

Jaargang 15 - 2008 uitgave 2

Nieuwe assuranceservices  
Ondernemingen zoeken naar  
zekerheid bij transparantie

# \* t r i g h i d e s

Vaktechnisch bulletin van  
PricewaterhouseCoopers  
Accountants

\*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

# Colofon

Spotlight\* is het vaktechnisch bulletin van PricewaterhouseCoopers Accountants.

Dit bulletin mag ter beschikking worden gesteld aan cliënten en derden, evenwel met inachtneming van het volgende. Bij het redigeren van de teksten wordt de uiterste zorgvuldigheid betracht. De behandeling van de onderwerpen is evenwel niet altijd uitputtend, terwijl tevens na verloop van tijd informatie verouderd of niet meer (volledig) juist kan zijn. Wij aanvaarden daarom geen verantwoordelijkheid voor hetgeen eventueel wordt ondernomen op basis van de inhoud van deze publicatie. Alle rechten voorbehouden.

## Hoofdredacteur

mr. drs. J.B. Backhuijs RA

## Eindredactie

drs. W.J. de Feyter RA

## Redactie

prof. dr. P.W.A. Eimers RA

dr. W.G.M. Holterman RA

drs. E. de Horde RA RE

prof. dr. mr. G.W.J.M. Kampschöer RA

drs. W.J. Schoonderbeek RA

drs. J.H.R.M. Schretlen

A.M. Spek RA

P.J. Veerman RA

## Vormgeving/productie

707 Brand communication

ECO Digital Publishing

Voor nadere informatie kunt u zich wenden tot Assurance National Office of de personen die in de bijdragen genoemd zijn. Wanneer u een artikel of passage uit Spotlight wilt overnemen is bronvermelding verplicht en verzoeken wij u een exemplaar van uw publicatie te zenden aan het hiervoor vermelde redactieadres.

## Abonnementenservice

Gelieve wijzigingen, inclusief adreslabel, te sturen naar PricewaterhouseCoopers, Antwoordnummer 46440, 1060 WD Amsterdam

## Editor

drs. C. Rompas

## Redactieadres

PricewaterhouseCoopers Accountants

Assurance National Office

Postbus 90357

1006 BJ Amsterdam

Telefoon (020) 568 45 00

Fax (020) 568 45 01

© 2008 PricewaterhouseCoopers. Alle rechten voorbehouden. 2008.05.01.01.281

Bij PricewaterhouseCoopers Nederland werken ruim 4.500 professionals samen vanuit drie verschillende invalshoeken: Assurance, Advisory en Tax & Human Resource Services. Op basis van ons gedachtegoed Connected Thinking leveren we sectorspecifieke diensten en zoeken we innovatieve oplossingen. Voor grote, middelgrote en kleinere nationale en internationale ondernemingen en voor overheden en non-profitorganisaties. Als deelnemer van een wereldwijd netwerk met 140.000 collega's in 149 landen beschikken we over veel kennis en ervaring. Die delen we met elkaar, met onze cliënten en met hun stakeholders. We zoeken onverwachte invalshoeken, leggen verrassende verbindingen, voelen ons betrokken en werken samen vanuit sterkte.

# Spotlight\*

Vaktechnisch bulletin van  
PricewaterhouseCoopers  
Accountants



## De brede assurance-aanbieder

**30 april 2008:** “Het Koninginnedagfeest op het Museumplein in Amsterdam wordt dit jaar voor het eerst klimaatneutraal. Alle CO<sub>2</sub>-uitstoot die wordt veroorzaakt door het Koninginnedagfeest, wordt gecompenseerd door te investeren in een duurzaam beheerd bos in Maleisië. Een totaal van ruim 600 ton CO<sub>2</sub> dat veroorzaakt wordt door de uitstoot door het verkeer van en naar het evenement en door het gebruik van licht en geluid, zal door Radio 538 volledig gecompenseerd worden.”

**10 mei 2008:** Westerse multinationals kregen er al eerder mee te maken. En dit weekend was het raak bij de Amerikaanse kledingketen Gap. In een fabriek in de hoofdstad New Delhi werden kinderen gevonden die onder slechte omstandigheden aan het werk waren in een fabriek van Gap. Volgens de Britse krant The Observer ging het om kinderen onder de tien die door hun families waren verkocht. Of bij Gap sprake is van opzet, lijkt de Landelijke India Werkgroep onwaarschijnlijk. “Gap heeft een goede naam als het gaat om maatschappelijk verantwoord ondernemen. Dat gezegd hebbende, wil Gap natuurlijk net als veel andere multinationals goedkoop produceren. Als ze niet controleren wat er in de rest van de keten gebeurt, gaat het mis.”

Zomaar twee recente berichten uit de media die onderstrepen dat er in toenemende mate behoefte is aan niet-financiële assurance. Zo had het milieuvriendelijke imago dat de organisatoren van het Koninginnedagfeest wensen, een extra boost kunnen krijgen door de toevoeging dat de CO<sub>2</sub>-footprint door een accountant wordt geverifieerd, net als dat in 2007 bij de Live Earth-concerten werd gedaan. De accountant is als geen ander in staat het inkooptraject te volgen en na te gaan of er aan bepaalde standaarden voldaan wordt. En bijvoorbeeld om vast te stellen dat er geen sprake is van kinderarbeid.

De groeiende wens om zekerheid te krijgen over steeds meer uiteenlopende zaken, vloeit voort uit diverse maatschappelijke ontwikkelingen. Door de dynamiek in de samenleving neemt onder meer het belang aan realtime informatie toe. Zo willen kredietverschaffers vaker dan één keer per jaar zekerheid dat de cijfers kloppen die een onderneming naar buiten brengt, en vragen ze assurance bij belangrijke persberichten zoals die over kwartaalcijfers.

Door de groeiende complexiteit hangen steeds meer zaken met elkaar samen. En dit heeft tot gevolg dat belanghebbenden steeds verder kijken dan de historische financiële informatie. Zij willen naast de historische financiële informatie ook informatie over andere kpi's, zoals de cliënttevredenheid, de impact op het milieu, de reputatie van de onderneming of de 'health and safety regulation'. Of wat te denken van de interne beheersingssystemen in ondernemingen? Steeds vaker worden SAS 70- of andere in-controlverklaringen gevraagd.

Ook de digitalisering van de samenleving vraagt om nieuwe zekerheden. Als ik een tafel in de winkel koop, dan kan ik zelf vaststellen wat de lengte, de hoogte en de breedte is. Maar als ik diezelfde tafel bij een internetwinkel koop, dan heb ik toch wel behoefte om te weten dat de maten die op internet genoemd worden, ook echt de maten zijn. Natuurlijk heeft de wetgever voor de mogelijkheid gezorgd om binnen zeven dagen die tafel terug te sturen, maar erg gemakkelijk is dat natuurlijk niet. Voorkomen is beter dan genezen!

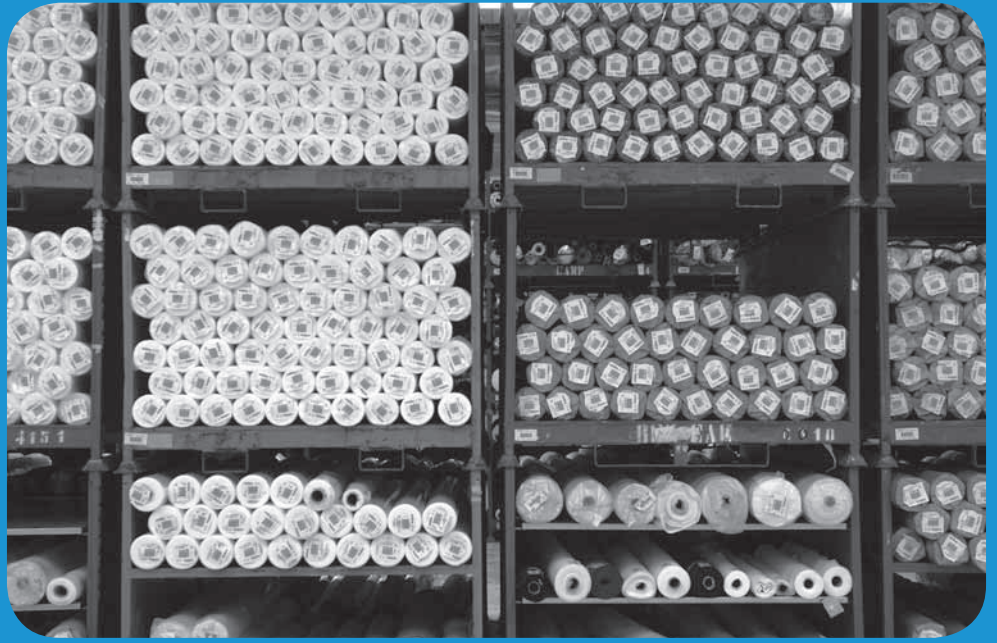
In alle gevallen zouden accountants een belangrijke rol kunnen spelen. Accountants zijn bewezen assurance-aanbieders; door hun onafhankelijke positie, door hun bewezen capaciteiten en door het vertrouwen dat gebaseerd is op de waarde die zij toevoegen aan het economisch verkeer. In principe kan een accountant op alles assurance geven, mits de onafhankelijkheid gewaarborgd is, hij/zij vertrouwen geniet en er algemeen aanvaardbare normen zijn waartegen gemeten kan worden.

Het gladde ijs voor accountants begint daar waar bijvoorbeeld de normen discutabel zijn of de normen niet duidelijk zijn vastgelegd. Voor je het weet word je dan als accountant onderdeel van de discussie, word je gedwongen standpunten in te nemen terwijl je onafhankelijk wilt blijven. Neem de Code Tabaksblad die een duidelijk normenkader ontbeert. Een accountant moet wel twee keer nadenken voordat daar assurance op gegeven wordt.

Daar waar de overheid niet met normen komt, zou de oplossing kunnen zijn om als accountantsorganisatie samen met andere belanghebbenden actief betrokken te zijn bij het ontwikkelen van normen. Gezien onze omvang, internationale dekking en reputatie is dat voor ons een begaanbare weg en ligt daar ook een uitdaging. Een andere optie is dat ondernemingen gezamenlijk het initiatief nemen voor het ontwikkelen van normen die dan in ieder geval binnen de branche aanvaard en gedragen moeten worden.

Wij zien bij PricewaterhouseCoopers een snel toenemende vraag naar niet-financiële assurance en spelen hierop in door onze specialisten binnen de assurancepraktijk samen te brengen in een groep en ze daarnaast nauw te laten samenwerken met de specialisten in onze belasting- en pensioenpraktijk en advisorypraktijk. Daarnaast investeren we extra in onze mensen. Want willen wij als accountants onze maatschappelijke rol optimaal blijven vervullen, dan zullen wij ons verder moeten ontwikkelen tot brede assurance-aanbieders.

Ruud Dekkers,  
Voorzitter Directie PricewaterhouseCoopers N.V.



# Inhoud

<b>Woord vooraf – De brede assurance-aanbieder</b>	<b>1</b>
<i>Ruud Dekkers</i>	
<b>Assurance in toekomstperspectief: ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatievoorziening</b>	<b>5</b>
De accountant krijgt een breder draagvlak binnen organisaties en treedt steeds vaker op als gesprekspartner bij vraagstukken rondom niet-financiële informatievoorziening.	
<i>Jan van der Hilst en Ron Admiraal</i>	
<b>Dienstverlening door accountants: er is meer dan het controleren van een jaarrekening</b>	<b>11</b>
Er zijn bepaalde voorwaarden waaronder de accountant zekerheid kan verschaffen bij verantwoordingen zoals maatschappelijk verslagen, systemen en processen, en in-controlverklaringen.	
<i>Peter Eimers</i>	
<b>Corporate Responsibility Assurance</b>	<b>17</b>
In dit artikel worden de actuele ontwikkelingen rondom de verificatie van Corporate Responsibility (CR) verslagen besproken.	
<i>Klaas van den Berg, Arco ten Klooster, m.m.v. Nancy Vollerling en Joop Joost Hietbrink</i>	
<b>Financial Controls Assurance: extra comfort van de accountant over 'in control' zijn</b>	<b>25</b>
Dit artikel beschrijft de methodiek van Financial Controls Assurance (FCA): een praktische en efficiënte oplossing voor de beoordeling van in-controlrapportages en de verstrekking van zekerheid.	
<i>Dennis de Geus, Jos de Groot en Ron Admiraal</i>	
<b>SAS 70 en daarna: controls reporting in een breder kader</b>	<b>31</b>
In dit artikel wordt uitgebreid stilgestaan bij het SAS 70-rapport, zoals de opbouw, de wijze van rapportage van maatregelen en werkzaamheden, de voordelen, en de beperkingen.	
<i>Stefan Verweij en Suzanne Keijl</i>	
<b>'In control' en fiscaliteit</b>	<b>37</b>
Een tax control framework stelt de onderneming in staat de fiscaal-operationele en fiscale doelen te bereiken en de fiscale strategie op een controleerbare en beheersbare wijze uit te voeren.	
<i>Eelco van der Enden</i>	
<b>Het klimaat verandert markten en ondernemingen; de behoefte aan vertrouwen in bedrijfsinformatie verandert mee</b>	<b>45</b>
In dit artikel staan de veranderingen in de rapportages van ondernemingen en andere organisaties centraal, als gevolg van het huidige klimaatvraagstuk.	
<i>Jeroen Kruijd, Nancy Vollerling, Henk Harmsen en Hans Schoolderman</i>	
<b>REACH-verordening leidt tot behoefte aan externe toetsing</b>	<b>53</b>
Aan de orde komen: assurance bij REACH-compliance, de REACH in-controlverklaring vergeleken met SAS 70, en de controle inzake de REACH in-controlverklaring.	
<i>Paulus Wijffels, Hans Schoolderman en Hugo Vollebregt</i>	
<b>Het belang van gevalideerde niet-financiële informatie voor zorginstellingen</b>	<b>57</b>
Voor zorginstellingen wordt het steeds relevanter om niet-financiële informatie te geven. Wat is de toegevoegde waarde van een validatie van niet-financiële informatie?	
<i>Wim van Ginkel</i>	
<b>KP7-subsidieregeling: niet alleen maar een nieuwe programmaperiode</b>	<b>65</b>
Wat zijn de belangrijkste wijzigingen van KP7 ten opzichte van KP6 en wat zijn de gevolgen hiervan voor de projectuitvoerder en de accountant?	
<i>Frank Deege, Evert Jan de Vreede en Guido Willems</i>	
<b>Op zoek naar een eerder verschenen artikel?</b>	<b>71</b>



# Assurance in toekomstperspectief: ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatievoorziening

Jan van der Hilst en Ron Admiraal, Assurance

Ontwikkelen van niet-financiële informatievoorziening vraagt om veranderingen binnen organisaties. Zijn organisaties klaar voor deze veranderingen? En de accountant? Want deze krijgt een breder draagvlak binnen organisaties en treedt steeds vaker op als gesprekspartner bij vraagstukken rondom niet-financiële informatievoorziening.

## 1. Inleiding

Op 7 juli 2007, rond tien uur 's avonds, sluit Madonna een prachtig Live Earth-concert af in het Wembley stadion, Londen. Normaliter zou zij in haar privéjet zijn gestapt om, voorzien van de luxe die nu eenmaal bij een superster hoort, naar huis te vliegen. Niets is echter minder waar: zij begeeft zich naar Heathrow en vliegt – weliswaar businessclass – terug naar huis. Tevreden realiseert zij zich dat dit een stuk minder CO<sub>2</sub>-uitstoot tot gevolg heeft. En dat PricewaterhouseCoopers een onafhankelijke beoordeling van Live Earth's CO<sub>2</sub>-systematiek heeft gemaakt...

Is bovenstaande droom of werkelijkheid? Bijna geheel werkelijkheid. Immers, de beoordeling van Live Earth's CO<sub>2</sub>-systematiek was een bijzondere opdracht bij de wereldwijde Live Earth-concerten, georganiseerd om aandacht te genereren voor het klimaatprobleem. Tevens een unieke opdracht, omdat aan ons werd gevraagd om de methodiek waarmee de organisatie van Live Earth de CO<sub>2</sub>-emissies berekent en rapporteert, onafhankelijk te beoordelen. Een innovatief voorbeeld dus van niet-financiële informatievoorziening waarbij om externe verificatie wordt gevraagd. En ten slotte een markant moment voor de sinds dat moment snel groeiende activiteit van PricewaterhouseCoopers (PwC): ondersteuning bij niet-financiële informatievoorziening. De accountant legde in de afgelopen jaren de focus noodgedwongen op compliance (omdat het moet) in plaats van diensten te ontwikkelen van toegevoegde waarde, die cruciaal zijn voor het verkrijgen van transparantie (omdat het ertoe doet). Maar hoe is de vraag naar dergelijke opdrachten nu ontstaan en hoe worden deze vaktechnisch uitgevoerd? Deze special gaat in op dergelijke vragen.

Door de bekende schandalen en een aantal jaren focus op kwaliteit, onafhankelijkheid en regelgeving,

## Samenvatting

In dit artikel worden de algemene ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatievoorziening behandeld. Daarnaast komen de hiermee gepaard gaande dynamiek, verandering en impact op organisaties aan bod. Het artikel sluit af met de mogelijke rol van de accountant hierbij, die vanuit haar brede maatschappelijke rol regelmatig haar onafhankelijke expertise inbrengt.

heeft de accountant een breder draagvlak binnen organisaties gekregen. Aldus wordt hij ook gezien als gesprekspartner bij vraagstukken rondom niet-financiële informatievoorziening. Dit artikel behandelt de volgende punten:

- Ontwikkelen van niet-financiële informatievoorziening vraagt om veranderingen binnen organisaties.
- Zijn organisaties klaar voor deze veranderingen?
- Wat is de mogelijke rol van de accountant?

De betrokkenheid van PwC is gericht op het herdefiniëren van wat betrouwbare informatievoorziening is. In dit inleidende artikel worden hierbij bovengenoemde punten als uitgangspunt genomen, mede aan de hand van een aantal huidige trends.

## 2. Ontwikkelen van niet-financiële informatievoorziening vraagt om veranderingen binnen organisaties

Bij niet-financiële informatievoorziening wordt veelal gekeken naar de missie en doelstellingen van de organisatie, de kansen en bedreigingen, de risicobeheersing en de rol van de accountant bij niet-financiële informatievoorziening.

Bij de beantwoording van deze vragen worden de klant en zijn belanghebbenden (stakeholders) centraal gesteld. Beide constateren in toenemende mate dat er meer behoefte aan transparantie en afstemming

### Belangrijke vragen bij niet-financiële informatievoorziening

- Waarom bestaat een organisatie (wat zijn de missie en doelstellingen)?
- Wat zijn de kansen en bedreigingen (impact, risico's, gevoeligheidsanalyse)?
- Hoe kan een organisatie risico's effectief beheersen?
- Welke rol kan de accountant hierbij spelen: advies, interne assurance, externe assurance?

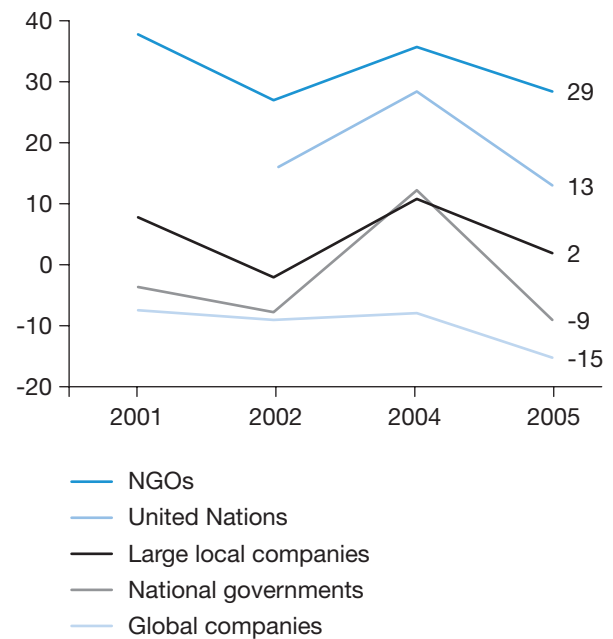
bestaat. Stakeholders kunnen nu eenmaal niet alleen van financiële informatie leven en kunnen behoefte hebben aan externe rapportage van niet-financiële informatie. Hoe zal dit speelveld er in de toekomst uitzien? Hoe ontwikkelen organisaties onderliggende processen en creëren zij geloofwaardigheid? Hoe kan de onafhankelijke deskundigheid van de accountant hierbij worden benut? Op een transparante wijze inzicht geven in de informatievoorziening, daar gaat het in feite om. Dus niet alleen de jaarrekening of tussentijdse financiële rapportages – zoals vroeger – maar ook niet-financiële informatie. Het volgende patroon is zichtbaar:

- *Belanghebbenden zijn actiever en mondiger*  
Organisaties worden geconfronteerd met actievere belanghebbenden die mondiger zijn. Voorbeelden zijn aandeelhouders die vragen om inzicht in het strategisch besluitvormingsproces, afnemers die vragen om een bevestiging dat uitbestede bedrijfsprocessen continu betrouwbaar zijn, of toezichthouders die een bevestiging vragen dat de interne beheersing op orde is. In antwoord op deze vragen willen organisaties belanghebbenden actief voorzien van transparantie op diverse gebieden, zoals producten, processen en handelwijzen.
- *Complexiteit en afhankelijkheid nemen toe*  
Tegelijkertijd daalt het vertrouwensniveau (zie figuur 1), en worden de relaties en afhankelijkheden tussen organisaties complexer, waarmee het gemiddelde risicoprofiel voor organisaties stijgt. Daarnaast wordt de noodzaak om meer open en transparante informatie te verstrekken nog versterkt door zorgen over het maatschappelijk en sociaal gedrag van organisaties. En dus de noodzaak hier transparant over te zijn.
- *Meer behoefte aan inzicht en afstemming rondom niet-financiële informatie*  
Als gevolg van deze ontwikkelingen ontstaat er meer behoefte aan inzicht en afstemming rondom niet-financiële informatie, vaak met behulp van een onafhankelijke derde. Deze trend wordt bevestigd door een stijging in het aantal organisaties dat niet-financiële informatie extern rapporteert, zoals waargenomen door het GPPI (Global Public Policy Institute; een internationale denktank die zich richt op het ontwikkelen van

innovatieve strategieën voor effectieve governance) in 2006. Deze stijging is zowel kwantitatief (het aantal rapporterende organisaties) als kwalitatief (de aard en diepgang van de rapportages).

**Figuur 1 - Vertrouwensniveau neemt af**

**Overall Changes in Trust since 2001**  
Average of 14 Tracking Countries



*Globescan Opinion Poll for World Economic Forum, 2006*

Door de vergaande globalisatie is het belang van wereldwijd vertrouwen toegenomen en meet het World Economic Forum (WEF) dit sinds januari 2001 om het jaar en in 14 landen.

De laatste bevindingen tonen een daling sinds januari 2004, tot een niveau dat vergelijkbaar is met de aanslagen van 11 september 2001. Hoewel de daling in alle sectoren zichtbaar is, is deze het sterkst bij nationale overheden en de VN.

### Veranderen voor niet-financiële informatievoorziening: wel of niet?

Meer inzicht geven. Een onafhankelijke derde inschakelen. Dergelijke veranderingen roepen zowel enthousiasme als weerstand op. Zo zijn er verschillende beelden over niet-financiële informatievoorziening, zowel voor als tegen.

- *Voorstanders*  
Voorstanders zien niet-financiële informatievoorziening als een krachtig instrument om duurzame waardeontwikkeling te stimuleren. Het voorziet consumenten en financiële markten met cruciale informatie om organisaties te bewegen hun sociale en maatschappelijke verantwoordelijkheid te nemen.

- *Tegenstanders*

Tegenstanders stellen dat een dergelijke beoordeling simpelweg onmogelijk is. Daarnaast twifelen zij of niet-financiële informatievoorziening daadwerkelijk een positieve verandering teweeg kan brengen. Voorbeelden: organisaties rapporteren niet altijd over echt belangrijke indicatoren en niet veel mensen lezen en gebruiken dergelijke rapporten.

Feit is dat organisaties het onderwerp niet-financiële informatievoorziening op de agenda hebben staan. Daarom ziet PwC het als haar verantwoordelijkheid om aan deze discussie deel te nemen. De wereld van niet-financiële informatievoorziening is dynamisch en verandert razendsnel. De vraag is of organisaties en accountants snel genoeg mee veranderen. Tegen deze achtergrond ontstaat er een behoefte aan meer zekerheid over andere dan puur financiële informatie.

De vervolgvraag is aldus: hoe goed verwerken organisaties deze veranderingen in hun governancestructuur en profiteren zij van de mogelijke voordelen?

### 3. Zijn organisaties klaar voor deze veranderingen?

Betrouwbare informatievoorziening is cruciaal voor het nemen van beslissingen. Ondernemingen, investeerders, overheden, regelgevers en andere belanghebbenden moeten op belangrijke informatiestromen kunnen vertrouwen om goed onderbouwde beslissingen te nemen. Vertrouwen neemt af als er onzekerheid bestaat over de integriteit van informatie. Deugdelijke en betrouwbare niet-financiële informatievoorziening wordt dus steeds meer gezien als een belangrijk onderdeel van goede corporate governance.

Tegelijk ontstaat dan de zorg bij een aantal belanghebbenden, dat de meer traditionele vormen van informatievoorziening en externe verificatie niet voldoende zijn om hen zekerheid te bieden dat ondernemingen de in omvang en aantal toegenomen uitdagingen en doelstellingen voldoende beheersen. Hierdoor ontstaat dus behoefte aan andere vormen van zekerheid. De uitdaging is om belanghebbenden tevreden te stellen en hun continue bijdrage te waarborgen. Kortom, effectief zekerheid en vertrouwen bieden is grotendeels afhankelijk van het onderhouden van een effectieve dialoog met belanghebbenden, waarin de vraag om relevante en betrouwbare informatievoorziening wordt beantwoord.

Voorbeelden van vragen over betrouwbare informatievoorziening zijn:

- Informatie over welke zaken wordt gezien als cruciaal of relevant en hoe vaak wordt deze informatie verstrekt?
- Wordt deze informatie in beperkte of brede kring verspreid, intern, extern of beide?
- Wat zijn de verwachtingen omtrent de governance rondom deze informatie?

- Hoe kan het reputatierisico worden beheerst, door een effectief informatiemanagement en rapportagestructuur te ontwerpen?

#### Huidige trends in niet-financiële informatievoorziening

Een aantal concrete ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatievoorziening zijn:

- ontwikkeling van maatschappelijke verslaggeving;
- ontwikkeling van verantwoording over interne beheersing, ingevolge nieuwe corporate-governancecodes;
- (externe) rapportage omtrent belangrijke performance-indicatoren;
- uitbesteding van (ICT-)processen en bijbehorende continuïteit of betrouwbaarheid;
- ontwikkelingen in wet- en regelgeving, zoals belastingen (bijvoorbeeld horizontaal toezicht) en EU-regelgeving (bijvoorbeeld REACH).

Gebaseerd op een interactief proces en door goed te luisteren naar de zorgen van klanten omtrent transparantie van niet-financiële informatievoorziening, kan de accountant pragmatische ondersteuning bieden en, waar nodig, zekerheid verstrekken richting interne en externe stakeholders. Aangezien een standaard raamwerk voor niet-financiële informatievoorziening niet per definitie bestaat en dit moet worden aangepast aan de specifieke onderneming maar ook aan de continue in- en externe veranderingen, is dit een dynamisch proces waarbij regelmatige afstemming met klant en stakeholders cruciaal is.

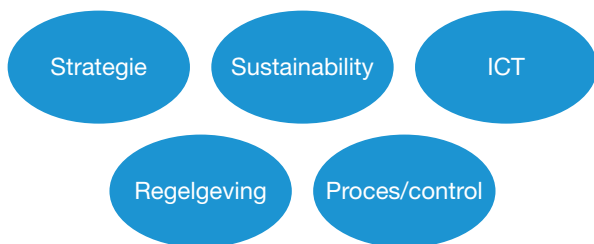
Deze uitgave van Spotlight bevat een aantal concrete voorbeelden van niet-financiële informatievoorziening, gericht op een specifieke stakeholder. Ieder artikel is geschreven om nader inzicht te geven in niet-financiële informatiestromen en de mogelijkheden om deze kwalitatief te verbeteren. Ook geven deze artikelen aan, dat een goede vaktechnische uitvoering vraagt om nauwe samenwerking; extern met klanten en intern binnen de verschillende disciplines (accountants, adviseurs en fiscalisten). Dus door onze relaties te verstevigen en de kwaliteit van de interactie met organisaties te intensiveren, kan hen beter ondersteuning gegeven worden in dit proces.

De vervolgvraag is aldus: wie zijn de belangrijkste stakeholders en welke informatievoorziening en verificatie biedt hen voldoende zekerheid en vertrouwen?

#### 4. Wat is de mogelijke rol van de accountant?

Daar waar ondernemingen of stakeholders een behoefte signaleren om het vertrouwen in relaties te versterken met behulp van betrouwbare informatie, kan onafhankelijke verificatie een belangrijke rol spelen. In dit kader kan de accountant organisaties helpen haar risico's adequaat te managen maar tegelijkertijd een effectieve dialoog te voeren met haar stakeholders. Het antwoord is vrijwel altijd maatwerk.

**Figuur 2 - Enkele centrale thema's bij betrouwbare informatie**



In figuur 2 zijn enkele centrale thema's weergegeven die onderkend worden op het gebied van betrouwbare niet-financiële informatie.

Ieder thema groepeerde diverse vraagstukken voor organisaties en haar stakeholders. Een beperkt aantal voorbeelden is:

- **strategie:** assurance omtrent het strategisch proces;
- **sustainability:** assurance met betrekking tot maatschappelijk verslagen, CO<sub>2</sub> en REACH;
- **ICT:** assurance omtrent continuïteit IT-systemen;
- **regelgeving:** assurance vanuit regelgeving, zoals tax assurance, compliance en subsidies;
- **proces/control:** interne beheersing, SAS 70 en internecontroleoptimalisering (ICO).

Natuurlijk is het van belang dat de accountant deze vraagstukken richting het maatschappelijk verkeer kwalitatief goed invult. Van de accountant wordt immers verwacht dat hij organisaties de gevraagde zekerheid geeft, ook als het gaat over de niet-financiële informatievoorziening. De beroepsstandaarden van accountants hebben voorzien in deze vraag naar het verschaffen van zekerheid bij niet-financiële verantwoordingen. In het volgende artikel wordt nader ingegaan op deze nieuwe standaard, het doel ervan, de belangrijkste punten eruit, en de plek die de standaard inneemt binnen het internationale productenraamwerk.

PwC is zowel nationaal als internationaal betrokken bij de ontwikkeling van nieuwe diensten en bijbehorende standaarden. In die rollen is PwC aanjager van nieuwe ontwikkelingen op het gebied van methodologie en regelgeving. Op die manier kunnen we snel inspelen op de ontwikkelingen in de markt en actief inspelen op zaken rond de verslaggeving, het verslaggevingproces en invulling van toepasbare criteria. Met hun opleiding en professionele ervaring kunnen accountants op basis van bredere principes een afweging maken hoe bepaalde informatie moet worden gepresenteerd.

In een tijdsgeest van het reguleren en beheersen van processen die niet vlekkeloos verlopen, is het de vraag of het in de toekomst verplicht stellen van niet-financiële informatievoorziening zinvol kan zijn. Daar zou voorzichtig mee omgesprongen moeten worden. Het is beter dat organisaties eerst op vrijwillige basis, bijvoorbeeld door onderlinge benchmarking, deze informatievoorziening zelf ontwikkelen. Dit leidt tot een sneller proces, met meer mogelijkheden tot tijdige afstemming over het gewenste eindresultaat.

Uiteindelijk, zo vertelde een betrokken collega eens, is veel regelgeving een vorm van 'gestold beleid', dat is ontstaan als antwoord van de overheid op dergelijke maatschappelijke ontwikkelingen.

#### Op tijd zelf actie ondernemen

Het is zaak om niet af te wachten, maar om bijtijds voor te sorteren zolang er nog geen wettelijke verplichting bestaat. Immers, gegeven de verwachte toekomstige dynamiek op dit gebied, kan het voor organisaties beter zijn om tijdig zelf de handschoen op te pakken om enerzijds te voorkomen dat het woud van regelgeving almaar dichter wordt, maar ook om te zorgen dat zij mede bepalend is en dus de paden beter kent.





# Dienstverlening door accountants: er is meer dan het controleren van een jaarrekening

Peter Eimers, Assurance

In toenemende mate vraagt het maatschappelijk verkeer aan accountants om zekerheid te verschaffen bij verantwoordingen zoals maatschappelijk verslagen, systemen en processen, en in-controlverklaringen. Onder bepaalde voorwaarden kan de accountant bij deze verantwoordingen zekerheid verschaffen. Belangrijk hierbij is dat er toetsingscriteria zijn en dat de accountant in staat is om ook een oordeel te geven over andere relevante onderwerpen dan alleen de jaarrekening. In dit artikel wordt bij deze onderwerpen stilgestaan.

## 1. Soorten opdrachten

In toenemende mate vraagt het maatschappelijk verkeer naast een oordeel van de accountant over jaarrekeningen ook om oordelen over andersoortige onderwerpen. Denk bijvoorbeeld aan toekomstgerichte financiële informatie, subsidieafrekeningen, systemen en processen, het naleven van wet- en regelgeving, maar ook het voldoen aan corporate-governancecodes en gedragscodes. Het is niet verwonderlijk dat het maatschappelijk verkeer hiervoor aanklopt bij de accountants. Accountants beschikken namelijk over de specifieke kennis en kunde die voor het uitvoeren van controles noodzakelijk zijn. Het niveau dat een opdrachtgever of gebruiker van de accountant verlangt, verschilt per geval. Bovendien kan de accountant niet altijd het hoge niveau van zekerheid leveren. Neem bijvoorbeeld de beoordeling van een prognose. De accountant heeft gezien het toekomstgehalte minder grip op een prognose dan op een jaarrekening die is gebaseerd op feiten die zich al hebben voorgedaan. Hij zal bij de prognose dan ook niet hetzelfde hoge niveau van zekerheid kunnen leveren als bij de jaarrekening. Ook kan de accountant afspraken maken met de opdrachtgever over het onderwerp van het onderzoek en de specifieke criteria die daarbij zullen worden gehanteerd.

Niet alle opdrachten die een accountant uitvoert, zijn bedoeld om zekerheid te geven door het trekken van een algehele conclusie. Denk aan het geven van advies, het samenstellen van een jaarrekening of het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden.

## 2. Overeenkomsten en verschillen met jaarrekeningcontroles

Het controleren van een jaarrekening is een specifieke vorm van assurance-opdrachten. Een assurance-opdracht is in het Stramien van de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) als volgt gedefinieerd (Stramien, paragraaf 7):

### Assurance-opdracht

“Een ‘assurance-opdracht’ is een opdracht waarbij een

### Samenvatting

In dit artikel wordt allereerst stilgestaan bij de verschillende opdrachten die een accountant kan uitvoeren. Dan volgen de overeenkomsten en verschillen met jaarrekeningcontroles, die te maken hebben met de mate van zekerheid die kan worden verstrekt, en met de elementen van de assurance-opdracht: drie partijen, geschikt object van onderzoek, toepasbare criteria, toereikende assurance-informatie en schriftelijk rapport. Tot slot wordt ingegaan op de opdrachten die geen assurance-opdracht zijn en het belang van samenwerking met specialisten.

accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de partij die zich verantwoordt, in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken.”

Er zijn veel overeenkomsten tussen jaarrekeningcontroles en assurance-opdrachten bij maatschappelijke verslagen, systemen en processen, en in-controlverklaringen. Deze overeenkomsten hebben te maken met de mate van zekerheid die kan worden verstrekt en met de elementen van de assurance-opdracht. De verschillen tussen beide soorten opdrachten zitten vooral in de specifieke uitwerking van de opdracht.

### 2.1 Mate van zekerheid

Assurance-opdrachten zijn er in twee gradaties: opdrachten die resulteren in een redelijke mate van zekerheid en opdrachten die resulteren in een beperkte mate van zekerheid. Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van controlewerkzaamheden. Net als bij een jaarrekeningcontrole leidt dit tot een conclusie die positief is geformuleerd (‘naar ons oordeel ...’). Een assurance-opdracht tot het verkrijgen van een

beperkte mate van zekerheid impliceert het uitvoeren van werkzaamheden met een omvang en diepgang van beoordelingswerkzaamheden. Net als bij een beoordelingsopdracht van een jaarrekening leidt dit tot een negatief geformuleerde conclusie ('uit niets is gebleken dat ...').

## 2.2 Elementen van een assurance-opdracht

Of een opdracht nu een jaarrekeningcontrole is of een andere vorm van een assurance-opdracht, het bestaat altijd uit vijf onmisbare elementen:

1. drie partijen;
2. een geschikt object van onderzoek;
3. toepasbare criteria;
4. toereikende assurance-informatie;
5. een schriftelijk rapport.

### Element 1: drie partijen

De basis van een assurance-opdracht is dat iemand verantwoording wil of moet afleggen aan een ander. Daarom zijn bij een assurance-opdracht drie afzonderlijke partijen betrokken: een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers. De verantwoordelijke partij is degene (of degenen) die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek en/of de informatie over het object van onderzoek (de verantwoording). Hij kan al dan niet degene zijn die aan de accountant de opdracht verstrekt (de opdrachtgever). De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon, de personen of de groep van personen voor wie de accountant het assurancerapport opstelt. De verantwoordelijke partij kan een van de beoogde gebruikers zijn maar niet de enige. De verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers kunnen tot verschillende entiteiten of tot dezelfde entiteit behoren. Zo kan de hoogste leiding van een entiteit (als beoogd gebruiker) een accountant een assurance-opdracht laten uitvoeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit waarvoor het management op een lager niveau (de verantwoordelijke partij) direct verantwoordelijk is maar waarvoor de hoogste leiding de eindverantwoordelijkheid draagt.

### Element 2: object van onderzoek

Het object van onderzoek en de informatie over het object van onderzoek van een assurance-opdracht kunnen veel vormen aannemen. Voorbeelden hiervan zijn opgenomen in tabel 1.

Een geschikt object van onderzoek voldoet aan de volgende twee kenmerken. In de eerste plaats is het identificeerbaar en kan het op eenduidige wijze worden geëvalueerd of getoetst aan de vastgestelde criteria. In de tweede plaats is het van zodanige aard dat de informatie daarover onderworpen kan worden aan procedures voor het verzamelen van toereikende informatie om

**Tabel 1 - Object van onderzoek en voorbeelden van informatie over het object van onderzoek**

Object van onderzoek	Voorbeelden van informatie over het object van onderzoek
Financiële resultaten of posities	Verwerking, waardering, presentatie en toelichting in de jaarrekening
Niet-financiële resultaten of posities	Indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit
Fysieke kenmerken	Document met gedetailleerde beschrijving
Systemen en processen	Bewering over de effectiviteit
Gedrag	Verklaring over naleving of over de effectiviteit

een conclusie met een redelijke mate of, indien van toepassing, met een beperkte mate van zekerheid te onderbouwen.

### Element 3: toetsbare criteria

Criteria zijn de benchmarks die worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek. Criteria kunnen formeel of generiek zijn, bijvoorbeeld bij het opmaken van jaarrekeningen waar ze kunnen bestaan uit de International Financial Reporting Standards (IFRS), of minder formeel of specifiek ontwikkeld, zoals een intern ontwikkelde gedragscode ('code of conduct'). Toepasbare criteria zijn noodzakelijk voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek binnen de context van vakkundige oordeelsvorming. Wanneer een conclusie geen referentiekader heeft dat gevormd wordt door toepasbare criteria, is elke denkbare uitleg van de conclusie mogelijk, wat tot misverstanden kan leiden. Kenmerken van toepasbare criteria zijn relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. In tegenstelling tot de toetsingscriteria bij een jaarrekening die algemeen aanvaard moeten zijn, heeft de accountant bij andere assurance-opdrachten de mogelijkheid om ook te toetsen aan de door de cliënt gedefinieerde criteria, mits deze criteria voor de lezer van de verantwoording beschikbaar zijn en de criteria ook voldoen aan de hierboven genoemde kenmerken.

Deze kenmerken zijn toegelicht in tabel 2.

Controleren is toetsen aan de norm: zonder norm (geschikte criteria) is geen toetsing mogelijk!

Tabel 2 - Kenmerken van toetsbare criteria

Kenmerk	Toelichting
<b>Relevantie</b>	Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers ondersteunen.
<b>Volledigheid</b>	Criteria zijn volledig wanneer belangrijke factoren die de conclusies binnen de context van de omstandigheden van de opdracht zouden kunnen beïnvloeden, niet achterwege worden gelaten. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor de presentatie en de toelichting.
<b>Betrouwbaarheid</b>	Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij onder vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door accountants die over vergelijkbare deskundigheid beschikken.
<b>Neutraliteit</b>	Neutrale criteria dragen bij aan het onbevooroordeeld trekken van conclusies.
<b>Begrijpelijkheid</b>	Begrijpelijke criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die duidelijk en bondig zijn en niet op significant verschillende wijzen kunnen worden geïnterpreteerd.

#### Element 4: assurance-informatie

Het vierde element van een assurance-opdracht is het hebben van toereikende assurance-informatie. Het begrip 'toereikend' heeft twee verschillende aspecten, namelijk 'voldoende' en 'geschikt'. Het aspect 'voldoende' geeft de hoeveelheid informatie aan, het aspect 'geschikt' geeft de kwaliteit van informatie aan, dat wil zeggen: de relevantie en de betrouwbaarheid.

De accountant verzamelt toereikende assurance-informatie die hem een grondslag biedt voor het formuleren van een conclusie in een assurancerapport. Het verzamelen van informatie start met de planning van de opdracht, waarin hij zich professioneel-kritisch afvraagt of hij toereikende informatie kan verkrijgen om een conclusie te trekken of er in de verantwoording geen onjuistheden van materieel belang voorkomen. De kwantiteit en

kwaliteit van informatie is afhankelijk van het materieel belang en het opdrachtrisico. Een professioneel-kritische instelling houdt hierbij in dat de accountant de deugdelijkheid van de verkregen assurance-informatie aan een kritische beoordeling onderwerpt en daarop niet blindelings vertrouwt, en dat hij alert is op informatie die in tegenspraak is met of vragen oproept over de betrouwbaarheid van de documentatie of van de voorstelling van zaken van de verantwoordelijke partij. Deze instelling van de accountant is nodig om het risico terug te dringen dat hij verdachte omstandigheden over het hoofd ziet, te veel generaliseert en dat hij uitgaat van verkeerde veronderstellingen bij het inrichten van zijn werkzaamheden.

#### Element 5: schriftelijk rapport

De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die de zekerheid tot uitdrukking brengt die is verkregen over de informatie over het object van onderzoek.

De rapportage heeft dezelfde indeling als een accountantsverklaring bij een jaarrekening. Het geven van zekerheid wordt in de rapportage uitgedrukt in de titel van het accountantsrapport, te weten: 'Assurancerapport'.

Indien opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel, dan overweegt de accountant in het assurancerapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of tot dat doel. Deze bepaling moet in ieder geval worden opgenomen wanneer bepaalde criteria, zoals contractvoorwaarden, alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen betrekking hebben op een bepaald doel.

De aard van een assurance-opdracht is van invloed op de bewoordingen van het accountantsrapport:

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen. Bijvoorbeeld: "Wij zijn van oordeel dat de internebeheersingsmaatregelen volgens de *criteria XYZ* in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn." Of: "Wij zijn van oordeel dat de uitspraak van *de verantwoordelijke partij* dat de internebeheersingsmaatregelen volgens de *criteria XYZ* in alle materiële opzichten effectief zijn, in overeenstemming is met de werkelijkheid." Deze formulering brengt de 'redelijke mate van zekerheid' tot uitdrukking.

Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen. Bijvoorbeeld: "Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de internebeheersingsmaatregelen volgens *de criteria XYZ* niet in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief zijn."

### 3. Opdrachten die geen assurance-opdracht zijn

Niet alle opdrachten die accountants uitvoeren kwalificeren als assurance-opdracht, ze voldoen namelijk niet aan de genoemde vijf elementen. De aard van de opdracht kan namelijk anders zijn. Zo kan de accountant – rekening houdend met onafhankelijkheidsbepalingen – adviezen geven, belastingaangiften verzorgen, administratieve bijstand verlenen, een jaarrekening samenstellen of overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren.

Om verwarring bij de beoogde gebruikers te voorkomen, moet de accountant bij een niet-assurance-opdracht niet de indruk wekken dat zijn rapport een assurance-opdracht is. Dit betekent dat hij woorden zoals 'zekerheid', 'controle' of 'beoordeling' niet kan gebruiken. Daarnaast moet de accountant de suggestie vermijden dat een conclusie wordt getrokken in de rapportage die overkomt als een assurance-opdracht.

### 4. Samenwerking

Moeten accountants zich bezighouden met het verstrekken van zekerheid bij andere verantwoordingen dan een jaarrekening? Zeker! Natuurlijk kijken accountants van oudsher naar historische financiële informatie. Dat is immers het product dat al jarenlang door de accountant wordt gevoerd. Maar ook het werkveld van de accountant is aan verandering onderhevig. Het maatschappelijk verkeer ontwikkelt zich als consument razend snel. Het wil zekerheid over allerlei aspecten van het maatschappelijke leven, zo ook over die zaken waarover de accountant iets zou kunnen zeggen, waaronder bedrijfseconomische vraagstukken in de volle breedte. Het maatschappelijk verkeer vraagt aan de accountant tegenwoordig niet alleen maar een verklaring bij een jaarrekening of een ander historisch-financieel verantwoordingsverslag. Net als bij de controle van de jaarrekening zal de accountant moeten vaststellen of hij competent is om de opdracht te kunnen uitvoeren. Bij deze nieuwe assuranceservices zal de accountant veelal nog intensiever samenwerken met specialisten dan bij een jaarrekeningcontrole. Denk bijvoorbeeld aan het geven van assurance bij maatschappelijke verslaggeving waarbij intensief wordt samengewerkt met de sustainability-specialisten. Afhankelijk van de aard van het onderwerp, zal de specialist betrokken zijn als vraagbaak of coach, of zal hij zelfs in de planning, uitvoering en afronding van de opdracht zorgdragen voor het toetsen en verzorgen van de dossierdocumentatie. De accountant en de specialist: het ideale duo van het hebben van 'audit-genen' en de waarborg voor inhoudelijke kennis op een specifiek gebied!





# Corporate Responsibility Assurance

Klaas van den Berg en Arco ten Klooster, met medewerking van Nancy Vollering en Joop Joost Hietbrink, allen Sustainability Business Solutions, Advisory

Vanuit een strategisch perspectief gaat Corporate Responsibility (CR) over het sturen op niet-financiële resultaatgebieden van de onderneming. Dat impliceert dat betrouwbare informatie voorhanden moet zijn. Daarbij gaat het niet alleen om managementinformatie, maar ook over externe verslaggeving. In dit artikel lichten de auteurs de specifieke kenmerken van verificatie van CR-rapportages toe en wordt ingegaan op de hiervoor ontwikkelde assurancestandaard COS 3410N.

## 1. Inleiding

Maatschappelijk verantwoord ondernemen, duurzaam ondernemen, maatschappelijke betrokkenheid. Het zijn termen waar we de afgelopen tien jaar aan gewend zijn geraakt en het houdt de gemoederen nog steeds volop bezig. Een relatief nieuwe ontwikkeling op dit gebied is dat ondernemingen vrijwillig maatregelen nemen om klimaatverandering tegen te gaan en zo zijn meer voorbeelden te noemen. Uit onderzoek blijkt dat maar liefst 85% van de Nederlanders het belangrijk vindt dat zijn werkgever duurzaamheid op de agenda heeft. Critici daargelaten is iedereen het erover eens dat ook het bedrijfsleven een verantwoordelijkheid draagt om de wereld op zijn minst net zo achter te laten voor toekomstige generaties als hoe zij die aantrof.

Geef het een naam. Waar het om draait, is het bewust omgaan met mens, milieu en maatschappij. Welke term – in het Nederlands of het Engels – men ook kiest, het maakt nauwelijks uit voor de ontwikkeling die dit vakgebied binnen ondernemingen heeft doorgemaakt. Voorheen waren ondernemingen vooral bezig om een geschikte invulling te geven aan hun activiteiten op sociaal en milieugebied naast de reguliere bedrijfsvoering. Maar dat verandert nu snel. Maatschappelijk verantwoord ondernemen is geen aparte manier van ondernemen meer. Steeds meer dringt het besef door dat maatschappelijke aspecten een integraal onderdeel moeten uitmaken van de bedrijfsvoering. Dat wordt niet alleen verlangd door de betrokkenen bij de onderneming. Het is ook van strategisch belang voor de continuïteit van de onderneming. Daarmee wordt maatschappelijk verantwoord ondernemen gewoon tot verantwoord ondernemen in omvattende zin.

Vragen op sociaal gebied of met betrekking tot milieuproblemen zijn niet meer los te zien van de kernprocessen van een onderneming. Verantwoord ondernemen – of het Engelse equivalent Corporate Responsibility (CR) dat hier verder gehanteerd wordt – behoort tot de strategische vragen waar het management zich voor gesteld ziet.

## Samenvatting

In dit artikel worden de actuele ontwikkelingen rondom de verificatie van Corporate Responsibility (CR) verslagen besproken. Ingegaan wordt op de hiervoor benodigde samenwerking tussen accountants en materiedeskundigen, de specifieke kenmerken van verificatie van CR-rapportages en op de hiervoor ontwikkelde assurancestandaard COS 3410N. Ten slotte wordt stilgestaan bij de rol van stakeholders bij de totstandkoming en beoordeling van CR-rapporten.

Vanuit een strategisch perspectief gaat CR over het sturen op de niet-financiële resultaatgebieden van de onderneming. Dat impliceert dat betrouwbare informatie voor handen moet zijn. Daarbij gaat het niet alleen om managementinformatie, maar het gaat ook over externe verslaggeving die de belanghebbenden in staat moet stellen zich een goed beeld van de onderneming te vormen. De laatste jaren is de trend waarneembaar dat maatschappelijke verslaggeving van ondernemingen (bijvoorbeeld in de vorm van een zelfstandig CR-rapport of een rapport dat geïntegreerd is met het jaarverslag) aan belang toeneemt, niet in de laatste plaats omdat niet langer de nadruk ligt op verantwoording omwille van transparantie alleen, maar steeds meer op het gericht informeren van de belanghebbenden.

Het verifiëren van de betrouwbaarheid van gerapporteerde informatie kan om verschillende redenen belangrijk zijn voor ondernemingen. In de eerste plaats draagt het bij aan de geloofwaardigheid van de maatschappelijke verslaggeving. Naarmate niet-financiële informatie meer gebruikt wordt door belanghebbenden, groeit de behoefte hieraan. Zo is de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) bijvoorbeeld een uitgesproken voorstander van assurance door een onafhankelijke partij. Versterkend werkt eveneens de ontwikkeling dat de variabele beloning van bestuurders mede afhankelijk is gesteld van niet-financiële resultaten. Ook financiële partijen stellen op de aandeelhoudersvergadering vragen aan het ondernemingsbestuur over

## Onderzoek naar de kwaliteit van maatschappelijke verslaggeving in Nederland

Maatschappelijke informatie in de verslaggeving van Nederlandse ondernemingen neemt hals over kop toe en tegenwoordig staat vrijwel ieder directieverslag stil bij maatschappelijke ontwikkelingen. Een methodiek die deze ontwikkeling zichtbaar maakt, is de Transparantiebenchmark. Dit is een vergelijkend onderzoek naar de kwaliteit van maatschappelijke verslaggeving in Nederland dat PricewaterhouseCoopers (PwC) jaarlijks uitvoert in opdracht van het ministerie van Economische Zaken. Het doel van deze benchmark is een beeld te geven van de transparantie in jaarverslagen ten aanzien van het beleid en de prestaties van de onderneming op sociaal, milieu- en maatschappelijk gebied. In 2007 gingen 111 van de 150 grootste Nederlandse ondernemingen expliciet in op de visie en strategie van de onderneming ten aanzien van CR. Ongeveer een derde van de deelnemende ondernemingen brengt een separaat maatschappelijk verslag uit. De kwaliteit van de maatschappelijke verslaggeving verschilt overigens nog wel veel. De Rabobank kreeg in 2007 96 punten van de 100 in de Transparantiebenchmark, maar de gemiddelde score blijft nog steken op zo'n 30 punten. Desalniettemin blijkt nog ieder jaar dat de gemiddelde score stijgt en dat de aandacht voor maatschappelijke onderwerpen in de jaarverslaggeving toeneemt.

Een van de elementen van de Transparantiebenchmark heeft betrekking op assurance van de maatschappelijke verslaggeving. Dit onderdeel staat gelijk aan 10% van de maximaal te behalen puntenscore. In 2007 waren er 24 ondernemingen die op dit onderdeel punten kregen toegekend. In 20 gevallen was er sprake van een assurancerapport van een accountantsorganisatie zoals PwC. De overige verslagen hadden een andere onafhankelijke partij een oordeel over het verslag gevraagd.

Dat slechts een klein deel van de rapporterende bedrijven actief assurance vraagt, hangt samen met het feit dat de maatschappelijke verslaggeving van veel ondernemingen zich nog in een pioniersfase bevindt. Tegelijk blijkt uit internationaal onderzoek van PwC dat er gaandeweg meer waarde wordt gehecht aan onafhankelijke assurance bij niet-financiële verslaggeving. Naarmate het strategische belang van CR voor ondernemingen toeneemt, neemt ook het belang van onafhankelijke assurance toe.

duurzaamheidsinformatie. Vanzelfsprekend is het dan van belang te kunnen beschikken over betrouwbare informatie. Veel ondernemingen zijn inmiddels zover dat hun CR-beleid is vertaald in concrete doelstellingen. Om hier effectief op te kunnen sturen, is betrouwbare periodieke managementinformatie nodig. Een onafhankelijke derde die assurance verleent, draagt daaraan bij door de volledigheid en de betrouwbaarheid van informatie vast te stellen. Daarbij worden de onderliggende interne beheersingssystemen getoetst op een manier die vergelijkbaar is met die rondom financiële verslaggeving.

## 2. CR-assurance vooral door accountancy- en adviesorganisaties verzorgd

Uit onderzoek van de Universiteit van Amsterdam en KPMG Global Sustainability Services blijkt dat de grote accountancy- en adviesorganisaties de markt voor CR-assurance domineren. Dat is minder vanzelfsprekendheid dan het wellicht op het eerste gezicht lijkt. Hoewel accountancy- en adviesorganisaties zich hier altijd mee bezig hebben gehouden, werd in het verleden vaker dan nu ook aan maatschappelijke organisaties of technische ingenieursbureaus gevraagd een onafhankelijk rapport af te geven bij maatschappelijke verslaggeving. De niet onbelangrijke reden hiervoor was dat materiedeskundigheid van doorslaggevend belang werd geacht om een zinvol oordeel te kunnen

geven. Dat tegenwoordig steeds vaker accountancy- en materiedeskundigen samen deze rol op zich nemen, hangt samen met drie redenen.

- *Materiedeskundigheid alleen is niet voldoende*  
Met het toenemen van de professionaliteit van maatschappelijke verslaggeving wordt de verificatie ervan ook complexer. De grote accountancy- en adviesorganisaties zijn bij uitstek in staat om multidisciplinaire teams samen te stellen – vaak ook internationaal – die gezamenlijk de assurance-opdracht uitvoeren. De expertise op het gebied van assurance wordt gecombineerd met specifieke kennis van bijvoorbeeld CO<sub>2</sub>-emissies of arbeidsrechten.
- *Het is belangrijker geworden dat de Assurance-aanbieder volkomen onafhankelijk is van de onderneming*  
Accountantsorganisaties die jaarrekeningcontroles uitvoeren, zijn al gehouden aan een robuust regime op dit gebied. Onafhankelijkheid en de beschikbare multidisciplinaire teams hebben er mede toe geleid dat accountancy- en adviesorganisaties vaker gevraagd worden voor niet-financiële assurance. Niet in de laatste plaats omdat de gebruikers van deze informatie steeds meer financiële instellingen, analisten en beleggers zijn. Wanneer de niet-financiële informatie in het financiële verkeer een belangrijker rol gaat spelen, wordt de rol van een onafhankelijke derde steeds meer gewenst.

- *Accountancy- en adviesorganisaties zijn ook zelf eerder geneigd om deze rol op zich te nemen*  
Niet-financiële assurance ligt in het verlengde van de traditionele assurancewerkzaamheden. Ook CO<sub>2</sub>-cijfers kunnen aangesloten worden op brondocumentatie en zijn geschikt om analytische werkzaamheden op uit te voeren. Beroepsorganisaties hebben dit onderkend en hebben specifieke standaarden ontwikkeld. In Nederland heeft het NIVRA (het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants) in 2007 de COS 3410N uitgegeven: 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen'. Met deze specifieke standaard – die als een verbijzondering van de ISAE 3000 beschouwd kan worden – loopt Nederland internationaal gezien voorop. COS 3410N onderkent het speciale karakter van maatschappelijke verslaggeving en schrijft een model voor waarbij de registeraccountant samenwerkt met materiedeskundigen. Met COS 3410N in de hand wordt het voor accountants makkelijker aantoonbaar een deugdelijke grondslag te vinden voor het afgeven van een CR-assurancerapport (en met 'accountant' wordt in dit artikel bedoeld op het multidisciplinaire team dat onder eindverantwoordelijkheid van een financial auditor de verificatie van een maatschappelijk jaarverslag uitvoert).

### 3. COS 3410N: Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen

Het zal een ieder die COS 3410N leest niet ontgaan dat de standaard zowel qua structuur als inhoudelijk veel overeenkomsten vertoont met de overige standaarden. En dat is niet vreemd. Veel van de expertise die is opgebouwd op het traditionele terrein van de accountant, is immers rechtstreeks toepasbaar op het relatief jonge werkterrein van de verificatie van niet-financiële informatie. Zowel met betrekking tot de planning als de uitvoering van dit soort assurance-opdrachten zijn veel van de benodigde werkzaamheden om voldoende comfort te krijgen praktisch identiek aan wat accountants gewend zijn vanuit de jaarrekeningcontrole. Toch is er ook een aantal karakteristieke elementen dat niet-financiële assurance onderscheidt van gewone controle- en beoordelingsopdrachten naast het feit dat er geen wettelijke plicht rust op verificatie van duurzaamheidsverslagen. Het is vooral op deze punten dat het belang van multidisciplinaire teams naar voren komt. Vijf punten in het bijzonder:

- CR-assurance omvat nadrukkelijk ook een inhoudelijke toetsing van kwalitatieve informatie in het verslag.
- De reikwijdte van het verslag ligt niet vast en er zijn geen algemeen geaccepteerde verslaggevingcriteria. Op deze punten is het CR-rapport onderhevig aan specifieke keuzes die de organisatie maakt.

- De mate van assurance kan variëren, ook binnen de opdracht. In veel gevallen bestaat een CR-assurance-opdracht zowel uit controle- als beoordelingswerkzaamheden.
- Materialiteit van de verslaggeving dient mede op basis van stakeholderconsultatie te worden vastgesteld. De controlematerialiteit dient per indicator te worden vastgesteld.
- Toereikendheid is een complex begrip bij CR-assurance. Niet alleen omdat de aard van de informatie in het verslag zeer divers is, maar vooral omdat niet zonder meer is vast te stellen over welke zaken een onderneming dient te rapporteren en in welke mate.

#### Inhoudelijke toetsing van kwalitatieve informatie

COS 3410N onderkent dat de verificatie van maatschappelijk verslagen niet alleen betrekking heeft op kwantitatieve gegevens. Veel onderwerpen waarover wordt gerapporteerd, laten zich niet in kwantitatieve kengetallen vangen en op zichzelf is er geen principiële belemmering om ook assurance af te geven bij de kwalitatieve informatie in het verslag. COS 3410N schrijft een inhoudelijke toetsing voor van de omschrijvingen en de toelichtingen die het management geeft op de behaalde niet-financiële resultaten. Daarbij moet de assurance-aanbieder over voldoende deskundigheid en ervaring beschikken om te kunnen beoordelen of de tekst in het verslag verkeerd kan worden uitgelegd in het licht van wat gebruikelijk is. Dit betekent dat de assurance-aanbieder voldoende onderbouwing moet krijgen van inhoudelijke uitspraken om een conclusie te kunnen trekken over de juistheid van het verslag. Dit is een fundamenteel verschil met de marginale toetsing die plaatsvindt op het directieverslag als onderdeel van de jaarrekeningcontrole, waarbij de tekst beoordeeld wordt in het licht van de jaarrekening. In de praktijk ontstaan daardoor voor de opdrachtgever soms moeilijk begripbare situaties wanneer de CR-assurance-aanbieder vragen stelt over de tekst in het afzonderlijke maatschappelijk verslag, terwijl die gelijk is aan een passage die is opgenomen in het financieel jaarverslag en waarover de accountant geen opmerkingen heeft gemaakt.

Een ander element waar materiedeskundigheid van belang is heeft betrekking op de evaluatie van de verslaggevingcriteria die door de organisatie worden gehanteerd. Omdat er geen algemeen aanvaarde standaarden zijn, moeten organisaties specifieke keuzes maken over de manier waarop ze hun data verzamelen, aggregeren en presenteren. Dit kan betrekking hebben op technische aspecten zoals de omrekenfactoren die gebruikt worden om de CO<sub>2</sub>-uitstoot te berekenen, maar ook op meer fundamentele vragen, bijvoorbeeld in relatie tot wat wel en wat niet geïnclassificeerd wordt als een bedrijfsongeval. COS 3410N schrijft voor op welke wijze de assurance-aanbieder de gehanteerde criteria moet

beoordelen. Daarbij gaat het over de toepasselijkheid van de gemaakte keuzes, onder meer bezien vanuit de gebruiken in de sector van de opdrachtgever, maar ook over de interne consistentie van de criteria. Een specifiek punt bij de beoordeling van verslaggevingcriteria ligt bij de toetsing van modellen die gebruikt worden voor schattingen, extrapolaties of berekeningen. In tegenstelling tot reguliere jaarverslagen hoeft niet alle gerapporteerde informatie daadwerkelijk gemeten te zijn. Dat is in sommige gevallen simpelweg niet mogelijk (bijvoorbeeld door het ontbreken van betrouwbare externe informatie). In dergelijke gevallen heeft het vaak de voorkeur om een geëxtrapoleerd cijfer te rapporteren in plaats van de onvolledige informatie, omdat daarmee een beter beeld wordt gegeven van de werkelijke prestaties van de onderneming.

#### De reikwijdte van het rapport

Gerelateerd aan het bovenstaande punt is ook de reikwijdte van het maatschappelijk verslag niet vanzelfsprekend. Onderdeel van de werkzaamheden conform COS 3410N is dat getoetst wordt of de reikwijdte van het verslag in voldoende mate toereikend is en, in het geval een onderneming niet over de gehele bedrijfsvoering rapporteert, of de redenen daarvoor acceptabel zijn. In de praktijk komt het veel voor dat organisaties die een start maken met maatschappelijke verslaggeving, daarin niet volledig zijn en voor sommige onderdelen van de organisatie toestaan dat die (nog) geen CR-data aanleveren. Acceptabele redenen daarvoor kunnen zijn dat organisatieonderdelen kort geleden geacquireerd zijn of om andere redenen nog onvoldoende beheersingsmaatregelen hebben ingericht rondom maatschappelijke verslaggeving om de kwaliteit van de data voldoende te kunnen waarborgen. In het verlengde hiervan onderkent COS 3410N ook de mogelijkheid dat de assurance-aanbieder een beperking wordt opgelegd in de reikwijdte van assurance, omdat het niet rationeel is assurance te geven bij bepaalde informatie.

In alle gevallen is het uiteraard aan de onderneming om hier transparant over te zijn en dit voldoende toe te lichten in het maatschappelijk verslag. Of de toelichting inderdaad voldoende is, is aan de assurance-aanbieder om te beoordelen.

#### De mate van assurance kan variëren

De organisatie maakt niet alleen keuzes met betrekking tot de reikwijdte van het verslag en de gehanteerde verslaggevingcriteria; het zal een specifieke opdracht moeten formuleren voor de assurance-aanbieder. Daarbij komt het vaak voor dat assurance wordt gevraagd bij een deel van het maatschappelijk verslag, bijvoorbeeld alleen met betrekking tot een aantal indicatoren dat in het bijzonder van belang wordt geacht door de organisatie. In ogenschouw nemende dat assurance van

maatschappelijke verslaggeving niet wettelijk verplicht is en veel rapportagesystemen nog in de kinderschoenen staan, kiezen ondernemingen vaak voor een beperkte mate van zekerheid. Dit kan versterkt worden door de aard van de indicatoren. In het geval van bepaalde kwalitatieve informatie is het soms niet realistisch een redelijke mate van zekerheid af te geven. Aangezien maatschappelijke verslaggeving nog in ontwikkeling is en de informatie die in de verslagen wordt aangedragen van verschillende afdelingen en managementsystemen afkomstig kan zijn, is het rapportagesysteem in veel gevallen minder robuust dan de systemen die worden gebruikt bij financiële verslaggeving. Een gevolg van deze zwakke(re) systemen is dat de kosten voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid aanzienlijk kunnen zijn. Om deze en andere redenen komt het vaak voor dat de opdracht aan de assurance-aanbieder bestaat uit een deel dat gericht is op het verkrijgen van redelijke zekerheid en een deel dat slechts een beperkte mate van zekerheid beoogt. COS 3410N voorziet in de mogelijkheid dat de assurance-aanbieder een gecombineerde opdracht uitvoert van controlewerkzaamheden en beoordelingswerkzaamheden. De beoordelingswerkzaamheden zijn in tegenstelling tot controlewerkzaamheden niet gericht op het uitputtend verkrijgen van bewijs. De beoordelingswerkzaamheden geven om die reden een beperkte mate van zekerheid. Hierbij moet worden opgemerkt dat de reikwijdte van de opdracht niet mag worden gewijzigd om een negatieve conclusie te voorkomen.

#### Toereikendheid

Naast het controleren of het maatschappelijk verslag betrouwbaar is uitgevoerd, moet de assurance-aanbieder ook vaststellen of het maatschappelijk verslag toereikend is, namelijk of de onderneming over de juiste aspecten rapporteert. Vanuit COS 3410N wordt de accountant een aantal handreikingen gedaan om dit vast te kunnen stellen. De accountant dient zich een mening te vormen over het verslag als geheel. Beslaat het alle onderwerpen die belanghebbenden mogen verwachten aan te treffen? Geeft het verslag een gebalanceerd beeld? Dergelijke vragen zijn niet zonder meer vast te stellen. Het is een bijzonderheid van CR-assurance die hieronder nader wordt toegelicht.

#### 4. Het vaststellen van de toereikendheid van maatschappelijk verslagen

Voor de toereikendheid van CR-rapporten zet de accountant de eigen kennis over de organisatie in combinatie met gedegen analyses in. Deze analyse kan zeer uitgebreid zijn. Zo kunnen er een sectoronderzoek en een media- en internetonderzoek onder vallen om te achterhalen welke onderwerpen van belang zijn om te onderzoeken. De laatste invalshoek is die van de dialoog met de belanghebbenden: wordt deze aangegaan en wat doet het bedrijf met de uitkomsten van een dergelijke dialoog?

Hoewel het betrekken van belanghebbenden niet nieuw is, hebben ontwikkelingen in de CR-rapportage gezorgd voor een verhoogde interesse op dit vlak. Algemeen geaccepteerde principes en standaarden als de Principles on Corporate Governance van de Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), de Stakeholder Engagement Standard van AccountAbility (AA1000) en de G3 Guidelines van het Global Reporting Initiative (GRI) benadrukken dat organisaties hun belanghebbenden dienen te identificeren, naar hen moeten luisteren en hen uitleg dienen te geven wanneer er bepaalde beslissingen worden genomen. En niet in de laatste plaats moeten de organisaties aan hun belanghebbenden verslag doen van de dilemma's die er bestaan. De redenen en manieren om belanghebbenden te betrekken lopen uiteen. Aan de ene kant worden sommige belanghebbenden op een meer indirecte manier geraadpleegd met behulp van vragenlijsten om zodoende meningen te krijgen over het CR-rapport (bijvoorbeeld van Non Governmentele Organisaties (NGO's), vakbonden en consumenten). Aan de andere kant worden belanghebbenden op een meer directe en proactieve manier geraadpleegd door hen uit te nodigen voor een bijeenkomst om de meningen en dilemma's rondom het CR-rapport te bespreken. In toenemende mate wordt in dit laatste geval gebruik gemaakt van zogenoemde stakeholderpanels.

### De rol van stakeholderpanels

De beste manier om de toereikendheid van het CR-rapport vast te stellen, is wanneer belanghebbenden zich onomwonden hebben uitgesproken over wat de meest relevante CR-aspecten voor een specifieke onderneming zijn. In algemene zin wordt een proactieve stakeholderconsultatie (belanghebbendenraadpleging) door de accountant toegejuicht. Een van de meest proactieve manieren van het betrekken van belanghebbenden is het opzetten van een structureel stakeholderpanel, dat op gezette tijden om advies wordt gevraagd. Een ontwikkeling die zeer recent in opkomst is gekomen.

PwC heeft onderzoek gedaan naar het gebruik van stakeholderpanels. Zie het kader.

### Compositie en criteria

Het panel dient te bestaan uit een vaste groep vertegenwoordigers van de verschillende belanghebbendengroepen. Dit zijn niet per se onafhankelijke experts maar kunnen ook 'echte' belanghebbenden zijn. Tegelijk dient bedacht te worden dat niet alle 'soorten' belanghebbenden plaats willen nemen in een panel dat een openbare opinie afgeeft. Denk aan leden van de ondernemingsraad, klanten en leveranciers. Zij zullen wel bereid zijn te participeren in consultatiebijeenkomsten. De criteria en procedures voor het selecteren van de leden van het panel dienen door de onderneming zelf bepaald te worden. Het ontbreken van een dergelijk proces met de bijbehorende criteria vormt een risico

### Onderzoek naar gebruik stakeholderpanel

Internationaal onderzoek van PwC onder 50 cliënten naar het gebruik van stakeholderpanels geeft inzicht hoe deze ondernemingen hierover denken. Deze ondernemingen komen uit 18 verschillende landen, verspreid over de wereld, en beslaan twaalf sectoren. De sectoren 'energy & utilities', 'industrial products' en 'retail & consumers' zijn in dit onderzoek het best vertegenwoordigd (samen goed voor meer dan 50% van de respondenten). Dit zijn ook de sectoren met de langste geschiedenis van CR-reporting. Uit het onderzoek blijkt dat 14 van de 50 onderzochte ondernemingen gebruik maakt van een stakeholderpanel. Dergelijke stakeholderpanels hebben de volgende karakteristieken:

- In het stakeholderpanel zitten vertegenwoordigers van de verschillende belanghebbendengroepen.
- Het panel heeft een duidelijk doel en een duidelijke opdracht.
- De onderneming heeft zich uitgesproken om te reageren op de uitkomsten van het panel.

#### Compositie en criteria

In het onderzoek kwam naar voren dat slechts 8 van de 14 bedrijven met een stakeholderpanel duidelijk selectieproces hadden geformuleerd voor de leden van het panel.

#### Doel

Bij twee ondernemingen uit het onderzoek werd de mening van het stakeholderpanel vermeld in het CR-rapport. Een uitgewerkte opinie over de volledigheid van het verslag, de mate waarin over de juiste indicatoren wordt gerapporteerd en of het betreffende bedrijf voldoende ambitieus is. Interessant is dat deze panels dus een subjectieve expertopinie geven die door het bedrijf onverkort wordt opgenomen in het CR-rapport. Een van de twee genoemde ondernemingen heeft een opinie van belanghebbenden opgenomen naast een assurancerapport.

ten aanzien van de geloofwaardigheid van het panel en daarmee de acceptatie van de bevindingen van het panel door andere stakeholdergroepen. Wanneer het proces en de criteria zijn bepaald dienen deze dan ook naar het publiek gecommuniceerd te worden, via bijvoorbeeld het CR-rapport of de website van de onderneming.

#### Doel

De rol die stakeholderpanels vervullen kan divers zijn. Veelal worden de stakeholderpanels ingezet om uitspraken te doen over de toereikendheid van het CR-rapport, dus over welke onderwerpen gerapporteerd dient te worden. Ook worden het belanghebbenden gevraagd om het (voorlopige) CR-rapport van commentaar en inzichten te

voorzien. De onderneming kan deze input direct verwerken in het rapport of juist los meenemen.

**Kantttekeningen bij stakeholderpanels**

In zijn algemeenheid is juist bij CR-rapporten de betrokkenheid van belanghebbenden onmisbaar. Er zijn tegelijk ook een aantal kanttekeningen te plaatsen bij panels in bovengenoemde vorm. Zo is het allereerst niet eenvoudig om goede mensen aan te trekken om in het stakeholderpanel plaats te nemen. Daarbij is het aantal experts op bepaalde onderwerpen beperkt. Kunnen ze in panels van meerdere bedrijven plaatsnemen? En hoe waarborg je hun onafhankelijkheid als ze jaren achtereen op deze wijze betrokken raken? Hoe manage je dit panel vanuit het bedrijf? Spreken leden namens zichzelf of representeren ze een organisatie? Wat voor afspraken zijn er met de deelnemers van het panel gemaakt op het gebied van inspraak op beslissingen in ruil voor de geïnvesteerde tijd en reputatie? Krijgen de leden misschien zelfs een financiële compensatie? Kortom: veel vragen die opkomen. Mogelijk gaan deze in de toekomst leiden tot een ‘Code Tabakblat voor stakeholderpanels’ of een nadere uitwerking hiervan in de bestaande standaarden.

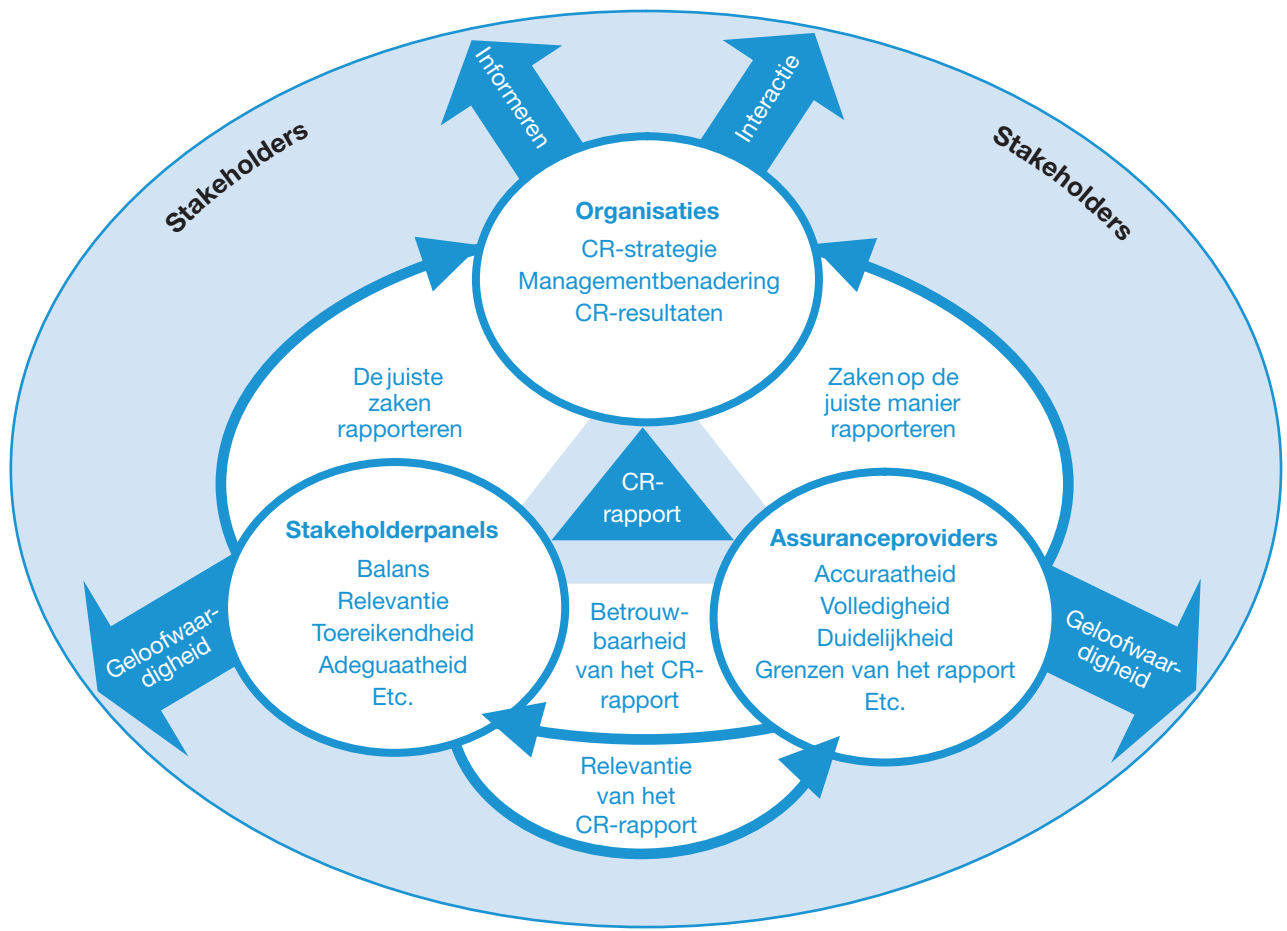
**Bovenal: transparant!**

Van het grootste belang is dat het bedrijf in het CR-rapport transparant is naar het publiek om zodoende de geloofwaardigheid en onafhankelijkheid van het stakeholderpanel te onderstrepen. Hierbij is het van belang dat de organisatie duidelijk maakt dat een stakeholderpanel geen uitspraak doet over de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie, zodat geen verwarring kan ontstaan met de rol van accountants.

**CR-governance**

Zoals beschreven zullen stakeholderpanels vooral de volledigheid en inhoudelijke ambitie van het bedrijf beoordelen. Dat is in het onderzoek genoemd: een uitspraak over ‘the right things’. Daarentegen dienen assurance-aanbieders zich vooral te richten op de volledigheid en juistheid van de gepresenteerde informatie om te komen tot een uitspraak of ‘the things right’ zijn.

**Figuur 1 - Samenspel tussen organisatie, stakeholderpanel en assurance-aanbieder**



In figuur 1 wordt het samenspel tussen de organisatie, een stakeholderpanel en de assurance-aanbieder toegelicht. Hierin staat het CR-rapport centraal. Zowel het stakeholderpanel als de accountant werken voor de onderneming die de CR-strategie formuleert en het CR-rapport maakt.

Wat de figuur niet weergeeft is de relatieve inspanning. Een stakeholderpanel heeft per jaar een beperkt aantal dagen beschikbaar om zich een mening te vormen over het verslag. De assurance-aanbieder dient een veel grotere inspanning te leveren om de integriteit van het rapport vast te stellen.

#### Reporting the right things

Het panel heeft de mogelijkheid om de strategie en doelen van de onderneming enerzijds en de verwachtingen van belanghebbenden anderzijds bijeen te brengen. Daarnaast speelt het panel een belangrijke rol in het bepalen van de toereikendheid van het CR-rapport. Stakeholderpanels kunnen de ondernemingsleiding directer aanspreken op achterblijvende resultaten of verkeerde prioriteiten. Onafhankelijke accountants kunnen deze informatie gebruiken om te bepalen of het CR-rapport juist gebalanceerd is. De accountants vullen op hun beurt het panel aan door assurance te verlenen over de gevolgde processen, gebruikte systemen en de gerapporteerde prestaties en data. Hierdoor kan het panel zich een beeld vormen van de betrouwbaarheid van de informatie in het CR-rapport.

Kortom: accountantkantoren en stakeholderpanels kunnen ieder vanuit de eigen competenties elkaar aanvullen om zodoende de geloofwaardigheid van CR-rapporten te vergroten.



# Financial Controls Assurance: extra comfort van de accountant over 'in control' zijn

Dennis de Geus, Jos de Groot en Ron Admiraal, Assurance

Financial Controls Assurance (FCA) is de verzamelnaam voor de dienstverlening van PwC gericht op het leveren van extra comfort (zekerheid, assurance) rondom de beheersing (het 'in control' zijn) van de financiële verslagleggingrisico's. FCA neemt het organisatiespecifieke raamwerk als vertrekpunt en wordt pragmatisch en modulair ingestoken. Hierdoor kunnen accountants op flexibele wijze een passend antwoord geven op vragen van commissarissen en bestuurders over de mate van in control zijn van de financiële verslagleggingrisico's.

## 1. Groeiende behoefte aan comfort over in control zijn

Organisaties hebben de afgelopen periode stevig geïnvesteerd in het versterken van hun risicomanagement. Enerzijds sterk gedreven door corporate-governanceregels en guidance, waaronder de Nederlandse corporate-governancecode. Anderzijds vanuit de overtuiging dat de onderneming door een goed risicomanagementsysteem beter op de hoogte is van de mate waarin de strategische en operationele doelstellingen bereikt worden, dat ze een redelijke mate van zekerheid heeft dat wordt gehandeld in overeenstemming met geldende wet- en regelgeving en financiële verslaglegging betrouwbaar is. Maar ook toenemende onderlinge afhankelijkheid in de waardeketen – die door outsourcing of partnerships, complexe organisatiestructuren, nieuwe wet- en regelgeving, en fraudes zijn ontstaan – hebben geleid tot een toenemende aandacht voor interne beheersing.

De vertegenwoordiger van institutionele beleggers Eumedion en de Vereniging voor Effectenbezitters (VEB) pleiten in hun speerpuntenbrieven 2008 voor meer transparantie over de strategie, de risicohouding, de bedrijfsrisico's en de beheersing van die risico's. Commissarissen worden steeds bewuster van hun verantwoordelijkheid op dit terrein. De Monitoring Commissie Corporate Governance heeft in haar Monitoring Rapport 2007 nog eens extra gewezen op de verantwoordelijkheid van de commissarissen om toe te zien op de strategie, de risico's en de werking van de risicomanagementsystemen (best practice III.1.8). Dit geldt overigens net zo hard voor niet-beursgenoteerde ondernemingen, want in artikel 141 lid 2 BW 2 titel 4 is wettelijk voorgeschreven dat het bestuur minstens een keer per jaar de raad van commissarissen (rvc) schriftelijk op de hoogte stelt van de hoofdlijnen van het strategisch beleid, de algemene en de financiële risico's en het beheersings- en controlesysteem van de vennootschap. Ook in de publieke sector, zoals in grotere privaat gefinancierde bv's, zien we de aandacht hiervoor groeien.

## Samenvatting

Dit artikel beschrijft de Financial Controls Assurance (FCA) methodiek. Dit is een praktische en efficiënte oplossing voor een externe accountant om de in-controlrapportage van ondernemingen over de beheersing van de financiële rapportagerisico's te beoordelen, en daar een passende (modulaire) vorm van 'zekerheid' bij te verstrekken die aansluit bij de specifieke vraag van de gebruiker(s).

Dit alles leidt ertoe dat steeds vaker aan de accountant gevraagd wordt additioneel comfort (assurance) te verlenen over de mate van in control zijn van de organisatie. Die vorm van assurance verlenen kent diverse mogelijkheden en verschijningsvormen. In dit artikel wordt stilgestaan bij een specifieke vorm daarvan, namelijk het leveren van assurance over de beheersing van de financiële verslagleggingrisico's, kortweg Financial Controls Assurance (FCA).

## 2. FCA-aanpak neemt organisatiespecifieke raamwerk als vertrekpunt

Risicomanagement, of internal control, kent in de praktijk vele verschijningsvormen en verschillende niveaus van volwassenheid. Daarom is het van belang als startpunt het huidige systeem transparant te maken. Afhankelijk van de volwassenheid, kwaliteit en diepgang van dat systeem kan vervolgens in overleg met de bestuurders en/of commissarissen worden bepaald of, en zo ja, in welke mate en welke vorm behoefte is aan zekerheid van een onafhankelijke auditor. Vervolgens is het aan de auditor om te beoordelen of en hoe dat kan worden ingevuld. Gezien die diversiteit is het dus ook heel goed mogelijk dat niet meteen gekeken wordt naar de dienstverlening in de vorm van een assurance-opdracht, maar dat eerst de huidige situatie in kaart gebracht wordt en beoordeeld wordt in hoeverre het in de volgende ronde mogelijk is om

assurance te gaan verlenen. Als hieruit verbeterpunten gekomen zijn, kan een verbeterfase volgen, waarna de verbeteringen geïmplementeerd kunnen worden. Vervolgens is het aan de auditor om de kwaliteit van de verbeterde situatie te beoordelen en zo nodig extra assurance te verlenen.

#### Dimensies onderzoek

De reikwijdte van een onderzoek naar de kwaliteit van de beheersing van de financiële verslaglegging kan langs verschillende dimensies worden getypeerd.

Deze dimensies zijn:

- specifiek proces(sen), IT-systemen, business unit, en/of gehele organisatie;
- de opzet of het bestaan versus de opzet of het bestaan en de werking van de interne beheersing;
- een uitspraak over een bepaald tijdstip of bepaalde tijdsperiode.

Dus afhankelijk van waar de organisatie staat op de schaal van volwassenheid van interne beheersing, de vraag vanuit bestuur en commissarissen, en gegeven de daaruit resulterende keuze van de reikwijdte, kan de accountant invulling geven aan de gestelde assurancevraag. De rest van dit artikel richt zich hierop.

De wijze waarop het leveren van assurance ingevuld kan worden, is een continuüm. Aan het ene uiterste staat een zogenaamde nulmeting waarin de status van de interne beheersing wordt beoordeeld, aan het andere uiterste van het spectrum staat het afgeven van een assurancerapport bij de interne beheersing van de gehele organisatie met een redelijke mate van zekerheid.

De aanpak van PricewaterhouseCoopers (PwC) voor FCA sluit aan bij deze internal controls assurance 'continuüm' gedachte, en is daarom modulair van opbouw. De modulaire FCA-aanpak begint met het organisatiespecifieke raamwerk voor interne beheersing van de organisatie. Bijvoorbeeld: wanneer de interne beheersing van een organisatie nog aan het begin van een formalisatieproces staat, zal veelal een nulmeting een goede optie zijn, waarna de accountant met de klant gericht kijkt naar een deel van het internebeheersingproces of raamwerk en de daarin te onderkennen verbeterpunten. Hierbij valt te denken aan het beoordelen van bijvoorbeeld het risk-assessmentproces of het beoordelen van de effectiviteit van het internebeheersingraamwerk bij een bepaalde afdeling of divisie en het doen van aanbevelingen ter verbetering. Aan het andere eind van het spectrum vinden we de organisaties die een assurancerapport vragen bij de effectiviteit van de interne beheersing over de financiële verslaglegging organisatiebreed. Daartussen zijn allerlei tussenvormen te bedenken.

#### Assurance-opdracht

In vaktechnische zin worden FCA-opdrachten door de accountant uitgevoerd als adviesopdracht, als overeengekomen specifieke werkzaamheden (COS 4400), SAS 70-opdracht, assurance-opdracht onder COS 3000 of als onderdeel van de integrated audit zoals bedoeld in PCAOB AS5. De guidance ten aanzien van testen van de opzet en werking internal controls zoals opgenomen in de PwC Audit-methodologie, die is gebaseerd op de Internal Standards on Auditing (ISA), geldt ongeacht de vaktechnische typering.

Doorgaans zal een FCA-opdracht gericht zijn aan een beperkte gebruikerskring, en slechts bij uitzondering openbaar gemaakt worden.

### 3. De FCA-aanpak

De FCA-methodiek bestaat uit acht stappen die in elke assurance-opdracht worden doorlopen. De diepgang waarmee dit gebeurt, zal uiteraard per type opdracht variëren. Hierna worden de verschillende stappen doorlopen.

#### Stappenplan FCA

- Stap 1. Bepalen scoping en nulmeting
- Stap 2. Inventarisatie van het raamwerk van de organisatie
- Stap 3. Selectie van meetinstrumenten
- Stap 4. Toereikendheidstoets
- Stap 5. Feitelijke toetsing
- Stap 6. Oplossen van eventuele tekortkomingen
- Stap 7. Evaluatie van de bevindingen
- Stap 8. Rapportage

#### Stap 1. Bepalen scoping en nulmeting

Allereerst zal met de opdrachtgever de reikwijdte van de opdracht worden bepaald voor de beoordeling van de kwaliteit van de beheersing van de financiëleverslagleggingsrisico's. Het gaat hierbij om het beantwoorden van vragen zoals: bestaat er behoefte aan assurance bij een bepaalde afdeling of divisie of organisatiebreed? Of wil de directie juist bepaalde processen beter in de grip krijgen? Door het helder definiëren van de behoeften van de opdrachtgever, het benoemen van de gebruikersgroep van het rapport en uiteraard het soort opdracht wordt de optimale reikwijdte bepaald. De mogelijke soorten opdrachten zijn: een adviesopdracht, specifieke overeengekomen werkzaamheden, SAS 70 of een assurance-opdracht onder COS 3000-opdracht. In de scopingfase kan gebruik worden gemaakt van internal control benchmarkingtools en -methoden. In die benchmark wordt onder andere gekeken naar de structuur,

naar de manier waarop de processen georganiseerd zijn, naar hoe het er in de dagelijkse praktijk aan toegaat en hoe er gebruik wordt gemaakt van technologie. En ten slotte wordt er gekeken of de mensen in de organisatie zich bewust zijn van de noodzaak van een goede controle en hoe ze dat beleven. De workshopvorm waarin de benchmark wordt uitgevoerd en besproken, is daarbij een effectief middel. Zo'n nulmeting levert direct concrete verbetervoorstellen op in de interne beheersing.

### Stap 2. Inventarisatie van het internebeheersingsraamwerk van de organisatie

Veel organisaties hebben het Integrated Internal Control-raamwerk van de Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO-IICF) en/of COSO Enterprise Risk Management (COSO-ERM) als uitgangspunt genomen voor de inrichting en beoordeling van hun interne beheersing of risicomanagement. Echter, niet in alle organisaties is dit raamwerk onverkort doorgevoerd. De mate van volwassenheid, industriespecifieke maatregelen en een stuk historie zijn vaak van invloed op het aanwezige raamwerk. Om het organisatiespecifieke raamwerk als accountant te kunnen gebruiken, zal er in deze fase een inventarisatie moeten plaatsvinden van aard, omvang en diepgang van het raamwerk, evenals de toereikendheid van dit raamwerk in relatie tot de soort en reikwijdte van de FCA-opdracht die wordt uitgevoerd. Een beproefde en succesvolle methode is dat in deze fase alle elementen van het interne-risicosysteem die aanwezig zijn in een toegankelijk en compact Business Control Manual worden vastgelegd. Daar waar het de interne beheersing rondom de financiële verslaglegging behelst, biedt het referentiekader COSO – internal control over financial reporting: guidance for smaller public companies (COSO-ICFR), met daarin 20 principes voor interne beheersing – een uitstekend kader waartegen de bestaande situatie geëvalueerd kan worden. Het accent in een Business Control Manual ligt dan op 'alle goede control-dingen die er al zijn', met daaraan gekoppeld de punten ter verbetering. De actualiteitswaarde van de procesbeschrijvingen en het benoemen van de keycontrols in de relevante processen is een van de verbeterpunten die vaak terugkomen.

### Stap 3. Selectie van meetinstrumenten

De instrumenten die al in de organisatie aanwezig zijn om de kwaliteit van de interne beheersing te meten, worden als vertrekpunt genomen; dit is niet alleen efficiënt maar het versterkt ook het draagvlak in de organisatie en reduceert de nog wel eens voorkomende aversie tegen de 'peilstok' van auditors. In deze fase maakt de auditor een inventarisatie van de wijze waarop de organisatie maatregelen van interne beheersing beoordeelt en erover rapporteert. Voorbeelden zijn programma's van risk & control self assessments, internal audits, business performance reviews, kwaliteitsaudits, enzovoort. Afhankelijk van de reikwijdte van het onderzoek en de gewenste mate van zekerheid zien we momenteel in de

praktijk dat juist op dit terrein van 'monitoring' organisaties nog zoekende zijn en een stap moeten zetten. De nieuwe Monitoring guidance die COSO later dit jaar zal uitbrengen, kan daar naar verwachting goed voor gebruikt worden.

### Stap 4. Toereikendheidstoets

In de vierde fase wordt er getoetst of het raamwerk van de organisatie voldoende geschikt is voor het soort opdracht en de uiteindelijke gebruikersgroep. Hoe 'onbekender' de uiteindelijke gebruikersgroep is, hoe dichter het organisatie-eigen raamwerk tegen een gerenommeerde standaard als COSO-IICF of COSO-ICFR aan zal moeten zitten. Immers: hoe verder weg de gebruikersgroep van de organisatie staat, hoe kleiner de kans is dat zij bekend zal zijn met een organisatiespecifiek raamwerk. Maar ook als er sprake is van een interne gebruikersgroep zal de auditor moeten toetsen of het raamwerk geschikt is voor de opdracht. Bijvoorbeeld: is het raamwerk voldoende gedetailleerd om gebruikt te worden voor een bepaalde divisie? Deze toereikendheid en redelijkheidstoets zal ook worden uitgevoerd voor de gekozen meetinstrumenten van de organisatie.

### Stap 5. Feitelijke toetsing

Het uitvoeren van de daadwerkelijke beoordeling van de interne beheersing rondom de financiële verslaglegging-processen in reikwijdte behelst allereerst een beoordeling van de opzet. Dat betekent dat per relevante jaarrekening en toelichtingposten en relevante aspecten ('assertions'), alle relevante risico's geïdentificeerd worden zodat ze in opzet en bestaan voldoende afgedekt worden door de gedefinieerde controlemaatregelen. In tweede instantie kan tevens de werking van de geïdentificeerde controlemaatregelen worden getoetst.

De auditor kiest op basis van zijn eigen risicoanalyse een testingstrategie waarbij hij optimaal aansluit bij de beoordelingen en metingen die al door de organisatie zijn uitgevoerd. Op basis daarvan zal de auditor een efficiënte en effectieve controlestrategie variëren met de aard, timing, en diepgang van zijn testingwerkzaamheden.

Eventuele geconstateerde tekortkomingen in (een van) beide stappen worden geregistreerd, gerapporteerd en met het management besproken. Hierbij mag van de accountant een constructieve houding verwacht worden waarin hij meedenkt over mogelijke oplossingen.

### Stap 6. Oplossen van eventuele tekortkomingen

Wanneer in stap 5 de tekortkomingen benoemd zijn, kan de organisatie vervolgens, in stap 6, werken aan het herstel van deze tekortkomingen. Uiteraard hoeft niet elke tekortkoming dezelfde urgentie of mate van belangrijkheid te hebben. Belangrijk zijn de prioriteitsstelling en de eventuele impact van de bevindingen op de eind-rapportage. Het is de taak van de auditor die de FCA-opdracht uitvoert om hier proactief over mee te

denken, maar de daadwerkelijke keuze en implementatie van de oplossing blijft de verantwoordelijkheid van het management. Na het herstel van de tekortkomingen zal de opzet, het bestaan en de werking getoetst worden door de auditor.

#### Stap 7. Evaluatie van de bevindingen

Na de tussentijdse beoordelingen vindt er in de evaluatiefase van de opdracht een algehele evaluatie plaats. Hierbij stelt de auditor voor elke eventueel geconstateerde tekortkoming, individueel en geaggregeerd, de impact op het eindoordeel vast. Om de belangrijkheid van de deficiënties te bepalen, kan goed gebruikgemaakt worden van het raamwerk voor de evaluatie van tekortkomingen in de interne beheersing rondom de financiële verslaglegging; een raamwerk dat in de US in het kader van de Sarbanes Oxley (SOx) 404-sectie ontwikkeld is.

#### Stap 8. Rapportage

In de laatste stap wordt de rapportage opgesteld en besproken met het management en doorgaans ook de commissarissen of auditcommissie of de raad van toezicht. De aard van de opdracht bepaalt de vorm van de rapportage. Dit kan bijvoorbeeld een rapport van feitelijke bevindingen (COS 4400) zijn, een SAS 70-type I-rapport of SAS 70-type II-rapport, of een COS 3000-assurancerapport. Naast het rapport zal er ook een managementletter of detailrapport met bevindingen en aanbevelingen worden afgegeven. De FCA-rapportage, die zich kenmerkt door onderscheidende stijl en het praktische gehalte, biedt handvatten voor het management voor verdere verbeteringen aan zowel het raamwerk, de meetinstrumenten, als de effectiviteit van de interne controle van de onderzochte gebieden.

Een specifieke vorm van FCA is het assurancerapport dat de accountant afgeeft in het kader van SOx 404-sectie voor ondernemingen die zijn genoteerd aan de Amerikaanse effectenbeurzen. Daarin doet de accountant, naast de verklaring door het management, een uitspraak over de opzet, het bestaan en de werking van het systeem van interne beheersing rondom de financiële verslaglegging per ultimo boekjaar. Dit assurancerapport wordt opgenomen in de jaarrekening. Voordat een dergelijk rapport afgegeven kan worden, dient de onderneming zich te houden aan een set aan specifieke regels van de SEC. De accountant moet zich houden aan gedetailleerde regels van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

### 4. De voordelen van FCA

De FCA-rapportage versterkt het inzicht in de mate van het in control zijn, en biedt bestuurders en commissarissen de mogelijkheden om die mate van het in control zijn rondom de financiële processen verder te versterken of efficiënter te maken. Ook kan het bestuur veel explicieter

dan voorheen transparant verantwoording afleggen aan de commissarissen en eventueel andere specifieke belanghebbenden over het in control zijn van het bestuur of de raad van bestuur. Het FCA-rapport is daarom ook een goede onderbouwing voor een eventueel extern te publiceren in-controlverklaring.

Commissarissen en leden van de raad van toezicht krijgen additioneel, onafhankelijk comfort van de accountant over de wijze waarop de raad van bestuur de organisatie in control heeft. Zo kunnen de leden van de raad van toezicht invulling geven aan hun toezichthoudende verantwoordelijkheden op dit terrein.

### 5. Rol van de interne auditor bij FCA

De interne accountant kan een belangrijke rol spelen in een efficiënt en effectief FCA-traject. Er zijn uitgebreide mogelijkheden voor de externe accountant om optimaal gebruik te maken van de werkzaamheden die door de interne auditor worden uitgevoerd. Uiteraard geldt daarbij dat de specifieke invulling van de rol van de interne audit organisatiespecifiek dient te worden ingevuld omdat de functie van de interne accountant en reikwijdte van zijn werkzaamheden in de praktijk op uiteenlopende wijze vorm is gegeven.

### 6. Tot slot

Bestuurders en commissarissen vragen vaak om extra, meer expliciete zekerheid van de accountant over de kwaliteit van de beheersing van de financiële verslagleggingrisico's. Deze vraag komt voort uit interne ontwikkelingen en ontwikkelingen op het gebied van corporate governance. Financial Controls Assurance is een flexibele, modulair in te vullen methodiek op basis waarvan accountants assurance kunnen verstrekken over de mate van in control zijn van de financiële verslagleggingrisico's. Centraal vertrekpunt is het raamwerk voor de interne beheersing van de organisatie die de auditor beoordeelt. Door dit raamwerk als vertrekpunt te nemen, neemt de herkenbaarheid en draagvlak in de organisatie toe. Dit alles leidt tot een praktische, werkbare en kostenefficiënte oplossing voor de beoordeling van rapportagecontroles, zodat daarover assurance – in uiteenlopende vorm – gegeven kan worden. En met deze extra comfort van de accountant wordt de continuïteit en de kwaliteit van een betrouwbare financiële verslaglegging verder versterkt.

## Financial Controls Assurance in de praktijk

### Casus 'Acquisitie bedrijfsonderdeel en alignment van controleraamwerk'

#### *Probleemstelling*

Na een acquisitie van een nieuw bedrijfsonderdeel stelt het management van de moederorganisatie zich de vraag in welke mate de interne controle rondom de financiële verslaglegging bij het nieuwe onderdeel het niveau hebben dat binnen de groep al aanwezig is. Het doel hiervan is om ook binnen dit nieuwe bedrijfsonderdeel op korte termijn tot een gelijkwaardig en consistent internecontrolesysteem te komen zoals dat nu gebruikelijk is binnen de groep. De accountant wordt gevraagd de huidige opzet van die internecontrolemaatregelen te beoordelen en aanbevelingen te doen ter verbetering.

#### *Oplossing*

De accountant selecteert samen met de klant een aantal processen waarin de opzet van de internecontrolemaatregelen worden beoordeeld en aanbevelingen worden gegeven om die internecontrolemaatregelen waar mogelijk te verbeteren, efficiënter te maken en in overeenstemming te brengen met het internecontroleraamwerk dat binnen de groep als norm wordt gehanteerd.

#### *Resultaat*

Over de uitkomsten is door de accountant per onderzochte locatie een FCA-adviesrapport uitgebracht ter verbetering van de processen en internecontrolemaatregelen. Deze uitkomsten kunnen vervolgens worden gebruikt richting het gehele bedrijfsonderdeel.

---

### Casus 'Extra comfort bieden'

#### *Probleemstelling*

Een onderneming heeft een aantal jaren substantieel geïnvesteerd om de internecontrolesystemen rondom de financiële verslaglegging op een hoog niveau te krijgen. Ook na het loslaten van de Amerikaanse beursnotering blijven de commissarissen en bestuurders van de onderneming veel waarde hechten aan het in control zijn, inclusief de toezichthoudende rol van de externe accountant op de kwaliteit van die internecontrolemaatregelen.

#### *Oplossing*

De externe accountant beoordeelt middels zogenoemde overeengekomen specifieke werkzaamheden de opzet, het bestaan en de werking van de internecontrolemaatregelen rondom de financiële verslaglegging. Dit op basis van een specifieke reikwijdte die met de directie overeengekomen is. Het startpunt hiervoor was een workshop met als doel de continuïteit en integratie van het internecontrolesysteem in de organisatie te beoordelen. Vervolgens zijn de opzet en het bestaan van de internecontrolemaatregelen beoordeeld, en de effectieve werking daarvan getest.

#### *Resultaat*

De uitkomsten van het onderzoek zijn door de accountant in een FCA-rapport van feitelijke bevindingen gerapporteerd aan de raad van bestuur en commissarissen. De rapportage ondersteunt de directie in haar beoordeling van in control zijn.



# SAS 70 en daarna: controls reporting in een breder kader

Stefan Verweij en Suzanne Keijl, Systems & Process Assurance

Ondernemingen besteden in toenemende mate processen uit, ook processen die in het verleden als kernproces werden beschouwd. Met de toenemende relevantie van uitbesteding wordt dienstverleners vaker gevraagd of ze een SAS 70-rapport hebben waarin zij verantwoording afleggen over hun interne beheersing. Het moet een rapport zijn dat de betrouwbaarheid weergeeft van financiële rapportage van de uitbestedende partij. Cliënten hebben echter eveneens belang bij de naleving van wet- en regelgeving en het behalen van overeengekomen serviceniveaus. Daarnaast vraagt het maatschappelijk verkeer in toenemende mate om inzicht in interne beheersing, al dan niet in samenhang met specifieke regelgeving. Dit vraagt om een verbreding van de reikwijdte van SAS 70-rapporten.

## 1. Achtergrond

De SAS 70-standaard is een Amerikaanse controlestandaard die zich richt op de interne beheersing bij serviceorganisaties voor de jaarrekeningcontrole van een gebruikersorganisatie. Sinds enkele jaren is een SAS 70-rapportage gemeengoed voor serviceorganisaties om verantwoording af te leggen over de interne beheersing. In Nederland is het eerste SAS 70-rapport uitgebracht in 2000. Daarna heeft dit instrument een grote vlucht genomen doordat er steeds meer bedrijfsprocessen uitbesteed werden en doordat er steeds strengere eisen gesteld werden aan de verantwoording van goed ondernemingsbestuur. Dit alles heeft geleid tot aanvullende regelgeving, zoals de uitbestedingsrichtlijnen voor verzekeraars en pensioenfondsen van De Nederlandse Bank en sectie 404 uit de Amerikaanse Sarbanes-Oxleywetgeving.

## 2. Het SAS 70-rapport

Volgens de principes van goed ondernemingsbestuur blijft een organisatie die haar bedrijfsprocessen (deels) uitbesteedt, onverkort verantwoordelijk voor de wijze waarop deze processen worden beheerst. Om invulling te geven aan deze verantwoordelijkheid kan een gebruikersorganisatie kiezen voor direct toezicht op de serviceorganisatie. Meestal maken gebruikersorganisaties echter gebruik van een SAS 70-rapport: de managementrapportages die afkomstig zijn van de serviceorganisatie. Om de betrouwbaarheid van deze verantwoordingsinformatie te vergroten, kan de gebruikersorganisatie een onafhankelijke partij vragen om de informatie te toetsen en de bevindingen te rapporteren in een 'Third Party Assurance'-rapport. De SAS 70-standaard geeft specifieke voorschriften voor de inhoud en de controle van dergelijke rapportages.

### Samenvatting

In dit artikel wordt uitgebreid stilgestaan bij het SAS 70-rapport: de opbouw, de wijze van rapportage van maatregelen en werkzaamheden, de voordelen, maar ook de beperkingen. Verder wordt gekeken naar de mogelijkheden tot uitbreiding van de reikwijdte naar andere aspecten van interne beheersing en wordt de nieuwe internationale standaard ISAE 3402 besproken. Ten slotte wordt ingegaan op de verantwoording in de normenkaders, die nodig is voor de verbreding van de reikwijdte.

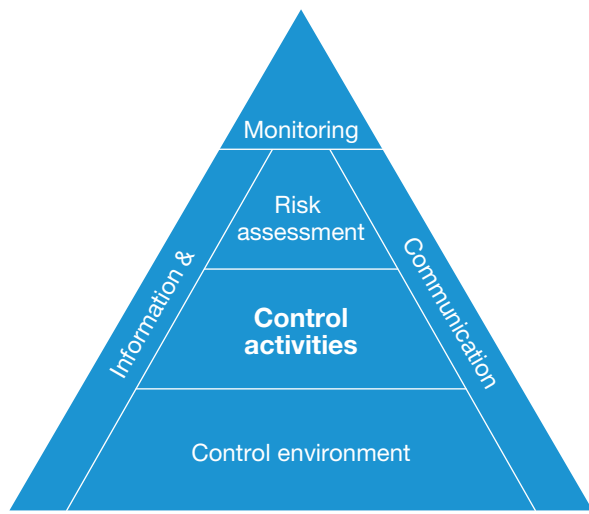
### Opbouw SAS 70-rapport

Een SAS 70-rapport is opgebouwd uit een assurance-rapport van een externe accountant, een algemene beschrijving van de organisatie (dienstverlening, structuur, relaties met de omgeving), een beschrijving van de COSO-categorieën van interne beheersing op organisatieniveau (control environment, risk assessment, monitoring en information & communication) en een sectie met gedetailleerde beschrijvingen van de controlemaatregelen, gekoppeld aan internecontroledoelstellingen per proces of subproces. Zie figuur 1.

### Wijze waarop maatregelen en werkzaamheden worden gerapporteerd

In een SAS 70 type 1-rapport beperkt de externe accountant zich tot de opzet en het bestaan van beheersmaatregelen. Een type 2-rapport gaat ook in op de werking van de maatregelen gedurende een bepaalde periode. Ook worden in een type 2-rapport de testwerkzaamheden van de externe accountant beschreven en de resultaten daarvan. De gebruiker van het rapport hecht doorgaans de meeste waarde aan de gedetailleerde beschrijvingen, die dan ook de

**Figuur 1 - Beschrijving COSO-categorieën interne beheersing organisatieniveau**



hoofdmoot vormen van het rapport. Tabel 1 geeft een voorbeeld van de wijze waarop beheersmaatregelen en testwerkzaamheden worden gerapporteerd.

**Tabel 1 - Voorbeeld van wijze waarop beheersmaatregelen en testwerkzaamheden worden gerapporteerd**

Proces	
<b>Controledoelstelling</b> De beheersmaatregelen geven een redelijke mate van zekerheid dat... enzovoort.	
<b>Algemene toelichting</b> Vaak is het nuttig een korte toelichting te geven op het proces zodat beheersmaatregelen in de juiste context zijn te plaatsen.	
Beheersmaatregelen	Testwerkzaamheden externe accountant
<i>Beheersmaatregel 1</i>	Voor een selectie van transacties is vastgesteld dat... etc. ➔ Geen relevante afwijkingen waargenomen.
<i>Beheersmaatregel 2</i>	Voor een selectie van transacties is vastgesteld dat... etc. ➔ Geen relevante afwijkingen waargenomen.
<i>Beheersmaatregel 3</i>	Voor een selectie van transacties is vastgesteld dat... etc. ➔ Geen relevante afwijkingen waargenomen.

### 3. Voordelen van een SAS 70-rapport

De populariteit van SAS 70-rapportages wordt veroorzaakt door een aantal duidelijke voordelen:

- **Transparantie**  
De beheersmaatregelen en de testwerkzaamheden moeten zodanig zijn beschreven dat de gebruikers (opdrachtgever van de uitbesteding en zijn externe accountant) zich zelf een oordeel kunnen vormen over de sterkte van de interne beheersing. Met andere woorden: de beschrijving moet zodanig zijn, dat ze niet alleen hoeven af te gaan op het oordeel van de SAS 70-auditor.
- **Publiceerbaar kwaliteitskeurmerk**  
In tegenstelling tot andere vormen van Third Party Assurance over interne beheersing zoals Systrust en Webtrust, keurmerken voor de betrouwbaarheid van IT-dienstverlening en websites is het gehele SAS 70-rapport (dus inclusief de beschrijving van de interne beheersing) bedoeld voor publicatie aan belanghebbenden. Dit geeft de serviceorganisatie inzicht te bieden in de kwaliteit van de bedrijfsvoering, voorzien van een certificering door een externe accountant.
- **Verbetering van procesbeheersing**  
Om tot een SAS 70-rapport te komen zien cliënten zich vaak genoodzaakt de interne beheersing op diverse punten aan te scherpen, wat resulteert in lagere operationele risico's. Het gedetailleerde inzicht is een uitstekend vertrekpunt tot procesverbetering. De jaarlijks terugkerende controle vraagt om discipline in de naleving van procedures. Dit zorgt ervoor dat organisaties hier sterker op kunnen steunen zodat additionele, vaak overbodige controles bij zowel de service- als de gebruikersorganisaties kunnen worden teruggebracht.

### 4. Beperkingen van de huidige vorm

In de introductie was al aangehaald dat SAS 70 een Amerikaanse controlestandaard is die zich richt op de interne controle van een serviceorganisatie voor zover van belang voor de jaarrekeningcontrole van een gebruikersorganisatie. Dit leidt tot een aantal inherente nadelen die door gebruikers van SAS 70-rapportages toenemend als beperkend worden ervaren.

- **Amerikaanse controlestandaard**  
SAS 70 is internationaal uitgegroeid tot dé rapportagestandaard voor Third Party Assurance in afwezigheid van goede alternatieven. Dit heeft echter tot gevolg dat de accountant en de serviceorganisatie gehouden zijn aan het gehele Amerikaanse controleframework en goed op de hoogte moeten zijn van de wijzigingen in SAS 70 en in alle andere controlestandaarden die indirect van toepassing zijn. Eventuele non-compliance leidt tot een verhoogd aansprakelijkheidsrisico, zeker gezien de

Amerikaanse achtergrond van de standaard. Daarnaast wijkt de Amerikaanse regelgeving op een aantal punten af van de lokale regelgeving, wat de accountant voor een probleem stelt voor zover deze niet op elkaar aansluiten. Zo is het onder SAS 70 niet toegestaan internecontroledoelstellingen met betrekking tot continuïteit op te nemen, terwijl dit voor toezichthouders een belangrijk aspect is.

- *Risicobenadering ontbreekt*  
SAS 70 gaat uit van de volledige set van internecontroledoelstellingen en beheersmaatregelen zonder afwegingen te maken ten aanzien van risico's of materialiteit van de financiële informatie. Als gevolg hiervan zijn de SAS 70-beschrijvingen zeer compleet; dit geeft veel inzicht in de processen en de interne beheersing. Toch sluit de SAS 70-standaard minder goed aan bij een moderne controlebenadering.
- *Beperkt tot betrouwbaarheid van financiële verslaggeving*  
De COSO-doelstellingen 'Compliance met wet- en regelgeving' en 'Effectiviteit en efficiëntie van bedrijfsvoering' maken geen deel uit van de reikwijdte, terwijl ook deze aspecten van groot belang zijn. Het niet-voldoen aan wet- en regelgeving kan leiden tot aanzienlijke reputatieschade voor de gebruikersorganisatie wat voor met name toezichthouders in de financiële sector reden is om aanvullende eisen hieromtrent te stellen. Voor de bedrijfsvoering is het van groot belang dat de serviceorganisatie voldoet aan de overeengekomen serviceniveaus, zeker als deze relevant zijn voor de vergoeding.
- *Gericht op serviceorganisaties*  
Reguliere ondernemingen (corporates) of shared service centers die willen rapporteren over hun interne beheersing aan belanghebbenden, kunnen de SAS 70-standaard wel gebruiken, maar deze is hier niet voor bedoeld. De vereiste mate van detail en transparantie kan concurrenten namelijk te veel inzicht in de bedrijfsvoering geven. Daarnaast zijn de controlekosten relatief hoog.

## 5. Mogelijkheden tot uitbreiding van de reikwijdte

Uitbreiding van de reikwijdte is mogelijk naar de andere COSO-aspecten van interne beheersing en andere organisaties. In figuur 2 zijn per COSO-aspect en type cliënt mogelijke onderwerpen voor rapportages weergegeven. De kleurtinten geven de mate weer van aantrekkelijkheid per propositie. De mate is ingeschat op basis van de ontwikkelingsinspanning en de marktvrage.

In andere bijdragen van deze Spotlight-uitgave wordt nader ingegaan op in-controlverklaringen, REACH en Corporate Responsibility-reporting.

**Figuur 2 - Mogelijke onderwerpen voor rapportage**

COSO \ Cliënten	Betrouwbaarheid van financiële rapportages	Naleving van wet- en regelgeving	Effectiviteit/ Efficiëntie
Service-organisaties	SAS 70	Continuïteit compliance	Service-level-management
Reguliere ondernemingen	In-control verklaring	Compliance (FS) REACH (CIPS) Sociaal jaarverslag	-

### Serviceorganisaties

De uitbreiding van een SAS 70-rapportage richting wet- en regelgeving is al in gang gezet. Daarbij verdienen twee aspecten bijzondere aandacht.

- *Geen uitspraak over haalbaarheid controledoelstellingen continuïteit bedrijfsvoering*  
De AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) heeft naar aanleiding van de aanslagen op de Twin Towers in New York op 11 september 2001 bepaald dat de accountant in een SAS 70-rapport geen uitspraak mag doen over de haalbaarheid van de controledoelstellingen gericht op de continuïteit van de bedrijfsvoering. Dit brengt gebruikersorganisaties echter in de positie dat zij geen enkele onafhankelijk getoetste informatie ontvangen met betrekking tot 'business continuity planning', terwijl dit wel een belangrijk, zo niet cruciaal aspect is. Daarom is het te prefereren hier wel over te rapporteren, uiteraard met inachtneming van voldoende voorbehouden omtrent de voorspellende waarde van de beheersmaatregelen, mocht zich inderdaad een calamiteit voordoen.
- *Verantwoording over maatregelen voldoen wet- en regelgeving*  
Iedere organisatie dient zich aan de geldende wet- en regelgeving te houden, die vooral in gereguleerde sectoren bijzonder complex kan zijn. Daarom is het van belang dat de serviceorganisatie verantwoording aflegt over maatregelen die erop gericht zijn de gebruikersorganisatie te laten voldoen aan de wet- en regelgeving, voor zover van toepassing op de uitbestede processen. Dit belang wordt veelal onderstreept door toezichthouders die vanuit hun verantwoordelijkheid eveneens inzicht wensen in de bedrijfsvoering bij een serviceorganisatie.

Daarnaast hebben gebruikersorganisaties behoefte aan informatie over het behalen van afgesproken

serviceniveaus. Dat kan onder meer gaan om zaken als beantwoording van vragen, behandeling van klachten, beschikbaarheid van een systeem of het maximaal aantal fouten, die geen directe relatie hebben met de financiële informatie. In veel uitbestedingcontracten is de beloning van de serviceorganisatie afhankelijk van de mate waarin serviceniveaus worden behaald, waardoor het belang de serviceniveaurapportages verder toeneemt. Voor zover processen direct zichtbaar zijn voor de gebruikersorganisatie kan men zich hier baseren op eigen waarnemingen, maar in veel gevallen is dit niet mogelijk. Het is dan ook van groot belang inzicht te hebben in de wijze waarop deze serviceniveaurapportages totstandkomen en de beheersmaatregelen die het management heeft getroffen ter waarborging van de betrouwbaarheid.

### Reguliere ondernemingen

Ondernemingen met een notering aan de Amerikaanse beurs zijn uit hoofde van de Sarbanes-Oxleywetgeving al verplicht verantwoording af te leggen over de wijze waarop de betrouwbaarheid van financiële rapportages is gewaarborgd. Deze zogenaamde 404-rapportages dienen door de externe accountant te worden gecertificeerd. In Nederland hebben de commissies Tabaksblat en Frijs wel aanbevelingen gedaan ten aanzien van goed ondernemingsbestuur, maar zijn formele rapportages over de interne beheersing niet verplicht. Afhankelijk van het verloop van deze maatschappelijke discussie waarin de veranderende rol van de raad van commissarissen een belangrijke factor kan zijn, is het mogelijk dat ook in Nederland specifieke rapportages worden vereist.

Uitbreiding van de reikwijdte van 'Third Party Assurance'-rapportages over naleving van wet- en regelgeving naar serviceorganisaties en reguliere grote ondernemingen is een logische volgende stap in gereguleerde sectoren. Toezichhouders hebben in deze sectoren een aantal rollen. Zo verlenen zij partijen vergunningen om te opereren op markten waar zij verantwoordelijk voor zijn. Zij werken wetgeving uit in concrete regelgeving en zien toe op naleving. Toezichhouders doen in het kader van die laatste functie zelfstandig onderzoek, maar kunnen ook gebruik maken van werkzaamheden van bijvoorbeeld de externe accountant die de jaarrekening controleert. Ofschoon de externe accountant in het kader van een jaarrekeningcontrole een meldingsplicht heeft ten aanzien van het onvoldoende naleven van wet- en regelgeving, is dit niet het primaire object van zijn werkzaamheden, wat de volledigheid van zijn rapportage inherent beperkt. Tegen de achtergrond van de gelimiteerde onderzoekscapaciteit van veel toezichhouders, zou een 'Third Party Assurance'-rapport over compliance met wet- en regelgeving grote toegevoegde waarde kunnen hebben. Toezichhouders zouden hierin kunnen sturen door ondernemingen met een goed 'Third Party Assurance'-rapport te belonen met een lagere toezichthouderbijdrage, wat economisch verdedigbaar is door de gereduceerde

zelfstandige onderzoeksinspanning. Net zoals de uitbestedingstrend van invloed is geweest op de groei van SAS 70, is het voorstelbaar dat de juridisering van de samenleving de vraag naar compliancerapportages doet toenemen. In het oog springende voorbeelden zijn de financiële sector, maar ook de productiesector die onder invloed van REACH verantwoording af moet leggen over de productie en toepassing van chemische producten.

## 6. Nieuwe internationale controlestandaard voor serviceorganisaties

De IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) heeft na ISAE 3000 voor Non-financial Assurance Engagements, ISAE 3402 ontwikkeld met de titel 'Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organisation'. Deze standaard is ter consultatie gepubliceerd in december 2007 en zal naar verwachting eind 2008 worden geïmplementeerd. Net zoals ISAE 3000 is opgenomen in COS 3000 zal ook ISAE 3402 worden opgenomen in de Nederlandse beroepsstandaarden. Daarmee ontstaat een volwaardig alternatief voor SAS 70.

Naast het feit dat ISAE 3402 een internationale standaard is waardoor de accountant onder de reguliere lokale controlestandaarden kan werken, is de standaard op een aantal punten beter toegesneden op de huidige praktijk dan SAS 70. Zo wordt ISAE 3402 eveneens van toepassing op shared service centers, moeten risico's en materialiteit expliciet worden geadresseerd en – de belangrijkste uitbreiding – is het toegestaan controledoelstellingen op te nemen die betrekking hebben op compliance met wet- en regelgeving en effectiviteit en efficiëntie van de bedrijfsvoering. Dit stelt serviceorganisaties niet alleen in staat vollediger te zijn in hun rapportages, maar creëert ook mogelijkheden voor serviceorganisaties waarvoor SAS 70 tot op heden minder aantrekkelijk was.

Ook in de Verenigde Staten gaat de ontwikkeling verder. De AICPA heeft zich ten doel gesteld SAS 70 op korte termijn te herzien. Daarbij is het de bedoeling ISAE 3402 en SAS 70 zoveel mogelijk op elkaar te laten aansluiten zodat vooral internationaal georiënteerde cliënten slechts één serviceraapport hoeven uit te brengen om gebruikers in verschillende jurisdicties te bedienen. Het is van belang dat lokale accountantsorganisaties de hiermee samenhangende transitie goed begeleiden.

In Engeland is recent een vergelijkbare standaard van kracht geworden (AAF0106). Daar werkt de accountant volgens controlestandaard AAF0106 en wordt vermeld dat het rapport eveneens voldoet aan SAS 70. Nederland en de andere Europese landen die dienen te voldoen aan de ISA's, zouden eenzelfde benadering kunnen kiezen.

## 7. Verbreding reikwijdte vraagt om aanvullende normenkaders

Met het realiseren van een adequate controlestandaard zijn de beperkingen in de reikwijdte van de huidige SAS 70-rapportages slechts ten dele opgelost. Om een controle uit te voeren heeft de auditor namelijk ook een normenkader nodig. Ook indien wordt gekozen voor eenzelfde benadering als SAS 70 waarbij de gedetailleerde controledoelstellingen en beheersmaatregelen in detail zijn beschreven, is het van belang dat deze zijn gebaseerd op een algemeen aanvaard normenkader.

SAS 70 kent geen vastomlijnd normenkader, maar verwijst naar de audit 'assertions' (auditdoelstellingen) van de jaarrekeningcontrole voor de invulling van de controledoelstellingen. Dit geeft enig houvast op metaniveau; de wijze waarop een jaarrekening dient te worden gecontroleerd is immers vastgelegd in concrete controlestandaarden en over de interpretatie van die richtlijnen bestaat vrij brede consensus. Een dergelijk normenkader ontbreekt echter in veel gevallen voor nieuwe onderzoeksobjecten, wat wel een vereiste is om tot een objectief oordeel te kunnen komen. Voor een aantal sectoren zoals ICT-uitbesteding en 'business continuity planning' bestaan goede normenkaders die breed in de markt zijn geaccepteerd. Voor nieuwe objecten zoals REACH, CSR en Regulatory Compliance, zijn normenkaders (voor zover die aanwezig zijn) minder ver uitgekristalliseerd.

## 8. Tot slot

Vanuit de rol van externe accountant van een groot aantal service- en gebruikersorganisaties geeft PricewaterhouseCoopers mede vorm aan de inrichting van bredere 'Third Party Assurance'-rapporten en het opstellen van normenkaders. Naast cliënten wordt met toezichthouders gesproken over hun behoefte aan onafhankelijke toetsing en worden rondetafelbijeenkomsten georganiseerd voor betrokkenen uit de sector. Samen kan ervoor gezorgd worden dat het concept van Third Party Assurance relevanter kan worden gemaakt voor ondernemers, toezichthouders en andere belanghebbenden.



# 'In control' en fiscaliteit

Eelco van der Enden, Tax Management & Accounting Services

De afgelopen jaren is onder invloed van nieuwe richtlijnen op het gebied van verslaggeving, corporate governance en handhaving van fiscale wet- en regelgeving de aandacht voor fiscaalprocesmanagement toegenomen. Transparantie en 'in control' zijn van fiscaliteit zijn nieuwe normen geworden aan het fiscaal firmament. In dit artikel wordt ingegaan op de meest recente ontwikkelingen rondom fiscaliteit en het 'fiscaal in control'-leerstuk. De praktijk wijst uit dat het beheersen van fiscale processen en 'fiscaal in control' zijn geen sinecure is.

## 1. Inleiding

Fiscaliteit, risicobeheersing en controle. Een thema dat ondanks de toegenomen aandacht feitelijk nog steeds een onvolgroeid vakgebied is. Fiscaliteit krijgt op boardniveau en van controllers vooral aandacht tijdens het opstellen van de vennootschappelijke jaarrekening. Verder is fiscaliteit gedurende het financiële jaar meestal 'slechts' het werkterrein van de bedrijfsfiscalist of belastingadviseur. Dit is niet verstandig. Het beheersen van fiscale processen is immers een gecompliceerde zaak die niet alleen door de fiscale afdeling (als die al aanwezig is) of een daartoe aangewezen individu (controller) kan worden uitgevoerd. Bij de verwerking van commerciële transacties, met de daarbij behorende fiscale gevolgen, de beheersing en het onderkennen van fiscale risico's is de gehele bedrijfskolom betrokken. De afdeling Verkoop die de transactie inzet, de medewerker van de lokale administratie die de transactie moet boeken, de lokale controller die moet toezien op de juiste verwerking in de boekhouding, de treasurer die de kasstromen moet controleren, de group controller, de mensen van risk management en/of internal audit die toetsen of interne fiscale protocollen wel worden nageleefd en ten slotte natuurlijk de CFO en de controlecommissie die uiteindelijk verklaren dat de onderneming in control is. Ook daar waar het de fiscale processen betreft.

Zou fiscaliteit als onderwerp frequenter en uitgebreider op de agenda's van commissarissen, de directie en controllersoverleggen moeten komen te staan? Ja. Het belang voor de onderneming van een juiste uitvoering van fiscale wet- en regelgeving mag niet onderschat worden. We praten feitelijk over een post die grofweg 20% van de totale omzet betreft (indirecte belastingen), 50% van de salariskosten (loonheffingen) en 25% van het nettoresultaat (winstbelastingen).

De benadering van fiscaliteit is de afgelopen jaren aan grote veranderingen onderhevig geweest. Het is voor iedereen van belang dat goed te beseffen. Voorheen werd fiscaliteit vooral fiscaal-juridisch benaderd. Nu richt men zich bij fiscaliteit meer op risicobeheersing en -processen. Deze verschuiving heeft mede plaatsgevonden door

## Samenvatting

In tegenstelling tot wat nu vaak gebeurt, zou de gehele bedrijfskolom tijdens het financiële jaar betrokken moeten worden bij de verwerking van commerciële transacties, de daarbij behorende fiscale gevolgen, en de beheersing en het onderkennen van fiscale risico's. Een tax control framework kan hier een hulpmiddel bij zijn, omdat het de onderneming in staat stelt de fiscaal-operationele en fiscale doelen te bereiken en de fiscale strategie uit te voeren op een controleerbare en beheersbare wijze. In dit artikel worden de stappen besproken om tot een optimaal fiscale-ricicobeheersings- en controleproces te komen: bewustzijn creëren, implementatie, monitoring en 'tax proces assurance'-verklaring.

nieuwe regelgeving die in de eerste plaats niets te maken heeft met belastingwetgeving. Regelgeving, zoals de Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten, de Code Tabaksblat in Nederland, maar ook de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtftv) en het horizontale toezicht van de Belastingdienst. Onder invloed van die regelgeving is de transparantie van de fiscale positie van ondernemingen toegenomen.

Brengt fiscaliteit dan plotseling grotere risico's met zich mee dan voorheen of hebben we die risico's tot op heden onvoldoende onderkend? Het zal van beide een beetje zijn. De Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten heeft ons laten zien dat meerdere ondernemingen materiële zwakten of zelfs deficiënties op fiscaal gebied hebben. Ondanks het feit dat het Amerikaanse belastingstelsel en de Amerikaanse fiscale boekhoudregels wellicht complexer zijn dan de Nederlandse regels en de kans op fouten daarmee groter is, is er op voorhand geen duidelijke reden om aan te nemen dat het beleid van ondernemingen ten aanzien van fiscaliteit in Nederland substantieel anders is geweest dan in de Verenigde Staten.

Door recente gebeurtenissen die breed zijn uitgemeten in de pers zouden bestuurders het belang van fiscaliteit

hebben moeten inzien. Het is natuurlijk buitengewoon gênant om als CFO of commissaris in kranten te moeten lezen dat de onderneming waarvan je bestuurder bent, zijn fiscale zaken niet op orde heeft. Je hebt immers wel verklaard 'in control' te zijn. De kwaliteit van het fiscale-risicobeheersings- en -controlesysteem en de fiscale-rapportageprocessen en de aandacht (en het budget!) voor het managen van fiscaliteit verdienen dus de aandacht van bestuurders.

Het beheersen van fiscale processen is een gecompliceerde zaak die niet alleen door de fiscale afdeling (als die al aanwezig is) of een daartoe aangewezen individu (controller) kan worden uitgevoerd.

## 2. Horizontaal toezicht

De belangrijkste verandering aan het Nederlandse fiscale firmament is een nieuwe wijze waarop de Belastingdienst de naleving van wet- en regelgeving toetst. Onder dit nieuwe regime heeft het begrip 'in control van tax' onder invloed van het fenomeen tax control framework aan belang gewonnen.

De Belastingdienst is in 2005 gestart met een pilot inzake het zogeheten horizontaal toezicht.

### Horizontaal toezicht

De term 'horizontaal toezicht' refereert aan het rapport van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid uit 2002, 'De toekomst van de rechtstaat'. In dit rapport wordt horizontalisering van de samenleving als belangrijke ontwikkeling beschreven en dienaangaande gerichte aanbevelingen gedaan. In het Kabinetsprogramma Andere Overheid is een groot aantal van deze aanbevelingen overgenomen.

In de pilot zijn met 20 (grote beursgenoteerde) ondernemingen zogenoemde handhavingsconvenanten gesloten. Handhavingsconvenanten zijn (schriftelijke) afspraken tussen een onderneming en de Belastingdienst waarin de partijen verklaren open en transparant met elkaar om te gaan. Uit een in 2007 door de Belastingdienst gehouden enquête onder gehorizontaliseerde bedrijven blijkt, volgens de Belastingdienst, dat de pilot buitengewoon goed is verlopen. De pilot is ondertussen uitgebreid naar 40 ondernemingen. Het is de verwachting dat horizontaal toezicht in de toekomst voor alle 1500 zeer grote ondernemingen in Nederland zal gaan gelden. Overigens worden ook al handhavingsconvenanten afgesloten met brancheverenigingen zoals die voor woningcorporaties en dagblad- en reclamedrukwerkuitgevers.

### Elkaar anders benaderen

De essentie van het horizontaal toezicht is dat de belastingplichtige onderneming en de Belastingdienst elkaar anders benaderen, namelijk: "op basis van wederzijds begrip en vertrouwen, het scherper naar elkaar aangeven van wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken."

Het zogeheten verticaal toezicht – boekencontroles, toetsing van aangiftes en waarnemingen ter plaatse – vervalt niet, maar zal voor bedrijven die een handhavingsconvenant gesloten hebben, zeer restrictief worden ingezet. Dat wil zeggen: alleen als daar aanleiding toe is.

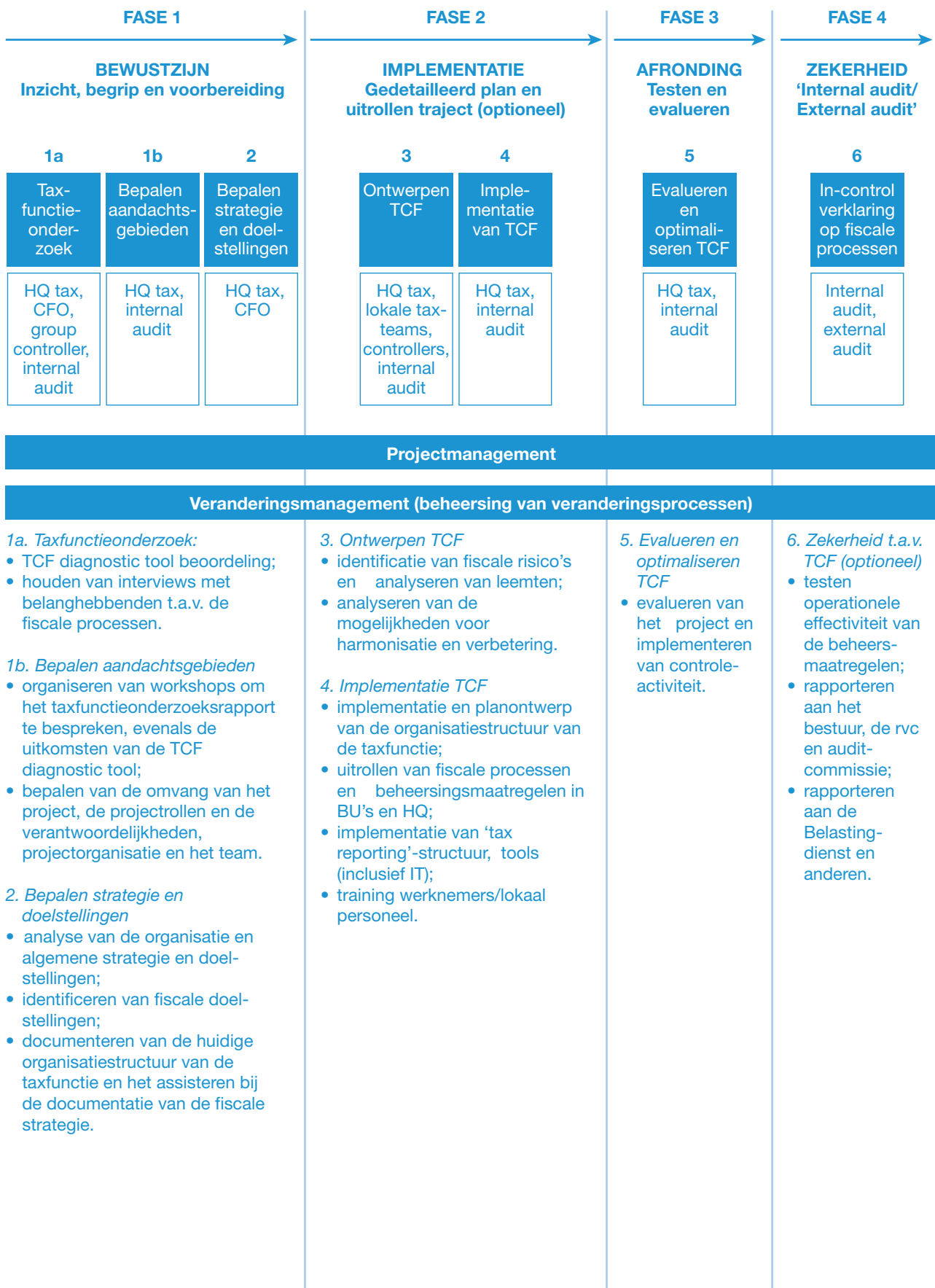
Wat is nu het voordeel van horizontaal toezicht voor de onderneming? Geen ellenlange boekencontroles meer, zekerheid vooraf bij de fiscus en dus meer rechtszekerheid. Bovendien is het nadrukkelijk de bedoeling dat voor afsluiting van het handhavingsconvenant openstaande zaken uit het verleden worden afgehandeld. Men begint dus met een schone lei. De Belastingdienst verwacht wel dat fiscale problemen pro-actief gemeld worden. Vanzelfsprekend is dit slechts mogelijk indien de onderneming fiscaal in control is. Vandaar ook dat de staatssecretaris gesteld heeft dat een onderneming die een handhavingsconvenant wil sluiten, over een adequaat tax control framework moet beschikken.

Brief aan de voorzitter van de Eerste Kamer der Staten Generaal van de staatssecretaris van Financiën J.G. Wijn: "Overigens wil ik benadrukken dat het primaire uitgangspunt is dat handhavingsconvenanten worden gesloten met bedrijven die hun 'tax control framework' op orde hebben, mede ingegeven door IFRS-standaarden en de Amerikaanse Sarbanes-Oxleywet."

Er zijn (vele) critici die menen dat de horizontalisering van fiscaliteit een slechte zaak is. Volgens hen legt het een overheidstaak bij de onderneming, namelijk het handhaven van fiscale wet- en regelgeving. Dat zou de relatie tussen overheid en belastingplichtige nadelig kunnen beïnvloeden en de rechtzekerheid aantasten. Verder speelt het belastingdienst in de hand. Fiscale problemen moeten immers pro-actief gemeld worden en de onderneming dient zo transparant mogelijk te zijn. Dit leidt ertoe dat de belastingplichtige in een slechtere positie komt dan wanneer hij het probleem niet had gemeld.

Wat is er tegen deze meningen in te brengen? Fiscaliteit bevat geen geheime formules, procédés of broncodes.

Figuur 1 - 'Tax Control Framework'-methodologie



Met betrekking tot het pro-actief melden van fiscale zaken dienen bedrijven die onder de International Financial Reporting Standards (IFRS) vallen, fiscale risico's in elk geval te voorzien. Het bewust niet waarderen van fiscale risico's uit angst dat de Belastingdienst er lucht van krijgt, is al snel te kwalificeren als een economisch delict. Net zoals het bewust indienen van een onjuiste fiscale aangifte om een bepaald risico te verbergen of 'wisselgeld' in te bouwen.

### 3. Tax control framework

Een tax control framework is een fiscale-  
risicobeheersings- en -controlesysteem dat:

- de onderneming in staat stelt de fiscaal-operationele en fiscale doelen te bereiken en de fiscale strategie uit te voeren op een controleerbare en beheersbare wijze;
- het gedrag van mensen met betrekking tot fiscaliteit in de juiste richting stuurt;
- de onderneming helpt om helder te communiceren met betrekking tot fiscaliteit in de richting van haar externe en interne belanghebbenden.

Een tax control framework is een onlosmakelijk verbonden onderdeel van het internal control framework of het business control framework. De organisatie is immers niet in control indien een belangrijk onderdeel van bedrijfsvoering, fiscaliteit, niet is geborgd in de ondernemingssystemen. Iedere onderneming heeft een systeem om haar fiscale processen heen. De maturiteit en effectiviteit hiervan en de wijze van aansturing verschilt per onderneming. Elke onderneming is anders. Dat verklaart dan ook dat er niet zoiets bestaat als een standaard tax control framework. Er is echter wel een methodologie op basis waarvan een onderneming tot een optimalisering van zijn fiscale-  
risicobeheersings- en -controleprocessen kan komen. Hieronder zijn de stappen kort uiteengezet. Zie ook figuur 1.

#### Optimalisering van fiscale- risicobeheersings- en -controleprocessen

- Stap 1. Bewustzijn creëren
- Stap 2. Implementatie
- Stap 3. Monitoring
- Stap 4. 'Tax proces assurance'-verklaring

#### Stap 1. Bewustzijn creëren

Om fiscaliteit te kunnen managen zal de onderneming moeten begrijpen wat fiscaliteit is. Hoe ziet het huidige

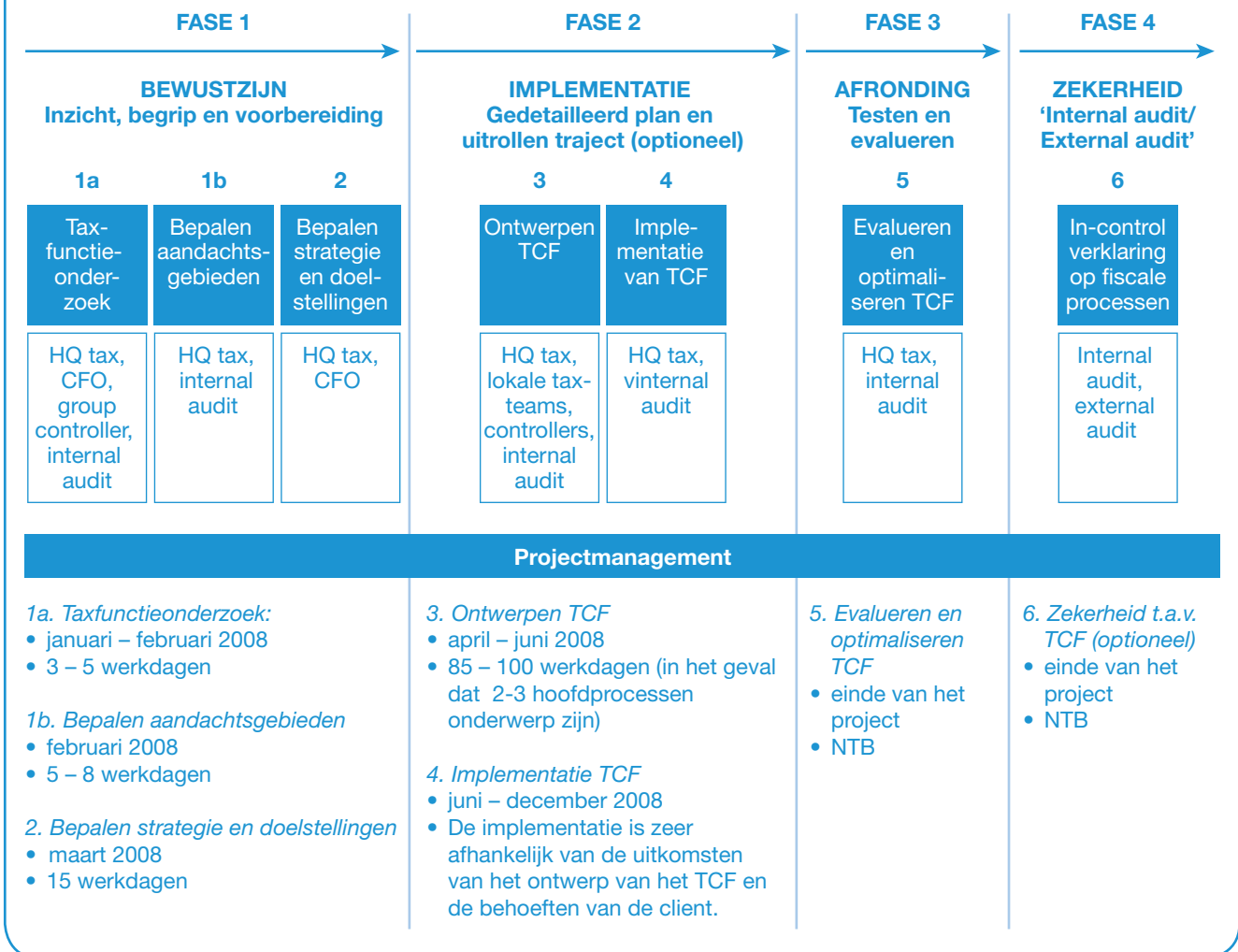
#### Onderdelen die aandacht verdienen bij het beheersen van fiscaliteit

- **Organisatie:** het gaat om mensen, verantwoordelijkheden en bevoegdheden, het kunnen meten van doelstellingen, coördinatie van activiteiten.
- **Tax risk management:** hoe duiden we fiscale risico's en hoe beheersen wij ze?
- **Tax planning:** het optimaliseren van de fiscale positie door binnen de grenzen van de fiscale wetgeving de beste passende fiscale structuur te kiezen voor de onderneming creëert waarde.
- **Tax accounting & reporting:** juiste rapportage en verslaglegging overeenkomstig vigerend jaarrekeningrecht is noodzakelijk om fiscaliteit te kunnen managen. Juist inzicht in fiscale data en correcte verwerking in de jaarrekening is een 'conditio sine qua non'.
- **Compliance:** fiscale aangiften en jaarrekeningen dienen binnen gestelde wettelijke termijnen op correcte wijze te worden ingediend.
- **Communicatie:** de organisatie zal moeten begrijpen dat fiscaliteit onlosmakelijk met het ondernemingsproces is verbonden. Deze boodschap zal moeten worden uitgedragen.
- **Training van personeel:** medewerkers die fiscale processen moeten managen dienen te begrijpen wat er van ze verwacht wordt rondom de fiscaliteit. De onderneming dient de mensen hiertoe te trainen.
- **Fiscale IT-infrastructuur (betrouwbaarheid, stabiliteit):** een stabiele fiscale IT-omgeving die fiscale rapportages en processen borgt in de bedrijfsadministratie voorkomt tijdrovende manuele processen die kostbaar en foutgevoelig zijn.

fiscaal-beheerssysteem eruit? En werkt het überhaupt en hoe? Vaak is er wel een 'opzet' van een systeem, zeg maar een idee van hoe men fiscaliteit zal willen managen. Het feitelijke bestaan hiervan (implementatie, communicatie) en de werking van het fiscale-controle-systeem krijgt vaak geen of veel minder aandacht (toetsing, monitoring).

Tijdens de eerste fase zal de onderneming moeten bepalen wat de fiscale doelstellingen zijn (strategie). Wat is het bereik van de fiscale activiteiten (de scope). Welke belastingen vallen onder de verantwoordelijkheid van de fiscale afdeling of de lokale controller? Zijn dat slechts vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen

Figuur 2 - 'Tax Control Framework'-methodologie (stap 2)



of vallen gemeentelijke belastingen en milieuheffingen hier ook onder? Is er een andere doelstelling voor vennootschapsbelasting (wat het nettoresultaat beïnvloedt) of de omzetbelasting (wat onderdeel is van het operationele resultaat)? Stuur de onderneming op fiscale kasstroom of worden andere aspecten benadrukt? Dit alles is van invloed op de inrichting van de organisatie.

### Stap 2. Implementatie

Als de onderneming de fiscale strategie heeft bepaald en echt begrijpt wat fiscaliteit in de (en voor de) onderneming betekent, volgt de volgende stap. Het feitelijk ontwerpen van een set maatregelen die ertoe bijdragen dat de onderneming fiscaliteit in de organisatie ook daadwerkelijk kan beheersen en controleren. Het is van groot belang dat fiscale-beheersmaatregelen door een brede basis van kennis en kunde zijn ontwikkeld. Het betreft een samenvoeging en bundeling van expertises op het gebied van procesmanagement, organisatiekunde, fiscaliteit, rapportage en accounting en communicatie. In de bewustwordingsfase en ontwerpfase is het van belang dat de functies Internal Audit, Risk Management, Controlling en Reporting naast de vaktechnische fiscaal specialisten

hun input geven. Immers heeft een tax control framework dat niet gecontroleerd kan worden door de interne en externe accountants op bestaan en werking een beperkte waarde voor de onderneming. En laten we ook eerlijk zijn. Een fiscalist is vanuit zijn of haar opleiding over het algemeen niet geschoold als processpecialist. Net zomin als de controller of interne auditor voldoende fiscale kennis heeft. Zie figuur 2.

Dit kan vervolgens stapsgewijs per belastingmiddel in de onderneming ingevoerd worden. Onder belastingmiddelen worden de verschillende belastingsoorten verstaan, bijvoorbeeld vennootschapsbelasting, omzetbelasting en loonheffingen doch ook energiebelasting (indien van toepassing). Al deze belastingen verdienen een eigen procesmatige aanpak. Het is daarbij van belang te beseffen dat de verschillende onderdelen die van invloed zijn op het beheersen van fiscaliteit, voldoende aandacht krijgen.

De implementatiefase vereist een doordacht communicatie- en trainingsplan. Daar fiscaliteit door de hele organisatie speelt, dient de organisatie als



zodanig gemobiliseerd te worden om de fiscaliteit ook daadwerkelijk te kunnen beheersen. Dat is iets anders dan het ontwerpen van een tax-accountinghandleiding die (per e-mail) over de controllers en de rest van de organisatie wordt uitgestort vanuit het hoofdkantoor. Zie figuur 3.

### Stap 3. Monitoring

Na de implementatie van de risicobeheerssystemen dient de werking en betrouwbaarheid van het systeem te worden getoetst en geëvalueerd. Het monitoren van de werking van het tax control framework is een continu proces. Vanuit een organisatiekundig en risicomanagementperspectief dient bepaald te worden wie hiervoor verantwoordelijk is. Is een afdeling Fiscale zaken verantwoordelijk voor het controleren van de eigen systemen of is dit een taak van Internal Audit of Risk Management? Het beste is dat de verantwoordelijkheid voor het toetsen van de werking van het tax control framework en de uitvoering van fiscale taken niet bij één persoon liggen. Anders zou een objectieve oordeelsvorming belemmerd kunnen worden. De afdeling Internal Audit en/of Risk Management zou hiertoe een specifieke fiscaalonderzoeksopdracht kunnen uitvoeren.

### Stap 4. 'Tax proces assurance'-verklaring

Uiteindelijk kan overwogen worden een kwaliteitsstempel van een accountant te vragen over de kwaliteit van het tax control framework. Een 'tax proces assurance'-verklaring eigenlijk. Een ontwikkeling die gezien de trend rondom fiscaliteit een grote vlucht zal kunnen nemen. IFRS, horizontaal toezicht en de Wet toezicht financiële verslaggeving en Tabaksblad zullen het fiscaalprocesdenken en de fiscale transparantie verder stimuleren.

## 4. Nawoord

Voor het managen van fiscaliteit en daarmee het werkelijk 'in control' brengen van fiscale processen is meer nodig dan fiscale kennis. Ondanks het feit dat fiscaliteit in uw onderneming tot op heden wellicht niet procesmatig en multi-disciplinair is benaderd, verdient het wel de aandacht van de onderneming. Middels een 'step by step'-benadering kan op een gecontroleerde en beheerste manier het tax control framework geïmplementeerd worden. Helaas gebeurt het in de praktijk vaak dat de fiscale afdeling het 'te druk' heeft met andere zaken, de organisatie gedecentraliseerd is, men te weinig budget heeft of gewoonweg geen aandacht voor fiscaliteit krijgt binnen de onderneming.

Gebrek aan tijd of middelen of onbekendheid met de materie kan nooit een reden zijn om voor fiscaliteit een uitzondering te maken op de Code Tabaksblad.

In-controlverklaringen zien mede op naleving van wet- en regelgeving en het beheersen van risico's en processen, inclusief de naleving en beheersing van de fiscale risico's en processen. Het is goed dat bestuurders dat beseffen bij het opstellen van de jaarrekening en het jaarverslag, en dat commissarissen dit zich realiseren bij hun toezichthoudende werkzaamheden.



# Het klimaat verandert markten en ondernemingen; de behoefte aan vertrouwen in bedrijfsinformatie verandert mee

Jeroen Kruijd, Nancy Vollering, Henk Harmsen en Hans Schoolderman, Advisory

Het veranderende klimaat heeft (financiële) gevolgen voor ondernemingen. Ondernemingen zullen in de komende tijd daarom vanuit de risico's en kansen die met klimaatverandering samenhangen, tot een nieuwe manier van informatieverstrekking moeten komen. Zij zullen deze problematiek in de strategie moeten verankeren om op langere termijn te kunnen renderen en om op korte termijn het contact met de belanghebbenden niet te verliezen. Met andere woorden: er is behoefte aan vertrouwen en transparantie in de rapportage, management en strategie rondom klimaatverandering.

## 1. Rapporteren klimaatimpact: majeur onderwerp in niet-financiële verantwoording

De zorg voor het klimaat staat sinds enige tijd hoog op de publieke agenda en trekt veel aandacht. Al Gore won niet alleen een Oscar met zijn film 'An Inconvenient Truth', maar ook de Nobelprijs voor de Vrede in 2007 samen met de wetenschappers van het internationale klimaatpanel (IPPC). Hoewel het soms anders lijkt, is het klimaatvraagstuk de hype al lang voorbij en staat het bij het management van ondernemingen hoog op de strategische agenda.

Ondernemingen en overheden wordt gevraagd om inzicht te geven in hun impact op de klimaatverandering, vooral vanwege koolstofdioxide (CO<sub>2</sub>) waardoor volgens het IPPC de aarde opwarmt (broeikas effect). CO<sub>2</sub> heeft mede door het Europese emissiehandelssysteem een reële prijs en een communicatieve waarde gekregen, waarmee het nu toegevoegd is aan de lijst van strategische variabelen voor steeds meer ondernemingen en organisaties. Daarmee neemt ook de waarde steeds verder toe van informatie die aan CO<sub>2</sub> gerelateerd is, zoals de risico's en kansen die het voor de langere termijn voor hen heeft, en natuurlijk de strategie om daarmee om te gaan.

Deze vorm van transparantie wordt ook wel 'carbon disclosure' genoemd, ofwel klimaatverantwoording. Investeerders, politici en het publiek zijn de drijvende krachten achter de wereldwijde golf van deze belangrijkste trend in niet-financiële rapportages van de komende tien jaar. Zo rapporteren binnen het Europese emissiehandelssysteem jaarlijks ruim 10.000 ondernemingen verplicht hun CO<sub>2</sub>-emissies met een totale huidige waarde van 7 miljard euro. Het Carbon Disclosure Project stimuleert daarnaast ondernemingen om vrijwillig over hun klimaatimpact te rapporteren. Achter het Carbon Disclosure Project staan de 385 grootste investeerders wereldwijd met 57 miljard Amerikaanse dollar geïnvesteerd vermogen.

## Samenvatting

In dit artikel staan de veranderingen in de rapportages van ondernemingen en andere organisaties centraal, als gevolg van het huidige klimaatvraagstuk. Zo wordt er stilgestaan bij een model dat ontwikkeld is om de ontwikkelingsstadia van de klimaatmanagementstrategie en de registratie van broeikasgassen tot uitdrukking te laten komen. Vervolgens komen de standaarden voor de verplichte en vrijwillige emissieverslaggeving aan de orde, en de verificatie daarbij.

## 2. Klimaatverandering onderwerp voor langere termijn

Wetenschappers verenigd in het internationale klimaatpanel (IPCC) hebben vastgesteld dat klimaatverandering een feit is en dat het grootste deel van de opwarming van de aarde wordt veroorzaakt door menselijk toedoen. Het wetenschappelijke werk van het IPCC was de basis voor het Kyoto Protocol in 1997. Daarin is overeengekomen dat geïndustrialiseerde landen hun uitstoot in 2008-2012 met 5% laten afnemen ten opzichte van basisjaar 1990. Europa, Rusland en vele andere landen hebben het Kyoto Protocol geratificeerd, maar de VS niet en opkomende landen zoals China hebben geen reductieverplichtingen.

De klimaatwetenschappers van het IPPC stellen dat de emissiereductiedoelstellingen van het Kyoto-protocol aangescherpt moeten worden om klimaatverandering werkelijk te beïnvloeden. Deelname van grote CO<sub>2</sub>-intensieve landen zoals VS en China zal dan ook nodig zijn.

### Europa loopt voorop

Het vlaggenschip in het beleid op klimaatgebied van de Europese Unie is het Europese Emissiehandelssysteem

(EU Emissions Trading Scheme: EU ETS). Alle energie-intensieve ondernemingen, zoals staalbedrijven, raffinaderijen en energiecentrales, krijgen CO<sub>2</sub>-emissierechten toegewezen en worden verplicht om jaarlijks hun daadwerkelijke CO<sub>2</sub>-uitstoot te rapporteren. De CO<sub>2</sub>-emissierapportage moet worden geverifieerd door een onafhankelijke verificateur.

Op lidstaatniveau bestaat daarnaast nog een even breed palet aan nationaal klimaatbeleid, zoals convenanten en doelstellingen voor duurzame energie, energie- en carbonlabels, en subsidies en belastingen. Zo kennen we in Nederland een vliegbelasting en een subsidie op zonnepanelen. Bovendien wordt gepoogd de opslag van CO<sub>2</sub> rendabel te maken en zijn er op lokaal en regionaal niveau initiatieven, zoals het Rotterdam Climate Initiative en het Urban Connected Initiative, waar Amsterdam aan meedoet. De verwachting is dat het bestaande beleid, zowel op Europees als nationaal niveau, in de komende jaren zal worden aangescherpt.

#### Verenigde Staten nu ook actief

De Verenigde Staten hebben het Kyoto Protocol niet geratificeerd, maar ook in de VS gaan de ontwikkelingen nu snel. Alle presidentskandidaten kondigden al aan dat klimaatverandering hoog op de prioriteitenlijst komt te staan. Ondertussen zijn in de VS individuele staten al enige tijd zeer actief om de CO<sub>2</sub>-uitstoot te verminderen. Dit heeft onder meer geleid tot het opzetten van allerlei regionale, vrijwillige handelssystemen.

#### Animo is groot

Recentelijk heeft de Amerikaanse Hoge Raad CO<sub>2</sub> erkend als verontreinigende stof. Hierdoor lopen ondernemingen het risico op schadeclaims met mogelijk grote financiële gevolgen. De animo van Amerikaanse ondernemingen om actie te nemen, is daarom groot, en oefenen zij in steeds toenemende mate druk uit op de overheid om beleid te formuleren met betrekking tot klimaatverandering.

#### Gereguleerde emissiemarkt

Het Kyoto Protocol verplicht deelnemende geïndustrialiseerde landen tot het reduceren van broeikasgassen tot een vooraf vastgesteld emissieplafond. Hierdoor krijgt de uitstoot van broeikasgassen een economische waarde. De prijs van een ton CO<sub>2</sub> ligt nu (20 mei 2008) rond de € 25 (bron: Pointcarbon). De verwachting is dat het emissieplafond zal worden aangescherpt, want de huidige emissiereductie is onvoldoende om klimaatverandering echt te verminderen. De economische waarde van broeikasgasemissies zal daardoor nog verder toenemen. Bedrijven reageren hierop door kansen en bedreigingen te identificeren die ontstaan door dit nieuwe gegeven. Belanghebbenden – zoals investeerders – zullen inzicht willen krijgen in de mate waarin bedrijven hierover

hebben nagedacht. Door de economische waarde van broeikasgasemissies ontstaat immers een relatie met de winstgevendheid van het bedrijf. Andere financiële gevolgen kunnen voortkomen uit het vermogen van bedrijven hoe zij omgaan met veranderingen in het klimaat zelf, zoals in bepaalde natte of zeer droge gebieden, of veranderende markten doordat afnemers om andere, bijvoorbeeld klimaatneutrale of gelabelde, producten vragen of leveranciers bepaalde kosten doorberekenen.

#### Carbon disclosure

Naast wettelijke verplichtingen, zoals die van het EU ETS, komt nu een sterke beweging op gang vanuit investeerders, die graag zo vroeg mogelijk de impact van de klimaatontwikkelingen op de financiën van een onderneming willen begrijpen. Het Carbon Disclosure Project (CDP) is daar het belangrijkste en wereldwijd het meest relevante voorbeeld van.

Het Carbon Disclosure Project voert ieder jaar een onderzoek uit bij circa 3000 beursgenoteerde ondernemingen. Het CDP is een not-for-profit organisatie dat het secretariaat voert namens een groep van 385 van 's wereld belangrijkste institutionele investeerders die 57 miljard Amerikaanse dollar onder haar beheer heeft. In 2008 breidt het CDP haar activiteiten uit naar Nederland; alle ondernemingen in de AEX en AMX zijn inmiddels aangeschreven.

Het CDP nodigt beursgenoteerde ondernemingen uit om te rapporteren over de gevolgen van klimaatverandering op de ondernemingen (kansen en risico's), de omvang van de emissies van broeikasgassen en eventuele reductiedoelstellingen. Ook wordt gevraagd naar de manier waarop het onderwerp klimaatverandering is ingebed in de rapporterende organisatie (managementverantwoordelijkheid, communicatiestrategie). De door de ondernemingen geleverde antwoorden op de vragenlijst worden samengevat in een overzichtsrapport.

Hoewel deelname aan het CDP op vrijwillige basis is, zullen ondernemingen die uitgenodigd zijn en niet rapporteren, publiekelijk bekend worden gemaakt. Investeerders kunnen de informatie gebruiken in hun investeringsbeslissingen, via zoekfuncties die het CDP aan hen aanbiedt. Voor grootinvesteerders zal de informatie via CDP niet specifiek genoeg zijn en daarom is een aanvullende informatiestroom te verwachten.

PricewaterhouseCoopers (PwC) is recentelijk een partnership aangegaan met het CDP en zal het eerste landenrapport opstellen voor CDP-Nederland.

### 3. Nieuwe manier nodig van informatie verzamelen en verstrekken

Door dit beleid van de overheid en door de investeerders voelen ondernemingen een toenemende druk om hun

positie ten aanzien van klimaatverandering transparant te maken en tot een significante vermindering van hun emissies te komen. Beursgenoteerde ondernemingen in Nederland krijgen te maken met het CDP maar ook niet-beursgenoteerde ondernemingen ervaren steeds vaker druk van belanghebbenden om inzicht te geven in hun strategie ten aanzien van klimaatverandering. Voor veel ondernemingen en investeerders is het klimaat gewoon een uitstekende ondernemingskans.

De positie van ondernemingen ten aanzien van broeikasgassen wordt vanuit twee perspectieven transparant gemaakt:

- de klimaatmanagementstrategie;
- de registratie van broeikasgassen (CO<sub>2</sub> en andere gassen).

### Klimaatmanagementstrategie

Een klimaatmanagementstrategie is afgeleid uit een gewenst klimaatprofiel ten opzichte van het huidige klimaatprofiel van de organisatie. Het huidige klimaatprofiel van een bedrijf wordt bepaald door de uitstoot van broeikasgassen, het klimaatbeleid van de overheid en de perceptie die investeerders en andere belanghebbenden van het bedrijf hebben.

Onderdeel van het bepalen van de strategie is het inschatten van risico's. Ondernemingen ondervinden verschillende risico's als gevolg van klimaatverandering:

- fysieke bedreiging door veranderend klimaat, zoals de gevolgen van grotere warmte voor de aanvoer van grondstoffen of de beschikbaarheid van delfstoffen;
- het risico niet langer aan wettelijke verplichtingen te kunnen voldoen, als gevolg van strengere regels voor bepaalde producten;
- verslechtering van de concurrentiepositie. De concurrentie kan wellicht sneller innoveren, adapteren, transformeren of handiger handelen in emissierechten;
- risico op imagoschade. Als alle banken klimaatneutraal gaan, heeft dat impact op de laatste bank die dat niet doet;
- ontstaan van nieuwe, andere markten door schaarste, innovatie en weersverandering.

Het is van belang dat ondernemingen deze risico's (die deels ook kansen kunnen zijn) onderkennen en voor de eigen organisatie bepalen wat de mogelijke impact is. Op basis daarvan kunnen acties worden gedefinieerd.

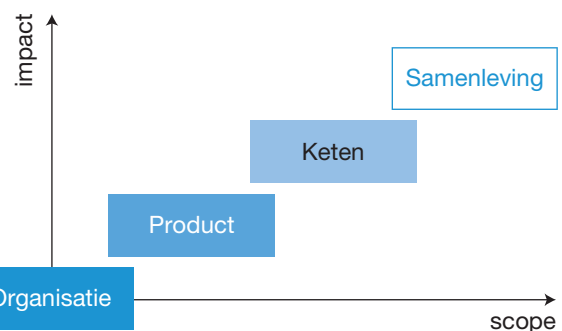
### Klimaatverantwoording

De klimaatverantwoording is een maatstaf voor de

impact die de activiteiten van een organisatie heeft op het milieu, uitgedrukt in de uitstoot van broeikasgassen, gemeten in eenheden CO<sub>2</sub> en andere broeikasgassen. De eerste stap bij het ontwikkelen van een systeem voor de registratie van broeikasgassen is het inzichtelijk maken van keuzes die ten grondslag liggen aan de registratie. Dit zijn een strategiedocument waarin de fundamentele keuzen worden vastgelegd, een protocol voor de organisatie van de dataverzameling en het emissieverslag. Het Greenhouse Gas Protocol van de UNFCCC en de daarvan afgeleide ISO14064-1 gelden als een wereldwijde standaard voor de rapportage van registraties van broeikasgassen.

### Klimaat Management Groeimodel

**Figuur 1 - Klimaatverandering Management Groeimodel**



PwC heeft een model ontwikkeld waarin de ontwikkelingsstadia van de klimaatmanagementstrategie en de registratie van broeikasgassen tot uitdrukking komen. Dit model kent verschillende niveaus die betrekking hebben op:

- de organisatie;
- het product;
- de keten;
- de omgeving.

### Organisatiegericht

De organisatie rapporteert en leidt de registratie van broeikasgassen voor de gehele onderneming of een afgebakend deel daarvan (bijvoorbeeld bepaalde sites of business units). De registratie betreft hier ten minste de eigen operatie, zoals verwarming, productie en transport, al dan niet door ingehuurde partijen veroorzaakt. Het afbakenen van de reikwijdte is hierbij een van de belangrijkste en meest lastige onderwerpen. Vooral de ingehuurde of uitbestede processen zijn lastig: wanneer stoppen we met het meetellen van wat anderen voor ons uitvoeren? TNT en Nuon rapporteren bijvoorbeeld in hun maatschappelijk verslag de CO<sub>2</sub>-emissies van hun ondernemingen. TNT heeft daarnaast een klimaatvriendelijke autoregeling ontwikkeld om het gedrag

van het personeel positief te beïnvloeden, zodat meer werknemers een zuinige auto aanschaffen, zoals een hybride auto of een auto met het energiezuinige A-label.

#### Productgericht

De organisatie rapporteert en leidt de registratie van broeikasgassen voor de outputs van bepaalde of alle primaire processen: producten en diensten. De registratie betreft dan ten minste de levenscyclus van deze producten. Indirecte impact van diensten, zoals bij banken en beleidsmakers, valt hier ook onder. Het ministerie van VROM heeft bijvoorbeeld in het maatschappelijk jaarverslag over 2007 een analyse van de meest significante informatie opgenomen voor zowel de directe emissies die door de organisatie zelf veroorzaakt zijn, als die van beleidvoornemens. Tapijtfabrikant Interface berekent de CO<sub>2</sub>-uitstoot die vrijkomt bij de productie van tapijt. Zij biedt haar klanten de mogelijkheid om klimaatneutraal tapijt te kopen (Cool Carpet). De Rabobank heeft voor één hypotheekvorm, de Klimathypotheek, de impact van CO<sub>2</sub>-uitstoot berekend en boort hiermee meteen een nieuwe markt aan. Ook VISA Greencard geeft met eenvoudige methoden inzicht in de CO<sub>2</sub>-uitstoot die veroorzaakt is bij het aanschaffen van allerlei soorten producten. Zij compenseert voor de kaarthouder de emissie die samenhangt met de aangeschafte goederen of diensten.

#### Ketengericht

De organisatie rapporteert en leidt de CO<sub>2</sub>-registratie voor delen van of de keten waarin zij zich bevindt. De registratie betreft dus de gehele keten: van grondstoffenleverancier tot eindconsument. De registratie strekt zich daarmee uit tot buiten de directe 'macht' van de organisatie. Dit vereist samenwerking in de keten en leidt tot een geoptimaliseerde inrichting van de keten. Recente ontwikkelingen in de glastuinbouw hebben laten zien dat CO<sub>2</sub> producerende ketens kunnen transformeren tot CO<sub>2</sub> reducerende ketens, waarbij geld wordt verdiend in plaats van uitgegeven.

#### Samenlevinggericht

De organisatie rapporteert en leidt de CO<sub>2</sub>-registratie voor delen binnen de samenleving waar zij weliswaar aan gerelateerd is, maar geen directe verantwoordelijkheid voor draagt. Een recent voorbeeld is het Planet Me-initiatief van TNT waarbij TNT haar medewerkers stimuleert om klimaatverantwoord gedrag ook in de privésfeer toe te passen. Het omvat het gedrag van personeel en investeringen die niet direct van belang zijn voor de operationele bedrijfsvoering.

De diepgang die een bedrijf kiest bij het bepalen van de registratie van broeikasgassen en de klimaatstrategie, hangt af van het ambitieniveau van het bedrijf.

## 4. Klimaatverantwoording vraagt om deugdelijke emissieverslaggeving en assurance

Het rapporteren van de registratie van broeikasgassen en de klimaatstrategie (inclusief activiteiten en maatregelen om de uitstoot te beperken) vertonen zowel overeenkomsten als verschillen met de reguliere verantwoording van ondernemingen. Het is een subset van de niet-financiële maatschappelijke verslaggeving, maar het is ook meer dan dat. Rapportages over emissies hebben verschillende verschijningsvormen en verschillende 'gebruikers', die maar deels overlappen met de gebruikers van financiële jaarverslagen.

Bijvoorbeeld:

- **investeerdere**: vrijwillige publieke informatieverstrekking zoals het CDP;
- **overheden**: verplichte emissierapportages in het kader van Europese emissiehandelssysteem;
- **het publiek**: maatschappelijke verslagen om het imago op klimaatgebied in te kleuren;
- **andere ondernemingen**: informatie over bijvoorbeeld emissiereducties vanwege specifieke projecten, om die te kunnen verhandelen.

De geleverde informatie over broeikasgasemissies van de organisatie en de maatregelen op dat gebied moet transparant, consistent, betrouwbaar en accuraat zijn. Een van de manieren om dit te bereiken, is de implementatie van een AO/IC voor de inventarisatie van broeikasgasemissies en (externe) verificatie van het eindresultaat.

#### Adequate standaarden emissieverslaggeving noodzakelijk

Het verzamelen en bewerken van informatie die ten grondslag ligt aan de vrijwillige berekening van de uitstoot van broeikasgassen, wordt emissieverslaggeving (carbon accounting) genoemd. Emissieverslaggeving is een jong, maar hard groeiend fenomeen. Het aantal wereldwijd geaccepteerde standaarden voor emissieverslaggeving is echter beperkt en er ontbreken structuren om op de uitvoering toe te zien. Emissieverslaggeving slaat in principe op de CO<sub>2</sub>-emissies van de eigen onderneming. Een bijzondere vorm is de emissieverslaggeving van emissiereductieprojecten die CO<sub>2</sub>-rechten opleveren.

#### Verplichte emissieverslaggeving

De meest gebruikte regels voor emissieverslaggeving zijn die van het Europese Emissiehandelssysteem. De werking daarvan is zeer specifiek gericht op de verplichte berekening en rapportage van actuele directe CO<sub>2</sub>-emissies. In Europees verband is een Monitoring and Reporting Guideline opgesteld voor de rapportage van CO<sub>2</sub>-emissies. Deze richtlijn geldt als basis voor

het opstellen van de emissierapportage en vormt het toetsingskader voor de verificateur die jaarlijks een wettelijke controle uitvoert van het CO<sub>2</sub>-emissieverslag. PricewaterhouseCoopers Certification B.V. is een geaccrediteerde verificateur en verifieert jaarlijks circa een kwart van de Nederlandse CO<sub>2</sub>-emissies. De verantwoording vereist geen enkele informatie over toekomstige prestaties van ondernemingen of andere indicatoren, risico's, kansen en strategieën. Zij is op zeer diverse wijze geïmplementeerd in de lidstaten.

### Vrijwillige emissieverslaggeving

Het Greenhouse Gas Protocol is momenteel de meest algemeen geaccepteerde standaard voor het vrijwillig bepalen en monitoren van broeikasgasemissies. Dit protocol is in 2004 opgesteld door de World Business Council for Sustainable Development (WBCSD). Het geeft onder andere standaard emissiefactoren voor de omrekening van verschillende brandstofsoorten naar CO<sub>2</sub>-emissies. Ook gaat de standaard uitgebreid in op het bepalen van de reikwijdte en de grenzen van de rapportage over de emissies.

Op basis van het GHG Protocol zijn er verschillende ISO-standaarden ontwikkeld voor de bepaling van de registratie van broeikasgassen op organisatie niveau (ISO 14064) en het niveau van de levenscyclus van producten (ISO 14040).

Bij vrijwillige emissierapportage en verantwoording staat de keuze van een standaard en de toepassing van de bepalingen vrij. Hierdoor kan het dus voorkomen dat vergelijkbare ondernemingen op grond van keuzes die ze maken in het proces, op een totaal verschillende carbonregistratie uitkomen. Vergelijkbaarheid van rapportages is hierdoor nog niet geborgd.

Naast de carbon accounting van de registratie van ondernemingen en organisaties, bestaan ook verschillende standaarden voor de zogenoemde offsetting of compensatie van emissies, dat bij veel verplichte en vrijwillige initiatieven toepasbaar is. Compensatie is namelijk een goede manier om niet in de eigen organisatie, producten of keten te investeren, maar in de maatschappij, wat uiteraard uiteindelijk wel een indirecte investering in de eigen organisatie is. Door compensatie worden emissies vermeden waar dat het goedkoopst kan. Wel moet de organisatie bij compensatie voldoende zekerheid kunnen geven dat de voorspelde reductie daadwerkelijk gerealiseerd wordt.

De Kyotomechanismen, zoals Joint Implementation (JI) en Clean Development Mechanism (CDM) (emissierechten verkregen uit emissiereducerende projecten in respectievelijk landen met een Kyotoverplichting en ontwikkelingslanden), zijn het sterkst gereguleerd, via de Verenigde Naties (de UNFCCC). Hiervoor bestaan geen eenduidige accountingstandaarden, wel diverse vrijwillige standaarden die ook voor de ongereguleerde markten

van emissierechten worden gebruikt. Ondernemingen die deze route kiezen, betalen over het algemeen meer voor projecten die volgens de Gold Standard van het WWF zijn uitgevoerd en geadmistreerd, omdat daar de lat het hoogst ligt. Hiervoor is ISO 14063-2 van toepassing. Voor de vrijwillige markt is de Voluntary Carbon Standard (VCS) in opkomst.

### Verificatie vereist professionele, eenduidige standaarden

Externe verificatie van rapportages over broeikasgasemissies verhoogt de kwaliteit en de betrouwbaarheid van deze rapportages. Er zijn enkele specifieke standaarden voor de verificatie van emissiegegevens: ISO 14064-3 en ook het VCS en het GHG Protocol bevatten secties over verificatie in het algemeen bedoeld voor de verificatie van emissiereducties door projecten. Het EU ETS bevat specifieke regels voor de verificatie van emissierapportages in het emissiehandelssysteem. De andere handelssystemen in de wereld ontwikkelen hun eigen verificatieregels. Van afstemming is slechts in zeer beperkte mate sprake. Vanuit het oogpunt van de verificateur is geen van deze standaarden voldoende consistent en volledig. Geen van de standaarden is algemeen geaccepteerd. Recente berichten in de publiciteit waarin melding wordt gemaakt van onterechte claims over investeringen in klimaatcompensatie tonen aan dat assurancestandaarden verbeterd en op maat gemaakt worden, waarbij de accountant een belangrijke rol kan spelen als onafhankelijke partij.

De internationale accountantsorganisatie IFAC heeft in december 2007 het initiatief genomen een standaard te ontwikkelen voor verificatieopdrachten voor emissieverificatie. Met dit initiatief ondersteunt IFAC het maatschappelijk belang van emissieverantwoordingen en de verificatie daarvan. Hiermee begeeft de accountancy-beroepsgroep zich voor het eerst écht op het terrein van carbon assurance. De standaard voor niet-financiële informatie voor accountants (ISAE 3000) én de Nederlandse standaard voor het geven van assurance bij maatschappelijk verslagen (COS 3410N) vormen hierbij de basis.

#### IFAC-project

Het IFAC-project behelst de ontwikkeling van vereisten en richtlijnen over de verantwoordelijkheden van professionele accountants voor assurance-opdrachten over emissie-informatie, inclusief de vorm en inhoud van het assurancerapport. Er zal ook rekening gehouden worden met bestaande standaarden, zoals de ISO-standaarden. De afronding van het project is gepland in 2009.

Voor de uitvoering van dergelijke assurance-opdrachten is specifieke kennis van de verschillende standaarden en expertise bij het bepalen van CO<sub>2</sub>-emissies

onontbeerlijk. Hierdoor is het, net als bij de verificatie van maatschappelijk verslagen, noodzakelijk om multidisciplinaire teams te vormen of experts in te zetten.

De verificatie van dit soort rapportages is een groeimarkt en de handel in CO<sub>2</sub>-emissierechten zal blijven toenemen, waardoor de vraag om betrouwbare informatie ook steeds groter wordt.

## 5. Conclusies

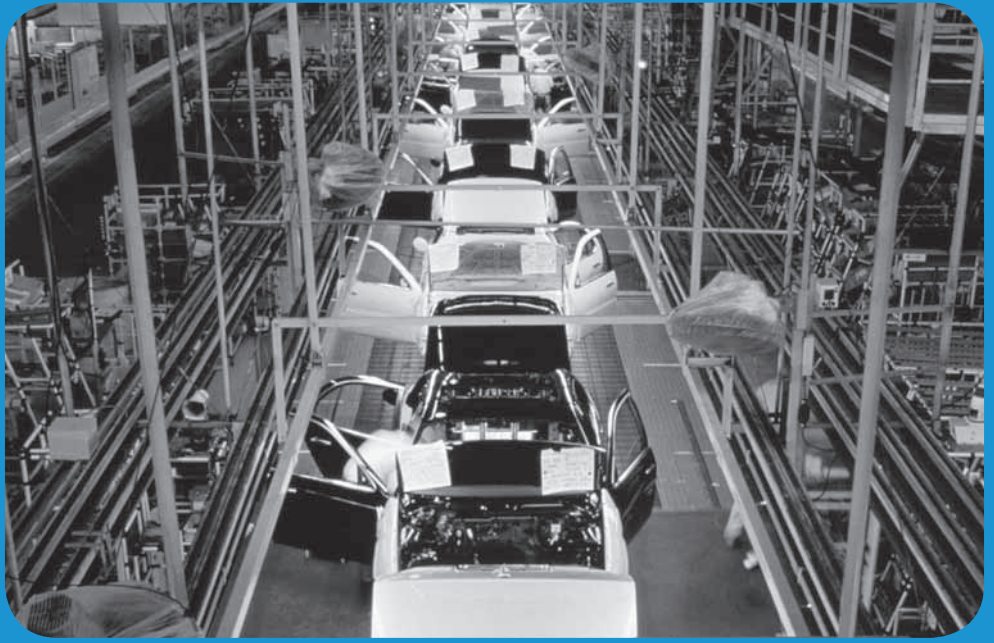
Klimaatverandering staat op de maatschappelijke agenda. Ondernemingen worden als gevolg hiervan geconfronteerd met financiële consequenties. Een ton CO<sub>2</sub> vertegenwoordigt immers een bepaalde waarde en het voldoen aan wettelijke verplichtingen (zoals onder het EU ETS) kost geld. Daarnaast worden ondernemingen in toenemende mate gevraagd informatie te geven over hun emissies en de maatregelen die zij hebben getroffen. Enerzijds als gevolg van wettelijke verplichtingen (zoals het EU ETS), anderzijds door vrijwillige initiatieven (zoals het CDP). Ondernemingen zien zich hierdoor genoodzaakt over hun carbonregistratie na te denken en een carbonmanagementstrategie te formuleren.

Voor verslaggeving over CO<sub>2</sub>-emissies, het verzamelen en bewerken van de basisgegevens voor het bepalen van de carbonregistratie, bestaan verschillende standaarden. Deze kunnen naast elkaar gebruikt worden. De vergelijkbaarheid van carbonregistraties tussen ondernemingen onderling is nog niet mogelijk, behoudens de verantwoordingen waarvan de (EU-)wetgever heeft bepaald welke verslaggevingstandaard de organisaties hiervoor moeten hanteren.

Ook voor de verificatie van rapportages bestaat nog geen algemeen geaccepteerde, op maat gesneden standaard. Het door IFAC genomen initiatief voor de ontwikkeling van een standaard voor verificatieopdrachten op het gebied van CO<sub>2</sub>-emissies geeft hier invulling aan.

Kortom: het klimaat verandert markten en ondernemingen, en daarmee neemt de behoefte aan betrouwbare verantwoordingen toe!





# REACH-verordening leidt tot behoefte aan externe toetsing

Paulus Wijffels, Assurance, Hans Schoolderman, Advisory en Hugo Vollebregt, Tax

REACH is de nieuwe Europese verordening voor het op de markt brengen van chemische stoffen, preparaten en artikelen. De verordening is met ingang van 1 juni 2007 direct in werking getreden in alle EU-lidstaten. De afkorting REACH staat voor Registratie, Evaluatie en Autorisatie van Chemische stoffen. Het doel van REACH is het verbeteren van de beschikbaarheid van informatie over veilig gebruik van een stof in de totale keten.

## 1. Inleiding

De aanleiding voor het nieuwe REACH-beleid is dat van veel stoffen die op de markt verkrijgbaar zijn, onvoldoende bekend is wat de gevaren en risico's zijn voor mens en milieu. Door REACH verschuift de verantwoordelijkheid voor het onderzoeken van de overheid naar de producent of importeur die de stof in de EU op de markt brengt. Dit vraagt in betrokken organisaties een omslag in denken over het veilig toepassen van chemische stoffen, van reactief naar pro-actief.

Bedrijven kunnen direct (importeurs en producenten) en/of indirect ('downstream users') met REACH te maken krijgen. De directe impact betekent dat het betreffende bedrijf een of meerdere stoffen moet registreren. De indirecte impact houdt in dat afnemers van stoffen of artikelen in hun normale bedrijfsactiviteiten geraakt worden doordat als gevolg van REACH toeleveranciers besloten hebben geen registratie te doen, stoffen niet geautoriseerd worden of dat toeleveranciers hun productsamenstelling wijzigen. In beide gevallen is het voornaamste risico: belemmering van de handel.

### Effect voor gehele downstreamketen

De REACH-verordening raakt niet alleen de chemische sector maar de volledige downstreamketen. REACH betreft namelijk óók stoffen in voorwerpen die vrijkomen in het normale gebruik, bijvoorbeeld geurkaarsen, toiletblokken, inkt uit een pen, bleekmiddel uit een spijkerbroek of inkt uit een cartridge. Ook voor deze stoffen geldt een registratieplicht. Daarnaast geldt er een notificatieplicht vanaf januari 2011 voor zeer zorgwekkende stoffen (substances of very high concern) in voorwerpen die niet vrijkomen in het normale gebruik. Bijvoorbeeld lood in verf, weekmakers in kunststof of brandvertragers in elektronica. Vooral bedrijven buiten de chemische sector zijn onvoldoende op de hoogte van deze REACH-verplichting.

## Samenvatting

Dit artikel gaat in op de behoefte aan externe toetsing naar aanleiding van de REACH-verordening. Andere aspecten, zoals gevolgen voor de verwerking in de jaarrekening blijven buiten beschouwing. Aan de orde komen: assurance bij REACH-compliance, de REACH in-controlverklaring vergeleken met SAS 70, en de controle inzake de REACH in-controlverklaring.

Alle stoffen die worden geproduceerd of geïmporteerd in hoeveelheden van meer dan 1 ton per jaar moeten worden geregistreerd. Er geldt een gefaseerde registratieplicht, waarvoor de entiteit die de stof op de markt brengt, moet pre-registreren tussen 1 juni 2008 en 30 november 2008. Indien geen pre-registratie heeft plaatsgevonden, dan is het vanaf 1 december 2008 niet toegestaan de stoffen of artikelen op de markt te brengen tot het moment waarop registratie heeft plaatsgevonden.

Dus alleen wanneer er een pre-registratie heeft plaatsgevonden, is er sprake van een registratieplicht in 2010, 2013 of 2018, afhankelijk van het volume dat geproduceerd en/of geïmporteerd wordt. Registratie gebeurt bij het nieuw opgerichte Europees Agentschap voor chemische stoffen in Helsinki (ECHA). Niet naleven van de REACH-verordening leidt tot een verbod op de handel in de betreffende stof of het artikel.

## 2. Assurance bij REACH-compliance

Als gevolg van de verordening, waarvan de REACH-compliancekosten voor de Europese industrie geschat worden tussen de € 15 en € 20 miljard, kunnen producenten en importeurs besluiten om bepaalde stoffen niet te registreren en zijn afnemers van stoffen en artikelen op zoek naar een mate van zekerheid omtrent hun 'supply chain'-continuïteit. Daarnaast willen afnemers in verband met de gefaseerde registratieplicht (2010, 2013 of 2018 afhankelijk van de volumes die geproduceerd of geïmporteerd worden) zekerheid hebben dat artikelen

of stoffen die in bijvoorbeeld 2011 afgenomen worden, niet in 2010 geregistreerd hadden moeten zijn. Vanuit de markt is nu geleidelijk de vraag aan het ontstaan of toeleveranciers van stoffen en/of artikelen al klaar zijn voor de verplichtingen die de REACH-verordening met zich mee brengt. Producenten en importeurs dienen derhalve aan te geven op welke wijze zij zich hebben voorbereid op de verplichtingen van REACH waarbij verantwoording hierover door een rapportage die is voorzien van een accountantsverklaring, voor de hand ligt. Op deze wijze kan aan een grote groep afnemers zekerheid worden verstrekt inzake het 'in control' zijn van de organisatie, de supply chain continuïteit gewaarborgd wordt en mogelijke reputatieschade vermeden wordt.

Ondersteuning door de accountant of adviseur kan op verschillende wijzen plaatsvinden, bijvoorbeeld door middel van implementatiesupport, advies op het gebied van verslaggeving en transfer pricing, consortiamanagement, maar ook de volledige uitbesteding van de uiteindelijke registratie. Als de ondernemer zijn zaakjes op orde heeft, is het mogelijk dat de externe accountant zekerheid verstrekt bij REACH-compliance. Voor dergelijke opdrachten past de accountant COS 3000 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' toe. De opdracht kan bestaan uit het verstrekken van zowel een redelijke mate van zekerheid als een beperkte mate van zekerheid.

### 3. REACH in-controlverklaring vergeleken met SAS 70

Voor de opzet van een REACH in-controlverklaring, waarbij COS 3000 als algemene leidraad gebruikt dient te worden, kan aangehaakt worden op hetgeen specifiek is beschreven inzake het gebruik maken van serviceorganisaties. Hiervoor bestaan verschillende standaarden. De bekendste daarvan is wel de Amerikaanse SAS 70-standaard. Daarnaast bestaat er ook de minder diepgaande Britse FRAG 21 standaard. De SAS 70-standaard geeft onder andere richtlijnen inzake de opzet, het bestaan én de werking van de internecontrolemaatregelen zonder gebruik te maken van een vooraf vastgesteld normenkader. Het management stelt zelf de beschrijving op van de controledoelstellingen en de bijbehorende controlemaatregelen.

Het resultaat van een SAS 70-onderzoek wordt gepresenteerd in een formeel rapport dat door de serviceorganisatie wordt gedistribueerd aan haar afnemers. Dit rapport geeft een detailbeschrijving van de controleomgeving, de controledoelstellingen en de controlemaatregelen die zijn geïmplementeerd. Naar analogie van de SAS 70-standaard kan gesteld worden dat ook voor de REACH in-controlverklaring dient te worden uitgegaan van een door het management opgestelde beschrijving, waarin wordt uiteengezet op

welke wijze invulling wordt gegeven aan de interne beheersing inzake REACH. De volgende stap is de controle hiervan door de accountant, waarna een REACH in-controlverklaring kan worden afgegeven voor een specifieke groep van gebruikers in de vorm van een assurancerapport.

### 4. REACH-compliance

Uit de REACH-verordening blijkt voor welke stoffen, preparaten en artikelen registratie vereist is. Het is met name niet altijd eenvoudig om na te gaan welke chemische stoffen zijn begrepen in aangeleverde preparaten en artikelen die afkomstig zijn van buiten de EU. Binnen de grenzen van de EU dienen bedrijven informatie uit te wisselen, gesteund door wettelijke voorschriften. Buiten de EU gelden deze voorschriften uiteraard niet. Dan zijn de onderlinge verhoudingen in de toeleveringsketen bepalend of en in welke mate informatie beschikbaar komt. Gelet op het belang voor de bedrijfsvoering van het naleven van REACH is de verwachting dat toeleveringsketens onderling afspraken zullen gaan maken die REACH-compliance in de EU mogelijk maken. Een belangrijk instrument daarbij is een externe audit van de betrouwbaarheid van aangeleverde gegevens. De onafhankelijkheid van de partij die de audit uitvoert, is van belang omdat het gaat om vertrouwelijke gegevens zoals de samenstelling van preparaten en artikelen en het volume dat in de EU-markt wordt gebracht.

PricewaterhouseCoopers (PwC) heeft hiervoor een controleprogramma ontwikkeld waarbij wordt nagegaan of de inspanningen van een producent of importeur, ter identificatie en (pre)registratie van de chemische stoffen, toereikend zijn om toekomstige leveringen van deze stoffen te kunnen garanderen. Hiervoor maakt PwC gebruik van controleteams waarin zowel accountants als advisory-collega's met een chemische achtergrond samenwerken.

### 5. Ten slotte

Hoewel de REACH-verordening ook wel de meest controversiële EU-verordening ooit wordt genoemd, is de eerste evaluatie door het Europees Parlement pas in 2012 gepland (dus na de eerste registratiedeadline van 2010). De wetgeving is nu dus een feit en de ondernemingen binnen de EU zijn nu aan zet. Echter, uit een recent door PwC uitgevoerde REACH-enquête blijkt dat ruim 60% van de geïnterviewde bedrijven nog onbekend is met deze verordening. Onbekend maakt onbemind, maar non-compliance kan de continuïteit van ondernemingen serieus in gevaar brengen. Er is dus werk aan de winkel, met name voor de ondernemer maar ook voor de accountant die de jaarrekening controleert: het niet voldoen aan de REACH-verordening kan namelijk gevolgen hebben voor de jaarrekening en continuïteit van de onderneming.





# Het belang van gevalideerde niet-financiële informatie voor zorginstellingen

Wim van Ginkel, Assurance

Zorginstellingen verantwoorden zich met het jaardocument, dat een integrale verantwoording is van de financiële en niet-financiële prestaties. Niet-financiële prestaties worden in toenemende mate gebruikt ter ondersteuning van de keuzes van zorgconsumenten en andere belanghebbenden. Uit onderzoek blijkt dat de kwaliteit van de niet-financiële informatie in het jaardocument nog onvoldoende op orde is. Gevalideerde niet-financiële informatie voegt waarde toe aan de kwaliteit van de informatie in het jaardocument. Tevens krijgen zorginstellingen door de validatie inzicht in mogelijkheden om tot kwaliteitsverbetering van de zorgverlening te komen.

## 1. Inleiding

De externe omgeving van zorginstellingen is sterk in beweging. De financiering wijzigt sterk en wordt volledig afhankelijk van de gerealiseerde productie. Zorginstellingen zijn de afgelopen jaren steeds meer (financieel) risicodragend geworden voor de activiteiten die zij uitvoeren. Deze ontwikkelingen dwingen de zorginstellingen om steeds meer te sturen op efficiency, gerichte groei, flexibiliteit en rendement van de productmix. Het inzicht krijgen in de (integrale) kostprijzen per product en het daadwerkelijk gaan sturen hierop, in samenwerking met de medische staf of de zorgprofessionals, is van groot belang. In de onderhandelingen met verzekeraars en bij de positionering van de zorginstellingen spelen kwaliteit (vanuit allerlei perspectieven) en imago echter ook in toenemende mate een rol.

Ook bij zorgverzekeraars spelen zowel schadelast-beheersing als onderscheidend vermogen een belangrijke rol. 'Onderscheidend vermogen' wordt onder meer gerealiseerd door het borgen van een snelle toegang tot goede zorg (geen wachtlijsten) en een selectie van zorgaanbieders op basis van kwaliteit. In de inkoopvoorwaarden van zorgverzekeraars is de kwaliteit van de ingekochte zorg een belangrijk punt, waarbij veelal een uitwerking wordt gegeven naar concrete prestatie-indicatoren. In algemene zin wordt onder 'kwalitatief verantwoorde zorg' verstaan: zorg die cliëntgericht, doeltreffend en doelmatig wordt verleend zoals gebruikelijk in de kring der beroepsgenoten, en die naar redelijkheid is afgestemd op de behoefte van de cliënt.

Het krachtenspel tussen zorgverzekeraars en zorginstellingen zal de komende jaren gaan over de balans tussen de kwaliteit enerzijds en gerichte groei en kostenbeheersing van de productmix anderzijds.

Zorginstellingen worden in toenemende mate geconfronteerd met allerlei scorelijsten die hun prestaties

## Samenvatting

In dit artikel wordt, na de inleiding, nader ingegaan op het jaardocument. Paragraaf 3 licht 'zichtbare kwaliteit' toe; dit is een van de beleidsprioriteiten van het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. Paragraaf 4 bespreekt het belang van betrouwbare niet-financiële informatie. Vervolgens gaat paragraaf 5 in op belanghebbenden en hun behoefte aan betrouwbare informatie. Paragraaf 6 geeft antwoorden op welke methoden gebruikt kunnen worden om tot betrouwbare en gevalideerde informatie te komen. Paragraaf 7 weegt de toegevoegde waarde van gevalideerde informatie door kosten en baten te wegen. Tot slot worden in paragraaf 8 conclusies benoemd.

meten. Bekend zijn de onderzoeken van het Algemeen Dagblad en Elsevier bij de ziekenhuizen en de Volkskrant bij de verpleeghuizen. Daarnaast heeft de Inspectie voor de Gezondheidszorg haar eigen methodieken om de kwaliteit van de zorginstellingen te meten. Ieder onderzoek meet andere elementen met andere methodieken en komt tot andere uitkomsten. De belangstelling van het publiek voor dergelijke scorelijsten is sterk toegenomen.

Het is duidelijk dat niet-financiële informatie voor zorginstellingen steeds relevanter wordt. Dit artikel richt zich op de vraag naar de toegevoegde waarde van een validatie van niet-financiële informatie.

## 2. Jaardocument: integraal verantwoordingsdocument zorginstellingen

Zorginstellingen maken gebruik van collectieve middelen. Omdat de maatschappij bijdraagt aan het geld dat zij besteden, heeft de maatschappij er recht op te weten hoe dat geld besteed wordt. In het verleden moesten

zorginstellingen deze verantwoording op verschillende manieren en aan verschillende organisaties (waaronder CBS, overheid, de Nederlandse Zorgautoriteit (NZA)) aanleveren. Het kwam regelmatig voor dat gegevens dubbel werden gevraagd. Vanaf verslagjaar 2007 is het jaardocument verplicht voor alle zorgaanbieders. En daarmee behoort het 'dubbelwerk' tot het verleden. Met het jaardocument kunnen zorginstellingen in één keer verantwoording afleggen aan alle instellingen.

### Onderdelen jaardocument

Het jaardocument bestaat uit drie onderdelen:

- maatschappelijk verslag;
- jaarrekening;
- bijlagen.

Het jaardocument wordt ondersteund door een internet-tool DigiMV waar zorginstellingen een aantal kerngegevens in kunnen vullen, die vervolgens digitaal worden doorgezonden aan belanghebbenden die op basis van een wet recht hebben op deze informatie.

PricewaterhouseCoopers heeft in opdracht van het ministerie van VWS het jaardocument ontwikkeld. Bijzonder is de brede ondersteuning van het jaardocument door de sector. Middels een convenant hebben 18 belangenorganisaties zich gecommitteerd aan het jaardocument. Vervolgens hebben ze meegewerkt aan het opstellen van één uniforme set van gegevens die in het jaardocument opgevraagd wordt. Het grote voordeel van deze samenwerking is dat wijzigingen in de informatieuitvraag afgestemd worden in de stuurgroep die de noodzaak van een aanvullende informatieuitvraag beoordeelt.

### 3. Kwaliteit van informatie in het jaardocument behoeft verbetering

Uit onderzoek van onder andere de NPCF (Nederlands Patiënten en Consumenten Federatie) blijkt dat de kwaliteit van de ingevulde informatie duidelijk verbeteren moet. Zorginstellingen publiceren prestaties waarbij de validiteit van de informatie onvoldoende duidelijk is. Door het gebruik van andere definities, het maken van schattingen en niet gevalideerde informatiesystemen is de kwaliteit van de informatie niet uniform.

Het jaardocument omvat financiële en niet-financiële informatie. De relevantie van de niet-financiële informatie neemt steeds meer aan belang toe omdat belanghebbenden besluitvorming in toenemende mate baseren op informatie in het jaardocument.

Financiële informatie wordt gecontroleerd door een accountant en voorzien van een accountantsverklaring, waardoor de kwaliteit en betrouwbaarheid van de

### Een blik op de nabije toekomst

Het jaardocument zal de komende jaren nog doorontwikkelen op de volgende onderwerpen:

- *Integrale verantwoording van alle financieringen*  
Zorginstellingen kennen een grote diversiteit aan activiteiten en financieringsbronnen. Het jaardocument zal de komende jaren verbreed worden met bijvoorbeeld een integrale verantwoording aan de gemeenten (over de Wet maatschappelijke ondersteuning), provincie (over de jeugdzorg), het ministerie van OC&W (over onderwijs) en het ministerie van Justitie (over justitie). Het doel is het jaardocument een integrale verantwoording te laten zijn van alle financieringen die een zorginstelling heeft.
- *Prestatie-indicatoren*  
Prestatie-indicatoren worden steeds relevanter voor de zorginstelling en voor de gebruikers van informatie van het jaardocument. De ontwikkeling van prestatie-indicatoren zal de komende jaren een grote vlucht nemen.
- *Wijzigingen in wet- en regelgeving*  
Ook wijzigingen in wet- en regelgeving zullen hun invloed gaan hebben op de inhoud van het jaardocument. Belangrijke zorgontwikkelingen zijn dan nieuwe financieringen (onder andere: Diagnose BehandelCombinatie's (DBC's) en Zorgzwaartepakketten (ZZP's)). Een belangrijke externe ontwikkeling is verder de opkomst van IFRS. Hierdoor zal de financiële verslaggeving wijzigen.
- *XBRL*  
XBRL zal de ICT-kant van de verslaggeving in belangrijke mate wijzigen. Hierdoor is informatie sneller beschikbaar en beter toegankelijk voor gebruikers van informatie.

financiële informatie zichtbaar wordt gemaakt. Gelet op de aard van een zorginstelling is niet-financiële informatie over kwaliteit van zorg, cliënten en medewerkers zeer relevant. Financiën is een middel om prestaties te leveren. De kwaliteit van de prestaties wordt op dit moment niet zichtbaar gevalideerd.

### 4. Zichtbare kwaliteit leidt in marktomgeving tot noodzaak gevalideerde kwaliteit

De minister heeft in de brief 'Koers op Kwaliteit' van juli 2007 drie pijlers weergegeven:

- zichtbare kwaliteit;
- natuurlijke cliëntgerichtheid;
- vanzelfsprekende veiligheid.

Belangrijk uitgangspunt is dat de cliënt centraal staat. Kwalitatief goede zorg is zoveel als mogelijk toegesneden op de individuele behoeften van de cliënt. Kwaliteitsverbetering moet systematisch in de zorg verankerd zijn en ingebed zijn in het dagelijks werk van de zorgverleners. Zorginstellingen mogen zich onderscheiden in kwaliteit. De inspectie ziet toe op de kwaliteit en de veiligheid van de zorg middels het gelaagd en gefaseerd toezicht. VWS heeft de inspectie gevraagd haar kennis en deskundigheid te gebruiken voor de ontwikkeling van verantwoorde normen en indicatoren voor zorg.

Onder de pijler zichtbare kwaliteit is opgenomen dat kwaliteit meetbaar en zichtbaar moet zijn om tot de beste keuze te komen. Hiervoor dient betrouwbare en vergelijkbare kwaliteitsinformatie beschikbaar te komen. Voor de verschillende sectoren gelden de volgende resultaten:

- *Verpleging, verzorging en thuiszorg*  
Verpleging, verzorging en thuiszorg (VVT) moeten vanaf 2007 verantwoording afleggen op basis van de 'normen voor verantwoorde zorg'. Dit moet vanaf 2008 in het jaardocument worden opgenomen. Tevens komt de informatie beschikbaar op [www.kiesbeter.nl](http://www.kiesbeter.nl). Hierbij worden niet alleen medische indicatoren maar ook cliëntervaringen op basis van de landelijke meetstandaard (CQ-index: Customer Quality Index) opgenomen.
- *Gehandicaptenzorg*  
De gehandicaptenzorg volgt een jaar later en legt vanaf 2009 verantwoording af op basis van de indicator 'verantwoorde zorg' en de CQ-index.
- *GGZ en verslavingszorg*  
De GGZ en verslavingszorg hebben eind 2006 een set van indicatoren vastgesteld, die nog doorontwikkeld moet worden. Instellingen in deze sector rapporteerden in 2007 over de resultaten van 18 indicatoren in het jaardocument.
- *Medisch-specialistische zorg*  
Voor de medisch-specialistische zorg (ziekenhuizen en vergelijkbare instellingen als Zelfstandige Behandel Centra (ZBC's)) wordt de komende vier jaar de kwaliteit zichtbaar. In 2011 zal 80% van de planbare zorg transparant zijn. Tussen 2007 en 2011 komt de kwaliteit stapsgewijs op kiesbeter en in het jaardocument.
- *Huisartsen en tandzorg*  
Voor huisartsen en tandzorg zijn bestuurlijke afspraken gemaakt over het zichtbaar en meetbaar maken van de kwaliteit in voorbereiding.
- *Overige*  
Voor de overige zorgsectoren komen er vergelijkbare regels.

Samenvattend: uit de brief 'Koers op Kwaliteit' spreekt duidelijk een behoefte aan kwaliteit die zichtbaar wordt door middel van prestatie-indicatoren. Relevant is dat cliënten die deze informatie willen gebruiken voor hun keuzes eropaan moeten kunnen dat de informatie betrouwbaar is.

Tevens heeft de minister een brief 'Met Zorg Ondernemen' uitgebracht. Hierin zijn drie randvoorwaarden opgenomen om te komen tot integrale prestatiebekostiging:

- De continuïteit van de zorg moet gegarandeerd zijn.
- De kwaliteit van de voorzieningen moet goed zijn.
- Opgebouwd vermogen moet voor de zorg behouden blijven.

Om te kunnen sturen dat aan deze randvoorwaarden voldaan wordt, is een betrouwbare informatievoorziening rondom elk van deze randvoorwaarden noodzakelijk. Het jaardocument biedt een platform om deze informatie op te vragen. Ook hier spreekt een behoefte aan betrouwbare informatie.

## 5. Belang van betrouwbare niet-financiële informatie

Uit onderzoek van PricewaterhouseCoopers naar trends in de verslaggeving 'Laat zien wat uw zorg heeft betekend' blijkt dat gebruikers van jaarverslagen meer informatie willen over de (echte) waarde van een organisatie. Er bestaat een informatiekloof tussen de informatie die gebruikers willen en de informatie die in jaarverslagen verstrekt wordt. De huidige informatievoorziening is nog sterk financieel georiënteerd, terwijl de gebruikers vooral behoefte hebben aan de niet-financiële informatie over de prestaties.

### Kenmerken 'waardevolle' informatie

'Waardevolle' informatie voldoet aan de volgende kenmerken:

- informatie die de markt/belanghebbenden nodig hebben om de waarde van een zorginstelling te bepalen;
- informatie waarin strategie geïntegreerd is met financiële gegevens (integrale verantwoording);
- informatie die aandacht besteedt aan toekomstgerichte informatie;
- informatie die openhartig, helder en eerlijk is;
- informatie die transparant en consistent gecommuniceerd wordt aan alle belanghebbenden.

Uit de ontwikkelingen spreekt een behoefte aan meer relevante informatie die iets zegt over de echte waarde van een organisatie.

Informatie in jaarverslagen kan op drie niveaus onderscheiden worden:

- *Niveau 1: wereldwijd (of in Nederland) algemeen geaccepteerde verslaggevingprincipes*  
Dit zijn standaarden die voor alle instellingen van toepassing zijn. Een voorbeeld bij uitstek is de financiële verslaggeving waarbij zorgbreed in Nederland het Burgerlijk Wetboek en de Regeling verslaggeving WTZI (Wet Toelating Zorginstellingen) van toepassing zijn. Een trend wereldwijd is de implementatie van internationale financiële verslaggevingregels (IFRS).
- *Niveau 2: sectorspecifieke standaarden*  
Sectorspecifieke standaarden zijn bijvoorbeeld de normen voor verantwoorde zorg die door elk van de branches opgesteld worden. Een ander voorbeeld is de zorgbrede governance code.
- *Niveau 3: organisatiespecifieke informatie*  
Organisatiespecifieke informatie is bijvoorbeeld informatie over strategie, risicomanagement, governance en personeelsbeleid, waarbij ook gerapporteerd wordt over de uitkomsten.

Validatie is feitelijk het toetsen van informatie aan een norm. De drie niveaus van informatie laten zien dat op niveau 1 validatie primair plaatsvindt op de financiële verslaggeving door accountants doordat normen beschikbaar zijn waaraan de financiële informatie moet voldoen. Validatie op niveau 2 is mogelijk als er sectorspecifieke standaarden beschikbaar zijn. Dit wordt mogelijk op het moment dat normen voor de prestatie-indicatoren gereed komen. Op dit moment kan informatie primair gevalideerd worden op niveau 3. Het gaat dan over de validiteit van de informatie die de organisatie zelf rapporteert en afzet tegen een eigen norm.

## 6. Validatie van maatschappelijke verslagen in het bedrijfsleven

In het bedrijfsleven is het tegenwoordig gebruikelijk dat maatschappelijke verslagen gecontroleerd worden door een (gespecialiseerde) accountant. Deze kwaliteitstoets is niet wettelijk verplicht.

Bedrijven hebben meerdere redenen om een controle uit te laten voeren. De belangrijkste redenen zijn:

- Maatschappelijke prestaties wegen mee in aandeelhouderswaarde. Er bestaan verschillende duurzaamheidsindexen waaruit blijkt dat bedrijven die hoog scoren op duurzaamheid veelal ook hoog scoren op financiële prestaties.
- Grote bedrijven achten het aan hun stand verplicht om een maatschappelijk verslag op te stellen en te laten controleren (kwaliteitstoets).

- Door maatschappelijke prestaties (people, planet, profit) te laten meten, ontstaan leereffecten in de vorm van procesverbeteringen (efficiency).
- Bestuurdersbeloningen kunnen deels gekoppeld zijn aan maatschappelijke prestaties waarbij een onafhankelijke controle moet vaststellen of de doelen gerealiseerd zijn.

Het is te verwachten dat genoemde redenen in de toekomst ook bij zorginstellingen een rol gaan spelen om niet-financiële informatie in een maatschappelijk verslag te laten valideren.

## 7. Belanghebbenden bij betrouwbare informatie

De belanghebbenden van de informatie uit het jaardocument zijn in tabel 1 opgenomen.

Er is geen onderzoek beschikbaar naar de vraag welke informatie uit het jaardocument relevant is voor elke belanghebbende.

## 8. Toegevoegde waarde van validatie van niet-financiële informatie

Er zijn verschillende toegevoegde waarden te noemen van validatie van niet-financiële informatie:

- *Belang voor goed werkende markt: level playing field noodzakelijk*  
Voor alle belanghebbenden is het relevant om de kosten en baten van een validatie van niet-financiële informatie te wegen. Voor een ministerie van VWS zullen aspecten als het maatschappelijk belang van betrouwbare informatie een rol spelen.

De toenemende concurrentieverhoudingen als gevolg van de marktwerking zorgt voor een dynamiek die ertoe leidt dat zorginstellingen een gelijk speelveld willen. Als informatie gebruikt gaat worden als keuze-informatie voor cliënten of zorginkopers is het relevant dat iedere instelling volgens dezelfde definities en met een gelijk betrouwbaarheidsniveau informatie publiceert. Het publiek moet erop kunnen vertrouwen dat de informatie die gepubliceerd wordt, betrouwbaar is. Zeker voor bepaalde informatie als sterftecijfers of kwaliteits-indicatoren is het relevant een dergelijk 'level playing field' te creëren.

Voor financiële informatie is er al een level playing field aanwezig. Alle financiële gegevens in het jaardocument worden gevalideerd. Voor niet-financiële informatie zal op basis van de belangen een afweging gemaakt worden welke informatie gevalideerd gaat worden.

- *Eigen belang van zorginstellingen: input voor kwaliteitsverbetering en mogelijkheid om door 'single audit' kostenbesparingen te realiseren*  
Voor zorgorganisaties is het actief sturen op niet-

Tabel 1 - Belanghebbenden jaardocument

Belanghebbende	Gebruik van jaardocumentinformatie
Ministerie van VWS	Stuurinformatie beleidsbeslissingen, bewaking effecten en randvoorwaarden transitie marktwerking.
Brancheorganisaties	Branche-informatie.
Zorgaanbieders	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verantwoordingsinformatie.</li> <li>• Stuurinformatie om kwaliteit te meten en te verbeteren.</li> </ul>
Zorginkopers	Aanbestedingsinformatie is relevant. Tevens vindt tussentijdse verantwoording plaats. Het jaardocument neemt aan belang toe bij vermelden prestatie-indicatoren.
Toezichthoudende organen (NZa, IGZ en tot 1 januari 2010 het CBZ en CSZ)	Verantwoordingsinformatie voor voldoen aan wettelijke taak. De NZa heeft voor informatie over de productie een specifieke kaderregeling AOIC en een nacalculatie waar de accountant een verklaring bij verstrekt om de betrouwbaarheid van deze informatie te waarborgen.
Patiënt- en cliëntbelangen-organisaties	Op dit moment beperkt, bij plaatsing op <a href="http://www.kiesbeter.nl">www.kiesbeter.nl</a> van groot belang vanwege keuze-informatie voor cliënten.
Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS)	Verantwoordingsinformatie voor statistische gegevens. Voor verstrekken van macrocijfers is de relevantie van betrouwbaarheid hoog.
Banken	Verantwoordingsinformatie, hebben ook andere mogelijkheden om aan informatie te komen. Vooral financiële informatie is relevant voor de beoordeling van kredietwaardigheid. In toenemende mate zal ook niet-financiële informatie aan belang winnen.
Leveranciers	Beperkt gebruik van jaardocument. Leveranciers hebben andere informatiebronnen voor beoordelen kredietwaardigheid.
Medewerkers	Beperkt gebruik van jaardocument. Medewerkers hebben andere interne informatiebronnen.
Zorgconsument/cliënt	Beperkt. Op moment van goede ontsluiting van gegevens waarop keuzes voor een zorgaanbieder (mede) bepaald wordt, neemt belang sterk toe. Zorgconsumenten/ cliënten hebben veelal behoefte aan informatie op een meer gedetailleerd aggregatieniveau dan concerninformatie (bijvoorbeeld: het verzorgingshuis waar vader of moeder verzorgd wordt of informatie over een specialisme).

financiële prestaties relevant aangezien de kwaliteit van de zorgverlening van primair belang is. Ervaring leert dat veel van de niet-financiële informatie in het jaardocument in weinig gevallen uit een informatiesysteem komen en dat ze alleen in beperkte mate meedoen in een planning & controlcyclus, waarin stelselmatig de kwaliteit van de informatie getoetst wordt.

Er zijn nog weinig gegevens bekend van zorgaanbieders die (een vorm) van kwaliteitstoetsing uit (laten) voeren op het maatschappelijk verslag. Bij het VU Medisch Centrum toetst de interne accountant of de prestatie-indicatoren correct zijn geregistreerd. Het is belangrijk dat het ziekenhuis de indicatoren gebruikt voor externe doeleinden, maar ook om het zorgproces en de kwaliteit van zorg te verbeteren. Validatie van niet-financiële informatie kan een belangrijke impuls geven om tot betere stuurinformatie voor zorgorganisaties te komen.

De huidige praktijk is dat zorginstellingen onderworpen zijn aan allerlei vormen van toezicht waarbij veel vormen van afzonderlijke controles plaatsvinden. Om een scherp zicht te krijgen op de kosten van validatie dienen vooral de ketenkosten beoordeeld te worden. Het jaardocument biedt door de integrale benadering mogelijkheden voor een integrale controleaanpak. Een 'single audit' moet kostenbesparingen opleveren in de keten.

## 9. Validatie mogelijk door gespecialiseerde accountants

De financiële informatie in de jaarrekening wordt gecertificeerd door een accountant. Deze certificering geeft de gebruikers van het jaardocument een zichtbare kwaliteitstoets op de betrouwbaarheid van de financiële informatie. Deze kwaliteitstoets is mogelijk en uniform aangezien accountants een gelijk normenstelsel voor de toetsing hanteren met beroepsregels die eisen stellen aan

onder andere de deskundigheid van de accountant. De niet-financiële informatie (maatschappelijk verslag in het jaardocument) is niet onderworpen aan een kwaliteits-toets. Wel kunnen belanghebbenden bij de informatie al naar gelang hun wettelijke mogelijkheden een eigen kwaliteitstoets uitvoeren op de informatie. De accountant dient op basis van de wet een marginale toetsing uit te voeren op het niet-strijdig zijn van het maatschappelijk verslag met de jaarrekening.

De maatschappelijk verslagen van het bedrijfsleven worden gevalideerd door gespecialiseerde accountants. De methoden en technieken die de accountant gebruikt bij de controle van de jaarrekening zijn toepasbaar op niet-financiële informatie. Specifiek is een richtlijn voor accountantscontrole van niet-financiële informatie beschikbaar. In deze richtlijn zijn de uitgangspunten en aandachtspunten voor de controle omschreven.

## 10. Conclusie

Het belang van betrouwbare informatie over de prestaties van zorgaanbieders is groot. Veel belanghebbenden baseren (in toenemende) mate beslissingen op informatie vanuit het jaardocument. Dit zal toenemen naarmate de informatie in het jaardocument beter ontsloten wordt middels bijvoorbeeld [www.kiesbeter.nl](http://www.kiesbeter.nl) of XBRL.

Aangezien het leveren van zorg kernpunt is voor een zorgaanbieder, is niet-financiële informatie over de kwaliteit van zorg relevant. Opmerkelijk is dat de betrouwbaarheidswaarborgen vanuit wet- en regelgeving sterk gericht zijn op de financiële betrouwbaarheid. Gelet op het toenemende belang van niet-financiële informatie is het de verwachting dat de behoefte aan betrouwbare en gevalideerde niet-financiële informatie zal toenemen.

Nader onderzoek is nodig op de volgende onderwerpen:

- *Belangen*  
De belangen van de belanghebbenden bij betrouwbare informatie en welke informatie in het jaardocument voor elke belanghebbende relevant is (rangorde van betrouwbaarheid). Tevens ontstaat zicht op de 'informatiekloof' (verschil tussen verwachte betrouwbaarheid en geleverde betrouwbaarheid).
- *Besparingen*  
Ook besparingen in de keten van controles. Welke controles op de jaardocumentinformatie vinden momenteel plaats door de betrokken partijen? Is een 'single audit' zoals in andere sectoren van de Rijksoverheid mogelijk en wat zijn de voor- en nadelen?

Zorginkopers kunnen gevalideerde informatie gebruiken in de aanbesteding waardoor minder specifieke informatie aanvullend opgevraagd hoeft te worden. Validatie kan plaatsvinden door gespecialiseerde accountants in nauwe afstemming met de Inspectie voor de beoordeling van zorginhoudelijke prestaties.





# KP7-subsidieregeling: niet alleen maar een nieuwe programmaperiode

Frank Deege, Evert Jan de Vreede en Guido Willems, Subsidy Compliance Services

Begin 2007 is het Zevende Kaderprogramma voor Onderzoek en Technologische Ontwikkeling (kortweg KP7) van start gegaan. Binnen de Europese Unie is KP7 het belangrijkste instrument voor het financieren van onderzoek en ontwikkeling. Tot en met 2013 is een budget van € 53,2 miljard beschikbaar. Ten opzichte van KP6 – de voorloper van KP7 – zijn in de controlestructuur belangrijke wijzigingen aangebracht. Verder is het additionelekostenmodel vervallen. Dit artikel gaat in op deze wijzigingen en de gevolgen hiervan voor de projectuitvoerder en de accountant.

## 1. Inleiding

Het Zevende Kaderprogramma voor Onderzoek en Technologische Ontwikkeling is een Europees subsidieprogramma met een budget van € 53,2 miljard. Deelname aan KP7 staat open voor onder andere universiteiten, onderzoekscentra en het bedrijfsleven. Afhankelijk van het soort project zijn verschillende deelnameregels van toepassing. De bijdrage van de Europese Commissie varieert van 50% tot 100% van de goedgekeurde subsidiabele kosten, afhankelijk van het soort project, de aard van de activiteiten en het type aanvrager.

Bij het voorbereiden van het programma is door de Europese Commissie veel aandacht besteed aan de procedures rondom het proces van aanvragen, uitvoeren en verantwoorden van een project. De Europese Commissie heeft hierbij als doel gesteld om met verregaande aanpassingen de toegankelijkheid tot de subsidiebijdrage te vergroten en daarnaast de administratievelastendruk te verminderen. Voor KP7 is daarom een geheel nieuwe aanpak gekozen voor de controlestructuur. Daarnaast is het additionelekostenmodel komen te vervallen. Desondanks is nog steeds sprake van een complexe en omvangrijke regeling, die vergaande eisen stelt aan de inrichting van de projectadministratie. Dit artikel behandelt daarom slechts de hoofdlijnen van de KP7-regelgeving.

## 2. De belangrijkste wijzigingen tussen KP6 en KP7

In tabel 1 staan de belangrijkste wijzigingen tussen KP6 en de opvolger KP7.

In het oog springende verschillen zijn vooral het vervallen van het additionelekostenmodel en de gewijzigde controlestructuur. De volgende paragrafen gaan hier nader op in.

Ondanks de wijzigingen is KP7 nog steeds een complexe en omvangrijke regeling. Er zijn enkele belangrijke risico's rondom de projectadministratie te noemen. Zie het kader 'Belangrijke risico's voor de projectadministratie' op pagina 67.

## Samenvatting

KP7 is een complexe Europese subsidieregeling met een budget van € 53,2 miljard. In dit artikel wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen in de regelgeving voor projectuitvoerders en accountants in vergelijking met het voorgaande kaderprogramma (paragraaf 2), waarbij in paragraaf 3 een aantal aspecten van de kostenverantwoording wordt behandeld. In paragraaf 4 komt de nieuwe controlestructuur aan de orde en worden de drie rapportagevormen besproken: 'Certificate on the Financial Statements', 'Certificate on the Methodology for both personnel and indirect costs' en 'Certificate on the Methodology on average personnel rates'. Tot slot volgt in paragraaf 5 de conclusie.

## 3. Kostenverantwoording onder KP7

Er bestaan geen verschillen in subsidiabele kosten tussen KP6 en KP7. Wel is in de KP7-regelgeving expliciet aangegeven, dat de te declareren kosten moeten zijn opgenomen in de (goedgekeurde) begroting. Voor de projectuitvoerder is het daarom van belang de projectaanvraag zodanig te formuleren dat werkelijk gemaakte projectkosten qua aard passen binnen het goedgekeurde projectbudget.

Iedere projectuitvoerder mag onder KP7 alle directe (subsidiabele) kosten declareren. Het additionelekostenmodel is namelijk komen te vervallen. Dit model werd onder KP6 vooral toegepast door universiteiten. Bij dit oude model werden uitsluitend additionele kosten als gevolg van de uitvoering van het project subsidiabel, zoals medewerkers die specifiek voor het project aangenomen zijn en een tijdelijk dienstverband hebben. Onder KP7 zijn niet alleen de additionele kosten subsidiabel, maar alle directe kosten die aan het project toe te rekenen zijn.

Tabel 1 - Belangrijkste wijzigingen tussen KP6 en KP7

	KP6	KP7
Programmaopzet	Drie hoofdblokken gericht op de ontwikkeling van de Europese onderzoeksruimte. Binnen deze blokken zijn acht projectvormen te onderkennen.	Vijf programma's (Samenwerking, Ideeën, Mensen, Capaciteiten en een specifiek programma gericht op nucleair onderzoek) waarbinnen verschillende projectvormen bestaan.
Bijdrage EC	35%/50%/100% afhankelijk van de projectvorm, de activiteit en het gehanteerde (in)directekostenmodel.	50%/75%/100% afhankelijk van de projectvorm, de activiteit en het type aanvrager.
Subsidiabiliteits-criteria	Opsomming van niet-subsidiabele kosten en kwalitatief kader voor subsidiabele kosten (het tekstblok 'Subsidiabele kosten' (pagina 67) geeft aan wat onder 'subsidiabele kosten' wordt verstaan).	Conform KP6 met één aanvulling: kosten moeten zijn opgenomen in de (goedgekeurde) begroting.
Toerekening (in)directe kosten	Afhankelijk van het (in)directekostenmodel: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 'full cost with actual indirect cost' (FC): werkelijke directe en indirecte kosten;</li> <li>• 'full cost with flat rate for indirect cost' (FCF): werkelijke directe kosten en 20% opslag voor indirecte kosten;</li> <li>• 'additional direct cost with flat rate for indirect cost' (AC): additionele werkelijke directe kosten en 20% opslag voor indirecte kosten.</li> </ul> De keuze van het (in)directe kostenmodel is afhankelijk van de aard van de organisatie en de mogelijkheid van verbijzonderen van de indirecte kosten.	Het additionelekostenmodel is komen te vervallen. Alle directe (subsidiabele) kosten mogen worden toegerekend. <p>Drie methoden voor indirectekostentoerekening:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• werkelijke indirecte kosten;</li> <li>• vast percentage van 20%;</li> <li>• vast percentage van 60% (o.a. voor non-profitorganisaties).</li> </ul> De keuze van de methode van indirectekostentoerekening is afhankelijk van de aard van de organisatie en de mogelijkheid tot het verbijzonderen van de indirecte kosten.
Certificering van de kosten (controle-structuur) Subsidiabiliteits-criteria	Accountantscontrole, uitmondend in een accountantsverklaring bij de declaratie. <p>Vrijstelling voor accountantscontrole van (tussentijdse) declaraties indien de cumulatieve bijdrage van de EC minder is dan € 150.000 en de vrijstelling in de subsidieovereenkomst is toegestaan.</p>	Opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden, uitmondend in een rapport van bevindingen ('Certificate on the Financial Statements' (CFS)). <p>Algemene vrijstelling voor het indienen van een CFS voor projecten met een EC-bijdrage van minder dan € 375.000.</p> <p>Onder voorwaarden mag een projectuitvoerder opteren voor een verlicht regime. In dat geval moet de uitvoerder beschikken over een door een accountant afgegeven en door de EC goedgekeurd rapport van bevindingen over de door de projectuitvoerder gehanteerde methodologie van kostentoerekening ('Certificate on Methodology' (CoM)).</p>

## Subsidiabele kosten

Subsidiabele kosten zijn:

- werkelijke kosten (dus niet gebudgetteerde of geschatte kosten), waarbij onder voorwaarden mag worden geopteerd voor gemiddelde personeelskosten; en
- voor rekening van de projectuitvoerder; en
- gemaakt gedurende de looptijd van het project (met uitzondering van kosten voor het opstellen van de einddeclaratie en accountantskosten); en
- bepaald in overeenstemming met de verslaggevingregels van de projectuitvoerder; en
- gemaakt ten behoeve van het behalen van de projectdoelstellingen volgens de principes van doelmatigheid en effectiviteit; en
- verantwoord in de financiële administratie van de projectuitvoerder tenzij sprake is van derden; en
- onderkend in de (goedgekeurde) totaalbegroting die is opgenomen in bijlage 1 bij de subsidie-overeenkomst, ofwel de kosten zijn gemaakt in het kader van de goedgekeurde projectactiviteiten.

Verschil in subsidiabele kosten tussen KG6 en KG7 is dat in KGF de kosten moeten zijn opgenomen in de (goedgekeurde) begroting.

### Voorbeelden

Voorbeelden van subsidiabele kosten zijn: personeelskosten, materiële kosten, reiskosten en afschrijvingskosten.

### Niet subsidiabel

Niet subsidiabel zijn in ieder geval: identificeerbare indirecte belastingen waaronder btw (ook buitenlandse), accijnzen, rente, (mutaties in) voorzieningen, koersresultaten, kosten gedeclareerd in het kader van andere Europese subsidieprojecten, (lasten van) schulden, en excessieve of roekeloze uitgaven.

→ Merk op: luchthavenbelasting is geen indirecte belasting maar een vergoeding van diensten. Luchthavenbelasting is daarom subsidiabel.

Dus ook de personeelskosten van medewerkers zijn subsidiabel wanneer deze medewerkers een vaste aanstelling hebben voor de uren dat zij voor het

## Belangrijke risico's voor de projectadministratie

- *Niet betrouwbaar*  
De aan het project gewerkte uren zijn niet op betrouwbare wijze af te leiden uit een urenregistratie, doordat de urenregistratie niet aan de minimaal daaraan te stellen eisen voldoet (zie verder paragraaf 3).
- *Onjuiste berekening*  
Het uurtarief is onjuist berekend door een foutieve berekening van het aantal productieve uren. Hierbij is van belang dat als het werkelijke aantal productieve uren hoger is dan het standaard aantal productieve uren (= aantal contracturen minus reguliere aantal vakantie-, feest-, ziekte- en opleidingsdagen) het werkelijk aantal productieve uren moet worden gehanteerd bij de berekening van het uurtarief, tenzij overuren worden betaald.
- *Niet naar rato*  
Kosten van materiële vaste activa, zoals apparatuur, worden niet naar rato van het gebruik voor het project en in overeenstemming met de gebruikelijke afschrijvingsmethode aan het project toegerekend.
- *Indirectekostenopslag juist?*  
De indirectekostenopslag is niet gebaseerd op werkelijke kosten, niet-subsidiabele componenten zijn niet geëlimineerd en ten onrechte zijn kosten meegenomen die al direct aan het project worden toegerekend.  
Of: in de indirectekostenopslag zijn indirecte kosten begrepen die samenhangen met de niet-onderzoeksactiviteiten van de projectuitvoerder.
- *Btw niet in mindering gebracht*  
De btw of buitenlandse equivalent is niet in mindering gebracht op de subsidiabele kosten.

project werken. Hierbij geldt als voorwaarde dat de projectmedewerkers een urenregistratie bijhouden die op betrouwbare wijze inzicht geeft in de urenbesteding. De eisen voor een papieren urenregistratie zijn:

- De medewerker registreert dagelijks minimaal het aantal contracturen (zogenoemde sluitende urenregistratie).
- De medewerker ondertekent de urenregistratie ten minste maandelijks. Daarbij vermeldt hij of zij de datum van ondertekening (handmatig).
- De projectleider of direct leidinggevende van de medewerker ondertekent de urenregistratie maandelijks voor akkoord. Het verdient aanbeveling deze autorisatie binnen een maand na afloop van de desbetreffende

maand uit te voeren, en de datum van autorisatie te vermelden.

- Bij de registratie van de uren wordt een onderscheid gemaakt tussen uitgevoerde activiteiten – waaronder het KP7-project –, overige directe uren, management- en administratieve uren, verlofuren en ziekte-uren. Het is nuttig om ook opleidingsuren (training) afzonderlijk te registreren. Dit in verband met de berekening van het aantal productieve uren voor de uurtariefberekening.
- De verantwoorde verlof- en ziekte-uren dienen aan te sluiten bij de reguliere verlof- en ziekteregistratie van de organisatie.

Naast de directe kosten zijn ook indirecte kosten subsidiabel. Binnen KP7 kan de organisatie zelf bepalen wat zij opneemt: de werkelijke indirecte kosten of de opslag van 20% op de directe kosten (uitgezonderd kosten van uitbesteding van diensten).

Binnen KP7 kan voor subsidiabele kosten worden gekozen uit de volgende methoden:

- werkelijke indirecte kosten;
- opslag van 20% op de directe kosten (uitgezonderd kosten van uitbesteding van diensten).

Daarnaast mogen non-profit organisaties, hogescholen en universiteiten, onderzoeksinstituten en kleine en middelgrote bedrijven opteren voor een standaardopslag van 60% op de directe kosten (uitgezonderd kosten van uitbesteding van diensten). Dit standaardopslagpercentage zal per 1 januari 2010 herzien worden door de Europese Commissie. De Europese Commissie heeft wel al bepaald dat dit percentage minimaal 40% blijft. Het doel van het opslagpercentage is om deze organisaties te faciliteren in hun overgang van 20% 'flat rate' onder KP6 naar een systeem van indirectekostentoe rekening.

Indien de organisatie de werkelijke indirecte kosten aan het project toerekent, dient zij zich te baseren op een kostenallocatiemodel. De Europese Commissie heeft onderscheid gemaakt in de verbijzondering van indirecte kosten. Aan de ene kant zijn er de gedetailleerde kostenplaatsen en kostendragers en aan de andere kant de zogenoemde vereenvoudigde methode waarbinnen geen onderscheid is naar kostenplaatsen en/of kostendragers.

De Europese Commissie gaat ervan uit dat de mate van detaillering rechtvaardig is met de hoogte van de toerekening van de indirecte kosten. Deelnemende organisaties worden hierdoor gestimuleerd om de toerekening van de werkelijke indirecte kosten stevig te onderbouwen. Indien een organisatie beschikt over een dergelijk uitgewerkt kostenallocatiesysteem, mag zij

niet opteren voor de 60%-opslag. De 20%-opslag is de minimumvariant die altijd toegepast mag worden, maar ook het minste oplevert.

Bij de toerekening van indirecte kosten kunnen de volgende aandachtspunten worden genoemd:

- Te alloceren indirecte kosten dienen aan te sluiten bij de financiële administratie.
- De verdeelsleutels dienen aan te sluiten bij de managementinformatie.
- Onder de indirecte kosten mogen alleen kosten worden verantwoord die niet direct kunnen worden gealloceerd aan projecten.
- Er moet aantoonbaar onderscheid worden gemaakt tussen onderzoekskosten en niet-subsidiabele kosten zoals productie en onderwijs.
- De in de regelgeving expliciet genoemde niet-subsidiabele kosten moeten op inzichtelijke en controleerbare wijze worden geëlimineerd. Ook impliciete rentekosten, zoals bij leasing, zijn niet subsidiabel en mogen daarom niet aan een KP7-project worden toegerekend.
- De projectpartner moet bevestigen dat externe kosten marktconform zijn.

Wanneer de projectpartner de vereenvoudigde methode hanteert, dienen eventuele schattingen onderbouwd te zijn aan de hand van controleerbare criteria. De keuze van het model is overigens de verantwoordelijkheid van de projectuitvoerder. De accountant hoeft geen oordeel te geven over het feit of dit model wel of niet ten onrechte is gekozen.

#### 4. De controlestructuur onder KP7

Onder KP7 zijn belangrijke wijzigingen in de controlestructuur doorgevoerd ten opzichte van KP6. De accountant geeft niet langer een accountantsverklaring bij de tussentijdse of einddeclaratie van de projectuitvoerder af, maar een rapport van bevindingen. De werkzaamheden die de accountant hiervoor moet uitvoeren, zijn bepaald door de Europese Commissie. Deze werkzaamheden leiden tot een van de volgende rapportages:

- 'Certificate on the Financial Statements';
- 'Certificate on the Methodology for both personnel and indirect costs'; en
- 'Certificate on the Methodology on average personnel rates'.

De accountant voert zijn opdracht uit in overeenstemming met International Standard on Related Services (ISRS) 4400 'Engagements to perform Agreed-upon Procedures regarding Financial Information' en in naleving van de 'Code of Ethics for Professional Accountants', uitgegeven door IFAC (International Federation of Accountants). In Nederlandse context komt dit overeen met de COS 4400 en de Verordening gedragscode (VGC) die zijn uitgegeven door NIVRA en NOvAA. Hoewel onafhankelijkheid op grond van ISRS 4400 geen eis is voor een opdracht

tot overeengekomen specifieke werkzaamheden, is door de Europese Commissie voorgeschreven dat de accountant voldoet aan de onafhankelijkheidseisen van genoemde code. Daarnaast dient de externe accountant gekwalificeerd te zijn voor de uitvoering van statutaire jaarrekeningcontroles.

Hierna worden de genoemde rapportages verder toegelicht.

#### Certificate on the Financial Statements

Onder KP7 voert de accountant een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden uit. De voorwaarden voor deze opdracht evenals de uit te voeren specifieke werkzaamheden (inclusief het aantal 'tests of details') zijn door de Europese Commissie bepaald. De opdracht mondt uit in een rapport van (feitelijke) bevindingen ('Certificate on the Financial Statements', ofwel CFS); hiervoor is een modelrapport beschikbaar. Op basis van dit rapport stelt de Europese Commissie vast in hoeverre de verantwoorde kosten (en eventuele rente- en/of overige opbrengsten) voldoen aan de relevante juridische en financiële bepalingen van de subsidieovereenkomst.

Om de administratieve lastendruk te verminderen is niet bij elke tussentijdse en einddeclaratie een CFS vereist. In figuur 1 is aangegeven wanneer een CFS noodzakelijk is.

#### Certificate on the Methodology for both personnel and indirect costs

Een projectuitvoerder mag onder KP7 in bepaalde gevallen opteren voor een zogenoemde 'Certificate on Methodology

for both personnel and indirect costs' (CoM). Dit houdt in dat de projectuitvoerder de opzet van zijn methodologie voor bepaling en toerekening van personeels- en indirecte kosten beschrijft en onderbouwt (uiteraard slechts indien er geopteerd wordt voor het werkelijke-indirectekostenmodel). De accountant voert de voorgeschreven werkzaamheden met betrekking tot deze methodologie uit en verwoordt de uitkomsten van zijn werkzaamheden in een rapport van (feitelijke) bevindingen, de CoM.

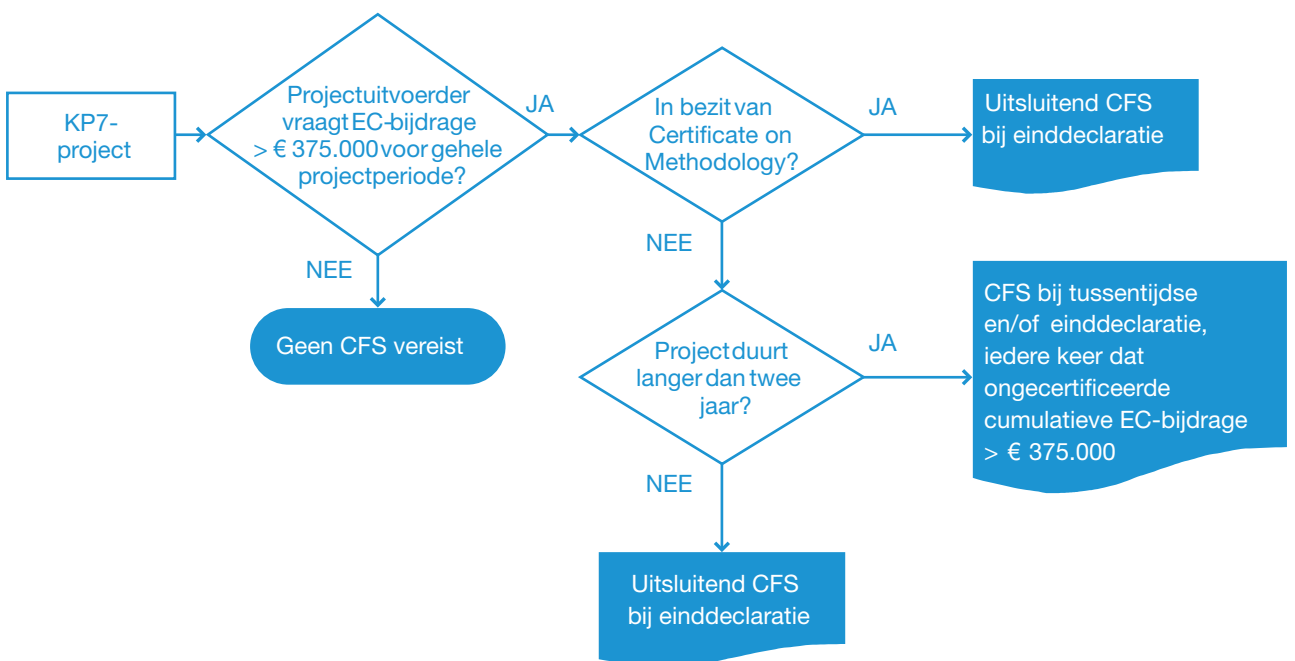
Het gebruik van het modelrapport (opgesteld door de Europese Commissie) is verplicht. De taal waarin dit rapport moet worden opgesteld, staat aangegeven in artikel 4 van de subsidieovereenkomst.

Doel van de CoM is het bevorderen van het gebruik van de juiste methoden voor het berekenen van de personeelskosten (vooral bij gebruik van gemiddelde kosten) en indirecte kosten van een KP7-project. Door 'toetsing' van de methodologie van het eerste KP7-project wordt het risico op correctie van verantwoorde kosten (achteraf) verkleind. De tijd die nodig is voor de accountant, en kosten van de accountant zijn hierdoor naar verwachting beperkter.

Toepassen van een CoM is vrijwillig, maar slechts mogelijk indien minimaal acht KP6-projecten van ten minste € 375.000 subsidiebijdrage per project zijn uitgevoerd. Hiervoor dient een verzoek bij de Europese Commissie te worden ingediend. Na goedkeuring door de Europese Commissie van dit verzoek mag een CoM worden

**Figuur 1 - Situaties waarin CFS noodzakelijk is**

#### Beslisboom voor Certificate on the Financial Statements



ingediend, echter pas ná de startdatum van het eerste KP7-project. De CoM moet vervolgens weer worden goedgekeurd door de Europese Commissie.

Wanneer de Europese Commissie goedkeuring heeft gegeven aan de 'gecertificeerde' methodologie voor personeelskosten en indirecte kosten, is een CFS voor tussentijdse declaraties niet langer vereist. De CFS bij de einddeclaratie is slechts vereist wanneer (eventueel cumulatief met voorgaande perioden) de bijdrage van de Europese Commissie hoger is dan € 375.000 (zie ook figuur 1).

De CoM is geldig voor de gehele organisatie en voor de gehele programmaperiode, tenzij er wijzigingen zijn waardoor er aanpassingen in de CoM nodig zijn (bijvoorbeeld een wijziging van de juridische status van de organisatie). Met andere woorden: de CoM hoeft in principe slechts één keer afgegeven te worden. Hoe meer projecten er door een organisatie worden uitgevoerd, hoe groter het relatieve voordeel van een CoM.

De specifieke werkzaamheden die de externe accountant voor de einddeclaratie moet uitvoeren, zijn verder beperkt. De accountant stelt voor de personeels- en indirecte kosten vast dat de berekening in overeenstemming is met de 'gecertificeerde' methodologie zonder herberekeningen van werkelijke personeelskosten op medewerkerniveau uit te voeren.

De CoM mag al vóór de eerste tussentijdse declaratie worden ingediend, bijvoorbeeld aan de hand van een pro-forma declaratie.

#### Certificate on the Methodology on average personnel costs

Hoewel onder KP7 het uitgangspunt is dat werkelijke kosten dienen te worden verantwoord, bestaat de mogelijkheid directe personeelskosten op basis van gemiddelde uurtarieven te verantwoorden. Een projectuitvoerder die hiervoor opteert, is verplicht een zogenaamde 'Certificate on the Methodology on average personnel costs' (kortweg CoMAv) te overleggen. Het gebruik van gemiddelden is uitsluitend toegestaan indien de Europese Commissie de CoMAv heeft goedgekeurd.

Ook de CoMAv is een rapport van (feitelijke) bevindingen dat door een externe accountant moet worden afgegeven. De specifieke werkzaamheden die de externe accountant hiervoor moet uitvoeren, zijn eveneens door de Europese Commissie vastgelegd.

De CoMAv heeft slechts betrekking op de berekening van de directe personele kosten en niet op de berekening van de indirecte kosten. Daarom geeft een door de Europese

Commissie goedgekeurde CoMAv geen vrijstelling voor een CFS bij tussentijdse declaraties (wanneer de drempel van € 375.000 is overschreden).

De accountant moet de 'gecertificeerde' methodologie naleven bij de tussentijdse of einddeclaratie van de personeelskosten. Het gebruik van gemiddelden mag er niet toe leiden dat meer kosten worden verantwoord dan volgens de financiële administratie werkelijk gemaakt zijn.

Wanneer een projectuitvoerder naast de certificering van de gemiddelde personeelskosten ook de overige indirecte kosten laat 'certificeren' en hierbij gebruik maakt van een CoM, is geen aanvullend CoMAv vereist, aangezien de CoM dit onderdeel al dekt.

## 5. Tot slot

Ten opzichte van KP6 zijn in KP7 belangrijke wijzigingen doorgevoerd. Dit betreft het vervallen van het additionelekostenmodel en de mogelijkheid voor bepaalde projectuitvoerders om een indirectekostenopslag van 60% op de directe kosten (uitgezonderd kosten van uitbesteding van diensten) te hanteren. Daarnaast zijn wijzigingen in de controlestructuur aangebracht. In plaats van een accountantscontrole voert de accountant een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden uit. Dit onderzoek leidt tot een rapport van (feitelijke) bevindingen ('Certificate on the Financial Statements').

Verder kan een projectuitvoerder in bepaalde gevallen opteren voor een 'Certificate on the Methodology for both personnel and indirect costs' of voor een 'Certificate on the Methodology on average personnel costs'. Ondanks de wijzigingen is KP7 nog steeds een complexe en omvangrijke regeling. In dit artikel zijn verschillende belangrijke risico's rondom de projectadministratie onderkend.

Opteren voor CoM of een CoMAv heeft de volgende voordelen:

- tijdige 'toetsing' van de methodologie, waardoor eventuele afwijkingen van de subsidievoorwaarden tijdig gesignaleerd kunnen worden;
- gebruik van gemiddelde kosten voor direct personeel is toegestaan;
- geen correctie van individuele werkelijke personeelskosten naar aanleiding van de afgifte van de CFS bij de einddeclaratie of naar aanleiding van controles door de subsidieverstrekker;
- geen CFS bij tussentijdse declaraties nodig (geldt niet voor CoMAv);
- de CoM of CoMAv is in principe geldig voor alle KP7-projecten van de betreffende projectpartner.

## Op zoek naar een eerder verschenen artikel?

Hieronder vindt u een overzicht van de artikelen van de laatste drie uitgaven van Spotlight. Op [www.pwc.com](http://www.pwc.com) vindt u onder 'Publicaties' de uitgaven vanaf 2004. Uiteraard kunt u ook contact met ons opnemen.

	<b>Spotlight 2008</b>	-	<b>Uitgave 1</b>
	<i>Peter J. Veerman en Herbert Reimers</i>	5	Aansprakelijkheid van accountants: wettelijk beperken of niet?
	<i>Lilian van Duijnhoven</i>	11	Meer duidelijkheid over de asset-ceilingtest door komst IFRIC 14
	<i>Gerard Beaufort</i>	17	Audit of tax
	<i>Hennie Henzen</i>	23	De inhaalregeling: een latent probleem
	<i>Duncan Rentenaar en Sander Reurings</i>	29	Verbetering van functiescheiding door middel van tools
	<i>Herbert Reimers</i>	35	Nieuw tuchtrecht voor accountants
	<i>Iris Calmes</i>	39	Nadere voorschriften permanente educatie 2007 nader toegelicht
		43	Kort nieuws
	<b>Spotlight 2007</b>	-	<b>Uitgave 4</b>
	<i>Peter J. Veerman</i>	5	De nieuwe gedragscode voor accountants
	<i>Pieter Veuger en An Lommers</i>	13	Financiële instrumenten: Richtlijn 290 is definitief en lastig
	<i>Willem Geijtenbeek en Andries van Pijkeren</i>	19	XBRL: droom of werkelijkheid?
	<i>Herbert Reimers</i>	25	Publicatie bij liquidatie van een bv of nv
	<i>Suzanne Boers</i>	31	De gewijzigde deelnemingsvrijstelling vanaf 2007
	<i>Rachel Blok</i>	37	Waar was de CFO?
		43	Kort nieuws
	<b>Spotlight 2007</b>	-	<b>Uitgave 3 Special: Corporate governance</b>
	<i>Esther Kamp, Agnes Zeestraten en Hans Dijkstra</i>	5	Nederland in perspectief – Ontwikkelingen op het gebied van corporate governance
	<i>Wim Holterman en Jaap van Manen</i>	13	Fusies, overnames en commissarissen
	<i>Wim Holterman en Jaap van Manen</i>	21	De raad van commissarissen en fairness opinies
	<i>Paula Kager</i>	25	Grondslagen voor de bezoldiging van commissarissen bij beursgenoteerde ondernemingen in Nederland
	<i>Frank Werger en Eric Dankaart</i>	31	Fiscale perikelen rond de commissaris en zijn beloning
	<i>Bernard Prins</i>	37	Handelswijze toezichthouders in fraudekwesaties: zeven aandachtspunten
	<i>Martijn van den Berg en Renate de Lange</i>	41	Weet je nog een commissaris?
	<i>Jos de Groot</i>	45	De risicoparagraaf in de jaarverslagen 2006
	<i>Eelco van der Enden en Jurriaan Weerman</i>	51	Tax control framework - De theorie en de praktijk
	<i>Dennis de Geus en Raoul Hofland</i>	57	AS5 – Ondergang van Sarbanes-Oxley 404 of opstap naar brede acceptatie
	<i>Hans Dijkstra</i>	63	De Code Tabaksblat en de verantwoordelijkheid van de accountant

[www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)

Assurance • Tax • Advisory

\*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 