



Spotlight

Vaktechnisch bulletin van PwC
Accountants
Jaargang 29 – 2022 uitgave 4

Woord vooraf

Column

Slim investeren in lastige tijden
vergroot veerkracht

Interview

In gesprek met Geert ten Dam

Verslaggeving

Navigeren door de
verslaggevingsregels in tijden
van stijgende inflatie

Accountancy

Rapporteren over continuïteit en
fraude in de controleverklaring:
een accountantsfeestje?

Accountancy

Deponering van jaarstukken:
rollen en verantwoordelijkheden

Belastingen

De Nederlandse
solidariteitsbijdrage: gevolgen
voor belastingen en de
jaarrekening

ESG-ontwikkelingen

Duurzaamheidsverslaggeving
in de publieke sector: de
vrijblijvendheid voorbij

Ethiek en dilemma's

Ethische gereedschapskist voor
organisaties



In gesprek met
Geert ten Dam

Pagina 7





Bij PwC willen we een bijdrage leveren aan het vertrouwen in de maatschappij en het oplossen van belangrijke problemen. Wij zijn een netwerk van firma's in 152 landen met bijna 328.000 mensen. Wij zien het als onze taak om kwaliteit te leveren op het gebied van assurance-, belasting- en adviesdiensten. Bij PwC in Nederland werken ruim 5.300 mensen met elkaar samen. Vertel ons wat voor u belangrijk is. Meer informatie over ons vindt u op www.pwc.nl.

PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op www.pwc.com/structure voor meer informatie.



Woord vooraf

Een blik op de inhoudsopgave van deze laatste editie van Spotlight laat zien dat er veel aandacht is voor alle uitdagingen waar wij als maatschappij voor staan. Een naderende recessie, een torenhoge inflatie en klimaatverandering. Grote vraagstukken die ons allemaal raken en waar we ook als accountant voortdurend over in gesprek zijn met onze klanten, stakeholders en de maatschappij.

Over inflatie en recessie vindt u verderop in dit nummer interessante artikelen. In dit voorwoord wil ik graag van de gelegenheid gebruik maken om het te hebben over klimaatverandering. Want de impact ervan is evident, op ons als burger, op de maatschappij en op de bedrijfsvoering van bedrijven en organisaties. Toch wordt er doorgaans beperkt informatie verstrekt in de jaarrekening over de impact van klimaatverandering op de bedrijfsvoering. Zowel de samenleving als investeerders hebben behoefte aan meer informatie over klimaatrisico's en de financiële impact daarvan. PwC wil hier actief aan bijdragen. Daarom daagt PwC vanaf boekjaar 2022 alle door haar gecontroleerde organisaties uit transparant en duidelijk de impact van klimaatverandering in de jaarrekening toe te lichten.

Een stevige en aanjagende rol van onze accountants om dit naar een hoger niveau te brengen is van maatschappelijk belang. De vrijblijvendheid over het doorgronden en doorvertalen van klimaatrisico's en -ambities moet eraf. Zo leest u in dit nummer van Spotlight meer over duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector. Hoewel publieke instellingen niet verplicht zijn om duurzaamheidsverslaggeving op te nemen in het bestuursverslag, is het ook voor hen het overwegen waard om aan te haken bij de standaarden op dit gebied.

Ik wens u veel leesplezier.

Wytse van der Molen
voorzitter van de accountantspraktijk van PwC



Inhoud

- 3 Woord vooraf**
Een blik op de inhoudsopgave van deze editie van Spotlight laat zien dat er veel aandacht is voor alle uitdagingen waar wij als maatschappij voor staan. Een naderende recessie, een torenhoge inflatie en klimaatverandering. Grote vraagstukken die ons allemaal raken en waar we ook als accountant voortdurend over in gesprek zijn met onze klanten, stakeholders en de maatschappij. *Wytse van der Molen*
- 5 Column – Slim investeren in lastige tijden vergroot veerkracht**
In tijden dat het economisch minder gaat, kijken bedrijven instinctief naar hun kosten en waar ze kunnen bezuinigen of optimaliseren. Er verandert momenteel zoveel in het zakelijke en economische klimaat dat traditionele kostenmaatregelen niet meer werken. In plaats daarvan is het tijd om naar de hele bedrijfsportefeuille te kijken.
Jan Willem Velthuisen en Mahadeva Matt Mani
- 7 Interview – In gesprek met Geert ten Dam**
Vergrijzing, digitalisering, de energietransitie en andere megatrends creëren een ongekende dynamiek op de arbeidsmarkt. Meer dan ooit is het daarom nodig te investeren in de opleiding en ontwikkeling van mensen om ze duurzaam inzetbaar te laten blijven. Robert Loesberg, voorzitter van de onderwijsgroep, en hoofdeconoom Jan Willem Velthuisen gingen hierover in gesprek met Geert ten Dam, voorzitter van het College van Bestuur en hoogleraar Onderwijskunde aan de Universiteit van Amsterdam.
- 13 Verslaggeving – Navigeren door de verslaggevingsregels in tijden van stijgende inflatie**
De uitdagingen waarmee organisaties worden geconfronteerd als gevolg van stijgende inflatie kunnen een grote invloed hebben op hun bedrijfsvoering en dus ook op de jaarrekening. *Nina van der Reijden en Katja van der Kuij*
- 19 Accountancy – Rapporteren over continuïteit en fraude in de controleverklaring: een accountantsfeestje?**
Met de inwerkingtreding van de aangepaste Nederlandse Controlestandaard 700 moeten accountants vanaf 2021 gefaseerd verplicht rapporteren in de controleverklaring over de uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van continuïteit en fraude. Is dit alleen een accountantsfeestje? *Jan-Kees Janse, Jorg de Kort, Wiert Smid en Micha Soentpiet*
- 23 Accountancy – Deponering van jaarstukken: rollen en verantwoordelijkheden**
Ondernemingen zijn wettelijk verplicht om hun jaarrekening te deponeren bij de Kamer van Koophandel. Welke rol speelt de accountant hierbij en wat zijn de risico's van niet-deponeren? *Victor Valckx*
- 27 Belastingen – De Nederlandse solidariteitsbijdrage: gevolgen voor belastingen en de jaarrekening**
Eind oktober 2022 is de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage voorgesteld. Deze wet introduceert een solidariteitsbijdrage voor bedrijven die actief zijn in de olie- en gassectoren. Wat zijn de belastingaspecten en gevolgen voor de jaarrekening?
Marcel Kriek, Juliette Marsé, Michael Biharie en Vassilis Dafnomilis
- 31 ESG-ontwikkelingen – Duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector: de vrijblijvendheid voorbij**
De maatschappelijke aandacht voor duurzaamheid en duurzaamheidsverslaggeving is groot. Hoewel publieke instellingen niet verplicht zijn om duurzaamheidsverslaggeving op te nemen in het bestuursverslag, is het ook voor hen het overwegen waard om aan te haken bij de standaarden op dit gebied. *Marcus Looijenga*
- 35 Ethiek en dilemma's – Ethische gereedschapskist voor organisaties**
Hoe kan een organisatie ethisch gedrag systematisch borgen en bevorderen? In de praktijk gaat het dan vaak over 'zachte' begrippen als cultuur, waarden, gesprek en voorbeeldgedrag. Er zijn echter meer instrumenten die kunnen worden ingezet.
Mark Joosse
- 39 PwC-publicaties**
- 41 Eerder verschenen Spotlight-artikelen**



Slim investeren in lastige tijden vergroot veerkracht

Traditionele kostenmaatregelen werken niet meer, holistische acties wel

In tijden dat het economisch minder gaat, kijken bedrijven instinctief naar hun kosten en waar ze kunnen bezuinigen of optimaliseren. Traditioneel gebeurt dat binnen de overheadkosten, waarbij backofficefuncties als HR en finance worden gevraagd binnen hun silo's kosten te besparen. Maar er verandert momenteel zoveel in het zakelijke en economische klimaat dat traditionele kostenmaatregelen niet meer werken. In plaats daarvan is het tijd om naar de hele bedrijfsportefeuille te kijken. Naar alle structuren en kosten, holistisch over de silo's, waarbij bedrijven fundamenteel moeten aanpassen wat ze doen en hoe ze het doen, zo betogen Mahadeva Matt Mani en Jan Willem Velthuisen van PwC.

De Europese economie kampt al een tijdje met een stevige bries. Analisten zijn het er niet over eens of we orkaankracht kunnen verwachten of dat het hierbij blijft. En afhankelijk daarvan welke koers overheden en de Europese Centrale Bank moeten kiezen.

Waarover weinig discussie is, zijn de uitdagingen waarmee organisaties en bedrijven momenteel worden geconfronteerd: de inflatie is hoog, rentes stijgen, energie- en grondstofprijzen zijn instabiel en onvoorspelbaar, en supplychains zijn nog steeds verstoord. Daarbij komt nog een ongekende krapte op de arbeidsmarkt.

Gevangen in 'bankschroef' van kosten en investeringen

Tegelijkertijd worden organisaties uitgedaagd fors te investeren in bijvoorbeeld ESG-compliance, duurzaamheidoplossingen en technologie. In feite zitten bedrijven gevangen in de 'bankschroef' van stijgende kosten, dalende inkomsten en onontkoombare investeringen die zij moeten doen om te kunnen blijven functioneren.

In een eerdere column hebben we geconcludeerd dat de Covid-19-pandemie en het conflict in Oekraïne de kluwen van crises zeker ingewikkelder hebben gemaakt, maar dat de meeste onevenwichtigheden al een tijdje in de maak

zijn. Dus die hoeven geen verrassing voor ons te zijn. Denk maar aan de stikstofcrisis, de bouwcrisis, de gascrisis en de speurtocht naar geschikte arbeidskrachten, om er maar een paar te noemen.

De overheid heeft deze crises vooral proberen op te lossen door scherp aan de wind te zeilen. Efficiëntie staat voorop, was het devies en geen verspilling van belastinggeld. Nu blijkt wel dat we te lang te scherp aan de wind hebben gevaren. De onevenwichtigheden zijn inmiddels geworden tot 'train wrecks in slow motion', een treffende Amerikaanse beschrijving van een ontwikkeling die plaatsvindt, terwijl voor iedereen de uiteindelijke mislukking duidelijk is.

Huidige tijd vraagt om holistische acties

In tijden van economische neergang leunen de meeste organisaties en bedrijven gelukkig niet achterover. Ze richten zich dan bijna instinctief op organisatorische besparingen en besparingen binnen de backoffice. Maar dat is nu niet genoeg. Nu verschillende economische crises en investeringsuitdagingen samenkomen, vraagt de huidige situatie om holistische acties.

Organisaties moeten hun hele portfolio – over de silo's heen – herbeoordelen om erachter te komen waar de meeste waarde wordt toegevoegd en waar – afgezet tegen de waarde – kosten worden gemaakt. Ze moeten zichzelf qua structuur en inrichting – 'end to end' – uitdagen en opnieuw uitvinden welk werk er wordt gedaan, en hoe en waar dat gebeurt. Wij denken dat organisaties die onder de huidige uitdagingen helder en doelgericht middelen inzetten en met lef nadenken over groei, beter kunnen presteren dan hun concurrenten.

Dat denken we niet zomaar. Hierbij baseren we ons op een PwC-analyse van de prestaties van 5.700 bedrijven tijdens de laatste economisch gezien uitdagende cycli. Daarbij kwam een groep bedrijven bovendien die uitzonderlijke rendementen hadden behaald. Deze zogeheten 'gerichte investeerders' bleken de volgende punten beter te doen dan andere bedrijven:

- **Het optimaliseren van de portefeuille gericht op waardecreatie**

Nu de economische druk toeneemt, is het voor bedrijven van vitaal belang om een evenwichtige groeiportefeuille te hebben die hun prestaties op de korte én middellange termijn stimuleert. Daarbij is het belangrijk om innovaties niet op te offeren voor toekomstige groei.

Een wereldwijde logistieke leider is daar een goed voorbeeld van, zo bleek uit onze analyse. Om zijn toekomstige activiteiten veilig te stellen, keek het logistieke bedrijf kritisch naar alle diensten. Het maakte daarbij een duidelijke keuze om activiteiten met een lagere marge af te stoten, zelfs als dit betekende dat het een deel van de omzet moest opgeven. Het bedrijf droeg bepaalde activiteiten over aan derden binnen zijn bredere ecosysteem om zich beter op zijn kernactiviteiten te kunnen concentreren.

Tegelijkertijd investeerde het bedrijf miljarden euro's in een groeiportefeuille en ontwikkelde het oplossingen voor de gezondheidszorg om nieuwe geneesmiddelen met specifieke opslag- en temperatuureisen te vervoeren en te traceren. Verder investeerde het bedrijf in kunstmatige intelligentie (AI) om het aantal handmatige controles van pakketten te verminderen. Dit heeft de productiviteit en de snelheid in de markt verhoogd. Het resultaat is dat de investeringen nu gaan naar de onderdelen van het bedrijf die het heden en de toekomst veiligstellen.

- **Het radicaal herzien van de volledige kostenbasis**

Door alle kosten en investeringen opnieuw toe te wijzen en daarbij het creëren van daadwerkelijke waarde als uitgangspunt te nemen, zijn bedrijven beter in staat flexibiliteit op te bouwen in bestaande budgetten. Daarnaast ontstaat er ruimte voor herinvesteringen.

Een wereldwijd farmaceutisch bedrijf koos hiervoor. Door operationele, financiële en strategische gegevens aan elkaar te koppelen, kreeg het bedrijf beter zicht op de productiviteit van de interne, organisatorische en externe uitgaven. Daarbij was het niet bang om af te stappen van de vertrouwde aanpak.

Door van begin tot eind de functionele silo's te bekijken, ontdekte het bedrijf dat zijn commerciële afdeling en operationele teams zich onvoldoende konden concentreren op de belangrijkste groeigebieden. Juist deze twee afdelingen werden in het verleden altijd 'gespaard', uit angst dat optimalisering gevolgen zou hebben voor de inkomsten. Ditmaal werd daar niet voor gekozen.

Door de prestaties van begin tot eind te bekijken, kon het bedrijf betere keuzes maken over waar de commerciële middelen moesten worden ingezet, hoe de digitale verkoop kon worden verbeterd en hoe de operationele middelen beter konden worden afgestemd op de wensen

van klanten. De resultaten waren spectaculair. De gemaakte keuzes zorgden niet alleen voor lagere kosten, maar ook voor een kwalitatieve groei in belangrijke producten en markten.

- **Het proactief heroverwegen hoe en waar werk wordt gedaan**

Door opnieuw na te denken over de locaties waar medewerkers actief zijn en meer gebruik te maken van digitale technologieën, kunnen bedrijven hun productiviteit met wel 25 procent verhogen.

Een wereldwijd opererend technologiebedrijf heeft aangetoond dat dit daadwerkelijk mogelijk is. Het zette technologiehubs op in een aantal landen, waar het getalenteerde mensen met de vereiste technische vaardigheden kon aantrekken. De 'fysieke' kantoren bevinden zich in die grote hubs, maar de werknemers kunnen hun werk overal doen.

Ter ondersteuning van deze manier van werken heeft het bedrijf geïnvesteerd in opleidingen en technologieën die samenwerking vergemakkelijken. Het techbedrijf heeft dit model toegepast om zijn toekomstige wervingsstrategie, bijscholingsprogramma's en ecologische voetafdruk in alle functies vorm te geven. Dit resulteerde in lagere personeelskosten en het behoud van cruciaal talent, zonder dat het totale personeelsbestand aanzienlijk moest worden ingekrompen.

Een overtuigende en doelgerichte visie en strategie

Belangrijk bij al deze acties is dat bestuurders hun bedrijven verenigen met een overtuigende en doelgerichte visie en strategie. Voor iedereen in de organisatie, maar ook voor externe stakeholders moet duidelijk zijn waarom bepaalde keuzes worden gemaakt en wat het doel daarvan is. En voor de duidelijkheid: die strategie moet gaan over kostenefficiënte groei, en niet alleen over kostenbesparing op korte termijn.

Nu alle sectoren van de economie worden geconfronteerd met disruptie, kunnen bedrijven enorme waarde creëren door de manier waarop zij elke euro inzetten om hun strategie en groeiagenda uit te voeren. Door bewust naar groeimogelijkheden te kijken, hebben ze de kans aanzienlijk beter uit deze ontwrichtende tijden te komen.

Jan Willem Velthuisen – hoofdeconoom PwC

Mahadeva Matt Mani – partner bij Strategy& Nederland



In gesprek met stakeholders



In gesprek met Geert ten Dam

‘Een leven lang leren is absoluut een collectief belang!’

Vergrijzing, digitalisering, de energietransitie en andere megatrends creëren een ongekende dynamiek op de arbeidsmarkt. Meer dan ooit is het daarom nodig te investeren in de opleiding en ontwikkeling van mensen om ze duurzaam inzetbaar te laten blijven. En hoewel Nederlandse werknemers vergeleken met die in andere EU-landen veel uren besteden aan leren, ligt de focus vaak op de korte termijn. Tegelijkertijd vlakt de groei van de arbeidsproductiviteit in Nederland af. Geert ten Dam houdt zich haar hele leven al bezig met leren. In het verleden onder meer als voorzitter van de Onderwijsraad, tegenwoordig als voorzitter van het College van Bestuur en als hoogleraar Onderwijskunde aan de Universiteit van Amsterdam. Als SER-kroonlid is ze bovendien lid van de commissie Arbeidsmarktproblematiek maatschappelijke sectoren. Namens PwC gingen Robert Loesberg, voorzitter van de onderwijsgroep, en hoofdeconoom Jan Willem Velthuisen in gesprek met Geert ten Dam.

Robert: Welke ontwikkelingen op het gebied van een leven lang leren zie jij, en herken je dat de urgentie toeneemt?

‘Die urgentie is niet nieuw. Het thema speelt al heel erg lang, niet voor niks wordt het ook wel eens een leven lang leuteren genoemd. Maar er zijn verschillende redenen waarom het juist in deze periode steeds belangrijker wordt. Om te beginnen wordt arbeid als gevolg van demografische ontwikkelingen schaarser, terwijl de vraag veelal toeneemt. In de commissie arbeidsmarktproblematiek in maatschappelijke sectoren van de SER zien we wat dat betekent in de jeugdzorg, de gezondheidszorg, het onderwijs, bij defensie, noem maar op. Als je de huidige groei van de zorgvraag zou extrapoleren, dan moet in de toekomst één op de vier werknemers in de zorg werken. Een absurde situatie, dus daar moet op verschillende fronten wat aan gebeuren. Het arbeidsaanbod moet omhoog. De zorg moet weer een sector worden waar mensen graag en met trots werken omdat ze het betekenisvol werk vinden. Daarnaast moet de zorgvraag worden beperkt, en de productiviteit van de werknemers in de zorg omhoog. Daarvoor kun je onder meer denken aan minder regeldruk, maar ook aan slimme technologieën, en dat laatste vraagt bij uitstek om bij- en nascholing. Urgentie ontstaat ook omdat innovatie en technologische ontwikkelingen invloed hebben op de hele arbeidsmarkt. Het idee dat je mensen opleidt tot het moment dat ze hun boekentas aan de vlaggenmast hangen en dat ze dan veertig jaar meekunnen op de arbeidsmarkt, dat is totaal achterhaald, dat is nergens meer zo. En ten slotte heb je nog de grote transities, zoals duurzaamheid en digitalisering, waarin innovatie een must is en die dus een beroep doen op de verdere professionele ontwikkeling van mensen.’

Robert: Bij werknemers bespeuren we juist dat investeren in ontwikkeling nu wat minder prioriteit lijkt te hebben. Vanwege de schaarste op de arbeidsmarkt kunnen ze tegenwoordig toch overal aan de slag.

‘Ik betwijfel of het waar is dat bij- en nascholing minder belangrijk wordt door de krapte op de arbeidsmarkt. Je kunt

de case namelijk ook andersom maken: door krapte op de arbeidsmarkt bieden werkgevers, deels uit nood geboren, nu méér ruimte voor professionele ontwikkeling. Je ziet ook dat dat in cao's opgenomen wordt. In een krappe arbeidsmarkt kunnen werknemers eisen stellen, maar er zal ook weer een tijd komen waarin dat niet het geval is. Uiteindelijk blijft dit een thema waar werkgevers, werknemers en overheid

Innovatie is een must willen bedrijven het hoofd boven water houden én duurzaam opereren, en daar hoort bijscholing bij.

gezamenlijk belang bij hebben. In de maatschappelijke sectoren zijn de arbeidsmarkttekorten voorlopig in ieder geval niet voorbij. En de innovatiedruk op bedrijven is en blijft heel hoog. Innovatie is een must willen bedrijven het hoofd boven water houden én duurzaam opereren, en daar hoort bijscholing bij. Ook binnen onze universiteit zien we de noodzaak van innoveren over de volle breedte terug. Data science en AI zijn niet langer iets voor alleen de bètafaculteit. Deze onderwerpen lopen dwars door alle faculteiten en opleidingen heen. We werken daar doelgericht aan.’

Jan Willem: Hoe zie jij de rol van onderwijsinstellingen hierin? Waar houdt geïnstitutionaliseerd leren op en waar wordt de verdere ontwikkeling van mensen overgedragen aan de samenleving?

‘Die scheidslijn is de afgelopen jaren veel minder scherp geworden. In de universiteit halen we tegenwoordig de praktijk van meet af aan binnen, dat is echt een innovatieslag geweest. Binnen de opleidingen komt er steeds meer aandacht voor toepassingen, ook als een wetenschappelijk aandachtsgebied. De kunst daarbij is om een balans te vinden tussen je wetenschappelijke distantie, wat een groot goed is, en maatschappelijke impact. Die verandering vermengt zich met een andere ontwikkeling waar we middenin zitten, namelijk de flexibilisering van hoger onderwijs door bijvoorbeeld

het aanbieden van micro-credentials voor professionals. Daarmee faciliteer je werken en leren tegelijkertijd. Dus je ziet dat de universiteiten meebewegen met maatschappelijke ontwikkelingen, en dat komt de kwaliteit van ons eigen onderwijs en onderzoek ten goede. Maar scholing is niet alleen scholing als er het woord scholing op staat. Informeel leren of leren op de werkplek is vooral voor praktisch opgeleiden een belangrijke motor voor

hun ontwikkeling. Als de werkplek in beweging is dan bewegen mensen mee. Hogeropgeleiden nemen veel makkelijker deel aan cursussen en hebben ook vaker werkplekken die uitdagen tot leren. Bij lageropgeleiden of mbo'ers is dat minder vanzelfsprekend, maar ook voor die groepen is leren enorm belangrijk.’

Robert: Juist voor lageropgeleiden neemt de overheid initiatief. Vind je dat het voor de groep hogeropgeleiden aan werkgevers, werknemers en onderwijsinstellingen onderling is om leven lang leren te organiseren, of zou de overheid hier ook meer sturend in mogen of moeten zijn?

‘Ik vind dat de overheid altijd sturend moet zijn ten aanzien van kwaliteit. Het private aanbod is soms top en kan snel inspelen op nieuwe ontwikkelingen, maar soms is het onder de maat en wordt er een kat in de zak verkocht. En als ik even heel lelijk doe: private aanbieders zijn veel meer in de positie om de krenten uit de pap te halen en zich op kapitaalkrachtige sectoren te richten. Maar we moeten ook zorgen dat we zorg en onderwijs bij de tijd houden. Neem bijvoorbeeld bij- en nascholing van docenten en schoolleiders, mijn tak van sport. Scholen bulken niet van het geld, dus als het financieel net uitkomt zijn wij al dik tevreden. Daar ligt ook een rol voor de overheid om te zorgen dat we over de opleidingen en faculteiten heen het maatschappelijk belang kunnen blijven dienen. Nu de grenzen

tussen initieel en postinitieel onderwijs steeds meer vervagen, wordt postinitieel onderwijs in feite deel van het stelsel. En het onderwijsstelsel, daar is de overheid voor verantwoordelijk. Als postinitieel onderwijs een wettelijke taak wordt van de instellingen, dan moet het natuurlijk ook bekostigd zijn. Maar het is nog best zoeken hoe je dat ordentelijk organiseert. Soms is het heel leuk om professionals die geïnteresseerd zijn in een bepaalde leerinhoud in een groep te plaatsen samen met reguliere studenten, dat geeft mooie interactie. Maar dat mag niet als het onderwijs aan die professionals privaat bekostigd wordt, dan moet je ze in een apart klasje zetten. Ik vind dat je heel precies moet zijn met de verschillende geldstromen, maar dat maakt het op dit punt dus best lastig.'

Jan Willem: Economisch gezien heeft onderwijs een enorme 'return on investment'. Iedereen - bedrijfsleven, werknemers, overheid, instellingen - heeft daar baat bij, maar hoe optimaliseer je dat?

'Uiteindelijk door gewoon te weten dat als je nu niet investeert, en dat geldt ook voor de overheid, je straks de kous op de kop krijgt. Met een sterke, innovatieve economie hoeden wij ook de betaalbaarheid van de publieke dienstverlening. Maar in de modellen van het CPB is onderwijs nog steeds een uitgave en geen investering. Terwijl het rendement inderdaad gigantisch is, in belastingteruggave, en in innovatie.'

Jan Willem: En er is ook een heel groot en belangrijk sociaal rendement, dat is het argument waarom de overheid moet mee-investeren.

'Ja, en dat geldt over de hele range. Onderwijs draagt in belangrijke mate bij aan sociale cohesie. Het stelt mensen in staat duurzaam te participeren. Dat geldt voor universiteiten en hogescholen, maar zeker ook voor het mbo. We moeten dan dus wel in staat zijn om de scholingsvragen uit alle sectoren te bedienen, niet alleen de kapitaalkrachtige. Daar heeft de overheid een rol. Om leven lang ontwikkelen vleugels te geven, moeten we voorts uit de vicieuze cirkel van vraag- versus aanbodgestuurd komen. Goede bij- en nascholing ontstaat in interactie.'



Jan Willem: Hebben we het in Nederland niet altijd heel liberaal ingericht? Hier en daar sturen we een beetje, met soms een numerus fixus voor diergeneeskunde of tandheelkunde, maar voor het overige laten we het vrij. Iedereen die kunstgeschiedenis wil studeren kan dat doen.

‘Dat zou ik ook vooral zo houden. Het is voor individuen een heel groot goed. Hetzelfde speelt bij startkwalificaties op mbo-niveau. Er zijn hele discussies geweest over wat je bijvoorbeeld moet doen met MBO Administratief, een sector waar steeds minder banen zijn. Je wilt studenten niet opleiden voor werkeloosheid, maar tegelijkertijd is het enorm belangrijk dat mbo-studenten hun startkwalificatie halen. De kans daarop is het grootst als ze gemotiveerd zijn voor een opleiding. Want als je je startkwalificatie helemaal niet hebt, ben je veel minder ontvankelijk voor bij- en nascholing en permanent leren, gewoon omdat de basis ontbreekt. En je kunt nergens meer op terugvallen. Tot je dertigste vind je wel een baan, maar daarna word je te duur en ben je het haasje. Je kunt de

sturing op studiekeuzen vraagt dat je de toekomst kent. Dat is maar ten dele het geval. Niemand van ons had pakweg tien jaar geleden in de gaten gehad welke enorme vlucht data science zou nemen. Nu kunnen we de studententooström niet aan en integreren we datasciencekennis en -vaardigheden in vrijwel alle opleidingen.’

Robert: Waar zie je nu voor UvA de belangrijkste belemmeringen en kansen als het gaat om leven lang leren?

‘We moeten naar een gemiddelde scholingsdeelname tijdens de arbeidsloopbaan van 60% in 2030, dat is het advies van de EU. De Nederlandse overheid heeft 62% als doelstelling gekozen. Nu zitten we op 51%, dus daar zijn we nog niet zomaar. Een obstakel voor ons zit in de regelgeving voor de bekostiging, met name de beleidsregel “investeren met publieke middelen in private activiteiten”.

Nogmaals, ik vind het heel belangrijk dat geldstromen transparant zijn. Maar ik vind ook dat als permanente educatie een wettelijke taak van de universiteit is,

om bijscholing rond de technologische kant van data science, maar ook om de juridische, sociale en ethische aspecten daarvan voor hun werkveld. Wij moeten dus een goed onderzoeksintensief én interdisciplinair aanbod creëren; daar werken we hard aan.’

Robert: Als het gaat om het vergroten van die scholingsdeelname zagen wij dat door de SER vooral een beroep werd gedaan op eigen verantwoordelijkheid van de werknemer, terwijl we in een CPB-onderzoek zagen dat velen bij- en nascholing toch vooral doen als de werkgever het belangrijk vindt. Hoe kijk jij daar tegenaan?

‘Natuurlijk is eigen verantwoordelijkheid belangrijk, want een onwillig paard kun je niet laten drinken. Maar een leven lang leren is absoluut een collectief belang! Enkel wijzen op die eigen verantwoordelijkheid werkt in onderwijs niet. Het werkt niet voor lageropgeleiden, niet voor mensen met een afstand tot de arbeidsmarkt, niet voor kwetsbare werkenden in functies die over een paar jaar niet meer bestaan. Laten we daarnaast ook oog houden voor informeel leren, voor leren op de werkplek. Bijna 90% van het leren gebeurt al werkende. Bijvoorbeeld doordat mensen betrokken zijn bij sociale innovatie in een bedrijf of instelling, of doordat ze andere taken krijgen. Iets anders gaan doen, daagt mensen uit hun kennis en vaardigheden te ontwikkelen. Daar hebben werkgevers dus een verantwoordelijkheid.’

Jan Willem: Het organiseren van die mobiliteit is denk ik, ook als ik naar onszelf kijk, lastig voor bedrijven.

‘Maar het is wel jullie levensbehoud. Daarbij speelt ook de ontwikkeling op het gebied van skills een rol. Maar als het gaat om de validering van skills zijn er nog wel meters te maken. Het is belangrijk dat niet alleen een diploma telt, maar ook eerder verworven competenties, zoals dat zo mooi heet. Om die mee te kunnen nemen van werkgever naar werkgever moet er bij voorkeur sprake zijn van een formele erkenning vergelijkbaar met het civiel effect van een diploma. Voor de levenslang-ontwikkelagenda van de SER is dit een belangrijk aandachtspunt.’

In de modellen van het CPB is onderwijs nog steeds een uitgave en geen investering. Terwijl het rendement inderdaad gigantisch is, in belastingteruggave, en in innovatie.

studiekeuzen van studenten natuurlijk wel sturen met goede bijsluiters over het arbeidsmarktperspectief. Maar als iemand nou enorm graag een bepaalde opleiding wil volgen en op die manier een startkwalificatie haalt, dan vind ik dat prima. Want vaak voegt het zich later wel. mbo-opleidingen werken daar ook gericht aan. In algemene zin vindt ongeveer 80% van de mbo-studenten een baan in de sector waarvoor ze zijn opgeleid, voor universitaire studenten is dat 20%. Met hun academische opleiding zijn ze veel flexibeler. Die studenten kunstgeschiedenis uit jouw voorbeeld komen regelmatig op heel andere plekken terecht. En los daarvan:

en ik denk dat de samenleving dat van ons vraagt, deze ook bekostigd moet worden en instellingen de vrijheidsgraden moeten hebben om daar goed in te kunnen handelen. Met de ervaringen in postinitieel onderwijs kunnen we ook het reguliere onderwijs aan studenten verrijken. Dat is een kans. Daarnaast vind ik een kenmerk van al het universitair onderwijs dat het verbonden is met onderzoek. Het moet academische kwaliteit hebben, anders kan een ander het beter doen. Dat is ons unique selling point. Ten slotte is een nieuwe uitdaging voor ons de verschuivende onderwijsbehoefte van professionals. Hun vragen zijn steeds vaker interdisciplinair van aard. Het gaat bijvoorbeeld niet alleen



Jan-Willem: Dit is ook juist relevant voor ouderen op de arbeidsmarkt van wie vaak gezegd wordt dat hun skills niet meer up-to-date zijn. Van mijn generatie van 60+'ers kun je nog zeggen laat die maar lekker doorsudderen, maar hoe zit dat voor die hele grote groep van 50+'ers? Daarvan zijn er in Nederland een stuk meer dan mensen tussen de 20 en 30. Hoe houden we die 50+'ers vitaal en fit en zorgen we dat zij hun bijdrages kunnen blijven leveren?

'Dat geldt ook voor 60+'ers! Mensen werken tegenwoordig door tot ze bijna 70 zijn. Wij nemen dus ook 60+'ers aan, want je hebt er zes tot zeven jaar plezier van en we profiteren enorm van hun ervaring. Jongeren zijn tegenwoordig na een paar jaar weer weg, en gelijk hebben ze. Maar natuurlijk moeten ouderen dan wel hun kennis en vaardigheden op peil houden en daarom, zo is de cirkel weer rond, is leven lang leren zo belangrijk.' ■





Navigeren door de verslaggevingsregels in tijden van stijgende inflatie

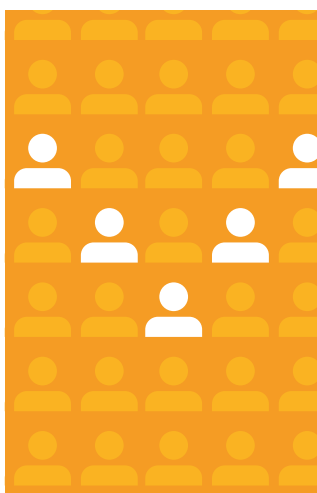
Nina van der Reijden – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance
Katja van der Kuij – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Recente macro-economische en geopolitieke gebeurtenissen, waaronder inflatie, stijgende rentetarieven en energieprijzen, problemen met de toeleveringsketen, marktvolatiliteit en aanhoudende geopolitieke conflicten, hebben wereldwijd geleid tot aanzienlijke economische onzekerheid. Zo steeg de inflatie in Nederland naar 14,3 procent in oktober 2022. Veel organisaties zullen direct of indirect te maken krijgen met de gevolgen van deze ontwikkelingen, bijvoorbeeld doordat zij niet meer kunnen voldoen aan de verwachtingen van stakeholders met betrekking tot financiële resultaten of problemen krijgen met hun financiële levensvatbaarheid. Ook zullen de historische bedrijfs- en financiële modellen moeten worden bijgesteld, omdat die historische gegevens nu een minder betrouwbare bron zijn geworden als het gaat om het voorspellen van toekomstige resultaten.

Sommige effecten lijken voor de hand liggend, zoals verhogingen van disconteringsvoeten die worden gebruikt om de tijdswaarde van geld weer te geven, en aanpassingen van kasstromen in waarderingen om rekening te houden met het effect van algemene inflatie.

Er zijn echter ook indirecte effecten die van invloed kunnen zijn op de jaarrekening, bijvoorbeeld:

- de voorspelling van specifieke prijsstijgingen en eventuele beperkingen in de mate waarin die prijsstijgingen kunnen worden doorberekend aan klanten;
- veranderingen in het gedrag van klanten, bijvoorbeeld overstappen op goedkopere goederen of het verminderen van de consumptie; en
- de kans dat de organisatie, haar klanten, leveranciers of andere tegenpartijen in financiële moeilijkheden raken.



Samenvatting

De stijgende inflatie kan nieuwe uitdagingen met zich meebrengen bij het opstellen van de jaarrekening en de relevantie van bepaalde toelichtingen vergroten. In dit artikel worden enkele van de belangrijkste onderwerpen besproken. Zo kan hoge inflatie gevolgen hebben voor de algemene grondbeginselen, zoals continuïteit. Verder gaat stijgende inflatie gewoonlijk gepaard met hogere rentetarieven als onderdeel van het monetaire beleid van de centrale bank of de overheid om de inflatie te beheersen.

Organisaties zullen in hun jaarverslaggeving rekening moeten houden met deze ontwikkelingen, bijvoorbeeld door de in tabel 1 genoemde maatregelen.

Tabel 1. Mogelijke maatregelen ten aanzien van de jaarverslaggeving

De inschatting van materialiteit opnieuw beoordelen, aangezien voorheen immateriële posten materieel kunnen worden.	Rekening houden met een breder scala van mogelijke uitkomsten bij significante beoordelingen en schattingen over toekomstige kasstromen.	Vaker de bij de jaarverslaggeving in aanmerking genomen feiten en omstandigheden heroverwegen.	Minder op historische trendinformatie steunen of deze aanpassen bij het doen van voorspellingen.	Aanvullende toelichtingen verstrekken over de huidige (en toekomstige) impact van stijgende inflatie en rentetarieven op de activiteiten van de organisatie.
---	--	--	--	--

In dit artikel wordt ingegaan op enkele belangrijke verslaggevingsonderwerpen die het meest worden beïnvloed door de stijgende inflatie.

Gevolgen van stijgende inflatie voor de algemene grondbeginselen

Er zijn enkele algemene grondbeginselen die betrekking hebben op de jaarrekening en geraakt kunnen worden door de huidige economische omstandigheden. Een aantal hiervan wordt hieronder toegelicht.

Beoordeling van de continuïteit

Het management moet voor elke verslaggevingsperiode beoordelen of de organisatie in staat is haar continuïteit te handhaven. Stijgende inflatie en rentetarieven kunnen rechtstreeks van invloed zijn op de continuïteitsveronderstelling, bijvoorbeeld wanneer ze een aanzienlijk negatief effect hebben op:

- klantgedrag en verkoopvolumes;
- operationele marges, omdat hogere kosten niet kunnen worden doorberekend aan klanten;
- de vervangingskosten van belangrijke operationele activa; en/of
- financieringsmogelijkheden.

Ook gebeurtenissen na balansdatum die ertoe leiden dat een organisatie niet langer aan de continuïteitsveronderstelling voldoet, moeten in de jaarrekening worden verwerkt.

Onderscheid kortlopend/langlopend

Als de financiële positie van een organisatie verslechtert als gevolg van de stijgende inflatie en rentetarieven, is het mogelijk dat de organisatie niet langer in staat is om aan convenanten te voldoen en/of haar schulden af te lossen. Als er geen formele waiver is, dan vereist het niet voldoen aan convenanten doorgaans een herclassificatie van een schuld/verplichting van langlopend naar kortlopend.

Aanvullende toelichtingen

Organisaties moeten hun materiële grondslagen, schattingsonzekerheden en belangrijke oordelen toelichten. In het licht van de stijgende inflatie kan het nodig zijn om te heroverwegen of aanvullende informatie nodig is. Enkele voorbeelden hiervan zijn:

- Toelichtingen die gebruikers inzicht geven in de toekomstige kasstroompositie van een organisatie met uitstaande leningen, zoals:
 - de afspraken die zijn gemaakt in verband met bankconvenanten;
 - of het waarschijnlijk is dat de organisatie de bankconvenanten zal schenden; en
 - de visie van het management op het niveau van de schulden en hoe de mogelijke niet-naleving van bankconvenanten voorkomen kan worden.
- Toelichtingen over de verwachte vervangingskosten van belangrijke operationele activa waarvan de vervangingswaarde aanzienlijk hoger is dan de eerdere aanschafkosten. Dit geeft een gebruiker van de jaarrekening inzicht in de verwachte impact op toekomstige kasstromen en winsten/verliezen als gevolg van respectievelijk hogere aanschafkosten en afschrijvingen. Deze informatie kan ook van bijzonder belang zijn voor gebruikers als de vervangingswaarde hoger is dan het bedrag dat eerder door het management was begroot en dit van invloed is op het vermogen van de organisatie om andere geplande investeringen te realiseren.

Bredere informatieverschaffing

Stakeholders zullen geïnteresseerd zijn in de impact van stijgende inflatie en eventueel genomen corrigerende maatregelen. Aan sommige van deze behoeftes kan beter worden voldaan door het verstrekken van informatie buiten de jaarrekening, via het directieverslag. Denk bijvoorbeeld aan trendanalyses, verkoop- en margevergelijkingen en prognoses van toekomstige verkopen en/of marges.

De gevolgen van stijgende inflatie en rentetarieven op verschillende posten van de balans en resultatenrekening

De belangrijkste posten die worden geraakt door stijgende inflatie en rentetarieven:

- Levensduur van activa
- Risico op wanbetaling door debiteuren
- Omzetverantwoording
- Verlieslatende contracten
- Voorraadwaardering
- Waardering van vorderingen
- Bijzondere waardeverminderingen
- Voorzieningen
- Financiële instrumenten
- Toelichtingen

Stijgende inflatie en rentetarieven kunnen een brede invloed hebben op organisaties. Denk bijvoorbeeld aan:

- de verwachte levensduur van een actief op basis van de waarschijnlijkheid van uitoefening van vooruitbetalings- of verlengingsopties;
- het risico of de waarschijnlijkheid van wanbetaling en veranderingen in de betalingspatronen van debiteuren, waardoor de uitstaande saldi hoger blijven; en
- daling van de reële waarde van een niet-financieel actief dat als onderpand is gegeven.

Elk van deze omstandigheden kan een impact hebben op de (verwerking in de) jaarrekening. Hierna worden een aantal veelvoorkomende belangrijke aandachtspunten uiteengezet.

Voor de omzetverantwoording is het van belang dat een klant de intentie en het vermogen heeft om te betalen voor de geleverde goederen en diensten. Onder de gewijzigde economische omstandigheden en/of naar aanleiding van veranderingen in het klantgedrag kan het noodzakelijk zijn om dit opnieuw te beoordelen.

Als de kosten voor het nakomen van de prestatieverplichtingen hoger zijn dan de verwachte economische voordelen, wordt een contract verlieslatend. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als een inflatiecorrectie op de geleverde diensten of producten niet mogelijk is, terwijl de kosten wel stijgen. Ook de managementinschattingen van voorzieningen die al zijn opgenomen voor verlieslatende contracten moeten opnieuw worden beoordeeld, rekening houdend met de meest recente marktinformatie.

De stijgende inflatie en kosten kunnen ook een significant effect hebben op voorraadwaardering. Zo is de boekwaarde van de voorraad mogelijk niet meer realiseerbaar als de geschatte kosten van voltooiing of verkoop aanzienlijk zijn gestegen als gevolg van de stijgende inflatie. Als de kostprijs van een product hoger wordt dan de verkoopprijs, zal dit resulteren in een

afschrijving naar de nettorealiseerbare waarde (NRV).

Bij het schatten van de NRV moet het management mogelijk beoordelen in hoeverre de kosten van stijgende inflatie aan klanten kunnen worden doorberekend.

Deze beoordeling kan uitdagend zijn bij een gebrek aan historische data over het vermogen van de organisatie om inflatiestijgingen door te berekenen.

Naast de prijsstelling van producten en de productiekosten kan ook het productievolume veranderen als het gedrag van klanten verandert. Deze factoren kunnen invloed hebben op de kasstromen, wat weer kan leiden tot een indicatie voor een bijzondere waardevermindering. Een andere indicator voor een bijzondere waardevermindering is stijgende markttrentes of andere marktrentabiliteitsseisen ten aanzien van investeringen die in de afgelopen periode zijn gestegen. Deze beïnvloeden namelijk de disconteringsvoet en daarmee in belangrijke mate de realiseerbare waarde.

Zijn er, specifiek voor IFRS, tussentijds indicaties van waardevermindering voor goodwill en/of immateriële activa met een onbepaalde levensduur, dan geldt dat een tussentijdse test op bijzondere waardevermindering nodig is.

Voorzieningen worden gewaardeerd tegen de beste schatting van de uitgaven die nodig zijn om de verplichtingen op balansdatum af te wikkelen. Als gevolg van stijgende kosten en inflatie kan dit bedrag hoger zijn dan eerder werd verwacht. Dit speelt bijvoorbeeld bij herstellkosten, aangezien deze voorzieningen doorgaans langlopend zijn.

Daarnaast worden voorzieningen tegen contante waarde gewaardeerd wanneer het effect van verdiscontering materieel is. Stijgende rentetarieven kunnen betekenen dat er meer voorzieningen moeten worden verdisconteerd, aangezien het effect van verdiscontering waarschijnlijk materieel zal zijn.

Impact van stijgende inflatie en rentetarieven op financiële instrumenten

Vereenvoudigde methodes 'expected credit loss model'

Organisaties kunnen in hun verslaggeving het verwachtekredietverliezenmodel ('expected credit loss'-model) toepassen (onder IFRS of onder Dutch GAAP bij gebruikmaking van de mogelijkheid om IFRS 9 toe te passen). Sommige organisaties hebben in het verleden al enige operationele vereenvoudigingen toegepast om verwachte kredietverliezen te berekenen, waarvan de vereenvoudigde methode (simplified approach) het meest relevant is voor bijvoorbeeld debiteuren. Bij de vereenvoudigde methode wordt er altijd een kredietvoorziening voor de gehele looptijd geboekt en hoeft er dus niet gekeken te worden of er sprake is van een significante toename van het kredietrisico. In veel

gevallen zijn deze vereenvoudigingen ontwikkeld en getest onder gunstige economische omstandigheden. Marktvolatiliteit en onzekerheid als gevolg van stijgende inflatie en rentetarieven kunnen ertoe leiden dat deze vereenvoudigingen niet langer passend zijn, waardoor de vereenvoudigde methode niet langer toegepast kan worden.

Organisaties die een matrix gebruiken, moeten mogelijk aanvullende stratificatie toepassen, bijvoorbeeld voor sectoren die op verschillende manieren worden beïnvloed door inflatie en rentetarieven. Bovendien kan het zijn dat historische verliespercentages verder moeten worden aangepast aan de nieuwe verwachtingen. Vooral als de historische gegevens die zijn gebruikt bij de bepaling van de verliespercentages afkomstig zijn uit een periode van lage inflatie, zijn deze vaak niet representatief voor de huidige economische omstandigheden.

‘Expected credit loss’-model

Als organisaties een ‘expected credit loss’-model toepassen waarbij verliezen worden geboekt op basis van verwachte (‘expected’) verliezen, worden financiële activa (tenzij het vereenvoudigde model wordt toegepast) op basis van hun kredietrisico geclassificeerd als ‘stadium 1’, ‘stadium 2’ of ‘stadium 3’. Stadium 1 betreft financiële instrumenten waarvan het kredietrisico niet significant is gewijzigd ten opzichte van de waardering op de uitgiftedatum, of instrumenten met een laag kredietrisico

op de rapporteringsdatum. Wanneer het kredietrisico wél significant is gewijzigd, valt het instrument in stadium 2 en moeten de toekomstige kredietverliezen voor de gehele looptijd geboekt worden (‘lifetime expected credit loss’). Stadium 3 geldt voor financiële instrumenten waarvoor een objectieve aanwijzing voor een bijzondere waardevermindering (‘impairment’) bestaat. De vereisten voor te verwachten kredietverliezen verschillen voor elk stadium.

In geval van stijgende inflatie en rentetarieven, kunnen activa die eerst als stadium 1 werden beschouwd, veranderen in stadium 2 of zelfs stadium 3, wat betekent dat een organisatie de verwachte kredietverliezen over de volledige looptijd moet meten, en die kunnen aanzienlijk hoger zijn dan een expected credit loss over twaalf maanden zoals berekend in stadium 1.

Veranderingen in ‘expected credit loss’-berekening

Het voorspellen van toekomstige omstandigheden is altijd subjectief, maar stijgende inflatie en rentetarieven maken het nog lastiger. Organisaties kunnen minder vertrouwen op historische informatie als indicator voor toekomstige omstandigheden, of moeten de historische informatie aanpassen.

Een organisatie kan verwachte kredietverliezen op collectieve basis meten. In de huidige economische omgeving moet de organisatie opnieuw beoordelen of de



groeperingen of het niveau waarop zij de te verwachten kredietverliezen berekent, geschikt zijn, of dat zij groepen financiële instrumenten verder moet onderverdelen om steeds meer verschillende kredietrisico's weer te geven.

Variabele rente

Organisaties met leningen met een variabele rente hebben een verhoogd liquiditeitsrisico omdat hun rentepercentages onmiddellijk stijgen maar hun inkomsten zich niet zo snel aanpassen aan de nieuwe rentetarieven. De weerbaarheid van deze organisaties tegen renteschokken kan variëren afhankelijk van de weerbaarheid van de sector waarin de organisatie actief is en of (en voor hoe lang) de organisatie haar blootstelling aan variabele rente heeft afgedekt.

Verstrekkers van dergelijke leningen moeten bij hun beoordeling of er een significante toename van het kredietrisico is mogelijk nieuwe factoren in overweging nemen, die in een omgeving met lage rentetarieven niet als materieel werden beschouwd.

Vaste rente

Voor vastrentende instrumenten kan de impact minder direct zijn. Het herfinancieringsrisico voor een organisatie kan echter zijn toegenomen. Neem bijvoorbeeld een organisatie met een vastrentend contract dat over een jaar afloopt, die bij aflossing niet langer kan voldoen aan de minimum rentedekkingsvereisten van de kredietverstrekkers. Zo kan de organisatie moeilijkheden ondervinden bij het herfinancieren van schulden, en dit kan leiden tot een verhoogde 'probability of default' als de organisatie van plan was om de hoofdsom terug te betalen via herfinanciering op de vervaldag van de lening. Een dergelijk herfinancieringsrisico kan zelfs hoger zijn voor instrumenten met een kortere looptijd, omdat de organisatie minder mogelijkheden heeft om haar inkomsten aan te passen aan de hogere inflatie.

Overige overwegingen

Tarieven onder de marktrente

Stijgingen van de rentetarieven kunnen ertoe leiden dat er meer transacties met verbonden partijen of intragroepstransacties worden uitgevoerd tegen tarieven die lager zijn dan die van de markt. Die tarieven zijn dan dus niet meer marktconform. De tarieven die lager zijn dan de huidige marktrente zullen een impact hebben op de reële waarde van dergelijke instrumenten; voor instrumenten die niet gewaardeerd worden tegen reële waarde met waardeveranderingen via winst of verlies, kan het bedrag van de verwachte kredietverliezen ook worden beïnvloed. Bovendien kunnen er meer toelichtingen nodig zijn voor die instrumenten die niet tegen reële waarde worden gewaardeerd.

De effecten van veranderingen in wisselkoersen

Om praktische redenen kan een organisatie voor de omrekening van bedragen in de winst-en-verliesrekening een gemiddelde koers gebruiken die de werkelijke koers op de transactiedatum benadert. Veranderingen in inflatie en rentetarieven kunnen echter leiden tot een grotere volatiliteit van wisselkoersen. Dit betekent dat een gemiddelde koers mogelijk niet langer kan worden beschouwd als een geschikte benadering van de werkelijke koers en daarom mogelijk niet meer bruikbaar is.

Conclusie

In het huidige economische klimaat is het voor de meeste organisaties geen 'business as usual'. De stijgende inflatie en rente vragen om een andere aanpak en daarmee ook om nieuwe afwegingen en oordelen bij het opstellen van de jaarrekening.

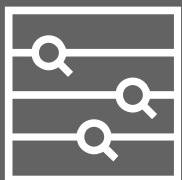


Navigating IFRS Accounting Standards in periods of rising inflation and interest rates

Dit artikel heeft alleen een aantal veelvoorkomende belangrijke aandachtspunten uiteengezet. Voor een diepgaandere uiteenzetting van de impact van stijgende inflatie op IFRS-jaarrekeningen verwijzen we naar de Engelstalige PwC-publicatie 'Navigating IFRS Accounting Standards in periods of rising inflation and interest rates'. Een groot gedeelte uit deze publicatie is ook relevant voor jaarrekeningen die op basis van de Nederlandse verslaggevingsregels worden opgesteld.

Mocht u nog vragen hebben naar aanleiding van dit artikel, neemt u dan contact op met uw eigen PwC-accountant. ■





Rapporteren over continuïteit en fraude in de controleverklaring: een accountantsfeestje?

Jan-Kees Janse – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Jorg de Kort – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Wiert Smid – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Micha Soentpiet – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Met de inwerkingtreding van de aangepaste Nederlandse Controlestandaard 700 moeten accountants vanaf 2021 gefaseerd verplicht rapporteren in de controleverklaring over de uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van continuïteit en fraude. Is dit alleen een accountantsfeestje?

Nieuwe verplichting als gevolg van de gewijzigde Nederlandse Controlestandaard 700

Om te voldoen aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer is de Nederlandse Controlestandaard 700 aangepast. Als gevolg hiervan zijn accountants verplicht om in de controleverklaring

te rapporteren over de uitgevoerde werkzaamheden ten aanzien van continuïteit en fraude. Deze verplichting is gefaseerd ingevoerd. De accountant rapporteert bij organisaties van openbaar belang vanaf boekjaar 2021 verplicht over fraude; voor continuïteit is dat met ingang van boekjaar 2022. Vanaf boekjaar 2022 zal de accountant bij alle 'wettelijke controleopdrachten' verplicht rapporteren over continuïteit én fraude.

In dit artikel wordt eerst ingegaan op de rapportageverplichting van de accountant ten aanzien van continuïteit en fraude volgens de gewijzigde Nederlandse Controlestandaard 700. Daarna volgt een korte uiteenzetting van het doel van het jaarverslag en een uiteenzetting van het belang van transparant rapporteren over de organisatie. Het artikel sluit af met de behandeling van enkele aspecten van de interne beheersing rondom continuïteit en fraude en de rapportage daarover door het bestuur en de accountant.



Samenvatting

Accountants moeten rapporteren over fraude en continuïteit. De controleverklaringen bij wettelijke controleopdrachten met een boekjaar eindigend op of na 15 december 2022 zullen toelichtingen bevatten over de door het bestuur gehanteerde continuïteitsveronderstelling, geïdentificeerde frauderisico's, door de accountant uitgevoerde controlewerkzaamheden op deze gebieden en eventuele bevindingen. Deze rapportageverplichting heeft ook impact op de rapporterende organisatie. Het is in eerste instantie aan het bestuur om zelf transparant hierover te rapporteren. Het bestuur onderscheidt zich op een positieve manier wanneer het laat zien 'in control' te zijn ten aanzien van de financiële situatie of fraudegevoeligheid van de organisatie door te rapporteren over mogelijke risico's omtrent continuïteit en fraude, de beheersing daarvan en de hierbij gemaakte afwegingen. Dit draagt bij aan vertrouwen in de organisatie, nog los van eventuele vereisten in wet- en regelgeving. Rapportage over continuïteit en fraude is daarmee meer dan alleen een accountantsfeestje.

Meer informatie over continuïteit en fraude leest u in deze specials:



Special over continuïteit,
editie 2022-1



Special over fraude,
editie 2021-4

Wat is er veranderd?

Accountants zijn verplicht om in de controleverklaring voor wettelijke controles met een boekjaar eindigend op of na 15 december 2022 te rapporteren over continuïteit en fraude. Centraal hierbij staan de aangelegenheden die aandacht vereisten (continuïteit) en geïdentificeerde frauderisico's (fraude), de uitgevoerde controlewerkzaamheden en eventuele bevindingen. In de controleverklaring neemt de accountant aparte secties op voor continuïteit en fraude, genaamd 'Controleaanpak continuïteit' en 'Controleaanpak frauderisico's'. Figuur 1 toont de elementen die (kunnen) worden beschreven in deze secties.

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.

In de praktijk klinkt wel eens de kritiek dat de aanpassing van standaard 700 alleen een accountantsfeestje is. Het is de vraag of dit klopt. De accountant is immers slechts één van de actoren binnen de rapportageketen. De rol van het bestuur van de organisatie hierin is minstens even belangrijk als (zo niet belangrijker dan) die van de accountant. Het bestuur van een organisatie zal eerst

zelf risicoanalyses moeten uitvoeren ten aanzien van continuïteit en fraude en zal daar, afhankelijk van de omstandigheden, transparant over moeten rapporteren voordat de accountant dat kan doen. Daarnaast is een robuust kader voor continuïteit en frauderisicobeheersing belangrijk voor een organisatie om mogelijke problemen op te sporen en het vertrouwen in de organisatie mogelijk te maken. Transparante rapportage hierover door het bestuur leidt tot vertrouwen in het bestuur en de organisatie.

De jaarlijkse externe verslaggeving: transparantie leidt tot vertrouwen

In het jaarverslag legt het bestuur onder meer verantwoording af over de wijze waarop de organisatie is en wordt bestuurd, financiële ontwikkelingen, risico's en risicobeheersing, cultuur en gedrag (soft controls), toekomstverwachtingen en de financiële prestaties van het afgelopen jaar. Het bestuursverslag (waar van toepassing) vormt samen met de jaarrekening en de overige gegevens het jaarverslag.

Aan de hand van het jaarverslag worden gebruikers geïnformeerd over onder meer de algemene gang van zaken en de financiële resultaten van het afgelopen jaar. Zij zijn in toenemende mate geïnteresseerd in de wijze waarop organisaties hun belangrijkste risico's beheersen. Risico's ten aanzien van continuïteit en fraude zijn belangrijke risico's. Wanneer er twijfels zijn over de mogelijkheid van een organisatie om haar continuïteit te handhaven, willen de gebruikers dit het liefst zo snel mogelijk weten. Een (onverwachts) faillissement of grote twijfels over de continuïteit van de organisatie hebben over het algemeen grote gevolgen voor gebruikers van het jaarverslag. Fraude kan een disruptieve werking hebben op de operationele gang van zaken. Dit staat nog los van de financiële consequentie die een fraude met zich mee kan brengen. Vanwege het belang van deze thema's willen gebruikers ook weten hoe de accountant daarop heeft ingespeeld in de accountantscontrole.

Figuur 1. Elementen van de continuïteits- en fraudesecties

Controleaanpak continuïteit	Controleaanpak frauderisico's
- De aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle. - Een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten. - Een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden. - Een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant. - Belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.	- De frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle. - Een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten. - Een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden. - Een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant. - Belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.
Of een combinatie van deze elementen.	Of een combinatie van deze elementen.

Deze roep om transparantie wordt nog versterkt door trends zoals klimaatverandering, de mogelijkheden van technologie, demografische ontwikkelingen en economische en politieke machtsverschuivingen alsmede het afnemend vertrouwen in instituties zoals het bedrijfsleven. Naast het voldoen aan wet- en regelgeving kan transparant rapporteren over belangrijke onderwerpen als continuïteit en fraude een belangrijke bijdrage leveren aan het vertrouwen in de organisatie. Organisaties die transparant rapporteren onderscheiden zich positief ten opzichte van organisaties die dit nalaten.

Continuïteit en fraude: de interne beheersing

Het bestuur, onder toezicht van de raad van commissarissen of raad van toezicht (indien van toepassing), is verantwoordelijk voor de interne beheersing die het nodig acht om een jaarverslag te kunnen opstellen dat vrij is van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Een organisatie heeft een robuust kader voor continuïteit en frauderisicobeheersing nodig om mogelijke problemen op te sporen en het vertrouwen in de organisatie mogelijk te maken. De COSO-beginselen, die bedoeld zijn om organisaties inzicht te geven in de belangrijkste elementen die nodig zijn voor een doeltreffend kader voor interne beheersing, bieden een goede basis voor het vormen van zo'n kader voor continuïteit en frauderisicobeheersing.

COSO

In 2004 publiceerde de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ('COSO') het 'Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework'. Dit zogenoemde COSO-raamwerk wordt toegepast voor het beheersen van bedrijfsbrede risico's. In het artikel 'Frauderisicoanalyse; geen overbodige luxe', gepubliceerd in editie 2021-4, wordt ingegaan op de toepassing van dit raamwerk bij frauderisicoanalyses ('principle 8') en de in september 2016 door de COSO-organisatie uitgebrachte Fraud Risk Management Guide.

Een belangrijke component van die interne beheersing is het risico-inschattingsproces van de organisatie. Dit betreft een iteratief proces waarmee een organisatie de risico's voor het bereiken van haar doelstellingen kan identificeren en analyseren. Het vormt de basis voor hoe het bestuur of het toezichthoudend orgaan de te beheersen risico's bepaalt en welke interne beheersingsmaatregelen moeten worden geïmplementeerd of aangepast als gevolg van veranderende omstandigheden. Een organisatie opereert doorgaans in een dynamische omgeving. Afhankelijk van de mate van dynamiek mag verwacht worden dat het bestuur onder toezicht van het toezichthoudend orgaan het risico-inschattingsproces doorlopend uitvoert.

In het kader van fraude bestaat het risico-inschattingsproces onder andere uit het uitvoeren van een frauderisicoanalyse. Deze analyse helpt het bestuur bij het begrijpen en verbeteren van de bestaande processen en controles om fraude te voorkomen en op te sporen. Bij het bepalen van de noodzakelijke interne beheersingsmaatregelen, houdt het bestuur rekening met het risico dat de financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten. De uitoefening van toezicht door het toezichthoudend orgaan houdt onder meer in dat rekening wordt gehouden met de mogelijkheid om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken of met andere ongeoorloofde vormen van beïnvloeding van het proces van financiële verslaggeving.

Tenzij het bestuur van plan is de organisatie te liquideren of de activiteiten te beëindigen, of tenzij het hiervoor geen realistisch alternatief heeft, worden jaarverslagen opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling. Aangezien deze veronderstelling van fundamenteel belang is bij het opstellen van het jaarverslag, moet het bestuur bij het opstellen van dat jaarverslag ten minste een beoordeling maken van de mogelijkheid van de organisatie om haar continuïteit te handhaven. Hierbij houdt het bestuur rekening met externe en interne ontwikkelingen. Denk bijvoorbeeld aan ontwikkelingen van de inflatie, rente, onvoorspelbaarheid van energie- en grondstofprijzen, supply chain problematiek, beschikbaarheid van voldoende gekwalificeerd personeel en risico's voortkomend uit langlopende contracten.

Continuïteit en fraude: rapportage door het bestuur

In het bestuursverslag rapporteert het bestuur (conform Afdeling 7, Titel 9, Boek 2 BW en Richtlijn voor de jaarverslaggeving 400) over de voornaamste risico's en onzekerheden. Dit betreft onder andere fraudegevoeligheid en corruptie evenals risico's en onzekerheden met betrekking tot de continuïteit en financiële positie van de organisatie, zoals koersrisico's, liquiditeitsrisico's, valutarisico, renterisico's en onzekerheden in de mogelijkheden om financiering aan te trekken. Het bestuur moet een beschrijving geven van de maatregelen die zijn getroffen ter beheersing van de voornaamste risico's en onzekerheden, zo mogelijk met een kwalitatieve beschrijving van de verwachte effectiviteit van de genomen maatregelen. Als voor één of meer van de voornaamste risico's en onzekerheden geen beheersingsmaatregelen zijn getroffen, moet het bestuur dit vermelden. Daarnaast moet het bestuur de 'impact' op de resultaten en/of financiële positie beschrijven als één of meer van de voornaamste risico's en onzekerheden zich zouden voordoen, zo mogelijk gebaseerd op gevoeligheidsanalyses.

Bij het opstellen van de jaarrekening vormt het bestuur zich verschillende oordelen en schattingen die een

belangrijke invloed hebben op de in de jaarrekening opgenomen bedragen. Als het voor het geven van het in artikel 2:362 lid 1 BW vereiste inzicht noodzakelijk is, moet het bestuur de aard van deze oordelen en schattingen inclusief de bijbehorende veronderstellingen toelichten. Dit is ook van toepassing op oordelen en schattingen met betrekking tot de toegepaste continuïteitsveronderstelling, voor zover noodzakelijk voor het bereiken van het hiervoor genoemde vereiste inzicht. Als er ernstige onzekerheid bestaat over de continuïteit van het geheel van de werkzaamheden van de organisatie, dan moet in de toelichting een adequate uiteenzetting worden opgenomen van de omstandigheden waarin de organisatie verkeert.

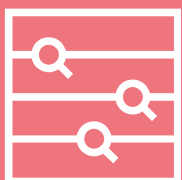
Continuïteit en fraude: rapportage door de accountant

Middelgrote en grote organisaties zijn verplicht hun jaarrekening te laten controleren door een accountant. De accountant betreft het bestuursverslag bij zijn controle. Via de controleverklaring rapporteert de accountant over onder meer zijn oordeel bij de jaarrekening en het bestuursverslag en, op basis van de aangepaste (Nederlandse) Controlestandaard 700, over de aangelegenheden die aandacht vereisten (continuïteit) en geïdentificeerde frauderisico's (fraude), de uitgevoerde controlewerkzaamheden en eventuele bevindingen.

De basis voor het kunnen rapporteren over continuïteit en frauderisico's ligt in het identificeren van risico's. Zoals eerder is opgemerkt, ligt een belangrijke verantwoordelijkheid op dit gebied bij het bestuur. Het is aan het bestuur om een solide analyse ten aanzien van de continuïteits- en frauderisico's uit te voeren en daarover te rapporteren in het bestuursverslag. Een tijdige communicatie tussen het bestuur en de accountant zorgt ervoor dat de accountant op een adequate wijze de diepgang van de uitgevoerde analyses en de (door bestuur en/of accountant) geïdentificeerde risico's kan evalueren en bespreken. Op basis daarvan bepaalt de accountant een passende controleaanpak, verricht de accountant de controlewerkzaamheden en rapporteert hij daarover in de controleverklaring. Het spreekt voor zich dat als er sprake is van tijdige communicatie, ongewenste verrassingen in de eindfase van de controle kunnen worden voorkomen. Dit geldt zowel voor de diepgang als voor de uitkomsten van de uitgevoerde analyses als voor hetgeen de organisatie en de accountant van plan zijn te rapporteren.

Conclusie

Accountants zijn voor wettelijke controles met een boekjaar eindigend op of na 15 december 2022 verplicht om te rapporteren over continuïteit en fraude. Dit vloeit voort uit de roep om meer transparantie over de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd op deze twee onderwerpen die in het maatschappelijk verkeer als zeer relevant worden beschouwd. Het bestuur is primair verantwoordelijk voor transparante rapportage over continuïteit en fraude(risico's) in het jaarverslag. Het bestuur onderscheidt zich wanneer het laat zien voldoende 'in control' te zijn door te rapporteren over mogelijke risico's omtrent continuïteit en fraude, de beheersing daarvan en de gemaakte afwegingen. Naast het voldoen aan wet- en regelgeving draagt dit bij aan het bouwen van vertrouwen in de organisatie, vooral in de huidige dynamische omgeving waarin de meeste organisaties opereren. Rapportage over continuïteit en fraude is dus zeker niet alleen een 'accountantsfeestje'. ■



Deponering van jaarstukken: rollen en verantwoordelijkheden

Victor Valckx – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

Ondernemingen zijn wettelijk verplicht om hun jaarrekening te deponeren bij de Kamer van Koophandel. Welke rol speelt de accountant hierbij en wat zijn de risico's van niet-deponeren?

Uit recent onderzoek door de Foundation for Auditing Research en de UvA, onder leiding van Tjibbe Bosman, blijkt dat hoe dichter een onderneming bij een faillissement is, hoe kleiner de kans dat zij een controleverklaring deponeert. Om dit te kunnen vaststellen is een groep van 572 gefailleerde ondernemingen geïdentificeerd die in ten minste één van de drie jaren voorafgaand aan het faillissement aan de Wta-controleplicht moesten voldoen. Twee jaar voorafgaand aan het faillissement werden 369 controleverklaringen gedeponereerd. In het laatste jaar voor het faillissement waren dat er nog maar 62. Dus bij slechts 62 van die 572 faillissementen is er door een accountant gecontroleerde financiële informatie van het laatste boekjaar beschikbaar, grotendeels omdat de onderneming de jaarrekening simpelweg niet heeft gedeponereerd. Soms wordt er niet gedeponereerd omdat de onderneming er met de accountant niet tijdig uitkomt. In ieder geval leidt niet-deponeren maatschappelijk



Interview met Tjibbe Bosman

gezien tot (onnodige) schade. Gezien het publieke belang en de maatschappelijke rol van de accountant is het belangrijk om te weten wat de accountant moet doen als een onderneming haar jaarrekening niet (tijdig en juist) deponeert.

Wettelijke plicht tot deponering van financiële informatie

Een onderneming is op grond van de wet verplicht om haar jaarrekening te deponeren bij het handelsregister van de Kamer van Koophandel. Dit worden de publicatiestukken genoemd. Deze wettelijke verplichting zorgt ervoor dat financiële informatie beschikbaar is voor iedereen die daarin geïnteresseerd is en dat is belangrijk; wie in zee wil gaan met een onderneming (bijvoorbeeld als handelspartner of werknemer) kan via deze informatie tijdig worden gewaarschuwd in geval van een dreigend faillissement. Controleplichtige ondernemingen moeten ook een controleverklaring in de publicatiestukken opnemen. Het niet tijdig deponeren van de jaarrekening is een economisch delict en kan leiden tot een boete die in hoogte kan variëren van enkele honderden euro's tot maximaal 21.750 euro. Naast deze boete kan het niet of te laat deponeren ook andere consequenties hebben. Mocht de onderneming failliet gaan, dan komen de bestuurders vanwege de bestuurdersaansprakelijkheid in een ongunstige positie ten opzichte van de curator.

Een andere consequentie is dat een boete leidt tot een strafblad voor de onderneming, iets wat relevant kan

Samenvatting

Niet in alle gevallen voldoen ondernemingen aan hun plicht om de jaarrekening tijdig en juist te deponeren bij de Kamer van Koophandel. De maatschappij ondervindt daar soms schade van. Hoewel het de verantwoordelijkheid is van het bestuur van de onderneming om aan deze deponeringsplicht te voldoen, komt de vraag op wat de rol van de accountant hierbij moet zijn. Het blijkt dat de accountant hier een belangrijke rol kan spelen en dat niet-deponering zelfs kan leiden tot het beëindigen van de opdracht of de relatie met de onderneming.

zijn bij vergunningen, subsidies, aanbestedingen en vastgoedtransacties. Ook zal een strafblad problemen opleveren bij het aanvragen van een verklaring omtrent het gedrag inzake rechtspersonen (VOG RP) en de Gedragsverklaring aanbesteden (GVA).

Sommige ondernemingen nemen bewust het risico op een boete omdat zij bijvoorbeeld geen financiële informatie willen geven om concurrentieoverwegingen of privacy- of veiligheidsredenen. Ook dit blijkt niet verstandig. In een rechtszaak uit 2012 bepleitte de officier van justitie dat het niet-deponeren het vertrouwen in een onderneming ondermijnt. Persoonlijke motieven mogen hier geen rol spelen.

De volgende organisaties/instellingen ('ondernemingen') zijn verplicht om de jaarrekening te deponeren:

- besloten vennootschappen (bv's);
- naamloze vennootschappen (nv's);
- coöperaties;
- onderlinge waarborgmaatschappijen;
- vof's en cv's waarvan alle beherende vennoten buitenlandse kapitaalvennootschappen zijn;
- verenigingen en stichtingen met een onderneming die in twee opeenvolgende boekjaren minimaal zes miljoen euro per jaar omzetten;
- buitenlandse rechtspersonen met vestigingen in Nederland die in het land van herkomst ook een jaarrekening moeten publiceren: zij moeten een jaarrekening in dezelfde vorm aanleveren als in het herkomstland;
- ondernemingen die onder de Wet Formeel buitenlandse vennootschap vallen: zij moeten een jaarrekening deponeren volgens de Nederlandse regels én een jaarrekening volgens de regels van het herkomstland; daarnaast moeten zij een uittreksel uit het buitenlandse register (ook jaarlijks) deponeren;
- organisaties in enkele specifieke branches waaronder pensioenfondsen, woningcorporaties en omroepen.

Het niet-deponeren door de onderneming raakt ook de accountant

Zodra de accountant zich ervan bewust wordt dat de onderneming niet deponeert, is nadere actie noodzakelijk. Als een onderneming haar financiële informatie niet deponeert, kan dat immers een bedreiging zijn voor het naleven van de fundamentele beginselen door de accountant, waaronder professionaliteit en integriteit. Accountants hebben de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Door het niet-deponeren ontzegt de onderneming de samenleving de toegang tot die financiële informatie. Tegelijkertijd raakt dit de functie van accountants in het maatschappelijk verkeer, namelijk ervoor zorgen dat gebruikers kunnen vertrouwen op financiële informatie.

Het niet-deponeren betekent dat de onderneming wet- en regelgeving niet naleeft, al dan niet opzettelijk. Het geeft echter ook een signaal af over de professionaliteit en cultuur bij de onderneming, en roept vragen op: hoe zit het met de houding van de onderneming ('tone at the top'), en wordt andere regelgeving ook niet nageleefd? Verder kan een onverschillige of negatieve houding van de onderneming van invloed zijn op de kwaliteit van de financiële informatie. De handelswijze van de onderneming kan indirect negatief afstralen op de accountant (professionaliteit en integriteit) en op het accountantsberoep.

In sommige gevallen kan het niet-deponeren zelfs een zogenoemde subjectieve indicator zijn voor een ongebruikelijke transactie (Wwft) of fraude.

Onderdelen weglaten uit de publicatiestukken

Een vergelijkbaar vraagstuk bestaat als de onderneming onderdelen uit de publicatiestukken weglaat. Bijvoorbeeld het weglaten van informatie over het verloop van het eigen vermogen, het gemiddeld aantal werknemers of de bezoldiging van bestuurders/commissarissen. Ook het bewust te laat deponeren (bijvoorbeeld in het kader van een op hand zijnde grote transactie) levert een vergelijkbare situatie op.

Soms komt het voor dat de onderneming een 'voorlopige' jaarrekening deponeert. Dit heeft pas juridische gevolgen als die stukken ook een vennootschappelijke status hebben of als ze worden gedeponereerd. Het gaat dan om:

- een vastgestelde jaarrekening met overige gegevens – waaronder de accountantsverklaring – en bestuursverslag; of
- een door het bestuur opgemaakte jaarrekening met de overige gegevens – opnieuw inclusief de accountantsverklaring.

In deze gevallen moet er worden vermeld dat de jaarrekening nog niet is vastgesteld. De onderneming kan niet aan de verplichting tot deponering voldoen door de gegevens die het bestuur tot dan toe heeft, te betitelen als een 'voorlopige' jaarrekening en deze ter publicatie aan te bieden.

Als een onderneming de deponeringsplicht niet nakomt, mag van accountants worden verwacht dat zij de onderneming wijzen op de mogelijke gevolgen. Accountants zullen zich moeten inspannen om de onderneming te bewegen om wél te deponeren, zowel nu als in de toekomst. De Nadere voorschriften Non-Compliance with Laws and Regulations (NV NOCLAR) voorzien hier ook nadrukkelijk in (u leest hier meer over in de volgende paragraaf). Als de onderneming niet van plan is om te voldoen aan de publicatieplicht, dan betreft de accountant dit bij de afweging over het voortzetten van de doorlopende opdracht of de relatie met de onderneming. De accountant houdt hierbij

rekening met hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou verwachten. Bij deze afweging houdt de accountant ook rekening met de ervaringen met de onderneming en de eventuele gevolgen van het niet-deponeren voor belanghebbenden. Als de accountant zijn integriteit of professionaliteit niet kan waarborgen, dan zal hij de relatie moeten beëindigen.

NV NOCLAR

De NV NOCLAR regelen het gedrag in situaties van fraude of onrechtmatigheid waarbij het waarschijnlijk is dat het maatschappelijk verkeer actie verwacht van de accountant. Situaties die buiten de NV NOCLAR vallen, zijn bijvoorbeeld die waar accountants geen of andere werkzaamheden uitvoeren dan een professionele dienst (zie kader voor een toelichting). Alleen van accountants die een professionele dienst uitvoeren, wordt namelijk verwacht dat zij hun vakbekwaamheid als accountant gebruiken.

Als een accountant geen professionele dienst uitvoert, geldt het principe van vakbekwaamheid niet, maar nog wel het principe van professionaliteit. Zou een accountant die geen professionele dienst uitvoert, het op basis van professionaliteit nodig vinden om op een niet-naleving te reageren, dan reageert deze volgens de VGBA. Met andere woorden: het niet of onjuist deponeren is een overtreding in de zin van de Wet op de economische delicten en is dus een strafbaar feit. Hiermee valt de deponeringsplicht in principe ook onder de NV NOCLAR.

Professionele dienst

Het begrip 'professionele dienst' is voor accountants uitgewerkt in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA). Het betreft accountants-werkzaamheden waarvoor vakbekwaamheid als accountant wordt of kan worden aangewend. Het maakt daarbij niet uit op welk terrein die werkzaamheden worden verricht. Het kan dus gaan om het uitvoeren van een controleopdracht van de jaarrekening, of bijvoorbeeld het uitvoeren van een samenstellingsopdracht of het voeren van een administratie. Ook bij privéhandelingen kan er sprake zijn van een professionele dienst. Denk bijvoorbeeld aan werkzaamheden die de accountant voor zichzelf uitvoert of aan werkzaamheden in de vrije tijd voor anderen dan klanten of de eigen organisatie. Het is niet van belang of anderen daarvoor betalen. Ook werkzaamheden om niet kunnen professionele diensten zijn. Bepalend is dus of accountants hun vakbekwaamheid (kunnen) aanwenden.

Ook een actieve rol voor de accountant om na te gaan of de onderneming aan haar deponeringsplicht heeft voldaan

Zoals eerder is aangegeven, is de deponeringsplicht allereerst een verantwoordelijkheid van de onderneming

en daarmee van de bestuurder(s). Vanuit de samenstellings-, beoordelings- of controleopdracht van de jaarrekening of publicatiestukken lijkt de accountant in eerste instantie niet verplicht te zijn om na te gaan of de onderneming voldoet aan haar plicht tot deponeren. Als het gaat om samenstellingsopdrachten waar de accountant vanuit NV COS 4410, paragraaf 5, de onderneming ondersteunt op het gebied van onder andere de financiële verslaggeving, leeft de accountant de relevante ethische voorschriften (VGBA) na. Vanuit die optiek heeft de accountant hier dus wel degelijk een rol. Het ligt ook voor de hand om als accountant te wijzen op de deponeringsplicht, bijvoorbeeld in een aanbiedingsbrief bij de publicatiestukken of in een gesprek. Dit ligt anders als de accountant een aanvullende afspraak of opdracht heeft om de jaarrekening of publicatiestukken voor de klant te deponeren.

Opdracht tot deponeren via Standard Business Reporting (SBR)

Steeds meer ondernemingen moeten de publicatiestukken digitaal deponeren (kleine ondernemingen vanaf boekjaar 2016, middelgrote ondernemingen vanaf 2017 en grote ondernemingen volgen binnenkort). De onderneming kan de accountant ook opdracht geven om de stukken als intermediair via SBR te deponeren. Dit komt vaak voor in het MKB. Ook in deze situatie blijft de onderneming verantwoordelijk voor de te deponeren stukken, en zij moet de accountant daarom een akkoord geven tot deponeren. Een attentiepunt is tijdigheid: deponering moet uiterlijk acht dagen na vaststelling van de jaarrekening en uiterlijk binnen twaalf maanden na afloop van het boekjaar plaatsvinden. Als de accountant als intermediair optreedt, verwacht de onderneming dat de accountant de onderneming herinnert aan een tijdige goedkeuring. De accountant is hierbij afhankelijk van informatie (wanneer wordt de jaarrekening vastgesteld) en het handelen van de onderneming (accordering). Heeft de accountant de onderneming tijdig herinneringen gestuurd en is de onderneming desondanks nalatig, dan kan de accountant een overschrijding van de termijn niet worden verweten.

Conclusie

Hoewel het deponeren van publicatiestukken de verantwoordelijkheid is van de onderneming, heeft de accountant een belangrijke rol te vervullen als de onderneming niet aan deze verplichting voldoet. Als de onderneming niet van plan is om te voldoen aan de deponeringsplicht, dan betreft de accountant dit bij de afweging over het voortzetten van de (doorlopende) opdracht of de relatie met de onderneming. De accountant houdt hierbij rekening met hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zou verwachten. Als de accountant zijn of haar integriteit of professionaliteit niet kan waarborgen, dan zal deze af moeten zien van het voortzetten van de relatie. ■





De Nederlandse solidariteitsbijdrage: gevolgen voor belastingen en de jaarrekening

Marcel Kriek – Tax Accounting Services

Juliette Marsé – International Tax Services

Michael Biharie – Tax Accounting Services

Vassilis Dafnomilis – International Tax Services / Knowledge Centre

Eind oktober 2022 is de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage voorgesteld. Deze wet introduceert een solidariteitsbijdrage voor bedrijven die actief zijn in de olie- en gassector. Wat zijn de belastingaspecten en gevolgen voor de jaarrekening?

EU-verordening voor de herverdeling van overwinst op olie en gas

Door onvoorziene en uitzonderlijke omstandigheden zoals de oorlog in Oekraïne en de energiecrisis zijn de winsten van bedrijven die actief zijn in bijvoorbeeld de aardgasindustrie dit jaar hoger dan normaal. Op 31 oktober 2022 heeft de Nederlandse regering een solidariteitsbijdrage uitgewerkt in het wetsvoorstel 'Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage' en op 24 november 2022 is deze aangenomen door de Tweede Kamer. Deze

solidariteitsbijdrage is gebaseerd op de EU-verordening 2022/1854 van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen. Een verordening is, anders dan een richtlijn, direct van kracht in de EU-lidstaten. Omdat de verordening echter bepaalde keuzemogelijkheden biedt, is nationale wetgeving nodig. Conform de EU-verordening is het doel van de solidariteitsbijdrage het herverdelen van overwinsten van bedrijven in de olie- en gassector. EU-lidstaten moeten de opbrengsten van de solidariteitsbijdrage inzetten voor de ondersteuning van eindafnemers.

Naast de tijdelijke solidariteitsbijdrage bevat deze EU-verordening ook een inkomensplafond voor elektriciteitsproducenten van 180 euro/MWh. Deze zal van toepassing zijn voor producenten die elektriciteit opwekken met zon, wind en nucleaire techniek en wordt momenteel in meer detail uitgewerkt voor de Nederlandse toepassing in 2023. Op 30 november 2022 is er een

Samenvatting

In reactie op de sterk gestegen energiekosten heeft de EU een noodverordening uitgevaardigd die tot doel heeft overwinsten van bedrijven in de olie- en gassector te herverdelen. De Nederlandse regering zal voor 31 december 2022 de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage moeten aannemen. De solidariteitsbijdrage zal gevolgen hebben voor de belastingen en jaarrekening. In aanvulling op de solidariteitsbijdrage zijn er ook plannen voor een aanvullende verhoging van de cijns op gas. De solidariteitsbijdrage zal onder de regels van IAS 12 moeten worden verwerkt in de (interim-) jaarrekening. Hoe precies hangt nog af van het jaar waarop de bijdrage van toepassing zal zijn. Wel is duidelijk dat de bijdrage vooral invloed zal hebben op de cijfers over het vierde kwartaal van 2022.

aanbiedingsbrief voor deze heffing naar de Tweede Kamer gegaan met het voorstel voor de implementatie van deze heffing in Nederland. Deze zal strenger zijn dan de EU-verordening.

De solidariteitsbijdrage in een notendop

Op basis van het huidige voorstel zal de solidariteitsbijdrage gelden voor bedrijven die:

- onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting; en
- ten minste 75% van hun omzet in Nederland behalen met economische activiteiten op het gebied van de winning van koolwaterstoffen, mijnbouw, de raffinage van aardolie of de vervaardiging van cokesovenproducten.

De solidariteitsbijdrage wordt berekend over de overwinst van deze bedrijven. Conform de EU-verordening is de overwinst de winst van boekjaren die in 2022 starten voor zover deze meer bedraagt dan 120% van de gemiddelde winsten van de boekjaren 2018 tot en met 2021. Over deze overwinst wordt 33% solidariteitsbijdrage geheven. Als het gemiddelde negatief is, zal het uitgangspunt voor de solidariteitsbijdrage nihil zijn.

De Nederlandse regering wil de opbrengsten gebruiken voor de financiering van koopkrachtmaatregelen en in het bijzonder de 190 euro die elke kleinverbruiker in november en december van dit jaar ontvangt.

Rekenvoorbeeld (gesimplificeerd)

A BV heeft in 2018, 2019, 2020 en 2021 voor de vennootschapsbelasting een belastbaar resultaat van respectievelijk -/- € 30 miljoen, € 10 miljoen, € 20 miljoen en € 100 miljoen behaald. A BV heeft een vergunning voor de winning van aardgas in Nederland, voldoet aan de voorwaarden van de solidariteitsbijdrage en heeft een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar. In 2022 is een omzet van € 400 miljoen behaald. De kosten zijn € 100 miljoen.



Van A BV wordt naast vennootschapsbelasting als vergunninghouder ook winstaandeel geheven op grond van de Mijnbouwwet.

Winsttaandeel:

- € 400 miljoen (omzet) -/- € 100 miljoen (kosten) -/- € 10 miljoen (verhoging toegepaste kosten) = € 290 miljoen
- € 290 miljoen * 50% (tarief) = € 145 miljoen
- € 145 miljoen -/- € 53 miljoen (vpb) = € 92 miljoen

Het belastbare bedrag voor de vennootschapsbelasting is (€ 300 miljoen -/- € 92 miljoen) = € 207 miljoen. Uitgaande van de hoogste vpb-tariefschijf (25,8% in 2022), is de verschuldigde vennootschapsbelasting dan € 53 miljoen.

De solidariteitsbijdrage is als volgt te berekenen:

- **Step 1. Referentiewinst:** De referentiewinst is de gemiddelde belastbare winst van de boekjaren die aanvangen in 2018 tot en met 2021. In het voorbeeld bedraagt de referentiewinst dus € 25 miljoen ((-/- € 30 miljoen + € 10 miljoen + € 20 miljoen + € 100 miljoen) / 4).
- **Step 2. Overwinst:** De overwinst betreft het deel van de belastbare winst van het boekjaar dat aanvangt in 2022 dat meer bedraagt dan 120% van de referentiewinst. Dit komt uit op een overwinst van € 177 miljoen (€ 207 miljoen -/- (120% x € 25 miljoen)).
- **Step 3. Solidariteitsbijdrage:** De verschuldigde solidariteitsbijdrage wordt bepaald door de overwinst te vermenigvuldigen met het tarief van 33%. De te betalen solidariteitsbijdrage bedraagt afgerond € 60 miljoen.



Belastingdruk en effectieve afdracht aan de overheid

De onderneming in het rekenvoorbeeld moet in 2022 in totaal 210 miljoen euro van de gemaakte winst aan de Belastingdienst afdragen. Deze afdracht bestaat uit grofweg 145 miljoen euro winstaandeel en vennootschapsbelasting en 60 miljoen euro solidariteitsbijdrage. De belastingdruk van deze onderneming komt daarmee in 2022 uit op zo'n 70%.

Daarnaast is de Staat altijd als aandeelhouder via EBN BV betrokken in Nederlandse olie- en gaswinningsprojecten. Door deze participatie ontvangt de overheid in de regel 40% en bij uitzondering tot 50% van de opbrengst uit het betreffende project. Als deze verplichte participatie wordt meegenomen, dan kan tot tegen 90% van de winst van het project over 2022 bij de overheid terecht komen.

De solidariteitsbijdrage binnen het Nederlandse belastingstelsel

De solidariteitsbijdrage zoals nu voorgesteld geldt voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen die zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting in Nederland.

De bijdrage moet, net als omzetbelasting, op aangifte worden voldaan. De termijn voor het indienen van de aangifte en het betalen van de bijdrage is zeventien maanden na het einde van het boekjaar. Het niet of te laat doen van aangifte kan worden bestraft met een bestuurlijke boete. Het is opvallend dat de bijdrage, anders dan bijvoorbeeld het winstaandeel, niet aftrekbaar is van de winst voor de vennootschapsbelasting. Daarnaast is het nog onduidelijk of inhaalverliezen die in 2022 opkomen en moeten worden meegenomen voor de Nederlandse vennootschapsbelastinggrondslag, ook meewegen voor het bepalen van de solidariteitsheffing.

Terugwerkende kracht en samenloop met cijns

De EU-verordening geeft lidstaten de keuze om de solidariteitsbijdrage in 2022 en/of 2023 toe te passen. In het huidige voorstel is ervoor gekozen om de overwinst in 2022 met terugwerkende kracht te belasten. Het voorstel heeft geen einddatum, dus de maatregel kan in 2023 ook nog worden toegepast. Het kabinet lijkt in de parlementaire toelichting aan te geven dat dit niet gaat gebeuren, maar van een toezegging is nog geen sprake. Voor 2023 en 2024 wordt een andere aanvullende heffing - aangekondigd tijdens Prinsjesdag - beoogd. Namelijk een tijdelijke verhoging van de zogeheten cijns op gas naar 65% op de omzet uit aardgas tegen een gemiddelde prijs hoger dan 0,50 euro p/m³. Ook hier is het doel de verwachte hoge winsten van gasbedrijven gedeeltelijk af te romen en de opbrengsten te gebruiken voor extra koopkrachtmaatregelen.

Aangezien de einddatum van de solidariteitsheffing nog niet bij wet is vastgelegd, is het mogelijk dat deze twee maatregelen in 2023 en 2024 tegelijkertijd van toepassing zijn. Daarnaast kan de solidariteitsbijdrage gelden voor twee boekjaren. Dit komt doordat het bijdragejaar omschreven is als 'elk boekjaar dat aanvangt in het kalenderjaar 2022'. Bij een verkort boekjaar kan het zijn dat er twee boekjaren en daarmee bijdragejaren in 2022 zijn. Tot slot leiden gebroken boekjaren die starten in 2022 en doorlopen in 2023 in zekere zin tot een samenloop met de cijns.

Belangrijke aspecten voor fiscale eenheden

Als een bijdrageplichtige deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, wordt de winst van de bijdrageplichtige berekend alsof hij geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs merkt hierover op dat het onduidelijk is hoe de winst aan de maatschappijen toegerekend moet worden. Kortere boekjaren die ontstaan door voeging of ontvoeging in een fiscale eenheid worden daarom genegeerd voor de solidariteitsbijdrage.

In verband met invorderingsrisico's als gevolg van de lange betaaltermijn zijn de maatschappijen in de fiscale eenheid wel alle hoofdelijk aansprakelijk voor het betalen van de bijdrage, ook die verschuldigd is door andere maatschappijen.

Tot slot

Het is nog niet volledig zeker hoe de solidariteitsheffing er definitief uit zal komen te zien. Er zijn (nadere) kamervragen gesteld over verschillende onduidelijkheden ten aanzien van de solidariteitsbijdrage. Maar de Tweede Kamer heeft het wetsvoorstel inmiddels aangenomen, en dat de solidariteitsbijdrage er gaat komen is zeker aangezien de EU-verordening directe werking heeft.

Gevolgen voor de jaarrekening

Zodra de solidariteitsbijdrage voor jaarverslaggevingsdoeleinden 'als wetgeving is aangenomen', zal dit gevolgen hebben voor de (interim-) jaarrekening. Om die gevolgen in kaart te brengen, is het van belang om vast te stellen dat de solidariteitsbijdrage in wezen een winstbelasting is (effectief wordt de bijdrage immers geheven over de winst). Deze bijdrage zal daarom conform de regels van IAS 12 verantwoord moeten worden in de jaarrekening. Hieronder wordt ingegaan op de mogelijke impact onder IAS 12.

‘Als wetgeving aangenomen’

Bedrijven zullen de (numerieke) impact van de voorgestelde solidariteitsbijdrage in hun (interim-) jaarrekening moeten verantwoorden zodra de voorgestelde verordening voor verslaggevingsdoeleinden ‘als wetgeving is aangenomen’ (‘substantively enacted’ conform IAS 12).

Onder IFRS wordt een wetsvoorstel geacht ‘als wetgeving te zijn aangenomen’ zodra eventuele toekomstige stappen in het wetgevingsproces het wetsvoorstel niet meer zullen veranderen. In dit verband moet de zinsnede ‘niet meer *zal* veranderen’ niet geïnterpreteerd worden als ‘niet meer *kan* veranderen’. Aangezien de voorgestelde solidariteitsbijdrage wordt geregeld via een EU-verordening, is het wetgevingsproces van een EU-verordening in dit kader relevant. De rechtsgrondslag van de voorgestelde verordening is artikel 122 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie. Als zodanig vereist het voorstel een gekwalificeerde meerderheid van stemmen in de Europese Raad om te worden goedgekeurd. De verordening is inmiddels op 6 oktober 2022 gepubliceerd in het officiële EU-publicatieblad.

Ondanks dat een politiek akkoord was bereikt op 30 september 2022, wordt de definitieve werking van de solidariteitsbijdrage pas bekend zodra de desbetreffende EU-lidstaten hun keuze ten aanzien van het toepasselijke belastingjaar (dat wil zeggen 2022, 2023 of beide) bekend hebben gemaakt richting de Europese Commissie. Logischerwijs is vanaf dat moment de solidariteitsbijdrage als wetgeving aangenomen. In de Nederlandse situatie zal dit zijn op het moment dat het wetsvoorstel ook is aangenomen door de Eerste Kamer.

Gelet op het wetgevingsproces moeten EU-lidstaten hun keuze ten aanzien van het toepasselijke belastingjaar aan de Europese Commissie bekendmaken vóór 31 december 2022. Het moment dat de solidariteitsbijdrage als ‘wetgeving wordt aangenomen’ zal daarom plaatsvinden in het vierde kwartaal van 2022 (voor kalenderboekjaren).

Impact op de (interim-)jaarrekening

Bedrijven die rapporteren onder IFRS moeten rekening houden met de implicaties van de solidariteitsbijdrage voor hun rapportage over het vierde kwartaal van 2022 dan wel de jaarrekening 2022.

De impact op de (interim-)jaarrekening is afhankelijk van de keuze voor het toepasselijke belastingjaar (per EU-lidstaat):

- Solidariteitsbijdrage alleen van toepassing op de overwinst van 2022: de solidariteitsbijdrage zal dan resulteren in een additionele acute belastingimpact in het vierde kwartaal van 2022. Voor Nederland zou dit leiden tot een potentiële hogere effectieve belastingdruk van 33% ten aanzien van de overwinst over 2022.
- Solidariteitsbijdrage alleen van toepassing op de overwinst van 2023: de solidariteitsbijdrage zal dan resulteren in een additionele latente belastingimpact in het vierde kwartaal van 2022. Dit omvat de aanpassing van de latente belastingen ten aanzien van tijdelijke verschillen die naar verwachting in 2023 zullen vrijvallen.
- Solidariteitsbijdrage van toepassing op de overwinsten van 2022 en 2023: de solidariteitsbijdrage zal dan resulteren in een additionele acute en latente belastingimpact in het vierde kwartaal van 2022.

EU Gateway: solidariteitsbijdrage en andere ‘windfall taxes’

Ook in andere landen zijn wetgevers bezig met het invoeren van een solidariteitsbijdrage conform de EU-verordening, bijvoorbeeld België, Bulgarije, Frankrijk, Bulgarije en Zweden. De verwachting is dat binnenkort alle EU-lidstaten een dergelijke maatregel in hun nationale wetgeving op gaan nemen. Kroatië stelde voor om de solidariteitsbijdrage van 33% toe te passen op alle sectoren. Ook het Verenigd Koninkrijk werkt aan vergelijkbare maatregelen hoewel is het niet gebonden aan de EU-regelgeving.

Naast de solidariteitsbijdrage, hebben lidstaten ook de mogelijkheid om een zogenoemde ‘windfall tax’ of overwinstbelasting op te nemen in hun belastingstelsel. Sommige lidstaten hebben al een dergelijke belasting ingesteld. Een voorbeeld is Hongarije, dat de overwinst van financiële instellingen, aardolieproducenten en farmaceutische producenten belast.

Conclusie

De Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage zorgt voor een extra last voor een bepaalde groep belastingplichtigen. Bijdrageplichtigen moeten rekening houden met extra afdrachten en aangifteverplichtingen. Voor de jaarrekening zijn de gevolgen nog niet helemaal duidelijk, aangezien dit afhangt van de keuze voor het toepasselijke belastingjaar per EU-lidstaat. ■



Duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector: de vrijblijvendheid voorbij

Marcus Looijenga – ESG-team, Assurance

De maatschappelijke aandacht voor duurzaamheid en duurzaamheidsverslaggeving is groot. Hoewel publieke instellingen niet verplicht zijn om duurzaamheidsverslaggeving op te nemen in het bestuursverslag, is het ook voor hen het overwegen waard om aan te haken bij de standaarden op dit gebied.

Duurzaamheid krijgt veel maatschappelijke aandacht en vindt haar weg naar de jaarverslaggeving

De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) dwingt vanaf 2024 duurzaamheidsverslaggeving af, maar is vooralsnog alleen van toepassing op ondernemingen. Wanneer een organisatie in de publieke sector geen onderneming drijft die voldoet aan de groottecriteria, is er dus geen verplichting om te voldoen aan de CSRD. De Nederlandse wetgever kan bij het implementeren van de CSRD in nationale wetgeving besluiten om de reikwijdte

ervan te vergroten. Op dit moment is onduidelijk of de overheid hiervoor zal opteren.

Organisaties in de publieke sector stellen veelal uitgebreide jaarverslagen op. Dit is deels het gevolg van wet- en regelgeving vanuit het ministerie waar de organisatie onder valt. Daarnaast is er een intrinsieke motivatie om naar buiten te treden om verantwoording af te leggen over hoe de publieke middelen zijn aangewend voor meerwaarde. In hun duurzaamheidsverslaggeving maken organisaties in de publieke sector vaak gebruik van de Sustainable Development Goals (hierna: SDG's) van de Verenigde Naties; een logisch uitgangspunt.

Duurzaamheidsverslaggeving van vijftig organisaties in de publieke sector onderzocht

PwC heeft bij vijftig organisaties in de publieke sector onderzocht in welke mate er over Environmental, Social en Governance-aspecten ('ESG') verslaggeving is gedaan in de jaarverslagen (en/of aparte transparantie- of duurzaamheidsverslagen).

De in het onderzoek opgenomen organisaties opereren in vijf sub-sectoren van de publieke sector: onderwijs, gemeenten, woningcorporaties, zorg, en overheden en uitvoeringsorganisaties.

Samenvatting

Duurzaamheidsverslaggeving is voor organisaties in de publieke sector vooralsnog geen wettelijke verplichting. Uit onderzoek naar vijftig jaarverslagen over 2021 in vijf subsectoren van de publieke sector blijkt dat de jaarverslagen vooral informatie geven op het gebied van Environmental. Om het gehele spectrum van ESG af te dekken, is meer aandacht nodig voor Social en Governance. Ook wordt nog maar beperkt gerapporteerd over de CO₂-uitstoot en -reductie. De informatiewaarde van de jaarverslagen kan toenemen door bijvoorbeeld de standaarden van het Global Reporting Initiative en of de European Sustainability Reporting Standards toe te passen. Het voeren van een dialoog met belanghebbenden en het bepalen van 'materiële thema's' bevorderen het specifiek opstellen van de strategie, het maken van beleid, het opmaken van doelstellingen en het rapporteren over de realisatie.

Subsectoren	Aantal in populatie
Onderwijs	10
Gemeenten	10
Woningcorporaties	10
Zorg	12
Overheden en uitvoeringsorganisaties	8
Totale onderzoekspopulatie	50

Duurzaamheidsonderwerpen krijgen aandacht in de jaarverslaggeving

Uit het onderzoek blijkt dat onderwerpen die gerelateerd zijn aan duurzaamheid een plek hebben in de externe verantwoordingen, maar dat dit vooral over de Environmental-kant gaat. Social en Governance krijgen weinig aandacht. Het lijkt alsof de onderzochte organisaties veel meer plannen en uitvoeren rondom de thema's Social en Governance, maar dit nog niet (bewust) benoemen in hun jaarverantwoording.

Publieke instellingen mogen trots zijn op alle activiteiten die zij in het maatschappelijke belang ontplooiën en wat zij realiseren. Door de huidige financiële informatie uit te breiden met duurzaamheidsinformatie die het volledige ESG-spectrum beslaat, krijgen belanghebbenden een

vollediger beeld van de ambities, realisatie en (bij)sturing.

De in het onderzoek gebruikte verslagen zijn opgesteld vanuit een eenzijdige materialiteit: de impact van de organisatie op de buitenwereld. Dit is een te enge kijk op 'storytelling' in de jaarverslagen. Onder de CSRD is het toepassen van een dubbele materialiteit – waarin ook de impact van de buitenwereld op de organisatie een plek heeft – de norm. Dit verhoogt de informatiewaarde voor belanghebbenden.



Duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector: groei in verantwoording over duurzame meerwaarde

De meeste onderzochte organisaties nemen de SDG's als uitgangspunt voor hun duurzaamheidsverslaggeving. Om te komen tot relevantere duurzaamheidsverslaggeving waarbij vrijwillig mogelijk assurance verleend kan worden zouden organisaties de standaarden van de Global Reporting Initiative (GRI) of de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) kunnen toepassen.

In tabel 1 volgt een analyse van de bevindingen per subsector.

Tabel 1. Overzicht van rapportage van ESG-informatie per subsector*

Subsector	Environmental			Social			Governance		
	Doelstelling	Realisatie	(Bij)sturing	Doelstelling	Realisatie	(Bij)sturing	Doelstelling	Realisatie	(Bij)sturing
Onderwijs	●	●	🔄	🔄	○	○	🔄	○	○
Gemeenten	●	●	🔄	●	●	🔄	🔄	🔄	🔄
Woningcorporaties	●	🔄	🔄	●	🔄	🔄	○	○	○
Zorg	🔄	🔄	🔄	○	○	○	○	○	○
Overheden en uitvoeringsorganisaties**	●	🔄	🔄	🔄	🔄	○	🔄	○	○

* Als een organisatie een vorm van duurzaamheidsdocumentatie heeft, leidt dit tot een score. Zoals beschreven in het onderzoek moet rondom doelstelling en realisatie van Environmental en Social de kwaliteit verder toenemen om te komen tot een minimaal niveau van beperkte mate van zekerheid bij de duurzaamheidsinformatie. Dit geldt onverminderd ook voor de andere deelgebieden.

** De overheden en uitvoeringsorganisaties zijn gecorrigeerd voor ProRail en het ministerie van I&W gelet dat zij in de breedte van ESG via de GRI-standaarden rapporteren.

Legenda	
Geen van de organisaties in de populatie rapporteren over het onderwerp	○
Ongeveer 25% van de organisaties in de populatie rapporteert over het onderwerp	🔄
Ongeveer 50% van de organisaties in de populatie rapporteert over het onderwerp	🔄
Ongeveer 75% van de organisaties in de populatie rapporteert over het onderwerp	🔄
Alle instellingen in de populatie rapporteren over het onderwerp	●

Bron: Duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector: groei in verantwoording over duurzame meerwaarde

Onderwijs

Duurzaamheidsverslaggeving in de onderwijssector is vooral opgebouwd langs de SDG's. De onderwijsinstellingen in het onderzoek kiezen vooral voor de SDG's 'Good Health and Well-being', 'Quality Education' en 'Climate Action'. Toelichtingen zijn geschreven met het oog op de impact van de instelling op de buitenwereld. In de KPI's is meestal geen rekening gehouden met de strategie en de ambitie, of met de analyse van de prestatie. De onderzochte jaarverslagen gaan vooral in op Environmental, en in mindere mate op Social en Governance. Om de dimensie Social verder uit te werken, zouden zij aandacht kunnen besteden aan werknemers- en studententevredenheid, of de impact van onderzoek. Voor Governance valt te denken aan uitgevoerde reviews van de opleiding, maar ook aan incidenten ten aanzien van ethische normen in onderzoek.

Gemeenten

Ook de onderzochte gemeenten lichten hun duurzaamheidsambities en -prestaties toe aan de hand van de SDG's; soms direct via de SDG's, soms via de Gemeenten4GlobalGoals. De gemeenten delen hun ambities, realisatie en bijsturing aan belanghebbenden via het jaarverslag. In tegenstelling tot de overige subsectoren, behandelen gemeenten naast Environmental-onderwerpen ook veel Social- en Governance-onderwerpen. Sommige gemeenten stelden in aanvulling op de reguliere verslaglegging een aparte, niet-financiële duurzaamheidsbegroting op. Die begroting helpt de gemeenten bij hun besluitvorming over de duurzame inzet van middelen.

Woningcorporaties

Een gemene deler voor woningcorporaties is dat zij een woningvoorraad moeten hebben die per 2028 maximaal een energielabel D heeft en per 2050 CO₂-neutraal is. Dit sluit aan bij de ambitie van de Nederlandse overheid om in 2050 volledig klimaatneutraal en circulair te zijn. De onderzochte corporaties doen vooral verslag over Environmental en Social. Voor Environmental is dat een toelichting over de manier waarop de woningvoorraad is verduurzaamd en hoe hierop is geacteerd. De toelichtingen op het gebied van Social zijn gericht op zowel het aanbieden van goede woningen tegen betaalbare prijzen voor (toekomstige) huurders als de interne bedrijfsvoering. Dit laatste gaat over het bieden van kansengelijkheid voor werknemers, het waarborgen van veiligheid op de werkvloer en het stimuleren van diversiteit en inclusie. De toelichtingen op het gebied van Governance blijven achter. Ook hebben de onderzochte corporaties geen eenduidige KPI's rondom duurzaamheid geformuleerd. De toelichtingen in de jaarverslaggeving zijn vooral kwalitatief. Er wordt geen duidelijk verband gelegd tussen de ambitie, realisatie en de eventuele bijsturing om de ambities te behalen.

Zorg

Twee van de onderzochte zorginstellingen passen de SDG's toe als kapstok, met een vertaling naar concrete doelstellingen rondom Environmental. Sommige instellingen hebben doelstellingen voor het verlagen van de CO₂-uitstoot, maar ambities op Social en Governance komen niet of beperkt terug in de jaarverslaggeving. Dit terwijl de zorgsector juist een grote sociale impact heeft, ook in het licht van de Green Deal Duurzame Zorg en het recent afgesloten Integraal Zorgakkoord IZA dat het belang van de voortgang rondom het thema duurzaamheid in de volle breedte verder benadrukt. Verder ontbreekt het in de verslagen vaak aan een duidelijke ambitie, realisatie en analyse van eventuele (bij)sturing.

Overheden en uitvoeringsorganisaties

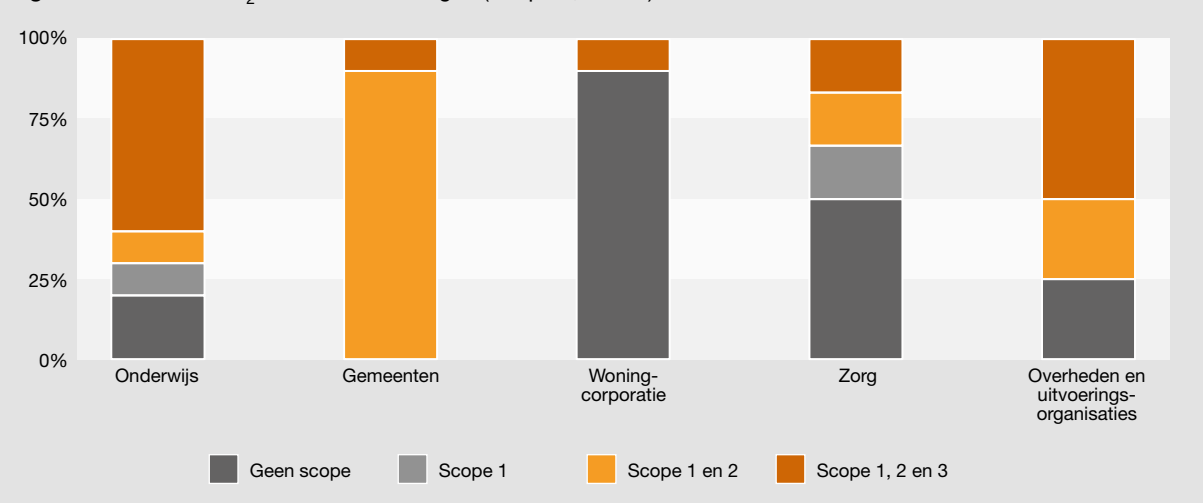
De uitvoeringsorganisaties zijn verder rondom duurzaamheidsverslaggeving dan de overheden. Naast duidelijke KPI's en verslaglegging van de realisatie, valt op dat zij duidelijke duurzaamheidsambities formuleren. Een van de uitvoeringsorganisaties verkrijgt als enige organisatie in de onderzochte populatie een beperkte mate van zekerheid op de duurzaamheidsverslaggeving van de externe accountant. De uitvoeringsorganisaties lichten vooral langs de lijnen van Environmental en in beperkte mate Social toe. Governance is vrijwel niet toegelicht.

De onderzochte ministeries hebben in een aantal gevallen de SDG's als vertrekpunt genomen, of aansluiting gezocht bij het Parijs-akkoord en de ambities die daarin zijn geformuleerd. Hoewel een van de ministeries de ambitie heeft om de afhankelijkheid van fossiele brandstoffen in 2030 en 2050 sterk af te bouwen ten opzichte van 2010 en de plannen daarvoor toelicht, hebben de meeste ministeries en provincie in het onderzoek geen acties geformuleerd of een roadmap die laat zien hoe zij deze ambities willen realiseren. Ook ontbreekt het in de verslaggeving aan ESG-doelstellingen met een duidelijke ambitie, realisatie en analyse van de benodigde (bij)sturing.

Merendeel van de organisaties rapporteert niet over CO₂-emissies

In de publieke sector zijn er initiatieven om te komen tot CO₂-reductie in overeenstemming met het Klimaatakkoord. De publieke sector heeft zich via de verschillende koepelorganisaties (zoals de Vereniging Nederlandse Gemeenten, Aedes, de Universiteiten van Nederland en de Vereniging Hogescholen) gecommitteerd aan het akkoord.

Figuur 1. Overzicht CO₂-uitstoot toelichtingen (Scope 1, 2 en 3)



Bij het onderzoek is in kaart gebracht in hoeverre de organisaties informatie geven over de uitstoot en reductie van CO₂. Hierbij zijn de scopes van het wereldwijd gehanteerde Greenhouse Gas Protocol (hierna: GHG Protocol) toegepast:

- Scope 1: de eigen directe uitstoot.
- Scope 2: de uitstoot door het inkopen van energie (elektriciteit).
- Scope 3: de uitstoot in de keten (bijvoorbeeld gerelateerd aan in- en verkoop van producten en diensten).

31 van de 50 onderzochte organisaties lichten hun CO₂-uitstoot toe. In de gevallen dat er een scope 3-toelichting is, beperkt die zich voornamelijk tot bedrijfsreizen (auto- en vliegbewegingen en de daarbij vrijkomende CO₂-uitstoot). Dit is een groot gemis in de verslaggeving, aangezien de uitstoot vaak het grootst is in de keten. De meeste organisaties beschrijven wel hun ambities ten aanzien van de reductie van CO₂-uitstoot, zowel op de korte als (middel)langere termijn, maar vertalen die ambities niet door naar KPI's. Er wordt niet toegelicht waarom dit relevant is voor belanghebbenden, hoe zij hun de ambities willen realiseren en wat de voortgang is.

Conclusie

Uit onderzoek naar de duurzaamheidsverslaggeving in de publieke sector blijkt dat vooral Environmental wordt toegelicht. Het lijkt erop dat de organisaties wel degelijk bezig zijn met de thema's Social en Governance, maar dit niet benoemen in hun jaarverantwoording. Ook valt op dat zij rapporteren vanuit hun impact op de omgeving, en niet een dubbele materialiteit toepassen, namelijk de impact van de omgeving op de organisatie. Tot slot zouden ze meer kunnen rapporteren over hun CO₂-emissies en hun doelstellingen op dat gebied. Om de volgende stap te maken in hun duurzaamheidsverslaggeving zouden deze organisaties kunnen overwegen om vrijwillig de standaarden van de GRI of ESRS toe te passen. De toepassing van deze standaarden kan nieuwe inzichten opleveren ter ondersteuning van de stakeholderdialog en het formuleren van ambities. Daarmee kunnen zij rapportages opstellen die relevanter zijn voor belanghebbenden. ■



Ethische gereedschapskist voor organisaties

Mark Joosse – Public Sector, Legal

Hoe kan een organisatie ethisch gedrag systematisch borgen en bevorderen? In de praktijk gaat het dan vaak over 'zachte' begrippen als cultuur, waarden, gesprek en voorbeeldgedrag. Er zijn echter meer instrumenten die kunnen worden ingezet.

Bedrijven moeten zich op meer richten dan alleen het maken van winst. Dit is een stelling die steeds vaker wordt onderschreven. Er wordt verwacht dat organisaties ethisch handelen, wat meestal betekent: duurzaam, inclusief, verantwoord, etc. De Nederlandse Corporate Governance Code stelt bijvoorbeeld dat bestuurders en commissarissen zich moeten richten op de creatie van waarde op de lange termijn en dat zij daarbij de belangen van stakeholders zorgvuldig meewegen.

In de praktijk worstelen organisaties met de vraag hoe zij deze brede doelstellingen kunnen behalen. Wet- en regelgeving stimuleert de transitie op het gebied van

bijvoorbeeld duurzaamheid en inclusiviteit. Tegelijkertijd merken organisaties dat het belangrijk is om zelf ook de lat hoger te leggen bij het leveren van toegevoegde waarde voor de samenleving en daarmee ook hun rol in de samenleving te vinden en in te nemen.

De compliancefunctie is een belangrijk instrument voor organisatieverandering. Kort gezegd gaat compliance over gedrag, van werknemers, managers en de organisatie als geheel. In dit artikel wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische en ethische aspect van compliance. Het juridische aspect gaat over het voldoen aan de talrijke wet- en wetgeving, het ethische aspect gaat over het borgen en bevorderen van integriteit van de organisatie, de bestuurders en de medewerkers in brede zin.

Waar de juridische kant van compliance vaak heel concreet is, blijft het ethische aspect in veel gevallen abstract. Om die reden worden in dit artikel enkele praktische instrumenten op het gebied van ethiek toegelicht, die kunnen worden ingezet om 'goed gedrag' te borgen en te bevorderen.

Samenvatting

Organisaties voelen zich in toenemende mate verantwoordelijk om een positieve bijdrage te leveren aan de maatschappij. Hierbij is een belangrijke rol weggelegd voor de compliancefunctie. Naast het juridische aspect van compliance zouden organisaties ook stil moeten staan bij het ethische aspect. Dit artikel licht een aantal van de instrumenten toe die organisaties kunnen inzetten om ethisch gedrag te borgen en te bevorderen. Gemene delers zijn onder meer dat het belangrijk is om in een vroeg stadium het proces goed in te richten, een diverse groep stakeholders bij het project te betrekken en verschillende perspectieven te raken in de analyse.

Compliance

Voordat enkele instrumenten worden toegelicht, wordt ingezoomd op wat de compliancefunctie precies inhoudt. Collega Sylvie Bleker definieert compliance in haar inaugurele rede als volgt:

Compliance is het in de meest algemene zin bevorderen en handhaven van de (Europese/inter)nationale wet- en regelgeving en van de interne normen en procedures van de organisatie, ter bescherming van de integriteit van de organisatie, alsmede de integriteit van haar bestuurders en medewerkers met als doel (compliance) risico's te beheersen en de daaruit voortvloeiende schade te voorkomen.

Elke organisatie moet uiteraard compliant zijn. De manier waarop dit wordt nagestreefd, verschilt echter per organisatie. Zo is het binnen de financiële sector verplicht om een compliancefunctie in te richten en wordt de invulling daarvan grotendeels bepaald door de financiële toezichthouders. Buiten de financiële sector is over het algemeen geen sprake van zo'n verplichting en bestaat er veel meer variatie.

Binnen de compliancefunctie kunnen verschillende beheersingsmaatregelen worden geïmplementeerd om compliance te stimuleren en te waarborgen. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen 'hard controls', zoals procedures en richtlijnen, en 'soft controls', zoals voorbeeldgedrag van leidinggevendenden ('tone at the top'), de cultuur en bijbehorende missie en waarden.

Het is verleidelijk om de hard controls vooral te richten op het voldoen aan wet- en regelgeving (het juridische aspect) en de soft controls vooral op het stimuleren en borgen van integer handelen (het ethische aspect). In de praktijk kan hierdoor spanning ontstaan. Het zwaartepunt kan dan komen te liggen bij óf het 'harde' afvinken van lijstjes óf het 'zachte' gesprek en voorbeeldgedrag. De compliancefunctie kan een papieren tijger worden, gericht op een juridische werkelijkheid zonder aandacht voor het concrete gedrag van mensen. Of juist een tandeloze tijger, met veel aandacht voor gesprek en cultuur, maar zonder harde kaders.

Er zijn verschillende instrumenten om het ethische aspect van compliance in de soft én hard controls te verankeren. In de volgende paragraaf volgt een beschrijving van enkele instrumenten die organisaties kunnen inzetten. De ISO-standaarden (bijvoorbeeld ISO 37000) worden buiten beschouwing gelaten.

Instrumenten voor een procesmatige aanpak van ethische analyses

Ethical Impact Assessment (EIA)

In het project SATORI ('Stakeholders Acting Together On the ethical impact assessment of Research and Innovation') is een methode ontwikkeld om de ethische impact van onderzoeks- en innovatieprojecten te kunnen toetsen. Het is een door de EU gefinancierd project waarin zeventien partners uit twaalf landen samenwerken aan de inbedding van ethische principes in onderzoeks- en innovatieprojecten. Deze methode, het Ethical Impact Assessment (EIA), wordt onder meer gekenmerkt door focus op een concrete casus, de participatie van stakeholders en de toepassing van verschillende methodieken.

Het EIA is bedoeld voor projecten op het vlak van onderzoek en innovaties, maar kan na eventuele aanpassingen ook gebruikt worden om andere ethische vraagstukken te toetsen. Als een organisatie geregeld nieuwe technologieën implementeert of projecten opstart, is het gebruik van het EIA aan te bevelen.

European Professional Ethics Framework of the ICT Profession (EU ICT Ethics)

Een soortgelijk hulpmiddel is ontwikkeld met oog op de ICT-sector in de EU. Deze EU ICT Ethics-standaard biedt een toepasbare structuur voor professionele ethiek binnen deze sector. De standaard is gekoppeld aan de al bestaande European Norm (EN) 16234-1, waarin 41 competenties voor de ICT-sector zijn vastgesteld. Dit heeft geresulteerd in een verzameling van competenties, vaardigheden en kennis die ICT-professionals nodig hebben om ethische uitdagingen te identificeren en op te pakken. De standaard biedt bovendien een heldere methodologie om ethische vraagstukken te behandelen.

Systematische Integriteitsrisicoanalyse (SIRA)

Financiële instellingen zijn wettelijk verplicht om een systematische integriteitsrisicoanalyse (SIRA) uit te voeren. De Nederlandsche Bank (DNB) houdt toezicht op financiële instellingen bij het ontwerp en de implementatie van SIRA. Op grond van de SIRA moeten instellingen op periodieke basis integriteitsrisico's identificeren, analyseren, managen en monitoren. Hierbij is aandacht voor risico's rondom verschillende thema's, zoals 'Producten, diensten en transacties', 'Landen', 'Werknemers en interne cultuur', 'Cliënten en leveringskanalen' en 'Third parties'. Voorbeelden van risico's zijn witwassen, terrorismefinanciering, corruptie, datainbreuken en fiscale risico's.

Bij het opzetten en uitvoeren van een SIRA kunnen ook minder voor de hand liggende ethische risico's in kaart worden gebracht. Het is van belang om hier al in de voorbereiding op in te spelen. Evenals bij de andere ethische instrumenten, kan het perspectief van de SIRA

worden verbreed door direct verschillende stakeholders met verschillende achtergronden (diversiteit) bij het project te betrekken. Door in te zetten op een brede inhoudelijke analyse, kunnen meer ethische risico's worden geïdentificeerd en meegenomen.

Instrumenten voor inhoudelijke verbreding en verdieping

Naast de inrichting van processen (het 'hoe'), kunnen ook verschillende hulpmiddelen worden ingezet om het inhoudelijke gesprek over ethiek te verbreden en te verdiepen (het 'wat'). Een hulpmiddel is bijvoorbeeld om een ethische kwestie vanuit verschillende perspectieven te bezien. Zo kan het gesprek over ethiek worden verrijkt. In figuur 1 staan vragen die bij een concrete ethische kwestie kunnen worden gesteld.

Grofweg kan ethiek vanuit drie verschillende perspectieven worden benaderd: vanuit regels (normethiek of deontologie), vanuit deugden en waarden (deugden- en waardenethiek) en vanuit de gevolgen (gevolgenethiek). Bij normethiek is het het belangrijkste dat aan een of meerdere regels wordt voldaan. Het kan hierbij gaan om wet- en regelgeving, maar bijvoorbeeld ook om minder tastbare regels, zoals 'Behandel anderen zoals je zelf behandeld wil worden'. Bij deugden- en waardenethiek is de manier waarop je iets doet een belangrijk handvat. Is dat wat je doet bijvoorbeeld

rechtvaardig en ben je eerlijk? Bij gevolgenethiek is het effect van de handeling het belangrijkste, draagt het bijvoorbeeld bij aan het maximale geluk voor zoveel mogelijk mensen (utilisme)?

Overeenkomsten tussen de instrumenten

Bij vergelijking van de verschillende instrumenten voor het ethische aspect van compliance vallen een aantal overeenkomsten op. Het is goed om in het achterhoofd te houden dat over al deze punten een apart artikel geschreven kan worden. Duidelijk is in ieder geval dat het borgen en bevorderen van ethisch gedrag verder kan reiken dan het inzetten van 'soft controls'. Elke organisatie kan een framework op maat ontwikkelen, met hard én soft controls.

- Het is belangrijk om voorafgaand aan de inhoudelijke bespreking van een casus een plan van aanpak voor ethische vraagstukken op te stellen en te communiceren met de betrokkenen.
- Niet elk vraagstuk vereist een ethische analyse. Voor een effectieve inzet van instrumenten is het afbakenen van de scope belangrijk. Deze hangt veelal samen met de kernactiviteiten en kernwaarden van de organisatie: wat is belangrijk en wat heeft minder aandacht nodig? Het kan zijn dat het ene vraagstuk zwaarder weegt dan het andere.
- Er moeten verschillende stakeholders worden betrokken bij het proces. Gesprekken over ethiek worden verrijkt als mensen met verschillende achtergronden en belangen participeren (diversiteit). Ook inhoudelijk moeten verschillende perspectieven worden behandeld. Deze kunnen voorafgaand aan de discussies worden geïdentificeerd om een brede inhoudelijke analyse mogelijk te maken.
- Bepaalde competenties zijn vereist. Alle betrokkenen bij de interne procedures moeten worden getraind. In de onboarding en opleiding van alle werknemers zou ethiek een aandachtspunt moeten zijn.
- Als een vraagstuk wordt beoordeeld, dan moet er voldoende informatie zijn over de casus, zowel kwalitatief als kwantitatief. Dit betekent dat de informatievoorziening en interne transparantie binnen een organisatie op peil moeten zijn om het ethische aspect van compliance te kunnen borgen.
- Er moet helderheid zijn over de besluitvorming: wie mag in welke situatie uiteindelijk de knoop doorhakken?
- Nadat een besluit over een casus is genomen, moet er worden gedocumenteerd, gepubliceerd en uiteindelijk geëvalueerd.
- Voor ieder instrument geldt dat het essentieel is om de drijfveer om als organisatie 'goed gedrag' te vertonen centraal blijft staan. Voorkomen moet worden dat de toepassing een 'afvinklijstje' wordt.

Figuur 1. Vragen voor inhoudelijke verbreding en verdieping van gesprekken over ethiek

Aspect	Vraag	Juridisch aspect	Compliance: juridisch en etisch
Normen	Voldoet het aan wet- en regelgeving, en intern beleid?		
	Voldoet het aan beroepsnormen?		
	Voldoet het aan sectorcodes?		
	Voldoet het aan andere regels die ik, het bedrijf of een stakeholder belangrijk vindt?		
Deugden en waarden	Past het bij de deugden en waarden van de organisatie?		
	Past het bij de deugden en waarden van het beroep?		
	Past het bij persoonlijke deugden en waarden?		
Gevolgen	Draagt het bij aan het meeste geluk/minste pijn voor iedereen?		
	Levert dit het grootste voordeel op voor het bedrijf/ de afdeling/mijzelf/de klant/ de samenleving/een andere stakeholder?		

Conclusie

Ethiek kan systematisch worden geïncorporeerd in de hard en soft controls van de compliancefunctie. Zo kan worden voorkomen dat het ethische en het juridische aspect van compliance als 'zacht' en 'hard' tegenover elkaar komen te staan. Er zijn verschillende instrumenten beschikbaar om het ethische aspect van compliance systematisch aan te pakken. In dit artikel zijn drie van die instrumenten toegelicht (EIA, EU ICT-Ethics en SIRA). Ook is toegelicht hoe de gesprekken over ethiek inhoudelijk kunnen worden verdiept en verbreed. Al met al zijn er verschillende overeenkomsten tussen de verschillende instrumenten die kunnen worden ingezet. Op basis hiervan kan voor elke organisatie een passend framework worden ontwikkeld om goed gedrag te borgen en te bevorderen.

Meer lezen?

De EIA en de EU ICT Ethics-standaard zijn verkrijgbaar via het Koninklijk Nederlands Normalisatie Instituut (respectievelijk standaard CWA 17145:2017 en NVN-CEN/TS 17834).

Bleker-van Eyk, S.C. *Van Holbewoner tot Marsverkenner*. Inaugurele rede VU Amsterdam, 23 juni 2015.

Wright, D. 'A framework for the ethical impact assessment of information technology.' *Ethics and Information Technology*, volume 13, 199–226 (2011). ■





PwC-publicaties

Op www.pwc.nl/nl/actueel-en-publicaties.html zijn alle PwC-publicaties verzameld, gerubriceerd naar diensten, thema's en marktsectoren. Hier een greep uit de publicaties.



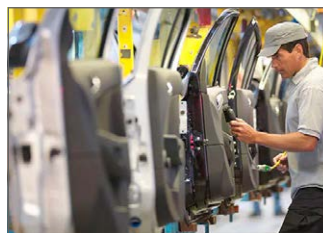
Grote impact energiecrisis op winstmarge Nederlands bedrijfsleven

De stijgende energieprijzen in Nederland - onder meer door de afname van de aanvoer van gas uit Rusland - raken bedrijven in metalen, chemicaliën, gewas en veeteelt hard, mede omdat overige productiekosten fors meestijgen. Dit blijkt uit onderzoek van Strategy&, dat onderdeel is van PwC. Op basis van de stijging in energiekosten, berekende Strategy& hoeveel invloed dit mogelijk heeft op onder meer de winstmarge en de productiekosten van bedrijven.



Scope 3-emissies: vier grote uitdagingen

Het verminderen van scope 3-emissies is essentieel. Maar, scope 3-emissies zijn zowel groot in omvang (circa 65 tot 95 procent van de CO₂-impact van de meeste bedrijven) als indirect. Hierdoor kan het inschatten en bijhouden ervan, laat staan het rapporteren erover, ingewikkeld zijn. Bedrijven hoeven echter niet alles tegelijk te doen om toch zinvolle vooruitgang te boeken. In gesprek met Roel Drost en Gerrit Ledderhof, beiden experts climate & reporting binnen PwC, over het belang van scope 3-emissies en de vier grootste uitdagingen.



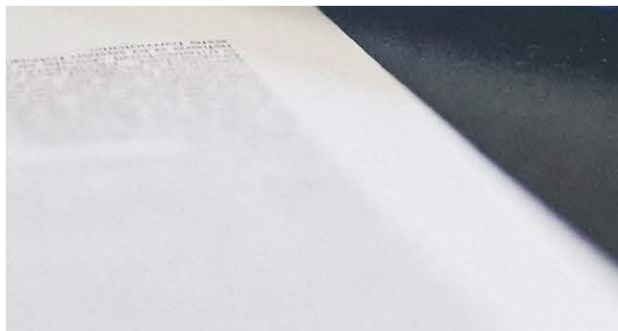
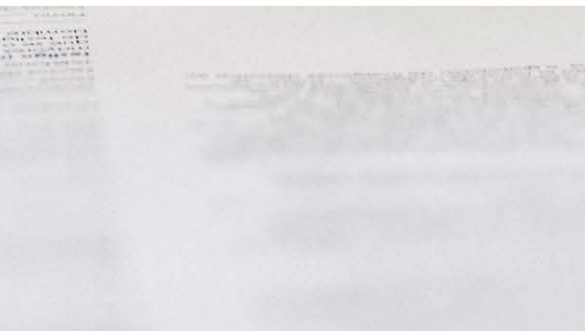
ESG-audit, vandaag in gesprek voor de controle van morgen

De controle van duurzaamheidsinformatie wordt snel onderdeel van de accountantscontrole. Vanaf 2024 moeten de eerste van ongeveer 50.000 ondernemingen in Europa en honderden Nederlandse bedrijven verplicht rapporteren over duurzaamheid onder de EU-richtlijn CSRD. Dat betekent geïntegreerde rapportage van financiële én duurzaamheidsinformatie, en dus ook geïntegreerde assurance door de accountant.



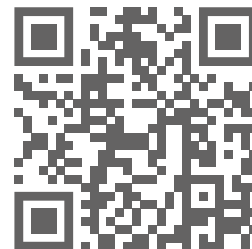
Rechtstreeks - Richtlijnen voor de jaarverslaggeving 2022

Rechtstreeks is een periodieke uitgave voor iedereen die zich bezighoudt met de jaarrekening onder Nederlandse verslaggevingsregels. Via Rechtstreeks informeren wij u over belangrijke wijzigingen die van belang zijn bij het opstellen van jaarrekeningen die beginnen op of na 1 januari 2023. Daarnaast worden de belangrijkste wijzigingen voor verslagjaren die beginnen op of na 1 januari 2022, die erbij zijn gekomen ten opzichte van de vorige Rechtstreeks, uiteengezet.





Eerder verschenen



Op zoek naar een eerder verschenen artikel?

Hieronder vindt u een overzicht van de artikelen van de laatste vier uitgaven van Spotlight.

Op <https://www.pwc.nl/nl/spotlight.html> vindt u de laatste jaargangen. Uiteraard kunt u ook contact met ons opnemen.



Spotlight 2022 Uitgave 3

Column – **Het is tijd voor een nieuw poldermodel met een duidelijke meetlat** – Jan Willem Velthuisen
Verslaggeving – **IFRS 17 raakt meer dan alleen verzekeringsmaatschappijen**
Recht – **Grote ondernemingen moeten mkb-leveranciers binnen dertig dagen betalen** – Danny Siemes, Mark Zwinkels en Tim van Roosmalen
Recht – **Digital Services Act package: grondige herziening van wetgeving voor onlineplatforms** – Ilse van Wendel de Joode, Skip van Duren en Joey Keppel
Belastingen – **Openbaar landenrapport - EU public country-by-country reporting (CbCR)** – Peter den Besten
Belastingen – **Doorontwikkeling van horizontaal toezicht** – Marvin de Ridder en Stefan Daris
ESG-ontwikkelingen – **CSRD: nieuwe verslaggevingsvereisten in de EU** – Desi Walsarie en Marcus Looijenga
Digital – **AI-regelgeving is aanstaande: kansen voor de datafunctie** – Mona de Boer
Ethiek en dilemma's – **Transparantie: kansen en dilemma's** – Mark Joosse



Spotlight 2022 Uitgave 2

Woord vooraf – **De accountant: zwart-wit of kleurrijk?** – Inge Oudhuis
Column – **Het gras bij de burens is soms echt groener** – Jan Willem Velthuisen
Verslaggeving – **Optie 3: toepassing in de enkelvoudige jaarrekening nader uitgelegd** – Maarten Hartman
Ethiek en dilemma's – **Dilemma's in de accountancy** – Victor Valckx
Belastingen – **DAC7: automatische uitwisseling van informatie voor digitale platforms** – Gerdien Gunnink, Jasper van Schijndel en Caroline Menu
ESG-ontwikkelingen – **ESG in juridische due diligence en M&A** – Marieke de Wal en Justine Sliwinski
Digital – **De accountant van de toekomst** – Rico Temmink



Spotlight 2022 Uitgave 1

Woord vooraf – **Resultaten uit het verleden bieden geen garantie voor de toekomst** – Edwin van Wijngaarden
Column – **Bedrijven kunnen nu werken aan herstel van vertrouwen** – Jan Willem Velthuisen
Interview – **In gesprek met stakeholder Jan Willem Verschoor**
Verslaggeving – **Continuïteit in tijden van onzekerheid** – Inge Oudhuis en Wiert Smid
Accountancy – **Rapporteren over continuïteit** – Wiert Smid en Jorg de Kort
Accountancy – **Een volledig gefinancierd businessplan: de voorwaarde voor continuïteit** – Niels van Zetten, Jorg de Kort en Wiert Smid
Accountancy – **Accountant en continuïteit; uitdagend** – Harm Jan Kruisman
Belastingen – **Bijzonder uitstel van betaling loopt binnenkort af; tijd voor actie** – Frans Cremers, Peter Wolterman en Pjotr Anthoni
Belastingen – **Versterking maatregelen ter voorkoming van dividendstripping** – Michel van Dun



Spotlight 2021 Uitgave 4

Woord vooraf – **Fraude in de spotlight** – Sander Kranenburg
Interview – **In gesprek met stakeholder Hans van der Vlist** – Hugo van den Ende en Jan-Kees Janse
Verslaggeving – **Accountants worden transparanter over de aanpak van frauderisico's** – Micha Soentpiet en Kim Weppelman
Accountancy – **Frauderisicoanalyse; geen overbodige luxe** – Micha Soentpiet en Kim Weppelman
Governance en toezicht – **Bestuurdersaansprakelijkheid bij fraude** – Wouter Amersfoort en Mark Joosse
Recht – **Fraude en cryptovaluta** – Nico Salemans
ESG-ontwikkelingen – **Krijg grip op greenwashing in de waardeketen** – Micha Soentpiet
Digital – **Fraudebestrijding met behulp van data-analyse** – Kim Weppelman en Rian Mes
Belastingen – **Prinsjesdag 2021: vennootschapbelastingtrends** – Maarten de Wilde en Merel Mookhoek





Colofon

Spotlight is het vaktechnisch bulletin van PricewaterhouseCoopers Accountants. Dit bulletin mag ter beschikking worden gesteld aan klanten 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. De mening van de auteur(s) is niet noodzakelijkerwijs de mening van PwC. Wij aanvaarden daarom geen verantwoordelijkheid voor hetgeen eventueel wordt ondernomen op basis van de inhoud van deze publicatie. Waar in de tekst naar een niet-specifiek persoon verwezen wordt (bijvoorbeeld 'de accountant') wordt de m/v-vorm bedoeld; lees 'hij/zij'. Alle rechten voorbehouden.

Hoofdredacteur

I.G.C. Oudhuis RA

Redactie

mr. W. Amersfoort

drs. M. de Boer RE RA

drs. J.I. de Groot RA

J. IJspeert RA

drs. A. van der Linden RA

N. van der Reijden CA BA Hons

prof. mr. dr. M.F. de Wilde

Eindredactie

mr. M.E. Smit

E.E. van der Wolf BA

Bureauredactie

K. Kalpoe

Secretariaat

D. van der Klis

Vormgeving

ECO Digital Publishing

Fotografie

PwC

Jean-Pierre Jans

Productie

AraneaGrafimedia

Nadere informatie

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 redactieadres.

Redactieadres

PricewaterhouseCoopers Accountants

Assurance National Office

Postbus 90357

1006 BJ Amsterdam

Telefoon: 088 792 5253

Fax: 088 792 9632

Abonnementenservice

Gelieve wijzigingen, inclusief adreslabel, te sturen naar:

PricewaterhouseCoopers Accountants

Assurance National Office

Postbus 90357

1006 BJ Amsterdam

Spotlight Jaargang 29 - 2022 uitgave 4

Deze publicatie is uitsluitend opgesteld als algemene leidraad voor relevante kwesties en dient niet te worden geïnterpreteerd als professioneel advies. U dient niet te handelen op basis van de in deze publicatie vervatte informatie zonder nader professioneel advies te hebben ingewonnen. Er wordt geen enkele expliciete of impliciete verklaring verstrekt of garantie geboden ten aanzien van de juistheid of volledigheid van de in deze publicatie vervatte informatie, en voor zover toegestaan krachtens de wet, aanvaarden de bij deze publicatie betrokken PwC firms, medewerkers en vertegenwoordigers geen enkele aansprakelijkheid, voor de gevolgen van enige handeling dan wel omissie door hetzij uzelf hetzij enige andere persoon op basis van de in deze publicatie vervatte informatie of voor enig besluit waaraan die informatie ten grondslag ligt.

PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op www.pwc.com/structure voor meer informatie.



www.pwc.nl

© 2022 PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289). Alle rechten voorbehouden. PwC verwijst naar de Nederlandse firma en kan soms naar het PwC-netwerk verwijzen. Elke aangesloten firma is een afzonderlijke juridische entiteit. Kijk op www.pwc.com/structure voor meer informatie.