in de business aan de orde.

De aanwezigen waren unaniem van mening dat de vraag naar niet-financiële informatie verder zal toenemen. Bij een goede planning en control zit niet-financiële informatie al in de business verankerd. Een interessant discussiepunt betrof de concurrentiegevoeligheid van sommige niet-financiële informatie, die kan leiden tot terughoudendheid bij de verschaffers.

Verder bleek dat financiële en niet financiële informatie goed kunnen samengaan. Zo kan efficiënt omgaan met brandstof, direct milieuwinst opleveren. Assurance hierover geven is dan niet zo moeilijk. De vraag of bij niet-financiële informatie al dan niet assurance wenselijk is, bleek voor de meeste aanwezigen niet het belangrijkste punt. De panelleden die hun maatschappelijke verslagen door een externe accountant laten controleren waren van mening dat externe controle ook voordelen oplevert voor de onderneming. Assurance van niet-financiële informatie als sluitstuk van managementcontrol.

#### **Panelleden ochtendsessie**

- Cor van den Bosch (lid Raad van Commissarissen ASR)
- Gerben Evers (Eumedion)
- Elfrieke van Galen (vice-president CSR KLM)
- Harm van Nimwegen (hoogleraar Controlling VU Amsterdam)
- Roland Waardenburg (vice-president CSR Ahold)

#### **Panelleden middagsessie**

- Olaf Brugman (manager MVO Rabobank Nederland)
- Eduard Wijnoldij Daniels (directiestaf Essent)
- Hendrik-Jan Sepers (manager corporate risk Eneco)
- Mariëtta Smid (advisor duurzaamheidsbeleid ASN Bank)
- Arco van de Ven (hoogleraar Bestuurlijke informatievoorziening TiasNimbas)

### **3. Internet-enquête**

In juni 2009 heeft het NIVRA een internet-enquête uitgevoerd bij een geselecteerde groep van verschaffers, gebruikers en accountants. In deze paragraaf een overzicht van de belangrijkste resultaten.

#### **Opzet vragenlijsten**

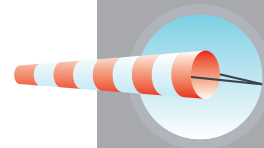
Elke onderzoeksgroep (verschaffers, gebruikers en accountants) kreeg een eigen vragenlijst. Dit bood de mogelijkheid om naast algemene vragen ook een aantal specifieke vragen per groep te formuleren.

Onderwerpen die in iedere vragenlijst voorkwamen waren:

- Motieven om niet-financiële informatie te verantwoorden
- Soorten van niet-financiële informatie
- Wijze van presentatie
- Belang van niet-financiële informatie
- Negatieve effecten van verantwoorden
- Dialoog tussen gebruikers en verschaffers
- Rol van de accountant
- Verschaffen van assurance
- Normenkader voor assurance
- Mate waarin assurance wordt verschaft
- Mogelijke verwachtingskloof
- Relatie tot financiële informatie

#### **Response op de enquête**

De geselecteerde accountants uit het NIVRA ledenbestand leverde een populatie op van 8.947 leden. Door de diversiteit aan functies kregen de accountants ook de mogelijkheid om de verschaffers- of gebruikersvragenlijst te beantwoorden. Uiteindelijk hebben 130 leden de enquête beantwoord. Dit resulteerde in een respons van 1,5 procent. Deze response is bijzonder laag en geeft aan dat ook bij accountants meer aandacht voor niet-financiële informatie noodzakelijk is.



Voor de verschaffersenquête is gebruikt gemaakt van het VRC-ledenbestand, het NVFE-ledenbestand en zijn 26 verschaffers direct benaderd. De uitnodiging voor de enquête is door een aantal respondenten doorgestuurd, waardoor de exacte populatie niet bepaald kon worden. Volgens schatting lag deze rond 2.850. Uiteindelijk hebben 137 verschaffers de enquête beantwoord, een geschatte respons tussen de 4 en 5 procent.

Voor de gebruikersenquête is een lijst gemaakt met potentiële gebruikers van niet-financiële informatie. Deze bestond uit toezichthouders, institutionele beleggers, vakbonden, NGO's, (semi-overheidsorganisatie), politieke partijen en academici. Van de 97 potentiële kandidaten zijn er 47 bereikt. Net zoals bij de verschaffers is de uitnodiging voor de enquête door een aantal respondenten doorgestuurd. Zo heeft de VBDO de uitnodiging opgenomen in haar nieuwsbrief. Uiteindelijk hebben 34 gebruikers de enquête ingevuld.

### **Belangrijkste bevindingen**

Hieronder zijn de tien belangrijkste bevindingen uitgewerkt:

#### **1. Toepassing en gebruik**

Gebruikers geven aan dat ze niet-financiële informatie voornamelijk gebruiken om te bepalen of een onderneming maatschappelijk verantwoord onderneemt en om inzicht te krijgen in de risico's en strategie van de onderneming. De meeste verschaffers zijn het echter eens met de stelling dat niet-financiële informatie vooral gepubliceerd wordt ter verbetering van het imago en de reputatie. Voor de gebruikers en accountants geldt dit in mindere mate. De wens van de gebruikers wordt door alle groepen opgegeven als belangrijke reden om niet-financiële informatie te publiceren. Aan alle groepen werd vervolgens gevraagd om drie soorten organisaties aan te geven die niet-financiële informatie zouden moeten publiceren. Vooral overheidsorganisaties, de gezondheidszorg en de financiële sector werden genoemd, gevolgd door onderwijs en industrie.

#### **2. Soorten niet-financiële informatie**

Kwaliteitsindicatoren en het in-control-statement worden door alle groepen als belangrijke vormen van niet-financiële informatie beschouwd. Bij andere vormen zijn de meningen meer verdeeld. De accountants geven aan dat vooral MVO-verslaggeving belangrijk is. Voor de gebruikers is ook het beloningsbeleid een belangrijke verschijningsvorm.

#### **3. Relatie met financiële informatie**

Aan alle groepen werd gevraagd of niet-financiële informatie meer of minder belangrijk is dan financiële informatie. De meerderheid van alle groepen geeft aan dat niet-financiële informatie net zo belangrijk is als financiële informatie. Als motivatie werd voornamelijk aangegeven dat beide soorten informatie elkaar aanvullen en dat financiële informatie betekenisloos is zonder niet-financiële informatie. Alle groepen waren het er ook over eens dat niet-financiële informatie de financiële informatie meer informatief maakt. Volgens de meerderheid van alle groepen zou daarom geen verschil moeten bestaan tussen beide soorten informatie wat betreft de mate van transparantie en verschaffing. Iets minder dan de helft van de groepen geeft aan dat dit ook het geval zou moeten zijn met betrekking tot mate van assurance van de informatie.

#### **4. Presentatievormen**

Alle groepen geven aan dat de website van de onderneming het meest geschikt is om niet-financiële informatie te publiceren. Een apart verantwoordingsverslag is vooral populair bij de gebruikers en de accountants, bij de verschaffers is dit lager. De meeste gebruikers en verschaffers zien niet-financiële informatie graag als onderdeel van het jaarverslag. Accountants zijn meer verdeeld: De helft is het ermee eens en eenderde ermee oneens.

#### **5. Negatieve effecten**

De meerderheid van alle groepen is van mening dat meer audits en het toenemen van de hoeveelheid gerapporteerde informatie negatieve effecten zijn. De meerderheid van de verschaffers geeft aan dat het verstrekken van concurrentiegevoelige gegevens een negatief effect van het publiceren van niet-financiële informatie is. Een grote groep accountants erkent dit ook. De meerderheid van de gebruikers vindt dit echter niet.

6. *Gebruikersdialoog*

Volgens de helft van de verschaffers hebben gebruikers op dit moment genoeg mogelijkheden om organisatie van feedback te voorzien. Meer dan de helft van de accountants is het hiermee niet eens. De meerderheid van de gebruikers antwoordde neutraal, wat kan betekenen dat ze hiermee nog te weinig ervaring hebben. De meerderheid van alle groepen geeft verder aan dat de dialoog tussen de gebruiker en verschaffer essentieel is voor relevante en betrouwbare niet-financiële informatie.

7. *Assurance en accountant*

Volgens de meerderheid van de gebruikers en verschaffers bestaat voor iedere vorm van niet-financiële informatie (kwaliteitsindicatoren, MVO-verslag, in-control-statement, strategisch plan en beloningsbeleid) behoefte aan assurance. De meerderheid van alle groepen geeft aan dat assurance verschaffen over niet-financiële informatie een passende rol voor de accountant is. De meeste accountants vinden ook de rol van rapporteur van bevindingen geschikt, in tegenstelling tot de verschaffers en de gebruikers. Hetzelfde geldt voor de rol van adviseur. Tweederde van de accountants ziet zijn eigen professie als meest geschikt partij om assurance te geven. De verschaffers zijn verdeeld, ongeveer de helft kiest voor de consultant/expert en ongeveer de helft voor de accountant. De meerderheid van de gebruikers kiest echter voor de accountant.

8. *Normenkaders*

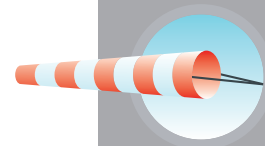
Voor de accountants en de gebruikers hebben behoefte aan specifiek normenkader voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Voor verschaffers geldt dit minder. De vraag of een dergelijk normenkader effect heeft op de reductie van de verwachtingskloof resulteerde in een vergelijkbare verdeling.

9. *Rapportage accountant*

Ongeveer de helft van elke groep geeft aan dat in de rapportage van de accountant meer uitleg gegeven moet worden over de verrichte werkzaamheden en de zekerheid die wordt afgegeven. Een duidelijke minderheid is van mening dat het huidige systeem voldoet. Gevraagd werd om de huidige tweedeling, in redelijke en beperkte mate van zekerheid, uit te drukken in een percentage. Een redelijke mate van zekerheid scoort bij de gebruikers gemiddeld 78 %, bij de verschaffers 76 % en bij de accountants 86 %. Het percentage voor een beperkte mate van zekerheid fluctueert echter sterk. Bij gebruikers gemiddeld 57 %, maar met een spreiding tussen 5 % en 95 %. Hetzelfde geldt voor de verschaffers, die gemiddeld op 56 % uitkwamen. Zelfs de accountants zijn verdeeld: gemiddeld 62 %, maar ook hier uitschieters naar 20 % en 95 %.

10. *Ontwikkelingsfase*

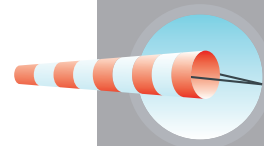
Aan de verschaffers werd tenslotte de vraag gesteld in welk ontwikkelingsstadium van niet-financiële informatie hun onderneming zich bevindt. Minder dan 10 % verkeert in fase 1 (nul-fase). 20 % bevindt zich in fase 2 (awareness), 20 % in fase 3 (inrichting en bestaan), 30 % in fase 4 (functioneren zonder assurance) en 20 % in fase 5 (assurance).



## Bijlage 3: Gebruikte begrippen en afkortingen

<i>AccountAbility</i>	Een ledenorganisatie die een bijdrage wil leveren aan de verbetering van MVO-management en -verslaggeving door het uitgeven van standaarden die niet specifiek voor accountants zijn geschreven.
<i>Accountant</i>	Met accountant wordt de functie van accountant bedoeld en niet de opleidingstitel (RA/AA). De accountantsfunctie betreft openbare, intern en overheidsaccountants. Accountants in een financiële of andere functie (accountants in business) vallen hier niet onder.
<i>Accountants-verklaring</i>	Een rapportage van een accountant die de uitkomst van zijn onderzoek naar een financieel overzicht weergeeft (bijvoorbeeld een jaarrekening of een aparte subsidieverantwoording). In deze rapportage geeft de accountant assurance bij het desbetreffende financiële overzicht.
<i>Assurance</i>	Een accountant verschaft zekerheid via een verklaring of een assurance-rapport, als uitkomst van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht. Hierbij kan een redelijke mate van zekerheid (controle) of een beperkte mate van zekerheid (beoordeling) worden gegeven. Een accountant geeft geen absolute zekerheid, omdat het bijna nooit mogelijk of uit kostenoverwegingen nuttig is om het risico van niet-ontdekte fouten of afwijkingen in een verantwoording geheel tot nul te reduceren.
<i>Assurance-raamwerk</i>	Het assurance-raamwerk (Assurance Framework) is vastgelegd in het Stramien voor assurance-opdrachten. Dit raamwerk geeft de kenmerken en doelstellingen van een assurance-opdracht. Een dergelijke opdracht leidt tot een verklaring of een assurance-rapport, afhankelijk van het object van controle en de soort informatie. Aan assurance verwante opdrachten (opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden en adviesopdrachten) vallen hier buiten, omdat de accountant bij deze opdrachten geen assurance verschaft.
<i>Assurance-rapport</i>	Een rapportage van een accountant waarin deze een oordeel geeft over andere informatie dan historische financiële informatie, of over andere aspecten dan alleen de getrouwheid van die informatie. De vorm van het rapport is meer vrij dan die van een verklaring en biedt ruimte voor het opnemen van specifieke bevindingen. Gekozen kan worden een beperkte (shortform) of een uitgebreide rapportage (longform). De mate van zekerheid is gelijk als bij een verklaring. De eisen voor een assurance-rapport zijn vastgelegd in het Stramien voor assurance-opdrachten en Standaard 3000.
<i>(NV) COS</i>	De Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden van NIVRA/NOvAA geven regels voor het uitvoeren van assurance- en daaraan verwante opdrachten door accountants.
<i>FEE</i>	De Fédération des Experts Comptables Européens is een in Brussel gevestigd samenwerkingsverband van accountantsinstituten in de Europese Unie.
<i>Governance</i>	Governance betekent in essentie (manier van) besturen en toezicht houden. Het betreft de wijze waarop het bestuur van een organisatie functioneert en met de belanghebbende partijen communiceert. Er bestaan verschillende definities, waarbij meestal vier elementen centraal staan: sturing en beheersing (intern gericht) en toezicht en verantwoording (extern gericht).
<i>GRI</i>	Het Global Reporting Initiative is een netwerkorganisatie die zich bezighoudt met het ontwikkelen van internationale richtlijnen op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving, de sustainability reporting guidelines (huidige versie zijn de G3).
<i>ICGN</i>	Het International Corporate Governance Network is een in Londen gevestigde internationale organisatie die wereldwijd het invoeren van corporate governance codes wil bevorderen.

<i>IFAC</i>	De International Federation of Accountants is de wereldwijde federatie van beroepsorganisaties van accountants, waaronder het NIVRA. IFAC geeft internationale richtlijnen en standaarden voor accountants uit.
<i>IFRS</i>	De International Financial Reporting Standards van de International Accounting Standards Board (IASB) geven internationale richtlijnen voor de jaarverslaggeving van ondernemingen in de private sector.
<i>INTOSAI</i>	De International Organisation of Supreme Audit Institutions is de wereldwijde kennisorganisatie van nationale rekenkamers (SAI's) op het gebied van de controle van overheden en organisaties in de publieke sector.
<i>IPSAS</i>	De International Public Sector Accounting Standards van de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) zijn de tegenhanger van de IFRS en bedoeld voor de publieke sector.
<i>ISO</i>	De International Organisation for Standardization is een wereldwijde netwerkorganisatie van normalisatie (standaardisatie) instituten. In Nederland is dit NEN (Nederlands Normalisatie-instituut). ISO geeft internationale standaarden uit. Een daarvan is ISO 26000 voor MVO.
<i>MVO (CSR)</i>	Verslaggeving over maatschappelijk verantwoord ondernemen (corporate social responsibility). MVO is een containerbegrip dat op diverse manieren wordt gebruikt. In enge zin als alleen de informatie over de drie P's (people, planet en profit). In ruime zin als een ondernemingsconcept.
<i>Rapport van feitelijke bevindingen</i>	Een rapportage waarbij de accountant zijn specifieke onderzoeks-bevindingen vermeldt, zonder dat hij hierover een oordeel of conclusie uitsprekt. Het gaat om een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden, niet om een assurance-opdracht. De gebruiker van het rapport trekt zelf zijn conclusies, op basis van de bevindingen van de accountant. Het rapport kent in principe een beperkte verspreidingskring (alleen de partijen waarmee de opdrachtvoorwaarden overeengekomen zijn) en is niet bedoeld voor een breed publiek. De eisen zijn vastgelegd in Standaard 4400.
<i>Reporting supply chain</i>	De (corporate) reporting supply chain omvat alle processen en partijen die betrokken zijn bij het opstellen, goedkeuren, controleren, analyseren en gebruiken van de financiële en niet-financiële informatie van een organisatie. Dit rapport gebruikt hiervoor de term rapportageketen.
<i>Verwachtingskloof</i>	De verwachtingskloof ontstaat als de gebruiker van een accountants-product daarvan meer verwacht dan op grond van de desbetreffende opdracht verwacht kan en mag worden. Een verwachtingskloof ontstaat als vooraf geen duidelijke afspraken zijn gemaakt of als er onvoldoende over wordt gecommuniceerd. Bekende voorbeelden zijn de verwachting dat een verklaring altijd honderd procent zekerheid biedt en dat elk accountantsproduct assurance biedt.
<i>VGC</i>	De Verordening gedragscode van het NIVRA geeft fundamentele ethische uitgangspunten voor accountants. De VGC is gebaseerd op de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC).
<i>Wet- en regelgeving</i>	Naast de wetten bestaan andere voorschriften die bij of krachtens een wet zijn vastgesteld, zoals algemene maatregelen van bestuur, (ministeriële) regelingen, besluiten en verordeningen. Deze voorschriften worden in deze publicatie samengevat onder de algemene term wet- en regelgeving.
<i>WOB</i>	De Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) regelt het recht op informatie van de overheid. Als een burger bepaalde informatie van de overheid wil hebben, kan hij een verzoek doen tot openbaarmaking van de desbetreffende gegevens. Niet elk verzoek hoeft te worden ingewilligd, er bestaan in de wet verschillende uitzonderingsgronden en belangenafwegingen.



<i>XBRL</i>	<p>De eXtensible Business Reporting Language is een op XML (eXtensible Markup Language) gebaseerde open standaard voor het samenstellen en elektronisch uitwisselen van rapportages en gegevens via internet. Het is geen inhoudelijke verslaggevingsstandaard, software of tool, maar een financiële rapportagetaal. Om ervoor te zorgen dat iedereen in Nederland dezelfde begrippen gebruikt is het Nederlands Taxonomie Project (NTP) gestart. Hierin wordt een taxonomie of classificatiesysteem ontwikkeld voor financiële verantwoordingen aan overheidsinstanties. XBRL wordt al gebruikt bij de Kamers van Koophandel, de Belastingdienst en het CBS. In plaats van XBRL wordt ook wel de term Standard Business Reporting (SBR) gebruikt.</p>
<i>ZBO en RWT</i>	<p>De Kaderwet ZBO's definieert een Zelfstandige BestuursOrgaan als een bestuursorgaan van de centrale overheid dat bij of krachtens de wet met openbaar gezag is bekleed en dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister. Ze zijn opgenomen in een ZBO-register dat door het ministerie van BZK wordt bijgehouden. Een ZBO kan ook een Rechtspersoon met een Wettelijke Taak (RWT) zijn. De Algemene Rekenkamer gebruikt deze term voor publiekrechtelijke en privaatrechtelijke organisaties die een bij of krachtens de wet geregelde taak uitvoeren en daartoe geheel of gedeeltelijk worden bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen (artikel 91 lid 1 Comptabiliteitswet). De meeste RWT's zijn een ZBO en omgekeerd.</p>

## Bijlage 4: Geraadpleegde literatuur

### *AccountAbility*

AA1000APS (AccountAbility Principles Standard) 2008, AA1000AS (Assurance Standard) 2008 en AA1000SES (Stakeholder Engagement Standard) 2005

### *AccountingforSustainability*

Connected Reporting in practice. A consolidated case study. London, 2009

### *Adams, C.A. en R. Evans*

Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. Journal of Corporate Citizenship 14, juli 2004

### *Bosman, R.G. en Vergoossen, R.G.A.*

Het nieuwe institutionele raamwerk voor het openbare accountantsberoep. MAB, maart 2008

### *Eimers, P.W.A.*

De Betekenis van de Accountant in een Dynamische Wereld. Wat hetzelfde blijft en wat verandert. Oratie Vrije Universiteit Amsterdam, november 2008.

### *Eimers, P.W.A. en Verkruijsse, J.P.J.*

Het 'Stramien voor assurance-opdrachten': een opmaat voor de toekomst. MAB, december 2006.

### *Eisenhardt, K.M.*

Agency Theory: An assessment and Review. Academy of Management Review, 1989, volume 14 nr. 1

### *Ernst & Young*

Keep the balance steady. Kwaliteitsvergelijking duurzaamheidsverslagen 2007. Rotterdam, februari 2009

### *FEE*

Sustainability Policy Statements. Brussel, januari 2009

### *FEE*

Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe. Brussel, juli 2009

### *Global Reporting Initiative (GRI)*

Sustainability Reporting Guidelines version 3.0 (G3). Amsterdam, 2006

### *Hasan, M. e.a.*

The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided. International Journal of Auditing 9, juli 2005

### *HM Treasury, Cabinet Office e.a.*

Choosing the Right FABRIC – A Framework for Performance Information. London, maart 2001.

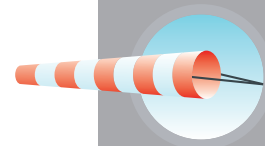
### *IAASB*

Exposure Draft ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization. New York, december 2007

### *IAASB*

Matters to Consider in a Revision of International Standard on Review Engagements 2400, Engagements to Review Financial Statements. Consultation Paper. New York, september 2008





*ICAEW*

Re: Assurance. 4 publicaties: Perspectives on assurance – Engaging Policy Makers. Perspectives on assurance – Engaging Business. Perspectives on assurance – Engaging Practitioners. Assurance on non-financial information – Existing Practices en Issues. London, 2007

*ICGN*

Statement and Guidance on Non-financial Business Reporting. London, 2008.

*IFAC*

Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions. New York, maart 2008

*IFAC*

Stakeholder engagement: A good practice handbook for Companies Doing Business in Emerging Markets. New York, mei 2007

*Kamp-Roelands, A.E.M.*

Towards a Framework for Auditing Environmental Reporting. Tilburg, november 2002

*Kamp-Roelands, A.E.M. en Waard, D.E. de*

De kwaliteit van maatschappelijke verslagen in Nederland. MAB, december 2008

*Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties*

Publiek Verantwoorden. Handreikingen voor openheid in goed bestuur. Den Haag, februari 2008

*Ministerie van Economische Zaken*

Transparantiebenchmark 2008 Maatschappelijke Verslaggeving. Den Haag, januari 2009

*Nieuwlands, J.A.M.*

Auditing Sustainable Development. Internal Auditor, april 2007

*NIVRA*

Maatschappelijke verslaggeving en assurance-opdrachten. Amsterdam, december 2002

*NIVRA/NOVAA*

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) 1 - 3. Regelgeving voor de accountant. Amsterdam, 2007/2009

*NIVRA (SOMO)*

Touwtrekken op glad ijs. Het economisch, financieel, maatschappelijk en moreel debat over ESG-informatie. Amsterdam, april 2008

*NIVRA*

Niet-financiële informatie in beweging. Een wegwijzer voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie in de publieke sector. Amsterdam, mei 2008

*NIVRA (Eumedion)*

Inzicht in Onzekerheid. Onderzoek naar de risicoparagrafen in de jaarverslagen 2007 van beursfondsen. Amsterdam, juli 2008

*NIVRA (IIA)*

Bondgenoten in Governance. De relatie tussen de Auditcommissie en de Internal Audit Functie in Nederland. Amsterdam, september 2008

*NIVRA (IOO)*

De gebruiker centraal. Een onderzoek naar de betrouwbaarheid en relevantie van niet-financiële informatie in de publieke sector. Amsterdam, december 2008

*NIVRA*

Trends in Accountancy. Brancheverkenning 2008-2009. Amsterdam, 2008.

*NIVRA (Kluwer)*

Het jaar 2007 verslagen. Onderzoek jaarverslaggeving ondernemingen. NIVRA-geschrift 78. Amsterdam, 2008

*NIVRA (VMA)*

ACC Award 2008 Juryrapport. Amsterdam, 2009

*Orens, Raf en Lybaert, Nadine*

Het waardetoevoegend karakter van analistenrapporten t.o.v. jaarverslagen op het vlak van niet-financiële informatie. Maandschrift voor Accountancy en Bedrijfskunde jaargang 23 nr 10, 2003

*PABC (IFAC)*

Developments in Performance Measurement Structures in Public Sector Entities. New York, november 2008

*Piechocki, W.A.*

Geld laat de wereld duurzaam draaien. Bank- en Effectenbedrijf november 2008

*PricewaterhouseCoopers*

Nieuwe assurancieservices. Ondernemingen zoeken naar zekerheid bij transparantie. Spotlight jaargang 15 nr 2, 2008

*Sociaal-Economische Raad (SER)*

De winst van waarden. Advies 2000/11. Den Haag, 2000

*Simpkins, K.*

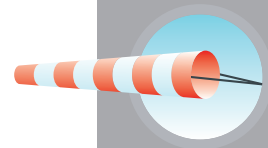
The importance of non-financial reporting. Chartered Accountants Journal, juni 2008

*Verhoog, W, Zanden, P.M. van der en Schouten, R.H.M. (redactie)*

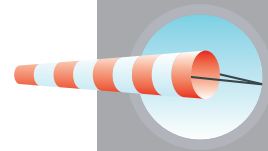
Assurance voor de 21e eeuw. Amsterdam, 2007

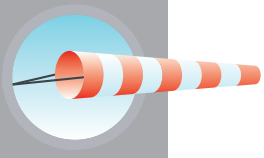
*Wallage, Ph.*

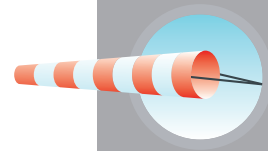
Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving. MAB, september 2000













Antonio Vivaldistraat 2-8  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
T 020 301 03 01  
F 020 301 03 02  
E [nivra@nivra.nl](mailto:nivra@nivra.nl)  
I [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl)