Masterthesis

Integrated Reporting bezien vanuit een verantwoordingsperspectief

Een theoretische handleiding voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties

Radboud Universiteit Nijmegen
Faculteit der Managementwetenschappen
Bestuurskunde

Auteur: Milan Stassen
Begeleider: dr. J.A.M. de Kruijf
Datum: 17 april 2022
Aantal woorden: 23.924

Voorwoord

Waarde lezer,

Voor u ligt het eindresultaat van mijn masterthesis over integrated reporting, bezien vanuit een verantwoordingsperspectief. Met het afronden van deze thesis eindigt mijn studententijd. Op de Radboud Universiteit begon ik in 2017 aan de bachelor Bestuurskunde. Nu, bijna vijf jaar later, kan ik met trots zeggen dat ik de specialisatie van de bestuurskundemaster Beleidsadvisering succesvol heb afgerond. Mijn interesses lagen deze vijf jaar niet alleen bij de uitvoerende kant van de bestuurskunde, ook het theoretische aspect trok mijn aandacht. Vandaar dat ik in deze thesis een theoretisch kader heb ontwikkeld dat een publieke organisatie kan gebruiken om haar verantwoording te verbeteren.

Graag wil ik nog een aantal personen bedanken voor de bijdrage aan mijn thesis en mijn studententijd. Ten eerste dr. Johan de Kruijf, voor zijn betrokkenheid, goede begeleiding en voor de hulp voor het vinden van een stageplaats bij de Algemene Rekenkamer. Ten tweede wil ik mijn begeleiders van de Algemene Rekenkamer, dr. Martin Dees RA en Mark Hendrix MSc RA, bedanken voor de ondersteuning bij dit complexe onderwerp en het meedenken over de ontwikkeling van het theoretisch kader. Zonder de bijdragen van mijn begeleiders was deze thesis niet mogelijk geweest. Ik wil graag mijn familie en vrienden bedanken voor hun steun en vertrouwen en tot slot bedank ik vooral mijn dispuutsgenoten van Collegiaal Dispuut Panacee. Met hen heb ik het beste uit mijn studententijd gehaald en de mooiste periode van mijn leven gehad.

Veel leesplezier!

Nijmegen, april 2022

Inhoudsopgave

Samenvatting 5
Hoofdstuk 1: Inleiding 7
§1.1 Aanleiding 7
§1.2 Probleemstelling 8
§1.2.1 Doelstelling 8
§1.2.2 Vraagstelling 8
§1.3 Voorbeschouwing theoretisch kader 9
§1.4 Voorbeschouwing methodologisch kader 10
§1.5 Relevantie 10
§1.6 Leeswijzer 11
Hoofdstuk 2: Theoretisch kader 12
§2.1 Inleiding 12
§2.2 Het theoretisch kader 12
§2.3 Inleiding over externe verslaggeving en verantwoordelijkheid 13
§2.3.1 Verantwoordelijkheden en de verantwoordingplicht 14
§2.3.2 Verschil horizontale en verticale verantwoordingsplicht 14
§2.4 Integrated reporting en het geïntegreerd verslag 15
§2.4.1 Inleiding 15
§2.4.2 Waardencreatie 16
§2.4.3 Definitie geïntegreerd verslag 17
§2.4.4 Statement of responsibility 18
§2.5 Leidende principes van Integrated Reporting 19
§2.5.1 ‘’De hoofdlijnen’’ van verantwoordingsplichten en de materialiteitsanalyse 19
§2.5.2 ‘’Kernachtig’’ – de beknoptheid van het verslag 23
§2.5.3 Een verhaal – geen opsomming van feiten 23
§2.5.4 De samenhangendheid – connectiviteit tussen de kernen van de verantwoordingsplichten 24
§2.6 De publieke sector 24
§2.6.1 Het algemene publiek en het algemeen belang 25
§2.6.2 Goed openbaar bestuur 25
§2.6.3 Besturen als balanceerkunst 27
§2.7 De drie verantwoordingsperspectieven 28
§2.7.1 Hoofduitgangspunt 1: formeel toegekende verantwoordelijkheden 29

§2.7.2 Hoofduitgangspunt 2: de zelf gevoelde verantwoordelijkheden 33
§2.7.3 Hoofduitgangspunt 3: door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden 39
§2.8 conclusie 42
Hoofdstuk 3: Methodologisch Kader 44
§3.1 Onderzoeksstrategie 44
§3.2 Dataverzameling 45
§3.2.1. Documentanalyse 45
§3.2.2 Semigestructureerde interviews 47
§3.3. Operationalisatie 48
§3.4 Data-analyse 48
§3.5 Betrouwbaarheid en validiteit 49
§3.5.1 Validiteit 49
§3.5.2 Betrouwbaarheid 49
Hoofdstuk 4: Analyse 51
§4.1 Analyse integrated reporting elementen 51
§4.2 Analyse formeel toegekende verantwoordelijkheden 55
§4.3 Analyse zelf gevoelde verantwoordelijkheden 63
§4.4 Analyse Door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden 67
§4.5 Conclusie analyse 70
§4.6 Reflectie op theoretisch kader 70
Hoofdstuk 5: Conclusie en reflectie 72
§5.1 Conclusie 72
§5.2 Reflectie 74
Literatuurlijst 76

Samenvatting

Traditionele externe verslaggeving gaat over financieel georiënteerde informatieverschaffing door een organisatie aan buitenstaanders. De veranderende maatschappelijke ontwikkelingen vragen echter steeds meer om een eigentijdse vorm van verantwoording. Niet alleen aandeelhouders van bedrijven en organisaties moeten tevreden zijn, ook de stakeholders. De interne stakeholders zijn de medewerkers van de organisatie en de externe stakeholders zijn de groepen mensen die invloed uitoefenen – of worden beïnvloed door – de bedrijfsvoering en resultaten van een organisatie.

Integrated Reporting is een verantwoordingsnorm die de 'verticale' verantwoordingsplicht richting de formele toezichthouder combineert met de 'horizontale' verantwoordingsplichten richting de interne en externe stakeholders. Voor een publieke organisatie geldt dat zij niet alleen verantwoording hoeft af te leggen aan een ministerie of een andere toezichthouder, ook moet zij verantwoording afleggen aan haar medewerkers en de groepen die belang hebben bij het product dat zij levert, met in het bijzonder de samenleving als geheel. Een handleiding voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties, rekening houdend met de verschillende verantwoordelijkheden, ontbreekt.

Het externe doel van dit onderzoek is om *integrated reporting* beter te leren begrijpen, ten behoeve van het opstellen van een theoretisch kader voor het gebruik van Integrated Reporting in de Nederlandse publieke sector en op deze manier een handleiding te bieden voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties. Onderdeel van dit externe doel is om de integrated reporting theorieën te combineren met theorieën over verschillende soorten verantwoordelijkheden in een theoretisch kader. Een dubbele casestudy over de geïntegreerde verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans moet het ontworpen theoretisch kader kracht bij zetten. Het interne doel van dit onderzoek is om met behulp van de casestudies informatie te bieden waarmee bovengenoemde organisaties hun geïntegreerde verslagen kunnen verbeteren.

Het product van Integrated Reporting, een geïntegreerd verslag, wordt in dit onderzoek gezien als een kernachtig verhaal waarin een publieke organisatie aan het algemene publiek op hoofdlijnen en samenhangend verantwoording aflegt over de realisatie van haar formeel toegekende-, door de samenleving toebedachte- en de zelf gevoelde verantwoordelijkheden inzake goed openbaar bestuur, en daarmee over de wijze waarop zij publieke waarde heeft voortgebracht op korte-, middellange en lange termijn.

In hoofdstuk twee zijn vier hoofdelementen opgesteld die de basis vormen voor het ontworpen theoretisch kader in dit onderzoek. Als eerste is het concept Integrated Reporting en de elementen die hierbij horen nader geëxploreerd. Theorieën van de International Integrated Reporting Council liggen hieraan ten grondslag. Vervolgens zijn de drie soorten verantwoordelijkheden uitgelegd en theoretisch onderbouwd. De formeel toegekende verantwoordelijkheden zijn afgeleid uit het theoretisch raamwerk van Martin Dees (2012), waarin hij een formele verantwoordelijkheid ziet als een verticale verantwoordingsplicht. De door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden zijn onderbouwd door onder andere een systemenbenadering van Simons (1995) en theorieën over sectorcodes. De door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden zijn onderbouwd door verschillende theorieën over stakeholders, waaronder Freeman (1984).

Het theoretisch kader is in hoofdstuk 3 geoperationaliseerd (vertaald) naar meetbare indicatoren om de bruikbaarheid van het kader te toetsen op de twee cases. De data die de onderzoeker heeft verzameld voor de analyse bestaat uit de geïntegreerde verslagen van beide organisaties, andere aanvullende documenten en transcripten van twee halfgestructureerde diepte-interviews die de onderzoeker heeft afgenomen met medewerkers van de organisaties die affiniteit hebben met integrated reporting en het opstellen van een geïntegreerd verslag. De databronnen zijn in de analyse handmatig gecodeerd met behulp van de geoperationaliseerde indicatoren.

Uit de analyse blijkt dat het theoretisch kader bruikbaar is en dat de integrated reporting werkwijze wel degelijk te combineren valt met de driedeling van verantwoordelijkheden. De grootste uitdaging voor publieke organisaties is om het geïntegreerd verslag beknopt te houden. Beide cases hebben een lang geïntegreerd verslag, terwijl de beknoptheid een van de essentiële elementen is van integrated reporting.

Stichting Avans scoort goed op vrijwel alle indicatoren. Zij volgt de werkwijze van het theoretisch kader en heeft een mooi geïntegreerd verslag als resultaat, met als enige minpunt dat het verslag te lang is. Voor de Algemene Rekenkamer is er nog meer werk aan de winkel. De bedoelingen zijn goed, maar van een geïntegreerd verslag is nog geen sprake. Het geïntegreerd verslag van Avans laat zien dat het ontworpen theoretisch kader bruikbaar is voor publieke organisaties, en zowel Avans als de Rekenkamer laten zien dat het beknopt houden van een geïntegreerd verslag, de grootse uitdaging is.

Hoofdstuk 1: Inleiding

§1.1 Aanleiding

In mei 2021 heeft de rechter bepaald dat energiebedrijf Shell wereldwijd de verantwoordelijkheid heeft om de uitstoot van CO_2 sneller terug te dringen en om daar op korte termijn werk van te maken (NOS, 2021). De rechtszaak was aangespannen door de belangenorganisatie Milieudefensie. Milieudefensie stond hier niet alleen. Greenpeace, andere belangengroepen en maar liefst 17.000 burgers steunden deze rechtszaak tegen Shell (NOS, 2021). Deze roep vanuit de samenleving heeft ertoe geleid dat het energiebedrijf meer inclusief moet gaan verantwoorden. Dat betekent dat ze niet alleen aan haar shareholders verantwoording dient af te leggen, maar ook aan de belangengroepen en burgers in de samenleving. Waar de verantwoording jegens deze laatste groep voor Shell vrijwillig was, is deze nu geformaliseerd.

Bovenstaand voorbeeld laat zien dat vrijwillige verantwoording naar de samenleving op termijn kan formaliseren. Dit komt doordat publieke verantwoording meebeweegt met maatschappelijke ontwikkelingen en daarmee ook vraagt voor een eigentijdse verantwoording. Volgens de Algemene Rekenkamer (2018, p. 9) kan de publieke verantwoording vandaag de dag meer informatie bevatten, waardoor deze waardevoller wordt dan zij nu is. Integrated Reporting is een concept dat de publieke verantwoording waardevoller en meer inclusief kan maken. Het gaat hier over geïntegreerd verantwoording afleggen aan niet alleen de formele stakeholders, maar ook de interne- en de externe stakeholders van de organisatie.

Integrated Reporting (hierna: <IR>) bevordert een meer samenhangende en efficiëntere benadering van verslaggeving door private organisaties. Het geïntegreerd verslag heeft als doel de informatievoorziening te verbeteren jegens interne en externe stakeholders door aan te geven hoe een organisatie (publieke) waarde creëert op de korte-, middellange- en lange termijn. De langetermijnvisie van het IIRC is dat <IR> de rapporteringsnorm wordt en de aansluitende zienswijze (integrated thinking) ingebed wordt in de organisaties (International Integrated Reporting Council, 2021). Integrated thinking leidt tot een geïntegreerde manier van besluitvorming en handelen waarbij rekening wordt gehouden met het creëren of eroderen van waarden over de korte-, middellange- en lange termijn (Value Reporting Foundation, 2021).

Hoewel <IR> in eerste instantie is ontwikkeld met het oog op private ondernemingen, is de essentie van <IR>, waarbij verder wordt gekeken dan alleen de waarde van ‘winst’, dat het veel voordelen voor organisaties in de publieke sector oplevert. In tegenstelling tot traditionele bedrijfsrapportages stelt deze flexibelere benadering organisaties namelijk in staat

om zich duidelijk te focussen op hoe de organisatie en de belanghebbenden ‘waarde’ definiëren op korte, middellange en lange termijn (Chartered Institute of Management Accountants, 2021).

Deze flexibele benadering heeft als nadeel dat Integrated Reporting is bestempeld met een vrijwillig karakter. Publieke organisaties zijn vaak niet verplicht geïntegreerd verantwoording af te leggen en het IIRC-framework is meer een hulpmiddel dan een daadwerkelijke handleiding om een geïntegreerd verslag op te stellen. Een theoretisch kader voor het opstellen van een geïntegreerd verslag in de publieke sector ontbreekt. Dit onderzoek ontwikkelt een theoretisch kader waarmee een publieke organisatie – aan de hand van dat kader – een geïntegreerd verslag kan opstellen waarbij een geïntegreerde verantwoording wordt afgelegd door te rapporteren over verschillende verantwoordingsplichten. Door geïntegreerd verantwoording af te leggen en meerdere verantwoordingsplichten te combineren in één verslag, is de verantwoording inclusiever en meer eigentijds.

§1.2 Probleemstelling

§1.2.1 Doelstelling

Het externe doel van dit onderzoek is om *integrated reporting* beter te leren begrijpen, ten behoeve van het opstellen van een theoretisch kader voor het gebruik van integrated reporting in de Nederlandse publieke sector en op deze manier een handleiding te bieden voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties. Ondedeel van dit externe doel is om de integrated reporting theorieën te combineren met theorieën over verschillende soorten verantwoordelijkheden in een theoretisch kader. Dit theoretische kader onderzoekt <IR> in de praktijk op de geïntegreerde verslagen van 2020 (opgesteld in 2021) van twee publieke organisaties: de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans. De Algemene Rekenkamer is een aantal jaren geleden begonnen met het opstellen van een geïntegreerd verslag, waarbij het IIRC-framework als handleiding is gebruikt. Avans is letterlijk en figuurlijk een schoolvoorbeeld van een publieke organisatie die de IIRC-standaarden gebruikt tijdens het opstellen van haar jaarverslagen.

Het interne doel van dit onderzoek heeft betrekking op de twee bovenstaande cases en kijkt naar in hoeverre er sprake is van <IR> bij deze cases. Door het geïntegreerd verslag van zowel de Rekenkamer als Avans te analyseren helpt dit onderzoek de organisaties om te reflecteren op hun eigen geïntegreerde verslagen en kunnen ze hier lering uit trekken.

§1.2.2 Vraagstelling

De volgende onderzoeksvraag is opgesteld om de bovenstaande doelen te bereiken:

Welke elementen van integrated reporting zijn toepasbaar in de publieke sector en in hoeverre zijn deze terug te vinden bij de geïntegreerde verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans?

De hoofdvraag is opgedeeld in een drietal deelvragen.

1. *Wat zijn de elementen van integrated reporting in de publieke sector?*
2. *In hoeverre komen de integrated reporting elementen terug in het geïntegreerd verslag van de Algemene Rekenkamer?*
3. *In hoeverre komen de integrated reporting elementen terug in het jaarverslag van Stichting Avans?*

§1.3 Voorbeschouwing theoretisch kader

De eerste deelvraag combineert de elementen van <IR> met andere verantwoordingsliteratuur die betrekking heeft op de publieke sector. Deze deelvraag is beantwoord in het tweede hoofdstuk van dit onderzoek, waarin een theoretisch kader voor het gebruik van <IR> in de publieke sector is ontworpen.

In het ontworpen theoretisch kader is <IR> literatuur gecombineerd met literatuur over formele-, interne- en externe stakeholders. <IR> is theoretisch uitgelegd aan de hand van IIRC-documenten en bronnen over de verantwoordingsplichten jegens de drie verschillende stakeholders. De theorie over de formele stakeholders, waar een publieke organisatie een formele 'verticale' verantwoordelijkheid richting heeft, is grotendeels overgenomen van Dees (2009), waarin een algemeen theoretisch kader is ontwikkeld voor de inhoud van externe verslaggeving in de publieke sector. Naast deze formeel toegekende verantwoordelijkheid onderscheiden Faber en Budding (2017), in navolging van Dees (2009), twee andere 'horizontale' verantwoordelijkheden: de maatschappelijk toebedachte verantwoordelijkheid en de zelf gevoelde verantwoordelijkheid. De maatschappelijke toebedachte verantwoordelijkheid kan gezien worden als een verantwoordelijkheid jegens de externe stakeholders van de organisatie, inclusief de samenleving. De zelf gevoelde verantwoordelijkheid kan gezien worden als de verantwoordelijkheid jegens de interne stakeholders van de organisatie. Voordat de uitwerking van deze driedeling van verantwoordelijkheden aan bod komt, volgt eerst een kennismaking met de horizontale en verticale verantwoordingsplichten, een uiteenzetting van Integrated Reporting, en een beschrijving van aansluitende theorieën over de rol van verantwoording in de publieke sector.

Integrated Reporting speelt vooral in op de twee horizontale verantwoordelijkheden, en door deze te combineren met de formele verantwoordelijkheid en de <IR> literatuur is een theoretisch kader voor het gebruik van <IR> door publieke organisaties opgesteld. De theorieën in het proefschrift van Dees (2009), de systemenbenadering van Simons (1995) en verschillende stakeholderliteratuur vormen de basis voor het theoretisch kader in dit onderzoek, samen met de literatuur over integrated reporting. De geïntegreerde verslagen in deelvragen 2 en 3 zijn aan de hand van het nieuw ontworpen theoretisch kader getoetst, waardoor een dubbele casestudy in de hedendaagse praktijk het gebruik van het theoretisch kader kan ondersteunen.

§1.4 Voorbeschouwing methodologisch kader

De data-analyse van de tweede en de derde deelvraag bestaat uit het afnemen van halfgestructureerde diepte-interviews met betrokken medewerkers van de organisaties en een literatuurstudie, waarbij onder andere de twee geïntegreerde verslagen van de cases aan bod komen. De methode van dataverzameling en de daarmee samenhangende betrouwbaarheid en validiteit zijn beschreven in het methodologisch kader. De inhoud van de data is tijdens de inhoudsanalyse getoetst aan het theoretisch kader dat bij het beantwoorden van de eerste deelvraag is opgesteld.

Omdat er nog geen theoretisch kader voor <IR> ligt in de publieke sector en in dit onderzoek een poging wordt gewaagd om hier een basis voor te leggen, kent dit onderzoek een exploratieve aard. Het doel van dit exploratieve 'verkennend' onderzoek is om het onderzoeksprobleem beter te leren begrijpen. Er is behoefte aan een nieuw theoretisch kader voor <IR> in de publieke sector en het exploratieve onderzoek kan hier een basis voor leggen. Een laatste kenmerk van het exploratieve onderzoek is dat het onderzoeksgebied wordt verkend voor eventueel vervolgonderzoek. Ook in dit onderzoek is het de bedoeling dat andere onderzoekers kunnen voortbouwen op de nieuwe kennis die in dit onderzoek is opgedaan.

§1.5 Relevantie

Het ontwikkelen van het theoretisch kader voor <IR> in de publieke sector in dit onderzoek legt – een deel van – de basis voor een nieuwe manier van rapporteren en verantwoorden door publieke organisaties. De verantwoording door Nederlandse publieke organisaties wordt door dit onderzoek eigentijdser en legt niet alleen nadruk op de financiële informatie, maar ook op niet-financiële informatie over 'mens en milieu' (Algemene Rekenkamer, 2018, p. 17). Deze nieuwe basis van rapporteren maakt het onderzoek wetenschappelijk relevant.

Integrated Reporting zorgt voor een meer waardevolle en inclusieve verantwoording en neemt naast financiële elementen ook niet financiële elementen mee in haar verantwoordingsproces. <IR> moet in dit onderzoek nadrukkelijk de informatievoorziening richting de interne- en externe stakeholders verbeteren. Het ontwerpen van een kader voor een meer inclusievere verantwoording maakt dit onderzoek maatschappelijk relevant.

§1.6 Leeswijzer

Nu de opzet van het onderzoek uit de doeken is, gaat het volgende hoofdstuk dieper in op de bestaande <IR> literatuur, andere verantwoordingsliteratuur en bestuurskundeliteratuur. Aan de hand van deze literatuur is in hoofdstuk 2 een theoretisch kader opgesteld voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties. Dit theoretische kader is in de praktijk getoetst aan de hand van twee cases. De methodologie die hiermee gepaard gaat is besproken in hoofdstuk 3. De resultaten van de daadwerkelijke analyse vormen het vierde hoofdstuk, waarna de conclusie en de discussie aan bod komen in hoofdstuk 5. Een samenvatting, literatuurlijst en bijlagen maken het onderzoek uiteindelijk compleet.

Hoofdstuk 2: Theoretisch kader

§2.1 Inleiding

Dit hoofdstuk bevat de theoretische uitwerking van de belangrijke begrippen in dit onderzoek. Als eerste volgt een beschrijving van het begrip *theoretisch kader*. Daarna volgt een definitie van *verantwoordelijkheid* en de daaruit voortvloeiende verschillende *horizontale* en *verticale verantwoordingsplichten*, daar deze begrippen veelvuldig terugkomen in dit theoretisch kader.

Daarna komen de doelen van *integrated reporting* zoals het IIRC (2021) deze voor ogen heeft aan bod en volgt een definitie van een geïntegreerd verslag, waarin principes van <IR> zijn geassocieerd met de verschillende soorten verantwoordelijkheden binnen de publieke sector. De volgende stap in het theoretisch kader is dan ook om respectievelijk de <IR> principes, de publieke sector en de verantwoordingsplichten nader te definiëren om zo uiteindelijk de theoretische grondslag te leggen voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties, bezien vanuit een verantwoordingsperspectief.

§2.2 Het theoretisch kader

Een belangrijk element in de probleemstelling is het terugkomende 'te ontwikkelen *theoretisch kader*'. Dit begrip valt op te delen in twee termen: *theoretisch* en *kader*. *Theoretisch* refereert aan het begrip 'theorie'. Dit is een samenstel van begrippen en stellingen aangaande bepaalde verschijnselen, aangaande een bepaald segment van de werkelijkheid. De term *kader* geeft aan dat de theorie geen gedetailleerde uitwerking van <IR> biedt, maar betrekking heeft op de hoofduitgangspunten van <IR> in de publieke sector (Dees, 2009, p. 12).

Een theoretisch kader in dit onderzoek wordt dus gezien als een samenstel van begrippen en stellingen betreffende theoretische hoofduitgangspunten voor de inhoud van geïntegreerde verslaggeving (<IR>) van publieke organisaties. Deze theoretische hoofduitgangspunten zijn beredeneerd vanuit drie *verantwoordingsperspectieven*. Dit zijn perspectieven die voortkomen uit een verantwoordingsplicht. Alvorens de beschrijving van de drie verantwoordingsplichten in de theoretische hoofduitgangspunten in §2.7 volgt eerst een korte beschrijving van deze verantwoordelijkheid en verantwoordingsplicht in §2.3; de definitie van <IR>, een geïntegreerd verslag en een statement of responsibility in §2.4; een nadere uitwerking van de leidende principes van <IR> §2.5; en een beschrijving van een aantal bestuurskundige elementen die de publieke sector definiëren en betrekking hebben op de definitie van een geïntegreerd verslag §2.6.

§2.3 Inleiding over externe verslaggeving en verantwoordelijkheid

‘’Externe verslaggeving gaat over financieel georiënteerde informatieverschaffing door een organisatie aan buitenstaanders.’’ (Hoogendoorn & Vergoossen, 2012, p. 16). Wat opvalt aan deze inleidende definitie van het boek *Externe Verslaggeving* is dat er automatisch geduid wordt op financieel georiënteerde informatieverschaffing, terwijl de niet-financiële informatieverschaffing uitblijft.

Saskia Stuiveling, oud-president van de Algemene Rekenkamer, stelt in de dissertatie van Dees (2009, p. 278) dat in een extern verslag verantwoording moet worden afgelegd op het niveau van identiteitsgerelateerde kerndocumenten, zoals de institutionele missie, strategie en de gedragscode van de organisatie. Ook Faber en Budding (2017, pp. 58-59) zien naast de financieel georiënteerde verantwoordelijkheid, die zij een *formele verantwoordelijkheid* noemen, twee andere verantwoordelijkheden. Dit zijn de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden en de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden. Dit theoretisch kader hanteert de driedeling die Faber en Budding veronderstellen en benadert <IR> vanuit deze drie verantwoordelijkheden. De formele verantwoordelijkheid van de organisatie is op te vatten als een verticale verantwoordingsplicht. De door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheid en de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheid zijn op te vatten als horizontale verantwoordingsplichten.

Hassan Ouda geeft de leidende gedachte van <IR> weer, waarbij hij ingaat op het integreren van verschillende soorten verantwoordingsplichten. De aantrekkelijkheid van <IR> is volgens Ouda (2021, p. 149) de mogelijkheid tot verbinding en integratie van verschillende verantwoordingsplichten (*accountability’s*). Het nader uit te werken theoretisch kader zet deze stap en vormt daarmee een theoretische gids voor het gebruik van <IR> in de praktijk. <IR> is door de verantwoordingsbenadering meer betekenisvol – omdat het concept nu écht geworteld wordt in het concept verantwoording – waardoor het vrijblijvende karakter dat <IR> nu heeft, op termijn kan worden verlaten.

De onderlinge afhankelijkheden tussen (de kern van) de drie verantwoordingsplichten vormen de theoretische grondslag voor dit onderzoek. De verticale verantwoordingsplicht, voorvloeiend uit de (I.) formeel toegekende verantwoordelijkheden is vaak de basis van een jaarverslag. De horizontale verantwoordingsplichten, voortvloeiend uit de (II.) verantwoordelijkheden die de organisatie zichzelf aandraagt, samen met de (III.) verantwoordelijkheden die de organisatie heeft richting externe stakeholders, vullen deze verticale verantwoordingsplicht aan. Deze driedeling is gemaakt door Faber & Budding (2017, pp. 57-59) en zij veronderstellen de verstandhouding van de drie dimensies los van elkaar – dus

niet geïntegreerd. Hoe een publieke organisatie deze drie verantwoordingsplichten kan integreren blijkt uit dit theoretisch kader.

§2.3.1 Verantwoordelijkheden en de verantwoordingplicht

Verantwoordelijkheid behelst volgens Dees (2009, p. 13) de plicht tot het uitvoeren van toegewezen taken en daarmee het tot gelding brengen van de taken gebonden bevoegdheden. De ***verantwoordingsplicht*** behelst de plicht tot rekenschap inzake de verantwoordelijkheidsinvulling. Dit is de adequate uitvoering van toegewezen taken en bevoegdheden (Dees, 2009, p. 13). Dit onderzoek kent drie verschillende verantwoordelijkheden, welke de basis vormen voor drie verantwoordingsplichten. Elke verantwoordingsplicht heeft aldus zijn eigen theoretische uitgangspunt in dit onderzoek, dat terugkomt in §2.7.

§2.3.2 Verschil horizontale en verticale verantwoordingsplicht

De *verticale verantwoordingsplicht* is de grondslag van het eerste theoretische hoofduitgangspunt voor de inhoud van <IR> in de publieke sector – , behorend bij de formeel toegekende verantwoordelijkheden. De verticale verantwoordingsplicht is de plicht van de publieke organisatie om zich te verantwoorden over de realisatie van de bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan de instanties die deze verantwoordelijkheden heeft toegewezen.

De verticale verantwoordingsplicht heeft een generiek karakter en onderscheidt zich daarmee van specifieke vormen van verantwoording waartoe een publieke organisatie verplicht kan zijn. Denk bijvoorbeeld aan het verantwoorden over de besteding van een subsidie. Ook onderscheidt zij zich van de *horizontale verantwoordingsplicht*. Een publieke organisatie is hier vaak niet toe verplicht, maar voelt zich erdoor geroepen, zoals bij vrijwillige verantwoording jegens het brede publiek of naar individuele- of interne ‘stakeholders’ (Dees, 2009, p. 16). Er is bij een horizontale verantwoording meestal geen enkele sprake van een hiërarchische relatie tussen de organisatie in kwestie en een forum dat formeel verplichtingen kan opleggen. De relatie tussen de organisatie en de stakeholder is op basis van vrijwilligheid en zonder tussenkomst van een principaal (Bovens, 2005). Het theoretisch kader laat zien hoe een publieke organisatie deze horizontale verantwoordingsplichten met de verticale verantwoordingsplicht kan combineren in een geïntegreerd verslag. Integrated Reporting is het concept dat deze verbinding tot stand kan brengen.

§2.4 Integrated reporting en het geïntegreerd verslag

§2.4.1 Inleiding

Integrated Reporting is een manier van extern verantwoording afleggen. Het is een concept, ontworpen door de International Integrated Reporting Council. Dit is een wereldwijde coalitie van toezichthouders, investeerders, bedrijven, informateurs, accountants, wetenschappers en afgevaardigden van ngo's (International Integrated Reporting Council, 2021, p. 1). De coalitie is van mening dat communicatie over het creëren, behouden of eroderen van waarden de volgende stap is in de evolutie van externe verslaggeving. Het Internationale <IR> Framework is ontwikkeld om aan deze behoefte te voldoen en een basis te leggen voor de toekomst (IIRC, 2021, p. 1). Ofschoon het IIRC-framework van oorsprong gericht is op private organisaties, biedt het framework door haar vrijwillige en open karakter de mogelijkheid om <IR> ook in de publieke sector te gebruiken.

Integrated Reporting heeft vier hoofddoelen volgens het IIRC (2021, p.2). Het eerste doel is het verbeteren van kwaliteit van de informatie die beschikbaar is voor kapitaalverstrekkers, om een meer efficiënte en productievere toewijzing van kapitalen mogelijk te maken. Het tweede doel is het bevorderen van een meer efficiënte en samenhangende benadering van bedrijfsverslaggeving, die alle betrokken actoren door de tijd heen met elkaar verbindt. Het derde doel is het verhogen van de verantwoordelijkheid en het rentmeesterschap over de zes <IR> kapitalen (financiële, geproduceerde, intellectuele, menselijke, sociale en relatie gerelateerde; en natuurlijke) en het begrip voor de onderlinge afhankelijkheden tussen de kapitalen te bevorderen. Tot slot heeft <IR> als doel het ondersteunen van geïntegreerd denken, besluitvorming en acties die gericht zijn op waarde-creatie op korte, middellange en lange termijn (International Integrated Reporting Council, 2021, p. 2).

Een *integrated report* (geïntegreerd verslag), is volgens het IIRC bedoeld om zicht te geven in de middelen en relaties die worden gebruikt en beïnvloed door een organisatie. Het geïntegreerd verslag probeert aan de hand van verschillende waarden (in de vorm van ‘kapitalen’) en een waardecreatiemodel onder andere uit te leggen hoe de organisatie omgaat met de externe omgeving en het creëren van waarde op de korte, middellange of lange termijn (IIRC, 2021, p. 6). Het IIRC (2021) categoriseert de gecreëerde waarden in financieel-; geproduceerd-; intellectueel-; menselijk-; sociaal & relationeel-; en natuurlijk kapitaal. Deze categorisering van kapitalen hoeft niet per se aangehouden te worden bij het opstellen of het beoordelen van een geïntegreerd verslag.

De definitie van het geïntegreerd verantwoordingsverslag in dit onderzoek (§2.4.3) is opgesteld op basis van de leidende <IR> principes, gezien vanuit een verantwoordingsperspectief met betrekking tot de publieke sector. De elementen van de definitie zijn geoperationaliseerd in de daarvoor aangewezen paragrafen in dit hoofdstuk. De focus van dit onderzoek ligt dus op het afleggen van geïntegreerde publieke verantwoording als hoofddoel van <IR>. Deze verantwoording draagt op haar beurt bij aan de legitimiteit van het openbaar bestuur. Dit is een vrij unieke positie rond het onderwerp Integrated Reporting, terwijl het ook bijdraagt aan de doelen die het IIRC onderscheidt, maar dan vanuit een solide accountability-fundament.

§2.4.2 Waardencreatie

Volgens de IIRC en de CIPFA (2016, p. 13) is de kern van een geïntegreerd verslag de mogelijkheid om verder te kijken dan de tegenwoordige tijd, eerst naar de nabije toekomst en daarna naar de lange termijn. Een geïntegreerd verslag doet dit door middel van focus op *waardencreatie*. Wat de term 'waarde' betekent, verschilt van organisatie tot organisatie. Belangrijke vragen die de organisatie voor zichzelf moet beantwoorden zijn de volgende: 'Wat proberen we als organisatie te bereiken; en hoe ziet succes eruit?'. Als de organisatie deze vraag kan beantwoorden en verspreiden binnen de hele organisatie bouwt ze aan een weg naar duurzaam succes (CIMA, 2021, pp. 2-3).

Aangezien het onderzoek betrekking heeft op de publieke sector, betreft de waardecreatie hier het creëren van publieke waarden. Het <IR> framework benadrukt dat de door de organisatie gecreëerde waarden zijn gelinkt aan waarden gecreëerd voor anderen, inclusief de belangrijkste stakeholders en de samenleving als geheel (IIRC & CIPFA, 2016, p. 13). De organisatie creëert dus waarden voor een grote groep, maar legt hier vaak geen verantwoording over af. De traditionele externe verslaggeving, zoals veel publieke en private organisaties deze kennen, bevat vaak louter financiële elementen waarvan de verantwoording formeel is vastgelegd bij wet- en regelgeving, terwijl over de waardencreatie die betrekking heeft op de interne- en externe stakeholders geen verantwoording plaatsvindt. <IR> zoals benaderd in dit onderzoek neemt deze 'horizontale' verantwoordingsplichten mee in het verantwoordingsverslag, zoals ook blijkt uit de definitie in §2.4.3.

§2.4.3 Definitie geïntegreerd verslag

In dit onderzoek wordt een geïntegreerd verslag gezien als een *kernachtig verhaal* waarin een publieke organisatie aan het *algemene publiek* op *hoofdlijnen* en *samenhangend* verantwoording aflegt over de realisatie van haar formeel toegekende-, door de samenleving toebedachte- en de zelf gevoelde verantwoordelijkheden inzake *goed openbaar bestuur*, en daarmee over de wijze waarop zij *publieke waarde* heeft voortgebracht op korte-, middellange en lange termijn. Om de 'hoofdlijnen' te bepalen dient de publieke organisatie in dialoog te gaan met respectievelijk haar principalen (*verticale verantwoording* – over *formeel toebedeelde verantwoordelijkheden*, binnen het raamwerk van het theoretisch kader van Dees (2009, pp. 242-248)), haar externe stakeholders (*horizontale verantwoording* – over de *door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden*, mede op basis van externe bronnen en gezaghebbende opvattingen) en haar interne stakeholders (*horizontale verantwoording* – over de *door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden*, mede op basis van interne bronnen en sectorcodes).

Anders gezegd: via een geïntegreerd verslag geeft de publieke organisatie de buitenwereld kort en krachtig tekst en uitleg over de *balanceerkunst* van *goed openbaar bestuur* en de keuzes die ze daarin heeft gemaakt. De toevoeging van deze definitie ten opzichte van de IIRC-definitie[1] is de verbinding met de fundamentele notie van verantwoording. De toevoeging van een geïntegreerd verslag ten opzichte van traditionele jaarverslagen zijn de essentialia van de twee horizontale verantwoordingsplichten die (de essentialia van) de verticale verantwoordingsplicht aanvullen.

De bovenstaande definitie van een geïntegreerd verslag bevat een aantal essentiële elementen die nadere uitleg behoeven. De elementen die terugslaan op de principes van <IR> zijn terug te vinden in §2.5, de elementen die een bestuurskundige uitleg behoeven zijn terug te vinden in §2.6 en de elementen die betrekking hebben op verantwoordingsliteratuur zijn terug te vinden in §2.7.

[1] Het IIRC geeft de volgende definitie van <IR> met betrekking tot publieke organisaties: ''Integrated Reporting helps public sector organizations to understand and explain how they create value in the widest sense. It is based on the International <IR> Framework that encourages integrated thinking across the organization. Organizations that adopt <IR> work towards producing an integrated report: a concise communication about how an entity's strategy, governance, performance, and prospects, in the context of its external environment, lead to the creation of value over the short, medium, and long term'' (IIRC & CIPFA, 2016, p. 18)

§2.4.4 Statement of responsibility

Integrated Reporting bevat de kern van drie verschillende verantwoordelijkheden en neemt andere gedetailleerde zaken – die verschillen van organisatie tot organisatie – niet mee in het geïntegreerd verslag. Een geïntegreerd verslag opstellen doet een organisatie niet door te bezuinigen op inhoudelijke hoofdthema's, maar door binnen deze hoofdthema's antwoord te geven op de vraag wat nu is essentieel voor de organisatie. Het antwoord op deze vraag blijkt uit de materialiteitsanalyse (§2.5.1), waar de interne- en externe stakeholders een belangrijke voedingsbron voor zijn.

Het valt op dat de 'verticale' verantwoordingsplichten niet allemaal worden meegenomen in een geïntegreerd verslag, terwijl deze plichten wel bij wet- en regelgeving zijn vastgelegd. Een geïntegreerd verslag bevat alleen de *kern* van de verticale verantwoordingsplicht, net zoals het ook de *kern* bevat van de andere twee horizontale verantwoordingsplichten, omdat een belangrijk kenmerk van geïntegreerd verslag de *beknoptheid* is (IIRC & WICI, 2013, p. 3). Het opnemen en verbinden van alleen de kern van de drie verantwoordingsplichten is kaderstellend en richtinggevend voor de inhoud van de geïntegreerde verslag.

Het geïntegreerd verslag is weliswaar niet volledig – omdat het alleen de kern van de verantwoordingsplichten bevat en niet de details en de randzaken – maar het is minstens even belangrijk als een traditioneel jaarverslag. Doordat het geïntegreerd verslag alleen beknopt de kern van de verschillende verantwoordingsplichten bevat, kan een geïnteresseerde (of dit nu een burger, accountant, kapitaalverstrekker, interne stakeholder, of iemand anders is) uit het geïntegreerd verslag aflezen waar hij de rest van de voor hem relevante informatie kan vinden. Dit kan het traditionele financiële jaarverslag zijn, maar ook een ander aanvullend verslag, zoals een duurzaamheidsverslag.

Een geïntegreerd verslag is door haar verzameling aan kernachtige elementen een drieluik dat de informatie behoevende lezer eerst iets over de kern van alle onderwerpen vertelt, en hem vervolgens de juiste richting in stuurt door aan te geven in welk gedetailleerd verantwoordingsverslag (over een bepaald onderwerp) de lezer zijn informatie kan vinden. Een geïntegreerd verslag vervangt het jaarverslag dus niet; het is een seperate exercitie. Het komt **bij** al die formele verantwoordingsdocumenten en vrijwillige thematische documenten.

Het additioneel product van een geïntegreerd verslag omvat de hoofdlijnen van alle drie verantwoordingsplichten. Het zou eventueel boven de andere verantwoordingsverslagen kunnen worden gepositioneerd, omdat het de kern van deze verslagen bevat, maar het blijft een vrijwillig additioneel product. Het geïntegreerd verslag ligt idealiter boven op de stapel van alle

verschillende verantwoordingsverslagen binnen een organisatie, daar het de kern van alle verslagen bevat en als het ware het eerste verslag dient te zijn in een doorklikmodel voor de informatie behoevende lezer.

Wellicht is het meest uitdagende aspect van <IR> het identificeren en weergeven van die paar stukjes beknopte informatie die de essentialia van het verhaal vertellen. De uitdaging is vaak om zuinig te zijn in woordgebruik en er toch voor te zorgen dat de beknopte gerapporteerde informatie representatief is voor alle informatie waarover wordt gerapporteerd. Het geïntegreerd verslag is altijd maatwerk voor de entiteit in kwestie, want geen publieke organisatie is hetzelfde of opereert onder dezelfde omstandigheden.

§2.5 Leidende principes van Integrated Reporting

§2.5.1 ‘’De hoofdlijnen’’ van verantwoordingsplichten en de materialiteitsanalyse

Uit de definitie van een geïntegreerd verslag in §2.4.3 valt af te lezen dat het verslag beknopt dient te zijn en alleen de *meest relevante zaken* (thema’s) dient te bevatten die bijdragen aan het creëren van waarde over tijd. De materialiteitsanalyse genereert in het *materiality determination process* welke thema’s het meest relevant zijn voor het creëren van waarde over tijd (IIRC & AICPA, 2013, p. 2). De materialiteitsanalyse filtert daarbij datgene dat de organisatie daadwerkelijk in het geïntegreerd verslag opneemt. De publieke organisatie identificeert in dit proces als eerste de voor haar relevante thema’s. Vervolgens beoordeelt de organisatie welke thema’s het meest relevant zijn voor het creëren van waarde over tijd. Na deze beoordeling prioriteert de organisatie tot slot de relevante thema’s van meest relevant, naar minst relevant (IIRC & AICPA, 2013, p. 2). De materialiteitsanalyse geldt voor positieve en negatieve zaken (zoals kansen en risico’s voor de organisatie; gewenste en ongewenste uitkomsten van beleid) en bevat financiële én niet-financiële informatie.

Via een paar manieren kan de organisatie de voor haar relevante thema’s identificeren. Om te beginnen kunnen de managers in een publieke organisatie overwegen wat de *value drivers* van de organisatie zijn (IIRC & AICPA, 2013, p. 3). De value drivers kunnen financiële drijfveren zijn, zoals het marktaandeel, de operationele efficiëntie en de focus op de kostprijs. Maar een organisatie kan ook andere drijfveren hebben zoals de verbetering van klantrelaties en sociale verwachtingen, en een vermindering van milieuaantasting. De *value drivers* kunnen ook waarden zijn zoals integriteit, vertrouwen en teamwork (IIRC & AICPA, 2013, p. 3). Deze waarden, die veelal vastliggen in de strategie en de missie van de organisatie, kunnen antwoord geven op de vraag wat de drijfveren van een organisatie zijn. Naast de value drivers kan de

organisatie ook relevante thema's genereren uit de dialoog met zowel interne- als externe stakeholders; de omgeving waarin de organisatie opereert; de capaciteit en de prestaties van de organisatie en; uiteindelijk uit hoe relevante thema's die voortvloeien uit bovenstaande bronnen de strategie, het bedrijfsmodel en de kapitalen van de organisatie aanpassen in het vermogen van de organisatie om waarde te creëren over tijd (IIRC & AICPA, 2013, pp. 3-4).

Na het verzamelen van de voor de organisatie relevante thema's dient de organisatie te overwegen en te beoordelen welke informatie zij meeneemt in haar geïntegreerd verslag. Zij bepaalt dit aan de hand van de significante belangrijkheid (*significant importance*) van een relevant thema in termen van het effect op waardecreatie (IIRC & AICPA, 2013, p. 4). De stakeholderdialoog is een belangrijke voedingsbron voor de beoordeling van de omvang van het effect van een relevant thema, omdat de stakeholders de mogelijkheid van een organisatie om waarde te creëren kan aanpassen (IIRC & AICPA, 2013, p. 4).

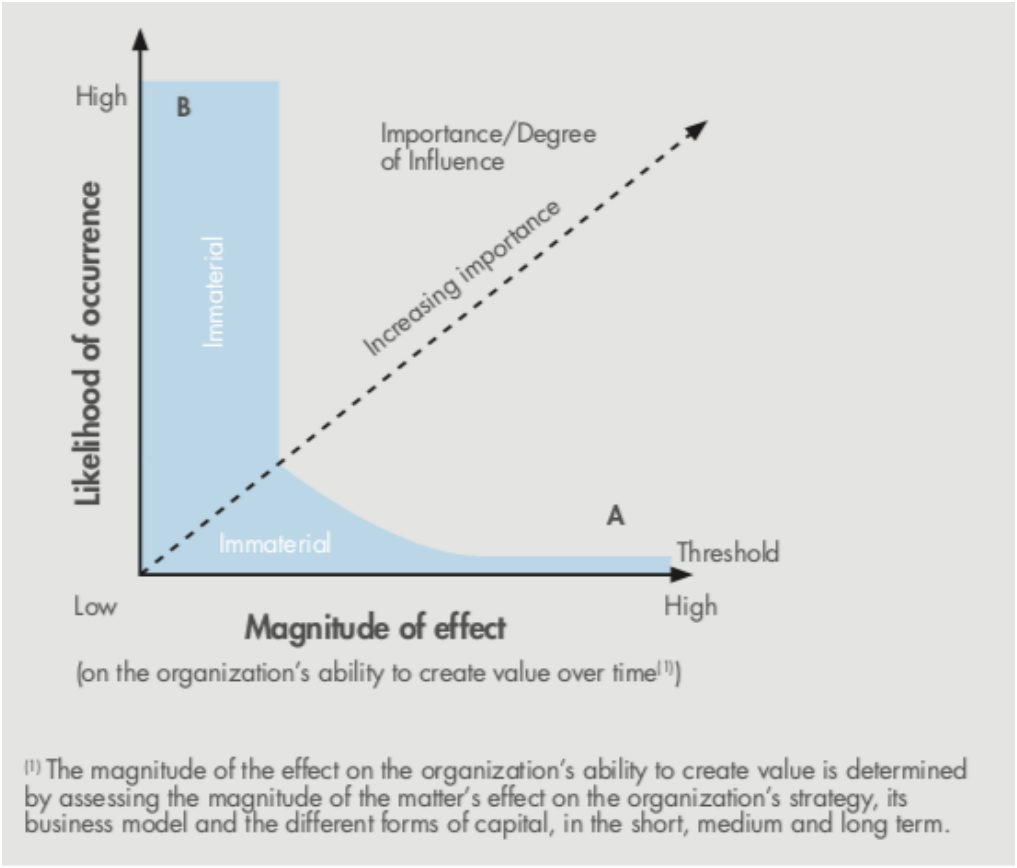
De beoordeling van welke relevante thema's (hoeveel) waarde creëren, gebeurt op twee manieren. Ten eerste beoordeelt de organisatie de omvang van het effect dat een relevant thema bezit voor het creëren van waarden. Het betreft hier thema's waarvan zeker is dat ze aanwezig zijn in het waardecreatieproces. De thema's kunnen kwalitatief of kwantitatief van aard zijn, met een achtergrond in verschillende perspectieven (een financieel-; procesgericht-; strategisch-; regelgevend-; en een reputatiegericht perspectief[2]). De organisatie dient bij de beoordeling van de relevante thema's rekening te houden of de thema's betrekking hebben op de interne omgeving of de externe omgeving van de organisatie en in welk timeframe (korte, middellange of lange termijn) de waarde wordt gecreëerd (IIRC & AICPA, 2013, pp. 5-6).

Mocht een relevant thema nog onzeker zijn (omdat bijvoorbeeld nog niet zeker is of het daadwerkelijke waarde creëert over tijd) dan wordt er niet alleen gekeken naar het potentiële effect van het thema, maar ook naar een tweede manier van beoordeling. Dit is de waarschijnlijkheid van het voorkomen van het thema (IIRC & AICPA, 2013, pp. 5-6). Hoe groter het effect en de waarschijnlijkheid van het voorkomen van een relevante zaak, hoe hoger de prioritering voor het geïntegreerd verslag.

De onderstaande figuur laat zien hoe dat in zijn werk gaat. De organisatie filtert via de stakeholderdialogen informatie waar de organisatie behoefte aan heeft en vervolgens plot zij dit op de horizontale as (het belang/ effect van de informatie) en de verticale as (hoe waarschijnlijk het is dat het effect zal voorkomen). Van dit plot pakt de organisatie het bovenste

[2] Zie de tabel in IIRC & AICPA (2013, pp. 5-6) voor een nadere uitwerking van deze perspectieven.

rechtse kwadrant en de thema's die daar staan weergegeven neemt de organisatie mee in haar geïntegreerd verslag. Het plot is in figuur 1 weergegeven.



Figuur 1: plot materialiteitsanalyse, opgehaald uit IIRC & AICPA (2013, p. 6)

Uitleg plot: relevante thema's die meer rechts (op de horizontale as) in het plot komen te staan hebben voor de publieke organisatie meer effect op het creëren van waarden over tijd. De relevante thema's die hoger in het plot komen te staan (op de verticale as) hebben meer waarschijnlijkheid om daadwerkelijk te verschijnen. De thema's die zich het meest in de rechtsbovenhoek van het plot bevinden worden geacht het meeste waarden te creëren over tijd. De horizontale as is echter belangrijker dan de verticale as. *Het relevante thema A in de figuur* (rechtsonder) heeft een grotere impact dan het *relevante thema B in de figuur* (linksboven) omdat A het vermogen van de organisatie om waarden over tijd te creëren veel ernstiger aantast dan B.

Het gebruik van de bovenstaande IIRC-materialiteitsmatrix vraagt veel van de onderzoeker die de materialiteitsanalyse uitvoert. Het is voor een onderzoeker niet snel duidelijk wat de waarschijnlijkheid is dat een bepaald effect optreedt bij een relevant thema en hoeveel publieke waarde het effect creëert. De onderzoeker kan dit effect achterhalen door een tijds- en arbeidsintensief proces te volgen in de materialiteitsanalyse zoals het IIRC & AICPA (2013) deze veronderstelt. Een tweede nadeel aan deze materialiteitsanalyse is dat de matrix

subjectief wordt ingevuld. De onderzoeker oordeelt zelf wat het effect van een thema op waardecreatie is, en hoe waarschijnlijk het is dat een thema zal voorkomen. De ambigue X-as en Y-as leidt tot een subjectieve invulling van de materialiteitsanalyse door de onderzoeker.

Tijdens deze stap van de materialiteitsanalyse kan de onderzoeker er ook voor kiezen om uit te wijken naar een alternatieve, meer gebruiksvriendelijke materialiteitsmatrix zoals de onderzoeker in het rapport van de Algemene Rekenkamer (2015) gebruikt in een MVO-onderzoek bij de Algemene Rekenkamer. Op de Y-as staat aangegeven welk belang de stakeholders aan een bepaald thema hechten en op de X-as staat aangegeven welk belang de organisatie in kwestie zelf aan dat thema hecht (Algemene Rekenkamer, 2015). De alternatieve materialiteitsmatrix bepaalt dus op een andere manier welke thema's materieel zijn. De onderzoeker bepaalt in overleg of hij van de IIRC-materialiteitsanalyse afwijkt of niet. Voor publieke organisaties met een beperkt budget en arbeidsuren voor het opstellen van een geïntegreerd verslag is een alternatieve, meer gebruiksvriendelijke materialiteitsmatrix een handige tool.

Na de beoordeling van de relevante thema's dient de onderzoeker de thema's te prioriteren op basis van hun belangrijkheid. Dit is de laatste stap in het *materiality determination process*. De thema's met de grootste kans of het grootste (potentiële) effect om waarden over tijd te creëren zijn het meest belangrijk en krijgen een plaats in het geïntegreerd verslag (IIRC & AICPA, 2013, p. 8).

De kern van de zelf gevoelde verantwoordelijkheden hebben direct betrekking tot de definitie van <IR> in dit onderzoek. Uit deze definitie valt af te lezen dat er gerapporteerd wordt over de *realisatie* van haar drie soorten verantwoordelijkheden. Voor de zelf gevoelde verantwoordelijkheden is dit het rapporteren over de organisatiedoelen die de organisatie in het begin van het jaar gesteld heeft. De organisatie hecht hier dusdanig veel waarde aan dat de materialiteitsanalyse van de zelf gevoelde verantwoordelijkheden, altijd het rapporteren over de oorspronkelijk vastgestelde doelen tot uitkomst moet hebben. In een geïntegreerd verslag moet een publieke organisatie daarom ook rapporteren over het bereiken van haar doelen die ze in het begin van het jaar heeft vastgesteld.

Dit theoretisch kader veronderstelt dat de materialiteitsanalyse op alle drie de verantwoordingsplichten wordt losgelaten. Dit levert de organisatie de essentialia van elk van de drie verantwoordingsplichten op. Voorts dient de organisatie deze essentialia in elkaar te schroeven. Dit betekent niet dat er alleen een informatie-uitwisseling plaatsvindt, maar ook dat de essentialia van alle drie de verantwoordingsplichten op een goede manier vertegenwoordigd zijn in het geïntegreerd verslag, en er relaties/ koppelingen zijn gelegd tussen deze essentialia.

Het geïntegreerd verslag is dus niet in elkaar gewrongen door het weglaten van elementen van een verantwoordingsplicht, maar het filtert via de materialiteitsanalyse de kern van de verantwoordingsplicht en bepaalt op die manier wat wel en niet relevant is voor een opname in het geïntegreerd verslag.

§2.5.2 ‘’Kernachtig’’ – de beknoptheid van het verslag

De nadruk op de beknoptheid (*conciseness*) van het verslag is een belangrijk element van <IR>. Het geïntegreerd verslag geeft de lezer een breed beeld van de organisatie doordat het beknopt is. Tegelijkertijd geeft het verslag aan in welk ander document de meer gedetailleerde informatie over een onderwerp te vinden is (IIRC & WICI, 2013, p. 3).

Integrated Reporting is dus een methode van externe verslaggeving waarvan de kernelementen antwoord geven op de vraag op welke manier de organisatie waarde kan creëren op de korte, middellange en lange termijn. Het geïntegreerd verslag komt met haar kernelementen naast de traditionele financiële jaarrekening te staan, maar vervangt deze niet.

§2.5.3 Een verhaal – geen opsomming van feiten

Een belangrijk kenmerk van het geïntegreerd verslag is dat het niet louter een opsomming van feiten is, maar een beknopt *verhaal* over het creëren van waarde (IIRC & WICI, 2013, p. 3). Politiek verantwoorden is dan in essentie ook het vertellen van een betekenisvol verhaal dat duiding geeft, in plaats van het maken van een optelsom die eindigt in rode of zwarte getallen onder een streep (Algemene Rekenkamer, 2016, p. 4). Uit het geïntegreerd verhaal blijkt hoe en met welke middelen de organisatie haar bevoegdheden heeft gerealiseerd, en tot welke resultaten dat heeft geleid.

Een organisatie vertelt in een verhaalvorm vooral wat de interne waarden van de organisatie zijn en daarmee wat de organisatie belangrijk acht. Denk hierbij aan de verschillende kapitalen die het IIRC veronderstelt. In het verhaal zijn verleden, heden en toekomst meer samengebracht. De prestaties (het verschil tussen de verwachtingen en resultaten) van bepaalde doelen zijn structureel in het verhaal vastgelegd (Mayne, 2004). Op deze manier reflecteert de een publieke organisatie haar gerealiseerde doelen en legt ze deze aan het algemeen publiek voor.

§2.5.4 De samenhangendheid – connectiviteit tussen de kernen van de verantwoordingsplichten

Connectivity is het aanbrengen van samenhang en relaties tussen de kernelementen van het verslag, en daarmee een van de leidende principes van <IR>. Het World Intellectual Capital Initiative (WICI) & het IIRC (2013, p. 3) geven aan dat de combinaties, relaties en afhankelijkheden tussen verschillende componenten die waarden creëren over tijd, terugkomen in een geïntegreerd verslag. Transparantie speelt hierbij een belangrijke rol.

In een transparante onderneming kan geïntegreerd denken leiden tot een geïntegreerd verslag, en vice versa (IIRC & WICI, 2013). Een organisatie kan haar transparantie vergroten door belangrijke stakeholders en verschaffers van financieel kapitaal in te lichten over connecties die de organisatie heeft. Deze connecties – of verbanden – kunnen onder meer bestaan tussen de strategie, het bestuur, de prestaties uit het verleden en de toekomstperspectieven van de organisatie (IIRC & WICI, 2013, p. 3). Door deze onderdelen te verbinden, geeft het geïntegreerd verslag een completer beeld van het vermogen van de organisatie om waarde te creëren. Het verslag geeft daarnaast een beter beeld van de stakeholders die de toekomst van de organisatie kunnen beïnvloeden.

Uit de drie verantwoordelijkheden – fundament voor de theoretische hoofduitgangspunten van dit onderzoek – vloeien de drie verantwoordingsplichten voort welke door een materialiteitsanalyse zijn gehaald. De stap die een publieke organisatie neemt in het opstellen van een geïntegreerd verslag na de materialiteitsanalyse, is het combineren van de drie kernen die uit de analyse voortvloeien. Dit is het aanbrengen van relaties en de samenhang tussen de prestaties-; het bestuur-; de toekomstperspectieven-; de strategie- en; de missie van de organisatie. Blijkt dat uit de drie materialiteitsanalyses verschillende onderwerpen vaker terugkomen, dan kan een geïntegreerd verslag deze onderwerpen verbinden in de vorm van een vertellend verhaal.

§2.6 De publieke sector

Niet alle publieke organisaties zijn over een kam te scheren. Wel hebben ze als overkoepelend element dat ze onderdeel zijn van de publieke sector. Organisaties in de publieke sector onderscheiden zich van de private sector doordat zij onder andere het algemeen belang dienen. Begrippen die betrekking hebben op de publieke sector en het geïntegreerd verslag vragen om nadere uitleg. Deze paragraaf geeft kort een toelichting bij het algemeen belang, goed openbaar bestuur en het besturen als een balanceerkunst.

§2.6.1 Het algemene publiek en het algemeen belang

Publieke organisaties behartigen het algemene belang (Dees, 2009, p. 137) en onderscheiden zich hiermee van het bedrijfsleven, waar het *shareholder-belang*[3] vooropstaat. En hoewel het *algemeen belang* lastig te definiëren is, is het toch een essentieel kenmerk voor de definitie van een geïntegreerd verslag in dit onderzoek. De algemeenheid betreft volgens Dees (2009, p. 109) iets collectiefs en overstijgt individuele belangen; het is een belang waarin allen verenigd worden en dat door allen juist omwille van zijn algemeenheidskarakter moet worden gerespecteerd. Het algemeen belang bestaat dus niet uit een optelsom van subjectieve belangen. Het algemeen belang onderscheidt zich hiermee van bijzondere belangen en staatsbelangen en heeft een normatief karakter. Het gaat over iets dat voor iedereen heeft te gelden, en niet een belang dat door de meerderheid is gedeeld. Het vormt een kader voor individuele behoeftebevrediging – de individuele vrijheid wordt door een algemeen belang gerespecteerd, mits men zich aan bepaalde regels houdt. En het algemeen belang behoeft nadere concretisering, wil het normatief begrip in een discussie over belangen willen fungeren (Dees, 2009, pp. 109-111). Het algemeen belang is iets dat voor iedereen dient te gelden.

§2.6.2 Goed openbaar bestuur

Een publieke organisatie behartigt dit algemeen belang. Ook dient zij te voldoen aan een reeks criteria van goed openbaar bestuur. Dit zijn prestatiecriteria; zorgvuldigheidscriteria; financiële criteria; organisatiegerichte criteria en; criteria voor verantwoording en transparantie. Een gedetailleerde uitwerking van deze criteria, overgenomen van (Dees, 2012, pp. 20-22), is terug te vinden in tekstvak 1. Goed openbaar bestuur is geen statisch, maar een dynamisch concept. Het is nooit af, maar in voortdurende staat van onderhoud en verbetering (Dees, 2012, p. 22).

[3] *Shareholders*, ook wel bekend als *stockholders*, zijn de voorlopers van stakeholders. De shareholders zijn dusdanig betrokken bij een organisatie, dat de organisatie niet zonder de shareholders bestaan zou kunnen hebben. Denk hierbij aan aandeelhouders, werknemers, klanten, leveranciers en kapitaalverstrekkers (Freeman, 1984, pp. 31-32).

Tekstvak 1: de criteria van goed openbaar bestuur

I) Prestatiecriteria

a) doeltreffendheid/effectiviteit (effectiveness): de (beleids-) uitvoering levert het gewenste resultaat op;

b) doelmatigheid (economy en efficiency): bij de verwerving van goederen en diensten wordt zuinigheid betracht, en met zo min mogelijk middelen wordt zoveel mogelijk resultaat behaald – ofwel maximale *'value-for-money'*;

II) zorgvuldigheidscriteria

c) responsiviteit: de beleidsvorming en –implementatie zijn gebaseerd op maatschappelijke behoeften;

d) democratisch gehalte: bij de vorming en implementatie van beleid wordt aan burgers de mogelijkheid tot participatie en inspraak geboden en worden zij adequaat geïnformeerd;

e) rechtmatigheid: internationale verdragen en wettelijke regels worden nageleefd; financiële transacties voldoen bovendien aan de bepalingen uit contracten en beschikkingen die gelden als voorwaarden voor hun ontstaan;

f) behoorlijkheid: er wordt voldaan aan gezaghebbende ongeschreven normen voor behoorlijk bestuur;

g) integriteit: er wordt ethisch verantwoord gehandeld;

III) Financiële criteria:

h) financiële onderbouwing en houdbaarheid: bij de vorming en implementatie van beleid is zorggedragen voor een deugdelijke financiële onderbouwing, binnen de kaders van de vastgestelde begrotingen. Alle financiële behoeften en consequenties voor zowel de korte als de lange termijn worden in aanmerking genomen. Belangen van toekomstige generaties worden meegewogen;

IV) Organisatiegerichte criteria

i) kwaliteit intern bestuur: er is sprake van een goede 'governance' (incl. risicomanagement, sturing en beheersing, controllersfunctie, interne audit en toezicht), en er wordt zorggedragen voor voldoende deskundigheid van de werknemers;

j) kwaliteit samenwerking met andere organisaties: bevoegdheden en verantwoordelijkheden tussen organisaties zijn helder geregeld en worden goed ingevuld;

k) innovatiekracht: bij de beleidsvorming en –implementatie worden nieuwe benaderingen en werkwijzen ontwikkeld en toegepast;

l) lerend vermogen: er wordt geleerd van eigen ervaringen en die van relevante andere organisaties;

m) duurzaamheid naar mens en omgeving: er wordt zorgvuldig omgegaan met de belangen van

(Vervolg tekstvak 1)

V) Criteria voor verantwoording en transparantie

n) transparantie: relevante informatie is vrij verkrijgbaar en direct toegankelijk voor belanghebbenden. Besluiten worden genomen, toegepast en gehandhaafd volgens afgesproken procedures. De informatie in de begrotingen, jaarverslagen en andere vormen van informatieverstrekking zijn relevant (inclusief tijdig en actueel), betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk.

o) kwaliteit publieke verantwoording: de verschillende modaliteiten van verticale en horizontale publieke verantwoording zijn zowel naar inhoud als naar proces adequaat. De inhoud van de publieke verantwoording en de mede daarop gebaseerde externe verslaggeving weerspiegelen de volle breedte aan bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de publieke organisatie en alle kwaliteitseisen van goed openbaar bestuur;

p) kwaliteit externe audit: essentieel te achten publieke verantwoordingsinformatie en essentiële andere objecten zijn onderworpen aan adequate audit door daartoe gekwalificeerde, onafhankelijke auditors[1];

q) verantwoordbaarheid keuzes: bij dilemma's tussen de verschillende aspecten van goed bestuur worden gemotiveerde keuzes gemaakt, bij de rechtvaardiging waarvan wordt gerefereerd aan het algemeen belang'' (Dees, 2012, pp. 20-22).

§2.6.3 Besturen als balanceerkunst

Besturen is niet eenvoudig. Er treden ongetwijfeld dilemma's op als een bestuurder aan alle criteria van goed openbaar bestuur wil voldoen. Daarnaast is openbaar bestuur een dynamisch concept, wat voortdurend onderhoud en verbetering vergt (Dees, 2012, p. 22).

De bestuurder dient door deze dynamiek en vele criteria steeds een balans aan te brengen tussen de verschillende interpretaties van democratie, maar ook bij de wederzijds afhankelijke relatie tussen *democratie* en *efficiëntie*. Efficiënt bestuur legitimeert democratie en democratisch besturen vereist enige inspanningen op het gebied van efficiëntie (Dees, 2009, pp. 105-106). De prestaties van een bestuurder zijn ook niet te meten met tastbare zaken zoals de winstmarge, maar met ambigue en meer complexe zaken zoals publieke waarde. Een bestuurder wordt in zijn bestuurlijke oordeelsvorming geconfronteerd met de wens tot gelijktijdige verwezenlijking van verschillende maatschappelijke waarden. Door het maken van bovenstaande afwegingen en de keuzes die hij maakt bij dilemma's over verschillende maatschappelijke waarden, is de bestuurder te zien als een balanceerkunstenaar (Dees, 2009, pp. 105-107).

§2.7 De drie verantwoordingsperspectieven

Zoals eerder vermeld is <IR> in dit onderzoek bezien vanuit een verantwoordingsperspectief, waar drie hoofduitgangspunten aan de grondslag liggen. Het gaat hier nogmaals om een *kader*, waarin de hoofduitgangspunten beschreven zijn, maar waarvan de verdere details en uitvoering verschillen per organisatie.

De hoofduitgangspunten in dit onderzoek vormen de algemene lijnen van drie verantwoordelijkheden die een publieke organisatie draagt en waar ze verantwoording over dient af te leggen. Ze luiden als volgt:

Hoofduitgangspunt 1: *In het geïntegreerd verslag neemt de publieke organisatie verantwoordingsinformatie op omtrent de realisatie van de kern van de formeel toegekende verantwoordelijkheden, blijkend uit een materialiteitsanalyse, welke wordt gevoed door de bestuurlijke context waarbinnen de organisatie opereert, de onderdelen van de procedurele- & resultaatgerichte aspecten van de verantwoordingsplicht, en de dilemma's tussen die twee.*

Hoofduitgangspunt 2: *In het geïntegreerd verslag neemt de publieke organisatie verantwoordingsinformatie op omtrent de realisatie van de kern van de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden, blijkend uit de materialiteitsanalyse die wordt gevoed door beliefs systems, boundary systems, diagnostische systemen en interactieve controle systemen.*

Hoofduitgangspunt 3: *In het geïntegreerd verslag neemt de publieke organisatie verantwoordingsinformatie op omtrent de realisatie van de kern van haar door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden, zoals de publieke organisatie afleidt uit de materialiteitsanalyse, welke wordt gevoed door o.a. de externe stakeholderdialoog en publieke opvattingen.*

De volgende drie sub-paragrafen beschrijven ieder een hoofduitgangspunt. Als eerste komen de formeel toegekende verantwoordelijkheden aan bod in §2.7.1 (behorend tot de verticale verantwoordingsplicht). Daarna komen respectievelijk de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden aan bod in §2.7.2 en de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden in §2.7.3 (beide behorend tot de horizontale verantwoordingsplicht).

§2.7.1 Hoofduitgangspunt 1: formeel toegekende verantwoordelijkheden

Publieke organisaties zijn in een rechtsstaat formeel verantwoording verschuldigd aan democratisch gekozen organen en toezichthouders (met daarachter de burgers als uiteindelijke principalen in een democratische rechtsstaat) (Dees, 2009, p. 16). De formele verantwoording weerspiegelt idealiter de formele bevoegdheden en verantwoordelijkheden die aan publieke organisaties zijn toevertrouwd. In zijn proefschrift heeft Dees (2009, pp. 242-248) voor de formeel toegekende verantwoordelijkheden een theoretisch kader ontwikkeld vanuit een '*verticaal verantwoordingsperspectief*' voor de externe verslaggeving van publieke organisaties. Het eerste hoofduitgangspunt in dit onderzoek is afgeleid van het theoretisch kader dat Dees heeft ontwikkeld.

De inhoud van de formeel toegekende verantwoordingsverslaggeving beschrijft Dees in sectie 6.4 van zijn dissertatie (2009, pp. 242-248). Dees veronderstelt dat de verticale verantwoordingsplicht is opgebouwd uit vier dimensies. Deze dimensies onderbouwen ook dit eerste hoofduitgangspunt en staan hierbeneden samengevat. Het betreft, nogmaals, de *formele toegekende verantwoording* die de publieke organisatie moet afleggen. Waar dat voor de doorlopende tekst bevorderlijk is, zijn (delen van) definities letterlijk overgenomen uit Dees (2009, pp. 242-248). Toelichtingen op de dimensies staan in voetnoten weergegeven.

I. **Bestuurlijke context:** *dit is een uiteenzetting over de gehanteerde verdeling van bevoegdheden en verantwoordelijkheden en de daarmee samenhangende aspecten* (Dees, 2009, p. 241)

De publieke organisatie gaat in het geval van samenwerking met andere partijen in op deze samenwerking, en de verdeling van bevoegdheden en verantwoordelijkheden die bij deze samenwerking van toepassing zijn (Dees, 2009, p. 243). Het jaarverslag dient te bevatten: (1.) hoe de publieke organisatie ingaat op de wijze waarop bij de beleidsvorming en -implementatie met andere publieke organisaties en private partijen is samengewerkt; (2.) en de daarbij gehanteerde verdeling van bevoegdheden en verantwoordelijkheden van elk der betrokken partijen, waaronder een eventuele rol van de publieke organisatie als netwerkmanager (Dees, 2009, p. 243). Daarnaast dient de publieke organisatie – in geval van een herschikking van

publieke en private verantwoordelijkheden[4] – te specificeren: hoe zij haar eindverantwoordelijkheid rond het te behartigen publieke belang opvat; welke prioritering zij hanteert van maatstaven voor goed bestuur; en hoe ze de handhaving van het publiekrecht[5] waarborgt (Dees, 2009, p. 243).

> **II. Procedurele aspecten:** *deze geven antwoord op de vraag* ***hoe*** *de overheid optreedt. Hiertoe behoort: de omgang van geld en andere middelen; de rechtvaardigheid, eerlijkheid en zuiverheid van het handelen en de naleving van wettelijke bepalingen, ten opzichte van de daarvoor gestelde regels* (Dees, 2009, p. 241).

II.1 Democratie: responsiviteit, participatie van- en informatie aan burgers. **‘’**De publieke organisatie geeft aan in hoeverre de beleidsvorming en -implementatie hebben plaatsgevonden in overeenstemming met in de samenleving levende waarden, normen en wensen; in hoeverre daarbij mogelijkheden tot participatie en inspraak zijn geboden; en in hoeverre daarbij informatievoorziening aan burgers heeft plaatsgevonden’’ (Dees, 2009, p. 243).

Het valt op dat bij deze dimensie de verticale verantwoordingsplicht al deels wordt aangevuld met de horizontale verantwoordingsplicht, welke voortvloeit uit de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden en betrekking heeft op de informatievoorziening richting de burgers waar Dees (2009, p. 243) over spreekt. Deze door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheid is dus al deels ingeworteld in de formele verantwoordelijkheidsdimensie. De toevoeging van dit onderzoek is dat deze ‘democratische dimensie’ – die dus ook deels ingaat op de maatschappelijk toebedachte verantwoordelijkheid – nader wordt geëxploreerd, daar er behoefte is aan een meer integrale verslaggeving, waar het verticale perspectief wordt versterkt door horizontale aspecten[6].

---

[4] De herschikking van publieke en private verantwoordelijkheden licht Dees als volgt toe: ‘’ Bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de publieke organisatie dienen te worden begrepen en benaderd in relatie tot die van andere organisaties. Wanneer private partijen bij de uitvoering van het beleid zijn betrokken, is extra aandacht nodig voor de wijze waarop in die uitvoering de behartiging van het publieke belang - dat onder de eindverantwoordelijkheid van de overheid ressorteert - is verzekerd, voor de eventuele prioriteiten die zijn aangebracht tussen de verschillende criteria van goed bestuur’’ (Dees, 2009, p. 243).

[5] Publiekrecht is het recht dat de verhouding tussen burgers en de overheid regelt.

[6] Drs. S. J. Stuiveling, president van de Algemene Rekenkamer, heeft als commentaar op Dees (2009, sectie 7.5, pp. 268-281) dat de verticale verantwoordingsplicht aangevuld dient te worden door onder andere verantwoording af te leggen op het horizontale niveau.

*II.2 Rechtmatigheid, exclusief rechtmatigheid financiën en andere middelen: ''*De publieke organisatie geeft aan in hoeverre zij bij haar handelen heeft voldaan aan de daarop toepasselijke wettelijke regels en aan normen van behoorlijk bestuur zoals die zich onder meer in de (bestuurs)rechtspraak, de uitspraken van de Nationale ombudsman, de literatuur of de publieke opinie hebben ontwikkeld'' (Dees, 2009, p. 244). De publieke organisatie is onderworpen aan de wet, maar ook buiten de wet zijn er normen van behoorlijk bestuur. De naleving hiervan bevordert de legitimiteit van het overheidsoptreden (Dees, 2009, p. 244).

II.3 Financiën en andere middelen, inclusief daaraan gerelateerde rechtmatigheid: De publieke organisatie dient inzicht in (1.) de verkrijging, (2.) het beheer en (3.) de aanwending van financiële - en andere middelen te verschaffen[7]. Daarbij geeft zij aan in hoeverre zij wettelijke regels en andere bij de principaal levende verwachtingen heeft nageleefd (Dees, 2009, p. 244). Ook geeft zij aan in hoeverre zij heeft zorggedragen voor de benodigde investeringen in activa die nodig zijn voor toekomstige maatschappelijke behoeftebevrediging (Dees, 2009, p. 244).

II.4 Integriteit: ''De publieke organisatie geeft aan in hoeverre zij ethisch verantwoord heeft gehandeld en vermeldt inspanningen en bereikt niveau inzake de ontwikkeling van de bestuursethiek van bestuursambtenaren'' (Dees, 2009, p. 245). De onkreukbaarheid van de ambtenaren en politici dient daarbij de legitimiteit van het overheidsoptreden.

II.5 Deskundigheid bestuursambtenaren[8]: ''De publieke organisatie gaat in op de deskundigheid van haar bestuursambtenaren en betrekt daarbij hun vermogen tot generalistische oordeelsvorming'' (Dees, 2009, p. 245). Het betreft hier de capaciteit van ambtenaren en politici om bij conflicten tot goede, vanuit het algemeen belang rechtvaardige, afwegingen te komen.

---

[7] ''Het onderdeel 'financiën' brengt het karakter van publieke organisaties als budgethuishoudingen en als beheerders van publieke financiële middelen in beeld. (…) De verslaggeving over de financiële - en andere middelen reikt echter verder: de publieke organisatie maakt voor iedere categorie middelen inzichtelijk welke middelen er aan het begin van het verslagjaar waren, hoe het verloop in het verslagjaar is geweest, en welke middelen er aan het eind van het verslagjaar waren. Voorts informeert zij haar principaal over de mate waarin het beheer heeft voldaan aan de geldende wettelijke en andere eisen'' (Dees, 2009, pp. 244-245).

[8] Een bestuursambtenaar is een ambtenaar die het algemene belang verdedigd tegenover deelbelangen en is in het bezit van een discretionaire bevoegdheid (Dees, 2009, p. 109; p. 113)

III. **Resultaatgerichte aspecten:** *Deze geven antwoord op de vraag **wat** de overheid in haar optreden laat zien. Het gaat om zaken als outcomes, bereikte resultaten, impact, effectiviteit en efficiency op basis van de daarvoor opgestelde prestatiedoelen* (Dees, 2009, p. 241).

*III.1 Ontwikkeld beleid en de implementatie daarvan***:** Ontwikkeld beleid is de inhoud van het nieuw ontwikkelde beleid, alsmede de aanpassingen van oorspronkelijk vastgestelde beleidsdoelen en/ of instrumenten, die gedurende de beleidsuitvoering plaatsvonden (Dees, 2009, p. 246). De publieke organisatie geeft hierbij de inhoud van het door haar gevormde beleid weer en gaat daarbij in op de invullingen en bijstellingen van het oorspronkelijk vastgestelde beleid. ‘’De publieke organisatie motiveert het gevormde beleid in termen van redelijkheid, juistheid en noodzaak’’ (Dees, 2009, p. 246). De implementatie van beleid ‘’zijn de activiteiten die de publieke organisatie heeft ondernomen ter uitvoering van het door haar en/of door andere organisaties ontwikkelde beleid’’ (Dees, 2009, p. 246).

III.2 Zuinigheid en doelmatigheid: ‘’De publieke organisatie geeft aan in hoeverre ze bij de verwerving van goederen en diensten zuinig is geweest en in hoeverre de relatie tussen resultaten (prestaties en effecten) en middelengebruik voldoet aan daaraan gestelde (doelmatigheids)normen’’ (Dees, 2009, p. 246).

III.3 Effectiviteit: ‘’De publieke organisatie geeft aan welke resultaten (prestaties en effecten) zijn gerealiseerd; welke rol het gevoerde beleid en de daarbij betrokken programma’s en middelen speelden bij het tot stand brengen van die resultaten; welke belangrijke veranderingen en uitdagingen zich in de periode hebben voorgedaan in de omgeving en hoe daarop is gereageerd (incl. noodzakelijk geachte bijstellingen van de doelen), wat er is geleerd, en wat er in de toekomst anders zal worden gedaan om de prestaties te verbeteren.’’ (Dees, 2009, p. 247). Indien de publieke organisatie samenwerkt met andere actoren, dient zij onderscheid te maken tussen de realisatie van haar eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden, en het toezicht dat zij heeft op de realisatie van bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de andere partijen (Dees, 2009, p. 247). Indien de publieke organisatie betrokken is met private actoren bij de beleidsimplementatie, gaat zij specifiek in op: (1.) de realisatie van haar verantwoordelijkheid (inzake de door haar waar te borgen publieke belangen); (2.) de realisatie van de beoogde prioritering van de maatstaven voor goed bestuur; en (3.) haar toezicht op de handhaving van het te waarborgen publiekrecht, en de resultaten van dat toezicht (Dees, 2009, p. 247).

III.4 Fungeren als netwerkmanager: ‘’In geval de publieke organisatie in beleidsnetwerken de rol van netwerkmanager heeft vervuld[9], verstrekt zij informatie over de invulling van deze rol en de daarbij behaalde resultaten’’ (Dees, 2009, p. 247).

IV. Dilemma’s: *het betreft hier dilemma’s die dikwijls voortkomen uit spanningen tussen de procedurele en de resultaatgerichte aspecten* (Dees, 2009, p. 241).

‘’De publieke organisatie verstrekt informatie over haar omgang met dilemma’s in de bestuurlijke oordeelsvorming: zij geeft aan welke belangrijke dilemma’s zich in de voorbije periode qua belangen, waarden en loyaliteiten hebben voorgedaan, welke kwaliteitseisen van goed bestuur daarbij in het geding waren, welke keuzes zijn gemaakt, welke rechtvaardiging daarbij heeft gegolden (richtinggevende waarden) en welke interpretatie en rol van de notie van het algemeen belang daarbij van toepassing is geweest’’ (Dees, 2009, pp. 247-248). Als de bestuurders van publieke organisaties – in het belang van efficiënt en effectief optreden – gedwongen worden om bepaalde regels gedeeltelijk of helemaal opzij te schuiven, dan is dit onderwerp van publieke verantwoording (Dees, 2009, p. 248).

§2.7.2 Hoofduitgangspunt 2: de zelf gevoelde verantwoordelijkheden

Het tweede hoofduitgangspunt in dit onderzoek heeft betrekking op de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden (welke zijn op te vatten als een horizontale verantwoordingsplicht). Volgens Boomsma & O’Dwyer (2015) gaat een gevoelde verantwoordelijkheid over de interne motivatie van medewerkers in de organisatie. De verantwoording bevat de vormgeving van de missie en waarden van de organisatie welke zij door communiceert aan haar medewerkers. Het vult de afgedwongen (formele) verantwoordelijkheid aan door niet alleen naar de financiële verantwoordelijkheidsvereisten te kijken, maar zich ook te richten op codes en professionele normen als onderdeel van de verantwoording (Faber & Budding, 2017).

Een theorie die hierop aansluit is die van Simons (1995). Hij veronderstelt dat een organisatie via een systemenbenadering haar medewerkers kan controleren op het werk dat zij leveren. Ofschoon de overkoepelende gedachte van deze theorie niet direct betrekking heeft op

[9] ‘’Het gaat hierbij om het verrichten van de faciliterende - en coördinatiewerkzaamheden die vereist zijn voor interactie en gezamenlijke besluitvorming tussen de betrokken actoren’’ (Dees, 2009, p. 247).

het creëren van een zelf gevoelde verantwoordelijkheid, beschrijft Simons wel hoe een organisatie met vier verschillende systemen een interne verantwoordelijkheid kan creëren waarbij zowel de rol van de manager als de medewerker van belang is. De systemenbenadering van Simons (1995) is door deze relevantie toe te passen op de zelf gevoelde verantwoordelijkheid en de vier systemen komen in deze paragraaf aan bod. Na de beschrijving van de vier systemen volgt een korte uiteenzetting over de corporate governance codes, een concept dat de zelf gevoelde verantwoordelijkheden nog verder aanvult.

Vier systemen

Robert Simons (1995) geeft antwoord op de vraag hoe een organisatie eigen normen rondom verantwoordelijkheid creëert. Daarbij kijkt hij eveneens naar hoe managers hun medewerkers controleren. Medewerkers dienen hun taken zorgvuldig en goed te blijven uitvoeren, zodat de organisatie geen financiële-, menselijke-, of reputatieschade oploopt. Waar in de jaren 50 en 60 van de vorige eeuw bij veel organisaties een controlesysteem van constante surveillance bestond (waarbij de managers de medewerkers constant controleerde), is dit controlemechanisme tegenwoordig achterhaald omdat het te tijdrovend en te arbeidsintensief is (Simons, 1995).

I. Bedrijfsovertuigingen in overtuigingssystemen (beliefs systems)

Om het bovengenoemde probleem van constante surveillance te voorkomen maakt de manager van een organisatie gebruik van vier verschillende controlesystemen. Beliefs systems zorgen ervoor dat medewerkers de belangrijke organisatiewaarden omarmen. Deze systemen zijn doorgaans beknopt, waardevol en inspirerend. Ze vestigen de aandacht van medewerkers op de belangrijkste principes van het bedrijf: hoe de organisatie waarde creëert; het prestatieniveau waarnaar de organisatie streeft; en hoe van individuen wordt verwacht dat ze zowel interne als externe relaties beheren. De beliefs systems communiceren kernwaarden (*core values*) en de missie van de organisatie en inspireren alle medewerkers om deze te omarmen. Ze zijn daarnaast een houvast voor medewerkers in crisistijden.

De beliefs systems hebben een breed karakter, zodat iedereen binnen de organisatie – van managers tot ondersteunend personeel – ze kan omarmen. Door deze brede aard worden ze vaak gezien als inhoudsloos. Echter, deze kritiek gaat voorbij aan het belangrijkste doel van de beliefs systems: het inspireren en bevorderen van betrokkenheid bij de kernwaarden van een organisatie.

Zonder een beliefs system hebben medewerkers in grote organisaties vaak geen consistent beeld van de kernwaarden van de organisatie. Als dit systeem ontbreekt, zijn medewerkers geneigd om aannames te maken over wat acceptabel gedrag is binnen de organisatie, terwijl deze aannames vaak misplaatst zijn door het veelvoud aan verschillende, onvoorspelbare omstandigheden waar medewerkers in terechtkomen. Maar als de medewerkers wél van de missie, de organisatiedoelen en de kernwaarden van de organisatie op de hoogte zijn, kunnen zij op hun beurt waarde creëren voor de organisatie, door bijvoorbeeld bedrijfsprocessen te innoveren. Dit geldt zeker voor medewerkers in publieke organisaties, die erom bekend staan bereid te zijn om eigen belang opzij te zetten vanwege hun wil om bij te dragen aan de publieke zaak, ook wel bekend als Public Service Motivation (Vandenabeele, et. al., 2018). Vandenabeele et. al. (2018) onderscheiden daarbij een viertal dimensies van Public Service Motivation: de medewerkers voelen zich aangetrokken tot het maken van beleid; ze hebben door het publieke belang gecreëerde gedrevenheid; compassie met mensen die minder hebben en; er is sprake van een bepaalde mate van zelfopoffering.

Maar de beliefs systems zijn geen panacee; er zijn ook beperkingen. Als een manager zelf het slechte voorbeeld geeft, of als blijkt dat de kernwaarden niet zo diepgeworteld zitten als gedacht, dan nemen medewerkers van de organisatie de bedrijfsovertuigingen ook minder serieus. Volgens Simons (1995) moeten de beliefs systems begrensd worden, willen ze effectief werken. Hij onderscheidt daarom een ander controlesysteem, een boundary system dat lijnrecht tegenover de beliefs systems staat.

II. Boundary Systems

Boundary systems (grenssystemen) geven de grenzen aan waarbinnen de medewerker kan opereren. Het doel van de grenssystemen is tweeledig. Ten eerste zijn de grenzen ingesteld om ongepaste activiteiten te voorkomen die eventuele menselijke-, financiële-, of reputatieschade opleveren. De grenssystemen zijn ook wel de ‘remmen van de organisatie’ genoemd. Om de grenzen te begrijpen moet enige vorm van ambiguïteit over de grenzen weg worden genomen en de medewerker dient de grenzen dus te allen tijde volledig begrijpen. Het gevaar van een onduidelijke grens is namelijk dat de manager in een organisatie erachter komt dat de grens onvolledig of te onduidelijk is, als het kwaad al is geschied.

Het tweede doel van de grenssystemen is het vergroten van de creativiteit en innovatie van de medewerkers. De creativiteit en innovatie van de medewerker is ontmoedigd wanneer zij een standaardprocedure moeten volgen om een bepaald doel te bereiken. Door de procedures

los te laten en alleen de grenzen vast te stellen waarin een medewerker mag opereren, dient de medewerker de doelbereikingsprocedure zelf creatief en innovatief in te vullen.

De boundary systems staan lijnrecht tegenover de beliefs systems, resulterend in een dynamische spanning tussen die twee. De beliefs systems zorgen ervoor dat de medewerkers gemotiveerd en geïnspireerd raken om de organisatiedoelen te bereiken en de organisatiewaarden na te streven. De boundary systems beschermen de organisatie en haar medewerkers voor schadelijk gedrag. Tussen deze twee systemen is er een open speelveld voor de medewerkers van de organisatie waar zij ook beschikken over een eigen verantwoordelijkheid.

III. Diagnostische controlesystemen en een zelfgevoelde verantwoordelijkheid

Hoe de ambtenaren deze eigen verantwoordelijkheid voelen, beschrijven Overman en Schillemans (2021). Zij zien een gevoelde verantwoordelijkheid als een impliciete of expliciete verwachting en dat de genomen beslissingen en acties van een ambtenaar worden geëvalueerd door bovengeschikten. De ambtenaar gelooft dat deze evaluatie gepaard gaat met een sanctie of beloning.

Er zijn drie aspecten van verantwoordelijkheid die de gevoelde verantwoordelijkheid bepalen. Het gaat over *wie* er verantwoordelijk is, *aan wie* de verantwoordelijke verantwoording aflegt en *waarover* verantwoording wordt afgelegd. Verder onderscheiden Overman en Schillemans (2021) vier soorten ambtenaren die alle vier een andere relatie hebben met de toezichthouder. De *Mandarin* is een medewerker hoog in de hiërarchie van de organisatie die de verantwoordelijkheid draagt voor het organisatiebeleid op lange termijn. Daarnaast is er een *uitvoerende ambtenaar* die de verantwoordelijkheid draagt over een specifieke taak en vaak met aanzienlijke autonomie opereert ten opzichte van zijn toezichthouder. Een derde soort ambtenaar is een *professional* in de publieke sector. Deze heeft een gecompliceerde taak binnen zijn specialisatie, desondanks moet hij verantwoording afleggen aan zijn toezichthouder. Als laatste is er de *street-level bureaucrat* die vaak direct in verband staat met de burger en opereert met als grens de wet- en regelgeving (Overman & Schillemans, 2021).

De ruimte tussen de beliefs systems en boundary systems kan op deze manier ingevuld worden. Als een ambtenaar weet onder welke categorie hij valt, kan de relatie met de toezichthouder verbeteren en daarmee ook de performance van de organisatie (Overman & Schillemans, 2021). De diagnostische controlesystemen van Simons (1995) sluiten hierop aan.

De manager laat de medewerker los en legt een deel van de verantwoordelijkheid bij de medewerker neer. De manager controleert de medewerker op basis van zijn prestaties. De druk op de medewerkers wordt op deze manier verhoogd, maar door de andere controlesystemen betekent dit niet dat de medewerker op kwaliteit gaat inleveren (Simons, 1995).

IV. Interactieve controlesystemen

Interactieve controlesystemen zijn de formele informatiesystemen die managers gebruiken om zichzelf regelmatig en persoonlijk te betrekken bij de beslissingen die op de werkvloer plaatsvinden. Via deze eenvoudige systemen richten de managers van de organisatie de aandacht op belangrijke strategische kwesties, waar zij eveneens van leren.

De interactieve controlesystemen richten zich op informatie die de organisatie significant kan verbeteren. Deze informatie kan het beste worden geïnterpreteerd en besproken in persoonlijke (face-to-face) bijeenkomsten van managers, medewerkers en collega's onderling. Hierdoor is het interactieve controlesysteem een katalysator voor een voortdurend debat over onderliggende gegevens, aannames en actieplannen. De interactieve controlesystemen optimaliseren het organisatiebeleid door dit proces. De manager gaat de dialoog aan met de medewerkers (interne stakeholders) van de organisatie om zo de beleidsprocessen in de organisatie te verbeteren.

Corporate governance codes

De verantwoording jegens de samenleving is vaak niet formeel vastgelegd voor publieke organisaties. Toch zijn er in Nederland governance codes voor beursgenoteerde bedrijven in private organisaties, waarbij het bestuur van een organisatie rekening houdt met de belangen van haar stakeholders, maar ook voor sommige publieke organisaties. Omdat deze codes vrijwillig worden nageleefd door een publieke organisatie, vallen zij onder de zelf gevoelde verantwoordelijkheid.

Het bestuur van een organisatie komt voor een groot aantal keuzes en beslissingsmomenten te staan die de toekomst van de organisatie beïnvloeden. De belangen van zowel de managers als shareholders zijn steeds complexer en moeilijker om mee te nemen in deze beslissingsmomenten (Pande, 2011). De 'organisatie als organismebenadering' is een antwoord op deze complexiteit en ziet de levensduur en de groei van de organisatie als het primaire doel van de organisatie (Pande, 2011). De corporate governance codes helpen het bestuur dit doel te bereiken door de afwegingen van interne en externe stakeholders mee te nemen in een besluitvorming die strategische waarden van de organisatie nastreeft. De

organisatie krijgt met de hulp van de corporate governance codes inzicht in hoe ze kan voortbestaan en houdt daarbij rekening met haar stakeholders (Pande, 2011).

In Nederlandse beursgenoteerde bedrijven beschermt de corporate governance code belangen van aandeelhouders, werknemers en andere belanghebbenden (Rijksoverheid, 2022). Voor beursgenoteerde vennootschappen is deze code verplicht, waar de verantwoording aan interne stakeholders (werknemers) en externe stakeholders (belanghebbenden) al in is vastgelegd. De code is in 2016 voor de laatste keer herzien en legt meer nadruk op verantwoording, een grotere nadruk op de langetermijnwaardecreatie en de rol van cultuur binnen de onderneming (Kamp, 2017). Waarde is hierbij breed gedefinieerd, en draait daardoor niet alleen om winst. De beursgenoteerde onderneming moet korte termijn winst dan afwegen tegen de langetermijnbelangen van de onderneming zelf, of haar stakeholders (Kamp, 2017). De lange termijn waardecreatie past tevens bij het bewerkstelligen van duurzame en maatschappelijk verantwoorde bedrijfsvoering en dient bij het creëren van waarde op lange termijn rekening te houden met de belangen van stakeholders (Kamp, 2017).

Ook voor het onderwijs is er een governance code, genaamd Code Goed Onderwijsbestuur, opgesteld door de Vereniging van scholen in het voortgezet onderwijs (2019). Deze code is geactualiseerd en gebaseerd op de vier principes: verantwoordelijkheid, professionaliteit, integriteit en openheid. De verantwoording naar de formele toezichthouder staat niet meer alleen centraal, ook de belangen van het personeel, de leerlingen en hun ouders, en organisaties die de samenwerking aangaan met de onderwijsinstelling zoals gemeenten en andere onderwijsorganisaties (Vereniging van scholen in het voortgezet onderwijs, 2019). Bij het eerste principe ‘verantwoordelijkheid’ valt duidelijk in de Code terug te lezen dat het bestuur van de organisatie inspeelt op de visie van- en de relatie met de interne en externe belanghebbenden. De absolute basisvoorwaarden voor goed bestuur zitten in de verplichte ‘pas toe-bepalingen’ (Vereniging van scholen in het voortgezet onderwijs, 2019) net zoals dit ook is bij de corporate covernance codes van de beursgenoteerde ondernemingen (Rijksoverheid, 2022).

De corporate governance codes voor beursgenoteerde bedrijven en de Code Goed Onderwijsbestuur bevatten veel kenmerken van Integrated Reporting en hebben overlap met een aantal aspecten van het ontworpen theoretisch kader in dit onderzoek. De bedrijven en onderwijsinstellingen moeten niet alleen aan de formele toezichthouder verantwoording afleggen, maar ook aan de medewerkers van de organisatie (interne stakeholders) en de externe stakeholders van de organisatie. Deze code is er echter nog niet voor alle Nederlandse publieke organisaties, net zoals Integrated Reporting ook een vrijwillige vorm van verantwoording is.

Het theoretisch kader in dit onderzoek is een manier van hoe een organisatie deze corporate governance codes in een geïntegreerd verslag kan vastleggen. De toegevoegde waarde van Integrated Reporting tegenover deze governance codes is dat de vastlegging van deze codes in de verantwoording op een geïntegreerde en compacte wijze plaatsvindt. Desalniettemin is er een overlap tussen integrated reporting (bezien vanuit het verantwoordingsperspectief in dit onderzoek) en de corporate governance codes.

§2.7.3 Hoofduitgangspunt 3: door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden

De door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden (horend bij de horizontale verantwoordingsplicht) is de kern van het laatste hoofduitgangspunt. De samenleving is in deze paragraaf nader geëxploreerd. Ook de stakeholders en de stakeholderdialoog komen hier onder een vergrootglas te liggen, gezien het belang van de stakeholders in de verantwoordingsliteratuur, en ook het belang van de stakeholderdialoog als voedingsbron van de materialiteitsanalyse.

Samenleving en stakeholders

De samenleving bestaat uit tal van actoren. Denk bijvoorbeeld aan leveranciers, klanten, eigenaren en werknemers, (buitenlandse) competitie en concurrentie, milieuactivisten, vakbonden, belangengroepen, media, deskundigen en anderen. Al die actoren binnen de samenleving beïnvloeden – of worden beïnvloed door – de bedrijfsvoering van de publieke organisatie en krijgen daardoor de titel *stakeholder*[10]. Stakeholders zijn dus groepen en individuen die worden beïnvloed door – of zelf invloed uitoefenen op – een organisatie bij het bereiken van haar doeleinden (Freeman, 1984, p. 25). Elk van deze groepen speelt een vitale rol in het succes van de zakelijke onderneming van de organisatie in haar hedendaagse omgeving. Freeman (1984) heeft een framework ontwikkeld voor de analyse van stakeholders. Omdat stakeholders de organisatie kunnen beïnvloeden – of worden beïnvloed door de organisatie – is er behoefte aan processen en technieken om de strategische managementcapaciteiten van de organisatie te verbeteren (Freeman, 1984, p. 53).

Freeman (1984, p.53) onderscheidt drie analyselevels waarmee een organisatie de relatie met stakeholder managet. In het eerste level achterhaalt de organisatie wie de

[10] Eerder is gesproken over stockholders en shareholders. Deze vallen onder de overkoepelende categorie stakeholder.

stakeholders (en wat hun waarden) zijn. Het tweede level kijkt naar wat de organisatie kan doen om de relatie met haar stakeholders te verbeteren; en of dit past bij de stakeholders en hun waarden, afgeleid uit het eerste level. In het laatste level moet de organisatie de onderhandelingsprocessen en transacties tussen haarzelf en de stakeholders daadwerkelijk begrijpen en uitvoeren, rekening houdend met de bevindingen van de vorige twee levels. In hoeverre een organisatie deze drie analyselevels kan combineren heet ook wel de *Stakeholder Management Capability* (Freeman, 1984, p. 53).

Heeft een organisatie dus goed voor ogen wie de stakeholders en hun doelen zijn; op welke manier ze de relatie met haar stakeholders kan verbeteren en; hoe ze deze verbetering uitvoert, dan is er sprake van een 'hoge' Stakeholder Management Capability. De organisatie heeft dan voor ogen wat de stakeholders als materieel beschouwen, wat op haar plek weer relevant is voor de materialiteitsanalyse. Daartegenover staat een lage Stakeholder Management Capability, waarbij het eigenlijk in het eerste level al fout gaat. De organisatie heeft niet voor ogen wie de stakeholders zijn; kan daardoor niet inschatten hoe de relatie met de stakeholder verbeterd moet worden; en uiteindelijk faalt de organisatie in het verbeteren van de relatie met haar stakeholders.

Voor verantwoordingsverslaggeving zijn vooral de laatste twee analyselevels die Freeman onderscheidt van belang. De literatuur wijst uit dat stakeholders de organisaties in de publieke sector beoordelen op basis van de waarden die de organisatie creëert op korte, middellange en lange termijn (IIRC & CIPFA, 2016, p. 5; Biondi & Bracci, 2018). Kaptein & Van Tulder (2003) beschrijven de hiermee samenhangende stakeholderdialoog.

Stakeholderdialoog

Omdat het onmogelijk is om iedere stakeholder tevreden te houden, is het voor de organisatie belangrijk dat zij kan aantonen dat ze alle stakeholders meeneemt in haar afweging bij de keuze voor een bepaald beleid. De organisatie kan volgens Kaptein & Van Tulder (2003) het vertrouwen van de stakeholders op twee manieren winnen door ze te betrekken bij de dilemma's waar de organisatie voor staat: de stakeholders informeren door middel van (jaar)verslagen; en met de stakeholders te communiceren in een dialoog. In een dialoog met de (externe) stakeholders wisselt de organisatie opinies uit; bediscussieert ze toekomstperspectieven en interesses; en ontwikkelt ze standaarden voor bedrijfsvoering (Kaptein & Van Tulder, 2003). Een goede dialoog verbetert niet alleen de sensitiviteit van de organisatie richting haar omgeving, maar verhoogt ook het begrip van (de actoren van) de omgeving over de dilemma's waar de organisatie mee worstelt (Kaptein & Van Tulder, 2003).

Een stakeholderdialoog is een krachtige katalysator voor verandering en promoot transparantie, deelt informatie en inspireert samenwerking in de samenleving. De dialoog krijgt structuur door verslaggeving (Kaptein & Van Tulder, 2003). Verantwoordingsverslagen bieden de mogelijkheid aan stakeholders om betrokken te raken bij discussies met andere stakeholders (Kaptein & Van Tulder, 2003). Mocht een stakeholder niet bij het dialoog aanwezig kunnen zijn, dan geeft het verslag nog steeds weer of de perspectieven van de betreffende stakeholder al dan niet meegenomen worden in de bedrijfsvoering van de organisatie. Als de organisatie stakeholders vraagt om expliciet op de verslaggeving te reageren, worden zij nog sterker gerepresenteerd. Op deze manier versterkt het verslag de stakeholderdialoog, en vice versa (Kaptein & Van Tulder, 2003). Een stakeholderdialoog is niet alleen handig om het contact met de stakeholders te onderhouden en hun representatie te waarborgen, het is ook geschikt voor het ontwikkelen van de KPI's (Kaptein & Van Tulder, 2003).

Een stakeholderdialoog is dus een gestructureerd interactief en proactief proces, gericht op het creëren van duurzame strategieën. Door de keuze te maken voor een stakeholderdialoog geven organisaties hun respect aan de stakeholders door te luisteren naar hun toevoeging, en demonstreren zij de inzet om van elkaar te leren (Kaptein & Van Tulder, 2003). Bij de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden moet de publieke organisatie zichzelf kunnen verantwoorden tegenover alle stakeholders in (jaar)verslagen, dan wel in stakeholderdialogen. Het is geen formeel opgelegde verantwoordelijkheid, maar voor de optimale bedrijfsvoering van de organisatie is het wel van levensbelang om serieuze rekening te houden met de stakeholders.

De belangrijkste stakeholders

De belangrijkste externe stakeholders van een publieke organisatie in de samenleving zijn volgens Moore (1994) de burgers en de volksvertegenwoordigers. De politiek kan volgens Moore (1994) als enige actor op een eerlijke manier een collectief 'wij'-gevoel creëren die alle burgers en volksvertegenwoordigers[11] representeert. Hierdoor zijn politici onmisbaar bij het definiëren van publieke waarden, een begrip waar volgens Moore (1994) geen één alomvattende definitie aan toe te kennen is. Omdat de volksvertegenwoordigers de burgers representeren en invloed hebben op waar het publieke geld naartoe gaat, kunnen zij als beste het begrip *publieke waarden* definiëren (Moore, 1994). De taak van managers in de publieke

[11] Volksvertegenwoordigers vertegenwoordigen de Nederlandse burgers op verschillende niveaus. Denk aan gemeenteraden, Provinciale Staten en de Staten-Generaal

organisaties is volgens Moore (1994) dan ook het bevredigen van het collectieve streven dat voortvloeit uit het politieke proces.

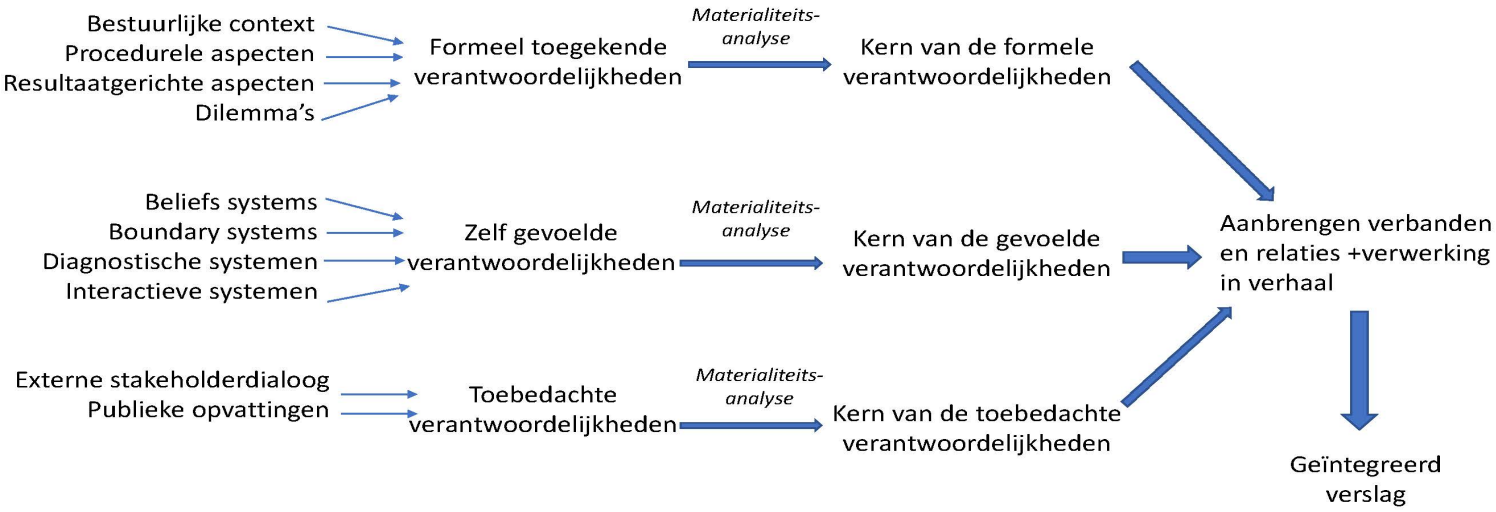
De publieke waarden bewegen samen met de politiek mee, doordat de volksvertegenwoordigers om de vier jaar opnieuw gekozen worden en zij volgens Moore (1994) het beste publieke waarden kunnen definiëren. Voor managers in publieke organisaties is het belangrijk dat zij leren publieke waarden te creëren door te leren lezen; te leren beantwoorden -; en te leren vormgeven van politieke aspiraties (Moore, 1994). Managers in publieke organisaties zijn hier agenten tegenover de ministeries (Schillemans, 2010) en moeten als de publieke waarden zijn omgegoten in beleid, verslag uitbrengen aan de volksvertegenwoordigers, zodat zij kunnen beoordelen of waarde al dan niet gecreëerd is.

Schillemans (2010, pp. 10-11) geeft aan dat de spanningsverhouding tussen de principaal (de ministeries) en de agent (de dienstverlenende publieke organisatie) gereguleerd is door onder andere rapportageverplichtingen. De controle van de agent is volgens Schillemans (2010, p.11) bemoeilijkt door begrensde middelen (niet iedereen kan gecontroleerd worden) en begrensde kennis (de agenten hebben speciale kennis die niet gecontroleerd kan worden). Deze begrensde middelen en kennis kunnen echter opgeheven worden door de controlemechanismen die zijn besproken in §2.7.2.

§2.8 conclusie

Dit hoofdstuk geeft een theoretische handleiding voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties. Figuur 2 geeft de stappen die in dit hoofdstuk zijn genomen weer. Als eerste dient de organisatie duidelijk voor ogen te krijgen wat per verantwoordingsplicht de voedingsbronnen zijn van alle drie de materialiteitsanalyses. De materialiteitsanalyse filtert uit de voedingsbronnen wat de essentialia zijn van deze drie verantwoordingsplichten. De publieke organisatie dient combinaties en relaties aan te brengen tussen deze essentialia en presenteert dit in een vertellende verhaalvorm. Het uiteindelijke resultaat – het geïntegreerd verslag – is een *kernachtig verhaal* waarin een publieke organisatie aan het *algemene publiek* op *hoofdlijnen* en *samenhangend* verantwoording aflegt over de realisatie van haar formeel toegekende-, door de samenleving toebedachte- en de zelf gevoelde verantwoordelijkheden inzake *goed openbaar bestuur*, en daarmee over de wijze waarop zij *publieke waarde* heeft voortgebracht op de korte-, middellange- en lange termijn.

De **inhoud van een geïntegreerd verslag** bestaat uit de kern van de verticale verantwoordingsplicht – dat een algemeen raamwerk biedt – aangevuld door, en verbonden met de elementen van de twee horizontale verantwoordingsplichten. Welke elementen dat precies zijn, en dus ook hoe het verslag precies uit komt te zien, is afhankelijk van de uitkomst van de respectievelijke materialiteitsanalyses die op deze verantwoordingsplichten betrekking hebben. Het onderstaande model geeft de stappen van het opstellen van een geïntegreerd verslag weer.



Figuur 2: Het theoretisch kader biedt een handleiding voor het opstellen van een geïntegreerd verslag door publieke organisaties

Hoofdstuk 3: Methodologisch Kader

De onderstaande hoofdvraag van dit onderzoek bepaalt welke methoden de onderzoeker gebruikt: *Welke elementen van integrated reporting zijn toepasbaar in de publieke sector en in hoeverre zijn deze terug te vinden in de geïntegreerde verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans?* Dit hoofdstuk bevat een beschrijving van de onderzoeksstrategie, de methoden van dataverzameling en een operationalisatie van de belangrijkste begrippen. Ook komen de gebruikte analysemethoden aan bod, evenals de betrouwbaarheid en validiteit van het onderzoek.

§3.1 Onderzoeksstrategie

Dit onderzoek kent een kwalitatieve onderzoeksmethode. Het doel van dit onderzoek is om Integrated Reporting beter te leren begrijpen, ten behoeve van het opstellen van een theoretisch kader voor het gebruik van integrated reporting in de externe verslaggeving van publieke entiteiten. Er is nog geen theoretisch kader voor het gebruik van <IR> in de publieke sector en dit onderzoek tracht met het ontworpen theoretisch kader in hoofdstuk 2 daar verandering in te brengen. Waar in de private organisaties het concept <IR> verder ontwikkeld is, is dat bij publieke organisaties nog niet het geval. Er is behoefte aan een nieuw volledig theoretisch kader voor het gebruik van <IR> in de publieke sector en het ontworpen theoretisch kader in dit exploratieve onderzoek kan aan deze behoefte voldoen.

Bij kwalitatief onderzoek wordt talig materiaal onderzocht. Uitspraken over de werkelijkheid zijn hierbij ondersteund door onder andere documenten zoals de geïntegreerde verslagen, maar ook transcripten van diepte-interviews of de notulen van een vergadering of bijeenkomst. Het voordeel van het gebruik van kwalitatieve data ten opzichte van kwantitatieve data is dat de informatie meer volledig en dieper is. Het nadeel is dat een kwalitatieve methode wordt gekenmerkt door een beperkt aantal cases, waardoor de onderzoeksresultaten minder generaliseerbaar zijn (Vennix, 2016, p. 194). Omdat het ontworpen theoretisch kader van dit onderzoek diep op de kenmerken van <IR> ingaat, is voor de kwalitatieve methode gekozen. Op deze manier gaat de uiteindelijke conclusie vooral over inhoud van de twee cases. Het theoretisch kader in hoofdstuk 2 is een leidraad voor publieke organisaties, maar bij iedere organisatie zal een bepaald element belangrijker zijn dan het andere. Een volledig generalistisch model is daardoor niet mogelijk.

Het ontworpen theoretisch kader wordt kracht bijgezet door een analyse van twee cases waarop het kader is getoetst. Dit maakt het onderzoek een casestudy, waarbij een case wordt

gedefinieerd als: “Het bestuderen van een of enkele dragers van een sociaal verschijnsel in de natuurlijke omgeving, gedurende een bepaalde periode, met behulp van diverse databronnen, teneinde uitspraken te kunnen doen over de patronen en processen die aan het verschijnsel ten grondslag liggen” (Bleijenbergh, 2015, p. 43).

De twee cases van dit onderzoek zijn de geïntegreerde verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans van het jaar 2020 (opgesteld in 2021). Voor de Algemene Rekenkamer is gekozen omdat het analyseren van het geïntegreerd verslag – en het geven van aanbevelingen op basis van de uitkomst van de analyse – een van de belangrijkste stagewerkzaamheden was van de onderzoeker in zijn tijd bij de Rekenkamer. Deze organisatie heeft een paar keer een geïntegreerd verslag geproduceerd, dat nog voor verbetering vatbaar is, zo blijkt uit een interview met een van de <IR> deskundigen bij de Rekenkamer en een evaluatie van het geïntegreerd verslag door de opstellers van het verslag. Stichting Avans is gekozen omdat ze letterlijk en figuurlijk een schoolvoorbeeld is van een publieke organisatie en omdat de organisatie al een paar jaar een geïntegreerd verslag produceert aan de hand van IIRC-standaarden. Documenten vormen samen met transcripten van semigestructureerde interviews de leidende data voor de analyse van de cases.

§3.2 Dataverzameling

Door verschillende soorten databronnen in dit onderzoek te combineren is er sprake van een triangulatie van onderzoeksmethoden (Bleijenbergh, 2015, p. 44). Een deductieve onderzoeksbenadering komt bij de casestudies te pas. De onderzoeksobjecten zijn benaderd vanuit een duidelijk gedefinieerd theoretisch raamwerk (Bleijenbergh, 2015, p. 52), namelijk het nieuw opgestelde theoretisch kader in hoofdstuk 2. Middels de data-analyse kan de onderzoeker zien in hoeverre het theoretisch kader van toepassing is op de twee cases. Een document-analyse en de afname en analyse van semigestructureerde interviews zijn de twee onderzoeksmethoden die in dit onderzoek aan bod komen.

§3.2.1. Documentanalyse

Documenten vormen een directe afspiegeling van wat op een bepaald moment is besloten of gezegd en zijn als bron onovertrefbaar als het gaat om het reconstrueren van veranderingen binnen een organisatie door de tijd heen (Bleijenbergh, 2015, pp. 61-62). Bij het selecteren van documenten voor de data-analyse moet de onderzoeker volgens Bleijenbergh (2015, pp. 63-65) met een paar aspecten rekening houden. Documenten dienen ten eerste inhoudelijk relevant te

zijn. De geïntegreerde verslagen van de cases zijn inhoudelijk de meest geschikte documenten om het theoretisch kader – dat juist betrekking heeft op het opstellen van geïntegreerde verslagen – aan te toetsen. De geïntegreerde verslagen bevatten elementen van Integrated Reporting zoals het IIRC deze veronderstelt. Uit de documenten tracht de onderzoeker te achterhalen of deze elementen op een correcte wijze zijn toegepast. Aanvullende documenten, zoals een externe bijlage van een verslag, een evaluatie van het verslag en andere modellen en concepten van bijvoorbeeld materialiteitsanalyses geven een duidelijk beeld van hoe het geïntegreerd verslag nu echt tot stand is gekomen, waardoor deze documenten inhoudelijk relevant zijn. Ook documenten die betrekking hebben op Integrated Reporting van een paar jaar geleden zijn meegenomen in de analyse. Deze zijn inhoudelijk relevant omdat ze als vergelijkingsmateriaal dienen van het meest recente geïntegreerd verslag, en omdat de keuzes die tijdens het opstellen van het verslag gemaakt zijn, nader door deze documenten verklaard kunnen worden.

Een tweede aspect waarmee de onderzoeker rekening moet houden is dat de documenten enige vorm van samenhang kennen. Door in zijn stageperiode bepaalde documenten op te vragen aan collega's, kreeg de onderzoeker meerdere relevante documenten toegestuurd. En door bij deze documenten weer verder door te vragen, kreeg de onderzoeker extra documenten die wellicht relevante informatie bevatten. Dit sneeuwbaleffect vond vooral plaats bij de Algemene Rekenkamer omdat de onderzoeker daar veel contacten had tijdens zijn stagewerkzaamheden bij de organisatie. De eerste stap tijdens de documentanalyse – onderzoeken of de documenten inhoudelijk relevant zijn – herhaalde de onderzoeker met de nieuwe documenten, zodat hij uiteindelijk een complete set aan relevante en samenhangende documenten overhield.

Twee volgende aspecten waar de onderzoeker bij het verzamelen van documenten volgens Bleijenbergh (2015, pp. 63-65) rekening mee moet houden zijn de periode waar het document betrekking op heeft, en het domein van de betreffende organisatie. De geïntegreerde verslagen hebben betrekking op een heel kalenderjaar en voor de houdbaarheid van het onderzoek gaan de cases over de meest recente geïntegreerde verslagen. De geïntegreerde verslagen van het jaar ervoor zijn ook onderzocht, om te achterhalen waarom keuzes zijn gemaakt om bepaalde elementen in het verslag al dan niet aan te passen ten opzichte van het verslag van het jaar ervoor. Voor de overzichtelijkheid en actualiteit is er gekozen om de jaarverslagen van vóór 2019 buiten de analyse te laten. Het domein van beide cases is niet breed. Het onderzoek heeft betrekking op hoe de organisaties zelf hun geïntegreerd verslag

opstellen. De documenten zijn geselecteerd op basis van de relevantie voor de betreffende casus.

§3.2.2 Semigestructureerde interviews

Naast het analyseren van relevante documenten zijn met de opstellers van de geïntegreerde verslagen semigestructureerde interviews afgenomen. Dit is een interview waarvan de vragen vooraf bepaald en open geformuleerd zijn, zodat de respondent inhoudelijk een antwoord kan geven op de vragen (Bleijenbergh, 2015, p. 74). Bij de Algemene Rekenkamer werd het interview afgenomen met een senior beleidsmedewerker, die tot 2018 projectleider was van het geïntegreerd verslag. De personen die het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer hebben opgesteld komen aan het woord in een ander document dat in dit onderzoek gebruikt is: de evaluatie van het geïntegreerd verslag. De onderzoeker heeft gekozen om iemand te interviewen die niet aan het woord komt in de andere documenten, maar wel betrokken is bij de Rekenkamer en bekend is met Integrated Reporting. Na deze afweging bleek de projectleider van het geïntegreerd verslag in 2018 de meest geschikte persoon om te interviewen. Bij Avans Hogeschool werd het interview afgenomen met de lector sustainable finance en accounting bij Avans. Zij is tevens de projectleider van het jaarverslag. Vanwege haar rol en affiniteit met Integrated Reporting, was zij de meest geschikte persoon bij Avans om te interviewen. Bij beide cases is er maar één persoon geïnterviewd omdat, door de beschikbaarheid van andere documenten, meer personen interviewen weinig nieuwe resultaten zou opleveren, terwijl dit veel tijd en inspanning zou kosten.

Elementen die in het theoretisch kader naar voren komen zijn geoperationaliseerd en vertaald in onderzoeksvragen. De vragenlijst benadert bepaalde onderwerpen in een bepaalde volgorde, waardoor de zaken niet door elkaar heen lopen. De respondenten kregen vrijwel dezelfde vragenlijst om op die manier een zo vergelijkbaar mogelijke databron te hebben.

Het voordeel van de semigestructureerde interviews is dat de respondent op zijn of haar eigen manier kan antwoorden en ter plekke na kan denken over welke antwoorden relevant zijn. Het voordeel voor de interviewer is dat hij kan doorvragen aan de hand van de antwoorden die de respondent geeft. Om het interview zo gestroomlijnd mogelijk te laten verlopen heeft de onderzoeker een aantal dagen voor aanvang van het interview de vragenlijst naar de respondenten gestuurd. Dit scheelt bedenktijd voor de respondent tijdens het interview en scheelt tijd voor de onderzoeker met het transcriberen.

§3.3. Operationalisatie

In het nieuwe theoretisch kader komt naar voren dat er bij het opstellen van een geïntegreerd verslag rekening moet worden gehouden met drie verschillende verantwoordelijkheden evenals de belangrijkste elementen van Integrated Reporting volgens het IIRC. De vier begrippen (<IR> en de drie verschillende verantwoordelijkheden) zijn geoperationaliseerd. Dat wil zeggen dat ze meetbaar zijn gemaakt (Bleijenbergh, 2015, p. 53). Als eerste komt het concept Integrated Reporting aan bod. Vervolgens worden de drie verantwoordelijkheden geoperationaliseerd. De operationalisatie heeft al grotendeels plaatsgevonden in het theoretisch kader, daar de dimensies al uitgebreid zijn beschreven in dat hoofdstuk.

De theorieën in het theoretisch kader zijn te vertalen naar indicatoren. Omdat er vier hoofdelementen zijn in dit onderzoek, zijn er ook vier tabellen gemaakt die elk inhoudelijk één hoofdelement bevatten. Deze hoofdelementen zijn gedefinieerd in deze tabellen. Eerst is er een definitie van het begrip weergegeven, en daarna zijn de dimensies uit het theoretisch kader opgenomen in de tabel. Om deze dimensies meetbaar te maken zijn deze dimensies op hun beurt weer vertaald naar indicatoren die de onderzoeker kon herkennen in de verschillende databronnen. In de laatste kolom van de operationalisatietabel is weergegeven waar in welke bron informatie over de indicator is terug te vinden. Om de tekst leesbaar te houden zijn de tabellen in de bijlage toegevoegd.

§3.4 Data-analyse

Dit onderzoek ontwerpt een handleiding voor het gebruik van <IR> in de publieke sector in de vorm van een theoretisch kader. Het theoretisch kader is geoperationaliseerd en de geïntegreerde verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans zetten het theoretisch kader kracht bij. Met behulp van de geoperationaliseerde indicatoren viel te zien welke elementen van het theoretisch kader al dan niet terugkwamen in de geïntegreerde verslagen. De indicatoren zijn in deze stap vertaald naar codes. Aan de hand van deze codes heeft de onderzoeker de documenten en de interviewtranscripten handmatig gecodeerd. Hoe vaker een code voorkomt, hoe meer kracht het betreffende element van het theoretisch kader krijgt.

§3.5 Betrouwbaarheid en validiteit

§3.5.1 Validiteit

Er zijn twee verschillende soorten validiteit: de interne- en de externe validiteit. De interne validiteit houdt in dat de onderzoeker ook daadwerkelijk meet wat hij moet meten (Bleijenbergh, 2015, p. 120). De onderzoeker kijkt of er wellicht sprake is van een systematische vertekening in de wijze waarop hij gegevens waargenomen of geanalyseerd heeft. Dit onderzoek kent door het gebruik van casestudies een hoge mate van interne validiteit. Er is diep ingegaan op twee cases met behulp van methoden-triangulatie. Dit heeft geleid tot een grote informatiestroom per casus, waardoor de onderzoeker geen informatie over het hoofd zag, en kon meten wat hij wilde meten. De semigestructureerde interviews zijn gekenmerkt door een hoge interne validiteit. Doordat de respondent zelf gerichter over de vraag kan nadenken en op de vraag kan ingaan, en doordat de onderzoeker gerichter kan doorvragen, is de informatievoorziening van transcripten van semigestructureerde interviews veel hoger dan andere data-bronnen zoals de enquête. In een hoor- en wederhoor koppelt de onderzoeker terug met de contactpersoon van de betreffende organisatie of hij de gegevens goed heeft geïnterpreteerd. De onderzoeker presenteert dan zijn analyse en de betrokken personen stellen vragen over hoe de onderzoeker bij de gegevens is gekomen. Deze terugkoppeling verhoogt de interne validiteit.

De externe validiteit is de generaliseerbaarheid van het onderzoek. Het gaat hier over de vraag of de bevindingen te generaliseren zijn naar een grotere populatie (Bleijenbergh, 2015, p. 120). Een casestudy heeft bij dit criterium een beperking. Omdat er maar een paar cases – in dit geval twee – zijn onderzocht, is het lastig te bepalen of voor andere cases dezelfde resultaten gelden. In dit onderzoek bestaat de populatie uit alle (semi-)publieke organisaties, daar het theoretisch kader rekening houdt met de verantwoordingsplichten van organisaties die optreden in de publieke sector. Echter, alle publieke organisaties – zoals ook al eerder is vermeld – zijn niet over een kam te scheren, buiten dat ze het publieke belang dienen. Het ontworpen theoretisch kader is hierdoor geen strenge handleiding waar niet van afgeweken kan worden, maar een leidraad die gekenmerkt is te gelden voor organisaties in de publieke sector.

§3.5.2 Betrouwbaarheid

De betrouwbaarheid van een onderzoek geeft aan in hoeverre er wel of geen meetfouten zijn gemaakt in het onderzoek. Meetfouten zijn daarbij herhaalde metingen, welke niet onder dezelfde condities hebben plaatsgevonden waardoor de resultaten op verschillende manieren

tot stand zijn gekomen (Thiel, 2007, p. 55). Een onnauwkeurige meting kan leiden tot een onbetrouwbaar resultaat. In een kwalitatief onderzoek – dat is gekenmerkt door minder onderzoekseenheden – is het lastiger voor de onderzoeker om toevallige meetfouten te achterhalen dan in een kwantitatief onderzoek met veel onderzoekseenheden. Hoe meer onderzoekseenheden er zijn, hoe kleiner de kans is op een toevallige vertekening van de onderzoeksresultaten.

De twee cases in dit onderzoek zijn de twee onderzoekseenheden. De betrouwbaarheid is bij dit kwalitatieve onderzoek in beginsel dus laag. Toch heeft de onderzoeker getracht de betrouwbaarheid te vergroten door onder andere gebruik te maken van semigestructureerde interviews. De respondenten krijgen dezelfde vragen voorgelegd, waardoor de meting van de resultaten zo min mogelijk verschilt van elkaar (Bleijenbergh, 2015, p. 74). De documenten zijn gecodeerd aan de hand van dezelfde geoperationaliseerde begrippen, waardoor de kans op meetfouten eveneens is verkleind. De onderzoeker heeft gebruikgemaakt van bronnentriangulatie door verschillende databronnen te combineren en te interpreteren. De methoden-triangulatie versterkt de conclusies van de onderzoeker en maakt het onderzoek betrouwbaarder (Vennix, 2016, p. 209). Om de betrouwbaarheid nog meer te waarborgen is op het einde van de data-analyse contact opgenomen met de betrokken personen van de betreffende organisatie, zodat zij ter controle kunnen beoordelen of de onderzoeker de data correct heeft gemeten en geïnterpreteerd.

Hoofdstuk 4: Analyse

Voor het analyseren van de twee cases zijn meerdere bronnen gebruikt. De bronnen zijn geanalyseerd aan de hand van de geoperationaliseerde indicatoren uit het vorige hoofdstuk. De onderzoeker heeft hier gewerkt met codes. Mocht een indicator voorkomen in een van de bronnen, dan krijgt deze bron een aantekening met paginanummer in de operationalisatietabel. In dit onderzoek is handmatig gecodeerd in digitale documenten. In deze documenten zijn de codes met kleuren weergegeven, zodat de onderzoeker de informatie snel en effectief terug kon vinden. De vier hoofdelementen van dit onderzoek (de drie verantwoordingsplichten en Integrated Reporting) zijn geanalyseerd. De informatie die het meest aansluit op de indicatoren uit de operationalisatietabellen is meegenomen in de analyse. Eerst komt de analyse van de Integrated Reporting elementen aan bod, daarna de analyse van de drie verantwoordelijkheden.

§4.1 Analyse integrated reporting elementen

De onderstaande tabel geeft de score van beide organisaties op de indicatoren van Integrated Reporting weer. Hiervoor is een vijfpuntenschaal gebruikt, waarbij 1 = indicator helemaal afwezig en 5 = indicator overduidelijk aanwezig. De indicatoren zijn voor de leesbaarheid van de tabel vereenvoudigd. De volledige indicatoren zijn in de operationalisatietabellen af te lezen.

Tabel 1: Score op indicatoren Integrated Reporting

Indicatoren Integrated Reporting	AR	Avans
De mate waarin de organisatie publieke waarde creëert op de korte, middellange en lange termijn (I.)	2	3
De organisatie geeft aan hoe succes uitziet en hoe ze haar doelen probeert te bereiken (II.)	4	5
De organisatie maakt gebruik van voedingsbronnen en materialiteitsanalyses (III.)	1	5
De organisatie heeft een afweging gemaakt waarom iets al dan niet in het IR terugkomt (IV.)	2	4
De mate waarin het IR de kernelementen bevat van de drie verantwoordingsplichten (V.)	2	3
De organisatie verantwoordt over de realisatie van haar organisatiedoelen die ze in het begin van het jaar heeft opgesteld. (VI.)	2	3
Het IR is beknopt (VII.)	1	2
Het IR vertelt een betekenisvol verhaal van de interne waarden van de organisatie (VIII.)	3	5
Het aanbrengen van relaties en afhankelijkheden tussen verschillende verantwoordelijkheden (IX.)	1	5

Toelichting scores

I. De Rekenkamer gebruikt het waardecreatiemodel van het IIRC, maar er is geen onderlinge samenhang tussen de kapitalen en te weinig uitleg over de waarden in het model (Repsondent 1; Algemene Rekenkamer, 2021, p. 14). Avans laat de waardecreatie op korte- en middellange termijn zien in het ambitiehoofdstuk. De langetermijnambities komen echter niet duidelijk in het verslag voor, terwijl deze er wel zijn (Avans Hogeschool, 2021, pp. 44-46; persoonlijke communicatie, 22 december 2021).

II. De Rekenkamer beschrijft wat haar strategie en missie is. Hierbij geeft zij aan wat ze wil bereiken en hoe ze dit zo succesvol mogelijk kan doen (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 10-13). De Rekenkamer presenteert een waardecreatiemodel dat bij moet dragen aan het bereiken van doelen, al is de toelichting van dat model beperkt (zie toelichting score indicator I.). Avans geeft aan hoe ze haar doelen probeert te bereiken in het ambitiehoofdstuk (Avans Hogeschool, pp. 44-46) en laat vooral in de eerste drie hoofdstukken zien wat zij succesvol vindt in de vorm van: infographics (Idem, p. 5, 17, 42); korte verhalen over wat de hogeschool zelf belangrijk acht bij bepaalde onderwerpen; toelichtingen en verantwoording geven op beleidskeuzes; en het gebruik van afbeeldingen en tabellen (Idem, pp.18-42).

III. De Rekenkamer heeft geen gebruik gemaakt van materialiteitsanalyses (Respondent 1). De externe stakeholderdialoog heeft niet plaatsgevonden en de interne stakeholderdialoog heeft wel plaatsgevonden, maar is onvoldoende gebruikt bij het opstellen van het geïntegreerd verslag. Dit blijkt uit een evaluatie van het geïntegreerd verslag door medewerkers van de Algemene Rekenkamer (Anoniem, 2021)[12]. De stakeholderdialogen zijn voedingsbronnen voor de materialiteitsanalyse en zonder deze dialogen (te gebruiken) kan de materialiteitsanalyse niet plaatsvinden (IIRC & AICPA, 2013, pp. 3-4). Avans kent verschillende materialiteitsanalyses op faculteitsniveau. Uit de materialiteitsanalyses komt naar voren dat Avans goed onderzoek en onderwijs levert, en laten iets zien over de maatschappelijke relevantie van de organisatie. Er wordt door de opsteller van het verslag aandacht besteed aan het begrip ‘double-materiality’ waarbij een organisatie niet enkel kijkt naar gevolgen voor de eigen

[12] De auteurs van deze bron zijn bij de onderzoeker bekend. Omdat deze bron een intern document is, zijn de namen niet bekend gemaakt.

organisatie, maar ook naar de impact van de activiteiten van de organisatie op de buitenwereld (Respondent 2).

IV. De Rekenkamer gaat te werk met projectplannen. Er wordt een plan gemaakt en vervolgens worden er dialoogsessies gevoerd om stappen te zetten naar een geïntegreerd verslag (Respondent 1). Een paar van deze dialoogsessies met externe stakeholders zijn terug te vinden in het geïntegreerd verslag (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 15-16) maar de interne stakeholderdialoog is niet gebruikt (Anoniem, 2021). Mede door tijdsdruk en het uitvallen van collega's is er minder tijd geweest om afwegingen te maken met welke onderwerpen er in het verslag moesten komen. Bij het afronden van het verslag was het adagium ''hetzelfde als 2019, tenzij…'' (Anoniem, 2021). Avans maakt afwegingen met wat ze wel en niet in het geïntegreerd verslag opnam. Een voorbeeld is het weglaten van het waardecreatiemodel. Aan interne stakeholders van Avans, in dit geval studenten die zich met het onderwerp Integrated Reporting bezighielden, is gevraagd voor feedback op hoe een geïntegreerd verslag eruit moet komen te zien. Aan de hand van die feedback is er gekozen om het waardecreatiemodel uit het verslag te laten (respondent 2). Avans kreeg vanuit de samenleving geen expliciete vragen om bepaalde hoofdstukken of elementen wel of niet in het geïntegreerd verslag op te nemen. Maar via de maatschappelijke antennes die verschillende gremia hebben probeerde Avans informatie in het geïntegreerd verslag te zetten die de externe stakeholders interessant vinden om te lezen (Respondent 2).

V. De kern van de verantwoordingsplichten vloeien voort uit de materialiteitsanalyses. Bij de Rekenkamer hebben deze materialiteitsanalyses niet plaatsgevonden (Anoniem, 2021). Er zitten wel wat elementen van alle drie de verantwoordingsplichten in het verslag, maar van een geïntegreerde kern van de verantwoordingsplichten is geen sprake. Bij Avans zitten de kernelementen wel in het geïntegreerd verslag. Met de interne en externe stakeholders is de dialoog aangegaan (Avans Hogeschool, 2021, p.45) en in haar verantwoording houdt Avans rekening met de stakeholders (Respondent 2). Echter, het verslag is 150 pagina's lang. Dit is te lang om te spreken over een 'kern van de verantwoordelijkheden'.

VI. De Rekenkamer gaat in het organisatiehoofdstuk maar af en toe in op doelstellingen voor 2020 en de realisatie van deze doelstellingen. Een voorbeeld is het doel om 30% van vrouwen op topposities te hebben binnen de organisatie, en de realisatie van dit doel (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 52). In het bedrijfsvoeringshoofdstuk gaat de Rekenkamer heel globaal in op het percentage van de doelen die ze bereikt heeft, zonder

een duidelijk verklarende uitleg erbij. In paragraaf 5.4 van het geïntegreerd verslag zijn de financiën besproken met een korte uitleg over de verwachte doelen en de realisatie van die doelen (Idem, pp. 66-75). Paragraaf 5.5 heet 'Realisatie duurzaamheidsdoelstellingen' en de Rekenkamer gaat hier in op het verminderen van papiergebruik en de CO_2 uitstoot. Echter, er is geen sprake van een realisatie van doelstellingen, omdat de doelstellingen niet bij de resultaten genoemd zijn. De Rekenkamer is meer milieuvriendelijk geworden, maar welke doelen voor het jaar 2020 zijn opgesteld, komen niet in het verslag voor. Avans rapporteert vooral over haar succesvolle resultaten, zonder daar expliciet de oorspronkelijke doelstelling van het jaar bij te benoemen. In haar ambitiehoofdstuk kijkt Avans vooruit op de komende ambitie van 2021-2025 en kijkt zij niet veel terug op de afgelopen periode. Wel geeft Avans in hoofdstuk 5 Kwaliteitsafspraken aan welke kwaliteitsafspraken er onder andere voor 2020 gemaakt zijn, en wat er van deze afspraken terecht is gekomen (Avans Hogeschool, 2021, pp. 47-51). Zo rapporteert Avans ook over de realisatie van doelen die in het begin van het jaar zijn vastgesteld.

VII. Een geïntegreerd verslag ligt idealiter boven op de andere verslagen van een organisatie. Heel kort maar krachtig dient de organisatie een overzicht te geven over haar resultaten en ambities. Bij de Rekenkamer is het geïntegreerd verslag 88 pagina's lang. Naast het geïntegreerd verslag is er ook nog een verslag van werkzaamheden. Hierin legt de Rekenkamer formele verantwoording af aan het parlement (Anoniem, 2021). In het verslag van werkzaamheden wordt het geïntegreerd verslag beschreven als een aanvulling. Een aanvulling van 88 pagina's is te lang om te spreken van een beknopt geïntegreerd verslag. Bij Avans is er maar één jaarverslag, dat is tevens het geïntegreerd verslag. Deze is 150 pagina's lang en dus niet beknopt. De gedachte dat een geïntegreerd verslag *on top of things* hoort te liggen komt wel terug in het jaarverslag. De infographic in de opening van het verslag, genaamd 'Avans in het kort', geeft de kern van de resultaten van Avans weer (Avans Hogeschool, p. 5). Met een korte toelichting op deze resultaten zou er helemaal in het begin van het jaarverslag (dus *on top of things*) een heel korte beknopte samenvatting zijn van de resultaten, en dus een geïntegreerd verslag.

VIII. De prestaties van de Rekenkamer zijn in het verslag vastgelegd, al is het meer een opsomming van feiten dan een geïntegreerd verhaal volgens respondent 1, omdat alle onderwerpen achter elkaar, los van elkaar besproken worden. De Rekenkamer heeft vooral tijd gestoken in het leesbaar maken van het verslag, in plaats van het beknopt

maken van het verslag (respondent 1). Avans combineert in de eerste drie hoofdstukken van het geïntegreerd verslag verschillende verhalen over het creëren van waarden (respondent 2). Het verslag is niet eentonig door de gecombineerde verhalen over studenten, medewerkers en andere resultaten.

IX. Het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer kent weinig samenhang. Dat blijkt ook uit het waardecreatiemodel, waar alle kapitalen van de eigen input naar de eigen output gaan. De samenhang tussen financiën en outcomes is er niet en respondent 1 geeft aan dat het lastig is om samenhang tussen verschillende kapitalen aan te geven. Sociaal kapitaal, wat vaak gaat over impliciete kennis van medewerkers, is bijvoorbeeld moeilijk te verbinden met financiën. Ook is de verbinding tussen de financiële gegevens en niet financiële gegevens niet meer dan benoemen hoeveel geld er per onderzoek gebruikt is (respondent 1). In het geïntegreerd verslag van Avans komt de connectie tussen strategie, ambities en resultaten in de eerste paar hoofdstukken duidelijk terug. De samenhang tussen verleden, heden en de nabije toekomst is besproken in de eerste vier hoofdstukken. De infographic op pagina 5 bevat daarnaast ook informatie voor de formele-, de interne- en de externe stakeholders.

§4.2 Analyse formeel toegekende verantwoordelijkheden

De onderstaande tabel geeft de score van beide organisaties op de indicatoren van de formeel toegekende verantwoordelijkheden weer. Hiervoor is een vijfpuntenschaal gebruikt, waarbij 1 = indicator helemaal afwezig en 5 = indicator overduidelijk aanwezig. De indicatoren zijn voor de leesbaarheid van de tabel vereenvoudigd. De volledige indicatoren zijn in de operationalisatietabellen in de bijlage af te lezen. Omdat dit hoofdelement vier dimensies en 20 indicatoren bevat, is voor de leesbaarheid van de tabellen en toelichtingen gekozen om per dimensie de indicatoren te bespreken.

Tabel 2: score op de bestuurlijke context indicatoren (formeel toegekende verantwoordelijkheden).

Indicatoren bestuurlijke context (formeel toegekende verantwoordelijkheden)	AR	Avans
De mate waarin de organisatie ingaat op (beleids)samenwerking met andere publieke en private organisaties en de daarbij gehanteerde bevoegdheden van de betrokken partijen (X.)	5	5
De mate waarin de organisatie de rol als netwerkmanager vervult (XI.)	4	5
De mate waarin de organisatie haar eindverantwoordelijkheid rond het te behartigen publieke belang opvat (optioneel) (XII.)	4	3
Welke prioritering de organisatie hanteert van maatstaven voor goed bestuur (optioneel) (XIII.)	4	4
Hoe de organisatie de handhaving van het publiekrecht waarborgt (optioneel) (XIV.)	NVT	NVT

Toelichting scores

X. De Rekenkamer laat zien welke samenwerkingsverbanden zij heeft (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 15), welke rol zij in deze verbanden heeft en welke standaarden bij deze samenwerkingen zijn gehanteerd. Zo zijn de taken en bevoegdheden van de Rekenkamer ten aanzien van internationale werkzaamheden vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2016 (Idem, p. 42) en streeft de Rekenkamer er naar om te voldoen aan de standaarden van INTOSAI, de wereldwijde vereniging van rekenkamers (Idem, p. 34). Avans weet met wie ze samen moet werken om bepaalde doelen te bereiken, en ze gaat in het geïntegreerd verslag in op haar partnerschappen met andere organisaties (Avans Hogeschool, 2021, p. 26). Avans legt wederkerige verbindingen vast en is op de hoogte van haar rol in deze verbindingen (Idem, p. 27). Ook het samenwerkingsverband met het Rijksvastgoedbedrijf komt gedetailleerd in het verslag terug (Idem, p. 27).

XI. De Rekenkamer voorziet het parlement en de samenleving van onafhankelijke oordelen over het presteren van de rijksoverheid (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 2). Het bemiddelen van de relatie tussen de rijksoverheid en de burger kan gezien worden als de rol van een netwerkmanager. Avans heeft een rol als netwerkmanager in het bij elkaar brengen van studenten en bedrijven (Avans Hogeschool, 2021, p. 30). Avans gaat in het valorisatiehoofdstuk in op hoe zij als kennisinstelling een bijdrage kan leveren aan de maatschappij (Idem, p. 39). In een infographic komen de verschillende resultaten van Avans als netwerkmanager terug in het geïntegreerd verslag (Idem, p. 42).

XII. De Rekenkamer gaat in het voorwoord van het geïntegreerd verslag in op haar rol en verantwoordelijkheid richting de samenleving (zie toelichting indicator XI.). Avans gaat in op haar rol en het belang van haar werk richting de maatschappij. Ze wijdt hier

een heel hoofdstuk aan (Valorisatie). Echter, ze ziet dit meer als een ambitie dan een eindverantwoordelijkheid rond het te behartigen publieke belang (Avans Hogeschool, 2021, p. 39).

XIII. De Rekenkamer bespreekt haar bedrijfsvoering in hoofdstuk 4, paragraaf 1 (governance). Ook gaat de Rekenkamer verder in op de optimalisering van de bedrijfsvoering van de organisatie (door het Audit Advisory Committee), medezeggenschap, personeel- en organisatieontwikkeling, intergriteitscommissies en vertrouwenspersonen (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 47-60). Avans geeft in hoofdstuk 8 'Bestuur en Governance' aan dat de besturing van de organisatie is ingericht aan de hand van 'de Branchcode goed bestuur hogescholen' (Avans Hogeschool, p. 71). De rest van het hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de Raad van Toezicht, het College van Bestuur, risicomanagement, helderheid, compliance en commerciële activiteiten van Avans (Idem, pp. 70-80).

XIV. Deze indicator is van toepassing indien er een herschikking is van de publieke en private verantwoordelijkheden. De juridische aard van deze indicator gaat vooral over het handhaven van wettelijke regels en is niet per se van toepassing op deze cases.

Tabel 3: score op de procedurele aspecten (formeel toegekende verantwoordelijkheden)

Indicatoren procedurele aspecten (formeel toegekende verantwoordelijkheden)	AR	Avans
De mate waarin de organisatie aangeeft in hoeverre beleidsvorming en -implementatie hebben plaatsgevonden in overeenstemming met in de samenleving levende waarden, normen en wensen (XV.)	3	5
De organisatie geeft aan in hoeverre zij bij haar handelen heeft voldaan aan de daarop toepasselijke wettelijke regels en aan normen van behoorlijk bestuur (XVI.)	4	4
De organisatie dient inzicht in (1.) de verkrijging, (2.) het beheer en (3.) de aanwending van financiële - en andere middelen te verschaffen (XVII.)	5	5
De organisatie geeft aan in hoeverre zij heeft zorggedragen voor de benodigde investeringen in activa die nodig zijn voor toekomstige maatschappelijke behoeftebevrediging (XVIII.)	2	3
De organisatie geeft aan in hoeverre zij ethisch verantwoord heeft gehandeld en vermeldt inspanningen en bereikt niveau inzake de ontwikkeling van de bestuursethiek van bestuursambtenaren (XIX.)	5	4
De publieke organisatie gaat in op de deskundigheid van haar ambtenaren, en betrekt daarbij hun vermogen tot generalistische oordeelsvorming (XX.)	4	4

Toelichting scores

XV. De Rekenkamer houdt rekening met de veranderde maatschappij (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 11) en informeert de omgeving door de dialoog met instellingen en personen die betrokken zijn bij haar werk (Idem, p. 15). Volgens respondent 1 weten echter te weinig burgers wat de Rekenkamer doet. Avans houdt bij de beleidsvorming rekening met haar stakeholders, in het bijzonder de eigen studenten (Avans Hogeschool, p. 45; respondent 2). Zij hebben ook inspraak op de beleidsvorming en implementatie van Avans. Voor aankomende studenten is de belangrijkste informatievoorziening van de organisatie de open dagen die de hogeschool organiseert.

XVI. De Rekenkamer laat in het geïntegreerd verslag zien welke wettelijke taken en regels ze heeft, door zich te verantwoorden over wat haar taken zijn en wat er in het verantwoordingsverslag moet komen. Ook beoordeelt ze of de ministers op hun departementen de zaken goed hebben georganiseerd en of zij hun taken na behoeven uitvoeren (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 18-19). Avans stelt haar jaarrekening op in overeenstemming met de wettelijke bepalingen en richtlijnen voor jaarverslaggeving. Deze bepalingen zijn van toepassing op grond van de regeling Jaarverslaggeving Onderwijs (Avans Hogeschool, 2021, p. 101). De formele toezichthouder – het Ministerie van onderwijs cultuur en wetenschap – eist vooral financiële verantwoording (respondent 2). Deze verantwoording komt terug in het financiënhoofdstuk van het geïntegreerd verslag.

XVII. Zowel de Rekenkamer als Avans verschaffen inzicht in de aanwending, het beheer en het verkrijgen van financiële en andere middelen. De Rekenkamer bespreekt de ontvangsten in een paar zinnen (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 68). Verschillende inkomstenbronnen van Avans zijn beschreven en toegelicht in het financiënhoofdstuk (Avans Hogeschool, 2021, pp. 85-94).

XVIII. De Rekenkamer gaat in op investeringen die voor de bedrijfsvoering van de organisatie van belang zijn, zoals het investeringen in talentvolle en jonge medewerkers (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 34; p. 57). Over investeringen die nodig zijn voor toekomstige maatschappelijke behoeftebevrediging wordt niet duidelijk in het verslag gesproken. Avans werkt haar investeringsbeleid uit in het geïntegreerd verslag (Avans Hogeschool, 2021, p. 87) maar een expliciete relatie van investeringen met een verantwoording naar toekomstige maatschappelijke behoeftebevrediging ontbreekt hier ook. De indicator is ontzettend toegespitst op de ‘toekomstige maatschappelijke behoeftebevrediging’. De

indicator komt daarmee deels overeen met indicator I., waarbij de organisatie laat zien hoe ze publieke waarde creëert op korte-, middellange- en lange termijn.

XIX. De medewerkers van de Rekenkamer leggen bij indiensttreding de eed of belofte af zoals voorgeschreven in het Algemeen Rijksambtenarenreglement. Daarnaast geldt voor alle medewerkers de gedragscode Integriteit Rijk en de internationale gedragscode voor rekenkamers (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 34). Ook beschrijft de Rekenkamer in het hoofdstuk 'De organisatie' over haar integriteitscommissie en vertrouwenspersonen (Idem, pp. 59-60). Avans vraagt van haar medewerkers om wendbaar en veerkrachtig te zijn en om verantwoordelijkheid te nemen en het beste uit zichzelf te halen. De hogeschool investeert hierin (Avans Hogeschool, 2021, p. 54). Avans rapporteert in het hoofdstuk Mensen van Avans over de normen binnen de organisatie, een College van Vertrouwenspersonen en de zorg en rechtsbescherming voor studenten (Idem, pp. 63-65).

XX. In het tweede hoofdstuk van het geïntegreerd verslag gaat de Rekenkamer in op de kwaliteit van haar geleverde werk en de professionaliteit en deskundigheid van haar medewerkers (Idem, pp. 34-39). Bij Avans krijgt de deskundigheid van de medewerkers een eigen stukje in het geïntegreerd verslag. Het gaat hier onder andere over de professionalisering van docenten (Avans Hogeschool, p. 55). Niet alleen is het een formele verplichting om hierover te verantwoorden, tegelijkertijd maakt de hogeschool het voor externe stakeholders aantrekkelijker om gebruik te maken van haar diensten.

Tabel 4: score op de resultaatgerichte aspecten (formeel toegekende verantwoordelijkheden)

Indicatoren resultaatgerichte aspecten (formeel toegekende verantwoordelijkheden)	AR	Avans
De organisatie geeft de inhoud van het door haar gevormde beleid weer en gaat daarbij in op de invullingen en bijstellingen van het oorspronkelijk vastgestelde beleid (XXI.)	5	5
De organisatie geeft aan hoe beleid geïmplementeerd is (XXII.)	5	5
De organisatie geeft aan in hoeverre ze bij de verwerving van goederen en diensten sober is geweest en in hoeverre de relatie tussen resultaten en middelengebruik voldoet aan daaraan gestelde normen (XXIII.)	4	5
De organisatie geeft aan welke resultaten (prestaties en effecten) zijn gerealiseerd (XXIV.)	3	5
De organisatie maakt een onderscheiding tussen de realisatie van haar eigen bevoegdheden en verantwoordelijkheden, en het toezicht dat zij heeft op de realisatie van bevoegdheden en verantwoordelijkheden van andere partijen (XXV.)	4	4
Indien de organisatie betrokken is met private actoren bij de beleidsimplementatie gaat zij in op de realisatie van haar verantwoordelijkheid; de realisatie van de beoogde prioritering van de maatstaven voor goed bestuur; en haar toezicht op de handhaving van het te waarborgen publiekrecht (XXVI.)	NVT	3
De organisatie verstrekt informatie over haar invulling van de rol als netwerkmanager en de daarbij behaalde resultaten (XXVII.)	4	5

Toelichting scores

XXI. De Rekenkamer bespreekt de kwaliteit van het werk dat zij levert in hoofdstuk 2 van het geïntegreerd verslag. Ze gaat hierbij in op de systemen van kwaliteitsbeheersing, de onderzoekscyclus, aandachtspunten en de voortgang op deze aandachtspunten (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 34-39). Vervolgens komt de nieuwe strategie en huisstijl van de Rekenkamer aan bod. Strategische keuzes en de implementatie van de nieuwe strategie zijn hierin beschreven (Idem, pp. 29-40). De bijstellingen van het beleid en de veranderingen in resultaten als gevolg van de coronacrisis zijn doorgaans in het verslag terug te vinden op bijvoorbeeld p. 6 en p. 33. Avans geeft haar beleid geïntegreerd weer in de eerste drie hoofdstukken van het verslag. Ze bespreekt de resultaten en hoe ze aan deze resultaten is gekomen. De impact van de coronacrisis krijgt een apart stuk in het verslag en hier geeft Avans aan hoe ze haar beleid erop heeft weten bij te stellen (Avans Hogeschool, 2021, pp. 14-16). De aanpassingen omtrent de coronamaatregelen zijn weergegeven in een infographic op pagina 17 van het geïntegreerd verslag.

XXII. De Rekenkamer geeft in het bedrijfsvoeringshoofdstuk aan hoe de interne processen optimaal gestuurd en beheerst worden (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 61-62). Het

proces voorafgaand aan een publicatie van een onderzoek is weergegeven in de onderzoekscyclus op p. 35 van het geïntegreerd verslag. Avans geeft door het beschrijven van werkprocessen aan hoe organisatiedoelen bereikt worden en wijdt net zoals de Rekenkamer een hoofdstuk aan de bedrijfsvoering. Hierin geeft ze haar coronabeleid aan, evenals de stap naar een circulaire bedrijfsvoering, energieverbruik, afvalgebruik en een korte toelichting op het bereiken van sustainable development goals (Avans Hogeschool, 2021, pp. 67-69).

XXIII. De Rekenkamer geeft in de financiënparagraaf aan relatief veel geld uit geven aan externe inhuur. Ze verantwoordt waarom hier veel geld naar toe gaat en geeft aan dat de dalende trend van deze externe inhuur is ingezet en bijna onder de norm is (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 68-69). Ook gaat de Rekenkamer nog in op de reorganisatiekosten, de bezoldiging van het College, vacatiegelden en de bezoldiging van topfunctionarissen (Idem, pp. 69-75). Avans gaat in het hoofdstuk Kwaliteitsafspraken in op haar bestedingen en verantwoordt haar keuzes hier. De bestedingen zijn verdeeld in zes thema's en komen in tabellen terug met de begroting per besteding, de uitgaven per besteding en een voortgang van de acties en maatregelen die bij het thema horen (Avans Hogeschool, 2021, pp. 48-51).

XXIV. De Rekenkamer geeft aan welke prestaties zij heeft geleverd in de bespreking van de door haar geleverde onderzoeken in hoofdstuk 2. Ook bespreekt de Rekenkamer in hoofdstuk 2 hoe de kwaliteit van de geleverde producten gewaarborgd wordt (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 17-41). Uitdagingen bij het beleid – zoals het doen van onderzoek met coronamaatregelen – zijn weergegeven in de lopende tekst van het verslag (Idem, p. 6; 33; 37; 43; 55). De resultaten en effecten die Avans geleverd heeft staan vooral in de eerste drie hoofdstukken (Avans Hogeschool, 2021, pp. 18-46). Deze zijn geïntegreerd met de doelstellingen en de implementatie van beleid. De uitdagingen van de coronacrisis krijgen een apart stuk in het geïntegreerd verslag, maar zijn ook in de tekst geïntegreerd terug te vinden.

XXV. De Rekenkamer gaat in hoofdstuk 3 in op haar internationale samenwerkingsverbanden en de rol die ze in deze samenwerkingsverbanden speelt (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 42-46). Avans gaat in haar jaarverslag in op de partnerschappen met publieke en private partijen. De publieke organisaties waar Avans partners heeft op uitvoerend en bestuurlijk niveau zijn bijvoorbeeld provincie Noord-Brabant, ziekenhuizen en andere onderwijsinstellingen (Avans Hogeschool, 2021, p. 26). Avans geeft aan dat de

verbindingen wederkerig zijn en gaat in op hoe ze haar rol invult in de samenwerkingsverbanden (Idem, p. 27).

XXVI. De Rekenkamer geeft in het geïntegreerd verslag aan dat ze de dialoog aangaat met haar omgeving. Deze bestaat uit het parlement en de regering; de Hoge Colleges van Staat en andere kennisinstituten; de Rekenkamers in binnen- en buitenland; en de burgers en de media (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 15-16). Over private samenwerkingsverbanden is niet gerapporteerd. Avans rapporteert over haar rol in de samenwerkingsverbanden met bedrijven (Avans Hogeschool, 2021, pp. 26-27). De verantwoordelijkheid en de rol van Avans in private activiteiten krijgen een eigen kopje in het geïntegreerd verslag op pagina 94. Avans legt hier de nadruk op het feit dat ze een publieke organisatie is en verantwoordt hoe de private activiteiten binnen haar publieke karakter passen.

XXVII. De Rekenkamer vervult een rol als netwerkmanager in haar samenwerkingsverbanden met rekenkamers in de Arabische regio. De Rekenkamer begeleidt onderzoeken en deelt onderzoeksmethoden via webinars. Ook staat ze specifiek stil bij de communicatie en de relaties met belanghebbende partijen (Algemene Rekenkamer, 2021, pp.43-44). De rekenkamers van Tanzania, Kenia en Mozambique zijn begeleidt door de Nederlandse Rekenkamer bij het uitvoeren van doelmatigheidsonderzoeken (Idem, p. 44). Avans vult haar rol als netwerkmanager in door het bij elkaar brengen van studenten en bedrijven (Avans Hogescholen, 2021, pp. 39-42). Hierover rapporteert ze in het valorisatiehoofdstuk, met een samenvattende geïntegreerde infographic op pagina 42.

Tabel 5: score op de dilemma's (formeel toegekende verantwoordelijkheden).

Indicator	AR	Avans
De organisatie geeft aan welke belangrijke dilemma's zich in de voorbije periode qua belangen, waarden en loyaliteiten hebben voorgedaan, welke kwaliteitseisen van goed bestuur daarbij in het geding waren, welke keuzes zijn gemaakt, welke rechtvaardiging daarbij heeft gegolden (richtinggevende waarden) en welke interpretatie en rol van de notie van het algemeen belang daarbij van toepassing is geweest (XXVIII.)	2	4

Toelichting score

XXVIII. De Rekenkamer gaat in op de veranderde situatie rond thuiswerken als gevolg van de coronacrisis. Ze geeft daarbij aan dat er veel beroep op de ondersteunende

diensten van de organisatie gedaan is, en dat deze medewerkers werden geconfronteerd met een grote werkdruk, veranderde prioriteiten en soms lastige situaties in werk en privé. Maar een voorbeeld van een specifiek dilemma waar deze medewerkers voor zijn komen te staan, ontbreekt. Avans geeft kort in het geïntegreerd verslag aan hoe ze met dilemma's omging. Een voorbeeld is een projectteam – dat de onderwijsvisie en het onderwijsmodel moest ontwikkelen voor de nieuwe ambitie – dat voor zo'n dilemma kwam te staan. Het betrof de keuze of studenten eerst een goede basis voor de opleiding nodig hebben, of al in het eerste studiejaar een keuze moeten maken tussen verschillende richtingen (Avans Hogeschool, 2021, p. 44). Avans geeft direct daarna aan hoe ze dit dilemma heeft behandeld en hoe ze uiteindelijk tot een resultaat is gekomen. Ook rapporteert Avans over de omgang met coronamaatregelen (en de dilemma's die daarbij aan bod kwamen) in een beknopte tekst, die afgesloten is met een geïntegreerde infographic over de corona-impact op de organisatie (Idem, pp. 14-17). Ze geeft in deze tekst aan dat ze analyses moest maken over alternatieve onderwijsmethoden en welke hulpmiddelen geholpen hebben bij het maken van de beslissingen (Idem, p. 15).

§4.3 Analyse zelf gevoelde verantwoordelijkheden

De onderstaande tabel geeft de score van beide organisaties op de indicatoren van de zelf gevoelde verantwoordelijkheden weer. Hiervoor is een vijfpuntenschaal gebruikt, waarbij 1 = indicator helemaal afwezig en 5 = indicator overduidelijk aanwezig. De indicatoren zijn voor de leesbaarheid van de tabel vereenvoudigd. De volledige indicatoren zijn in de operationalisatietabellen af te lezen.

Tabel 6: score indicatoren van de door de organisatie zelf gevoelde verantwoordelijkheden

Indicator	AR	Avans
De organisatie rapporteert over identiteitsgerelateerde kerndocumenten van de organisatie zoals de missie, strategie, visie, kenmerken en een code of conduct (XXIX.)	5	5
In welke mate de medewerkers correcte aannames maken van acceptabel gedrag binnen de organisatie (XXX.)	4	5
In welke mate de medewerkers van de organisatie de grenzen begrijpen waarbinnen zij opereren (XXXI.)	4	4
Er is duidelijk wie verantwoordelijk is, aan wie degene verantwoording aflegt en waarover verantwoording wordt afgelegd (XXXII.)	4	4
Hoe de organisatie haar interne stakeholders definieert (XXXIII.)	3	5
In welke mate de organisatie gebruik maakt van een interne stakeholderdialoog (XXXIV.)	2	5
In welke mate de top van de organisatie processen gebruikt om contact te zoeken met andere medewerkers (XXXV.)	3	4

XXIX. In het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer is vooral op pagina's 10 en 11 terug te lezen dat de organisatie veel documenten kent die de kernwaarden van de organisatie bevatten. In het geïntegreerd verslag komen de visie, strategie, missie, taak en het onderzoeksveld van de Rekenkamer aan bod (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 10-11). Avans geeft haar organisatiewaarden weer in het hoofdstuk Ambitie 2025. De missie, verschillende visies, ambities en doelstellingen zijn hier weergegeven. Ook komen verschillende visies die betrekking hebben op de ambitie eerder aan bod. Avans geeft visies op de voor haar belangrijkste onderwerpen weer (Respondent 2; Avans Hogeschool, 2021, pp. 44-45).

XXX. De Rekenkamer brengt haar identiteit en ambities over op haar medewerkers. Een voorbeeld is het plaatsen van het interne ambitiedocument 'Nieuwe huisvesting Algemene Rekenkamer' op de Kenniskamer (Respondent 1) . De Kenniskamer is een digitaal organisatiebreed portaal waar alle medewerkers toegang tot hebben. Hiermee brengt de Rekenkamer dus onder andere haar identiteit en ambities over op haar medewerkers. Avans geeft bij het opstellen van haar visies aan dat er rekening is gehouden met de belangen van zowel de interne- als externe stakeholders van de organisatie (Respondent 2; Avans Hogeschool, 2021, p. 45). De hogeschool heeft een Diensteenheid Personeel & Organisatie (DP&O), welke ervoor zorgt dat de medewerkers veerkrachtig en wendbaar zijn en verantwoordelijkheid nemen, rekening houdend met de ambities van Avans en de actualiteit (Avans Hogeschool, 2021, p. 53).

De wendbaarheid van medewerkers speelt een grote rol bij Avans en zij tracht de wendbaarheid te verbeteren door ervaringen uit te wisselen met medewerkers, aanvullende gesprekken te voeren, en de conclusies van deze ervaringen en gesprekken mee te nemen in het bepalen van hoofdthema's voor de komende jaren (Idem, p. 53). De ambities en hoofdthema's van Avans zijn in 2020 verwoord naar een HR- en organisatieaanpak (Idem, p. 53). En zo tracht Avans haar ambities over te brengen op haar medewerkers, met als een van de belangrijkste doelen de medewerkers meer wendbaar te maken.

XXXI. De Rekenkamer kent een integriteitscommissie. Deze commissie gaat aan de slag met verbeterpunten die zijn aangedragen door medewerkers van de organisatie en blijft actueel door het aanpassen van de integriteitsregelingen (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 59-60). De commissie legt integriteitsdilemma's aan de medewerkers voor en geeft zo aan welk gedrag integer is of juist niet. De Rekenkamer kent daarnaast vertrouwenspersonen waar medewerkers meldingen kunnen doen over ongewenste omgangsnormen (idem, p. 60). Door preventief een veilige omgeving te creëren probeert Avans met haar medewerkers spelregels vast te stellen – en hierover te communiceren – die ongewenst en ongepast gedrag moeten voorkomen in de organisatie (idem, p. 62). Avans neemt ongepast gedrag serieus en biedt het orgaan binnen de organisatie dat hiermee om moet gaan, het College van Vertrouwenspersonen, steun als ongepast en ongewenst gedrag voor komt binnen de organisatie. De hogeschool geeft aan dat ze staat voor een respectvolle en rechtvaardige behandeling met elkaar en dat ongewenste omgangsvormen preventief en curatief worden aangepakt (Avans Hogeschool, 2021, p. 63). In het verslag laat Avans zien wat zij beschouwd als ongepast omgangsnormen, waardoor de medewerkers duidelijk zien wat de grenzen zijn waarbinnen zij opereren, op sociaal niveau.

XXXII. De Rekenkamer waarborgt de kwaliteit van haar werk door gebruik te maken van een vast onderzoeksproces. De onderzoekers (werknemers) van de Rekenkamer krijgen de ruimte om zelf onderzoek te doen en er vindt wederhoor plaats met de onderzochte instanties en periodieke overlegmomenten tussen teams, directeuren en collegeleden (Algemene Rekenkamer, 2021, pp. 34-35). Het College is eindverantwoordelijk voor de publicaties, maar de medewerkers krijgen door het onderzoeksproces te volgen ruimte om het onderzoek in te vullen. De medewerker legt verantwoording af aan een Collegelid, directeur of zijn team in verschillende fasen van het onderzoeksproces (idem, p. 35). Bij Avans liggen de bevoegdheden en

verantwoordelijkheden zo laag mogelijk in de organisatie door het gebruik van zelforganiserende teams (Avans Hogeschool, 2021, p. 54). Deze zelforganiserende teams vragen van de medewerkers om samen te werken. De medewerkers van Avans leren van elkaar in deze zelforganiserende teams en soms moeten verantwoordelijkheden en rollen binnen teams herijkt worden.

XXXIII. Volgens Respondent 1 zijn de interne stakeholders van de Rekenkamer alle medewerkers die er werken. Naast alle medewerkers gaat het ook om verschillende gremia die bevoegdheden hebben, zoals de ondernemingsraad, het managementteam en het College (Anoniem 2021; respondent 1). De onderzoekers van de Rekenkamer zelf zijn interne stakeholders, al hebben zij niet veel interesse in het geïntegreerd verslag (Respondent 1). Bij Avans worden niet alleen de werknemers van de organisatie als interne stakeholders beschouwd, maar ook de studenten. De studenten voelen zich onderdeel van de school als ze fysiek aanwezig zijn, in plaats van een 'klant' van de school (Respondent 2). Naast de studenten horen de werknemers zelf (het onderwijzend en ondersteunend personeel), de Raad van Toezicht en het College van Bestuur bij de interne stakeholders van Avans (Respondent 2).

XXXIV. Toen de Rekenkamer voor het eerst aan de slag ging met een geïntegreerd verslag heeft er een interne stakeholderdialoog plaatsgevonden. Een materialiteitslijst met potentiële onderwerpen werd naar de interne stakeholders gestuurd. Dat was toen het managementteam, het College en een aantal mensen uit de organisatie (Respondent 1). De interne stakeholderdialoog heeft bij het meest recente geïntegreerd verslag van 2020 een te kleine rol gekregen (Anoniem, 2021). Er is met het opstellen niet rekening gehouden met de stakeholderdialoog die in 2018 heeft plaatsgevonden. Avans gaat met de studenten de gesprekken aan en vraagt om hun meningen en ideeën (Respondent 2). Er is een gesprekkencyclus binnen de organisatie en Avans benadrukt dat er een stakeholderdialoog heeft plaatsgevonden om zo goed mogelijk de meningen, belangen en overtuigingen van alle belanghebbenden van de organisatie mee te nemen in haar beleidsvorming (Avans Hogeschool, 2021, p. 45). Met de studenten vindt volgens respondent 2 een soort van permanente stakeholderdialoog plaats. De hogeschool wilt elke dag van de studenten weten of ze de juiste dingen doet, en deze op een correcte wijze uitvoert.

XXXV. In het geïntegreerd verslag geeft de Rekenkamer aan dat het door de coronapandemie lastig was voor het bestuur om de dialoog met de medewerkers aan te gaan. Desondanks is het gelukt om verschillende gelegenheden te creëren waarbij

College, secretaris en managementteam in gesprek konden gaan met de organisatie (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 55). De Rekenkamer geeft kort aan hoe ze dit doet. Avans hecht in het begin van het geïntegreerd verslag een paar pagina's aan een interview met een nieuw collegelid. De reden hiervoor is om de medewerkers van Avans op deze manier kennis te laten maken met het nieuwe collegelid (Respondent 2). De medewerkers worden door het collegelid toegesproken met een persoonlijke boodschap (Avans Hogeschool, 2021, p. 13).

§4.4 Analyse Door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden

De onderstaande tabel geeft de score van beide organisaties op de indicatoren van de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden weer. Hiervoor is een vijfpuntenschaal gebruikt, waarbij 1 = indicator helemaal afwezig en 5 = indicator overduidelijk aanwezig. De indicatoren zijn voor de leesbaarheid van de tabel vereenvoudigd. De volledige indicatoren zijn in de operationalisatietabellen af te lezen.

Tabel 7: score indicatoren van de door de samenleving toebedachte verantwoordelijkheden

Indicator	AR	Avans
In welke mate de organisatie weet welke individuen of groepen invloed uitoefenen – of worden beïnvloed door – de bedrijfsvoering van de organisatie (XXXVI.)	3	5
Hoe de organisatie weet wat de doelen zijn van de externe stakeholders (XXXVII.)	3	5
In welke mate de organisatie weet hoe ze de relatie met haar (externe) stakeholders kan verbeteren (XXXVIII.)	3	4
In welke mate de organisatie de stakeholders informeert door middel van jaarverslagen XXXIX.)	2	4
In welke mate de organisatie de stakeholders informeert door met deze te communiceren in een dialoog (XL.)	3	5
In welke mate het IR de belangen van de door de organisatie genoemde stakeholders meeneemt (XLI.)	2	5

Toelichting scores

XXXVI. De Rekenkamer geeft aan dat ze dialoog met haar omgeving zoekt en dat ze het belangrijk vindt om te weten welke behoefte er leven bij de personen en instellingen die belang hebben bij haar werk (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 15). Een aantal van deze personen en instellingen bespreekt de Rekenkamer in het geïntegreerd verslag (idem, pp. 15-16). Respondent 1 geeft aan dat de externe stakeholders van de Rekenkamer

instellingen of personen in de hele publieke buitenwereld zijn, zoals: de Tweede Kamer, de Eerste Kamer, de pers, de ministeries, andere overheidsorganisaties, kennisinstituten, toezichthouders, andere Hoge Colleges van Staat, nationale en internationale rekenkamers en belangenbehartigers. Echter, respondent 1 zegt ook dat het verslag multipurpose is. Het verslag wordt bijvoorbeeld het meest gelezen door personen die komen solliciteren. Zij krijgen via het geïntegreerd verslag een beter beeld van de Algemene Rekenkamer, omdat ze er ook daadwerkelijk interesse in de organisatie hebben (Respondent 1). Avans heeft voor ogen welke individuen of groepen invloed uitoefenen – of worden beïnvloed door – de bedrijfsvoering van de organisatie, en gaat met deze individuen of groepen de dialoog aan (Avans Hogeschool, 2021, p. 45). Volgens respondent 2 zijn potentiële nieuwe studenten een van de belangrijkste externe stakeholders van Avans, evenals de reeds afgestudeerde studenten, de alumni. Met de alumni wordt gekeken hoeveel het diploma nog waard is in de veranderde samenleving. Andere externe stakeholders bevinden zich in het bedrijfsleven, maar ook bepaalde maatschappelijke organisaties zijn externe stakeholders.

XXXVII. Respondent 1 geeft aan dat de belangen van de stakeholders vaak pas duidelijk worden in de reacties op gepubliceerde onderzoeken. Politici gebruiken alleen de informatie die voor hen zelf belangrijk is. Ook geeft respondent 1 aan dat als de Rekenkamer een advies geeft, dat niet vaak wordt opgevolgd. De Rekenkamer signaleert aan de Tweede Kamer, en de Tweede Kamer heeft vervolgens de macht om iets tegen een minister te zeggen. Avans geeft in het geïntegreerd verslag aan dat ze probeert recht te doen aan alle meningen, belangen en overtuigingen en alle stakeholders actief en intensief te betrekken om zo samen eensgezind te raken (Avans Hogeschool, 2021, p. 45). Om de doelen van externe stakeholders te achterhalen, worden zij door Avans uitgenodigd om deel te nemen aan werkveldoverleggen en soortgelijke dingen (respondent 2).

XXXVIII. De Rekenkamer geeft kort aan op pagina's 15 en 16 van het geïntegreerd verslag dat de relatie met betrokken personen en instellingen verbeterd kan worden, al blijft het erg summier. In hoofdstuk 3 geeft de Rekenkamer wel aan hoe de internationale samenwerking plaatsvindt en hoe de relaties met de rekenkamers in andere landen kan verbeteren. Avans geeft aan dat ze met de stakeholders door ze actief en intensief te betrekken, met elkaar tot een breed gedragen stip aan de horizon te komen (Avans Hogeschool, p. 45). Zie ook de vorige indicator.

XXXIX. Het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer wordt het meest gelezen door mensen die bij de Rekenkamer komen solliciteren volgens respondent 1. De respondent geeft ook aan dat over het algemeen jaarverslagen niet meer zo vaak gelezen worden. Het geïntegreerd verslag van Avans is volgens respondent 2 opgesteld aan de hand van de belangen van de interne en externe stakeholders en tevens een studieobject voor studenten van de hogeschool.

XL. In het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer is aangegeven dat ze de dialoog aangaat met het parlement en de regering door informatie te verschaffen over gedegen onderzoek. In briefings geeft de Rekenkamer een toelichting. Met de Hoge Colleges van Staat en kennisinstituten voert de Rekenkamer regelmatig overleg en bekijkt ze mogelijkheden om rond bepaalde thema's gezamenlijk op te trekken. Met de rekenkamers in binnen- en buitenland vergroot de Rekenkamer de kwaliteit van haar werk door gezamenlijke standaarden voor onderzoek op te richten, kennis uit te wisselen en samen te werken met internationale rekenkamers (Algemene Rekenkamer, 2021, p. 15). Een van de groepen met wie de Rekenkamer ook de dialoog zoekt is de burgers. Echter, respondent 1 zegt dat volgens haar veel te weinig burgers op de hoogte zijn van het werk van de Rekenkamer. De externe stakeholders van Avans worden regelmatig uitgenodigd voor werkveldoverleggen om de contacten te onderhouden (respondent 2). De externe stakeholderdialoog met de nieuwe studenten vindt plaats in de vorm van open dagen. Avans laat hier zien wat de aankomende student kan verwachten, en geeft deze ook de mogelijkheid tot het stellen van vragen en het geven van meningen (idem). Aankomende studenten krijgen op deze manier de mogelijkheid om aan te geven wat ze van de open dag vonden. Respondent 2 geeft ook aan dat het voor het geïntegreerd verslag van belang is dat de verschillende gremia van Avans goede maatschappelijke antennes hebben. Het gaat hier niet alleen om de opstellers van het geïntegreerd verslag zelf, maar ook over het College van Bestuur en de communicatieafdeling van Avans. De maatschappelijke antennes zijn goed voor het onderhouden van de contacten met de externe stakeholders. Dit komt ook in het voorwoord van het jaarverslag terug (Avans Hogeschool, 2021, p. 2).

XLI. De externe stakeholderdialoog heeft bij de Algemene Rekenkamer niet plaatsgevonden volgens respondent 1. In het geïntegreerd verslag geeft de Rekenkamer aan dat ze met belangrijke personen en instellingen die betrokken zijn bij haar werk wel briefings heeft. Maar hoe de conclusies van deze overlegmomenten zijn opgenomen in het verslag, is niet terug te lezen. Zoals terug te lezen is bij indicator XXXVII. geeft Avans aan dat ze

probeert zo goed mogelijk de relatie met de stakeholders te onderhouden. Avans geeft in deze dialogen ook aandacht aan de dingen die niet goed waren. Deze gesprekken hebben geleid tot een nieuwe visie die ruimte laat voor voortschrijdend inzicht van degene met wie Avans nieuwe ontwikkelingen wilt realiseren (Avans Hogeschool, 2021, pp. 45-46).

§4.5 Conclusie analyse

In de analyse is het ontworpen theoretisch kader van dit onderzoek getoetst op twee cases. De Algemene Rekenkamer scoort vooral goed op de indicatoren van de formeel toegekende verantwoordelijkheden. Doordat de Rekenkamer geen gebruik heeft gemaakt van de stakeholderdialogen en ook geen materialiteitsanalyses heeft uitgevoerd, is het moeilijk om te spreken van een geïntegreerd verslag zoals het theoretisch kader in dit onderzoek veronderstelt. Daar komt bij dat het geïntegreerd verslag 88 pagina's lang is, niet beknopt is en ook niet *on top of things* ligt, terwijl dit een van de essentiële elementen is om te spreken van een geïntegreerd verslag.

Avans scoort vrij goed op alle vier de hoofdelementen. De organisatie rapporteert over haar formele verantwoordingsplichten en over haar relatie met de interne en externe stakeholders. De behaalde resultaten voor de drie belangrijkste elementen van Avans (onderwijs, onderzoek en valorisatie) komen geïntegreerd in het begin van het geïntegreerd verslag voor. Desondanks zijn dit nog steeds 24 pagina's in totaal en dus niet beknopt. Avans opent het verslag met een omvattende infographic waarin beknopt de belangrijkste bevindingen voor zowel de formele-, interne- en externe stakeholders aan bod komen, naast informatie over de organisatie zelf. Ondanks dat het verslag niet beknopt is, is het element dat het geïntegreerd verslag *on top of things* moet liggen wel enigszins aanwezig.

§4.6 Reflectie op theoretisch kader

Het theoretisch kader bevat veel indicatoren waar een organisatie rekening mee moet houden. De indicatoren van het eerste hoofdelement, Integrated Reporting, zijn opgesteld aan de hand van de definitie van een geïntegreerd verslag volgens dit onderzoek. Bij het ontbreken van één van deze indicatoren is eigenlijk al geen sprake meer van een geïntegreerd verslag. De beknoptheid van een geïntegreerd verslag is een belangrijk element, maar zowel de verslagen van de Rekenkamer als die van Avans scoren onvoldoende op de indicator die hierbij hoort.

Het hoofdelement ‘de formeel toegekende verantwoordelijkheden’ telt 19 indicatoren. De indicatoren zijn opgesteld aan de hand van de vier dimensies van de verticale verantwoordingsplicht volgens Dees (2009, pp. 242-248). Het model is volledig, maar daardoor ook uitgebreid. Het bevat alle formele elementen waar een jaarverslag aan moet voldoen en het is uitdagend om alle elementen van deze verantwoordingsplicht te betrekken in het geïntegreerd verslag. Het lijkt tegenstrijdig dat het geïntegreerd verslag beknopt en geïntegreerd moet zijn, maar tegelijkertijd ook alle formele verantwoordelijkheidsvereisten moet bevatten. De publieke organisatie moet nogmaals rapporteren over de *kern* van de drie verantwoordingsplichten. In het geval van de formeel toegekende verantwoordelijkheden, dient de organisatie met haar toezichthouder overeen te komen waarover ze moet rapporteren. Voor veel organisaties zijn hier branchcodes opgesteld. Avans rapporteert aan de hand van de branchcode goed bestuur hogescholen (Avans Hogeschool, 2021, p. 71), en weet wat haar toezichthouder – het Ministerie van OCW – van haar verwacht volgens respondent 2. Het theoretisch kader en haar indicatoren zijn met name te gebruiken voor alle publieke organisaties in een sector waar nog geen branchcode voor is opgesteld.

De indicatoren van het derde hoofdelement hebben betrekking op de verantwoording jegens de interne stakeholders. De indicatoren van het laatste hoofdelement hebben betrekking op de verantwoording jegens de externe stakeholders. In aanvulling op de vorige elementen komen alle vier de hoofdelementen van het theoretisch model terug in de indicatoren. Avans laat zien dat het gebruik van <IR> samengaat met de driedeling van verantwoordelijkheden, waardoor het theoretisch kader bruikbaar is.

Hoofdstuk 5: Conclusie en reflectie

§5.1 Conclusie

Dit hoofdstuk geeft antwoord op de hoofdvraag van dit onderzoek. De hoofdvraag luidt: *Welke elementen van integrated reporting zijn toepasbaar in de publieke sector en in hoeverre zijn deze terug te vinden in de geïntegreerd verslagen van de Algemene Rekenkamer en Stichting Avans?* Op basis van een analyse van interviewtranscripten en de geïntegreerde verslagen is vastgesteld welke elementen van <IR> toepasbaar zijn op de twee casussen in dit onderzoek.

De elementen van <IR> komen in §2.4.3 aan bod. Een geïntegreerd verslag wordt in dit onderzoek gezien als een *kernachtig verhaal* waarin een publieke organisatie aan *het algemene publiek* op *hoofdlijnen en samenhangend* verantwoording aflegt over de *realisatie* van haar *formeel toegekende-, door de samenleving toebedachte- en de zelf gevoelde verantwoordelijkheden* inzake *goed openbaar bestuur*, en daarmee over de wijze waarop zij *publieke waarde* heeft voortgebracht op *korte-, middellange en lange termijn*.

In hoofdstuk 2 zijn alle begrippen van deze definitie theoretisch beschreven. De toevoeging van deze definitie ten opzichte van de IIRC-definitie (zie voetnoot 1 op pagina 17) is de verbinding met de fundamentele notie van verantwoording. Stichting Avans neemt de belangen van haar formele-, interne- en externe stakeholders mee in het geïntegreerd verslag en laat op deze manier zien dat het voor publieke organisaties mogelijk is om de rapportage over <IR> elementen te combineren met de rapportage over de drie soorten verantwoordelijkheden die een organisatie heeft.

Het is de Algemene Rekenkamer nog niet gelukt om deze combinatie te maken. Echter, de mogelijkheden om een interne en externe stakeholderdialoog te organiseren, en deze dialogen te gebruiken in een materialiteitsanalyse zijn er wel. Dat blijkt uit de evaluatie van het geïntegreerd verslag (Anoniem, 2021). Vorig jaar is door het wegvallen van de projectleider van het verslag veel op het laatste moment moeten gebeuren. De uiteindelijke opstellers van het verslag hadden hierdoor te weinig tijd om zich in te lezen in de Integrated Reporting literatuur en het geïntegreerd verslag op te stellen.

Uit de analyse blijkt dat de grote uitdaging voor publieke organisaties niet in het combineren van de verantwoordingsplichten zit, maar in een van de <IR> elementen zelf. Een geïntegreerd verslag dient *beknopt* te zijn en op hoofdlijnen, samenhangend verantwoording af te leggen over de drie verantwoordingsplichten. Beide organisaties zijn er niet in geslaagd om een beknopt verslag te publiceren. Het geïntegreerd verslag van de Rekenkamer is 80 pagina's lang en dat van Avans is 150 pagina's lang. Een geïntegreerd verslag dient kort op een paar

pagina's de bereikte resultaten van de organisatie weer te geven. Zo krijgen alle stakeholders een kort overzicht waarin ze kunnen aflezen wat de organisatie allemaal bereikt heeft. De infographic in het begin van het verslag van Avans is een stap in de juiste richting (Avans Hogeschool, 2021, p. 5).

De beknoptheid is een van de weinige elementen dat ontbreekt bij het geïntegreerd verslag van Avans. De onderwijsinstelling voldoet aan haar formele verantwoordingsplichten en legt daarnaast verantwoording af aan de stakeholders. Welke belangen de interne- en externe stakeholders hebben haalt Avans uit de stakeholderdialogen en de materialiteitsanalyses. Het resultaat van de materialiteitsanalyses is de kern van de drie verantwoordingsplichten, en deze geeft Avans geïntegreerd in het jaarverslag weer. De behaalde resultaten van de organisatie zijn verspreid door het verslag weergegeven waarvan de kern met onder andere toelichtingen in tekstvakken of figuren is gepresenteerd. De uitgebreidere toelichting op de resultaten is vervolgens te lezen in de lopende tekst van het verslag.

De Algemene Rekenkamer scoort niet goed op veel indicatoren. Er heeft geen externe stakeholderdialoog plaatsgevonden, en de interne stakeholderdialoog is niet gebruikt bij het opstellen van het geïntegreerd verslag. De Rekenkamer rapporteert over bepaalde behaalde resultaten in het verslag, maar een nadere uitleg ontbreekt. Het verslag is door tijdnood opgesteld met het adagium ''hetzelfde als vorig jaar, tenzij…'' Dit strookt niet met de werkwijze die het ontworpen theoretisch kader in dit onderzoek veronderstelt.

Met deze informatie is het antwoord op de hoofdvraag in te vullen. De grootste uitdaging voor publieke organisaties is het beknopt maken van een geïntegreerd verslag. Het theoretisch kader kan gebruikt worden voor de publieke sector en Avans scoort goed op de indicatoren van het theoretisch kader. Voor de Algemene Rekenkamer is er nog veel werk aan de winkel. Het ontworpen theoretisch kader in dit onderzoek is een bruikbare handleiding voor publieke organisaties voor het opstellen van een geïntegreerd verslag. Avans is het voorbeeld dat laat zien dat de driedeling in verantwoordelijkheden te combineren is met de <IR> literatuur. De grootste uitdaging voor publieke organisaties is het beknopt houden van het geïntegreerd verslag.

§5.2 Reflectie

Uit de conclusie blijkt dat de uitdaging van het gebruik van Integrated Reporting door publieke organisaties vooral zit in het beknopt houden van het geïntegreerd verslag. In deze paragraaf volgt een korte reflectie op het theoretisch kader en de twee casussen.

Het theoretisch kader bevat maar liefst eenenveertig indicatoren en is daardoor vrij gedetailleerd. Het lijkt tegenstrijdig dat een publieke organisatie met alle indicatoren rekening moet houden tijdens het opstellen van een geïntegreerd verslag, terwijl dit verslag tegelijkertijd beknopt hoort te zijn. Hier moet niet vergeten worden dat een geïntegreerd verslag de *kern* van de verantwoordelijkheden bevat. Veel kerninformatie is in een geïntegreerd verslag beknopt weergegeven, waardoor het vanzelfsprekend is dat niet alle indicatoren in dezelfde mate terugkomen in het verslag. Het theoretisch kader in dit onderzoek lijkt met het grote aantal indicatoren té volledig, terwijl de opstellers van een geïntegreerd verslag niet iedere indicator letterlijk mee hoeven te nemen in het geïntegreerd verslag. Door een materialiteitsanalyse uit te voeren achterhaalt de onderzoeker welke indicatoren het belangrijkst zijn om over te rapporteren.

Tijdens het onderzoeken van het geïntegreerd verslag van de Algemene Rekenkamer viel een rare spanning op. De Rekenkamer produceert een aantal doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken per jaar. Een voorbeeld hiervan is het rapport Zicht op Rijksbezit. De bezittingen per ministerie zijn in dit rapport in kaart gebracht, met als doel de Rijksverantwoording en -begrotingen te verbeteren (Algemene Rekenkamer, 2021b, p. 12). In dit rapport zijn de bezittingen per ministerie opgesomd in ongeveer 4 bladzijden per ministerie. Dit is ontzettend beknopt. Het opvallende is dat het de Rekenkamer wel lukt om de producten die ze levert (de rapporten) beknopt te houden, terwijl het geïntegreerd verslag, waarvan de beknoptheid een kenmerk zou moeten zijn, dat niet is. Wat ook opvalt is dat de Rekenkamer haar geïntegreerd verslag opent met een verhaal over de organisatie zelf, in plaats van een verhaal over de maatschappelijke effecten die volgen uit het werk van de Rekenkamer. Het zou logischer zijn dat de Rekenkamer opent met een samenvatting van de maatschappelijke effecten die door het werk van de Rekenkamer zijn ontstaan, in plaats van een verhaal over de organisatie zelf. Integrated Reporting gaat immers over het verantwoorden naar formele-, interne- en externe stakeholders over maatschappelijke effecten, niet over het vertellen over de eigen organisatie.

Avans produceert één verslag, dit is het jaarverslag en tevens het geïntegreerd verslag. De hogeschool is op de juiste weg door met informatieve figuren helemaal in het begin van het verslag Avans in het kort te beschrijven. Het gaat hier nog veel over de organisatie en het zou

beter zijn als het hier écht over de maatschappelijke effecten ging die Avans bereikt heeft. Avans stelt haar jaarverslag al een paar jaar op met behulp van Integrated Reporting en ze probeert haar jaarverslag ieder jaar weer te verbeteren. Een geïntegreerde tekst over de maatschappelijke waarden en resultaten die de organisatie gecreëerd en geboekt heeft zou de geïntegreerde verslagen van zowel de Rekenkamer als Avans verbeteren. Beide organisaties zijn op de juiste weg, maar er is nog veel werk aan de winkel.

Literatuurlijst

Algemene Rekenkamer. (2015). *Materialiteitsanalyse Algemene Rekenkamer 2015.* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Algemene Rekenkamer. (2016). *Inzicht als basis van vertrouwen; Strategie Algemene Rekenkamer 2016 - 2020.* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Algemene Rekenkamer. (2018). *Staat van de rijksverantwoording 2017; Opmaat naar geïntegreerd verantwoorden.* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Algemene Rekenkamer. (2021). *Geïntegreerd verslag 2020.* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Algemene Rekenkamer. (2021b). *Zicht op rijksbezit; de gewoonste zaak van de wereld?* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Anoniem. (2021). *Evaluatie verslag van werkzaamheden en geïntegreerd verslag 2020.* Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Avans Hogeschool. (2020). *Stiching Avans; Jaarverslag 2019.* Tilburg: Stichting Avans.

Avans Hogeschool. (2021). *Stichting Avans; Jaarverslag 2020.* Tilburg: Stichting Avans.

Biondi, L., & Bracci, E. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability, Vol. 10*.

Bleijenbergh, I. (2015). De doelstelling en vraagstelling. In I. Bleijenbergh, *Kwalitatief onderzoek in organisaties* (p. 43). Amsterdam: Boom Uitgevers.

Boomsma, R., & O'Dwyer, B. (2015). The co-construction of NGO accountability; Aligning imposed and felt accountability in NGO-funder accountability relationships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 28 No. 1*, 36-68.

Bovens, M. (2005). Publieke verantwoording; Een analysekader. In W. Bakker, & K. Yesilkagit, *Publieke verantwoording* (pp. 25-55). Boom.

Chartered Institute of Management Accountants. (2021). *Integrated Reporting in the public sector.* Opgehaald van CIMA: https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Integrated-reporting-in-the-public-sector/

Dees, M. (2009). *Externe Verslaggeving van Publieke Organisaties; Een Multidisciplinair Theoretisch Kader vanuit een Verticaal Verantwoordingsperspectief* [Dissertatie]. Radboud Universiteit.

Dees, M. (2012). *de public sector auditor - trait-d'union in het openbaar bestuur* [Oratie]. Breukelen: Nyenrode.

Ebrahim, A. (2009). Placing the Normative Logics of Accountability in “Thick” Perspective. *American Behavioral Scientist vol. 52 nr. 6*, 885-904.

Faber, A. S., & Budding, G. T. (2017). *Innovatie in Publieke Verantwoording.* Amsterdam: Vrije Universiteit Amsterdam.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management; A stakeholder Approach.* New York: Cambridge University Press.

Hoogendoorn, M. N., & Vergoossen, R. G. (2012). Plaatsbepaling externe verslaggeving. In *Externe Verslaggeving (achtste druk)* (pp. 15-40). Groningen: Noordhoff Uitgevers Groningen / Houten.

IIRC & AICPA. (2013). *Materiality background paper for <IR>.* Londen: IIRC.

IIRC & CIPFA. (2016). *Focusing on value creation in the public sector; An introduction for leaders.* Londen: World Bank Group.

IIRC & WICI. (2013). *Connectivity; Background paper for <IR>.* Londen: International Integrated Reporting Council.

IIRC. (2013). *Value Creation background paper.* Londen: EY.

IIRC. (2021). *IIRC publishes revisions to International <IR> Framework to enable enhanced reporting.* Opgehaald van Integrated Reporting: https://integratedreporting.org/news/iirc-publishes-revisions-to-international-framework-to-enable-enhanced-reporting/

Kamp, H. G. (2017). *Kabinetsreactie herziene Corporate Governance Code [Kamerbrief]*. Den Haag: Minesterie van Economische Zaken.

Kaptein, M., & Van Tulder, R. (2003). Toward Effective Stakeholder Dialogue. *Business and Society review*, 203-224.

Mayne, J. (2004). Reporting on Outcomes: Setting Performance Expectations and Telling Performance Stories. *Canadian Journal of Program Evaluation*.

Moore, M. H. (1994). Public value as the focus of strategy. *Australian Journal of Public Administration vol.53 no.3*.

NOS. (2021, mei 26). *Milieudefensie wint rechtszaak tegen Shell: CO2-uitstoot moet sneller dalen*. Opgehaald van Nederlandse Omroep Stichting: https://nos.nl/artikel/2382398-milieudefensie-wint-rechtszaak-tegen-shell-co2-uitstoot-moet-sneller-dalen

Ouda, H. (2021). Practice-relevant accrual accounting for the public sector – Producers’ and Users’ perspectives. Cham:Palgrave MacMillan.

Overman, S., & Schillemans, T. (2021). Toward a Public Administration Theory of Felt Accountability. *Public Administration Review*, pp. Vol. 82, nr. 1 12-22.

Pande, S. (2011, oktober). The Theoretical Framework for Corporate Governance. *SSRN Electronic Journal*.

Rijksoverheid. (2022, januari 31). *Corporate governance code*. Opgehaald van Rijksoverheid.nl: https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/corporate-governance/corporate-governance-code

Schillemans, T. (2010). *De belangentegenstelling voorbij; Theoretische inzichten en praktische aanbevelingen voor het organiseren van vertrouwen tussen beleid en uitvoering.* Utrecht: USBO Advies.

Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment. *Harvard Business Review, vol. 73(2)*, 80-88.

Thiel, S. v. (2007). *Bestuurskundig onderzoek: Een methodologische inleiding.* Bussum: Uitgeverij Coutinho.

Value Reporting Foundation. (2021). *Integrated Thinking: A Virtuous Loop.* London: Value reporting foundation.

Vandenabeele, W., Ritz, A., & Neumann, O. (2018). Public Service Motivation; State of the Art and Conceptual Cleanup. In S. Van Thiel, & E. Ongaro, *The Palgrave Handbook of Public Administration and Management in Europe* (pp. 261-278). London: Palgrave Macmillan.

Vennix, J. (2016). *Onderzoeks- en interventiemethodologie.* Amsterdam: Pearson Benelux B.V.

Vereniging van scholen in het voortgezet onderwijs. (2019). *Code Goed Onderwijs VO 2019.* Vereniging van scholen in het voortgezet onderwijs.