



# Spotlight

Vaktechnisch bulletin van PwC  
Accountants  
Jaargang 27 – 2020 uitgave 2

## Woord vooraf

Coronacrisis maakt van digitale  
upskilling een noodzaak

## Column

Hoe economen nepnieuws  
zouden bestrijden

## Interview

In gesprek met Roger Dassen

## Verslaggeving

De impact van Covid-19 op de  
verslaggeving

## Verslaggeving

Assurance bij digitale  
jaarverslagen

## Accountancy

Accountant en collegiaal overleg

## Interne beheersing en IT

Wat vinden robots van COBIT?

## Interne beheersing en IT

Continuïteit monitoring  
en de gegevensgerichte  
controleaanpak, een innovatieve  
combinatie

## Belastingen

Belastingen in de jaarrekening

## Sustainable Development

### Goals

Aan de slag met de Sustainable  
Development Goals

### Overig

Een optimale  
medewerkersbeleving: winst  
voor mens, organisatie en  
samenleving

### Digital

De rol van corona in digitale  
transformaties



In gesprek met stakeholder  
Roger Dassen

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 158 landen met meer dan 250.000 mensen. Bij PwC in Nederland werken ruim 5.000 mensen met elkaar samen. Wij zien het als onze taak om kwaliteit te leveren op het gebied van assurance-, belasting- en adviesdiensten. Vertel ons wat voor u belangrijk is. Meer informatie over ons vindt u op [www.pwc.nl](http://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](http://www.pwc.com/structure) voor meer informatie.



## Coronacrisis maakt van digitale upskilling een noodzaak

Door het thuiswerken vanwege de coronacrisis merkte ik nog maar eens hoe belangrijk goede digitale vaardigheden zijn. Online werken via videoconferencing, digitale whiteboards en het digitaal ondertekenen en uitwisselen van documenten zijn de normaalste zaak van de wereld geworden. De digitalisering krijgt door de crisis een boost en het tempo waarin digitale tools worden ingevoerd, gaat sneller dan ooit tevoren.

We moeten ook wel. Hoe kunnen we anders doorwerken in deze onzekere tijd? Ik durf dan ook te stellen dat veel meer bedrijven wereldwijd gaan inzetten op zogeheten upskillingprogramma's, waarin ze werknemers de juiste digitale vaardigheden en mindset aanleren.

### **Klantcontact: business as usual**

Eén van de belangrijkste redenen om goede digitale vaardigheden te bezitten, is om klantcontact goed te laten verlopen. Klanten mogen geen last hebben van het feit dat collega's niet fysiek bij elkaar zitten. Het gebruik van de juiste tools en het hebben van de juiste mindset, waarbij vertrouwen in collega's belangrijker is dan ooit, komen hier goed van pas. Immers, als een klant tevreden is, blijft hij terugkomen.

### **Digital upskilling-programma**

De digitalisering gaat door de huidige situatie echter zo snel dat het maar de vraag is of werknemers het tempo goed kunnen bijhouden. Het gaat daarbij niet alleen om het goed kunnen gebruiken van digitale middelen, maar ook om het hebben van de juiste mindset voor het aanleren van een andere manier van werken. Verandering, eerlijkheidshalve, daar heeft niemand echt trek in. Toch moeten we er door de crisis aan gaan geloven. Niet meekomen, is achterblijven. Hierbij steken we de hand in eigen boezem. Ook onze klanten en partners verwachten namelijk dat PwC meegaat met de digitalisering. Op deze manier kan onze dienstverlening gewoon doorgaan zonder dat we aan kwaliteit moeten inboeten. Daarom hebben we – al voor het begin van de coronacrisis – een speciaal programma ontwikkeld voor digital upskilling.

In een van de elementen van dit programma trainen we een deel van onze mensen intensief op het gebied van data-analyse en machine learning. In deze specialistische training komen verder onderwerpen als design thinking en digital storytelling aan bod. Deze collega's nemen de opgedane kennis mee naar hun teams en fungeren zo als katalysator. Digitale kennis verspreidt zich op deze manier als een olievlek binnen onze organisatie in aanvulling op de basistrainingen die iedere professional volgt op het gebied van digitalisering.

### **Digital fitness-app**

Naast deze intensieve trainingen, hebben we een app ontwikkeld waarmee onze medewerkers op een interactieve manier hun kennis over technologie en digitale manieren van werken verder kunnen vergroten. De app maakt werken in een anderhalvemetersamenleving een stuk relaxter. Deze app is nu ook gratis beschikbaar voor andere organisaties. Niet elke organisatie heeft een kant-en-klaarprogramma voor upskilling op de plank liggen. Door gebruik te maken van de app kan hiervoor wel de eerste aanzet worden gegeven, zodat medewerkers beter kunnen omgaan met de digitale uitdagingen van de anderhalvemetersamenleving.



[Lees meer over de digital fitness-app](#)

### **We kunnen niet meer om de digitalisering heen**

Hoewel de coronacrisis een enorme impact heeft op de gezondheid van veel mensen en de gevolgen voor de maatschappij en de economie nog niet zijn te overzien, zie ik als chieft digital officer een klein lichtpuntje: wij als PwC, maar ook onze hele keten van klanten en partners moeten nu wel digitaliseren, willen we voorkomen dat onze bedrijvigheid stil komt te liggen. Uiteindelijk zullen processen efficiënter worden ingericht, en met de upskilling van onze mensen kunnen we ervoor zorgen dat er plaats wordt gemaakt voor meer creatievere werkzaamheden. Talent krijgt daardoor meer ruimte. Laten we de handen ineenslaan en in elk geval de crisis te lijf gaan met wat we al in huis hebben: de kennis om verder te digitaliseren.

### **Ilja Linnemeijer**

Chief digital officer  
PwC Nederland



# Inhoud



- 3 Woord vooraf – Coronacrisis maakt van digitale upskilling een noodzaak**  
Door het thuiswerken vanwege de coronacrisis merkte ik nog maar eens hoe belangrijk goede digitale vaardigheden zijn. Online werken via bijvoorbeeld videoconferencing en digitale whiteboards zijn de normaalste zaak van de wereld geworden. *Ilja Linnemeijer*
- 5 Column – Hoe economen nepnieuws zouden bestrijden**  
Nepnieuws is een nieuwe term die in zwang is geraakt sinds de politieke opkomst van Donald Trump. De term is inmiddels een metafoor voor veel meer: voor het kwalificeren van informatie die je onwaar vindt en die je misschien zelfs schadelijk vindt. Hoe schadelijk is nepnieuws? *Jan Willem Velthuisen*
- 7 Interview – In gesprek met Roger Dassen**  
Roger Dassen, CFO bij ASML, spreekt met Arjan Brouwer over het vak van accountants en pleit voor meer durf binnen de beroepsgroep.
- 13 Verslaggeving – De impact van Covid-19 op de verslaggeving**  
Een overzicht van de belangrijkste consequenties van Covid-19 op de jaarverslaggeving over 2019, halfjaarverslaggeving en jaarverslaggeving voor periodes die eindigen in 2020. *Arjan Brouwer*
- 19 Verslaggeving – Assurance bij digitale jaarverslagen**  
Vanaf 1 januari 2021 geldt de verplichting tot elektronische deponering van het jaarverslag conform het European Single Electronic Format. Dit heeft gevolgen voor de werkzaamheden van de accountant. *Willem Geijtenbeek*
- 25 Accountancy – Accountant en collegiaal overleg**  
Vanaf 1 januari 2020 is de verplichting tot collegiaal overleg weer van kracht. In dit artikel leest u over het belang van collegiaal overleg, wat deze verplichting inhoudt en wanneer deze van toepassing is. *Victor Valckx*
- 29 Interne beheersing en IT – Wat vinden robots van COBIT?**  
Robotics Process Automation (RPA) doet in steeds meer organisaties haar intrede. Dit artikel gaat in op de uitdagingen en RPA-specifieke risico's en relateert deze aan de COBIT IT-controleprocessen. *Steven Boekhoudt*
- 33 Interne beheersing en IT – Continuous monitoring en de gegevensgerichte controleaanpak, een innovatieve combinatie**  
Continuous monitoring biedt veel mogelijkheden om de kwaliteit, effectiviteit en efficiëntie van de interne beheersing en de controle te verbeteren. Door het combineren van een meer gegevensgerichte controle met continue transactiemonitoring, ontstaat een nieuwe innovatieve aanpak. *Martin Hellendoorn en Rudi Selhorst*
- 37 Belastingen – Belastingen in de jaarrekening**  
In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn diverse wijzigingen op het gebied van verslaggeving ingevoerd die van invloed kunnen zijn op de belastingen in de jaarrekening. Dit artikel gaat in op enkele belangrijke wijzigingen en op de verwerking van ingehouden bronbelasting. *Hugo van den Ende*
- 45 Sustainable Development Goals – Aan de slag met de Sustainable Development Goals**  
Om de SDG's te behalen, zijn grote gedragsveranderingen nodig. Dit artikel geeft handvatten voor organisaties en hun werknemers bij het bepalen en bereiken van hun SDG-doelen. *Aike Hoekstra en Femke Helgers*
- 51 Overig – Een optimale medewerkersbeleving: winst voor mens, organisatie en samenleving**  
In verschillende sectoren kan de medewerkerstevredenheid beter dan zij al is. Dit artikel gaat in op wat organisaties kunnen doen om de tevredenheid en ervaren waardering onder hun medewerkers te verhogen. *Bastiaan Starink en Jasja van 't Hullenaar*
- 55 Digital – De rol van corona in digitale transformaties**  
Purpose kan organisaties helpen bij hun digitale verandering, maar met purpose alleen ben je er nog niet. Er moet ook een duidelijke noodzaak zijn om draagvlak voor verandering te creëren.
- 56 PwC-publicaties**
- 58 Eerder verschenen Spotlight-artikelen**





## Hoe economen nepnieuws zouden bestrijden

'Fake news', of nepnieuws, is een nieuwe term die in zwang is geraakt sinds de politieke opkomst van Donald Trump. De term is inmiddels een metafoor voor veel meer: voor het kwalificeren van informatie die je onwaar vindt en die je misschien zelfs schadelijk vindt. Hoe schadelijk is nepnieuws bijvoorbeeld voor onze economie en onze welvaart?

De term is subjectief: informatie die de een voor waar houdt, vindt een ander nepnieuws. Op die manier kan er een tegenstelling van standpunten ontstaan over dat bewuste thema die zo heftig is dat overeenstemming of consensusvorming ingewikkeld wordt. En daar begint het gebruik van de term nepnieuws onze economie en onze welvaart te beïnvloeden.

Een economie draait op informatie. Consumenten en investeerders kijken goed om zich heen voordat zij tot de grotere of belangrijkere transacties besluiten. Om tot de beste besluiten te komen, hebben ze juiste informatie nodig. Een transactie gebaseerd op onjuiste informatie is alleen toevallig de beste en meeste welvaart creërende transactie.

De voor economische transacties benodigde juiste informatie kun je zien als een economisch goed dat positieve externe effecten teweegbrengt. Dat wil zeggen dat de hele economie beter draait met juiste informatie. Het is in mijn belang dat anderen hun beslissingen in elk geval mede baseren op juiste informatie.

Het probleem van een goed met positieve externe effecten is vaak dat degene die profiteert, er niet voor betaalt. Zo is het ook met juiste informatie. Precies om die reden hebben de overheden in de meeste landen een centraal bureau van de statistiek opgericht. Een bureau dat cijfers verzamelt over bijvoorbeeld de stand van de macro-economie. En daarmee hebben wij allemaal juiste informatie ter beschikking om economisch optimaal geïnformeerd aan de gang te gaan.

Er is bovendien wat voor te zeggen dat juiste informatie een zogeheten publiek goed is, of althans sterke trekken van een publiek goed heeft. Veel relevante informatie, zoals bijvoorbeeld van het CBS, is voor iedereen toegankelijk, en mijn consumptie van de CBS-informatie doet niets af aan de mogelijkheid van iedere andere burger om ook over die informatie te beschikken.

Probleem van publieke goederen is dat zij niet op vrije markten tot stand zouden komen. Niemand gaat uit eigen zak een CBS oprichten, want al die kostbare juiste informatie is meteen voor iedereen net zo toegankelijk als voor de oprichter. Vandaar dat deze instellingen meestal door overheden worden opgericht en betaald. Dus door en voor ons allen.

Terug naar nepnieuws. Ik denk dat een economie gebaat is bij juiste informatie, dat wil zeggen informatie waarop we kunnen vertrouwen, en waar de linke term nepnieuws niet makkelijk op geplakt kan worden. Dat kan relevant nieuws zijn of financieel-economische data, of voor mijn part meteorologische gegevens of inzichten van virologen. Sleutelwoord is vertrouwen. Het is niet mijn specialisme hoe vertrouwen wordt bevorderd, maar vertrouwen in informatie heeft te maken met objectiviteit en deskundigheid van de opstellers, met transparante processen om tot informatie te komen, met 'checks and balances' in de governance, met koestering van reputatie.

Als juiste informatie een publiek goed met externe effecten is, kennen economen wel methodes om de welvaartsoptimaliserende totstandkoming te reguleren en nepnieuws aan te pakken, namelijk door te kijken naar hoe dat in andere publieke goederen met externe effecten gaat: energie, telecom, openbaar vervoer, zorg.

Economen zouden nepnieuws als volgt bestrijden:

- Definieer om te beginnen wat juiste informatie is, bijvoorbeeld voor die informatie waarvoor de eerdergenoemde principes gelden. Dat is een vrij technische actie, zoals we ook definiëren wat we schoon water vinden, of leveringszekere en betaalbare elektriciteit.
- Stel vervolgens vast waar we als beschaafde rijke samenleving van vinden dat iedereen er recht op heeft, bijvoorbeeld dagelijks nieuws en financiële en andere data. Dat is een politieke keuze, zoals we dat ook doen als we vaststellen op welke zorg iedereen recht heeft.
- Denk na over de inrichting van de productie: wie mogen het doen, aan wie kunnen we het overlaten of zouden we het moeten overlaten, wat werkt in de praktijk het best? Het CBS in overheidshanden, private kranten, noem maar op. Vergelijk dit met hoe we komen tot de keuze van openbaarvervoerbedrijven of gasleidingoperators.
- Schrijf de spelregels op in een wet en bedenk een adequate toezichthouder met tandjes. Dat wil zeggen eentje die boetes uit kan delen als er overtredingen zijn, lees: nepnieuws wordt gepresenteerd als juiste informatie of omgekeerd.

We zien momenteel de prille beginselen van dit denken tijdens de coronacrisis. Door zijn verwijzingen naar de wetenschap en door zich te laten flankeren door het RIVM draagt Premier Rutte bij aan de definitie en de geloofwaardigheid van juiste informatie, en aan het gewicht van de juiste informatie bij welvaartsverhogende beslissingen. Hij heeft bepaald dat wij zonder uitzonderingen recht hebben op diezelfde informatie, via de stroom persconferenties.

Daar houdt het in de strijd tegen nepnieuws nu op. De laatste twee stappen hebben we namelijk nog niet genomen. Nu staat het RIVM als kennisverstrekker niet ter discussie, maar hoe anders was dat een half jaar geleden met de stikstofaffaires? Hoe wij informatie produceren is nog niet vastgesteld.

En we hebben ook nog geen toezichthouder die sociaalnetwerkbedrijven kan dwingen nepnieuws te weren. Maar het goede nieuws is dat we maar hoeven te kijken hoe dit bij andere gereguleerde publieke goederen intussen werkt om een adequate manier voor het bestrijden van nepnieuws te bedenken.

**Jan Willem Velthuisen**  
hoofdeconoom PwC



# In gesprek met stakeholders



## In gesprek met stakeholder Roger Dassen

Ook bijna twee jaar nadat hij de accountancy verliet om CFO bij ASML te worden, gebruikt Roger Dassen nog altijd de wij-vorm als hij over het vak van accountants praat. In gesprek met PwC-partner Arjan Brouwer pleit Dassen voor meer durf binnen de beroepsgroep: durf om af en toe uit het keurslijf te treden, om te investeren in innovatie, technologie en kwaliteitsverbetering, en om initiatieven te nemen om zelf een betere invulling te geven aan de maatschappelijke verwachtingen ten aanzien van het beroep: 'Accountants moeten hun innovatiekracht versterken op die gebieden waar de samenleving meer verwacht dan het beroep nu kan waarmaken. Dat vind ik een existentiële kwestie.'



**Arjan Brouwer:** Hoe ziet werk er voor jou uit in deze coronatijd?

**Roger Dassen:** ‘Het gaat best OK. We hebben de raad van bestuur opgedeeld: de helft van ons werkt op kantoor, de andere helft vanuit huis en we wisselen elke week. Normaal gesproken werken hier op de campus zo’n 15 duizend mensen, nu is het hier doodstil. Alleen de ongeveer duizend mensen in de fabrieken zijn hier, de rest werkt vanuit huis. Dat betekent flinke aanpassingen. Thuiswerken bijvoorbeeld gebeurde bij ons nauwelijks, en veel van onze mensen reizen zich een slag in de rondte. Maar als je je infrastructuur daarop inricht, blijkt dat je goede oplossingen kunt vinden als het moet. Ik hoop dat we daar als bedrijf en ook als samenleving de goede lessen uit gaan trekken. Het zou zonde zijn als we hier niet van leren hoe we werk op een heel andere manier kunnen organiseren. De samenleving kunnen we daarmee een stuk mensvriendelijker

maken: minder files, minder reistijd, minder vliegverkeer, minder lelijke kantoorgebouwen. De maatschappelijke baten zouden significant zijn.’

**Arjan Brouwer:** Hoe kijk je naar de overheidsregelingen om het bedrijfsleven te ondersteunen?

**Roger Dassen:** ‘Laat ik eerst zeggen dat ik het heel goed vind dat de overheid zo ruimhartig en snel en zonder al te veel bureaucratie gereageerd heeft. Dat zorgt ervoor dat het consumentenvertrouwen redelijk overeind blijft, dat ondernemingen even vooruit kunnen en dat het aantal ontslagen tot nu toe redelijk beperkt is gebleven. Feit is wel dat we dit niet al te lang kunnen volhouden. De overheid zal goed na moeten denken welke activiteiten ze op langere termijn wel en niet wil beschermen. Steun voor sectoren of bedrijven die het zonder deze crisis ook erg moeilijk zouden hebben gehad, is wellicht

geen verstandige strategie. Uiteindelijk zal de overheid moeten selecteren, de opvolger van de NOW-regeling zal veel minder generiek moeten zijn.’

**Arjan Brouwer:** Er ontstaat nu al gemor dat bepaalde bedrijven niet in aanmerking zouden moeten komen voor steun, en dat er misbruik van de regeling wordt gemaakt. Daarmee belandt de accountant in een lastige situatie: moet hij of zij daar straks bij de toetsing van de afrekening of in het kader van de jaarrekeningcontrole iets van vinden?

**Roger Dassen:** ‘De huidige regeling is vanuit het oogpunt van de snelheid die nodig was goed, maar je kunt wel vraagtekens plaatsen bij de uitvoerbaarheid ervan. De kans op misbruik is inderdaad best groot. Er gaan dus situaties ontstaan waarin de accountant onvoldoende richtsnoer heeft om tot een oordeel te komen. En dan weet ik precies wat er gaat gebeuren. Die situaties komen over een jaar in de publiciteit en dan krijgt de accountant weer de kous op de kop: “Hoe hebben ze daar nou weer een goedkeurende verklaring aan kunnen geven?” De maatschappelijke verontwaardiging kan ik me in bepaalde gevallen voorstellen. Dat zit dan in de combinatie van zaken die bedrijven in het verleden hebben gedaan, zoals een ‘share buyback’ of de uitbetaling van flinke bonussen, en het feit dat ze nu hun hand ophouden. Aan de andere kant: zo’n share buyback kan in totaal andere omstandigheden zijn gebeurd waarin het heel verantwoord was. Met terugwerkende kracht selectief zijn is dus lastig, je kunt wel strenge voorwaarden stellen aan het beleid ‘going forward’. Als de overheid steun geeft, mag ze ook eisen stellen aan terugbetaling van de steun en aan bepaalde elementen van de bedrijfsvoering, zeg het beloningsbeleid of uitbetalingen aan aandeelhouders. Accountants zullen dus met de overheid aan de slag moeten over de robuustheid en toetsbaarheid van de opvolger van de huidige regeling, en vaststellen onder welke voorwaarden zij daar een goed oordeel over kunnen afgeven. En ik hoop dat ze dat nu al doen, en niet als een nieuwe regeling al van kracht is.’



**Arjan Brouwer:** Hoe vind je dat ondernemingen met deze situatie om moeten gaan? Hoe kijkt ASML daar bijvoorbeeld zelf naar?

**Roger Dassen:** ‘De echt grote bedrijven in Nederland hebben de verantwoordelijkheid primair hun eigen broek op te houden als ze dat kunnen. Daar hebben ze allerlei manieren voor. Wij hebben bijvoorbeeld een goede toegang tot de kapitaalmarkt

Dat is voor ons niet aan de orde. Het geld moet daar terecht komen waar het echt nodig is en maatschappelijk gaat helpen. Uiteindelijk kan dat ook in ons voordeel zijn. Ik zie liever dat de regeling wordt gebruikt om bedrijven in onze supply chain te helpen die het zwaar hebben omdat ze behalve ASML ook toeleverancier zijn voor sectoren waar het nu heel moeilijk is, zoals automotive of aerospace.’

van de banken en verzekeraars die toen omvielen of met overheidssteun overeind moesten worden gehouden, had in de zes maanden voor de ondergang een goedkeurende accountantsverklaring gekregen. De kritiek op de sector daarover vond ik toen niet geheel terecht. Op het niveau van individuele instellingen werden de risico's in de hypotheekmarkt keurig van de balans weggesecuritiseerd, en de accountant had daarom geen reden om in individuele dossiers aan de bel te trekken. Op macroniveau hadden we alleen moeten zien dat die risico's natuurlijk wel in het systeem aanwezig bleven. Alle individuele observaties in combinatie met de signalen uit de jaren daarvoor over de praktijken in de Amerikaanse hypotheekmarkt, hadden kunnen leiden tot het inzicht dat er enorme systeemrisico's werden opgebouwd. Daarvoor hadden accountants wellicht duidelijker kunnen waarschuwen. We moeten als sector dus veel alerter zijn op onze macroverantwoordelijkheden.’

**Arjan Brouwer:** Dan nog ben je afhankelijk van politieke keuzes om wel of niet iets met dergelijke waarschuwingen te doen. Accountants pleiten bijvoorbeeld al jaren voor een uitgebreidere verantwoording door bedrijven over continuïteitsrisico's, mitigerende maatregelen en levensvatbaarheid. Alleen is er weinig bereidheid bij de politiek om dat te regelen, en daar blijven we als sector last van hebben.

**Roger Dassen:** ‘Dat vind ik een prachtig voorbeeld van een gebied waarop accountants hun verantwoordelijkheid moeten willen aanscherpen. Daarvan zie ik er vier. Als accountants op een van die gebieden steken laten vallen, ontstaat er telkens grote maatschappelijke verantwoordiging en levert dat schade op voor de beroepsgroep. De eerste hebben we al genoemd, maar ik blijf erop hameren: accountants zullen zich over de grenzen van hun kantoren, hun sector en ook in internationaal verband beter moeten organiseren om macro-trends te identificeren en te waarschuwen voor grootschalige risico's. Ten tweede moeten we een grotere inspanning leveren bij het detecteren van continuïteitsissues en zullen we ons repertoire aan mogelijkheden om daarover te rapporteren moeten uitbreiden. Dat vind

## Die verantwoordelijkheid om het zelf voor elkaar te krijgen, zonder aanspraak te doen op overheidssteun, die voelen we heel sterk.

en daar hebben we de afgelopen periode ook een paar keer gebruik van gemaakt door een obligatielening uit te schrijven. Die verantwoordelijkheid om het zelf voor elkaar te krijgen, zonder aanspraak te doen op overheidssteun, die voelen we heel sterk. Als een paar grote bedrijven zich op de regeling zouden storten dan zijn de centen snel op, dat kan niet de bedoeling zijn. De regeling is met name voor bedrijven die echt geen uitweg meer zien en geen andere toegang hebben tot geld.’

**Arjan Brouwer:** Als je puur naar de belangen van je aandeelhouders zou kijken, zeg je geen nee tegen steun als je aan de criteria daarvoor voldoet. ASML kiest blijkbaar voor een bredere stakeholderbenadering.

**Roger Dassen:** ‘Zo is het, zo zitten wij inderdaad nu in de wedstrijd. Tien jaar geleden in de financiële crisis hebben we wel gebruikgemaakt van de overheidsmaatregelen. Dat was toen keihard nodig om ons bedrijf overeind te houden en door te kunnen gaan met de ontwikkeling van onze nieuwe technologie. Dat heeft ons strategisch enorm geholpen, zonder die steun had ASML niet gestaan waar we nu staan. Zo zou je naar de regels moeten kijken: je moet er alleen aanspraak op kunnen maken als het noodzakelijk is voor het voortbestaan van het bedrijf of voor het maken van een strategische sprong, en er geen andere uitweg meer is.

**Arjan Brouwer:** Dat zullen veel accountants met je eens zijn. Toch ontstaat er voor hen een probleem als een onderneming formeel wel in aanmerking komt voor subsidie, maar die niet echt nodig heeft. Zou een accountant dan kunnen of moeten weigeren zijn handtekening te zetten? Waar begint en eindigt de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de accountant bij dit soort vraagstukken?

**Roger Dassen:** ‘Dat zie ik in dit geval toch vrij digitaal. Als een bedrijf aan de regels voldoet, vind ik niet dat de accountant de rijdende morele rechter mag gaan spelen en op basis van een persoonlijk moreel oordeel kan weigeren een handtekening te zetten. Hooguit kan de accountant in de vorm van een toelichtende paragraaf of een ‘emphasis of matter’ nog iets opmerken als die knarsetandend constateert dat alles net binnen de regels gebeurt maar dat er naar de geest toch misbruik wordt gemaakt. De eerste verantwoordelijkheid van de beroepsgroep is nu de overheid te wijzen op mogelijkheden voor misbruik, en te helpen bij het ontwerpen van een nieuwe regeling die wel voldoet aan wat de overheid beoogt. Accountants moeten daarvoor de gevallen van misbruik die ze nu op microniveau constateren, bundelen en die geaggregeerde bevindingen doorgeven aan de overheid.

Ik zie een parallel met de financiële crisis van tien jaar geleden. Het overgrote deel

ik bij uitstek een gebied waar we uit ons keurslijf moeten durven treden. Het derde gebied is fraudedetectie. Zodra een grote corporate fraude naar buiten komt, sta je

drive om voorop te blijven lopen in de ontwikkeling van halfgeleidertechnologie zit in alle poriën van het bedrijf. Dat is in de accountancy toch anders. Daar is innovatie

moeten hebben om fors te investeren. Dat vind ik een existentiële kwestie; als we als sector niet in staat zijn daar megastappen vooruit te zetten dan gaat het beroep een moeilijke tijd tegemoet.'

## Accountants zullen zich over de grenzen van hun kantoren, hun sector en ook in internationaal verband beter moeten organiseren om macrotrends te identificeren en te waarschuwen voor grootschalige risico's.

als accountant al met 10-0 achter. Ook als je terecht kunt claimen dat die fraude niet tijdig had kunnen worden gesignaleerd. Maar met alle technologische mogelijkheden die er tegenwoordig zijn moeten onze detectievaardigheden echt veel beter worden. Het laatste gebied betreft niet-financiële en niet-historische informatie. Op deze vier gebieden zullen kantoren en de sector aantoonbare verbeteringen van hun prestaties moeten laten zien, veel meer dan we de afgelopen jaren hebben gedaan.'

**Arjan Brouwer:** Voor een deel zullen die verbeteringen voort moeten komen uit innovatie. Ik kan me op dat punt voorstellen dat het verschil tussen de accountancy en ASML groot is.

**Roger Dassen:** 'Daar zit inderdaad het grootste verschil tussen beide organisaties. Bij ASML zit innovatie diep verankerd in het DNA van het bedrijf. Toen ik begin deze eeuw de boeken van ASML nog controleerde, was men hier al bezig met de ontwikkeling van EUV-technologie. Pas vorig jaar is die in massaproductie gegaan, daar zitten dus twintig jaar en de nodige miljarden aan investeringen tussen. Voor het investeren in een technologie waarvan je weet dat die pas op heel lange termijn vrucht gaat dragen, is een combinatie van langetermijnfocus, veel zelfvertrouwen en creativiteit en een fenomenale koppigheid nodig. Als iemand zegt dat iets niet kan, zullen wij wel eens aantonen dat het wel kan. Als iemand zegt dat Moore's Law ten einde loopt, bedenken wij hoe we dat wel vol kunnen houden. Die enorme inhoudelijke

zeker de laatste tien jaar ook serieus opgepakt, maar blijft het eerder gaan om het ontwikkelen van toevoegingen aan de bestaande business dan om de noodzaak jezelf elke keer opnieuw uit te vinden als bedrijf.'

**Arjan Brouwer:** Kan dat veranderen, of is het businessmodel van accountants zodanig vastomlijnd dat het altijd bij dit soort geleidelijke innovatie zal blijven?

**Roger Dassen:** 'Mijn eigen ervaring is dat innovatie in de accountantspraktijk heel vaak bestaat uit incrementele stappen. Bij ASML zijn we nieuwe technologie tien of twintig jaar vooruit aan het plannen. Zonder dergelijke innovatie stopt het hier op een gegeven moment. Die noodzaak wordt hier nadrukkelijker gevoeld dan in een accountantsorganisatie waar je het met kleine stappen vooruit een behoorlijke tijd kunt volhouden. Dat gezegd

**Arjan Brouwer:** Kijk je, nu je CFO en commissaris bij DNB bent, anders naar de rol van de accountant dan toen je zelf accountant was?

**Roger Dassen:** 'Dat is niet veel opgeschoven. Wat ik nu wel beter zie, is hoe open we in beide rollen staan voor wat de accountant vindt, veel meer dan ik dacht toen ik nog aan de andere kant van de tafel zat. Ik merk hoe open we staan voor opbouwende kritiek, voor een accountant die eens wat roept of probeert, ook als het net niet helemaal juist is. Zolang hij dat maar doet in een poging om echt te begrijpen hoe het bedrijf in elkaar zit, of om met een 'outside-in view' zaken in een ander licht te zetten, of op zoek is naar zwakke plekken om die te kunnen verbeteren. Ik merk nu hoe prettig dat kan zijn. Dat heb ik in ieder geval liever dan een accountant die altijd aan de veilige kant blijft en mij nooit verrast.'

**Arjan Brouwer:** Je stipte net al even het belang van niet-financiële informatie aan. Hoe belangrijk is dergelijke informatie voor ASML in verhouding tot de gebruikelijke financiële informatie?

**Roger Dassen:** 'Ik merk dat gesprekken met equityinvesteerders voor 90 procent over niet-financiële onderwerpen gaan. Niet-equityinvesteerders leunen nog

## Mijn eigen ervaring is dat innovatie in de accountantspraktijk heel vaak bestaat uit incrementele stappen. Bij ASML zijn we nieuwe technologie tien of twintig jaar vooruit aan het plannen.

hebbende, vind ik wel dat accountants hun innovatiekracht moeten versterken op die gebieden waar de samenleving meer verwacht dan het beroep nu kan waarmaken. Daar zouden we de drive

wel sterk op 'financials'. De vragen die ik in die gesprekken krijg gaan vooral over R&D, onze toeleveranciers, over technologie, klanten, de orderportefeuille, onze mensen, enzovoort. Kortom: over de



belangrijke value drivers en de toekomst van ons bedrijf. Ik merk ook dat analisten die ons volgen deze zaken steeds meer meenemen in hun modellen. Als historische financiële overzichten dus een steeds kleiner deel uitmaken van de totale communicatie met onze stakeholders, zullen we ons de vraag moeten stellen hoe we daar in onze formele rapportages meer aandacht aan kunnen geven. Dat roept ook gelijk de vraag op wat dat betekent voor de externe accountant. Als deze zich vooral op historische financiële informatie blijft richten, blijft zij alleen relevant op een steeds kleiner wordend terrein. Dat lijkt me niet aantrekkelijk. Accountants zouden daarom na moeten denken hoe ze in het niet-financiële of prospectieve stuk - denk aan 'sustainability reporting', beschrijving van risico's of strategie - meer waarde toe kunnen voegen. Weet alleen wel dat niet alle CFO's erop zitten te wachten dat je daarmee komt. De initiële reactie kan zijn dat accountants weer wat hebben bedacht waarmee ze geld kunnen verdienen. Maar als je op dit punt kunt aantonen dat je een bedrijf inderdaad kunt helpen om relevanter te worden in zijn 'business reporting' en dat je daar waarde aan toe kunt voegen, dan helpt dat om

## Accountants zouden daarom na moeten denken hoe ze in het niet-financiële of prospectieve stuk - denk aan 'sustainability reporting', beschrijving van risico's of strategie - meer waarde toe kunnen voegen.

je eigen relevantie op peil te houden. Accountants moeten dus aan de slag om te laten zien wat ze op dit punt te bieden hebben, en dan testen bij verschillende stakeholders of men dat een interessante aanvulling vindt op de dienstverlening. Het zou mij verbazen als daar uiteindelijk geen behoefte aan is.'

**Arjan Brouwer:** Heb jij als CFO, nu je steeds meer gaat sturen op dit soort informatie en het dus belangrijker wordt dat die betrouwbaar is, behoefte aan een externe toets, aan assurance? Of moet je als bestuurder volledig intern kunnen regelen dat die informatie betrouwbaar is?

**Roger Dassen:** 'Als bestuurder zul je de neiging hebben om intern te beginnen.

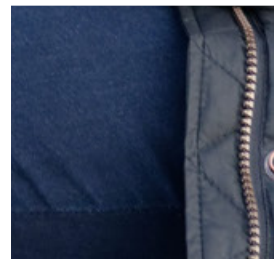
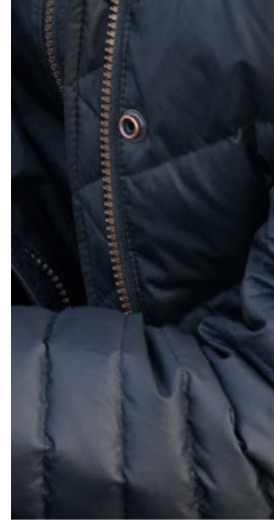
Overigens ben ik er wel van overtuigd dat de kwaliteit van die informatie beter wordt als je daar ook externe ogen naar laat kijken. Maar het is onwaarschijnlijk dat je die vraag van CFO's gaat krijgen, die zal echt van stakeholders moeten komen. Idealiter zou je met een grotere inzet van technologie de efficiency van je huidige audit willen verbeteren, zodat je de baten daarvan aan kunt wenden om ruimte te creëren voor dit soort aanvullende zaken. Je hebt hier ook even de tijd voor, het hoeft niet morgen geregeld te zijn. Maar uiteindelijk gaat het over het vraagstuk hoe je als accountant relevant blijft.'

**Arjan Brouwer:** Je ziet op Europees niveau wel dat men vooruit wil met niet-financiële informatie, inclusief assurance daarbij. Het zou dus ook vanuit die hoek kunnen komen en zelfs wettelijk verplicht kunnen worden.

**Roger Dassen:** 'Ja, en daarbij zul je heel goed moeten uitkijken wat de rol van de regulators gaat zijn en met de nodige scepsis van hun kant rekening moeten houden: "Laat accountants nou maar eens eerst aantonen dat de kwaliteit van het werk dat ze al 150 jaar doen voldoende is, voordat we ze weer iets nieuws laten doen." Van accountants wordt bijna verwacht dat ze de foutenkans tot nul terugbrengen, en dat het pas op dat moment wordt toegestaan om de aandacht ook te richten op niet-financiële informatie. Maar zo creëer je een 'perfect dinosaur': een absoluut perfect wezen, maar wel een dat ten dode is opgeschreven omdat zijn relevantie totaal is uitgehold. Natuurlijk is de aandacht voor de verbetering van de kwaliteit terecht, maar dat moet wel hand in hand blijven gaan - met name op de vier gebieden die ik noemde - met een toenemende relevantie van het werk.' ■











## De impact van Covid-19 op de verslaggeving

Arjan Brouwer – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

**Dit artikel geeft een overzicht van de belangrijkste consequenties van Covid-19 op de jaarverslaggeving over 2019, halfjaarverslaggeving en jaarverslaggeving voor periodes die eindigen in 2020.**

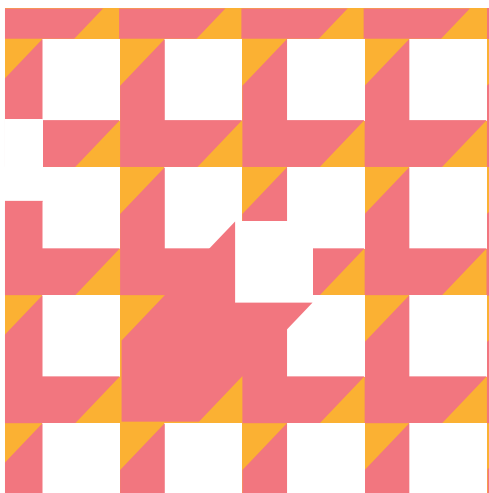
De uitbraak van Covid-19 en de door overheden getroffen maatregelen om de impact ervan te mitigeren hebben een grote impact op de economie in het algemeen en bepaalde bedrijfstakken in het bijzonder. De omvang en duur van de economische effecten zijn onzeker, maar dat de situatie ingrijpender is dan velen van ons tot nu toe hebben meegemaakt ligt voor de hand. Ook de steunmaatregelen die overheden implementeren om organisaties te ondersteunen zijn van een aard en omvang die we niet eerder hebben gezien. Dat betekent dat veel organisaties voor de jaarverslaggeving worden geconfronteerd met aandachtspunten en vraagstukken die nieuw zijn. Dit artikel gaat in op een aantal van die aandachtspunten.

**Inloed op de jaarverslaggeving over het kalenderjaar 2019 en daarna**

**Gebeurtenissen na balansdatum (RJ 160, IAS 10)**

Voor boekjaren die eindigen op 31 december 2019 worden de gevolgen van Covid-19 voor een organisatie beschouwd als een gebeurtenis die geen nadere informatie geeft over de toestand op balansdatum. Dat betekent dat de opname en waardering van balansposten niet wijzigen voor de gevolgen van Covid-19 die in 2020 zichtbaar zijn geworden. Alleen als een organisatie concludeert dat de continuïteitsveronderstelling vervalt en de jaarrekening moet worden opgemaakt uitgaande van liquidatie van het geheel van haar werkzaamheden, dan moet dit wel worden verwerkt in de balans en winst-en-verliesrekening in de jaarrekening over 2019.

Als er geen sprake is van discontinuïteit, moeten de gebeurtenissen in 2020 wel worden toegelicht in de jaarrekening over 2019. Daarbij wordt de periode tussen balansdatum (31 december 2019) en de datum van het opmaken van de jaarrekening in 2020 in acht genomen. Hierbij moeten de aard van de gebeurtenis en een



### Samenvatting

De Covid-19-uitbraak en de daaraan gerelateerde overheidsmaatregelen hebben voor veel organisaties een grote impact op hun bedrijfsactiviteiten. Dit is van invloed op verschillende elementen van de verslaggeving van die organisaties. In dit artikel wordt ingegaan op een aantal belangrijke aandachtspunten voor de verslaggeving over 2019 en 2020. Hierbij wordt echter opgemerkt dat nagenoeg iedere post in de jaarrekening geraakt kan worden door het effect van Covid-19, waardoor het van belang is dat iedere organisatie een analyse maakt van de specifieke impact die het heeft op haar eigen jaarrekening.



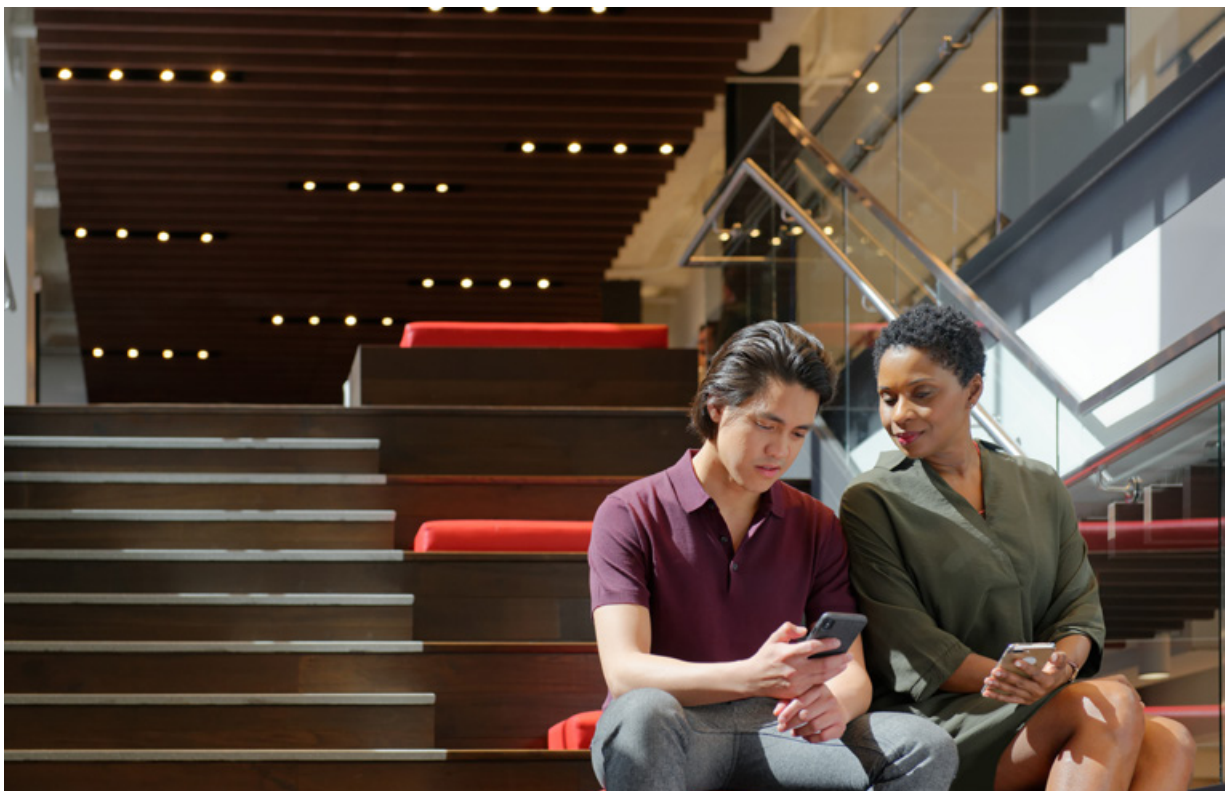
schatting van de financiële gevolgen (of een mededeling dat dit niet mogelijk is) worden vermeld. Denk hierbij aan de impact die Covid-19 heeft gehad op de omzet, operationele activiteiten, waardedalingen van activa (zoals beleggingen), opname van voorzieningen en dergelijke.

Voor boekjaren die eindigen in 2020 kan wel sprake zijn van gebeurtenissen na balansdatum die nadere informatie geven over de toestand op balansdatum. Dat betekent dat de effecten verwerkt moeten worden in de jaarrekening en niet kan worden volstaan met een toelichting. Dat zal bijvoorbeeld het geval zijn voor boekjaren die eindigen op 31 maart 2020 of later. In dat geval moet bepaald worden of en op welke wijze de gevolgen van Covid-19 leiden tot aanpassingen in de balans en winst-en-verliesrekening, bijvoorbeeld doordat bepaalde activa afgewaardeerd moeten worden. Ook in dat geval zal het echter van belang zijn om een toelichting op te nemen onder de gebeurtenissen na balansdatum ten aanzien van de implicaties van de ontwikkelingen die zijn opgetreden ná de balansdatum.

#### Continuïteit (RJ 170, IAS 1)

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het bestuur een inschatting maken van de mogelijkheden om de activiteiten van de organisatie in continuïteit voort te zetten. Bij onontkoombare discontinuïteit wordt de jaarrekening niet opgesteld op basis van de continuïteitsveronderstelling. Welke impact dit heeft op de te hanteren grondslagen is afhankelijk van de situatie.

Als de continuïteitsveronderstelling wel passend is maar er sprake is van een ernstige onzekerheid over de continuïteit, moeten de onzekerheden worden toegelicht in de jaarrekening. Hierbij worden niet alleen de omstandigheden en onzekerheden beschreven, maar ook de maatregelen die de organisatie neemt om de onzekerheden het hoofd te bieden. Vervolgens is het van belang dat het bestuur een conclusie formuleert over de inschatting over de continuïteit. Gezien de huidige situatie en onzekerheden waarmee veel organisaties worden geconfronteerd zal het in veel gevallen ook relevant zijn voor een gebruiker van de jaarrekening als het bestuur concludeert dat er geen sprake is van een ernstige onzekerheid over de continuïteit. Dat betekent dat wordt verwacht dat (bijna) alle organisaties een paragraaf opnemen over de gevolgen van de Covid-19-uitbraak voor de organisatie. Deze verscherpte aandacht voor de continuïteit en toelichting daarover zal van toepassing blijven tot het moment dat voldoende duidelijk is dat de dreiging ten aanzien van Covid-19 en de economische onzekerheid over de gevolgen ervan zijn weggenomen of ingeperkt. Uiteraard geldt ook in dat geval nog steeds, net zoals dat voor Covid-19 het geval was, dat specifieke organisaties te maken kunnen hebben met onzekerheden ten aanzien van de continuïteit en de vereisten van RJ 170 moeten toepassen.



#### Het bestuursverslag (artikel 2:391 BW, RJ 400)

De impact van Covid-19 zal in ieder geval in twee specifieke onderdelen van het bestuursverslag tot uitdrukking komen. Allereerst vereist artikel 2:391 lid 1 BW dat het bestuursverslag een beschrijving bevat van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de organisatie wordt geconfronteerd. RJ 400 vraagt daarnaast om een beschrijving van de verwachte impact op de resultaten en/of financiële positie en om opname van een beschrijving van de maatregelen die zijn getroffen ter beheersing van de voornaamste risico's en onzekerheden. Het moge duidelijk zijn dat Covid-19 in veel gevallen zal leiden tot risico's en onzekerheden die hier moeten worden opgenomen, net als de reactie van het bestuur op deze situatie.

Op grond van artikel 2:391 lid 2 BW bevat het bestuursverslag daarnaast een toekomstparagraaf waarin de organisatie aandacht besteedt aan de verwachte gang van zaken, waaronder de investeringen, financiering en personeelsbezetting, en aan de omstandigheden waarvan de ontwikkeling van de omzet en de rentabiliteit afhankelijk is.

Voorlopig is het te verwachten dat Covid-19 een (belangrijke) invloed zal hebben op zowel de risicoparagraaf als de toekomstparagraaf.

#### Invloed op halfjaarserverlaggeving 2020 en jaarverslaggeving voor boekjaren eindigend in 2020

Beursgenoteerde ondernemingen zijn op basis van de Europese transparantierichtlijn en artikel 5:25d van de Wet op het financieel toezicht verplicht om een halfjaarbericht te publiceren dat in de meeste gevallen moet worden opgesteld op basis van IFRS (IAS 34). Voor de meeste beursfondsen betekent dit dat 30 juni 2020 de eerste formele balansdatum na de Covid-19 uitbraak is waarop zij cijfers moeten opstellen op basis van IFRS. Daarnaast zullen alle organisaties een jaarrekening opmaken voor het boekjaar dat eindigt in 2020. In veel gevallen zal dat 31 december 2020 zijn, maar in sommige gevallen ook een andere balansdatum. Naast de hiervoor beschreven aandachtspunten levert dat een groot aantal nieuwe vraagstukken op. De belangrijkste daarvan worden hierna behandeld.

#### Toets bijzondere waardeverminderingen (impairment tests) van niet-financiële activa (RJ 121, IAS 36)

Op grond van RJ 121 en IAS 36 moet een organisatie op iedere balansdatum beoordelen of er aanwijzingen zijn dat een actief aan een bijzondere waardevermindering onderhevig kan zijn. Hierbij wordt bijvoorbeeld gekeken naar belangrijke veranderingen met een nadelig effect die zich in de verslagperiode hebben voorgedaan, zoals een daling van de waarde van de uitstaande aandelen (marktkapitalisatie) van de onderneming onder de boekwaarde van het eigen vermogen, bedrijfsverliezen of resultaten die beduidend slechter zijn dan het budget. Bij

veel organisaties zal van dergelijke indicaties sprake zijn. In dat geval zal een impairment test uitgevoerd moeten worden. Bij een halfjaarbericht zal deze impairment test dan al per 30 juni uitgevoerd moeten worden.

De identificatie van aanwijzingen ('triggering events') voor impairment en de uitvoering van impairment tests moet plaatsvinden op het niveau van de kasstroomgenererende eenheid. Dat kan een individueel actief of een groep activa zijn. Vaak zal het niveau van de kasstroomgenererende eenheid lager liggen dan het niveau waarop de goodwill impairment test wordt uitgevoerd. Nadat de tests op het laagste niveau zijn uitgevoerd, zal de goodwill impairment test op het hogere niveau uitgevoerd moeten worden. Onder IFRS moet deze test jaarlijks op eenzelfde moment plaatsvinden, maar dat ontslaat een organisatie er niet van om op andere balansdata (bijvoorbeeld 30 juni en 31 december) ook tests uit te voeren als er sprake is van een triggering event. Het is hierbij van belang dat een eenmaal geboekte goodwill impairment op een later moment niet meer kan worden teruggedraaid als de situatie op een later moment verbetert (of beter is dan initieel ingeschat), ook niet binnen een jaar.

De impairment test per 30 juni 2020, en mogelijk ook later in het jaar, zal met meer onzekerheden zijn omgeven dan vaak het geval is. De organisatie zal een aangepast budget moeten opstellen dat de basis is voor de test, maar zal daarbij geconfronteerd worden met meerdere mogelijke scenario's met belangrijk andere implicaties op de verwachtingen. Het is vaak niet goed mogelijk om die verschillende scenario's te vertalen in één verwachting, waardoor het in veel gevallen nodig zal zijn om voor meerdere scenario's de gevolgen in te schatten en vervolgens een weging te bepalen voor ieder scenario. De onzekerheden leiden er ook toe dat een goede toelichting van de belangrijkste veronderstellingen en de sensitiviteit van de uitkomsten voor alternatieve veronderstellingen van belang is voor het begrip van de lezer van de (half) jaarrekening.

Vooraf in de enkelvoudige jaarrekening moeten organisaties ook alert zijn op het risico dat deelnemingen moeten worden afgewaardeerd. Denk hierbij aan enkelvoudige jaarrekeningen van tussenholdings die de vrijstelling van tussenconsolidatie (artikel 2:408 BW) toepassen en hun deelnemingen waarderen tegen kostprijs.

#### Financiële instrumenten (RJ 290, IFRS 9)

Ook de verwerking van financiële instrumenten in de (half) jaarrekening kent een aantal aandachtspunten.

#### Waardering van vorderingen

Hoewel de te hanteren methodiek kan verschillen, geldt zowel onder NL GAAP als onder IFRS dat organisaties zullen moeten inschatten wat de (verwachte) oninbaarheid van de vorderingen is en welke voorziening voor

oninbaarheid in mindering gebracht moet worden op de waarde van de vorderingen. Oninbaarheidspercentages van de afgelopen jaren zullen geen goede maatstaf zijn voor de (verwachte) oninbaarheid van de huidige vorderingen gezien de buitengewone impact die Covid-19 zal hebben op de mogelijkheid van debiteuren om aan hun betaalverplichtingen te voldoen. Om tot een goede inschatting te komen tijdens de Covid-19-crisis kan het nodig zijn om terug te kijken naar het betaalgedrag van klanten tijdens vorige recessies/crises en om de populatie te stratificeren en bijvoorbeeld afzonderlijk te kijken naar sectoren die in meer of mindere mate worden geraakt.

#### Hedge-accounting

Veel organisaties dekken bepaalde risico's in via derivaten of andere instrumenten en passen hedge-accounting toe. De Covid-19-ontwikkelingen kunnen echter zorgen voor ineffectiviteit of zelfs het beëindigen van de mogelijkheid om hedge-accounting toe te passen. Zo is het mogelijk dat bepaalde afspraken ten aanzien van de ingedekte positie worden gewijzigd, waardoor het derivaat en de ingedekte positie niet meer helemaal goed matchen. Denk bijvoorbeeld aan een lening met een rente- en/of valutaderivaat waarbij de leningsvoorwaarden worden gewijzigd (uitstel van aflossing en rente) vanwege Covid-19 terwijl het derivaat niet wijzigt. Ook is het mogelijk dat een organisatie door middel van derivaten risico's ten aanzien van een zeer waarschijnlijke in de toekomst verwachte transactie heeft ingedekt, zoals toekomstige ontvangsten in vreemde valuta of toekomstige brandstofprijzen, terwijl het door Covid-19 niet langer zeer waarschijnlijk, of überhaupt waarschijnlijk, is dat deze ontvangsten of inkoop van brandstof zullen plaatsvinden. De ineffectiviteit of verbreking van de hedgerelatie heeft specifieke consequenties voor de jaarrekening.

#### Classificatie van verplichtingen als lang- of kortlopend

Als gevolg van verslechterde resultaten is het mogelijk dat organisaties de ratio's in bankconvenanten overtreden, waardoor de lening direct opeisbaar wordt. In dat geval kwalificeert de lening niet langer als een langlopende schuld, maar als een kortlopende schuld. Als tijdig nieuwe afspraken worden gemaakt met de bank, is het mogelijk dat de lening alsnog weer als langlopend geclassificeerd kan worden, maar de bepalingen hiervoor verschillen tussen NL GAAP en IFRS.

#### Aanpassing van leningsvoorwaarden

Als de contractuele bepalingen van lenings-overeenkomsten worden aangepast, bijvoorbeeld het tijdelijk stopzetten van betalingen of aanpassen van convenantvereisten, dan moet bepaald worden wat de consequenties voor de jaarrekening zijn. Zo kan aanpassing van de contractuele kasstromen van de overeenkomst leiden tot de verwerking van een bate bij de ene partij en een last bij de andere.

#### Overheidssubsidies en belastingen (RJ 272/274, IAS 12/20)

In veel landen hebben overheden diverse steunmaatregelen geïmplementeerd. Afhankelijk van de regeling is er sprake van een overheidssubsidie (bijvoorbeeld de NOW-regeling in Nederland), een aanpassing van belastingwetgeving (fiscale coronareserve) of worden regelingen uitgevoerd via het bedrijfsleven. Bijvoorbeeld doordat de overheid banken of leasemaatschappijen via regelingen stimuleert om hun klanten kortingen te geven of betalingsuitstel te verlenen. Organisaties die, mogelijk wereldwijd, gebruikmaken van dergelijke regelingen zullen per regeling moeten bepalen binnen welke richtlijn of standaard de verwerking ervan valt en vervolgens hoe zij de regeling in de jaarrekening moeten verwerken.

Ook zal het voor materiële overheidssteun van belang zijn om deze toe te lichten in de jaarrekening, waaronder de financiële impact en eventuele voorwaarden en mogelijke terugbetalingsverplichtingen.

#### Voorzieningen (RJ 252, IAS 37)

De Covid-19-crisis kan aanleiding geven tot het vormen van extra voorzieningen. Zo is het mogelijk dat bestaande contracten verlieslatend worden. Denk bijvoorbeeld aan inkoopcontracten voor zaken waarvoor de afzetmarkt sterk is ingezakt. Ook is het mogelijk dat huurcontracten verlieslatend worden als bijvoorbeeld was gerekend op expansie die als gevolg van Covid-19 niet doorgaat.

Ook kunnen organisaties gedwongen zijn om te reorganiseren om de Covid-19-crisis het hoofd te bieden. RJ 252 en IAS 37 kennen specifieke vereisten voor het vormen van een reorganisatievoorziening.

#### Personeelsbeloningen (RJ 271, 275, IAS 19, IFRS 2)

De Covid-19-crisis kan onder andere impact hebben op de verwerking van pensioenen in de jaarrekening. Zo wordt onder IFRS een voorziening opgenomen voor pensioenverplichtingen waarbij onder andere de waarde van de beleggingen een rol speelt. De waardedaling van deze beleggingen zal van invloed zijn op de hoogte van de pensioenverplichting, ook op tussentijdse rapportagedata. Natuurlijk moet ook worden gekeken naar andere factoren, zoals de gehanteerde rentevoet voor het contant maken van toekomstige aanspraken en de in de berekening mee te nemen verwachte toekomstige salarisstijgingen.

Onder NL GAAP gelden andere vereisten, waardoor vaak geen pensioenverplichting hoeft te worden opgenomen. Dalende dekkingsgraden en daaruit voortvloeiende afspraken over aanvullende stortingen door de organisaties kunnen echter wel leiden tot opname van een verplichting.



Ook kan de Covid-19-crisis impact hebben op de te verwerken kosten van op aandelen gebaseerde beloningen doordat de waarde ervan wijzigt of doordat de kans op vestiging afneemt. Ten slotte kan het gebruik van de NOW-regeling leiden tot een inperking van de uitkering van bonussen.

#### Alternatieve prestatie maatstaven

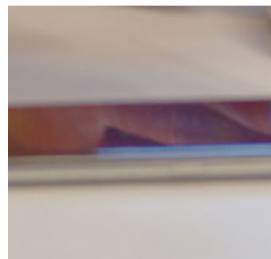
Het is belangrijk dat organisaties goed duiden wat de impact van Covid-19 is op de organisatie en haar resultaten. Hierbij is het van belang om zo specifiek mogelijk te zijn en Covid-19-effecten te onderscheiden van andere effecten, hoewel dit in sommige gevallen niet gekwantificeerd kan worden en de uitleg daarom op onderdelen meer kwalitatief zal zijn. Tegelijkertijd moet niet de suggestie gewekt worden dat exact bepaald kan worden welke impact Covid-19 op de resultaten heeft gehad en dat dit volledig geïsoleerd kan worden van andere effecten. Presentatie van een voor Covid-19-effecten geschoond resultaat, waarmee wordt gesuggereerd dat de organisatie kan aangeven wat het resultaat zou zijn geweest zonder Covid-19, vereist over het algemeen subjectieve en hypothetische aanpassingen en zal daarom vaak niet passend zijn.

#### Conclusie

In dit artikel wordt een overzicht gegeven van de mogelijke gevolgen van Covid-19 op de jaarrekening en het bestuursverslag, en van aandachtspunten waar organisaties rekening mee moeten houden. Dit overzicht is niet volledig. Er is eigenlijk geen post in de jaarrekening die niet mogelijk geraakt zou kunnen worden door een van de effecten van Covid-19 en de overheidsmaatregelen. Het is daarom van belang dat iedere organisatie zorgvuldig analyseert wat de organisatiespecifieke consequenties zijn en hoe zij die in de jaarverslaggeving moet weergeven.









## Assurance bij digitale jaarverslagen

Willem Geijtenbeek – Digital Reporting Thought Leader, vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

**Vanaf 1 januari 2021 geldt de verplichting tot elektronische deponering van het jaarverslag conform het European Single Electronic Format. Dit artikel gaat in op de gevolgen hiervan voor de werkzaamheden van de accountant.**

De Europese Commissie (EC) heeft in haar Transparantierichtlijn (2013/50/EU) een verplichting opgenomen tot 'elektronische deponering' van de jaarverslagen van alle beursgenoteerde ondernemingen binnen de EU, voor boekjaren beginnende op of na 1 januari 2020.

Daar waar in Europese context wordt gesproken over 'elektronisch' wordt in Nederland meestal de term 'digitaal' gehanteerd. Beide termen zijn in principe onderling uitwisselbaar.

In eerdere artikelen over ESEF in Spotlight (uitgaves 2018-2 en 2020-1) werd al uitgelegd wat ESEF is, hoe ESEF digitale transparantie gaat stimuleren en

wat de impact daarvan op het rapportageproces van de desbetreffende ondernemingen gaat zijn.

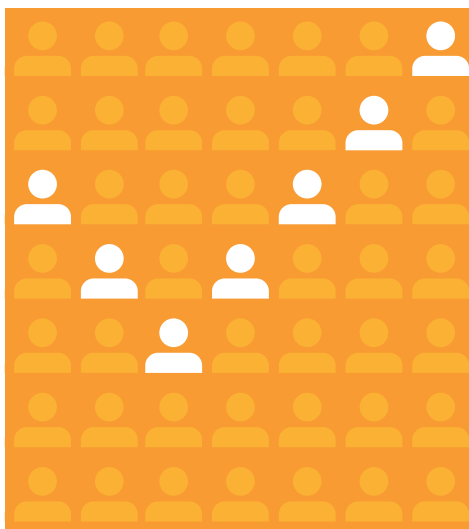
Dit artikel geeft een overzicht van de mogelijke gevolgen van de implementatie van ESEF op de werkzaamheden van de accountant. De verschillende mogelijkheden om assurance te geven bij digitale jaarrekeningen zullen daarbij nader worden belicht. Zowel gezien de omvang van het onderwerp 'assurance' als het feit dat (ten tijde van het schrijven van dit artikel) nog steeds niet duidelijk is wat het standpunt van de AFM is met betrekking tot de wijze waarop assurance moet worden gegeven, is besloten om dit onderwerp in twee artikelen te splitsen. In een volgend artikel zal dan ook specifiek worden ingegaan op de wijze waarop de accountant van een Nederlands beursfonds assurance moet geven en wat dat betekent voor de daaraan ten grondslag liggende werkzaamheden.



Spotlight 2018-2



Spotlight 2020-1



### Samenvatting

Met ingang van 1 januari 2021 moeten beursgenoteerde ondernemingen en andere effecten uitgevende instellingen voldoen aan de verplichting tot 'elektronische deponering' van het jaarverslag conform het European Single Electronic Format (ESEF) van de European Securities and Markets Authority (ESMA). In eerdere artikelen zijn ESEF zelf en de impact van ESEF op het rapportageproces van ondernemingen besproken. Dit artikel gaat over hoe accountants assurance zouden kunnen geven bij digitale jaarrekeningen. In een volgend artikel zal specifiek worden ingegaan op hoe de accountant assurance moet geven bij dergelijke digitale rapportages van Nederlandse beursfondsen.

Als basis voor dit artikel dienen zowel de 'Guidelines on auditors' involvement on financial statements in ESEF' van de Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) als de 'Independent assurance on the European Single Electronic Format' van Accountancy Europe (AE) in samenwerking met de European Contact Group (ECG). Daarnaast zijn de discussies hierover in zowel NBA- als AE-verband belangrijke bronnen.



CEAOB - Guidelines on auditors' involvement on financial statements in ESEF



Independent assurance on the European Single Electronic Format

### Juridische status van het digitaal jaarverslag

Zoals in eerdere artikelen nader is belicht, heeft ESMA door middel van de zogenaamde Regulatory Technical Standard (RTS) en een ESEF Reporting Manual beschreven waaraan een digitaal jaarverslag moet voldoen. De kern van de RTS is de toepassing van XHTML als technisch formaat voor het gehele jaarverslag en de InlineXBRL (iXBRL) standaard voor het taggen (het voorzien van digitale labels) van de geconsolideerde financiële hoofdoverzichten op basis van de ESEF-taxonomie, die grotendeels gebaseerd is op de IFRS-taxonomie.

Belangrijk voor de rest van dit artikel: XHTML maakt het gehele jaarverslag leesbaar voor de mens middels iedere webbrowser, terwijl iXBRL de getagde financiële hoofdoverzichten geautomatiseerd leesbaar en daarmee analyseerbaar maakt voor computers.

Noch de status van het digitale jaarverslag, noch de rol van de controlerend accountant daarbij is formeel gedefinieerd ten opzichte van de bestaande jaarverslagen op papier of in pdf-vorm. Dat leidde direct tot discussies in diverse lidstaten over in welke vorm het jaarverslag primair opgesteld en gecontroleerd zou moeten worden. Vaak werd vastgehouden aan de papieren of pdf-vorm en werd gesteld dat het digitale jaarverslag een afschrift daarvan zou moeten zijn, puur ter deponering bij de toezichthouder. Dat zou voor de accountant dan betekenen dat zijn oordeel betrekking zou hebben op de jaarrekening in papieren of pdf-vorm. Die mogelijkheid werd echter door vele deskundigen als onwenselijk ervaren gezien de transparantiedoelstelling van ESEF.

De Europese Commissie (EC) heeft na enig aandringen een 'Questions and Answers'-document over ESEF gepubliceerd waarin staat dat de ESEF-regels een 'bindend juridisch instrument' zijn en dat de daarin genoemde eisen beschouwd moeten worden als 'wettelijke vereisten' conform de Audit Richtlijn.

Hiermee zou ook de rol van het jaarverslag in papieren of pdf-vorm uitgespeeld zijn, of ten minste secundair zijn gemaakt. In veel lidstaten blijkt men echter (in ieder geval voorlopig) nog vast te houden aan de papieren of pdf-vorm voor het opmaken en vaststellen van het jaarverslag, die voorzien wordt van een controleverklaring, en neemt men dus het dubbele werk van het opstellen van het jaarverslag in twee formaten, inclusief controleverklaring, voor lief.

Dit wordt ook wel het '2-document model' genoemd. Het '1-document model' heeft dan dus betrekking op de situatie waarin het jaarverslag alleen in digitale vorm wordt opgemaakt, gecontroleerd, vastgesteld en gedeponeerd.

### Wijzigingen in het object van onderzoek

De accountant brengt een oordeel tot uitdrukking over de vraag of de jaarrekening in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld is in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij de controle van de digitale jaarrekening houdt de accountant rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Wat dat betreft niets nieuws onder de zon. De accountant zal op basis van de uitkomsten van zijn werkzaamheden, kennis en ervaring nog steeds naar de jaarrekening van de klant kijken zoals dat op een scherm getoond wordt om vervolgens te bepalen of dat wel of niet een getrouw beeld geeft.

Wat wel nieuw is, zijn de ESEF-regels waaraan moet worden voldaan. Aangezien de ESEF-regels vooral betrekking hebben op het ook voor computers leesbaar maken van het jaarverslag (het taggen van bepaalde elementen van de geconsolideerde jaarrekening) en dit veelal niet voor de mens zichtbaar is in dat jaarverslag, ligt hier voor de accountant een aardige uitdaging.

De CEOB stelt in haar richtlijnen dat de accountant:

- ervoor moet zorgen dat de voor de mens leesbare laag van de jaarrekening in het digitale jaarverslag van de onderneming óf gecontroleerd is óf identiek is aan de gecontroleerde informatie; en
- moet bepalen of de informatie in het digitale jaarverslag getagd is conform de ESEF-regels.

De tagging van de digitale jaarrekening wordt hiermee ook een object van onderzoek van de accountant.



### Impact op de controlewerkzaamheden

Laten we eens nader bekijken wat het betekent om als accountant met een digitale jaarrekening te werken. Voor wat betreft de voor de mens zichtbare laag van de digitale jaarrekening kunnen daarbij twee situaties onderscheiden worden:

- **De digitale jaarrekening is tijdig beschikbaar voor de accountant.**

In deze situatie kan de accountant de controlewerkzaamheden direct uitvoeren op de voor de mens zichtbare laag van de digitale jaarrekening.

- **De onderneming voorziet de accountant eerst van een jaarrekening in pdf/op papier ten behoeve van de controle. Daarna maakt de onderneming een digitaal jaarverslag, conform ESEF-regels.**

In dergelijke gevallen controleert de accountant eerst de pdf- of papieren versie van de jaarrekening. Vervolgens moet de accountant een aansluiting maken tussen de voor de mens zichtbare laag van de digitale jaarrekening en de initieel beschikbaar gestelde jaarrekening, waarop de controlewerkzaamheden hebben plaatsgevonden.

Met betrekking tot de laag die alleen maar door computers gelezen kan worden is een nieuwe aanpak nodig. Immers, dit is een geheel nieuw aspect aan het object van onderzoek, ook qua aard (niet direct zichtbaar). De accountant moet hier een oordeel met redelijke mate van zekerheid bieden dat de digitale jaarrekening, inclusief de relevante toelichtingen, waar nodig getagd zijn, in alle materiële aspecten, conform de ESEF-regels.



Om die redelijke mate van zekerheid met betrekking tot de tagging te verkrijgen zou de accountant de volgende aspecten expliciet moeten adresseren.

- **Materialiteit**

De gebruikers van de digitale jaarrekening zouden specifieke wensen en verwachtingen kunnen hebben ten aanzien van de tagging. De materialiteit van getagde financiële informatie, afgeleid van de materialiteit van de jaarrekening als geheel, zou dus aangepast moeten worden op basis van zowel kwalitatieve als kwantitatieve afwegingen. Het lijkt daarbij logisch dat deze afweging in het eerste jaar van toepassing anders zal zijn dan in de daaropvolgende jaren.

- **Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten**

De accountant zal een inschatting moeten maken van de relevante risico's per controledoelstelling. Hierbij liggen de volgende risico's voor de hand (niet uitputtend):

- Volledigheid:

- Niet alle getallen in de geconsolideerde financiële hoofdoverzichten zijn getagd.
- Niet alle toelichtingen in de geconsolideerde financiële hoofdoverzichten zijn getagd conform Bijlage II van de RTS.
- Niet alle verplichte tagging met betrekking tot de identificatie van de uitgevende instelling zijn aangebracht.

- Juistheid:

- De getagde informatie komt niet overeen met de voor de mens zichtbare laag van de digitale jaarrekening.
- De getallen in de financiële hoofdoverzichten zijn getagd met een incorrecte context (jaar, jaareinde, schaal, debet/credit, etc.).
- Er zijn niet van toepassing zijnde elementen uit de ESMA-taxononomie gebruikt.
- Er is een onjuiste weergave van de accountingbetekenis van een getal of toelichting door de keuze voor een onjuist element uit de ESMA-taxononomie.
- Een extensietaxononomie-element is niet of niet correct verankerd aan de ESMA-taxononomie.

- **Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's**

De accountant moet op basis van risico-inschatting passende controlewerkzaamheden bepalen en uitvoeren om te controleren in hoeverre het digitale jaarverslag voldoet aan de ESEF-regels. De accountant kan daartoe bijvoorbeeld het volgende uitvoeren:

- controle van de tagging zelf, inclusief (indien van toepassing) de gerelateerde extensies, gebruikmakend van de beschikbare kennis van IFRS en de ESMA-taxononomie, om te bepalen of de markering conform de ESEF-eisen zijn aangebracht; en/of
  - een eigen, onafhankelijk beeld ontwikkelen van wat de markering (inclusief eventuele extensies) zou moeten zijn en deze vergelijken met de tagging zoals die is aangebracht door de uitgevende instelling.
- Volgens de CEAOB zouden de resultaten als basis moeten dienen voor eventuele verdere gegevensgerichte controles op de markering.

### **Geen standaarden, wel suggesties: diversiteit ligt op de loer**

Zowel de CEAOB als AE zijn in hun documenten expliciet over de status van de inhoud daarvan. Men is uiterst behoedzaam: geen standaard, wel suggesties, is de boodschap vanuit beide organisaties. Het is namelijk aan de individuele lidstaten om te bepalen hoe ze de wettelijke controleplicht voor jaarrekeningen invullen. Op dat punt heeft de EU geen enkele richting gegeven over wat zij wenselijk zou vinden. In het document van AE wordt hiervoor wel een voorzet gedaan, maar deze is niet verder uitgewerkt. In diverse lidstaten wordt nu dan ook gediscussieerd over hoe men de controle van digitale jaarrekeningen conform ESEF concreet moet gaan invullen. Daarin is een grote diversiteit zichtbaar.

Om diverse redenen is een aantal lidstaten voorstander van een '2-document model'. Nadeel is dat deze aanpak nogal inefficiënt en dus duurder is, naast het extra risico dat er verschillen tussen de twee jaarrekeningen kunnen ontstaan.

Een andere groep lidstaten, waaronder Nederland, heeft een sterke voorkeur voor een '1-document model', maar dat vergt wel een stevige aanpassing in het rapportageproces van de uitgevende instelling en de controleaanpak van de accountant. En daarvoor is nog maar weinig tijd beschikbaar, minder dan zes maanden!

Uiteindelijk zal in iedere individuele lidstaat de toezichthouder moeten bepalen welk model men gaat volgen, de relevante eisen en specificaties daarvoor opstellen en ten slotte ook de rol van de accountant bepalen.



### **COS 700, COS 3000 of een nieuwe standaard?**

Een complicerende factor is de discussie over onder welke standaard de controlewerkzaamheden uitgevoerd moeten worden. Dat ook de digitale jaarrekening als geheel onder COS 700 valt, is geen onderwerp van discussie. Het gaat nog steeds om historische financiële informatie en het getrouwe beeld daarvan.

Discussie is er wél over of de nieuwe wettelijke vereiste die toeziet op de tagging ook onder COS 700 mag worden gecontroleerd. Tegenstanders van deze aanpak stellen dat het controleren van de tagging zelf geen controle van historische financiële informatie is. Zij stellen voor dit gedeelte van de controlewerkzaamheden onder COS 3000 uit te voeren. Deze aanpak zou gevolgen hebben voor de opdrachtbevestiging, de controlewerkzaamheden en de rapportage door de accountant. In het Verenigd Koninkrijk lijkt het deze kant op te gaan, maar vooralsnog zijn zij de enigen.

In Nederland neigt de discussie naar uitvoering onder alleen COS 700. De redenatie daarvoor is primair dat de controle van de markering van de digitale jaarrekening erg nauw samenhangt (zowel conceptueel als operationeel) met die van de financiële informatie in die jaarrekening. Secundair is dat de toegevoegde waarde (zowel vaktechnisch als maatschappelijk) van het uittrekken van het object van controle en daarmee het hebben van verschillende rapportages onvoldoende duidelijk is en waarschijnlijk niet proportioneel ten opzichte van de extra kosten. Het gaat te ver om hier in dit artikel nader op in te gaan.

### **Openstaande thema's**

Door het ontbreken van formele instructies van (in Nederland) de AFM zijn er nog enkele openstaande thema's die relevant of zelfs cruciaal zijn voor de controle van digitale jaarrekeningen conform ESEF-eisen, te weten:

- De ondertekening van het ESEF-jaarverslag: digitale jaarverslagen kun je alleen maar digitaal ondertekenen. Daarvoor bestaan diverse technieken en digitale

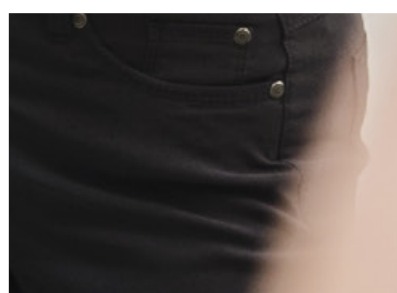
identiteitsvormen (certificaten), elk met hun eigen voor- en nadelen, beveiligingsniveaus en kosten.

- De vorm en plaats van de controleverklaring bij het ESEF-jaarverslag: het ligt voor de hand deze in ieder geval ook in XHTML-formaat op te stellen, maar of deze verklaring vervolgens geïntegreerd moet worden in het jaarverslag (zoals nu het geval is) of apart verstrekt moet worden is nog niet bepaald. Vanuit diverse kanten is in ieder geval aangedrongen op het markeren van de controleverklaring.
- De ondertekening van de controleverklaring bij het ESEF-jaarverslag: ongeacht de plaats van de controleverklaring is de ondertekening van die verklaring cruciaal voor het maatschappelijk verkeer. Digitale ondertekening zorgt niet alleen voor authenticatie door de accountant maar ook voor de onlosmakelijke koppeling tussen het digitale jaarverslag en de controleverklaring. Gelukkig hebben we in Nederland al een digitaal beroepscertificaat van de NBA, dat al operationeel gebruikt wordt voor controleverklaringen bij SBR-jaarrekeningen, maar aanvullende richtlijnen voor het gebruik daarvan ten behoeve van digitale jaarverslagen zijn wel noodzakelijk.

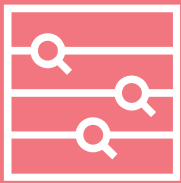
### **Conclusie**

De invoering van ESEF heeft impact op de wettelijke controle van de jaarrekening van beursfondsen, maar verandert deze niet fundamenteel. De uitbreiding van de wettelijke vereisten omvat de controle van de tagging aan de hand van de ESEF-eisen. Daarmee zou moeten worden geborgd dat 'het getrouwe beeld' zowel voor de mens als voor de computer hetzelfde is. Duidelijke instructies vanuit de rijksoverheid en de toezichthouder over de technische en praktische invulling van de regels ontbreken echter nog, wat zowel beursfondsen als hun accountants voor een grote uitdaging plaatst.









## Accountant en collegiaal overleg

Victor Valckx – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

**Vanaf 1 januari 2020 is de verplichting tot collegiaal overleg weer van kracht. In dit artikel leest u over het belang van collegiaal overleg, wat deze verplichting inhoudt en wanneer deze van toepassing is.**

### Overzicht van de belangrijkste wijzigingen in wet- en regelgeving

Vanaf 1 januari 2020 zijn de gewijzigde Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de gewijzigde Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) van kracht. De wijzigingen in de VGBA betreffen drie nieuwe artikelen, namelijk een over de verplichting tot collegiaal overleg, een over het aannemen of aanbieden van geschenken en een over het aanzetten tot onethisch gedrag. De wijzigingen in de ViO hebben betrekking op de langdurige betrokkenheid van teamleden bij een opdrachtgever, de beperking van werkzaamheden van key assurancepartners tijdens de roulatietermijn en het explicieter maken dat roulerende partners nog wel een rol in de 'chain of command' mogen uitvoeren, mits ze niet inhoudelijk betrokken zijn bij de opdracht.

Alle wijzigingen zijn de moeite waard om afzonderlijk te bespreken, maar dat zou nu te ver voeren. De meest in het oog springende wijziging is de herintroductie van het collegiaal overleg. Dit artikel gaat hier nader op in.

Van belang om hier nog te vermelden is dat, als gevolg van de genoemde wijzigingen, de VGBA voor de Nederlandse situatie regelt wat de 'International Code of Ethics for Professional Accountants' (de gedragscode van de International Ethics Standards Board for Accountants van de International Federation of Accountants, geldig per 15 juni 2019, hierna de Code of Ethics) internationaal hierover regelt. Daarbij is vastgehouden aan de keuzes die gemaakt zijn bij de totstandkoming van de VGBA. De Code of Ethics, en daarmee de internationale convergentie, was het startpunt bij het opstellen van de VGBA (geldig sinds 1 januari 2014).

### Stukje geschiedenis collegiaal overleg

Interessant is dat het collegiaal overleg eerder in de geschiedenis een verplicht onderdeel was van een van de voorgangers van de VGBA: de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994). Deze verplichting verviel met de overgang van de GBR-1994 naar de Verordening gedragscode (VGC). In artikel B1-210.10 tot en met B1-210.16 van de meest

### Samenvatting

Vanaf 1 januari 2020 zijn de gewijzigde Verordening gedrags- en beroepsregels accountants en Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten van kracht. Een van de wijzigingen is de herintroductie van het collegiaal overleg. Collegiaal overleg is verplicht bij controle-, beoordelings- en samenstellingsopdrachten, maar dekt niet alle accountantsopdrachten af. Het doel van collegiaal overleg is om te voorkomen dat een opvolgend accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaardt van een niet-integere, oneerlijke of bij criminele activiteiten betrokken cliënt. Collegiaal overleg is in het publiek belang. Het is daarom aan te raden om er ook op vrijwillige basis gebruik van te maken.

recente VGC (geldig tot 4 januari 2014) werd collegiaal overleg meer 'principle based' ingevuld. Hierin stond onder andere dat de openbaar accountant de aard en het belang van de bedreiging evalueert. 'Afhankelijk van de aard van de opdracht neemt de openbaar accountant contact op met de openbaar accountant of met de openbaar accountant-administratieconsulent die tot dan de opdracht uitvoerde om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot zijn voorgestelde vervanging.'

Veel accountants interpreteerden dit als 'hoeft niet, tenzij', wat er in de praktijk op neerkwam dat collegiaal overleg veelal niet gebeurde (misschien met uitzondering van de grotere kantoren, waar dit veelal onderdeel was/is van de kantoorprocedures). Dit was jammer en leidde bovenal tot een gevaarlijke ontwikkeling, want het collegiaal overleg moet voorkomen dat een cliënt van wie een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, weer eenvoudig diensten kan afnemen bij een andere accountant. Ook 'opinion shopping' wordt zo makkelijker gemaakt doordat de klant net zo lang van accountant kan wisselen tot hij bij een accountant terechtkomt die mogelijk wel een dubieuze boeking accepteert. Om zowel dit als fraude te bestrijden, is collegiaal overleg in het belang van de (opvolgend) accountant, maar vooral ook nodig voor het publieke belang. Logisch dat het collegiaal overleg weer verplicht is. In de volgende paragraaf wordt ingegaan op wat deze verplichting precies inhoudt en voor wie deze van toepassing is.

### Het belang van collegiaal overleg: een pijnlijk voorbeeld uit de praktijk

Collega John Weerdenburg was jaren geleden te gast bij het televisieprogramma 'Opgelicht'. In het najaar van 2019 besprak hij in [accountant.nl](http://accountant.nl) de in Opgelicht behandelde volgende casus: 'Een ondernemersechtpaar verhuurde boten, maar liet daarbij een spoor van fraude en schade achter. Binnen vijf jaar versleet het frauderende echtpaar ook vijf accountantskantoren. Er was niet alleen sprake van maatschappelijke schade, ook de betreffende kantoren gingen hier voor een groot bedrag het schip in. Opvallend genoeg had geen enkele benadeelde accountant het initiatief genomen om collegiaal overleg te voeren met de voorgaande accountant. Op de vraag waarom ze dit hadden nagelaten, volgde het antwoord: "het is toch niet verplicht."'

### De nieuwe verplichting tot collegiaal overleg volgens de VGBA

Het collegiaal overleg is in de VGBA opgenomen in artikel 15a. Dit artikel is opnieuw ingevoerd om te voorkomen dat cliënten waarvan een accountant om integriteitsredenen afscheid heeft genomen, eenvoudig weer diensten kunnen afnemen bij een andere accountant.

#### Artikel 15a VGBA

- Voordat een accountant een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie aanvaardt, gaat deze bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd na of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden.
- Het eerste lid geldt niet, indien de accountant:
  - bij deze cliënt al een controleopdracht, beoordelingsopdracht of samenstellingsopdracht van historische financiële informatie uitvoert of in de voorgaande verantwoordingsperiode heeft uitgevoerd; of
  - de opdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk.
- Een accountant beantwoordt een verzoek op grond van het eerste lid binnen een redelijke termijn.

Volgens de huidige wet- en regelgeving moeten accountants de integriteit van een cliënt beoordelen voordat ze een opdracht aanvaarden. Collegiaal overleg kan extra informatie opleveren die zij in die beoordeling kunnen betrekken. Daarnaast kan die informatie ook relevant zijn voor de beoordeling of er wordt voldaan aan de verplichtingen in het kader van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft).

Collegiaal overleg is alleen verplicht voor het aanvaarden van de volgende opdrachten met betrekking tot historische financiële informatie:

- controleopdrachten;
- beoordelingsopdrachten; en
- samenstellingsopdrachten.

Collegiaal overleg is verplicht voor elk van deze opdrachten, ongeacht het risicoprofiel van de opdracht. Eerder is hiertegen het bezwaar gemaakt dat dit eigenlijk een leemte is in de verplichting, want collegiaal

overleg is dus niet verplicht voor het aanvaarden van andere opdrachten, zoals andere assuranceopdrachten (bijvoorbeeld een controle van niet-financiële informatie), opdrachten tot overeengekomen specifieke werkzaamheden of zogenaamde aangifte-plusopdrachten. Deze laatste opdrachten spelen een rol bij ondernemers (niet zijnde een rechtspersoon) die aan de belastingaangifte een bijlage toevoegen om inzage te geven in de financiële positie; dit wordt dan een 'aangifte-plusopdracht' genoemd. Voor opdrachten die nadrukkelijk niet onder de verplichting vallen, wordt dus een beroep gedaan op de 'vrijwilligheid' van de accountant, mocht dit spelen.

Collegiaal overleg is verplicht voor een accountant die een nieuwe controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht wil aanvaarden (artikel 15a lid 1). Die accountant wordt 'opvolgend accountant' genoemd. Collegiaal overleg is echter alleen verplicht als de opvolgend accountant in het voorgaande jaar geen controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde bij dezelfde cliënt. Dit volgt uit de uitzondering op het collegiaal overleg (artikel 15a lid 2). Collegiaal overleg hoeft niet plaats te vinden als er in de voorgaande twee jaren geen andere accountant was die bij de cliënt een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht uitvoerde. Dat volgt uit het eerste lid. Er wordt verondersteld dat deze accountant gewoonlijk zelf al voldoende informatie heeft om zich een beeld te kunnen vormen van de integriteit van de cliënt.

Naast bovengenoemde uitzondering geldt er nog een andere uitzondering (artikel 15a lid 2b): een opvolgend accountant die een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht overneemt van een andere accountant binnen dezelfde accountantspraktijk. Dit geldt echter alleen als die andere accountant die opdracht uitvoerde in het afgelopen jaar. Als de periode langer loopt, dan zal alsnog collegiaal overleg moeten plaatsvinden.

De opvolgend accountant overlegt alleen met een andere accountant (de 'voorgaande accountant'). De opvolgend accountant overlegt dus niet met niet-accountants. Het gaat er namelijk om dat de opvolgend accountant overlegt met die voorgaande accountant die vermoedelijk de meest relevante informatie kan geven.

Het doel van collegiaal overleg is om te voorkomen dat een opvolgend accountant een controle-, beoordelings- of samenstellingsopdracht aanvaardt van een niet-integere, oneerlijke of bij criminele activiteiten betrokken cliënt. Dat zijn voorbeelden van integriteitsredenen om een opdracht niet te accepteren. Het betalingsgedrag van een cliënt is geen onderwerp van collegiaal overleg. Collegiaal overleg mag niet leiden tot strijdigheid met het mededingingsrecht. Uiteraard mogen accountants wel informatie delen op grond van specifieke regelgeving.

Voorgaande accountants hoeven geen toestemming te hebben van hun (voormalige) cliënt om een verzoek om collegiaal overleg volgens artikel 15a van de VGBA te kunnen beantwoorden. Volgens de huidige Nederlandse wet- en regelgeving is toestemming niet noodzakelijk (niet vooraf en ook niet achteraf). Accountants zijn in principe verplicht om vertrouwelijk om te gaan met de gegevens van hun cliënten en deze geheim te houden. Dat geldt ook voor de voorgaande accountant. Hierop bestaan uitzonderingen. Volgens die uitzonderingen mag een voorgaande accountant vertrouwelijke informatie verstrekken aan een opvolgend accountant in onder andere de volgende gevallen:

- als dit verplicht is om de aanvaardbaarheid van een opdracht te kunnen beoordelen;
- als de opvolgend accountant hiernaar vraagt en de voorgaande accountant het noodzakelijk vindt vertrouwelijke informatie te verstrekken om de aanvaardbaarheid van een opdracht te kunnen beoordelen.

Deze uitzonderingen zijn geregeld in de VGBA en, voor externe accountants, in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). Gezien die uitzonderingen kan de opvolgend accountant verplicht worden mee te werken aan een verzoek tot collegiaal overleg. Artikel 15a regelt ook dat de voorgaande accountant hierop moet reageren (derde lid). Uiteraard mag de uitwisseling van informatie niet leiden tot eigen gewin, het gewin van de opvolgend accountant of het gewin van een ander (zie ook artikel 18 VGBA).

Artikel 15a van de VGBA doorbreekt niet alle andere geheimhoudingsbepalingen, zoals die uit de Wwft. De voorgaande accountant mag dus wel aangeven wat er heeft gespeeld, ook als dit leidt tot een mogelijke grond voor een Wwft-melding. Maar hij mag niet aangeven of er daadwerkelijk is gemeld bij FIU-Nederland.

Collegiaal overleg is vormvrij. De opvolgend accountant mag dus zelf bepalen hoe dit te doen. Dat maakt het mogelijk voor de vorm te kiezen die het best past bij de situatie. Collegiaal overleg kan bijvoorbeeld mondeling (persoonlijk of telefonisch) of schriftelijk (elektronisch of per gewone post). Hier is bewust voor gekozen omdat het bij collegiaal overleg niet om een formele exercitie, maar juist om de inhoud moet gaan.

Het laatste lid van artikel 15a geeft aan dat de voorgaande accountant moet antwoorden en dat moet doen binnen een redelijke termijn. In de praktijk wordt een periode van vier tot zes weken als adequaat gezien.

### Samenloop met niet-naleving van wet- en regelgeving (NOCLAR)

Informatie over relevante niet-naleving wordt gedeeld volgens de regels in de Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving door eigen organisatie of cliënt (NV NOCLAR). In artikel 14 en 15 van de NV NOCLAR staat wanneer dat verplicht is. Die verplichtingen gelden alleen voor voorgaande accountants die hun opdracht niet hebben beëindigd. Voorgaande accountants die hun opdracht wél hebben beëindigd, informeren de opvolgend accountant over een relevante niet-naleving op grond van artikel 15a van de VGBA. Dat doen ze pas als de opvolgend accountant hen vraagt om collegiaal overleg. Overigens voor de goede orde: accountants moeten ook incidenten en tussentijdse beëindiging van een controleopdracht melden bij de AFM. Accountants melden eveneens eventuele integriteitsrisico's die het vertrouwen in het eigen bedrijf of in de financiële markten kunnen schaden meteen bij de AFM.

### 'Niet-naleving' en 'relevante niet-naleving' van wet- en regelgeving

In de NV NOCLAR zijn de begrippen niet-naleving en relevante niet-naleving als volgt gedefinieerd:

- Relevante niet-naleving: geïdentificeerde, mogelijke of dreigende niet-naleving van wet- en regelgeving als bedoeld in artikel 2 van de NV NOCLAR.
- Niet-naleving: opzettelijk of niet-opzettelijk in strijd met de wet- en regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de eigen organisatie of door de cliënt, of door de met governance belaste personen, het management of andere personen werkzaam bij of verbonden aan de eigen organisatie of de cliënt. Onder niet-naleving worden niet verstaan persoonlijke misdadingen die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de eigen organisatie of van de cliënt.

### Conclusie

Met de herintroductie van het verplicht collegiaal overleg leveren accountants een bijdrage aan het terugdringen van niet-integere, oneerlijke of criminele activiteiten. Hoewel niet alle activiteiten van accountants hieronder vallen, is toch een groot deel afgedekt. Al verdient het de aanbeveling dat accountants ook collegiaal overleg toepassen als dit niet verplicht zou zijn, maar zij het gevoel hebben dat dit toch nuttig kan zijn. Hiermee is het publiek belang gediend.







## Wat vinden robots van COBIT?

Steven Boekhoudt – RPA NL Lead & Data Analyst, Risk Assurance

**De technologie Robotics Process Automation (RPA) doet in steeds meer organisaties haar intrede. Dit artikel gaat in op de uitdagingen en RPA-specifieke risico's en relateert deze aan de COBIT IT-controleprocessen die als handvatten dienen voor de beoordeling van de interne beheersing rondom RPA.**

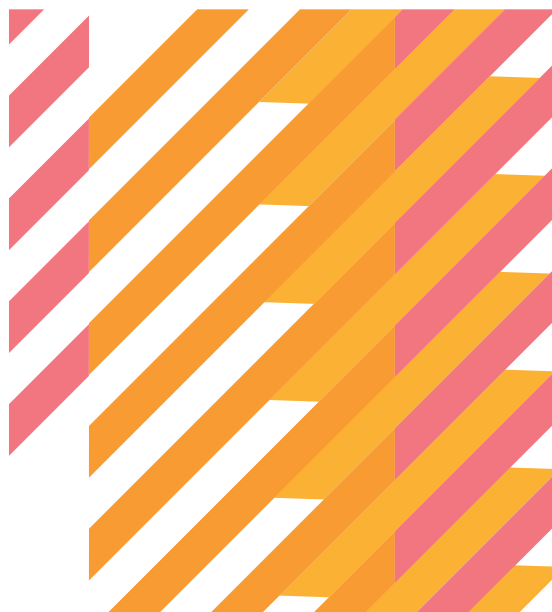
### Waarom COBIT relevant is in de context van RPA

RPA is een technologie die hoog-volume gestandaardiseerde, repetitieve, veelal voor de mens onaantrekkelijke taken vervangt door softwarerobots. Voordelen hiervan zijn dat deze robots zonder onderbreking kunnen doorwerken en taken consistent uitvoeren op basis van vooraf geprogrammeerde regels. De RPA-technologie is zo ontworpen dat het geen hoge investeringskosten kent en dat deze moeiteloos integreert

met applicaties in het huidige IT-landschap, waardoor de robots snel werken en winst kunnen opleveren.

De belangrijkste en meest vernieuwende eigenschap van RPA is dat zij de business zelf in staat stelt om software (robots) te bouwen. Waar voorheen het ontwikkelen van software het exclusieve domein van de IT-functie was, is het voor gebruikers met een minder technische achtergrond aanzienlijk toegankelijker geworden om softwarecode te schrijven. Onder andere zogenaamde 'drag & drop'-functionaliteiten, het opnemen (screenrecording) van processen en een gebruiksvriendelijke user interface (UI) maken het bouwen van een robot een stuk eenvoudiger. In de praktijk is dan ook zichtbaar dat de meeste RPA-initiatieven vanuit de business beginnen.

Deze verschuiving resulteert in nieuwe en specifieke aan IT (RPA) gerelateerde risico's voor organisaties die meerde robots implementeren. Werknemers zonder IT-achtergrond zijn nu in staat robots te programmeren. Uit onderzoek onder 150 organisaties blijkt dat bij de implementatie van RPA de IT-afdeling en de business



### Samenvatting

De belangrijkste en meest vernieuwende eigenschap van RPA is dat zij de business zelf in staat stelt om software (robots) te bouwen. Waar voorheen het ontwikkelen van software het exclusieve domein van de IT-functie was, is het voor gebruikers met een minder technische achtergrond aanzienlijk toegankelijker geworden om softwarecode te schrijven. Deze verschuiving in kunde resulteert in nieuwe en specifieke RPA-risico's voor organisaties die (veelal meerdere) robots willen implementeren. Daarbij is de interne beheersing rondom robots essentieel en was de samenwerking tussen IT en de business nog nooit zo belangrijk. COBIT geeft goede handvatten om die goede interne beheersing en samenwerking te bewerkstelligen, maar moet in het licht van deze nieuwe technologie zorgvuldig worden bestudeerd en aangevuld waar nodig.

onvoldoende geïntegreerd zijn. Dit leidt tot grote risico's met potentieel verstrekkende gevolgen als er geen adequate interne beheersing rondom RPA wordt ingericht. Het algemeen aanvaarde IT-governanceraamwerk COBIT\* is erop gericht om 'good practice'-handvatten te bieden om de samenwerking tussen IT en de business effectief in te richten aan de hand van 34 IT-controleprocessen. De vraag is alleen of het implementeren van COBIT nog steeds een voldoende mate van interne beheersing geeft in de context van RPA.

\* In dit artikel wordt gerefereerd aan COBIT 4.1, aangezien COBIT 5.0 nog niet eenzelfde wijderspreide dekking heeft in de praktijk.

Om dit vast te stellen heeft PwC een onderzoek uitgevoerd gericht op het identificeren van RPA-specifieke risico's. Deze risico's zijn vervolgens gerelateerd aan de IT-controleprocessen van COBIT. Hieronder worden eerst de risico's kort behandeld, waarna zij worden gerelateerd aan de IT-controleprocessen van COBIT.

### RPA-risico's

Nr	Risicothema	Beschrijving
R1	Changemanagement	Robots maken gebruik van zogenaamde 'selectors' waarin informatie staat opgeslagen over een bepaald zichtbaar onderdeel op de UI. Het werkt vergelijkbaar met een HTML-code van een website waarin de opbouw en de tekst staan beschreven. Aan de hand van deze selectors kan de robot dus een gedeelte van het scherm identificeren en er een actie op uitvoeren. Dit kan op verschillende applicaties, systemen (bijvoorbeeld Microsoft Office) en websites; kortom, alles wat een gebruiker ziet op de UI. Deel van deze identificatie kan de kleur van een button zijn of de geschreven tekst die erop staat. Op het moment dat een of meerdere identificatiekenmerken wijzigen, komt de selector niet meer overeen met de UI en kan de robot de geprogrammeerde acties niet meer uitvoeren. Een goed werkend changemanagementproces is dan ook essentieel maar ook gelijk een ware uitdaging bij het opschalen naar meer robots.
R2	Afhankelijkheid van werknemers	Robots worden veelal gebruikt om manuele processen te vervangen. Tijdens het opschalen van het aantal robots zal er dus een verschuiving plaatsvinden in verantwoordelijkheid, als mensen ook daadwerkelijk worden vervangen door robots. Het onderhoud van de robots komt in handen van maar een paar werknemers in tegenstelling tot het in eerste instantie manueel intensieve proces.
R3	Systematische fouten	Waar voorheen een organisatie zich moest bekommeren om menselijke fouten is dit verleden tijd in de wereld van robots. Echter, als robots een fout maken is dit gelijk systematisch en kan de fout zich snel verspreiden door de hele organisatie, aangezien de robots vaak toegang hebben tot meerdere systemen. De fout is systematisch omdat het in essentie een falende business rule is, die constant wordt herhaald. Ondanks dat COBIT voorschrijft dat organisaties in staat moeten zijn te kunnen reageren op eventuele onverwachte fouten, wordt dit een andere zaak in het geval van RPA. Is een organisatie bijvoorbeeld in staat om transacties terug te draaien als het om grote volumes gaat? Kan een organisatie traceren welke robot welke fout heeft gemaakt en deze gelijk uitzetten?
R4	Toegang	In de meeste gevallen zullen robots toegang hebben tot meerdere systemen en werken met verhoogde rechten. Robots maken gebruik van inloggegevens. Met als gevolg dat iedereen die toegang heeft tot de robots ook gelijk toegang heeft tot alle systemen in kwestie. Hier komt nog bovenop dat, omdat de selectors zo gevoelig zijn voor de zichtbare elementen op een UI, de robots in de productieomgeving vaak nog aangepast moeten worden. Dat zou betekenen dat iedereen die toegang tot de robots heeft ook gelijk inloggegevens heeft tot systemen in de productieomgeving. COBIT adresseert dit punt, maar de implicaties voor RPA zijn verstrekkender omdat de inloggegevens nu ook in handen kunnen komen van iedereen die toegang heeft tot de robots.
R5	Monitoring	Omdat robots relatief makkelijk gebouwd kunnen worden en in verschillende plekken in de organisatie van pas kunnen komen, zoals operationele of financiële processen, is het niet ondenkbaar dat ze verspreid door de organisatie beheerd worden. Hoe blijft een organisatie in dit geval in staat om de operationele effectiviteit van de robots te monitoren?



Nr	Risicothema	Beschrijving
R6	Kwaliteit van de code	De ene robot is de andere niet. Er is veel keuzevrijheid in het bouwen van robots. Zo kunnen twee robots dezelfde resultaten genereren maar geheel anders zijn gebouwd. Een voorbeeld is dat in de ene robot alle activiteiten betekenisvolle namen hebben gekregen maar in de andere niet. Het ontbreken van naamconventies kan leiden tot moeilijk onderhoudbare robots aangezien er geen herleidbare structuur is waardoor veranderingen makkelijk doorgevoerd kunnen worden. Kortom, het is essentieel dat ook vanuit het bouwen van de robots een kwaliteitsstandaard wordt opgelegd, die vooral rondom begrippen als flexibiliteit, leesbaarheid, onderhoudbaarheid en betrouwbaarheid duidelijkheid verschaft.
R7	Compliance	De robots kunnen ook te maken hebben met (privacy)gevoelige informatie. Ondanks dat het robots zijn, betekent dit nog niet dat zij zich niet moeten houden aan bepaalde wet- of regelgeving. Achter de identiteit van een robot gaan personen schuil, die verantwoordelijk gesteld moeten kunnen worden. COBIT adresseert dit, maar als er decentraal in de organisatie vele robots actief zijn, hoe weet men dan zeker dat aan alle wet- en regelgeving wordt voldaan?
R8	Selecteren en prioriteren van robots	Het selecteren en prioriteren van de juiste robottoepassingen is een kunst op zich. Enerzijds moet door de business rekening gehouden worden met de kwaliteit en continuïteit van het proces door bijvoorbeeld zeker te weten dat het te robotiseren proces gestandaardiseerd is en niet snel gaat veranderen. Anderzijds moet er rekening gehouden worden met technische beheersing (bijvoorbeeld onderhoud, updates en authenticatie). Het zo vroeg mogelijk starten van het gesprek tussen IT en de business is essentieel en kan vooral in een later stadium een hoop kosten besparen.
R9	In productie brengen van robots	Bijzonder aan de RPA-technologie is dat robots ook gebouwd kunnen worden door niet-programmeurs. Als diezelfde mensen echter ook de robots in productie gaan brengen of geen adequate testomgeving tot hun beschikking hebben, kan dit verstrekende gevolgen hebben. Dit wordt geadresseerd in COBIT, maar het is een uitdaging voor IT om een testomgeving te bouwen die een exacte replica is van de productieomgeving, aangezien de robots gebruikmaken van de UI en dus ook de verbanden tussen de systemen weten na te bootsen.
R10	Onduidelijke rollen en verantwoordelijkheden	Onduidelijkheid rondom de rollen en verantwoordelijkheden ten aanzien van een RPA-programma is iets wat veel voorkomt. Taken die traditioneel bij IT zijn belegd verschuiven naar de business, aangezien daar vaak de initiatieven worden ontplooid. Typische rollen rondom het in kaart brengen van te robotiseren processen zijn het bouwen, onderhouden, waarborgen van de continuïteit en monitoren van een RPA-programma.



### COBIT biedt handvatten voor het beheersen van RPA-risico's

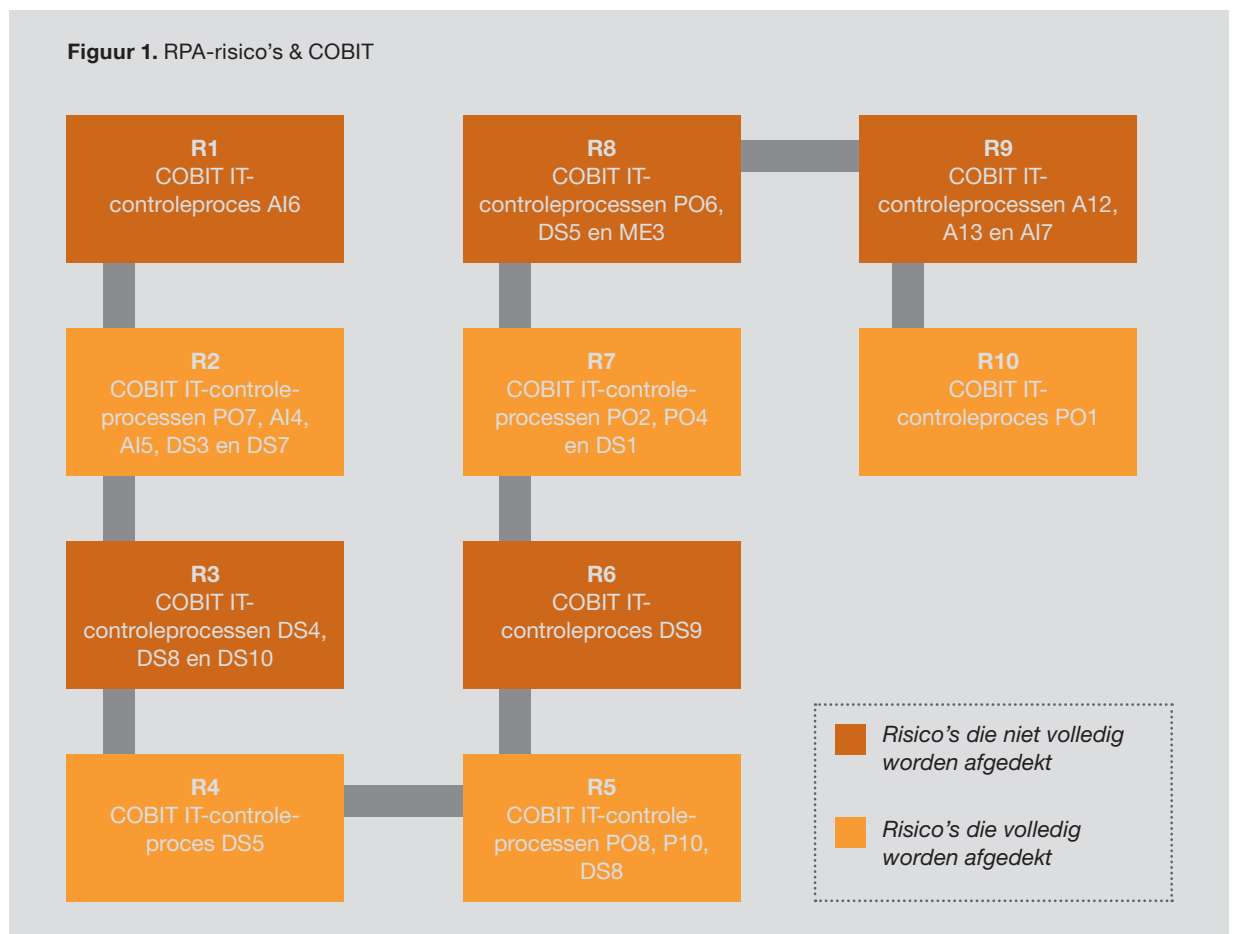
COBIT beschrijft een uitgebreid raamwerk voor de inrichting van IT-governance en de interne beheersing van IT-processen. Figuur 1 geeft weer welke RPA-risico's worden gemitigeerd door de COBIT IT-controleprocessen. COBIT beschrijft in detail de activiteiten en monitoring per proces voor de inrichting van de interne beheersing en kan gebruikt worden als norm bij het uitvoeren van een assessment ten aanzien van de beheersing van de RPA-risico's.

Tot slot is het belangrijk te onderstrepen dat als onderdeel van COBIT (IT-controleproces PO9) een volledige risicoanalyse moet worden uitgevoerd op, in dit geval, de implementatie van een RPA-programma. Met behulp van deze analyse worden RPA-specifieke risico's geïdentificeerd die als input dienen voor de inrichting van

de RPA-specifieke interne beheersing. Zoals hiervoor is genoemd, biedt COBIT hier handvatten en richtlijnen voor.

### Conclusie

De aard van de RPA-technologie en de brede toepassing hiervan leiden tot nieuwe risico's die toenemen wanneer meer RPA-robots worden ingezet. In de praktijk blijkt dat organisaties worstelen met de inrichting van passende interne beheersing rondom RPA. Organisaties kunnen handvatten vinden binnen bestaande governance raamwerken zoals COBIT voor de inrichting van RPA-governance, waarbij integratie van business en IT een belangrijke rol speelt. Wel vereist deze aanpak maatwerk en een goed begrip van interne beheersing en RPA-technologie.





## Continuous monitoring en de gegevensgerichte controleaanpak, een innovatieve combinatie

**Martin Hellendoorn** – Risk Assurance, Assurance  
**Rudi Selhorst** – Risk Assurance, Assurance

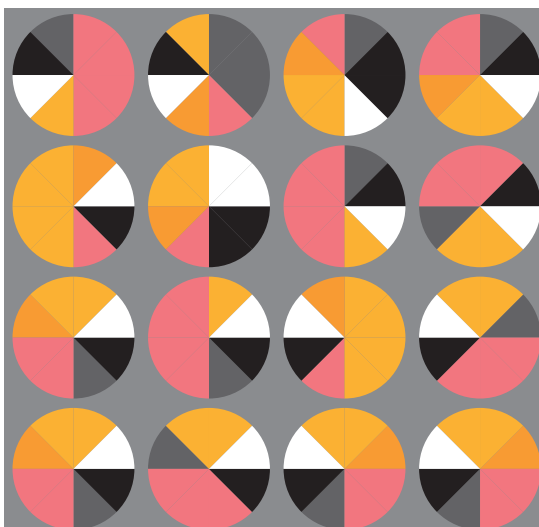
**Continuous monitoring biedt veel mogelijkheden om de kwaliteit, effectiviteit en efficiëntie van de interne beheersing en de controle te verbeteren. Door het combineren van een meer gegevensgerichte controle met continue transactiemonitoring, ontstaat een nieuwe innovatieve aanpak.**

### **Auditinnovatie past bij een gegevensgerichte aanpak**

Het vakgebied Auditing kent zijn oorsprong in een gegevensgerichte aanpak gebaseerd op deelwaarnemingen van transacties. De afgelopen decennia is de belangstelling voor een systeemgerichte

aanpak steeds meer toegenomen. Dit is een logische ontwikkeling, omdat een systeemgerichte controle in een bepaalde mate zekerheid geeft over de werking van het systeem als geheel. Het aantal deelwaarnemingen kan daarom omlaag terwijl er toch eenzelfde mate van zekerheid vanuit de controle kan worden geboden. Bovendien biedt het steunen op het systeem van interne beheersingsmaatregelen ook een bepaalde mate van zekerheid richting de toekomst. Een gegevensgerichte aanpak richt zich daarentegen meer op het verleden.

Een systeemgerichte controle betekent dat er onder meer application controls en autorisaties getoetst moeten worden. Maar ook de IT General Controls (ITGC's) ten aanzien van Change Management en Access & Authorisations zijn binnen deze aanpak belangrijke randvoorwaarden.



### **Samenvatting**

In de traditionele gegevensgerichte controle wordt gebruikgemaakt van deelwaarnemingen. Bij het continu monitoren van transacties wordt de gehele populatie op een geautomatiseerde en gegevensgerichte wijze gecontroleerd. De inzet van continuous monitoring leidt hierbij tot een nieuw evenwicht tussen de systeemgerichte en gegevensgerichte aanpak binnen de controle. Bij het continu monitoren van transacties wordt immers in plaats van een deelwaarneming de gehele populatie op een gegevensgerichte wijze gecontroleerd. De inzet van continuous monitoring, bijvoorbeeld door middel van het door PwC ontwikkelde Continuous Monitoring Platform, biedt hierdoor kansen om de interne beheersing en controle efficiënter en effectiever te maken.

De praktijk heeft ons de afgelopen jaren veel geleerd over de systeemgerichte controleaanpak. Zo is bijvoorbeeld gebleken dat application controls vaak klant- en systeemspecifiek ingericht zijn. Ook blijkt dat het voor een groot aantal organisaties uitdagend is om de randvoorwaardelijke ITGC's voldoende effectief in te richten. Het gevolg is vaak dat accountants (deels) terug moeten vallen op een gegevensgerichte controleaanpak.

Ondertussen zijn de technologische ontwikkelingen snel gegaan en is er steeds meer behoefte aan auditinnovatie. Dit vanuit het perspectief van zowel de klant als de accountant. Door de inzet van technologie kunnen zowel de efficiency als de kwaliteit gelijktijdig worden verhoogd.

Processen, transacties en data in geautomatiseerde systemen met een hoge mate van standaardisatie, hoge volumes en een repetitief karakter lenen zich bij uitstek voor digitale oplossingen. Deze kenmerken zijn eerder van toepassing op een gegevensgerichte, dan op een systeemgerichte controleaanpak die veel klant- en systeemspecifieke elementen kent. Het lijkt er dan ook op dat de meeste innovaties effectiever zijn bij een gegevensgerichte aanpak dan bij een systeemgerichte aanpak.

#### **Data als basis voor continuous monitoring**

Alleen al bij de organisaties waar PwC accountant is, zien we meer dan duizend verschillende ERP-systemen in verschillende soorten, versies en met veel klantspecifieke inrichtingen. Het geautomatiseerd toetsen van de application controls in deze systemen zou een enorme stap voorwaarts betekenen in termen van effectiviteit en kwaliteit bij een toegenomen efficiency. Echter, door de grote verscheidenheid van systemen is dit vaak niet op een efficiënte en effectieve manier te doen.

Een interessant alternatief naast de application controls vormen data zoals transacties en stambestanden. De belangrijkste data waar een accountant gebruik van maakt in de controle zijn bijvoorbeeld het grootboek, de debiteuren- en crediteurenadministratie, salarisgegevens, etc. Deze informatie bevindt zich in databases met tabellen die de basis vormen van dergelijke ERP-systemen. Leveranciers van ERP-systemen voeren maar zeer beperkt technische wijzigingen door in deze tabelstructuren. Wijzigingen zouden immers een grote impact op al hun klanten hebben en er is veelal ook geen directe noodzaak om die uit te voeren.

Ook klantspecifieke inrichtingen binnen de systemen spelen dan veel minder een rol. Vanuit dit principe vormen deze data een stabiele basis die gebruikt kan worden om op continue basis transacties te monitoren.

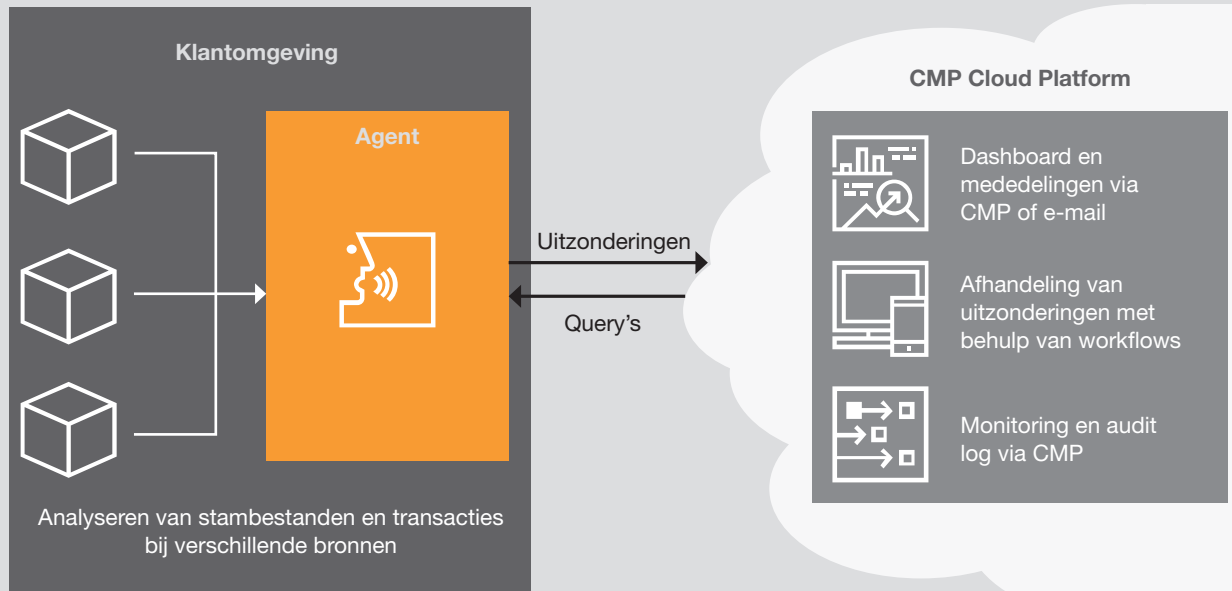
Als dit geautomatiseerd wordt uitgevoerd, kan de accountant in plaats van een deelwaarneming op een efficiënte manier een totale populatie betrekken in de controle. In feite voert de accountant op deze wijze een gegevensgerichte controle uit waarbij de sample size gelijk is aan de gehele populatie, met het verschil dat de accountant op een efficiëntere wijze meer zekerheid kan verkrijgen.

Continuous monitoring is een manier om transacties en stambestanden op een continue basis te onderzoeken en vast te stellen of er uitzonderingen zijn. Wanneer continuous monitoring ingezet wordt, kunnen handmatige werkzaamheden beperkt worden. Bij informatie die wordt verkregen via het monitoren van transacties in systemen is de afhankelijkheid van ITGC's minder groot. Er is minder ITGC-zekerheid nodig dan bij een systeemgerichte aanpak. Omdat er niet wordt gesteund op application controls, is er minder noodzaak om te steunen op het changemanagementproces. Wel is er vooraf meer aandacht nodig om te bepalen welke transacties of masterdata gemonitord moeten worden en om de juiste inzichten te kunnen verschaffen.

De eerdergenoemde punten zijn in principe ook van toepassing bij de inzet van data-analyse. De gehele populatie van transacties kan met data-analyse gecontroleerd worden; ook kunnen uitzonderingen in de analyse nader worden verklaard. Echter, in tegenstelling tot continuous monitoring geeft data-analyse een piekbelasting op de inzet van mensen en systemen tijdens de controlemomenten. Door de inzet van monitoring wordt deze belasting meer over het jaar verspreid. Ook kan zowel de klant als de accountant eerder reageren op gevonden uitzonderingen. Het tijdig kunnen verwerken van de follow-up op gevonden uitzonderingen blijkt effectiever dan wanneer veel uitzonderingen maanden na de gebeurtenis verklaard moeten worden.



**Figuur 2.** Het Continuous Monitoring Platform



### Het Continuous Monitoring Platform van PwC

Vanuit dit perspectief heeft PwC het Continuous Monitoring Platform (CMP) ontwikkeld. Dit is een unieke oplossing die volledig gebouwd is binnen PwC en daarmee ook voldoet aan alle eisen waar een accountantsorganisatie als PwC zich aan moet houden. Figuur 2 geeft schematisch weer hoe het Continuous Monitoring Platform werkt.

Centraal staat de agent die wordt geplaatst in de klantomgeving. De agent voert query's uit die zijn gedefinieerd in de klantspecifieke CMP-webportal die aan de rechterzijde is weergegeven. De te monitoren transacties of stambestanden worden vertaald naar instructies (query's). Op basis van deze instructies wordt er gezocht naar uitzonderingen in de verschillende databases (linkerzijde). Voorbeelden zijn: ongeautoriseerde wijzigingen in bankrekeningnummers, het ontbreken van functiescheiding bij het fiatteren van inkoopfacturen, onjuiste netto-onkostenvergoedingen, transacties met gesanctioneerde landen, etc.

Deze uitzonderingen worden opgeslagen in de CMP-webportal, terwijl de klant en/of het controleteam een melding of e-mail kan ontvangen. De uitzonderingen kunnen worden gemanaged via een workflow waarin de opvolging kan worden vastgelegd. De status en voortgang kunnen gevolgd worden via een dashboard. Dit heeft positieve gevolgen voor de wijze waarop wij onze controle vormgeven in termen van kwaliteit en efficiency. Een belangrijke voorwaarde is dat er voldoende rekening wordt gehouden met de vereisten die het zijn van accountant met zich mee brengt.

### De randvoorwaarden zijn essentieel

De rol van accountant brengt een aantal aanvullende eisen en randvoorwaarden met zich mee daar waar het de inzet van audittooling betreft. Ook controleklanten hebben specifieke eisen ten aanzien van security en het delen van data.

#### Onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid is cruciaal. Dit betekent dat de accountant geen wijzigingen mag aanbrengen in de klantomgeving. Daarom maakt CMP gebruik van een agent die geen aanpassingen aan de klantzijde vraagt. Ook moet de accountant vanuit een onafhankelijkheidsperspectief te allen tijde zorgen dat hij geen onderdeel vormt van de interne beheersing van de klant. CMP onderzoekt een populatie op uitzonderingen ten opzichte van een beheersingsmaatregel van de klant. De accountant heeft dus geen invloed op de controleomgeving van de klant, maar monitort deze alleen. De klant zal altijd verantwoordelijk blijven om controls in te richten die het aantal uitzonderingen in de interne beheersing minimaliseren.

#### IT General Controls

Het uitvoeren van een gegevensgerichte controle door het monitoren van data betekent dat er minder gesteund wordt op application controls die ITGC-zekerheid vereisen. Dit heeft met name tot gevolg dat controls rondom changemanagement minder relevant voor de controle zouden kunnen zijn. Een deel van de ITGC's rondom Acces & Authorisations blijven ook bij een gegevensgerichte controleaanpak belangrijk omdat hiermee wordt vastgesteld dat de authenticiteit

van gebruikers is gewaarborgd. Dit vraagt om controlewerkzaamheden rondom de database(s) en de Active Directory. Dit betreft werkzaamheden die in hoge mate gestandaardiseerd zijn en ook op een geautomatiseerde wijze gemonitord kunnen worden binnen CMP.

#### Externe opslag van uitzonderingen

Als er audittooling in de klantomgeving wordt geïnstalleerd, valt deze ook onder de beheeromgeving van de klant. Dit betekent dat er altijd een risico is dat de klant uitgebreide rechten gebruikt om data aan te passen, of zelfs gedetecteerde uitzonderingen aan te passen of te verwijderen. Daarom worden uitzonderingen na detectie direct opgeslagen in de CMP-webportal. Deze draait in de cloud van PwC en valt daarmee buiten het beheer van de klant. Hiermee heeft de accountant altijd zekerheid dat er geen manipulatie van gedetecteerde uitzonderingen heeft plaatsgevonden.

#### Security en data

Security is een zeer belangrijk onderwerp binnen CMP, omdat er data van klanten worden gemonitord. Cruciaal hierbij is de architectuur waarbij gebruik wordt gemaakt van een agent. Alle monitoring wordt uitgevoerd door de agent en vindt dus plaats in de klantomgeving. Alleen als er een uitzondering is gedetecteerd, wordt deze opgeslagen in de externe CMP-webportal. Dit betekent dat klanten geen kopieën van al hun data buiten hun omgeving hoeven op te slaan en/of te delen. Door alleen de gevonden uitzondering op te slaan adresseert CMP een belangrijke en terechte zorg van controleklanten.

De agent zou vanuit een cybersecurityperspectief een interessant object kunnen zijn voor hackers. De agent is echter niet van buitenaf benaderbaar. De agent draait autonoom en neemt zelf het initiatief instructies en/of informatie op te halen bij de CMP-webportal. Op het gebied van cybersecurity is CMP hiermee een zeer veilige oplossing.

#### Ervaringen van onze klanten

Het meest interessante is wellicht dat de eisen vanuit een accountantsperspectief hebben gezorgd voor een zeer robuust platform. De eerste klanten van PwC bij wie de controle op deze manier wordt uitgevoerd, geven positieve feedback. Met name het feit dat alle transacties worden getoetst en klanten vaker en eerder feedback krijgen, wordt als positief ervaren.

Daarnaast is hetzelfde platform ook te gebruiken voor organisaties waar PwC niet de accountant is. Zij zetten CMP bijvoorbeeld in bij Tax Monitoring, Internal Audit of Security.

#### Conclusie

De opkomst van innovaties als continuous monitoring en data-analyse maken dat een zeer efficiënte en effectieve controleaanpak kan worden gekozen die is gebaseerd op het toetsen van transacties en stambestanden – de gegevensgerichte controleaanpak – en in mindere mate op een systeemgerichte aanpak. Het Continuous Monitoring Platform van PwC is een oplossing waarmee dit daadwerkelijk is vormgegeven. Er is gebleken dat de randvoorwaarden en eisen waaraan accountants bij een accountantscontrole moeten voldoen, goed te adresseren zijn in een dergelijk platform.





## Belastingen in de jaarrekening

Hugo van den Ende – Vaktechnisch bureau (National Office), Assurance

**In de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving zijn diverse wijzigingen op het gebied van verslaggeving ingevoerd die van invloed kunnen zijn op de belastingen in de jaarrekening. Dit artikel gaat in op enkele belangrijke wijzigingen en op de verwerking van ingehouden bronbelasting.**

De bepaling van de belastingpositie in de jaarrekening wordt vaak als ingewikkeld bestempeld. Hoe bepaal je de fiscale positie voor de vennootschapsbelasting aan het eind van het boekjaar en hoe verwerk je de vennootschapsbelasting vervolgens in de jaarrekening?

Dit artikel bevat een beschrijving van de volgende elementen die belangrijk zijn bij de bepaling van de belastingpositie in de jaarrekening, aangevuld met enkele voorbeelden ter verduidelijking:

- de verslaggeving van onzekere belastingposities;
- bronbelasting;
- waardering van belastinglatenties tegen contante waarde;
- presentatie: salderen van belastinglatenties;
- toelichting: enkele vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen zijn vervallen.

### De verslaggeving van onzekere belastingposities

Al lange tijd ontbrak het aan specifieke verslaggevingsregels met betrekking tot onzekere belastingposities. Recent heeft de IASB, de organisatie die verantwoordelijk is voor de IFRS-verslaggevingsstandaarden, hier verandering in aangebracht door IFRIC 23 'Uncertain Tax Positions' uit te brengen. De nieuwe verslaggevingsregels bieden duidelijkheid over de verwerking en waardering van onzekere belastingposities in de jaarrekening, maar zijn geen oplossing voor complexe belastingregels zelf. De fiscale regels voor het bepalen van de vennootschapsbelasting kunnen in elke jurisdictie verschillend zijn. Vennootschappen met groepsmaatschappijen in verschillende landen hebben met deze uiteenlopende, vaak complexe, fiscale regels van verschillende belastingjurisdicties te maken. Deze verscheidenheid aan fiscale regels maakt het niet eenvoudig om in de geconsolideerde jaarrekening de fiscale belastingpositie van de groep als geheel te bepalen. Ook kan het onduidelijk zijn of bepaalde kosten fiscaal aftrekbaar zijn, of bepaalde inkomsten fiscaal belast. Een vennootschap kan te maken krijgen met nieuwe fiscale regels waarvan de juiste interpretatie niet altijd duidelijk is, of een dispuut met de fiscale autoriteit hebben waarvan de uitkomst onzeker is.



### Samenvatting

Vrijwel elke vennootschap heeft te maken met belastingen in de jaarrekening. Hoofdstuk 272 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving behandelt het onderwerp 'belastingen naar de winst'. Recent zijn enkele relevante wijzigingen doorgevoerd die van invloed zijn op de presentatie en toelichting van de belastingpositie in de jaarrekening. Zo wordt in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving inmiddels aandacht besteed aan onzekere belastingposities, zijn de voorwaarden voor het salderen van belastinglatenties herzien en zijn enkele aanvullende toelichtingseisen voor middelgrote rechtspersonen opgenomen. In dit artikel worden daarnaast ook enkele andere onderwerpen behandeld, zoals de verwerking van bronbelasting. Daarbij wordt vooral aandacht besteed aan rente en royalty's.

#### **Definitie van een onzekere belastingpositie**

Van een onzekere belastingpositie is sprake wanneer het onzeker is of de fiscale autoriteiten de belastingpositie van de vennootschap zullen accepteren op grond van de geldende fiscale wetgeving. Specifieke verslaggevingsregels voor onzekere belastingposities voor de vennootschapsbelasting (of andere winstbelastingen) zijn opgenomen in de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving (RJ).

De aangifte vennootschapsbelasting vormt het uitgangspunt voor de fiscale positie in de jaarrekening. Als de vennootschap het echter niet waarschijnlijk acht dat de Belastingdienst (of een buitenlandse fiscale autoriteit) de door de vennootschap bepaalde fiscale positie in de aangifte vennootschapsbelasting accepteert, dan neemt zij de beste schatting van de fiscale positie in de jaarrekening op in plaats van de belastinglast die voortvloeit uit de aangifte. Als er sprake is van een onzekere belastingpositie, kan de bepaalde belastingverplichting in de jaarrekening dus afwijken van de ingediende fiscale aangifte. Belangrijk is dat bij het bepalen van deze schatting wordt verondersteld dat de fiscale autoriteiten over alle relevante informatie beschikken en dat toetsing van de fiscale positie door de fiscale autoriteiten plaatsvindt.

#### **Voorbeeld onzekere belastingpositie**

Een vennootschap heeft kosten gemaakt om een zakelijk congres bij te wonen in 20X0. De totale kosten van het congres bedroegen 10.000 euro. Deze kosten zijn in de jaarrekening verwerkt als representatiekosten. Ook is het volledige bedrag in aftrek gebracht bij het indienen van de fiscale aangifte. Ondanks het zakelijke karakter van het congres, acht de vennootschap het niet waarschijnlijk (<50%) dat de verblijfskosten van 1.500 euro volledig fiscaal aftrekbaar zijn. De beste schatting van de vennootschap is dat slechts 900 euro hiervan fiscaal aftrekbaar is en niet het volledige bedrag. De vennootschap neemt voor 600 euro een voorziening op in de jaarrekening, gewaardeerd tegen het toepasselijke belastingtarief.

#### **Bronbelasting**

Bij uitbetaling van rente, royalty's of dividend uit een ander land wordt vaak belasting ingehouden over het brutobedrag van de betaling, ook wel bronbelasting genoemd. Met betrekking tot dit soort belastingen rijst de vraag of zij kwalificeren als winstbelasting. Belastingen naar de winst zijn alle binnenlandse en buitenlandse belastingen die worden geheven over de fiscale winst. Het gaat hier dus om belastingen die over een winstgetal worden geheven, waarbij in beginsel sprake moet zijn

van een belasting over het saldo van opbrengsten minus kosten. In deze paragraaf behandelen we de praktische gevolgen van de verwerking van bronbelasting op ontvangen rentestromen, royalty's en dividend in de jaarrekening (Dutch GAAP en IFRS).

Bronbelastingen worden geheven via inhouding op de uitbetaling. De betalende entiteit draagt dit vervolgens namens de ontvangende entiteit af aan de lokale belastingautoriteit. De ontvanger ondervindt dus de financiële druk van de belasting, omdat zij slechts het (netto) bedrag na aftrek van de bronbelasting krijgt bijgeschreven.

#### **Regelgeving**

RJ 272 'Belastingen naar de winst' bevat geen specifieke Richtlijnen over de verwerking van bronbelasting in de jaarrekening en in de praktijk hanteren vennootschappen daarom verschillende verwerkingswijzen. Onder Dutch GAAP zijn winstbelastingen gedefinieerd als alle belastingen die worden geheven over de fiscale winst. Hoewel dit een soort cirkelredenering is, suggereert dit dat belastingen kwalificeren als winstbelasting als het gaat om een winstpost, dus waarbij bepaalde kosten zijn afgetrokken van de opbrengsten.

De definitie van winstbelasting zoals opgenomen in IAS 12 is grotendeels in lijn met de definitie in de RJ. Wel bevat IFRS een expliciete bepaling die aangeeft dat bronbelasting op een ontvangen dividendbetaling valt onder winstbelasting (IAS 12.2). Over het algemeen zal de analyse of bronbelasting valt onder de definitie 'belastingen naar de winst' onder Dutch GAAP en IFRS grotendeels in lijn zijn met elkaar.

#### **Dividend**

Bij dividenden is er over het algemeen sprake van een belasting die is geheven van een post waarbij bepaalde kosten zijn afgetrokken van de opbrengsten. Immers, dividenden bekostigd uit winstreserves zijn naar hun aard tot stand gekomen uit een opbrengst minus kosten, dus een winstgetal. Hieruit volgt dat de bronbelasting over ontvangen dividenden dan ook kwalificeert als winstbelasting.

#### **Rente en royalty's**

Dit is niet direct ook het geval bij rente en royalty's. Echter, vaak kan bij de ontvanger van de rente of royalty's de bronbelasting verrekend worden met de winstbelasting. Netto bezien fungeert hierdoor de bronbelasting slechts als een soort verdelingsmechanisme, wat een argument is om de bronbelasting als een winstbelasting te zien. Voorbeeld 1 illustreert dit.



**Voorbeeld 1. Verwerking van rente en royalty's**

Rechtspersoon A, gevestigd in Nederland, ontvangt rente van haar dochteronderneming, gevestigd in land X, voor een bedrag van 100 euro (bruto). Zonder bronbelasting zijn deze rente-inkomsten onderhevig aan een vennootschapsbelastingtarief van bijvoorbeeld 25%. De dochteronderneming heeft echter een bedrag van 10 euro ingehouden op de rente als bronbelasting. Deze bronbelasting is geheel verrekenbaar met de Nederlandse vennootschapsbelasting

	Rechtspersoon A (Nederland)	Bronbelasting (land X)
Winst voor belasting	100	
Bruto vennootschapsbelasting NL	-25	
Impact bronbelasting:		
Bronbelasting		-10
Verrekening van bronbelasting	10	
<b>Belasting per land</b>	<b>-15</b>	<b>-10</b>
<b>Totale belasting</b>	<b>-25</b>	



Zoals voorbeeld 1 illustreert, is het totale bedrag aan vennootschapsbelasting en bronbelasting nog steeds 25 euro, maar is dit nu (her)verdeeld over Nederland en land X. De bronbelasting zorgt in dit geval dus voor een allocatie van de belasting tussen Nederland en land X, terwijl de totale belasting voor rechtspersoon A gelijk blijft. Als gevolg hiervan lijkt het verdedigbaar en misschien zelfs wenselijk om de bronbelasting als winstbelasting te verantwoorden, als er een volledige verrekeningsmogelijkheid is. Dit dus ondanks dat deze bronbelasting (rente en royalty's) op zichzelf gezien geen belasting is, die is geheven van opbrengsten waarvan bepaalde kosten zijn afgetrokken. Figuur 2 geeft dit schematisch weer.

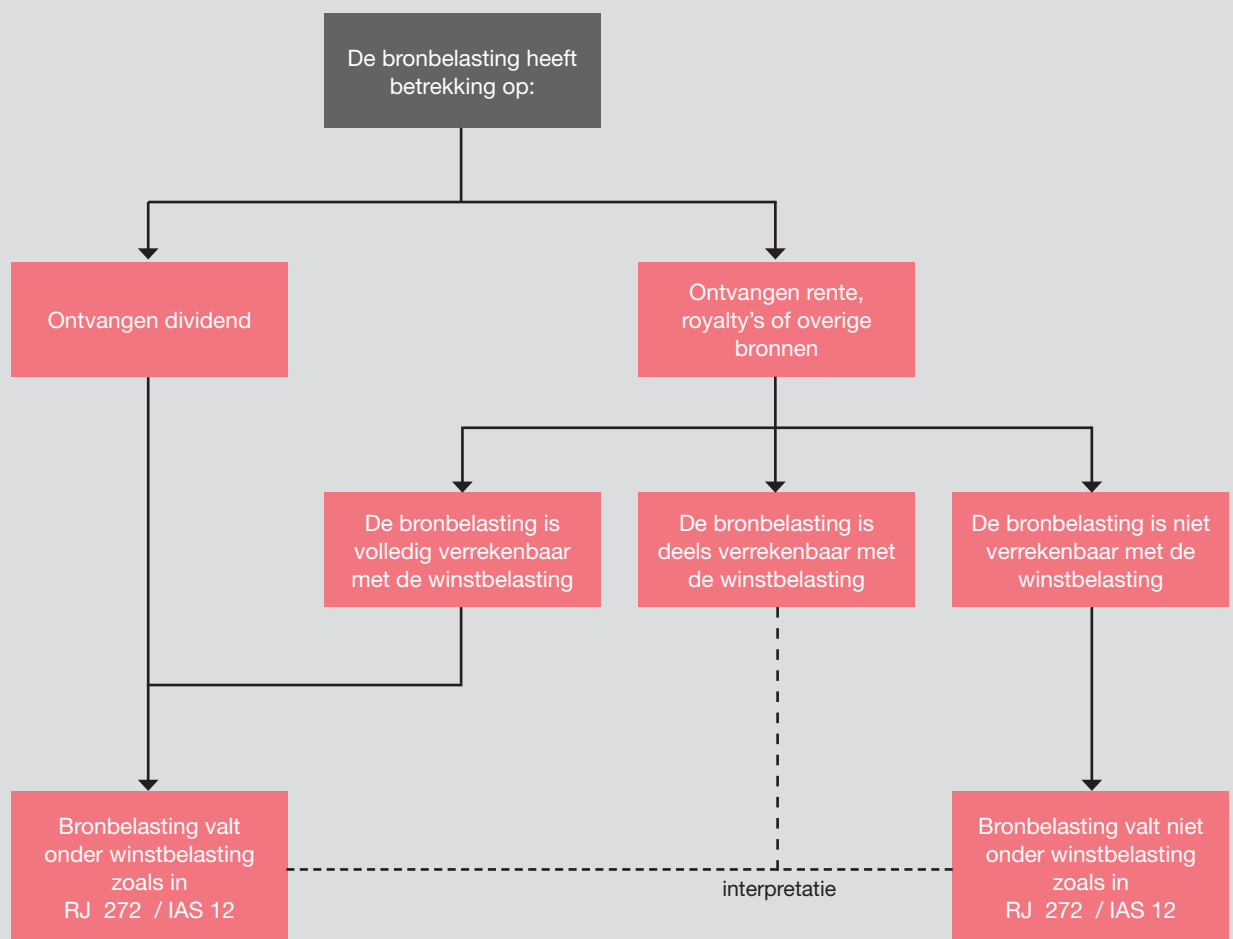
Hieronder wordt verder uitgewerkt wat de gevolgen zijn voor de jaarrekening als de bronbelasting (wederom: op rente en royalty's) niet (geheel) verrekenbaar is. Deze analyse zal per land of per bron plaats moeten vinden.

### Schematische weergave verwerking bronbelasting, uitwerking voor rente en royalty's

Figuur 3 illustreert gesimplificeerd de afwegingen bij de vraag of bronbelasting valt onder de definitie 'winst naar belasting', zoals opgenomen in RJ 272/IAS 12.

Bij rente en royalty's is, zoals gezegd, geen sprake van een belasting die wordt geheven op een winst, dus zal nader gekeken moeten worden of de bronbelasting verrekenbaar is met de winstbelasting bij de ontvanger. Deze analyse zal per bron of per land gedaan moeten worden en in sommige gevallen zal een oordeel van het management nodig zijn om de afweging te maken. In de volgende voorbeelden wordt deze analyse verder uitgewerkt voor verschillende scenario's.

**Figuur 3.** Bronbelasting al dan niet aanmerken als winstbelasting



**Scenario 1: de bronbelasting kan niet verrekend worden bij de ontvangende rechtspersoon en is ook niet aftrekbaar**

In sommige gevallen is de bronbelasting niet verrekenbaar met de winstbelasting, bijvoorbeeld in het geval van fiscale wetgeving die de verrekening niet toestaat of doordat onvoldoende winstbelasting verschuldigd is bij de ontvanger waartegen de bronbelasting kan worden afgezet. Dit wordt geïllustreerd in voorbeeld 2.

**Voorbeeld 2. Bronbelasting niet verrekenbaar en niet aftrekbaar**

Rechtspersoon A ontvangt een royalty van 100 euro. De bronbelasting op de door rechtspersoon A ontvangen royalty kan niet verrekend worden met de winstbelasting in Nederland en is ook niet fiscaal aftrekbaar. De winst voor belastingen (jaarrekening) is 90 euro (bruto royaltyomzet 100 -/- niet verrekenbare bronbelasting 10), de fiscale winst is 100 euro (omdat de bronbelasting niet in aftrek kan worden gebracht).

	Rechtspersoon A (Nederland)	Bronbelasting	Winst-en-verliesrekening rechtspersoon A
Winst voor belasting	90	-10	90
Berekening totale winstbelasting			
Fiscale winst [A]	100		
Totale winstbelasting	-25		-25
Resultaat na belasting	65		65
Effectieve belastingdruk			28%

Het totale bedrag aan vennootschapsbelasting en bronbelasting is 35 euro. De bronbelasting kan niet verrekend worden met de winstbelasting en verhoogt de totale (winst- en bron)belasting verschuldigd door rechtspersoon A. Hierdoor valt de bronbelasting niet onder de definitie 'belastingen naar de winst', zoals onder RJ 272, en wordt de bronbelasting (10 euro) geclassificeerd als financiële of andere bedrijfskosten.





**Scenario 2: de bronbelasting kan niet verrekend worden bij de ontvangende rechtspersoon, maar de ingehouden bronbelasting is aftrekbaar voor de fiscale winst**

In sommige situaties is het mogelijk om vanuit fiscaal oogpunt van belastingverrekening af te zien en te kiezen voor kostenaf trek van de bronbelasting. Onder de Nederlandse belastingwetgeving kan het verzoek om voor

kostenaf trek te opteren uitsluitend voor de bronbelasting op alle ontvangen dividenden, interest en royalty's gezamenlijk worden gedaan. Het is dus niet mogelijk om bijvoorbeeld voor bepaalde dividenden of royalty's voor kostenaf trek te kiezen en de bronbelasting op andere opbrengsten te verrekenen. Dit wordt geïllustreerd in voorbeeld 3.

**Voorbeeld 3. Ingehouden bronbelasting niet verrekenbaar maar wel aftrekbaar**

De bronbelasting ingehouden op de royalty's ontvangen door rechtspersoon A is in dit geval wel fiscaal aftrekbaar. Hierdoor is de fiscale winst gelijk aan de winst voor belastingen.

	Rechtspersoon A (Nederland)	Bronbelasting	Winst-en-verliesrekening rechtspersoon A
Winst voor belasting	90	-10	90
Berekening totale winstbelasting			
Fiscale winst [A]	90		
Totale winstbelasting	-22,5		-22,5
Resultaat na belasting	67,5		67,5
Effectieve belastingdruk			25%

Zoals is te zien in de tabel, is het totale bedrag aan vennootschapsbelasting en bronbelasting 32,5 euro. De bronbelasting kan niet verrekend worden met de winstbelasting en verhoogt de totale (winst)belasting verschuldigd door rechtspersoon A. In dit geval is de bronbelasting echter wel fiscaal aftrekbaar, wat resulteert in een lagere te betalen vennootschapsbelasting dan in voorbeeld 2.

In lijn met voorbeeld 2 valt de bronbelasting niet onder de definitie 'belastingen naar de winst' en wordt de bronbelasting (10 euro) geïnclassificeerd als financiële of andere bedrijfskosten.

**Scenario 3: de bronbelasting kan deels verrekend worden bij de ontvangende rechtspersoon**

Als de bronbelasting deels verrekend kan worden bij de ontvangende rechtspersoon, zal nader beoordeeld moeten worden of de bronbelasting in haar geheel valt onder de definitie 'belasting naar de winst'. Hierbij is het de vraag of de verrekening ten opzichte van de gehele bronbelasting voldoende is om de bronbelasting als winstbelasting te kwalificeren.

Bronbelasting kan in een bepaald jaar onverrekend zijn gebleven door bijvoorbeeld beperkingen in de fiscale wetgeving in het desbetreffende land of doordat onvoldoende winstbelasting verschuldigd is bij de ontvanger waartegen de bronbelasting kan worden afgezet. In de overweging of de bronbelasting gekwalificeerd kan worden als winstbelasting kan bijvoorbeeld worden meegenomen of de verrekening in opeenvolgende jaren kan worden verrekend met de winstbelasting over de winst genoten in die jaren. Daarnaast zal gekeken moeten worden in hoeverre de

voortgewentelde bronbelasting in toekomstige jaren alsnog verrekend kan worden. Immers, in beginsel is er wel een mogelijkheid tot eventuele verrekening.

**Waardering van belastinglatenties tegen contante waarde**

Er zijn nieuwe verslaggevingsregels met betrekking tot het contant maken van belastinglatenties.

Op grond van RJ 272.404 is het mogelijk om belastinglatenties te waarderen op nominale of contante waarde. In lijn met RJ 272.404 kiezen sommige vennootschappen ervoor (met name in de vastgoedwereld) om de belastinglatenties op contante waarde te waarderen in de jaarrekening. De contante waarde van de belastinglatentie wordt bepaald door de nominale waarde van de belastinglatentie te vermenigvuldigen met de disconteringsvoet. Ter onderbouwing van de disconteringsvoet werd jaarlijks gekeken naar de verwachte looptijd van de afwikkeling van de tijdelijke verschillen en de geldende marktrente.

### Rente

Ook zijn de verslaggevingsregels voor de bepaling van de disconteringsvoet voor latenties aangepast (RJ 272.405). Dit is een goede aanleiding om te controleren of de disconteringsvoet nog steeds actueel is. Voor de bepaling van de disconteringsvoet moeten vennootschappen de nettorente in aanmerking nemen. Dit omdat – zo is de overweging van de Raad voor de Jaarverslaggeving – de jaarlijkse rentetoevoeging fiscaal niet in aanmerking kan worden genomen en dus de waardering tegen contante waarde plaats moet vinden op basis van de nettorente (en dus niet meer de brutorente).

In formulevorm ziet dit er als volgt uit:

$$\text{Nettorente} = \text{Relevante Marktrente} * 1 / (1 + \text{vennootschapsbelastingtarief})$$

Bij een hypothetische marktrente van 3% en een relevant vennootschapsbelastingtarief van 20%, komt de nettorente uit op 2,5%. Dit leidt dus tot een hogere latentie dan als er uitgegaan wordt van slechts de (bruto) marktrente, wat voorheen gebruikelijk was.

### Looptijd

Als voor waardering tegen contante waarde is gekozen, is de samenhang tussen latenties en de activa en passiva waarop zij betrekking hebben bepalend voor de berekening van de contante waarde. In veel gevallen is een verband te leggen met individuele activa of passiva. Bij de berekening van de contante waarde moet rekening worden gehouden met de levensduur van de activa en passiva waarop de latenties betrekking hebben.

Er zijn fiscale faciliteiten die het mogelijk maken om latenties na afloop van de levensduur door te schuiven naar andere (veelal nieuwe) activa of passiva. Zo kan bijvoorbeeld door toepassing van de fiscale herinvesteringsreserve een fiscale boekwinst worden doorgeschoven naar een nieuwe investering, of kan bij sloop gevolgd door nieuwbouw de boekwaarde van het gesloopte pand worden toegevoegd aan die van de nieuwbouw. Hierdoor vindt er in dit geval fiscaal (nog) geen afwikkeling plaats.

Als het zeer waarschijnlijk is dat voor het desbetreffende actief of passief geen fiscale afwikkeling gedurende de levensduur plaats zal vinden, moet rekening worden gehouden met de fiscale afwikkeling gebaseerd op de voorgenomen wijze van realisatie na afloop van de levensduur. Is er sprake van een latentie met een korte looptijd, dan is op praktische gronden nominale waardering toegelaten, ook als bij andere latenties voor waardering tegen contante waarde is gekozen. Soms is een verband met individuele activa of passiva niet te leggen. In dat geval moet bij de bepaling van de contante waarde van de belastinglatentie rekening worden gehouden met de kans dat zulke latenties in totaal zullen afnemen, met de termijn waarop dat zal geschieden en met eventuele andere relevante factoren.

### Presentatie: salderen van belastinglatenties

Een andere relevante wijziging in de RJ is dat de voorwaarden voor het salderen van latente belastingvorderingen en -verplichtingen zijn vereenvoudigd, waarbij geldt dat simultane afwikkeling géén vereiste meer is voor het salderen van latenties. Het is nog steeds zo dat de vennootschap het recht moet hebben om de belastingvorderingen en -verplichtingen over hetzelfde boekjaar te kunnen verrekenen en dat de latenties betrekking hebben op dezelfde vennootschap of dezelfde fiscale eenheid.

### Toelichting: enkele vrijstellingen voor middelgrote rechtspersonen zijn vervallen

Om het inzicht in de belastingpositie van middelgrote rechtspersonen te verbeteren en bij te dragen aan relevante verslaggeving heeft de Raad voor de Jaarverslaggeving enkele vrijstellingen van toelichtingen in RJ 272 laten vervallen.

Het toelichten van de relatie tussen de belastinglast of -bete en het resultaat voor belastingen was al verplicht voor grote rechtspersonen en is nu ook verplicht voor middelgrote rechtspersonen. Dat geldt ook voor de verplichting om een cijfermatige aansluiting op te nemen tussen de belastinglast of -bete uit de aangifte en de belastinglast of -bete op basis van het resultaat voor belastingen en het toepasselijke belastingtarief. Een cijfermatige aansluiting tussen het gemiddelde effectieve belastingtarief en het toepasselijke belastingtarief is ook mogelijk. Dit wordt geïllustreerd in voorbeeld 4.

#### Voorbeeld 4. Cijfermatige aansluiting effectief en toepasselijk belastingtarief

In dit voorbeeld wordt winst voor belastingen in de jaarrekening verondersteld van 60.000 euro, waarover vennootschapsbelasting is verschuldigd van 15.000 euro op basis van het toepasselijke vennootschapsbelastingtarief van 25%. Bepaalde kosten die zijn verwerkt in de winst-en-verliesrekening zijn in dit voorbeeld fiscaal niet aftrekbaar, waaronder de afschrijving op goodwill. Dat leidt tot een hoger effectief belastingtarief. Aan de andere kant kan er sprake zijn van winst die wordt gemaakt in een land met een lager belastingtarief (bijvoorbeeld Ierland) of waar gebruik mag worden gemaakt van fiscaal verrekenbare verliezen. In dit voorbeeld is in het voorafgaande jaar géén actieve belastinglatentie voor het fiscale verlies gevormd; dit leidt tot een lager effectief belastingtarief, zoals tot uitdrukking gebracht in de tabel. Als voor het fiscale verlies in het voorafgaande jaar wél een actieve belastinglatentie was gevormd, zou deze belastinglatentie er juist voor zorgen dat er géén verschil tussen het toepasselijke belastingtarief en het effectieve belastingtarief ontstaat. Per saldo komt het effectieve tarief in het voorbeeld uit op 22,5% en dat moet ook zo worden toegelicht.

Winst voor belasting volgens de jaarrekening	60.000
Toepasselijk vennootschapsbelastingtarief 25%	15.000
Fiscaal niet-aftrekbare kosten (tegen tarief 25%)	500
Afschrijving goodwill (tegen tarief 25%)	2.500
Winst uit buitenlandse activiteiten (correctie vanwege lager tarief 15%)	-1.500
Verrekening ongewaardeerd verlies vorig jaar (vennootschapsbelastingtarief 25%)	-3.000
Te betalen vennootschapsbelasting	13.500
<b>Effectief vennootschapsbelastingtarief</b>	<b>22,5%</b>

#### Andere toelichtingen die met ingang van 2020 (jaareditie 2019) verplicht zijn voor middelgrote rechtspersonen

- toelichting van het effectieve belastingtarief en het toepasselijke belastingtarief (RJ 272.703);
- toelichting van belangrijke afwijkingen van het effectieve belastingtarief of het toepasselijke belastingtarief ten opzichte van de voorafgaande verslagperiode (RJ 272.706); en
- toelichting van de nominale waarde van de latente belastingvorderingen en -verplichtingen die in de verslagperiode zijn ontstaan en de nominale waarde van de resterende verplichtingen en vorderingen op balansdatum, als latente belastingvorderingen en -verplichtingen worden gewaardeerd tegen contante waarde (RJ 272.707a).

#### Conclusie

Winstbelasting komt normaal gesproken voor in elke jaarrekening. Daarmee is RJ 272 relevant voor elke vennootschap en moet er goed beoordeeld worden in hoeverre de wijzigingen in deze Richtlijn van belang zijn voor de jaarrekening.

Daarnaast hebben vele vennootschappen ook te maken met inhouding van bronbelasting; de regelgeving daarover is minder helder. Om die reden hebben de auteurs in dit artikel aangegeven wat de verwerking is in verschillende scenario's, waarbij interpretatie in voorkomende situaties noodzakelijk is.





## Aan de slag met de Sustainable Development Goals

**Aike Hoekstra** – Sustainability & Responsible Governance, Assurance  
**Femke Helgers** – Sustainability & Responsible Governance, Assurance

**Om de SDG's te behalen, zijn grote gedragsveranderingen nodig, zowel van organisaties als van werknemers. Dit artikel geeft handvatten voor organisaties en hun werknemers bij het bepalen en bereiken van hun SDG-doelen.**

### **Bewust zijn van je eigen impact**

Op 25 september 2015 lanceerden de Verenigde Naties (VN) de zeventien duurzame ontwikkelingsdoelen, oftewel de Sustainable Development Goals (SDG's), als onderdeel van de 2030 Sustainable Development Agenda. Deze zeer ambitieuze SDG's behandelen de meest urgente mondiale problemen, zoals honger, gezondheid, ongelijkheid, educatie en klimaatverandering. Deze thema's zijn allemaal met elkaar verbonden. Zo zorgen toenemende droogtes er bijvoorbeeld voor dat oogsten mislukken, wat direct leidt tot toenemende honger en gezondheidsproblemen. Boerengemeenschappen ontbossen daarop land om deze vruchtbare grond te gebruiken voor voedselvoorziening, wat weer bijdraagt aan klimaatverandering en de migratie van dieren. Dit laatste kan leiden tot het ontstaan van nieuwe ziektes door het overspringen van een virus van dier op mens (zoönose).

### **Samenvatting**

Overheden en organisaties zien steeds meer de noodzaak om aan het behalen van de Sustainable Development Goals (SDG's) bij te dragen. Om deze doelen te behalen, is de betrokkenheid van medewerkers een belangrijke randvoorwaarde. Organisaties kunnen dit op drie manieren bereiken: door medewerkers bewust te maken van hun eigen impact, door medewerkers persoonlijk aan de slag te laten gaan met de SDG's en door de SDG's te borgen in de organisatie. Wanneer persoonlijke waarden in lijn liggen met organisatiewaarden, kan een duurzame transformatie plaatsvinden.

Het coronavirus laat zien dat iedereen een belangrijke rol heeft om het collectief te beschermen. We zijn in staat gebleken ons individuele gedrag aan te passen voor de gezondheid van de groep. We maken onze persoonlijke (korte termijn) behoefte ondergeschikt aan een maatschappelijke noodzaak. In dat opzicht komen onze plannen om het coronavirus te beheersen en dat wat nodig is voor het behalen van de SDG's overeen.

Om de SDG's te behalen, is het namelijk ook noodzakelijk om ons gedrag enorm te veranderen. Hiervoor wordt een beroep gedaan op overheden en op het bedrijfsleven om tot actie over te gaan. Het bedrijfsleven erkent deze

verantwoordelijkheid steeds meer en beseft zich dat het zijn medewerkers nodig heeft in deze verandering. Het succes is afhankelijk van ons allemaal. Dit leidt tot de vraag wat mensen zelf op werk en daarbuiten kunnen doen om bij te dragen aan het behalen van de doelstellingen. Hiervoor is bewustzijn nodig van de impact die individuen hebben op de aarde. Zo past het consumptiepatroon van de meeste mensen niet binnen de draagkracht van de aarde.

### Jouw persoonlijke impact

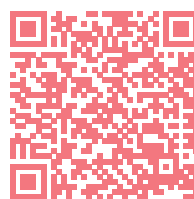
In de afgelopen jaren is er in Nederland gemiddeld 10 ton CO<sub>2</sub> per jaar per persoon uitgestoten. Willen we de klimaatdoelstellingen halen, dan moet onze persoonlijke uitstoot wereldwijd terug naar 2 tot 3 ton CO<sub>2</sub>. Ter referentie, de impact van twee weken vakantie in Bali is ongeveer 4 ton (inclusief vlucht en hotel). Ook wat betreft grondstoffen is Nederland een grootverbruiker. Zou iedereen ter wereld leven zoals de gemiddelde Nederlander in de afgelopen jaren, dan hebben we 3,6 aardes nodig. Dit betekent dat we op 3 mei alle grondstoffen hebben verbruikt die de aarde in een jaar kan vernieuwen. Zou iedereen leven zoals de gemiddelde persoon in Indonesië, dan verschuift deze datum naar 18 december. Deze gegevens kijken alleen nog naar de milieu-impact van onze levensstijl, maar zeggen uiteraard nog niks over de sociale omstandigheden waaronder deze grondstoffen worden onttrokken en door de keten worden verplaatst.



Bekijk de overshoot days voor de verschillende landen

Gemiddeld wordt het grootste deel van onze negatieve milieu-impact veroorzaakt door het kopen van spullen (elektronica, speelgoed, meubels, papier, etc.). We betalen vaak geen eerlijke prijs voor de producten die we consumeren, omdat er geen rekening wordt gehouden met de sociale en ecologische kosten. We kopen nu bijna twee keer zoveel spullen als in 1980. Ons huidige economische model moedigt constante groei aan. Niet alleen heeft ons consumptiegedrag een negatieve materiële impact, onderzoek toont aan dat meer kopen ook kan leiden tot een lager gevoel van welzijn.

Genoeg redenen om te veranderen dus, maar met de enorme opgave en de complexiteit van het probleem is het lastig om het tastbaar te maken en om echt in beweging te komen. De eerste stap bij die verandering is bewustzijn. De Virtual Reality SDG Experience van PwC maakt mensen bijvoorbeeld spelenderwijs bewust van de enorme impact van onze activiteiten op de aarde en wat mogelijke (digitale) oplossingen zijn. Ook zijn er tegenwoordig verschillende tools die mensen helpen om hun persoonlijke impact



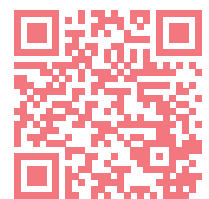
De Virtual Reality SDG Experience

te berekenen, zogenaamde footprint calculators. Met deze kennis wordt de stap om aan de slag te gaan kleiner.

### Persoonlijk aan de slag met de SDG's

De noodzaak tot veranderen moge duidelijk zijn. We moeten veranderen, maar alle verandering is moeilijk en structurele gedragsverandering helemaal. Zeker als je niet direct de gevolgen van je handelen ervaart. Dat maakt dit onderwerp extra lastig. We weten rationeel nog wel dat we te veel verbruiken en te veel uitstoten, maar we merken de gevolgen van ons handelen niet direct. Wanneer je ervoor kiest om naar Bali op vakantie te gaan, merk je niet dat de aarde weer een stap verder weg is van een evenwichtig ecosysteem en dichtbij de kritieke grens van de opwarming van de aarde.

Met de SDG's en de footprint calculator kun je analyseren waar je de grootste winst kunt behalen. Vervolgens kun je concrete stappen zetten. Zo kun je besluiten om vaker het openbaar vervoer te nemen in plaats van de auto, bij te dragen aan de opwekking van duurzame energie of je benodigde

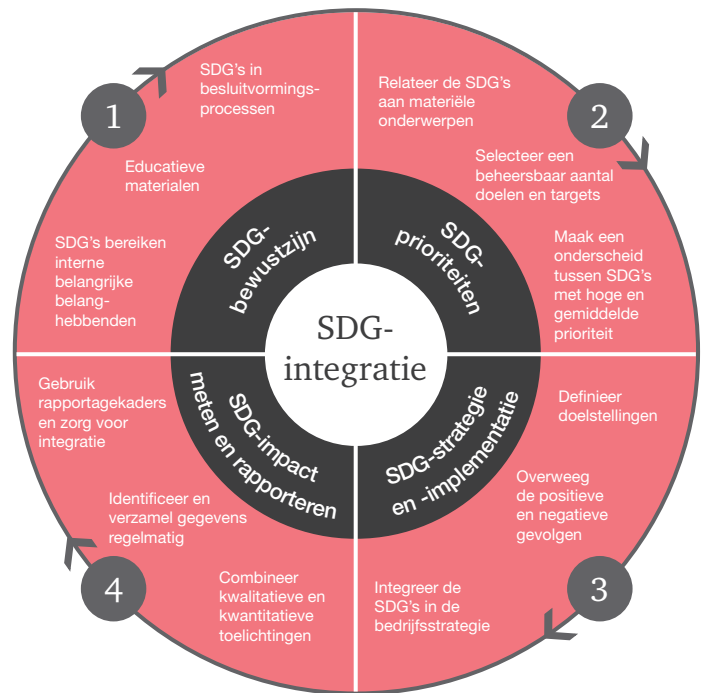


Bereken jouw footprint

inkopen lokaal te doen of bij een sociale ondernemer. De kracht zit in de herhaling, waardoor je nieuwe gewoontes creëert.

Deze methodologie passen wij bij PwC ook bij onze klanten toe. We creëren eerst bewustzijn van waar de organisatie staat. Vervolgens prioriteren we de SDG's en implementeren we activiteiten die bijdragen aan het verkleinen van de negatieve impact of die de positieve impact van de organisatie vergroten. Ten slotte maken we de impact meetbaar zodat de organisatie hier blijvend op kan sturen.

**Figuur 4.** Integratie van de SDG's in de organisatie in vier stappen



**Figuur 5.** De Good Life Goals

The Good Life Goals are represented by 17 numbered items, each with a title and a corresponding emoji icon:

- 1 HELP END POVERTY (Red heart)
- 2 EAT BETTER (Yellow apple)
- 3 STAY WELL (Green smiley)
- 4 LEARN AND TEACH (Red graduation cap)
- 5 TREAT EVERYONE EQUALLY (Red female symbol)
- 6 SAVE WATER (Blue water drop)
- 7 USE CLEAN ENERGY (Yellow sun)
- 8 DO GOOD WORK (Red hard hat)
- 9 MAKE SMART CHOICES (Orange lightbulb)
- 10 BE FAIR (Pink speech bubble)
- 11 LOVE WHERE YOU LIVE (Orange location pin)
- 12 LIVE BETTER (Brown trash can)
- 3 ACT ON CLIMATE (Green globe)
- 14 CLEAN OUR SEAS (Blue fish)
- 15 LOVE NATURE (Green tree)
- 16 MAKE PEACE (Blue handshake)
- 17 COME TOGETHER (Blue group of people)

A QR code is located at the bottom right of the image.

Kies vanuit jouw impact een onderwerp en koppel hier een concrete actie aan. Heb je meer inspiratie nodig? Bekijk dan het filmpje van de Good Life Goals voor een vertaling van de SDG's naar persoonlijke actie.

Bekijk de Good Life Goals



### Persoonlijke verandering als de basis voor een duurzame organisatorische transformatie

Een organisatie verandert niet als de medewerkers binnen een organisatie niet mee veranderen. Een organisatie is tenslotte niet meer dan een verzameling van personen die hun kennis, vaardigheden en krachten bundelen. Verandering gaat makkelijker als de medewerkers willen veranderen. De wil om te veranderen wordt gedreven door persoonlijke waarden. Het is daarom van belang om te weten of de waarden van de medewerkers in lijn zijn met de duurzame ambities van de organisatie. Samen met het Barrett Values Centre heeft PwC de SDG Values Assessment ontworpen. Deze tool kan ingezet worden om te meten hoe de waarden in de organisatie aansluiten op de SDG's. Met dit inzicht kan de cultuur worden afgestemd op de SDG's waar de organisatie op focust of kan de organisatie ervoor kiezen om zich te richten op die SDG's waar al veel draagvlak voor is. Ook kunnen op deze manier beperkende waarden



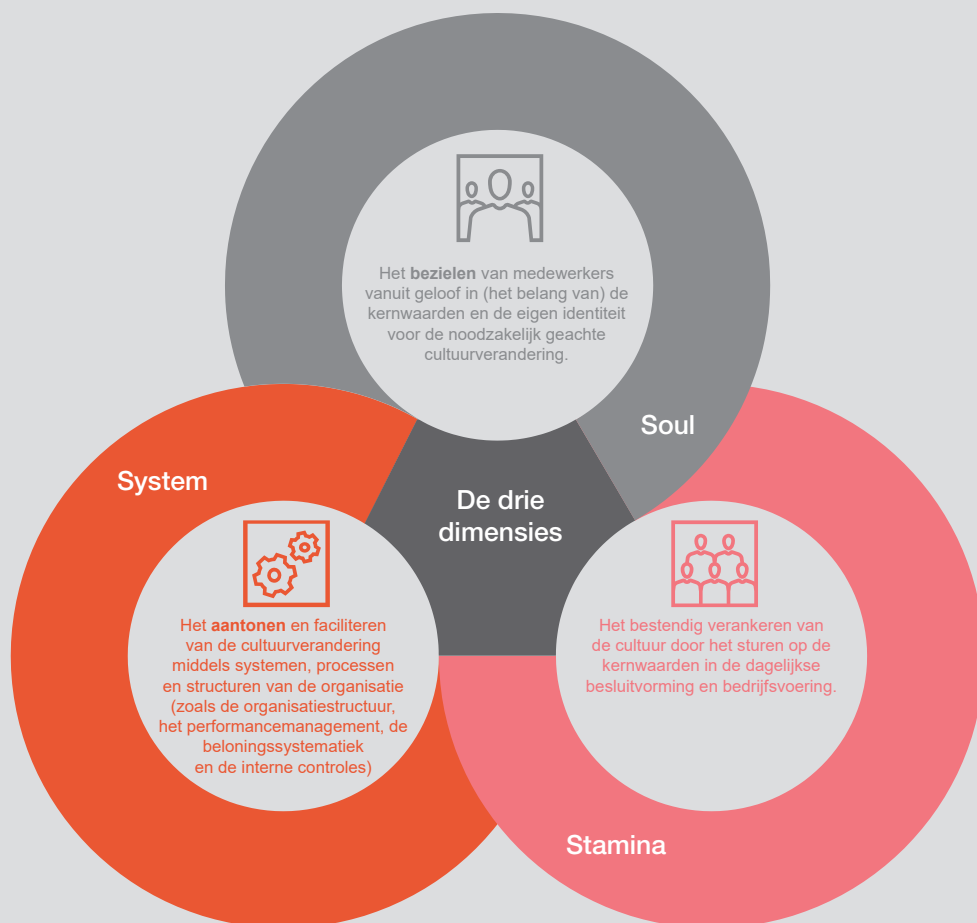
De SDG Values Assessment

worden geïdentificeerd. Dit zijn waarden die het moeilijker maken om de duurzaamheidsdoelstellingen te bereiken. Zo zijn er steeds meer organisaties (net als PwC) die afspreken om niet meer te vliegen voor zakelijke reizen onder de 700 kilometer, omdat zij hun CO<sub>2</sub>-impact willen reduceren. Maar het wordt lastiger om deze doelstelling te bereiken wanneer die niet in lijn ligt met de waarden van de medewerkers en men uitzonderingen blijft maken.

Om de SDG-doelstellingen van de organisatie te behalen, moeten ze op de cultuur aansluiten. De organisatie heeft hiervoor drie handvatten – 'soul', 'system' en 'stamina' – waarmee zij een beweging kan creëren en de gewenste cultuur kan verankeren:

- **Soul:** inspireer medewerkers met je duurzaamheidsdoelstellingen.
- **System:** integreer deze duurzame ambities in de dagelijkse systemen en processen.
- **Stamina:** stimuleer continu leren en laat met elke beslissing zien dat je de transformatie serieus neemt.

**Figuur 6.** De drie dimensies van cultuurverandering



Werknemers die persoonlijk geïnspireerd zijn en activiteiten ondernemen om hun levensstijl te verduurzamen, hebben ook de kennis om duurzaamheid te integreren in de dagelijkse beslissingen die zij maken op het werk.

Zij kunnen zich afvragen wat zij morgen anders kunnen doen om bij te dragen aan de duurzaamheidsdoelstellingen van de organisatie. Bijvoorbeeld door zich af te vragen: Zit ik binnen HR en kan ik daarmee bijdragen aan het diversiteitsbeleid van de organisatie (SDG 5 – gendergelijkheid en SDG 10 – minder ongelijkheid)? Of werk ik binnen de afdeling inkoop en kan ik beïnvloeden welke producten worden ingekocht (SDG 12 – verantwoorde consumptie en productie)?

### Conclusie

Iedere medewerker heeft een rol in het behalen van de duurzaamheidsdoelstellingen van de organisatie. Alleen samen kunnen we de duurzame transformatie in gang zetten. Daarbij is het belangrijk dat de cultuur van een organisatie ondersteunend is aan het behalen van deze doelstellingen, en dat de waarden van de organisatie aansluiten bij die van de medewerkers. De coronacrisis leert ons dat we moeilijke veranderingen ook met elkaar kunnen realiseren. Dit biedt hoop voor de toekomst en het behalen van de SDG's en daarmee voor het op de lange termijn creëren van een duurzame mondiale samenleving.











## Een optimale medewerkersbeleving: winst voor mens, organisatie en samenleving

**Bastiaan Starink** – People & Organisation, Tax  
**Jasja van 't Hullenaar** – People & Organisation, Tax

**In verschillende sectoren kan de medewerkerstevredenheid beter dan zij al is. Dit artikel gaat in op wat organisaties kunnen doen om de tevredenheid en het ervaren van waardering onder hun medewerkers te verhogen.**

Veel functies met een groot maatschappelijk nut spreken bij kinderen tot de verbeelding. Je hoeft maar te zeggen dat je juf, brandweerman, verpleegkundige, vuilnisman of politieagent bent, en een kind snapt direct wat je doet en waarom dat belangrijk is. Niet toevallig zijn deze beroepen ook allemaal terug te vinden in de lijst met 'vitale sectoren' die het kabinet heeft opgesteld in de strijd tegen het coronavirus. De waardering voor deze beroepen is daarom weer sterk gegroeid. Dat is belangrijk, omdat veel van juist deze beroepsgroepen de afgelopen tijd in actie zijn gekomen om aandacht te vragen voor een grotere waardering.



### Samenvatting

Niet alleen in de publieke sector, maar in de gehele arbeidsmarkt leeft de behoefte aan waardering. In haar rapport geeft de commissie-Borstlap aan dat een belangrijke oorzaak van het tekort aan ervaren waardering voortkomt uit een onderinvestering in menselijk kapitaal. De oplossing zit vaak niet in een zak met geld. Met meer aandacht voor de individuele behoeften, voorkeuren en drijfveren van medewerkers en een aanbod vanuit de werkgever dat daarop is afgestemd, valt een wereld te winnen.



### Behoeftte aan meer waardering: oorzaken en aanpak

Hoewel het vooral medewerkers uit de publieke sector zijn die van zich lieten horen, leeft de behoefte aan (meer) waardering in de gehele arbeidsmarkt. Het gaat daarbij niet alleen over de hoogte van het salaris, maar vooral ook over minder eenvoudig te meten zaken: een teveel aan werkdruk, onzekerheid, administratieve verplichtingen en

bureaucratische hindernissen, een gemis aan werkplezier, vrijheid, meer behoefte aan opleiding en ontwikkeling, waardering en een goede balans tussen werk en privé. Recente rapporten van onder meer de commissie-Borstlap en de WRR geven een onderbouwing aan die behoefte (zie kader).

### Een onderinvestering in menselijk kapitaal

De commissie-Borstlap (formeel: de Commissie Regulering van werk) concludeerde onlangs dat er in Nederland sprake is van een onderinvestering in menselijk kapitaal, met name in dat van lager opgeleiden.

‘Investerings in menselijk kapitaal leveren voordelen op voor de werkende zelf. Bijvoorbeeld een beter functioneren in de maatschappij, meer zekerheid, hogere werktevredenheid, een betere gezondheid en een hoger inkomen. De baten voor de maatschappij als geheel zijn echter nog groter: extra belastinginkomsten en lagere collectieve uitgaven aan bijvoorbeeld zorg, uitkeringen en politie en justitie.

Wanneer investeringen in menselijk kapitaal aan de markt worden gelaten, nemen partijen de bredere maatschappelijke baten niet in hun overweging mee. Een onderinvestering in menselijk kapitaal is dan het gevolg. De bredere maatschappelijke baten van investeringen in menselijk kapitaal worden in dat geval niet volledig benut en kennisveroudering dreigt met alle gevolgen van dien.’

‘Deze onderinvestering leidt tot een lager aanpassingsvermogen van de beroepsbevolking en een vergroting van het risico van kennisveroudering. Enerzijds leidt dit tot krapte op de arbeidsmarkt (er kan geen geschikt personeel worden gevonden) en anderzijds tot werkloosheid (mensen komen niet meer aan het werk omdat ze niet over de juiste kennis en vaardigheden beschikken). Deze gevolgen zijn nu al goed zichtbaar en voelbaar. Het aantal vacatures is opgelopen tot recordniveau. De personeelskrapte in sectoren als techniek, zorg en onderwijs is groot. Het valt op dat deze krapte hardnekkig is. Hoewel de werkloosheid is afgenomen, staan nog steeds ruim een miljoen Nederlanders langs de kant. De krapte gecombineerd met een grote groep die niet mee kan komen, ziet de Commissie niet als slechts een tijdelijk gevolg van de recente periode van economische groei, maar als een gevolg van structurele ontwikkelingen die hun einde nog allerminst bereikt hebben.’

Uit: Eindrapport Commissie Regulering van Werk, 15 januari 2020

Onderdelen van het WRR-rapport, zoals de grote krapte op de arbeidsmarkt, zijn wellicht door de coronacrisis ingehaald, maar de essentie staat als een huis: een belangrijke oorzaak van het niet ervaren van waardering is een onderinvestering in menselijk kapitaal, met name voor lager opgeleiden. Dat leidt in de analyse van de commissie-Borstlap tot een combinatie van een hardnekkige krapte op de arbeidsmarkt én een grote groep die niet mee kan komen. Die combinatie is niet het ‘tijdelijk gevolg van de recente periode van hardnekkige groei, maar (...) van structurele ontwikkelingen die hun einde nog allerminst bereikt hebben.’ In dit artikel gaan wij in op de vraag wat organisaties nu al zelf kunnen doen om de waardering zoals medewerkers die ervaren te verbeteren.

### Behoeften en voorkeuren

Wat zijn de drijfveren, waarden, overtuigingen, ambities en levensdoelen van mensen? Waar worden mensen gelukkig van, wat hebben ze nodig om zich goed te

voelen en goed te functioneren? Juist met het zoeken naar een match tussen deze behoeften en voorkeuren van mensen, en de beloning en waardering die organisaties daar tegenover kunnen zetten, valt enorm veel te winnen. We weten dat er voor mensen een belangrijke reden is om ergens te werken. Natuurlijk zijn een goed salaris en fijne arbeidsvoorwaarden belangrijk, maar het gaat erom dat je het verschil kunt maken. Dat je betekenisvol kunt zijn. Goed werk hebben en ertoe doen.

### Wat is goed werk?

Daarmee komen we op het belang van het verzorgen van goed en betekenisvol werk voor iedereen. Goed werk geeft volgens de WRR grip op geld, grip op werk en grip op het leven. Goed werk is dus te omschrijven als werk dat een passende, eerlijke beloning oplevert die de nodige zekerheden verschaft. Goed werk zorgt voor een gevoel van verbondenheid en biedt mensen ruimte voor inspraak en autonomie. Goed werk gaat gepaard

met een acceptabele werkdruk en stelt mensen in staat een goede werk-privébalans te vinden. De vraag wat goed werk is, is daarmee per definitie een persoonlijke, individuele aangelegenheid. Het antwoord vergt kennis van de behoeften van de betrokkenen. Daarin zit de crux. Deze kennis ontbreekt nu namelijk grotendeels. Wat er is, is kennis die veelal indirect is opgedaan en vervolgens is geaggregeerd. Daarnaast denken werkgevers, ondernemingsraden en vakbonden vaak te weten wat medewerkers willen, maar is dat zelden op individueel niveau uitgevraagd. Want de medewerker bestaat niet. Daarmee is de kans dat er een optimale match is tussen het aanbod en de behoeften van de medewerker erg klein. Bij een oplopende werkdruk komt deze sluimerende mismatch des te krachtiger tot uiting. Wanneer deze match wel wordt gevonden, draagt dat onder meer bij aan 'innovatief en ondernemend gedrag van medewerkers (intrapreneurschap) en daarmee (aan) productiviteit van mensen en ondernemingen', volgens de commissie-Borstlap. Voor de samenleving als geheel leidt het tot lagere kosten voor gezondheidszorg, maatschappelijke innovaties en een grotere sociale samenhang. Uiteindelijk moeten we streven naar een zo goed mogelijke employee experience, of medewerkersbeleving, op individueel niveau.

#### Hoe kom je daar achter?

Om goed werk te kunnen bieden, is het dus essentieel om inzicht te krijgen in wat dat voor medewerkers op individueel niveau betekent. Dat kan door middel van gesprekken waarin echt naar medewerkers wordt geluisterd. Dan blijkt bijvoorbeeld, zoals in een project over 'goed werkgeverschap' in een Nederlands ziekenhuis, hoe verrassend veel waarde wordt gehecht aan goede koffie op de werkvloer. Een meer systematische manier om dat op grotere schaal te doen, is via een zogeheten voorkeursanalyse, in de vorm van een zogenoemde conjoint-analyse; een statistische methode waarin respondenten wordt gevraagd verschillende aspecten van hun werk te rangschikken op basis van hun eigen voorkeuren. Hoe wegen medewerkers het belang van salaris en arbeidsvoorwaarden, opleidings- en loopbaanmogelijkheden, de werk-privébalans, baanzekerheid, cultuur, purpose en leiderschap, en de inrichting van de werkomgeving nu echt? Samen met TrueChoice, een online platform waar PwC voor zulk soort analyses mee samenwerkt, ontstaat een schat aan data waarmee inzicht in de voorkeuren, behoeften en drijfveren van medewerkers ontstaat.

Het zeer opmerkelijke resultaat in projecten wereldwijd blijkt te zijn dat optimalisering in de uitgaven aan beloningen mogelijk is, zelfs van enkele duizenden euro's per medewerker per jaar, terwijl tevredenheid, betrokkenheid en retentie toenemen. Of anders gezegd: met hetzelfde budget kan door herallocatie van middelen de medewerkerstevredenheid sterk stijgen. Het gaat met andere woorden niet alleen om de absolute hoogte

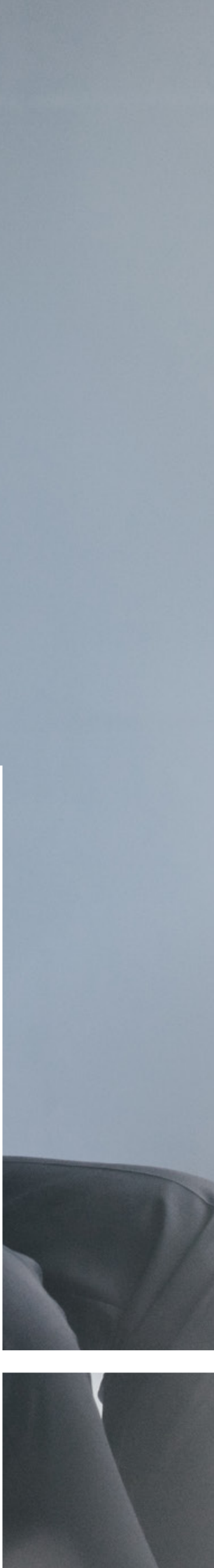
van het bedrag dat aan het aanbod van medewerkers wordt besteed, maar vooral ook om maatwerk in de samenstelling van dat pakket. Door zo'n voorkeursanalyse uit te voeren, worden ook patronen in voorkeuren zichtbaar. Deze patronen kunnen leiden tot het definiëren van persona's. Die persona's maken het mogelijk om voor verschillende groepen binnen de organisatie pakketten samen te stellen. Dat kunnen pakketten zijn aan arbeidsvoorwaarden: een 25-jarige data scientist heeft wellicht andere wensen dan een 45-jarige financemedewerker. Je kunt zelfs de communicatiestijl en -middelen specifiek afstemmen op de doelgroep. Alles is erop gericht om het aanbod én de beleving optimaal te laten aansluiten bij de individuele behoefte, met een grotere medewerkerstevredenheid als doel en gevolg.

#### Een bezinning op waardering

Het massale applaus dat Nederland gaf aan alle zorgmedewerkers tijdens de corona-uitbraak heeft waarschijnlijk meer gedaan voor hun gevoel van erkenning en hun motivatie dan de uitkomst van het laatste cao-overleg. Of zoals de schoonmaakster die in het ziekenhuis coronakamers desinfecteert in de Volkskrant zei, nadat premier Rutte haar en haar collega's expliciet had bedankt voor haar cruciale werk: 'Maar het betekent natuurlijk wel iets, vooral omdat het van de premier komt. Dat wij ook iets belangrijks bijdragen aan de zorg.' Voor leerkrachten die in no-time een digitale leeromgeving in weten te richten, nadat alle scholen plotseling werden gesloten, geldt iets soortgelijks. Voor hen weegt de voldoening die ze halen uit dit beroep op hun innovatievermogen wellicht zwaarder dan de extra werkdruk die dit met zich meebrengt. Ook voor de netwerkbeheerder die in een recent Volkskrant-artikel aan het woord kwam, nadat zijn werk ineens als vitaal was bestempeld, draait 'goed werk' waarschijnlijk om meer dan goede arbeidsvoorwaarden: 'Ik heb die erkenning nooit gehad. Als ICT'er zit je altijd weggestopt in de kelder, zolder of een noodgebouwtje van een bedrijf.'

#### Conclusie

Er is veel te winnen voor individuen, organisaties en voor de economie en de samenleving als geheel door meer aandacht te hebben voor de vraag wat goed werk inhoudt en op welke manier medewerkers gewaardeerd en beloond willen worden. Ga hierover het gesprek met elkaar aan. Doe dit gestructureerd, diepgaand en vooral ook met oog voor individuele voorkeuren die daarbij bestaan. Met de verkregen inzichten kan op een onderbouwde manier maatwerk worden geleverd in waardering en beleving.





## De rol van corona in digitale transformaties

In de vorige editie van Spotlight is belicht hoe purpose organisaties kan helpen bij hun digitale transformatie. Maar met purpose alleen ben je er nog niet. Om voldoende draagvlak te creëren voor zo'n transformatie is er een duidelijke noodzaak nodig. Vaak is die noodzaak het gevolg van een verslechterende concurrentiepositie of teruglopende inkomsten. De vraag is dan vooral wie die verslechtering als eerste zien en in hoeverre zij in staat zijn dit over te brengen op de rest van de organisatie. De urgentie kan echter ook opgelegd worden van buitenaf, zoals we nu ervaren met het coronavirus. Moeite om mensen te overtuigen van de urgentie hoeft je in dit geval niet te doen. De moeilijkheid zit hem dit keer meer in hoe organisaties zich kunnen aanpassen aan de nieuwe manier van werken. Voor alle duidelijkheid: dit artikel beschrijft hoe corona een driver van digitale transformatie vanuit digitaal oogpunt kan zijn, maar doet niets af aan het feit dat corona een verschrikkelijk virus is.

*Door het coronavirus is de globalisering en daarmee de economie abrupt afgeremd. Vanuit digitaal perspectief heeft het coronavirus juist een enorme versnelling aangebracht door de verplichting om zoveel mogelijk vanuit huis te werken.*

Het nieuwe werken bestaat al een tijdje. Velen van ons hebben geen eigen kantoor meer en werken soms een dag vanuit huis. Dat is wat anders dan wat we nu als gevolg van de coronamaatregelen doen. We vermijden contact zoveel als mogelijk en proberen al ons werk vanuit huis te doen, behalve als je een vitaal beroep hebt. Contactmomenten verlopen nu virtueel en ontmoetingen moeten zorgvuldig worden gepland. Dit betekent een totaal nieuwe manier van werken. Ineens worden we gedwongen te werken met tools als Google Hangouts, Microsoft Teams, WebEx etc. Voor sommigen is deze overschakeling goed te doen, anderen hebben er meer moeite mee. Welke voor- en nadelen zien we dan?

Als we starten met de nadelen, dan kunnen we stellen dat virtuele meetings niet altijd even efficiënt verlopen. Met name bij meetings in de beginfase van een project of waar veel 'onbekenden' een gezamenlijk vertrekpunt moeten creëren is dit een uitdaging. Voor de meer doorsnee-meetings blijkt dat we bepaalde patronen hebben die het proces rond besluitvorming vergemakkelijken.

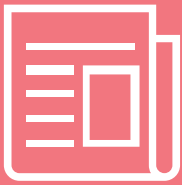
Nu we vanuit huis werken vinden er bijvoorbeeld geen toevallige gesprekken meer plaats onder het genot van een kop koffie of tijdens de lunch om de puntjes op de i te krijgen. Daarnaast vergt het meer energie om in een virtuele meeting het non-verbale gedrag te interpreteren. Helemaal als de techniek niet naar behoren functioneert. Nu we geen andere opties hebben, accepteren we de nadelen.

Maar er zijn zeker ook voordelen te benoemen. Zo zal iedereen het ermee eens zijn dat het verdwijnen van de reistijd een zegen is. Geen files, geen vertragingen en niet hoeven te reizen in volgepakte treinen. De positieve impact op het milieu is daarmee een feit. Daarnaast zijn we vrijer om onze tijd in te delen en kan er ruimte ontstaan om meer focus aan te brengen op onze inhoudelijke werkzaamheden; er staat immers niet elke vijf minuten een collega aan je bureau. Daarmee lijkt het erop dat we onze services (tot op zekere hoogte) kunnen voortzetten in een digitale wereld.

### Hoe nu verder?

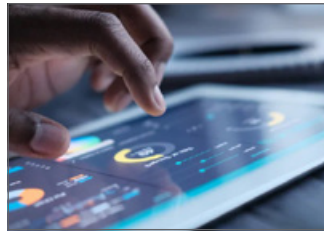
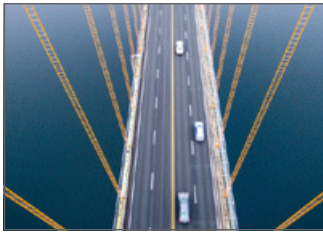
Het nieuwe normaal zal zichzelf vormgeven. We zullen gaandeweg leren dat de digitale manier van werken echt anders is en andere spelregels kent dan wanneer we fysiek bij elkaar komen. Wat mij vooral verbaast, is het verandervermogen van werknemers. Doordat we gedwongen worden op andere manieren te werken, komt er creativiteit vrij die we niet voorzien hadden. Veel van ons werk blijkt gewoon door te kunnen lopen met het ontwikkelen van nieuwe werkwijzen, ondersteund door digitale middelen. Waarom vonden we dit voorheen dan geen optie? Waarom probeerden we dit niet al eerder uit? Deze creativiteit en mogelijkheden lagen toch al binnen ons bereik? De huidige situatie dwingt ons een nieuwe mindset aan te nemen. Ineens blijken we toch bereid om nieuwe werkwijzen of nieuwe tools uit te proberen. Ik heb me voorgenomen nog meer open te staan voor nieuwe ontwikkelingen en minder kritisch te zijn voordat ik zelf iets heb uitgeprobeerd. Hoe ga jij ermee om als het nieuwe normaal zijn intrede doet?





# PwC-publicaties

Op [www.pwc.nl/publicaties](http://www.pwc.nl/publicaties) zijn alle PwC-publicaties verzameld, gerubriceerd naar diensten, thema's en marktsectoren. Hier een greep uit de publicaties.



## PwC's Covid-19 CIO Pulse Survey

PwC heeft meer dan honderdvijftig Chief Information Officers (CIO's) en Chief Digital Officers (CDO's) in Europa gevraagd naar de impact van de coronacrisis. Deze Covid-19 CIO Pulse Survey geeft inzicht in uitdagingen en prioriteiten waar deze specifieke groep mee te maken heeft.

Van de ondervraagde tech leaders zegt ruim 70 procent dat de uitbraak van het coronavirus een substantiële impact heeft op hun business, echter slechts 41 procent van hen geeft aan dat reductie van IT-kosten een prioriteit is. De respondenten zijn in hoge mate tevreden over hun basis IT-dienstverlening – IT4IT – maar geven ook aan dat daar nog steeds hun meeste zorgen zitten. Volgens PwC's Technology Consulting-leider Ragnar van der Valk is het nu tijd voor bedrijven en organisaties om de focus te verschuiven van de overlevingsmodus naar het versnellen van echte digitale transformatie.

## PwC's Covid-19 CFO Pulse

PwC voert een wereldwijd tweewekelijks onderzoek uit onder financiële leiders om de zakelijke en economische impact van de coronacrisis te identificeren. De nieuwste resultaten van PwC's Covid-19 CFO Pulse laten zien dat – naarmate er meer en meer kantoren weer opengaan – 75 procent van de CFO's er alle vertrouwen in heeft dat ze aan de veiligheidsverwachtingen van de klanten kunnen voldoen. Zo'n 70 procent vertrouwt erop dat ze een veilige werkomgeving voor hun werknemers kunnen bieden. Verder verwacht 85 procent van de CFO's dat de omzet en/of de winst dit jaar enigszins zal dalen, waarbij iets meer dan de helft denkt dat de daling zal oplopen tot 25 procent. Capex-investeringen zijn voor CFO's de meest waarschijnlijke bron van uitstel of bezuinigingen (83 procent). Slechts 18 procent is van plan te bezuinigen op research & development en 16 procent verwacht hun investeringen in digitale transformatie terug te schroeven.

## Aandachtspunten bij toepassing van de NOW-regeling

Covid-19 heeft gevolgen voor de activiteiten van veel ondernemingen. Met de Tijdelijke Noodmaatregel Overbrugging voor Werkgelegenheid (NOW) kunt u tot maximaal 90 procent van de loonkosten vergoed krijgen als u verwacht over een periode van drie maanden ten minste 20 procent omzet te verliezen door de coronacrisis. 'De overheid wil zo ondernemingen die financiële steun nodig hebben helpen', stelt Camiel van Zelst, partner bij PwC. 'Zo kunt u werknemers met een vast en met een flexibel contract doorbetalen en zorgen voor zoveel mogelijk behoud van werkgelegenheid.' In onze publicatie 'Aandachtspunten toepassing NOW-regeling' bieden wij u een overzicht van een aantal van de aandachtspunten die van belang kunnen zijn. Daarbij valt te denken aan de loonsom en de omzetzaling, die zowel op concern- als op werkmaatschappijniveau kan worden bepaald. Verder besteden we aandacht aan de accountantsverklaring bij de subsidieaanvraag.'

## De impact van Covid-19 op de 2019-jaarrekening en het bestuursverslag

Ondernemingen moeten informatie over de gevolgen van Covid-19 in de jaarrekening en het bestuursverslag opnemen. Hoe gedetailleerd ze dat doen, hangt af van de mate waarin ze worden getroffen door de uitbraak. De publicatie 'De impact van Covid-19 op de 2019 jaarrekening en het bestuursverslag' geeft u een overzicht van de verslaggevingsrichtsnoeren die op elk van deze onderdelen van toepassing zijn.



**PwC's COVID-19 Navigator**

In de huidige crisistijd is voor een organisatie op veel gebieden snel handelen gewenst. Maar het is ook belangrijk dat uw acties en reacties goed zijn doordacht, zodat u de gevolgen van het coronavirus zo veel mogelijk kunt beperken. Om de potentiële impact op uw bedrijf in kaart te brengen en mogelijke reacties te formuleren, hebben we een onlinetool ontwikkeld. Door enkele stappen in deze gratis tool, genaamd PwC's COVID-19 Navigator, te volgen krijgt u snel een overzicht van wat de crisis voor uw sector betekent en welke maatregelen u nu kunt nemen. De tool bevat drie secties met vragen die u helpen uw huidige situatie en de potentiële impact van de coronacrisis in kaart te brengen op de volgende deelgebieden: crisismanagement, financiering en liquiditeit, personeel, supplychain en operationeel, belasting en handel, en strategie en merk.



**Green Deal Monitor**

De Green Deal, het plan van de Europese Unie om in 2050 een circulaire en emissieloze economie te hebben, moet juist in deze tijd onverminderd doorgaan. De Green Deal kan herstel en de toekomstbestendigheid van de economie sterk bevorderen. Dat staat in de eerste editie van de zogenoemde Green Deal Monitor van PwC, waarin we bedrijven en organisaties regelmatig willen informeren over de impact van nieuwe wet- en regelgeving die voortvloeit uit de Green Deal. De eerste editie heeft door het uitbreken van de Covid-19-crisis het karakter gekregen van een 0-nummer, omdat de economische omstandigheden sinds december 2019, toen de Green Deal werd gepresenteerd in Brussel, sterk zijn gewijzigd.



**IFRS News februari 2020**

In de tweede editie van IFRS News in 2020 leest u onder meer over een aanpassing in IAS1 die betrekking heeft op de classificatie van schulden in kortlopend en langlopend.



**PwC Working Capital Report 2019/20**

Ondernemingen voelen de impact van de maatregelen die de overheid en andere organisaties hebben genomen om de verspreiding van het coronavirus te voorkomen. Het Working Capital Report 2019/20 van PwC biedt interessante inzichten om de bedrijfseconomische gevolgen van de crisis te beperken en de eigen liquiditeitspositie te verbeteren.



# 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 [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl) vindt u de laatste jaargangen. Uiteraard kunt u ook contact met ons opnemen.



### Spotlight 2020 Uitgave 1

*Woord vooraf – Continu leren wat beter kan – Agnes Koops-Aukes*

*Column – Een gebrek aan zekerheden is de nieuwe realiteit – Jan Willem Velthuisen*

*Interview – In gesprek met Roderick Munsters – Arjan Brouwer*

*Verslaggeving – Nieuwe opties voor de presentatie van eigen vermogen in de statutaire jaarrekening – Geert Wognum en Nina van der Reijden*

*Verslaggeving – De impact van het European Single Electronic Format op het rapportageproces van ondernemingen – Willem Geijtenbeek*

*Verslaggeving – Eigenrisicobeoordeling: impact op de verslaggeving van pensioenfondsen*

*Governance en toezicht – Als auditcommissie waarde toevoegen in tijden van verandering – Huub Wüst en Jos de Groot*

*Recht – De Wet arbeidsmarkt in balans: wat te verwachten? – Tanja Reuver, Ernst Koenes*

*SDG's – 'Who cares, wins': waarom de Sustainable Development Goals van belang zijn voor investeerders – Anna Bulzomi en Niels Govers*

*Digital – Zonder purpose geen digitale transformatie*



### Spotlight 2019 Uitgave 4

*Woord vooraf – Digital-enabled audit: met alleen technologie kom je er niet – Joris van Meijel*

*Column – De tektonische verschuiving van het vaardighedenlandschap – Jan Willem Velthuisen*

*Interview – In gesprek met Paul Koster – Arjan Brouwer*

*Verslaggeving – De nieuwe ontwerp-Richtlijnen 270 en 221 vragen om een nadere analyse van uw opbrengstverantwoording – Inge Oudhuis*

*Verslaggeving – De verwerking van kosten voor cloudcomputing – Jay Tahtah en Amira el Gebaly*

*Verslaggeving – Een nieuw tijdperk voor benchmarkrentes – Geert Wognum en Nina van der Reijden*

*Accountancy – Accountant en geheimhouding – Victor Valckx en Arjan Brouwer*

*Accountancy – Herziening controlestandaard 540 vraagt om maatwerk bij de controle van schattingen – Sèderick Groothuis*

*Belastingen – Moderne fiscale beheersing is een must – Theo Esselbrugge*

*Belastingen – Prinsjesdag 2019: welke fiscale maatregelen kunnen we verwachten? – Lisette van Nijhuis*

*SDG's – Voorlopers zijn klaar voor wet- en regelgeving omtrent duurzaamheidsverantwoording – Marcus Looijenga*

*Digital – Wat is er gaande op het gebied van digital – Jeroen van Hoof*



### Spotlight 2019 Uitgave 3

*Woord vooraf – Sustainable Development Goals zijn serious business – Renate de Lange*

*Column – Hoe het Europese mkb in de digitale wereld aan de juiste vaardigheden komt – Jan Willem Velthuisen*

*Interview – In conversation with stakeholder José Hernandez – Arjan Brouwer*

*Verslaggeving – Wijzigingen in de fiscale verslaggeving rondom leaseovereenkomsten – Rolf Slager*

*Verslaggeving – Een analyse van de verslag- en regelgeving omtrent de uitgifte van digitale munten – Geert Wognum*

*Accountancy – Gedegen frauderisicomanagementproces draagt bij aan het voorkomen van fraude –*

*Christine Manders en Sander Kranenburg*

*Governance en toezicht – Vertrouwen is goed, informatie is beter – Wouter Amersfoort*

*Governance en toezicht – Nieuwe aandeelhoudersrichtlijn heeft invloed op beloningsbeleid en wijzigt beloningsrapportage – Frank van Oirschot*

*Belastingen – DAC6: een ingrijpende stap op het gebied van belastingtransparantie – Merel Mookhoek*

*SDG's – Fiscaliteit in transitie: van kostenpost naar duurzame strategie*



### Spotlight 2019 Uitgave 2

*Woord vooraf – Zichtbaar trots, op wat we doen – Wytse van der Molen*

*Column – Stop voor meisjes de 'lekken' naar een technisch beroep – Jan Willem Velthuisen*

*Interview – In gesprek met stakeholders Martijn van den Berg en Linde Jansen – Arjan Brouwer*

*Verslaggeving – De gevolgen van de brexit voor de jaarverslaggeving – Hugo van den Ende*

*Accountancy – Benoeming en ontslag van de externe accountant – Herbert Reimers, Victor Valckx en Tamara van Veen*

*Recht – Vrijwel iedere entiteit moet straks zijn 'ultimate beneficial owner' registreren – Pjotr Anthoni*

*Belastingen – De earningsstrippingregeling in de vennootschapsbelasting: een generieke renteaftrekbeperving met een breed rentebegrip – Lisette van Nijhuis*

*Sustainable Development Goals – De Sustainable Development Goals zijn voor ons allemaal – Arjan Brouwer*



# 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

Hugo van den Ende AA RB

## Redactie

mr. W. Amersfoort  
drs. M.J. Brouwer RA  
drs. J.I. de Groot RA  
Kienhuis RA  
I.G.C. Oudhuis RA  
mr. drs. H.K.O. Reimers AA

## Eindredactie

mr. M.E. Smit  
E.E. van der Wolf BA

## Bureauredactie

K. Kalpoe

## Secretariaat

D. van der Klis

## Vormgeving

ECO Digital Publishing BV

## Fotografie

PwC

## 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

Heeft u wijzigingen of wilt u Spotlight voortaan liever digitaal ontvangen? Laat het ons weten via onderstaande QR-code of ga naar <https://www.pwc.nl/nl/spotlight/abonnement-spotlight.html>.



Spotlight Jaargang 27 - 2020 uitgave 2

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.





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

© 2020 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](http://www.pwc.com/structure) voor meer informatie.