A man with short, graying hair, wearing a dark pinstriped suit jacket over a light-colored shirt, is shown in profile from the chest up. He is looking out of a large window with a grid pattern, with his right hand resting on a dark railing. The background is a blurred cityscape. A yellow rectangular box is overlaid on the top right of the image, containing the title and author information.

# De revolutie van Integrated Reporting en de veranderende rol van de accountant

Renaldo van Stein  
Hogeschool Rotterdam  
28 juni 2016

## SAMENVATTING

In dit artikel wordt de veranderende rol van de accountant besproken. Er wordt ingegaan op de ontwikkelingen van niet-financiële informatie, maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting, de gevolgen voor accountants en accountantskantoren en aanbevelingen voor de praktijk. Was er oorspronkelijk uitsluitend behoefte aan een oordeel over financiële informatie, nu verbreedt deze informatiebehoefte en moet de rol van de accountant veranderen om een verwachtingskloof tegen te gaan.

## RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK

De veranderende wereld leidt tot nieuwe en andere behoeften bij verschaffers en gebruikers van informatie. Accountants kunnen voorzien in deze toenemende behoeften, mits zij inspelen op de veranderende rol die hierbij gebaat is.

### 1 Inleiding

Volgens de theorie van Limperg is de vraag naar controlediensten door de accountant het gevolg van de behoefte van externe belanghebbenden.

Belanghebbenden hebben al geruime tijd behoefte aan meer niet-financiële informatie over ondernemingen zoals een maatschappelijk jaarverslag of Integrated Report. Op basis van data-analyse is duidelijk naar voren gekomen dat sprake is van een opwaartse trend in het aantal maatschappelijk jaarverslagen en Integrated Reports.

Dit artikel is een weergave van een scriptie over maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting en de veranderende rol van de accountant. Voor de scriptie is gebruik gemaakt van literatuur, interviews, een masterclass Integrated Reporting, data-analyse van maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting (GRI) en jaarverslagenonderzoek. De interviews zijn met verschillende partijen gedaan om zo een compleet mogelijk beeld te krijgen. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven en hoeven niet noodzakelijkerwijs overeen te komen met standpunten van Stichting Hogeschool Rotterdam, Ernst & Young Accountants LLP of de participanten.

### 2 Niet-financiële informatie

In tegenstelling tot financiële informatie is niet financiële informatie een containerbegrip: het bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over het gevoerde beleid, de bedrijfsvoering en de uitkomsten van dit beleid in de vorm van output of outcome, zonder dat sprake is van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem. In het jaarverslagenonderzoek zijn bij de ondernemingen Havenbedrijf Rotterdam NV, Jumbo Groep Holding BV, Koninklijke Boskalis Westminster NV, Koninklijke KPN NV en NV Nederlandse Spoorwegen de jaarverslagen van 2014 onderzocht.

Bij deze vijf praktijkcasussen komt een grote diversiteit aan niet-financiële informatie naar voren. Niet alleen het soort informatie verschilt, maar ook de wijze waarop dit wordt verantwoord. Het CSR-verslag van Boskalis en het MVO-verslag van Jumbo zijn voorbeelden van een separaat MVO-verslag. Deze verslagen zijn geen onderdeel van het reguliere jaarverslag, terwijl de niet-financiële informatie bij Havenbedrijf Rotterdam, NS en KPN wel geïntegreerd is in het jaarverslag. Een belegger is van mening dat niet-financiële informatie net als bij financiële informatie door een onafhankelijke accountant moet worden gecontroleerd.

Op de lange termijn zal de trend zich richting Integrated Reporting voortzetten. Op de korte termijn is de richtlijn tot wijziging van Boek 2 Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2014/95/EU van toepassing. Organisaties van openbaar belang met meer dan 500 werknemers moeten inzicht geven in milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping. Deze niet-financiële informatie moet onderdeel zijn van het bestuursverslag. Een apart verslag is ook toegestaan, mits dit verslag gelijktijdig met het jaarverslag of uiterlijk zes maanden na balansdatum beschikbaar is. Belanghebbenden verwachten de hoofdpunten van deze informatie in het bestuursverslag, waarbij de gedetailleerde informatie in het afzonderlijke verslag kunnen worden opgenomen. Het effect van Richtlijn 2014/95/EU is nog beperkt, omdat de meeste Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen al aan deze vereisten voldoen. De verwachting is dat de financiële accountant deze informatie zal gaan controleren als de controle alleen met de elementen van Richtlijn 2014/95/EU te maken hebben. De duurzaamheidsafdeling controleert dan de niet-financiële informatie als de reikwijdte betrekking heeft op het gehele jaarverslag. Door Richtlijn 2014/95/EU is de verwachting dat de Autoriteit Financiële Markten (AFM) ook een rol zal krijgen als toezichthouder op niet-financiële informatie in het bestuursverslag. De extra informatie in het bestuursverslag is dan onlosmakelijk verbonden met de jaarrekening. Deze richtlijn kan worden aangemerkt als een kleine stap op weg naar Integrated Reporting.

### 3 Ontwikkelingen maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting

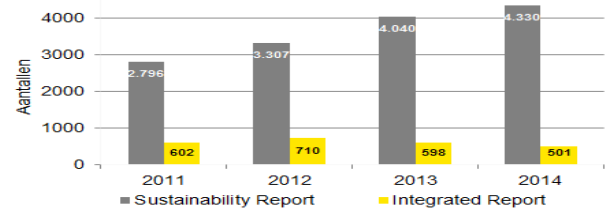
Door middel van een maatschappelijk jaarverslag wordt een beeld gegeven van het maatschappelijk verantwoord ondernemen door de onderneming. Ondernemingen rapporteren in toenemende mate holistisch en samenhangend over: doelstellingen, business model, strategie, governance processen, benaderen van de kansen en risico's, prestaties, posities en toekomstperspectieven.

Er is een discussie over de rapportagevorm om stakeholders over deze informatie te informeren. Een onderneming kan aan de hand van een Integrated Report, jaarverslag of een andere rapportagevorm stakeholders over deze informatie informeren. Bij Integrated Reporting wordt de meest materiële informatie over de strategie, governance, resultaten en toekomstverwachtingen van een onderneming samen in één verslag gebracht. Deze informatie wordt gepresenteerd in de commerciële, sociale en ecologische context waarin de onderneming opereert. Zo worden investeerders geïnformeerd over de manier waarop de onderneming waarde heeft gecreëerd én zal creëren. In de voorgaande 50 jaar hebben ondernemingen steeds meer informatie verstrekt om aan de toenemende eisen van stakeholders te voldoen. Vanaf de jaren zestig was de verslaggeving op de jaarrekeningen gericht, waarbij geleidelijk het bestuursverslag, duurzaamheid, governance en remuneratie belangrijkere verslaggevingsonderwerpen zijn geworden. Het jaarverslag moet een dusdanig inzicht geven in alle risico's en kansen van de onderneming, dat een belegger kan besluiten wel of niet te investeren. De thema's van Integrated Reporting zijn allemaal thema's die de belegger aanspreken, echter valt het tijdens de interviews op dat ondernemingen het ingewikkeld vinden om de vertaalslag naar de eigen onderneming te maken. Integrated Reporting vraagt veel meer van een onderneming, waarbij het waardecreatiemodel en de stakeholdersdialogen meestal als complex worden ervaren. Consultancy- en adviesbureaus kunnen hier vaak bij helpen.

Een internationaal raamwerk voor Integrated Reporting laat nog op zich wachten, terwijl in Nederland wel aanknopingspunten zijn voor toetsingscriteria. In Nederland biedt het Burgerlijk Wetboek (BW2 Titel 9) uitkomst voor zowel de jaarrekening als het bestuursverslag. Richtlijn 400 geeft hier nadere invulling aan met als aanvulling de Handreiking Maatschappelijke Jaarverslaggeving van de RJ. Voor specifieke indicatoren wordt verwezen naar de GRI-richtlijnen. Verder biedt het IIRC een Integrated Reporting Framework voor ondernemingen. Het beoordelen van de juiste toepassing van de verslaggevingsprincipes voor Integrated Reporting kan door het verslaggevingsstadium van ondernemingen uitdagingen voor de accountant bieden.

#### 4 Resultaten

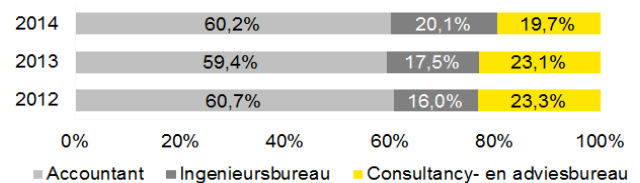
Om de invloed van maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting te kunnen aangeven, dient de trend in de verslaggeving te worden geanalyseerd. Figuur 1 toont aan dat het aantal maatschappelijke jaarverslagen en Integrated Reports de afgelopen jaren aanzienlijk is toegenomen.



Figuur 1 Sustainability Reports en Integrated Reports 2011 t/m 2014 (Global Reporting Initiative (GRI), 2016)

In het onderzoek valt op dat de verhouding tussen het aantal Integrated Reports ten opzichte van het aantal maatschappelijke jaarverslagen relatief groot is. Ondernemingen ervaren Integrated Reporting vaak als een uitdaging, omdat de materie nog nieuw en ingewikkeld is. Het hangt er ook vanaf in welke mate de medewerkers in Integrated Reporting geloven en wat de kracht van de topman of -vrouw is. Daarnaast verschilt de wetgeving over Integrated Reporting per land, waardoor het aantal Integrated Reports in sommige landen zoals Zuid-Afrika hoger is.

Belanghebbenden hebben steeds meer vraag naar betrouwbare niet-financiële informatie met een bevestiging van een onafhankelijke partij. Figuur 2 toont aan dat accountants niet de enige in de markt zijn om zekerheid te verschaffen over niet-financiële informatie.



Figuur 2 Assurance providers 2012 t/m 2014 (Global Reporting Initiative (GRI), 2016)

Tijdens de interviews kwam dit een aantal keer naar voren, waarbij is gebleken dat verschillende partijen de werkwijze van de ingenieursbureaus en consultancy- en adviesbureaus niet kennen. Belanghebbenden hebben behoefte aan een oordeel van een onafhankelijke accountant en de accountant heeft op grond van zijn controledeskundigheid, reputatie en beroepsvoorschriften de competenties om dé professional te zijn voor een verklaring over niet-financiële informatie. Accountantskantoren moeten deze verantwoordelijkheid nemen en deze niet-accountantskantoren zijn dan ook met name buiten de Nederlandse grenzen in de markt. Nederland behoort wereldwijd qua verslaggeving tot de top, waardoor het mogelijk is dat de acceptatie van niet-accountantskantoren in andere landen hoger is.

5 De veranderende rol van de accountant Accountants hebben veel ervaring op het gebied van het betrouwbaar presenteren en controleren van informatie. De accountant vervult de functie van onafhankelijke deskundige, die voor gebruikers de kwaliteit toetst van de door de verschaffer afgelegde verantwoording. De veranderingen en ontwikkelingen in de omgeving en sector leiden in principe tot de rollen: assurance-verschaffer, rapporteur en adviseur.

Het Burgerlijk Wetboek (BW2 Titel 9) schrijft voor dat het bestuursverslag een getrouw beeld moet geven van de toestand op de balansdatum en van de gang van zaken gedurende het boekjaar. Momenteel gaan accountants na of het bestuursverslag alle op grond van de wet verplichte elementen bevat en of het bestuursverslag niet in strijd is met de jaarrekening. Hierbij kijkt de accountant of de in de jaarrekening en in het bestuursverslag opgenomen financiële informatie verenigbaar is. Richtlijn 2013/34/EU zorgt voor een uitbreiding van de betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag, waarbij de accountant naast de aanwezigheids- en consistentietoets ook moet verklaren of er materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld.

Er komt steeds meer informatie in het bestuursverslag en op grond van de verantwoordelijkheid in COS 720 moet de accountant deze informatie kritisch lezen.

Daarnaast neemt de vraag naar assurance over het Integrated Report steeds meer toe. Assurance moet in het breder perspectief van geloofwaardigheid en vertrouwen worden gezien. Hierbij gaat het om een samenspel tussen een goed raamwerk voor de verslaggeving, goede governance, meer interactie met stakeholders, interne controle en assurance. Op dit moment wordt met name assurance over de jaarrekening en assurance over een selectie van onderdelen van het bestuursverslag gegeven. Op de lange termijn zal de accountant vaker assurance over het gehele jaarverslag geven.

Accountants moeten in de opleiding kennis opdoen van raamwerken, specifieke governance aspecten, interne controle en assurance op het gebied van Integrated Reporting. Daarbij moeten accountants leren om in een multidisciplinair team met verschillende expertises samen te werken. Dit kan in een afzonderlijke opleiding gecombineerd met training on the job mogelijk worden gemaakt. De accountant moet voortdurend bekijken wat het belang van de informatie is voor de waarde van de onderneming en alle aspecten van het waardecreatiemodel bekijken. De accountant moet zich bewuster worden van de brede context waarin een onderneming zich bevindt en daarbij vaker een gesprekspartner voor de onderneming zijn. Daarnaast kan de accountant bijdragen aan de normontwikkeling van niet-financiële informatie en het onderwerp onder de aandacht brengen. Accountants zien veel ondernemingen in de praktijk en moeten in deze fase van de ontwikkeling van niet-financiële informatie ondernemingen wijzen op de best practises van Integrated Reporting.

## 6 Gevolgen voor accountants en accountantskantoren

De ontwikkeling van afzonderlijke financiële- en maatschappelijke verslaggeving naar Integrated Reporting heeft ook gevolgen voor de accountant die assurance over deze informatie geeft. Ondernemingen zullen door Integrated Reporting vaker informatie geven over de

verwachtingen op korte, middellange en lange termijn, waarbij de accountant moet toetsen of deze scenario's toereikend zijn. Een uitdaging voor de accountant is om een balans te vinden tussen de relevantie en volledigheid van de verslaggeving. Hierdoor zal de accountant vaker met de onderneming in gesprek treden over de verantwoordelijkheden van de tekst en inhoud van het verslag. Er zullen verschillende prestatie-indicatoren worden gepresenteerd die niet nauwkeurig kunnen worden gecontroleerd. Voor de accountant is het van belang dat de resultaten van de controle goed worden gedocumenteerd en dit helder in het assurance-rapport wordt gecommuniceerd. Door Integrated Reporting ontstaat een verbreding van de reikwijdte van de controle en de accountant zal vaker in overleg moeten treden met vaktechnische collega's. De accountant heeft door de revolutie van Integrated Reporting veel meer kennis nodig en moet daarom al actief gaan nadenken over de nieuwe situatie. De complexiteit van Integrated Reporting zullen de benodigde competenties voor assurance beïnvloeden, waardoor accountantskantoren vaktechnische experts moeten aantrekken of moeten samenwerken met andere organisaties. Een team van accountants zal door Integrated Reporting een veelzijdig team moeten zijn met bijvoorbeeld financiële, MBA, milieu, IT en andere studien- en werkachtergronden.

De informatiebehoefte van belanghebbenden is aan het verbreden en het werkterrein van de traditionele accountant moet én is aan het veranderen om een verwachtingskloof tegen te gaan.

Integrated Reporting zal ook invloed hebben op het marktaandeel van assurance providers, omdat nog veel niet-accountantskantoren (2014: 39,8%) assurance over maatschappelijke jaarverslaggeving geven. De keuze voor assurance provider is momenteel afhankelijk van de omvang van de onderneming en de stakeholdersbenadering van het land waarin de onderneming is gevestigd. Mijn verwachting is dat het marktaandeel van accountants en accountantskantoren bij Integrated Reporting veel groter zal worden en de niet-accountantskantoren zich moeten gaan richten op consultancy en advies over maatschappelijke jaarverslaggeving. Hier zit namelijk een gat in de markt, omdat ondernemingen in deze fase hulp kunnen gebruiken bij de implementatie van Integrated Reporting. Integrated Reporting vergt een bedrijfsspecifieke aanpak en zal leiden tot meer toegevoegde waarde van de accountant, mits de accountant hier nu al op zal inspelen en durft aan te tonen dat het dé professional hiervoor is.

## 7 Conclusie

Tijdens het onderzoek is gebleken dat verschillende belanghebbenden de toegevoegde waarde van maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting erkennen. In figuur 1 is een duidelijke opwaartse trend in het aantal maatschappelijke



jaarverslagen en Integrated Reports te constateren. Deze trend heeft het gevolg dat de accountant meer werkzaamheden zal verrichten door de verslaggeving van niet-financiële informatie. Integrated Reporting heeft impact op het gehele werkveld van alle accountants (accountant in business, intern- en overheidsaccountant en openbaar accountant). Integrated Reporting biedt de mogelijkheid om de toegevoegde waarde van de accountant te versterken. Van oorsprong ligt de rol van de accountant bij de controle van de financiële verslaggeving, waarbij de accountant nu ook in de behoefte van belanghebbenden kan voorzien om ook bij de niet-financiële verslaggeving dezelfde rol te vervullen, vanuit een ander perspectief. Maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting vergt van de accountant een breder perspectief en het gebruik van multidisciplinaire teams met specialiseringen op bepaalde gebieden. De oordeelsvorming van de accountant en het analytisch vermogen blijft daarbij de belangrijkste bijdrage van de accountant. In het onderzoek is gebleken dat niet-accountantskantoren ook verklaringen verstrekken. Zekerheid moet in het breder perspectief van geloofwaardigheid en vertrouwen worden gezien, waarbij het raamwerk voor de verslaggeving goed moet zijn, goede governance, meer interactie met stakeholders en interne controle. Op grond van de verantwoordelijkheid op basis van COS 720 moet de accountant de niet-financiële informatie ook kritisch lezen. De complexiteit van deze nieuwe materie zorgt ervoor dat accountantskantoren teams samenstellen met experts met verschillende achtergronden om op deze wijze specialistische vaardigheden en kennis te bundelen en efficiënt samen te werken. De samenwerking tussen de financiële- en duurzaamheidsafdeling van accountantskantoren moet worden geïntensiveerd, waarbij tijdens de controle meer overleg moet plaatsvinden om het verband tussen de jaarrekening en het bestuursverslag te begrijpen. De accountant zal vaker als gesprekspartner fungeren en de accountant zal voortdurend het belang van de informatie voor de waarde van de onderneming in ogenschouw moeten nemen. Hierbij is het belangrijk om het waardecreatiemodel en haar verbanden te begrijpen. Maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting wordt internationaal breed gedragen en verschillende landen proberen voor te lopen op dit initiatief. Op de korte termijn is de richtlijn tot wijziging van Boek 2 Burgerlijk Wetboek ter uitvoering van Richtlijn 2014/95/EU van toepassing en op de lange termijn zal de trend zich richting Integrated Reporting voortzetten.

## 8 Aanbevelingen

Op korte termijn is het voor accountants en accountantskantoren niet mogelijk om op een volwaardig niveau te komen zoals bij de controle van de financiële verslaggeving.

De accountant moet in de praktijk alvast kennis opdoen over Integrated Reporting en kan daarbij bijdragen aan de normontwikkeling van niet-financiële informatie en het onderwerp onder de aandacht brengen. Accountants moeten leren om in een multidisciplinair team met verschillende expertises samen te werken en dit kan in een afzonderlijke opleiding gecombineerd met training on the job mogelijk worden gemaakt.

In deze fase van niet-financiële informatie helpt een afzonderlijke duurzaamheidsafdeling bij aan het bundelen van kennis, omdat de accountant door maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting meer kennis moet hebben. De verwachting is dat het huidige opleidingsmodel niet voorziet in die kennis, waardoor een kloof in de expertise van de accountant zal ontstaan. Multidisciplinaire teams met verschillende studieachtergronden kunnen deze kloof verminderen, waardoor accountantskantoren ook open moeten staan voor afgestudeerden met een niet-accountancy achtergrond. Aan de hand van sessies en trainingen over maatschappelijke jaarverslaggeving en Integrated Reporting kunnen praktijkvoorbeelden worden aangegrepen om de samenwerking tijdens de controle te vergroten. Accountantskantoren moeten geïntegreerd te werk gaan, zodat de diensten ook geïntegreerd aan klanten kunnen worden aangeboden.

Accountants zien veel organisaties en kunnen als gesprekspartner fungeren om op deze wijze best practises te benoemen en de onderneming op die manier te helpen. Hierbij moet de accountant ervoor waken om het advies en de controle niet door elkaar heen te laten lopen, aangezien dit niet is toegestaan.

Integrated Reporting zal de toekomst worden en accountants en accountantskantoren moeten hier nu al op inspelen en niet weglopen van de verantwoordelijk én durven aan te tonen dat de accountant de enige echte professional voor Integrated Reporting is. De accountant heeft op grond van zijn controledeskundigheid, reputatie en beroepsvoorschriften de competenties om de professional te zijn die toegevoegde waarde heeft bij niet-financiële informatie. Integrated Reporting komt er nu dan eindelijk écht aan.

### Onderzoek

Wilt u meer informatie over dit onderzoek.  
Neem per e-mail contact op met:

Renaldo van Stein  
[Renaldovstein@gmail.com](mailto:Renaldovstein@gmail.com)