

# Integrated reporting en assurance

Nancy Kamp-Roelands

**SAMENVATTING** In dit beschouwend artikel worden enkele belangrijke uitdagingen voor assurance bij geïntegreerde verslaggeving besproken. Er wordt ingegaan op de historische ontwikkeling van richtlijnen voor assurance-opdrachten, de huidige context van assurance-opdrachten bij maatschappelijke verslaggeving, de belangrijkste uitdagingen vanuit het raamwerk voor geïntegreerde verslaggeving, dat inmiddels door het International Integrated Reporting Committee wordt ontwikkeld, en suggesties voor praktische oplossingen.

**RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK** Nu koplopers in maatschappelijke verslaggeving steeds vaker overgaan op geïntegreerde verslaggeving neemt ook de vraag naar assurance bij geïntegreerde verslaggeving toe. Het werkkterrein van de traditionele accountant gaat dus veranderen. Er is op dit moment een vacuüm en een assurance-richtlijn bij geïntegreerde verslaggeving zal op zich laten wachten zolang er nog geen raamwerk voor dit type verslaggeving is ontwikkeld. Dit artikel geeft voor de geïdentificeerde uitdagingen ook concrete aanbevelingen. De kennis en ervaring opgedaan bij maatschappelijke verslaggeving is een belangrijke basis voor assurance bij geïntegreerde verslaggeving.

## 1 Inleiding

Financiële verslaggeving wordt steeds verder geïntegreerd met maatschappelijke verslaggeving. Dit volgt de logische ontwikkeling waarbij ondernemingen de maatschappelijk aspecten van hun ondernemen steeds meer integreren in hun ondernemingsstrategie, corporate governance, managementsystemen, managementrapportages en externe verslaggeving. De ontwikkeling van afzonderlijke financiële en maatschappelijke verslaggeving naar geïntegreerde verslaggeving heeft ook consequenties voor de accountant die bij deze verslagen assurance geeft. Er is in dit stadium van ontwikkeling veel ruimte voor eigen invulling door zowel de onderneming als de accountant. Er wordt intussen wel gewerkt aan internationale verslaggevingsrichtlijnen voor geïntegreerde verslagge-

ving. Het vorig jaar opgerichte International Integrated Reporting Committee (IIRC) heeft in september 2011 een discussiepaper over geïntegreerde verslaggeving gepubliceerd. Een paralleltraject van pilot toepassingen door ondernemingen en de vaktechnische ontwikkeling van richtlijnen zal uiteindelijk leiden tot de eerste ontwerprichtlijn in 2012. Tegelijkertijd is de discussie gestart over de governance en de rollen van bestaande internationale organisaties zoals de International Accounting Standards Board (IASB) en het Global Reporting Initiative (GRI). Terwijl de verslaggevingscriteria voor geïntegreerde verslaggeving dus nog in ontwikkeling zijn neemt de vraag naar assurance bij dit type verslaggeving toe. Hoewel er in Nederland richtlijnen zijn voor zowel de controle van financiële verslaggeving als voor assurance-opdrachten bij maatschappelijke verslaggeving geeft geïntegreerde verslaggeving weer nieuwe uitdagingen. Dit artikel is een beschouwend artikel met daarin de belangrijkste uitdagingen voor de accountant van geïntegreerde verslaggeving, alsmede suggesties hoe hier mee om te gaan.

In dit artikel wordt achtereenvolgens in paragraaf 2 aandacht besteed aan de historie van assurance-opdrachten, in paragraaf 3 wordt een context geschetst van de huidige praktijk van assurance-opdrachten, in paragraaf 4 wordt uitgebreid stilgestaan bij de uitdagingen van assurance bij geïntegreerde verslaggeving, in paragraaf 5 wordt ingegaan op de consequenties voor de deskundigheid van het team en tot slot in paragraaf 6 op de impact op het assurance-rapport.

## 2 Korte historie van assurance-opdrachten

In het kader van assurance bij geïntegreerde verslaggeving wordt eerst kort de historische ontwikkeling geschetst van de assurance-standaarden bij de verschillende deelgebieden. De discussies die daar al hebben plaatsgehad zullen ook een belangrijke rol krijgen bij de assurance bij geïntegreerde verslaggeving. Een assurance-standaard bij dit type verslaggeving zal voorlopig op zich laten wachten omdat eerst helderheid moet worden

verkregen over het verslaggevingsraamwerk voor geïntegreerde verslaggeving.

Een assurance-opdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. Een assurance-opdracht kan zowel gericht zijn op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid (controle-opdracht) als op het verkrijgen een beperkte mate van zekerheid (beoordelings-opdracht). In dit laatste geval is de diepgang van de werkzaamheden minder dan bij een redelijke mate van zekerheid en is dus het risico groter dat er nog materiële onjuistheden zijn ten opzichte van de toetsingscriteria. Een assurance-opdracht kan op verschillende objecten van onderzoek worden toegepast. Een van deze objecten is de jaarrekening. Als deze opdracht gericht is op een redelijke mate van zekerheid spreken we over de controle van de jaarrekening. De controle van de jaarrekening is dus ook een assurance-opdracht. Daarnaast bestaan bijvoorbeeld assurance-opdrachten met betrekking tot maatschappelijke verslaggeving, de naleving van gedragscodes, of de opzet en bestaan van interne controlesystemen. Een voorwaarde voor het aanvaarden van assurance-opdrachten is dat er toetsingscriteria voor de desbetreffende onderzoeksobjecten zijn, die voor de beoogde gebruiker van assurance beschikbaar zijn. Deze toetsingscriteria kunnen algemeen aanvaard zijn zoals die van IASB of GRI, maar kunnen ook specifiek zijn ontwikkeld.

In 1997 publiceerde de International Federation of Accountants (IFAC) de eerste draft van het raamwerk voor assurance-opdrachten. De intentie was een overkoepelend raamwerk te bieden voor assurance-opdrachten die niet alleen historisch financiële informatie betreffen, maar ook andere objecten van onderzoek. Het raamwerk steunt op algemene principes die eerder door Mautz and Sharaf (1961) en Flint (1988) zijn ontwikkeld. Opvallend is dat Flint op zijn beurt sterk steunt op verschillende publicaties van Limperg. In Nederland hebben onder meer Wallage (1993), Wilschut (1985) en Bindenga (1983) deze principes verder uitgebouwd. Deze principes vormen ook de basis voor het bouwen van een raamwerk voor de controle van milieuverslaggeving (Kamp-Roelands, 2002, 1996a). Deze ontwikkeling heeft parallel gelopen met diverse publicaties voor het NIVRA (Kamp-Roelands e.a., 2002; Kamp-Roelands, 1999) en de Europese Federatie van Accountants (Kamp-Roelands/FEE, 1996b en FEE/Kamp-Roelands, 1999).<sup>1</sup> NIVRA<sup>2</sup> had zitting in de commissie die het raamwerk voor assurance-opdrachten heeft ontwikkeld (Gortemaker, 2001). De Commissie Controlevraagstukken

en Richtlijnen (CCR) speelde in die tijd via diverse subcommissies een belangrijke ondersteunende rol. Na de publicatie van het raamwerk in 2000 vond onder voorzitterschap van NIVRA<sup>3</sup> de ontwikkeling van de internationale standaard voor assurance inzake milieuverslagen plaats. Om aan het benodigde endorsement van de International Organization for Securities Commission (IOSCO) van de bestaande internationale controlerichtlijnen te kunnen voldoen moesten de richtlijnen van de International Federation of Accountants (IFAC) worden verduidelijkt om een meer eenduidige interpretatie mogelijk te maken. Hiertoe werd het Clarity-project in gang gezet. Als gevolg hiervan werden alle lopende projecten tijdelijk stopgezet. Daarmee kwam ook een einde aan de ontwikkeling van een internationale standaard voor assurance-opdrachten inzake milieuverslagen. Wel werd door IFAC verder gewerkt aan de nadere invulling van het overkoepelende assurance-raamwerk in de vorm van richtlijn 2000 (later 3000) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historisch financiële informatie* (IFAC, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, 2003).

Milieuverslaggeving was inmiddels uitgegroeid tot maatschappelijke verslaggeving. Maatschappelijke verslaggeving omvat niet alleen informatie over milieu, maar ook informatie over de economische, milieu- en sociale aspecten van het ondernemen. Voorbeelden hiervan zijn werknemersaangelegenheden, veiligheid en gezondheid, productverantwoordelijkheid, werkgelegenheid en onderzoek en ontwikkeling. In Nederland was net als in een aantal andere Europese landen behoefte aan een assurance-richtlijn voor maatschappelijke verslaggeving. Op grond hiervan heeft de CCR in 2003 besloten het on hold gezette project van de IFAC op Nederlandse basis voort te zetten en de ruwe draft, gecombineerd met inmiddels andere verschenen publicaties (FEE/Kamp-Roelands, 2002 en 1999 en Kamp-Roelands e.a./NIVRA, 2002) om te zetten naar een assurance-standaard voor maatschappelijke verslaggeving.<sup>4</sup> Uiteindelijk heeft dit in 2007 geleid tot de assurance-standaard inzake maatschappelijke verslaggeving. Eind 2006 werd ook een voorstel voorbereid voor de IFAC board om óf een standaard te ontwikkelen voor assurance bij het maatschappelijk verslag waarbij de inmiddels ontwikkelde standaard in Nederland als basis kon dienen, óf om een standaard te ontwikkelen voor assurance bij CO<sub>2</sub>-emissies. In december is door het IFAC-bestuur gekozen om een assurance-standaard te ontwikkelen voor broeikasgassen/CO<sub>2</sub>-emissies met name omdat dit een beperkt object van onderzoek was en er al duidelijke toetsingscriteria aanwezig waren. In 2011 is de uiteindelijke draft gepubliceerd (IFAC, 2011).<sup>5</sup> Belangrijk is dat er evenals in de Nederlandse assurance-standaard

voor het eerst aan de accountant inzicht wordt gegeven in de belangrijkste verschillen tussen een assurance-opdracht gericht op het geven van een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht gericht op het geven van een beperkte mate van zekerheid. De IFAC Richtlijn is hierbij verder uitgewerkt dan de eerder verschenen Nederlandse richtlijn. De accountant heeft nu dus een verdere handreiking voor de werkzaamheden die verwacht worden bij een assurance-opdracht gericht op het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid bij niet-financiële informatie. Hierdoor kunnen bestaande verschillen in interpretatie, en daardoor onduidelijkheid voor de beoogde gebruiker van assurance, worden gereduceerd.

### 3 Assurance-opdrachten, een korte schets van de huidige situatie

Onderzoek naar de GlobalFortune 500 ondernemingen<sup>6</sup> over verslagjaar 2009 en 2008 geeft aan dat 79 procent, respectievelijk 75 procent van de ondernemingen een maatschappelijk verslag publiceert.<sup>7</sup> Ondernemingen uit de Verenigde Staten en China publiceren gedurende deze verslagjaren nog relatief weinig. Als we kijken naar de assurance-opdrachten in de gepubliceerde maatschappelijke verslagen uit de GlobalFortune 500 dan is 32 procent respectievelijk 31 procent voorzien van assurance. Ook hierbij drukken de Verenigde Staten en China de score, maar daarnaast wordt ook nog relatief weinig assurance gegeven in Duitsland, Japan en Canada. Van de assurance die is afgegeven is 51 procent respectievelijk 47 procent afgegeven door accountantskantoren. Er is dus een kleine stijging waar te nemen. De overige assurance-rapporten zijn afgegeven door adviesbureaus en certificatiebureaus zoals ERM, Corporate Citizenship, Lloyd's en SGS. Naarmate de onderneming groter is wordt eerder gekozen voor een accountantskantoor. In het KPMG-onderzoek (2008) blijkt dat 70 procent van de assurance-rapporten bij de G250 ondernemingen zijn afgegeven door accountantskantoren ter vergelijking met 58 procent uit de soortgelijke 2005 studie. Als we ons richten op Europa blijkt dat van de honderdtwintig assurance-rapporten er 76 zijn afgegeven door accountantskantoren (Ernst & Young, 2008). De UK is daarin een uitzondering: van de 36 assurance-rapporten zijn er slechts acht afgegeven door een accountantskantoor.<sup>8</sup> Onderzoek (Simnett, Vanstraelen en Chua, 2009) wijst uit dat als ondernemingen al kiezen voor assurance zij in meer stakeholder-geïntegreerde landen eerder kiezen voor een assurance provider uit de accountancy-professie dan in landen met een meer aandeelhoudersgerichte benadering.

De keuze of assurance wordt gevraagd wordt mede bepaald door de gevoeligheid van de sector voor milieu en sociale

risico's en de mate waarin zij zowel beschrijvende als kwantitatieve informatie opnemen (Adams, Hill and Roberts, 1998; Patten, 2002).

Onderzoek van Corporate Register (2010), dat wereldwijd zoveel mogelijk rapporten verzamelt waarin gerapporteerd wordt over de maatschappelijke aspecten van ondernemen, geeft aan dat vierduizend ondernemingen intussen over maatschappelijke aspecten rapporteert, waarvan honderdtachtig via een geïntegreerd verslag. De overige zijn afzonderlijke maatschappelijke verslagen en milieuverslagen. Er is een sterke groei te zien van de vierduizend ondernemingen zijn er zevenhonderd ondernemingen die voor het eerst over maatschappelijke aspecten van ondernemen rapporteerden. De trend naar geïntegreerde verslagen groeit nog langzaam en in Nederland zijn het met name de ondernemingen die al vroeg startten met een milieuverslag, dit later uitbouwden naar een maatschappelijk verslag en nu een geïntegreerd verslag publiceren. Resultaten uit eerdergenoemde onderzoeken wijzen erop dat als gekozen wordt voor assurance de keuze voor de assurance-provider vooral bepaald wordt door de omvang van de onderneming en de stakeholderoriëntatie van het land. De verschuiving naar geïntegreerde verslaggeving zal, voor de keuze van de assurance-provider, naar verwachting dus vooral veel invloed gaan krijgen op de marktaandeelen van de assurance-providers in Angelsaksische landen zoals Groot-Brittannië, waar nog steeds veel niet-accountants assurance afgeven bij maatschappelijke verslaggeving. De verwachting is dat het marktaandeel van accountants vanwege de integratie van verslaggeving groter zal worden.

### 4 Integrated reporting en de uitdagingen voor assurance

Medio vorig jaar is het International Integrated Reporting Committee opgericht door het Global Reporting Initiative and het Accounting for Sustainability project onder auspiciën van de Prince of Wales. Wallage (2011, in dit themanummer) gaat uitgebreid in op integrated reporting. In dit artikel zal verder worden stilgestaan bij de belangrijkste uitdagingen van assurance bij integrated reporting. Hoewel over de vorm van geïntegreerde verslaggeving nog geen eenduidigheid bestaat wordt voor dit artikel uitgegaan van een geïntegreerd verslag als overkoepelend document waarin wordt gerapporteerd over het profiel van de onderneming, de economische en sociale context waarin de onderneming opereert, de strategie, het risicomanagement, de governance en de inbedding in de organisatie, de financiële en niet-financiële prestaties en de toekomstverwachtingen. Als zodanig volgt het de grote lijnen van het jaarverslag ofwel

directieverslag. Echter waar in het directieverslag de financiële gegevens grotendeels ontbreken omdat deze in de jaarrekening staan wordt in dit geval wel gerapporteerd over de financiële gegevens die van belang zijn voor het inzicht in de toegevoegde waarde die de onderneming heeft gecreëerd voor zichzelf en voor haar stakeholders. Bovendien wordt in het geïntegreerde verslag meer nadruk gelegd op de onderlinge relaties tussen zowel beleid als prestaties, maar ook tussen prestaties onderling.

In het raamwerk van het International Integrated Reporting Committee, worden vanaf de start de volgende principes gehanteerd:

- a. strategische focus: inzicht in de strategische doelstellingen en hoe deze doelstellingen zich verhouden tot de mogelijkheid om in de loop der tijd waarde te creëren en te behouden. Ook wordt inzicht gegeven in de middelen die de onderneming gebruikt voor het creëren van waarde en de onderlinge relaties daartussen;
- b. toekomstgericht: de toekomstverwachtingen van het bestuur en alle andere informatie die nodig is om gebruikers te ondersteunen bij het begrijpen en evalueren van de kansen en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd;
- c. connectivity (samenhang) van informatie: de informatie geeft inzicht in de relaties tussen:
  - i. de externe omgevingsfactoren;
  - ii. de inputfactoren/middelen: financieel kapitaal, menselijk kapitaal, natuurlijk kapitaal, intellectueel kapitaal, maatschappelijk kapitaal en geproduceerd kapitaal;
  - iii. de aspecten die het functioneren van de onderneming beïnvloeden (het bedrijfsmodel): de ondernemingsstrategie, het beleid, de governancestructuur inclusief remuneratiebeleid en het risico-/kansenmanagement, en
  - iv. de outputfactoren/de behaalde prestaties en mutaties in het eerder genoemde kapitaal of middelen.

Het komt erop neer dat een duidelijke relatie wordt gelegd tussen beleid, risico's en kansen, management en prestaties, maar ook tussen de middelen die gebruikt en gecreëerd worden, bijvoorbeeld de samenhang tussen milieu en financiële waardecreatie;
- d. response aan stakeholders (responsiveness): inzicht in de relatie met de belangrijkste stakeholders van de onderneming, de mate waarin en wijze waarop inzicht wordt verkregen in hun belangrijkste verwachtingen ten aanzien van de onderneming en hoe de onderneming daarop reageert; en
- e. compact, betrouwbaar en relevant (materieel): compacte en betrouwbare informatie die van belang is voor het

beoordelen van de capaciteit van de onderneming om toegevoegde waarde op de korte, middellange en lange termijn te creëren en te behouden.

De inhoudselementen richten zich op:

- organisatieprofiel en bedrijfsmodel: de missie, belangrijkste activiteiten, markten, producten en diensten, belangrijke stakeholders, wet- en regelgeving, factoren die in belangrijke mate het creëren van toegevoegde waarde mogelijk maken;
- operationele context, inclusief risico's en kansen en de belangrijkste middelen en relaties waarvan zij afhankelijk is. Bijvoorbeeld inzicht in de beschikbaarheid en betaalbaarheid van benodigde grondstoffen;
- strategische doelstellingen en beleid om deze doelstellingen te behalen en hoe de voortgang op korte, middellange en lange termijn wordt gemeten;
- governance en remuneratie: informatie over de governancestructuur, inclusief het remuneratiebeleid, en hoe deze het behalen van de strategische doelstellingen versterkt;
- prestaties: kwantitatieve en kwalitatieve informatie over de prestaties ten opzichte van de gestelde doelstellingen en beleid. De prestatie-informatie omvat ook informatie over de keten (supply chain);
- toekomstgerichte informatie: De kansen en onzekerheden bij het behalen van de strategische doelstellingen en de implicaties voor de strategie en toekomstige prestaties.

Als in de toekomst assurance-opdrachten worden uitgevoerd, die de naleving van dit principles-based raamwerk moeten toetsen dan ontstaan hierdoor een aantal uitdagingen. Naast de uitdagingen in relatie tot enkele van de bovenstaande principes zijn er ook wat uitdagingen met betrekking tot de assurance-opdracht zelf, de samenstelling van het team en de communicatie via het assurance-rapport.

In het hiernavolgende wordt specifiek ingegaan op:

- de implicaties van connectivity op de afbakening van assurance (par. 4.1);
- twee objecten van onderzoek: historische en toekomstgerichte informatie (par. 4.2);
- toetsen aan de verslaggevingsprincipes van het raamwerk (par. 4.3);
- de mate van zekerheid en de relatie met het object van onderzoek (par. 4.4).

#### 4.1 De implicaties van connectivity op de afbakening van assurance

Geïntegreerde verslaggeving is gericht op het geven van inzicht in de toegevoegde waarde die de onderneming kan

leveren op korte, middellange en lange termijn. In het raamwerk voor geïntegreerde verslaggeving wordt veel nadruk gelegd op het principe 'connectivity'. Als de assurance-provider in het beoordelen van de naleving van het raamwerk voor geïntegreerde verslaggeving ook assurance geeft over de toereikendheid van connectivity, bijvoorbeeld tussen het gevoerde beleid, het risicomanagement en de prestaties bestaat het risico dat de lezer verwacht dat een goedkeurende assurance-conclusie ook betekent dat het gevoerde beleid toereikend is en/of dat de behaalde prestaties in relatie tot het beleid toereikend zijn. Dit valt echter buiten de reikwijdte van een opdracht die gericht is op de naleving van het raamwerk. In het raamwerk zijn geen toetsingscriteria opgenomen over wat een toereikend beleid is of wat toereikende prestaties zijn. Deze beoordeling is aan de onderneming en haar stakeholders op grond van de informatie die in het geïntegreerde verslag wordt verstrekt. De verwachtingskloof dat een goedkeurende assurance-conclusie ook betekent dat het beleid en prestaties toereikend zijn bestond ook al bij milieu- en maatschappelijke verslaggeving en is hardnekkig. Er is dus een heldere beschrijving van de assurance-opdracht nodig. Daarnaast zou al in een vroegtijdig stadium de discussie gestart moeten worden over de reikwijdte van de assurance-opdracht, met zowel gebruikers als opstellers, over wat er wel en niet mag worden verwacht. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) zou bijvoorbeeld discussierondes kunnen organiseren.

#### 4.2 Het object van onderzoek: toekomstgerichte informatie

Een belangrijk principe van geïntegreerde verslaggeving is het geven van inzicht in te verwachten toekomstige ontwikkelingen. Dit komt voort uit de informatiebehoefte van lange-termijn investeerders. Het gaat juist om informatie die strategische besluitvorming van deze investeerders moet verbeteren. Het geïntegreerde verslag bevat daarom zowel historische als toekomstgerichte informatie. Vanwege het connectivity principe wordt deze informatie voor zover mogelijk aan elkaar gerelateerd. In een geïntegreerd verslag met de combinatie van zowel historische informatie als toekomstgerichte informatie ontstaat wel de uitdaging van een duidelijke afbakening van het object van onderzoek, zowel in het verslag zelf als in het assurance-rapport. Een duidelijke afbakening is één van de voorwaarden om een assurance-opdracht te kunnen accepteren. De controledoelstelling voor de controle van historische informatie is namelijk een andere dan die voor toekomstgerichte informatie. Bij historische informatie betreft de doelstelling het vaststellen van de betrouwbaarheid van de kwantitatieve data en de context waarin dit gegeven wordt. De doelstelling bij kwantitatieve toekomstgerichte informatie betreft het vaststellen van de betrouwbaarheid van de

onderliggende veronderstellingen en of zij een redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte informatie.

Daarnaast zal het geïntegreerde verslag beschrijvende toekomstgerichte informatie bevatten, bijvoorbeeld over toekomstig beleid of te nemen acties. Hiervoor zijn geen richtlijnen. Als de analogie van toekomstgerichte kwantitatieve informatie wordt toegepast dan zou de toereikendheid van de onderliggende veronderstellingen voor het toekomstig beleid moeten worden beoordeeld. Dit zou inhouden dat de accountant gaat toetsen of de scenario's die ten grondslag liggen aan het toekomstig beleid toereikend zijn. Scenario-ontwikkeling en de aspecten die meegenomen worden zijn echter een verantwoordelijkheid van het bestuur van de onderneming. Bovendien ontbreken voor het opstellen van scenario's toetsingscriteria.

Op grond hiervan lijkt het voorlopig het meest pragmatisch om de toekomstgerichte beschrijvende informatie in het geïntegreerde verslag zelf duidelijk te laten afbakenen en uit te sluiten van het object van onderzoek van de assurance-opdracht. Ten aanzien van toekomstige kwantitatieve informatie moet in het assurance-rapport duidelijk worden aangegeven dat slechts de betrouwbaarheid van de onderliggende veronderstellingen is getoetst en niet het cijfer zelf. De lezer moet erop worden geattendeerd dat door het principe van 'connectivity' de afbakening in het verslag tussen historische en toekomstgerichte informatie moeilijk is. Daar waar onduidelijkheden worden voorzien zullen toelichtingen in het verslag moeten worden opgenomen dat informatie toekomstgericht is. Ten aanzien van de beschrijvende toekomstgerichte informatie kan de accountant wel op grond van het verslaggevingsraamwerk toetsen of alle gevraagde onderwerpen zijn opgenomen. Ten aanzien van bestaand beleid kan de accountant via verschillende technieken bewijs verzamelen om vast te stellen dat dit geen papieren tijger is, maar daadwerkelijk is geïmplementeerd en geïmplementeerd in de organisatie.

#### 4.3 Het assuranceproces: Compliance met de verslaggevingsprincipes, de mate van zekerheid en de rol van stakeholders in het assuranceproces

Voor het aanvaarden een assurance-opdracht moet de accountant toereikende toetsingscriteria hebben. Voor financiële verslaggeving worden de International Financial Reporting Standards steeds vaker gehanteerd. Voor maatschappelijke verslaggeving is er minder eenduidigheid, maar worden internationaal de GRI-richtlijnen het meest gebruikt. Vanaf het eerste onderzoek naar assurance-rapporten (Kamp-Roelands, 1996a) tot op heden (bijvoorbeeld Ernst & Young, 2008; KPMG 2008; Simnett, Vanstraelen en Chua, 2009) blijken de gehanteerde toetsingscriteria voor assurance-opdrachten te verschillen.

Met de ontwikkeling van de GRI-Richtlijnen lijkt wel meer consistentie te komen in de gehanteerde toetsingscriteria. Onderzoek geeft aan dat van de honderdtwintig assurance-rapporten in Europese maatschappelijke verslagen er 49 verwijzen naar GRI of combinaties daarvan als toetsingscriteria (Ernst & Young, 2008). Bij 42 assurance-rapporten is geen enkele verwijzing naar gehanteerde toetsingscriteria.

Hoewel het internationale raamwerk voor geïntegreerde verslaggeving nog enkele jaren op zich zal laten wachten zijn er in Nederland wel duidelijke aanknopingspunten voor toetsingscriteria. In Nederland biedt 2BW, titel 9 uitkomst omdat dit de wettelijke basis vormt voor zowel de jaarrekening als voor het directieverslag. De Richtlijnen van de Raad voor de Jaarverslaggeving geven nadere richtlijnen. Voor de informatie over de maatschappelijke aspecten van het ondernemen geeft Richtlijn 400 als nadere invulling van 2BW, titel 9 aanknopingspunten en aanvullend publiceerde de RJ de Handreiking Maatschappelijke Verslaggeving. De eerste versie is in 2003 al ontwikkeld met de intentie om meer transparantie over de maatschappelijke aspecten van ondernemen in jaarverslaggeving te creëren. In deze richtlijnen staan geen specifieke indicatoren. Daarvoor wordt verwezen naar de richtlijnen van GRI. Net als maatschappelijke verslaggeving is ook geïntegreerde verslaggeving bedrijfspecifiek. Op basis van de verslaggevingsprincipes kan de onderneming de inhoud van het verslag nader bepalen (Kamp-Roelands en De Waard, 2008). De accountant hanteert daarom naast het algemene criterium van 2BW, titel 9, eventueel aangevuld met de richtlijnen van GRI, ook specifiek ontwikkelde toetsingscriteria, namelijk het verslaggevingsbeleid. De transparantie over de gemaakte keuzes via het verslaggevingsbeleid in het verslag en de beoordeling van de aanvaardbaarheid van het verslaggevingsbeleid zijn belangrijke randvoorwaarden om dit als specifiek toetsingscriterium te kunnen gebruiken. Dit zal bij geïntegreerde verslaggeving niet anders zijn.

Er zijn nuanceverschillen tussen de verslaggevingsprincipes die ten grondslag liggen aan RJ-richtlijn 400 en die genoemd in de discussiepaper van het IIRC. In de toekomst zal dus duidelijkheid moeten komen hoe deze principes zich tot elkaar verhouden.

Het beoordelen van de juiste toepassing van verslaggevingsprincipes voor geïntegreerde verslaggeving kan mede door het stadium van volwassenheid uitdagingen geven. In de hierna volgende paragrafen wordt achtereenvolgens ingegaan op:

- het dilemma van relevantie versus volledigheid (para. 4.3.1);
- het dilemma van vergelijkbaarheid versus ondernemingspecifiek (para 4.3.2);
- de begrijpelijkheid van informatie in relatie tot getrouw beeld (para 4.3.3);
- de mate van zekerheid, de gehanteerde toleranties en de toepassing van risico-analyse (para. 4.3.4); en
- het beoordelen van en de rol van stakeholders (para 4.3.5).

#### 4.3.1 Het dilemma van relevantie versus volledigheid

Een belangrijke uitdaging voor de accountant van geïntegreerde verslaggeving is het beoordelen of alle relevante informatie is opgenomen in het verslag. Er moet een balans zijn tussen relevantie en volledigheid. Een van de verslaggevingsprincipes is immers een compact verslag. Er zijn verslagen die heel volledig zijn, maar waarbij de informatiewaarde van het verslag als geheel vermindert door het gebrek aan onderscheid tussen zeer relevante informatie en minder relevante informatie. Dit geldt ook voor de geselecteerde key performance indicatoren. Hoeveel indicatoren moeten worden geselecteerd? Het adagium *less is more* blijkt uiterst moeilijk toe te passen. De valkuil voor de accountant is dat de accountant deze beoordeling zelf gaat toepassen. Juist bij deze evaluatie moet de accountant steunen op de beoordeling die door het management is gedaan. Het management is verantwoordelijk voor de keuze van de inhoud van het verslag. De accountant stelt vast of de juiste processen zijn toegepast in overeenstemming met de gehanteerde criteria. Hierin speelt de evaluatie van het proces stakeholder-engagement een belangrijke rol.

In de bestaande toetsingscriteria staan aanknopingspunten voor het management over de wijze waarop invulling gegeven kan worden aan relevantie (bijvoorbeeld GRI, 2011). Deze kunnen worden gebruikt als toetsingscriteria voor de beoordeling van de naleving van dit verslaggevingsprincipe. Opgemerkt moet worden dat hierbij vaak in plaats van relevantie het woord materialiteit wordt gebruikt. Hierdoor is veel verwarring veroorzaakt. Materialiteit is namelijk slechts een threshold, een afkapmoment, voor wanneer iets tot een andere oordeelsvorming zou leiden. Het kan ook worden toegepast op andere verslaggevingsprincipes, bijvoorbeeld het principe juistheid, als threshold voor geconstateerde onjuistheden die niet acceptabel zijn en voor juiste beeldvorming moeten worden gecorrigeerd.

#### 4.3.2 Vergelijkbaarheid ten opzichte van ondernemingspecifiek

Iedere onderneming heeft te maken met specifieke maatschappelijke aspecten. Voor de leiding van de onderneming is het daarom een uitdaging een evaluatie te maken

van relevante informatie die de specifieke ondernemingscontext goed weergeeft en vergelijkbare informatie, die niet altijd relevant is voor de onderneming, maar in de context van vergelijkbaarheid voor investeerders wel relevant is. De accountant beoordeelt dit proces op basis van beschikbare toetsingscriteria (zie ook paragraaf 4.3.1). Uiteindelijk zullen er, om de vergelijkbaarheid per bedrijfstak te vergroten, richtlijnen komen die de core indicatoren per bedrijfstak identificeren. Organisaties als GRI en de European Federation of Financial Analysts (EFFAS) zijn hier al mee bezig. Voor vergelijkbaarheid in de tijd moet in de richtlijnen inzicht worden gegeven over het goedste tijdspad. De financiële informatie die in jaarverslaggeving wordt verstrekt beslaat twee jaar. Voor het beoordelen of de informatie die in een geïntegreerd verslag wordt verstrekt toereikend is voor het geven van een goed inzicht in de capaciteiten van de onderneming om waarde te creëren, zal een langer tijdspad relevant worden. Er moet immers inzicht worden gegeven in de strategische ontwikkelingen van de toegevoegde waarde in de tijd. De werkzaamheden die moeten worden verricht om de vergelijkbaarheid over een langere periode te kunnen beoordelen zijn vooral gericht op de evaluatie van consistentie en de accountant zal dus over een langere periode dan gebruikelijk bij de jaarrekeningcontrole werkzaamheden moeten verrichten.

Opvallend is dat in het IIRC raamwerk vergelijkbaarheid geen afzonderlijk verslaggevingsprincipe lijkt te zijn. Bij de oprichting van Global Reporting Initiative en de ontwikkeling van de 'core Corporate Responsibility' indicators van UNCTAD-ISAR (2005) was dit juist het belangrijkste uitgangspunt.

#### 4.3.3 Getrouw beeld en begrijpelijkheid en presentatie van de informatie

De bedoeling van het geïntegreerde verslag is impliciet ook dat het via een compacte presentatie de begrijpelijkheid verhoogt van de onderlinge relaties tussen beleid en prestaties en de prestaties onderling. Het beoordelen van het verslaggevingsprincipe begrijpelijkheid heeft in financiële verslaggeving nog weinig aandacht gekregen. De accountantscontrole lijkt zich toe te spitsen op betrouwbaarheid (juistheid, volledigheid en tijdigheid) en vergelijkbaarheid. Begrijpelijkheid wordt deels afgedekt door het vaste stramien waarbinnen gerapporteerd moet worden. Toch lijkt er sinds de kredietcrisis meer aandacht te zijn gekomen voor *disclosures*, de toelichtende teksten bij de financiële gegevens. De beoordeling van begrijpelijkheid is ook belangrijk voor het beoordelen van het getrouwe beeld dat het geïntegreerde verslag geeft van de positie en resultaten van de onderneming. Als informatie complex is kan informatie onjuist worden

geïnterpreteerd. Zonder nadere criteria voor presentatie en toelichting, is dit echter een kwestie van professioneel oordeel. De accountant zal de conclusie en oordeelsvorming goed moeten documenteren. De accountant zal zich echter al snel in discussie bevinden met de onderneming over verantwoordelijkheden voor tekst en inhoud. Er zal dus in breder verband nadere discussies plaats moeten vinden in hoeverre dit in de reikwijdte van de assurance-opdracht past en hoe de accountant de keuzes van de onderneming voor presentatie en toelichting kritisch kan toetsen zonder als editor door het verslag te gaan.

#### 4.3.4 De mate van zekerheid, de gehanteerde toleranties en de relatie met het object van onderzoek

De assurance-opdracht kan gericht zijn op een:

- redelijke mate van zekerheid;
- beperkte mate van zekerheid;
- combinatie, waarbij over een deel een redelijke mate van zekerheid wordt verschaft en over een deel een beperkte mate van zekerheid.

Uit eerder onderzoek (Ernst & Young, 2008) van Europese assurance-rapporten bij maatschappelijke verslagen blijkt dat 35 procent gericht is op beperkte mate van zekerheid, 7 procent op een redelijke mate van zekerheid, 8 procent op een gecombineerde opdracht en 48 procent geeft geen inzicht in de mate van zekerheid.<sup>9</sup>

De mate van zekerheid wordt vooraf vastgesteld en is bepalend voor het detectierisico dat kan worden geaccepteerd en heeft daarmee invloed op de planning en uitvoering van de aard, diepgang en timing van de te verrichten assurance-werkzaamheden. De werkzaamheden worden verder nog beïnvloed door de relevantie van het onderwerp en de daarmee samenhangende tolerantie in juistheid, de inherente risico's inzake het object van onderzoek en het interne controlerisico. Tijdens de ontwikkeling van het assurance-raamwerk heeft IFAC na zeer lange discussie in de periode 1997-2003 besloten de nadere invulling van het assurance-raamwerk toe te spitsen op een redelijke mate van zekerheid. Hierbij was uitsluitend de diepgang van de werkzaamheden bepalend voor het verschil tussen redelijke mate en beperkte mate van zekerheid. De overige drie voorgestelde factoren, namelijk de aard van het object van onderzoek, de hardheid van de toetsingscriteria, en de kwaliteit van het bewijsmateriaal waren hierin niet bepalend. Voor het onderscheid tussen een redelijke mate en beperkte mate van zekerheid was nader onderzoek nodig (Gortemaker, 2001).<sup>10</sup> Voor de beoordelingsopdrachten van financiële verslaggeving wordt in de controlestandaard van IFAC en NBA gebruik gemaakt van een beschrijving van de aard

van de procedures die uitgevoerd moeten worden. In tegenstelling tot financiële informatie<sup>11</sup> is bij niet-financiële informatie de risico-analyse het uitgangspunt voor verdere werkzaamheden bij zowel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid als bij die gericht op een beperkte mate van zekerheid (IFAC-ISA 3000, IFAC draft 3410, NBA N3410). Dit zal dus ook naar analogie worden toegepast op geïntegreerde verslaggeving.

De financiële gegevens in het geïntegreerde verslag zijn vaak al onderhevig geweest aan de jaarrekeningcontrole. Echter de gehanteerde tolerantie voor de juistheid van deze data in de context van de jaarrekening is een andere dan wanneer zij afzonderlijk worden gepresenteerd in het kader van het geïntegreerde verslag. Daarom is het belangrijk al in een vroegtijdig stadium na te gaan welke gegevens afzonderlijk gerapporteerd gaan worden.

In geïntegreerde verslaggeving zullen verschillende prestatie-indicatoren gepresenteerd worden die door de aard van de meettechniek niet nauwkeurig kunnen worden vastgesteld. Er is een inherente onzekerheid. Voor de accountant is het de uitdaging of de keuze van de onderneming voor de meettechniek de juiste is en of de indicator nauwkeuriger had kunnen worden gemeten, bijvoorbeeld door middel van een hogere frequentie van de meting. Het gaat hier om de afweging van de best available techniek binnen de randvoorwaarden van een kosten-batenanalyse. Wanneer de algemene toetsingscriteria ruimte geven voor de keuze van de metingen of schattingen moet ten behoeve van de lezer van het geïntegreerd verslag inzicht worden gegeven in de nadere details over de wijze waarop de indicator is gemeten. Dit kan in het verslaggevingsbeleid. Nadat de aanvaardbaarheid hiervan is beoordeeld kan dit door de accountant worden gebruikt als specifiek toetsingscriterium. Omdat criteria voor geïntegreerde verslaggeving in ontwikkeling zijn, zal op verschillende momenten professionele oordeelsvorming plaatsvinden. Het is van belang dat de accountant de uitkomsten en overwegingen goed documenteert en overleg voert met vaktechnische collega's.

#### **4.3.5 De rol van stakeholders in het assurance-proces**

Over de rol van stakeholders tijdens het assurance-proces bestaat discussie (Edgly, Jones en Solomon, 2010). Sommige assurance providers zijn van mening dat het raadplegen van stakeholders één van de manieren is om bewijs te verzamelen. Het nadeel hiervan is dat dergelijke interviews selectief zijn en niet representatief voor het stakeholder-engagementproces. Ook wordt door ondernemingen soms een jaarlijkse stakeholderbijeen-

komst gezien als een voldoende dialoog met stakeholders. Het stakeholder-engagementproces moet echter structureel zijn ingebed in de bestaande ondernemingsafdelingen en dus niet bestaan uit slechts enkele centraal georganiseerde meetings met stakeholders. De dialoog binnen verschillende afdelingen moet goed worden gedocumenteerd en gecoördineerd. Het proces van stakeholderconsultatie kan daarom worden gezien als een soort interne controlemaatregel voor het verantwoordingsproces. Om hierop te kunnen steunen moet het op een juiste manier zijn ingericht. Aanvullend kan de accountant via media- en internetonderzoek inzicht krijgen in de belangrijke issues die impact hebben gehad op stakeholders en als gevolg daarvan relevant voor het verslag kunnen zijn.

#### **5 Deskundigheid van het team**

Het geven van assurance bij geïntegreerde verslaggeving vraagt om een multidisciplinair team dat afhankelijk van de complexiteit van het object van onderzoek wordt samengesteld. In de praktijk zal dat vaak het jaarrekeningenteam zijn dat gekoppeld wordt aan het multidisciplinaire team dat voorheen het maatschappelijk verslag controleerde. Hiermee wordt een efficiëncyslag bereikt. Accountants moeten zich gaan voorbereiden op de verbreding van de reikwijdte van hun werkzaamheden. Ook over niet-financiële informatie wordt steeds vaker assurance gevraagd en met geïntegreerde verslaggeving zal dit uiteindelijk leiden tot één onderzoeksobject. Zij moeten dus getraind worden in kennis omtrent geïntegreerde en maatschappelijke verslaggeving en assurance.

Naar analogie van de assurance-richtlijn bij maatschappelijke verslaggeving (NIVRA N3410) zou ook voor assurance bij geïntegreerde verslaggeving de mogelijkheid gecreëerd moeten worden om afhankelijk van de multidisciplinaire complexiteit van de inhoud van het geïntegreerde verslag te verwijzen naar het multidisciplinaire team dat de assurance-opdracht heeft uitgevoerd. Daarnaast zou de optie van de gezamenlijke ondertekening van het assurance-rapport zelf, door de accountant en bijvoorbeeld de auditor vanuit een milieudiscipline, ook bij geïntegreerde verslaggeving mogelijk moeten zijn.

#### **6 Begrijpelijkheid van het assurance-rapport**

De communicatie in het assurance-rapport speelt een belangrijke rol. Voor de ondernemer zelf is het een manier om te legitimeren dat de informatie in het verslag betrouwbaar is. Voor de accountant is het een manier om verantwoording af te leggen over de assurance-opdracht en de uitkomsten daarvan. Er is veel kritiek op de lange en onduidelijke formuleringen die in



het assurance-rapport staan. Uit onderzoek blijkt dat ook de wijze waarop de conclusie voor de beperkte mate van zekerheid wordt gerapporteerd door accountants als een barrière wordt gezien voor de toegevoegde waarde aan de kwaliteit van de maatschappelijke verantwoording en daarmee voor de door de onderneming gewenste legitimatie voor de betrouwbaarheid van de informatie (O'Dwyer, Owen en Unerman, 2011). Zij vinden dat uitspraken als: "op grond van onze werkzaamheden is ons niet gebleken dat de informatie niet betrouwbaar is" geen recht doet aan de toch uitgebreide werkzaamheden die aan dit oordeel ten grondslag liggen. De negatief geformuleerde conclusie wordt bovendien niet begrepen. De onderliggende oorzaak voor deze bewoording is gelegen in het feit dat bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid een groter detectierisico wordt aanvaard en dus de diepgang van de werkzaamheden beperkter is dan bij een redelijke mate van zekerheid. Daarom kan alleen aangegeven worden dat tijdens de uitvoering van de werkzaamheden niet is gebleken dat zich materiële onjuistheden hebben voorgedaan. In de voorbeeldteksten bij de nieuwe draft assurance-standaard IFAC 3410 houdt IFAC deze lijn vast en er lijkt dus weinig ruimte te komen voor accountants om ook bij het geïntegreerde verslag een duidelijke conclusie af te geven. Onderzoek toont aan dat er behoefte is om de werkzaamhedenparagraaf. Op grond hiervan is er een duidelijke behoefte om de werkzaamhedenparagraaf uitgebreid weer te geven. Daarnaast is er behoefte aan een grotere inbreng van de stakeholders in het vaststellen van de reikwijdte van de assurance-opdracht zodat deze beter aansluit bij hun verwachtingen (O'Dwyer, Owen en Unerman, 2011). Ondernemingen kunnen dit meenemen in hun gestructureerde proces van stakeholderdialoog.

Een verbetering die gemakkelijk is uit te voeren is het verbeteren van de consistentie in de structuur van het assurance-rapport. Hoewel de reikwijdte van opdrachten verschillend kan zijn wordt hiermee wel de vergelijkbaarheid voor lezers verbeterd. In de vaste structuur kunnen dezelfde kopjes worden gebruikt en voor soortgelijke opdrachten kan de inhoud per onderwerp consistent worden weergegeven (Ernst & Young, 2008). Assurance bij geïntegreerde verslaggeving is vrijwillig en dus kan de reikwijdte, de doelstelling van de assurance-opdracht en de gehanteerde toetsingscriteria verschillen. Ook deze beschrijving kan verder worden verbeterd ten behoeve van zowel begrijpelijkheid als vergelijkbaarheid (Ernst & Young, 2008).

De assurance-rapporten die afgegeven worden bij geïntegreerde verslagen verschillen. Er zijn verslagen waarbij

de jaarrekening van een accountantsverklaring wordt voorzien en de informatie over de maatschappelijke aspecten van ondernemen van een assurance-rapport, maar er is ook een verslag waarbij een geïntegreerd assurance-rapport wordt afgegeven.

Naarmate verslaggeving gaat integreren zal ook de assurance-opdracht en daarmee het assurance-rapport gaan integreren. Bij Het Rotterdams Havenbedrijf is een geïntegreerd assurance-rapport afgegeven. Bij de jaarverslaggeving over 2009 betrof het nog redelijke mate van zekerheid bij de jaarrekening en beperkte mate van zekerheid bij het jaarverslag. Over het jaar 2010 is redelijke mate van zekerheid gegeven bij zowel de jaarrekening als het jaarverslag. Hoewel het één accountantsverklaring is worden de opdrachtbeschrijving, de criteria, de werkzaamheden en het oordeel voor zowel de jaarrekening als het verslag afzonderlijk beschreven. Zolang er geen toetsingscriteria zijn voor het totale geïntegreerde verslag en er nuances zijn in de controledoelstellingen voor de financiële en niet-financiële informatie en wettelijke verantwoordelijkheden zullen deze beschrijvingen nog afzonderlijk worden weergegeven. Ze worden al wel onder dezelfde kop weergegeven. Er is intussen een NBA commissie die zich nader buigt over richtlijnen voor het geïntegreerde assurance-rapport.

## 7 Conclusie

Met geïntegreerde verslaggeving nemen ook de uitdagingen voor de controlerend accountant toe. Er was al een verantwoordelijkheid voor de consistentie van de informatie in het jaarverslag met de informatie in de jaarrekening. Het risico daarbij was dat met deze afzonderlijke uitspraak een verwachtingskloof zou kunnen ontstaan dat de informatie in het jaarverslag ook gecontroleerd was. Met de toenemende informatie over de maatschappelijke aspecten van ondernemen in het jaarverslag en de uiteindelijke integratie neemt ook de vraag naar assurance bij het geïntegreerd jaarverslag toe. Op deze manier wordt het risico weggenomen over de onduidelijkheid wat de consistentie tussen de informatie in het jaarverslag en de jaarrekening betekent. De ambities van het International Integrated Reporting Committee lijken echter groter dan integratie van maatschappelijke informatie in het jaarverslag en de intentie is om uiteindelijk naar een geheel andere vorm van jaarverslaggeving te gaan. Pas als de contouren van het nieuwe verslaggevingsraamwerk klaar zijn kan de definitieve impact op assurance-opdrachten worden vastgesteld. Het is wel duidelijk dat de kennis en ervaring die inmiddels met de assurance-opdrachten bij maatschappelijke verslaggeving is opgedaan ook kan worden gebruikt bij deze geïntegreerde verslagen. Het is, gecom-

bineerd met de aanvullende informatie in de IFAC 3410 draft assurance-richtlijn bij broeikasgassen, en de aanpassing van IFAC 3000 een reden voor het actualiseren van NBA N3410 assurance bij maatschappelijke verslagen. Dit is een eerste stap om de accountant richtlijnen te bieden. Een assurance-richtlijn bij geïntegreerde verslaggeving laat immers nog langer op zich wachten. Daarnaast moet de accountant zijn kennis op het gebied van niet-financiële informatie gaan verbreden om klaar te zijn om de assurance-uitdagingen bij geïntegreerde verslaggeving aan te gaan. Dit kan niet zonder aanvullende opleiding. ■

Dr. A.E.M. (Nancy) Kamp-Roelands RA MA is directeur bij Ernst & Young. Daarnaast is zij visiting professor bij Strathclyde University, lid van het project Accounting for Sustainability van de Prince of Wales, voorzitter van de UNCTAD-ISAR vergadering 2010-2011, lid van het Sustainability Advisory Expert Panel van IFAC, lid van de Sustainability Groep van de Europese Federatie van Accountants en voorzitter van het panel van deskundigen van de Transparantiebenchmark en lid van het curatorium van de opleiding CSR aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Noten

**1** De commissie milieu (later sustainability) van de Europese Federatie van Accountants had onder Nederlands voorzitterschap (J. Piet) een zeer pro-actieve positie in de ontwikkeling van papers op het gebied van verslaggeving en Assurance. De International Federation of Accountants was in deze tijd nog erg terughoudend. Dit wordt mede ingegeven door het internationale karakter. De ontwikkelingen in milieu- en maatschappelijke verslaggeving vonden in die tijd met name plaats in Europa.

**2** Via afvaardiging van J. Gortemaker.

**3** Via afvaardiging van J. Gortemaker en F. Drieënhuizen.

**4** Zelf was ik een van de werkgroepleden in dit NIVRA project.

**5** Ik heb zelf in de kleine IFAC-wergroep gezeten die de eerste versie van de GHG standaard (2009) heeft geschreven die als consultationpaper voorafging aan de draft in 2011.

**6** Gegeven de toegankelijkheid zijn 449 ondernemingen nader onderzocht.

**7** Bron: Intern Ernst & Young marktonderzoek

**8** Eerder onderzoek van Kamp-Roelands over

1994-1995, 1998 en 2002 laten soortgelijke resultaten zien in het verschil tussen continentaal Europa en de UK.

**9** 2% refereert naar een opdracht gericht op specifieke werkzaamheden; dat is als zodanig geen assurance-opdracht.

**10** Zelf was ik in de periode 1997-2000 secretaris van de CCR en heb ik de discussie rondom de ontwikkeling van het assuranceraamwerk van dichtbij mogen meemaken.

**11** IFAC 2400 beschrijft de procedures voor een beoordelingsopdracht

## Literatuur

- Adams, C., W. Hill en C. Roberts (1998), Corporate social reporting practices in Western Europe: Legitimizing corporate behaviour?, *The British Accounting Review*, vol. 30, no. 1 (March), pp. 1-21.
- Bindenga, A. J. (1983), Controle van maatschappelijke informatie, in: *De balans opgemaakt*, Deventer.
- Corporate Register (2010), *CR Reporting Awards*, Londen; zie: <http://www.corporateregister.com/>.
- Edgley, C.R., M.J. Jones en J.F. Solomon (2010), Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 23, no. 4, pp. 532-557.
- Ernst & Young (2008), *Transparency in assurance reports on Corporate Responsibility Reporting*, Rotterdam; zie: <http://kluwerresearchbase.lynx-01.nl/transparency-in-assurance-reports-on-corporate.65720.lynx?RapportPointer=9-440-3645-234129>.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2002), *Providing assurance on sustainability reports*, Discussion paper, Brussels; zie: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=270](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=270).
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)/A.E.M. Kamp-Roelands (co-author) (1999), *Providing Assurance on Environmental Reports*, Discussion Paper, Brussels; zie: [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=290](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=290).
- Flint D. (1988), *Philosophy and principles of auditing: An introduction*, Londen: Macmillan Education.
- Global Reporting Initiative (2007), *G3 Sustainability Reporting Guidelines*, Amsterdam; zie: <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Guidelines/>.
- Global Reporting Initiative (2011), *Applying the Report Content Principles*, Technical protocol; zie: <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G31Guidelines/TheTechnicalProtocol2011.htm>.
- Gortemaker, J.C.A. (2001), International Standards on Assurance Engagements, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 75, no. 3, pp. 61-70.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2003), *Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*; zie: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- International Federation of Accountants (IFAC) (2010), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*; zie: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2011), *Assurance Engagements on Green House Gas Statements*, Exposure Draft, January; zie: <http://ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0152>.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (1996a), The audit of environmental reports, in: *Environmental accounting and sustainable development, the final report*, Limperg Instituut.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (1996b), *FEE Research Paper on Expert Statement in Environmental Reports*, Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), Brussels.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (1999), *Audits of environmental reports: Are we witnessing the emergence of another expectation gap?*, Focus, nr. 1, Koninklijk NIVRA.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2001), Maatschappelijke verslaggeving en verificatie: Geboden zekerheid? Voorzichtigheid geboden!, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 75, no. 9, pp. 372-382.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2002), *Towards a framework of auditing environmental reports*, Tilburg: Tilburg University Press; zie: <http://ideas.repec.org/p/ner/tilbur/urnnbnlu12-90767.html>.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2003), Ontwikkelingen in maatschappelijke verslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 77, no. 11, pp. 482-488.
- Kamp-Roelands, A.E.M. (2004), De controle van milieuverslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 79, no. 11, pp. 479-488.
- Kamp-Roelands, A.E.M., S. Breedveld and I.A.B.M. Verhoeven (2002), Research Report 50: *Maatschappelijke verslaggeving en assurance-opdrachten*, Amsterdam: Koninklijk NIVRA.
- Kamp-Roelands, A.E.M. en J.L.P. Piet (2004), Maatschappelijke issues in de verslaggeving, in: M.N. Hoogendoorn, J. Klaassen en F. Krens (red.), *Externe verslaggeving in theorie en praktijk*, deel 2 (pp. 1274-1306), 's-Gravenhage: Reed Business Information.
- Kamp-Roelands, A.E.M. en D.A. de Waard (2008), De kwaliteit van maatschappelijke verslagen in Nederland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 82, no. 12, pp. 531-540.
- KPMG (2008), *International survey of corporate responsibility reporting*, Amsterdam; zie: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/sustainability-corporate-responsibility-reporting-2008.aspx>.
- Mautz, R.K. en H.A. Sharaf (1961), *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Monograph nr. 6
- O'Dwyer, B., D. Owen en J. Unerman (2011), Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 36, no. 1, pp. 31-52.
- Patten, D.M. (2002), The relation between environmental performance and environmental disclosure, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, november, pp. 762-773.
- Simnett, R., M. Nugent en A.L. Huggins (2009), Developing an international assurance standard on greenhouse gas statements, *Accounting Horizons*, vol. 23, no. 4, pp. 347-363.
- Simnett, R., A. Vanstraelen en W.F. Chua (2009), Assurance on sustainability reports: An international comparison, *The Accounting Review*, vol. 84, no. 3, pp. 937-967.
- UNCTAD-ISAR (2005), *Guidance on corporate responsibility indicators in annual reports*, UNCTAD-ISAR, Geneva; zie: <http://www.unctad.org/templates/webflyer.asp?docid=9594&intItemID=2068&lang=1>.
- Wallage, Ph. (1993), Auditing theory, in: *Handboek accountancy*, Deel 1, vol. 1993, p. A1100, Alphen a/d Rijn: Samson.
- Wallage, Ph. (2000), Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol.74, no. 9, pp. 384-391.
- Wallage, Ph. (2011), Naar een geïntegreerde verslaggeving. Voor elk wat wils, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 85, no. 11 (dit themanummer).
- Wilschut, K.P.G. (1994), Towards a general theory of auditing, *De Accountant*, nr. 2, oktober 1994, pp. 103-106.