

De aanbodzijde van ESG-assurance

Philip Wallage, Hans Duits, Ziggy Janssen

Received 4 January 2023 | Accepted 1 April 2023 | Published 17 April 2023

Samenvatting

De keuze die een onderneming maakt voor een aanbieder van ESG-assurance heeft uiteenlopende consequenties. Dit onderzoek schetst de aanbodzijde van ESG-assurance aan de hand van onderzoeksresultaten van ná 2015 en borduurt voort op het eerder uitgevoerde literatuuronderzoek van Farooq and De Villiers (2017). Ingegaan wordt op de volgende thema's die de aanbodzijde van ESG-assurance kenmerken: a) kennis en expertise van de aanbieder; b) schaalvoordelen van de aanbieder; c) onafhankelijkheid van de aanbieder; d) perspectief van externe belanghebbenden ('stakeholders'); e) kwaliteit van ESG-assurance; en f) opzet van het ESG-assuranceproces.

Relevantie voor de praktijk

Door de recente ontwikkelingen inzake het rapporteren van ESG-informatie groeit ook de vraag naar assurance over deze informatie. De wetgeving voor assurance over deze informatie is wereldwijd in ontwikkeling. Zowel accountants als andere dienstverleners kunnen een ESG-assurancedienst aanbieden. In deze bijdrage wordt op basis van literatuuronderzoek een aantal voor de praktijk relevante onderzoeksbevindingen inzake de aanbodzijde van de markt voor ESG-assurancediensten beschreven.

Trefwoorden

Assurance, assuranceprovider, ESG, ESG-assurance, aanbodzijde ESG-assurancemarkt

1. Inleiding

De afgelopen jaren heeft het aantal ondernemingen dat 'Environmental, Social en Governance' (ESG)-informatie rapporteert een grote vlucht genomen. Dit komt doordat de relevantie hiervan sterk is toegenomen en de nodige invloed heeft op de waarde van beursgenoteerde ondernemingen (Ioannou and Serafeim 2015). ESG-rapportage, ook wel 'Corporate Social Responsibility' (CSR) of 'Sustainability' rapportage genoemd¹, wordt zodoende een steeds belangrijker thema binnen organisaties en de samenleving.

Van de assurance die over de gerapporteerde ESG-informatie wordt verstrekt, wordt ruim 60% procent uitgevoerd door accountants (hierna ASAP's²). Het overige deel wordt uitgevoerd door andere partijen dan accountants die gespecialiseerd zijn in het leveren van ESG -diensten (hierna NASAP's³ (IFAC, AICPA & CIMA 2021). In de

meeste landen wordt ESG-assurance tot op heden nog niet wettelijk afgedwongen (KPMG UK 2021; Ward et al. 2022) en is het laten uitvoeren van ESG-assurance dus vrijwillig. Dit gaat veranderen, want in juni 2022 heeft het Europees Parlement wetgeving aangenomen die ondernemingen van een bepaalde omvang verplicht om over ESG te rapporteren en deze te laten voorzien van een assuranceverklaring door een onafhankelijke partij⁴. Anders dan bij de wettelijke controle van de jaarrekening, is het afgeven van assurance bij ESG-rapportages in de EU niet exclusief voorbehouden aan accountants.

Deze ontwikkeling in de aanbodzijde van de markt voor ESG-assurancediensten roept een aantal interessante vragen op. Zo bestaan verschillen in het gebruik van assurancestandaarden, zoals ISAE 3000 en AA1000AS.

Laatstgenoemde standaarden zijn in tegenstelling tot de ISAE 3000-standaarden specifiek ontwikkeld voor ESG-assuranceopdrachten (Simnett 2012; Maroun and Warren 2020). Onderzoek van IFAC et al. (2021) laat zien dat ASAP's dikwijls de ISAE3000-standaarden gebruiken, terwijl NASAP's de voorkeur hebben voor de AA1000AS-standaarden. De groeiende vraag en de mogelijkheden voor aanbieders zijn dan ook aanleiding geweest tot het uitvoeren van diverse onderzoeken naar ontwikkelingen in de aanbodzijde van ESG-assurance.

Zo hebben Farooq and De Villiers (2017) over de periode 1998 tot en met 2015 literatuuronderzoek naar de aanbodzijde van ESG-assurance uitgevoerd. Wij breiden dit onderzoek uit door relevante onderzoeken over de periode 2016–2022 te betrekken. In het vervolg van dit artikel gaan wij eerst nader in op de gehanteerde onderzoeksmethode. Daarna volgen bevindingen en er wordt afgesloten met een samenvatting en enkele conclusies.

2. Onderzoeksmethode

Om de aanbodzijde nader te analyseren, hebben wij de studie van Farooq and Villiers (2017) als uitgangspunt genomen en vervolgens hebben wij de literatuur tot en met mei 2022 samengevat⁵. Met behulp van Google Scholar⁶ is een initiële populatie van potentieel relevante artikelen geïdentificeerd. Titel en het 'abstract' gaven een indicatie dat het betreffende onderzoek mogelijk relevant en bruikbaar zou kunnen zijn voor het beschrijven van de aanbodzijde van ESG-assurance. Deze initiële populatie bestond uit 77 artikelen, die in detail zijn doorgenomen om de relevantie te beoordelen.

Vervolgens zijn de artikelen die expliciet gericht zijn op de aanbodzijde van ESG-assurance geselecteerd. Hierbij zijn de casestudies verwijderd, die uitsluitend betrekking hebben op een enkele onderneming. Uiteindelijk zijn voor de periode 2016 tot en met mei 2022, 27 onderzoeken geïdentificeerd, aanvullend op het eerder door Farooq and De Villiers (2017) verrichte onderzoek. Zie bijlage 1.

3. Bevindingen

In deze paragraaf worden de belangrijkste bevindingen beschreven aan de hand van een zestal door Farooq and De Villiers (2017) onderkende thema's die de aanbodzijde van ESG-assurance kenmerken⁷. Deze zes zijn: a) kennis en expertise van de ESG-assuranceaanbieder; b) schaalvoordelen van de ESG-assuranceaanbieder; c) onafhankelijkheid van de assuranceaanbieder; d) perspectief van externe belanghebbenden ('stakeholders'); e) kwaliteit van ESG-assurance; en f) opzet van het ESG-assuranceproces.

a) Kennis en expertise van de ESG-assuranceaanbieder

ESG-rapportage omvat een groot aantal onderwerpen die onderling sterk variëren. Voorbeelden zijn de mate van CO₂-

uitstoot en waterverbruik, maar ook werknemersvoldoening en het naleven van mensenrechten. De aanbieder die wordt uitgekozen om de assurance over dit breed georiënteerde type rapportage te verlenen dient vanzelfsprekend over de nodige relevante specifieke kennis en expertise te beschikken. Hier wordt in deze paragraaf nader op ingegaan.

Farooq and De Villiers (2017) concluderen dat veel organisaties voorkeur hebben voor de accountant die al kennis heeft van de organisatie naar aanleiding van de uitgevoerde jaarrekeningcontrole (Gillet 2012; Gray 2000). Wel wordt opgemerkt dat het onwaarschijnlijk is dat accountants net zoveel specifieke kennis over de "ESG subject matter" hebben als niet-accountants (Gray 2000).

Onderzoek ná 2015 bevestigt het genoemde kennisvoordeel. In driekwart van de door Patel (2020) onderzochte gevallen voeren accountants ook de jaarrekeningcontrole uit. De intensieve betrokkenheid, door het uitvoeren van zowel de jaarrekeningcontrole als de ESG-assurance, leidt tot het opbouwen van klantspecifieke kennis, voornamelijk als deze opdrachten meerdere jaren worden uitgevoerd (Martinez-Ferrero et al. 2018; Fernandez-Feijoo et al. 2018a). Dit voordeel wordt versterkt indien de accountant over specifieke sector kennis beschikt (Ruiz Barbadillo and Martínez-Ferrero 2020a). Door het combineren van beide opdrachten wordt ook de efficiëntie van de uitgevoerde opdrachten verhoogd door zogenaamde 'knowledge spillover' effecten⁵ (Schrank 2022; Dal Maso et al. 2020). Dit is voornamelijk het geval in de 'planning'- en 'scoping'-fase van de opdracht (Schrank 2022). Accountants zouden door 'knowledge spillover' ook beter in staat zijn ESG-risico's in te schatten die samenhangen met de betrouwbaarheid van de jaarrekening (Dal Maso et al. 2020).

Ten slotte kan zowel de interne kwaliteitsbewaking als de noodzaak de reputatie van de assuranceaanbieder niet te schaden, de kans vergroten dat fouten en onduidelijkheden in de rapportage worden ontdekt. Volgens Martinez-Ferrero and Garcia-Sanchez (2018) beïnvloedt dit mogelijk ook de kans dat een niet-goedkeurende ESG-assuranceverklaring wordt verstrekt.

b) Schaalvoordelen van de ESG-assuranceaanbieder

De onderzoeksresultaten van Farooq and De Villiers (2017) impliceren dat bij ASAP's die wereldwijd opereren zogenaamde 'economies of scale' bestaan. Deze schaalvoordelen resulteren uiteindelijk in een efficiëntievoordeel en lagere kosten (Mock et al. 2013; Simnett et al. 2009). Ook beschrijven ze dat ASAP's op lokaal niveau schaalvoordelen hebben, omdat NASAP's over onvoldoende capaciteit beschikken om grotere opdrachten uit te voeren. De ASAP's beschikken vaak over voldoende inzetbare capaciteit wanneer zich een nieuwe mogelijkheid tot dienstverlening – zoals het leveren van ESG-assurance – aandient (Perego and Kolk 2012). De onderzoeksresultaten van ná 2015 bevestigen het bestaan van deze 'economies of scale' door ASAP's (Fernandez-Feijoo et al. 2018a). Een belangrijke factor hierbij is de

wereldwijde oriëntatie van de meeste ASAP's. Deze factor wordt echter niet onderschreven door Larringa et al. (2020), die stellen dat de voordelen met name worden behaald als gevolg van de uniforme werkwijze van deze organisaties en de wijze waarop ze de assuranceopdracht inrichten. Het voordeel van de uniforme werkwijze blijkt volgens dat onderzoek per land en regio te verschillen als gevolg van bijvoorbeeld lokale rapportagewetgeving. NASAP's zijn vaker enkel lokaal actief en hebben meer ervaring met het afstemmen van de werkwijze op lokale omstandigheden. Door de invoering van de CSRD zullen deze verschillen in Europa waarschijnlijk verminderen.

c) Onafhankelijkheid van de ESG-assuranceaanbieder

Wereldwijd hebben regelgevende organen voor zowel de jaarrekeningcontrole als voor andere assuranceopdrachten verplichtingen⁶ ingesteld om de onafhankelijkheid van accountants te waarborgen. Nu de wetgeving omtrent ESG-assurance geïmplementeerd wordt, verdient ook de vereiste onafhankelijkheid van ASAP's ten opzichte van de opdrachtgever van de ESG-assuranceopdracht de nodige aandacht. Op basis van survey-onderzoek naar kenmerken van "preferred suppliers" van assurancediensten, concluderen Knechel et al. (2006) dat marktpartijen aan de vraagzijde van de assurancemarkt de onafhankelijkheid van de opdrachtgever een belangrijk kenmerk van accountants als assurance provider vinden⁸.

Het onderzoek van Farooq and De Villiers (2017) impliceert dat ASAP's beter in staat zijn om onafhankelijk te blijven van de klant waarvoor ze de ESG-assuranceopdracht uitvoeren. Zo zijn ASAP's vanwege hun omvang in het algemeen minder afhankelijk van één specifieke klant dan NASAP's (Perego and Kolk 2012; Simnett et al. 2009).

Daar komt bij dat ze veel ervaring hebben met – en begrip van – de onafhankelijkheidsvereisten inzake de jaarrekeningcontrole (Gray 2000). Uit onderzoek van Channuntapipat et al. (2020) blijkt dat ASAP's grote nadruk leggen op het gebruik van vaste procedures en dat ze ervaring hebben met onafhankelijkheid. Deze geformaliseerde kennis, die overgebracht wordt vanuit de 'traditionele' opdrachten van accountants, is belangrijk bij het leveren van ESG-assurance. De brede toepasbaarheid van de kennis en ervaring met onafhankelijkheid en objectiviteit kan zodoende worden ingezet bij de controle van een groot aantal ondernemingen, verspreid over verschillende sectoren. Ten slotte blijkt uit Italiaans onderzoek dat ASAP's (specifiek Big Four-kantoren) meer gericht zijn op het toelichten van hun onafhankelijkheid dan NASAP's (Rossi and Tarquinio 2017). Dit doen ze door informatie te verstrekken die volgens hen belangrijk is voor het aantonen van de onafhankelijkheid van de opdrachtgever.

d) Perspectief van externe belanghebbenden ('stakeholders')

Onderzoek van Wong and Millington (2014) duidt erop dat externe belanghebbenden veelal de voorkeur hebben

voor NASAP's als ESG-assuranceaanbieder, omdat ze het belang van de specifieke competenties en kennis belangrijker vinden dan kennis van auditprocedures.

Indien een NASAP de ESG-uitvoerder is, hechten beleggers veel waarde aan gedetailleerde testprocedures van numerieke data, de uitgevoerde procedures en conclusies in het ESG-assurancerapport (Fuhrmann et al. 2017). Ook Reverte (2021) constateert dat een uitgebreide beschrijving in het ESG-assurancerapport van de gevolgde stappen de toegevoegde waarde van ESG-assurance in de ogen van beleggers verhoogt. Beleggers vinden een brede scope van de ESG-assurance-opdracht belangrijk. Deze voegt pas echt waarde toe als 'alle aspecten' van het ESG-rapport worden gecontroleerd en een redelijke mate van zekerheid wordt verschaft. Dit laatste is strijdig met de beperkte mate van zekerheid die vooralsnog in de CSRD wordt gevraagd.

e) Kwaliteit van de ESG-assurance

Uit onderzoek van Fuhrmann et al. (2017) blijkt dat als een non-Big Four-kantoor assurance levert, beleggers in het assurancerapport iets willen lezen over het uitgevoerde assuranceproces. Dit vergroot voor hen de geloofwaardigheid van de ESG-rapportage en vermindert uiteindelijk informatieasymmetrie. Zowel Kamperman (2016) als Reverte (2021) vindt geen significante verschillen in waardering door beleggers tussen ESG-assurancerapporten verstrekt door ASAP's respectievelijk NASAP's. Deze conclusie volgt ook uit het onderzoek van Shen et al. (2017), waaruit blijkt dat in China het type ESG-assuranceuitvoerder geen significante invloed heeft op de keuzes die beleggers maken. Andere onderzoeken, zoals die van Hodge et al. (2009) en Pflugrath et al. (2011) vinden wel verschillen, waarbij beleggers voorkeur hebben voor assurancerapporten van ASAP's in plaats van NASAP's. Deze verschillen worden mogelijk veroorzaakt door verschillen in onderzoeksmethodologie (zoals surveys en contentanalyse van ESG-rapporten, groepen van respondenten (zoals studenten en beleggers), tijdsperioden en samples).

Controle van de ESG-rapportage door een ASAP of een NASAP vermindert de kans op fouten significant (Ballou et al. 2018). De kans dat fouten worden ontdekt, is volgens dit onderzoek op basis van 7.540 wereldwijde waarnemingen het grootste als de opdracht wordt uitgevoerd door een ASAP. Deze kans is met name in de eerste jaren van een langdurige samenwerking met de assuranceklant hoog. Dit betekent dat hoe langer de ASAP betrokken is bij de ESG-assurance, hoe kleiner de kans is dat fouten in de rapportage worden ontdekt. Martinez-Ferrero and Garcia-Sanchez (2018) concluderen eveneens dat de kans op fouten in de ESG-rapportage het kleinste is wanneer een ASAP de opdracht uitvoert. Zij verklaren dit door de nadruk op training en opleiding van ASAP's, de kennis en ervaring die ze hebben vanuit jaarrekeningcontroles, de strenge interne kwaliteitsbewaking en de reputatie die ze hoog hebben te houden.

Een andere interessante bevinding is dat indien er door de ESG-assurance-uitvoerder een niet-materiële fout

wordt ontdekt, NASAP's sneller geneigd zijn om deze te laten corrigeren en toe te lichten. ASAP's zijn volgens vigerende controlestandaarden niet verplicht om zogenaamde immateriële fouten te laten corrigeren en zien hier daarom vaker vanaf (Michelon et al. 2019).

f) Opzet van het ESG-assuranceproces

Dat de ervaring met jaarrekeningcontroles ingezet kan worden bij een ESG-assuranceopdracht en ook uiteindelijk de kwaliteit van de assuranceopdracht verhoogt, blijkt uit meerdere onderzoeken. De grote overeenkomsten in de plannings- en uitvoeringsfase creëren dit “spillover”-effect (Vaz Ogando et al. 2018). Maar volgens Canning et al. (2019) kan de ervaring vanuit de jaarrekeningcontroles ook een negatief effect hebben op de kwaliteit, omdat voor de ESG-assuranceopdracht flexibiliteit nodig is om de uiteenlopende aspecten van de niet-financiële rapportage te kunnen beoordelen. Deze flexibiliteit is bij ASAP's in mindere mate aanwezig, omdat ze gewend zijn om procedures en processen die bij de jaarrekeningcontrole worden toegepast, ook in te zetten bij het uitvoeren van de ESG-assuranceopdracht. Bij NASAP's is de nodige flexibiliteit wel aanwezig, omdat ze vanuit een meer “neutrale positie” aan de ESG-assuranceopdracht beginnen. Ook Martinez-Ferrero et al. (2018) stellen dat NASAP's procesmatig van betere procedures gebruikmaken om de kwaliteit van de opdracht te bevorderen. Welke procedures dit zijn, wordt in het betreffende onderzoek niet beschreven. Ook zou de grotere sectorspecifieke kennis van NASAP's een positieve invloed hebben op de kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht (Ruiz Barbadillo and Martinez-Ferrero 2020a).

Resultaten van Spaans (survey)onderzoek door Vaz Ogando et al. (2018) laten zien dat noch het gebruik van internationale standaarden, noch de professionele achtergrond van de assurance aanbieder enig effect heeft op het assuranceproces en de assurancekwaliteit. De manier waarop de professional de ontwikkelde dienst ervaart, heeft echter wel invloed op de kwaliteit. De meest gekwalificeerde dienstverleners zijn volgens de onderzoekers degenen die de dienst niet beschouwen als een jaarrekeningcontrole. Met andere woorden: indien een ASAP in de ESG-assuranceopdracht afstand neemt van controleprocedures die worden gebruikt bij deze jaarrekeningcontrole, leidt dit tot een hoger gepercipieerde kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht.

Gebruik van ESG-assurancstandaarden

Farooq and De Villiers (2017) stellen dat ASAP's door het toepassen van de ISAE3000-standaarden meer gericht zijn op het verifiëren van de betrouwbaarheid van de ESG-rapportage. NASAP's richten zich meer op een combinatie van het verifiëren van de betrouwbaarheid en de relevantie van het rapport.

Ook Patel (2020) concludeert dat ASAP's vaker kiezen voor het hanteren van de ISAE3000-standaarden.

Volgens Rossi and Tarquinio (2017) wordt dit veroorzaakt doordat deze zijn opgesteld door een gerenomeerd internationaal accountantsorgaan (IFAC) en deze algemeen geaccepteerd zijn binnen de accountantssector en doordat de opzet vergelijkbaar is met die van de jaarrekeningcontrole (Farooq and De Villiers 2018). NASAP's gebruiken daarentegen vaker de AA1000AS-standaarden (Patel 2020) omdat deze meer ‘stakeholder’-georiënteerd zijn (Segui-Mas et al. 2018). Ook zijn ze relevanter en breder toepasbaar voor ESG-assuranceopdrachten en hiervoor specifiek zijn ontwikkeld (Farooq and De Villiers 2018). Channuntapipat et al. (2020) en Farooq and De Villiers (2018) merken op dat NASAP's dikwijls een bredere oriëntatie hebben bij het uitvoeren van een ESG-assuranceopdracht door het combineren van meerdere assurancestandaarden. Volgens Gillet-Monjarret and Rivière-Giordano (2017) zou het combineren van de ISAE3000- en AA1000AS-standaarden voor ESG-assurance tot betere assurancekwaliteit leiden dan wanneer slechts één van de twee standaarden wordt gebruikt, omdat de standaarden elkaar aanvullen. De ISAE3000-standaarden richten zich meer op de betrouwbaarheid van de getoetste informatie en de AA1000AS-standaarden richten zich meer op de relevantie van de gerapporteerde informatie voor de verschillende belanghebbenden (zie ook eerder de bevindingen van Farooq and De Villiers 2017). Ook heeft het combineren van de standaarden het voordeel dat het assuranceoordeel duidelijker en specifischer wordt toegelicht, omdat de assuranceuitvoerder voor elk onderdeel van de assuranceopdracht afzonderlijk beoordeelt welke standaard het beste past bij het selecteren en uitvoeren van een procedure (Gillet-Monjarret and Rivière-Giordano 2017). Volgens Farooq and De Villiers (2018) gebruiken NASAP's naast de bekende standaarden ook vaak intern ontwikkelde richtlijnen als een aanvulling op de AA1000AS, om onduidelijkheden in deze standaarden te overbruggen.

Mate van zekerheid

Een ander belangrijk aspect van de ESG-assuranceopdracht betreft de mate van zekerheid die wordt geleverd. Over het algemeen is dit voor beide uitvoerders een beperkte mate van zekerheid, namelijk in 77 procent van de ESG-assuranceopdrachten (Patel 2020). Segui-Mas et al. (2018) vinden echter een significant verschil in de mate van zekerheid die ASAP's en NASAP's leveren. Zo leveren ASAP's vaker een beperkte mate van zekerheid en verstrekken NASAP's in de helft van de gevallen een redelijke mate van zekerheid (Segui-Mas et al. 2018); Ruiz Barbadillo and Martinez-Ferrero (2020b). Onderzoek van Rossi and Tarquinio (2017) bevestigt een relatief groot aandeel verklaringen met een beperkte mate van zekerheid door ASAP's (met name de Big Four-kantoren). Er zijn echter ook onderzoekers die concluderen dat ASAP's juist vaker een redelijke mate van zekerheid verstrekken bij ESG-rapportage (Martinez-Ferrero and Garcia-Sanchez 2018). De verschillen in uitkomsten worden mogelijk

veroorzaakt door verschillen in onderzoeksmethoden, onderzochte sectoren, perioden en geografische gebieden.

De uitgevoerde procedures in de ESG-assuranceopdracht

Er bestaan volgens Gürtürk and Hahn (2016) en Al-Halwachi and Eklind (2020) ook duidelijke verschillen in werkwijze tussen de verschillende ESG-assuranceverleners. ASAP's gebruiken bij het uitvoeren van een ESG-assuranceopdracht over het algemeen dezelfde procedures (Gürtürk and Hahn 2016). Bij het controleren van ESG-indicatoren en de processen die hiermee samenhangen, is het interviewen van degenen die verantwoordelijk zijn voor de ESG-rapportage een veel gebruikte procedure (Gürtürk and Hahn 2016). Patel (2020) bevestigt dat het uitvoeren van interviews een belangrijke ESG-assuranceprocedure betreft, namelijk voor ASAP's in 69 procent van de gevallen en voor NASAP's in 77 procent van de gevallen. Een bezoek aan de organisatie wordt in 37 procent van de gevallen gedaan door ASAP's. ASAP's lichten ook vaker toe hoe het is gesteld met de kwaliteit van door de onderneming opgeleverde informatie (Patel 2020). Deze procedures zijn ook de belangrijkste onderdelen van de werkzaamheden van NASAP's, maar het verschil zit in de diversiteit van de uitgevoerde procedures. Zo vragen NASAP's vaker documentatie op voor inspectie, gericht op de relevante onderwerpen (Al-Halwachi and Eklind 2020). Als het gaat om het controleren van systemen en rapportageprocessen, blijken ASAP's daar ruim tweemaal zo vaak aandacht aan te besteden dan NASAP's (Patel 2020). In het algemeen houden ASAP's meer vast aan het volgen van een vaste structuur, zoals bij de jaarrekeningcontrole (Al-Halwachi and Eklind 2020) en aan een procedures die ze bij de meeste ESG-assuranceopdrachten inzetten. NASAP's gebruiken een breder aantal procedures die specifiek zijn gericht op de gecontroleerde organisatie (Gürtürk and Hahn 2016). Rossi and Tarquinio (2017) hebben in Italië de kwaliteit van een aantal ESG-assuranceopdrachten van ASAP's onderzocht. Zij concluderen dat de uitgevoerde werkzaamheden niet altijd overeenkomen met de gehanteerde assurancestandaarden. De voornaamste tekortkomingen betreffen het beschrijven van het planningsproces, het vastleggen van de betrokkenheid van belanghebbenden bij de assuranceopdracht en het documenteren van de doelen, conclusies en adviezen.

Ook geldt dat de materialiteit die wordt gehanteerd bij een ESG-assuranceopdracht, zowel begripsmatig als qua bepaling, verschilt van de materialiteit in de jaarrekeningcontrole. Zo wordt voor elk onderwerp (topic) binnen het ESG-rapport een andere materialiteit bepaald en is het een duiding van impact op – en relevantie van – onderwerpen voor potentiële gebruikers. Een eenduidige methode om materialiteit te bepalen ontbreekt in de huidige assurancestandaarden (Al-Halwachi and Eklind 2020). Ten slotte bestaan volgens Patel (2020) nog een aantal belangrijke verschillen in de uitvoering van de ESG-assuranceopdracht die niet ongenoemd mogen blijven. Zo

adresseren ASAP's het ESG-assureringsrapport in de meeste gevallen (75 procent) aan het bestuur en de toezichthouders van de opdrachtgever, terwijl NASAP's in 45 procent van de gevallen het assurance-rapport ongeadresseerd laten (en dus impliciet adresseren aan alle potentiële gebruikers). Als het gaat om een expliciete bevestiging dat voldoende bewijsmateriaal (assurance-informatie) is vergaard om op basis hiervan een conclusie te trekken, scoren ASAP's gemiddeld beter, namelijk in 32 procent van de gevallen, tegenover 4 procent door NASAP's.

De samenstelling van het ESG-assuranceteam

Volgens het onderzoek van Al-Halwachi and Eklind (2020) dat uitgevoerd is in Zweden, blijkt dat indien ASAP's de ESG-assuranceopdracht uitvoeren, het team meestal bestaat uit een combinatie van accountants die ervaring hebben met de jaarrekeningcontrole en specialisten die ervaring hebben met specifieke ESG-thema's. Deze specialisten hebben binnen het team vaak een meer adviserende rol richting de accountant. In dit geval is het noodzakelijk dat de accountant beschikt over goede communicatieve en organisatorische vaardigheden. Uit dit (Zweedse) onderzoek blijkt tenslotte dat deze specialisten meestal formeel geen deel uitmaken van het ESG-assuranceteam van ASAP's, maar ingeval van specifieke vragen als specialisten worden ingezet.

De kwaliteit van het ESG-assureringsrapport

Onderzoek naar het ESG-assureringsrapport leert volgens Achmad et al. (2017) dat NASAP's een hogere kwaliteit rapportage leveren, omdat NASAP's een uitgebreide ESG-assuranceverklaring afgeven waarin zij meer en duidelijkere toelichtingen verschaffen over hun onafhankelijkheid, de gehanteerde materialiteit, de volledigheid van de gerapporteerde informatie en conclusie. Echter, er zijn ook aspecten van de controle waar de ASAP's gemiddeld beter op scoren, zoals de verantwoordelijkheden van de rapporterende organisatie en de assuranceverlener, de basis voor het oordeel en de gebruikte assurancestandaarden. Cuadrado-Ballesteros et al. (2017) vinden in hun onderzoek dat de informatieasymmetrie tussen onderneming en gebruiker wordt verkleind indien ASAP's de ESG-opdracht uitvoeren vanwege het grote belang dat zij hechten aan de juistheid van de gerapporteerde informatie en de kwaliteit van het assurance-rapport. Dit leidt volgens de onderzoekers tot een lager risico op asymmetrische informatie in de voorspellingen van een onderneming, als deze in de ESG-rapportage zijn opgenomen.

Uit onderzoek blijkt ook dat gemiddeld 72 procent van de ESG-assuranceaanbieders niets in het assurance-rapport vermeldt over de kwaliteit van de interne rapportageprocessen van de onderneming (Patel 2020). Gillet-Monjarret and Rivière-Giordano (2017) constateren op basis van hun onderzoek dat de ESG-assureringsrapporten van NASAP's veel variatie laten zien, hetgeen impliceert dat de kwaliteit van de assuranceopdracht eveneens sterk varieert.

4. Samenvatting en enkele conclusies

De keuze die een onderneming maakt voor een aanbieder van ESG-assurance heeft uiteenlopende consequenties. Dit onderzoek schetst de aanbodzijde van ESG-assurance aan de hand van onderzoeksresultaten van ná 2015 en borduurt voort op het eerder uitgevoerde onderzoek van Farooq and De Villiers (2017). Over het algemeen liggen de conclusies van recente onderzoeksresultaten in lijn met de onderzoeksresultaten van Farooq and De Villiers (2017).

Uit het literatuuronderzoek blijken diverse onderwerpen waar onderzoekers het in het algemeen over eens zijn. Binnen het aspect ‘kennis en expertise’ worden de voordelen van het combineren van de ESG-assuranceopdracht met de jaarrekeningcontrole door ASAP’s in het algemeen onderschreven (Gillet 2012; Gray 2000; Martinez-Ferrero et al. 2018; Schrank 2022; Dal Maso et al. 2020; Fernandez-Feijoo et al. 2018a). Het effect van schaalvoordelen van de meestal wereldwijd georganiseerde ASAP’s is eveneens een veel onderzocht thema (Mock et al. 2013; Simnett et al. 2009; Perego and Kolk 2012; Fernandez-Feijoo et al. 2018a). Echter, er zijn onderzoekers die concluderen dat NASAP’s door meer lokale oriëntatie zich beter kunnen aanpassen aan de specifieke omstandigheden van de klant (Larringa et al. 2020). Dit blijkt ook bij het aspect ‘de opzet van de ESG-assuranceopdracht’, waar de resultaten aangeven dat NASAP’s een breder palet aan geschakeerde procedures inzetten en deze afhankelijk van de situatie aanpassen (Gürtürk and Hahn 2016).

Onderzoek naar de kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht en de ESG-assuranceverklaring die ASAP’s en NASAP’s levert uiteenlopende resultaten op. Hierdoor is het lastig om een eenduidige conclusie over dit aspect te vormen. Voor externe belanghebbenden is transparantie

van de ESG-assuranceverklaring van belang, waarbij het duidelijk beschrijven van de uitgevoerde procedures en conclusies waarde toevoegt. Onderzoek duidt erop dat een combinatie van verschillende standaarden voordeliger lijkt te hebben (Gillet-Monjarret and Rivière-Giordano 2017). Tevens blijkt dat verschil bestaat in de mate van zekerheid die ASAP’s en NASAP’s leveren (Segui-Mas et al. 2018; Ruiz Barbadillo and Martínez-Ferrero 2020b). Voor wat betreft de onafhankelijkheid van ESG-assuranceaanbieders blijkt dat ASAP’s hier door de noodzakelijke onafhankelijkheid bij jaarrekeningcontroles meer nadruk op leggen dan NASAP’s (Channuntipat et al. 2020) en dit vaker toelichten in de assurancerapportage (Rossi and Tarquinio 2017).

Een beperking van dit onderzoek is dat bij onderhavig literatuuronderzoek een hoge mate van heterogeniteit bestaat in de onderzoeksresultaten. Dit wordt veroorzaakt door de uiteenlopende onderzoeksmethoden, landen en sectoren en perioden waarvan gebruik is gemaakt. Hierdoor zijn onderzoeksresultaten niet in alle gevallen goed te vergelijken. Derhalve moeten de belangrijkste conclusies voorzichtig worden geïnterpreteerd.

Toekomstig onderzoek kan waarde toevoegen door zich te richten op het effect dat verplichte ESG-assurance heeft op de aanbodzijde van de markt en de geleverde kwaliteit. Hierbij kan gebruik worden gemaakt van de aspecten die zijn gedefinieerd en beschreven in deze bijdrage. Zoals het effect op de kwaliteit van de te verwachten toename van ESG-assurance door zowel ASAP’s en NASAP’s inclusief eventuele toetreders tot de markt. Interessant is ook om in deze nieuwe marktsituatie de effecten op de kwaliteit van de ESG-assurancedienst, die ontstaan als gevolg van schaalvoordelen en spill-over-effecten, nader te onderzoeken. Last-but-not least is het relevant om te onderzoeken op welke wijze NASAP’s het principe van onafhankelijkheid gaan invullen.

-
- **Dr. H. Duits RA – Hans** is docent Auditing, Vrije Universiteit Amsterdam en voorzitter van het landelijk AC-Scholenoeverleg.
 - **Prof. dr. P. Wallage RA – Philip** is hoogleraar Auditing Vrije Universiteit en Universiteit van Amsterdam.
 - **Z. Janssen MsC – Ziggy** is voormalig student Accounting & Control, Vrije Universiteit.
-

Noten

1. In zowel de EU-rapportagestandaarden (EFRAG 2022) als in internationale assuranciestandaarden (zie draft IAASB Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements) wordt gesproken over sustainability in plaats van ESG. Evenals in de meeste recente wetenschappelijke publicaties over dit onderwerp gebruiken wij de laatstgenoemde term.
2. ASAP’s staat voor ‘accounting sustainability assurance providers’.
3. NASAP’s staat voor ‘non-accounting sustainability assurance providers’.
4. Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2024 voor grote beursgenoteerde ondernemingen met meer dan 500 fte’s (rapportage in 2025 over gegevens van 2024).
5. Hiertoe hebben wij via Google Scholar database (tot en met 30 mei 2022) en vanuit de VU Bibliotheek aanvullende bronnen gezocht. Hierbij zijn ook relevante onderzoeksresultaten betrokken uit gepubliceerde scripties. Tevens zijn ongepubliceerde artikelen of ‘working papers’ op basis van dezelfde zoektermen in de Social Science Research Network (SSRN) database toegevoegd. Om de volledigheid van de relevante

literatuur te waarborgen, is de voorgaande methode van het zoeken in de databases gecombineerd door de literatuurlijsten van de gevonden artikelen te bestuderen.

6. Als zoektermen zijn ‘sustainability assurance’, ‘CSR assurance’ of ‘ESG assurance’ maar ook als ‘sustainability audit’, ‘CSR audit’ en ‘ESG audit’ gehanteerd, alsmede combinaties van zoektermen, waaraan verschillende relevante woorden zijn toegevoegd (zoals market, provider, practice, supply, process, quality, expertise, experience, independence en engagement. De archieven Google Scholar en SSRN (Social Science Research Network) zijn hiertoe gebruikt.
7. Deze thema’s zijn door Farooq and De Villiers (2017) onderkend. Bij het uitvoeren van het onderzoek is kritisch bekeken of moest worden afgeweken van deze indeling. Zo beschrijven zij binnen het perspectief van belanghebbenden zowel interne als externe belanghebbenden, dus ook de managers die de ESG-rapporten opstellen (zogenaamde ‘issuers’). Echter, om de focus op de aanbodzijde van ESG-assurance te behouden, is dergelijk onderzoek door ons niet in de analyse betrokken.
8. An accountant is less likely to be the preferred provider when cost and independence are not important. We interpret this result as an indication that independence in the audit is important and, thus, other services are acceptable only when independence is not an issue.

Literatuur

- AccountAbility (2003) AA1000 Assurance Standard, AccountAbility, London.
- Accountancy Europe (2021[3 november]) FAQs on sustainability information assurance. [Geraadpleegd op 22 april 2022 van] <https://www.accountancyeurope.eu/publications/faqs-on-sustainability-information-assurance>
- Achmad T, Faisal F, Ulum MB (2017) Nature of information provided and quality of sustainability reports assurance statements of fortune global 500 companies. *Journal of Applied Business Research (JABR)* 33(5): 1023–1034. <https://doi.org/10.19030/jabr.v33i5.10024>
- Ackers B (2009) Corporate social responsibility assurance: How do South African publicly listed companies compare? *Meditari Accountancy Research* 17: 1–17. <https://doi.org/10.1108/10222529200900009>
- Akisik O, Gal G (2020) Integrated reports, external assurance and financial performance: An empirical analysis on North American firms. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 11(2): 317–350. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2019-0072>
- Al-Halwachi J, Eklind M (2020) Sustainability assurance: A qualitative study exploring the assurance process, team and report of sustainability assurance.
- Al-Shaer H (2020) Sustainability reporting quality and post-audit financial reporting quality: Empirical evidence from the UK. *Business Strategy and the Environment* 29(6): 2355–2373. <https://doi.org/10.1002/bse.2507>
- Ball A, Owen DL, Gray R (2000) External Transparency or Internal Capture? The Role of Third-Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports. *Business Strategy and the Environment* 9(1): 1–23. [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1099-0836\(200001/02\)9:1%3C1::AID-BSE227%3E3.0.CO;2-H](https://doi.org/10.1002/(SICI)1099-0836(200001/02)9:1%3C1::AID-BSE227%3E3.0.CO;2-H)
- Ballou B, Chen PC, Grenier JH, Heitger DL (2018) Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy* 37(2): 167–188. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001>
- Beattie V, Goodacre A, Fearnley S (2003) And then there were four: A study of UK audit market concentration – causes, consequences and the scope for market adjustment. *Journal of Financial Regulation and Compliance* 11(3): 250–265. <https://doi.org/10.1108/13581980310810561>
- Belal AR (2002) Stakeholder accountability or stakeholder management? A review of UK firms’ social and ethical accounting, auditing and reporting practices. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 9: 8–25. <https://doi.org/10.1002/csr.5>
- Canning M, O’Dwyer B, Georgakopoulos G (2019) Processes of auditability in sustainability assurance—the case of materiality construction. *Accounting and Business Research* 49(1): 1–27. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1442208>
- Channuntapipat C, Samsonova-Taddei A, Turley S (2020) Variation in sustainability assurance practice: an analysis of accounting versus non-accounting providers. *The British Accounting Review* 52(2): 100843. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.100843>
- Cohen J, Simnett R (2014) CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Available at SSRN. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>
- Cooper SM, Owen DL (2007) Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organisations and Society* 32(7): 649–667. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.001>
- Cuadrado-Ballesteros B, Martínez-Ferrero J, García-Sánchez IM (2017) Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review* 26(6): 1141–1156. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2017.04.009>
- Dal Maso L, Lobo GJ, Mazzi F, Paugam L (2020) Implications of the joint provision of CSR assurance and financial audit for auditors’ assessment of going concern risk. *Contemporary Accounting Research* 37(2): 1248–1289. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12560>
- Damen I (2016) Quality of assurance on sustainability reports. A study on determinants of the quality of external sustainability assurance. MSc-Thesis.
- Deegan C, Cooper BJ, Shelly M (2006a) An investigation of TBL report assurance statements: Australian evidence. *Australian Accounting Review* 16: 2–18. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2006.tb00355.x>
- European Commission (2014[16 juni]) Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang. *Eur-Lex.Europa*. Eu. [Geraadpleegd op 31 mei 2022, van] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=en>
- European Commission (2021[21 april]) Proposal for a DIRECTIVE OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014. [Geraadpleegd op 19 april 2022, van] <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=FR>
- Farooq MB, De Villiers C (2017) The market for sustainability assurance services: A comprehensive review of the literature and future

- avenues for research. *Pacific Accounting Review* 29(1): 79–106. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2016-0093>
- Farooq MB, De Villiers C (2018) The shaping of sustainability assurance through the competition between accounting and non-accounting providers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 32(1): 307–336. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2016-2756>
 - Farooq MB, De Villiers C (2019) Sustainability Assurance: Who Are the Assurance Providers and What Do They Do? In: Arvidsson S (Ed.) *Challenges in Managing Sustainable Business*. Palgrave Macmillan, Cham, 137–154. https://doi.org/10.1007/978-3-319-93266-8_6
 - Fernandez-Feijoo B, Romero S, Blanco SR (2018a) Regional differences in industry specialization in the sustainability assurance market. *Management Decision* 57(3): 669–687. <https://doi.org/10.1108/MD-06-2017-0598>
 - Fernandez-Feijoo B, Romero S, Ruiz S (2018b) Financial auditors and sustainability reporting: Does it matter? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 25(3): 209–224. <https://doi.org/10.1002/csr.1449>
 - Fuhrmann S, Ott C, Looks E, Guenther TW (2017) The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and Business Research* 47(4): 369–400. <https://doi.org/10.1080/00014788.2016.1263550>
 - Gillet C (2012) A study of sustainability verification practices: The French case. *Journal of Accounting & Organizational Change* 8: 62–84. <https://doi.org/10.1108/18325911211205748>
 - Gillet-Monjarret C, Rivière-Giordano G (2017) Sustainability assurance: A literature review. *Accounting Auditing Control* 23(2): 11–62. <https://doi.org/10.3917/cca.232.0011>
 - Gray R (2000) Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: A review and comment. *International Journal of Auditing* 4: 247–268. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00316>
 - Gürtürk A, Hahn R (2016) An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of cleaner production* 136: 30–41. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>
 - Guthrie J, Parker LD (1989) Corporate social reporting: A rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research* 19(76): 343–352. <https://doi.org/10.1080/00014788.1989.9728863>
 - HM Government (2019) Environmental Reporting Guidelines: Including streamlined energy and carbon reporting guidance. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/850130/Env-reporting-guidance_inc_SECR_31March.pdf
 - Hodge K, Subramaniam N, Stewart J (2009) Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review* 19: 178–194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>
 - IFAC, AICPA & CIMA (2021) The State of Play in Sustainability Assurance. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IFAC-Benchmarking-Global-Practice-Sustainability-Assurance.pdf
 - IFAC (2018) Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IESBA. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf
 - IFAC (2022) The Demand for Assurance Engagements on Sustainability and ESG. [Geraadpleegd op 19 april 2022, van] <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/demand-assurance-engagements-sustainability-and-esg-reporting-high-here-how-iaasb-responding>
 - Ioannou I, Serafeim G (2015) The impact of corporate social responsibility on investment recommendations: analysts' perceptions and shifting institutional logics. *Strategic Management Journal* 36: 1053–1081. <https://doi.org/10.1002/smj.2268>
 - Kamperman GP (2016) Investors' Valuation of Assurance on Sustainability Reporting. Master Thesis (MSc Accounting and Auditing), Erasmus University Rotterdam.
 - Keynes JM (2018) *The General Theory of Employment, Interest, and Money*. Springer Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-70344-2>
 - Knechel WR, Wallage P, Eilifsen A, Van Praag B (2006) The Demand Attributes of Assurance Services Providers and the Role of Independent Accountants. *International Journal of Auditing* 10(2): 143–162. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00347.x>
 - Knechel WR (2020) The Future of Assurance in Capital Markets: Reclaiming the Economic Imperative of the Auditing Profession. *Accounting Horizons* 35(1): 133–151. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-182>
 - KPMG (2013) Corporate Social Responsibility Survey 2013. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2013/12/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf>
 - KPMG (z.d.) Reasonable limited assurance engagements. [Geraadpleegd op 5 mei 2022, van] <https://kpmg.com/gr/en/home/services/audit/reasonable-limited-assurance-engagements.html>
 - KPMG UK (2021) KPMG UK ESG Assurance Services. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/uk/pdf/2021/11/esg-reporting-and-assurance-catalogue.pdf>
 - Larrinaga C, Rossi A, Luque-Vilchez M, Núñez-Nickel M (2020) Institutionalization of the contents of sustainability assurance services: A comparison between Italy and the United States. *Journal of Business Ethics* 163(1): 67–83. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4014-z>
 - Manetti G, Becatti L (2009) Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics* 87: 289–298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
 - Maroun W (2020) A Conceptual Model for Understanding Corporate Social Responsibility Assurance Practice. *Journal of Business Ethics* 161: 187–209. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3909-z>
 - Martínez-Ferrero J, García-Sánchez IM (2018) The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialization of assurance providers. *Journal of Business Ethics* 150(4): 971–990. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3159-x>
 - Martínez-Ferrero J, García Sánchez IM, Ruiz Barbadillo E (2018) The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment* 27(8): 1181–1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>
 - Michelon G, Patten D, Romi A (2019) Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review* 28(2): 395–422. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1469424>
 - Mock TJ, Rao SS, Srivastava RP (2013) The development of worldwide sustainability reporting assurance. *Australian Accounting Review* 23: 280–294. <https://doi.org/10.1111/auar.12013>
 - MSCI (z.d.) ESG Industry Materiality Map. [Geraadpleegd op 12 april 2022, van] <https://www.msci.com/our-solutions/esg-investing/esg-industry-materiality-map>
 - NBA (2020[december]) HRA 2020. Handleiding Regelgeving Accountancy. <https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/voorbeeldteksten-en-verklaringen>

- O'Dwyer B, Owen DL (2005) Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical perspective. *The British Accounting Review* 37: 205–229. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>
- O'Dwyer B, Owen DL (2007) Seeking stakeholder-centric sustainability assurance: An examination of recent sustainability assurance practice. *The Journal of Corporate Citizenship* 25(Spring): 77–94. <https://doi.org/10.9774/GLEAF.4700.2007.sp.00009>
- Patel C (2020) The evolution of sustainability assurance: The case of Fortune Global 500 (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
- Perego P, Kolk A (2012) Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics* 110: 173–190. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>
- Pflugrath C, Roebuck P, Simnett R (2011) Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation of Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 30(3): 239–254. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10047>
- Reverte C (2021) Do investors value the voluntary assurance of sustainability information? Evidence from the Spanish stock market. *Sustainable Development* 29(5): 793–809. <https://doi.org/10.1002/sd.2157>
- Rossi A, Tarquinio L (2017) An analysis of sustainability report assurance statements: Evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal* 32(6): 578–602. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2016-1408>
- Ruiz Barbadillo E, Martínez-Ferrero J (2020a) Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production* 266: 121943. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121943>
- Ruiz Barbadillo E, Martínez-Ferrero J (2020b) What impact do countries have on levels of sustainability assurance? A complementary-substitutive perspective. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 27(5): 2329–2341. <https://doi.org/10.1002/csr.1967>
- Schrank R (2022) Should Financial auditors Provide ESG Assurance? [Available at SSRN:] <https://ssrn.com/abstract=4075736> [or] <https://doi.org/10.2139/ssrn.4075736>
- Seguí-Mas E, Bolas-Araya H-M, Polo-Garrido F (2015) Sustainability Assurance on the Biggest Cooperatives of the World: An Analysis of their Adoption and Quality. *Annals of Public and Cooperative Economics* 86(2): 363–383. <https://doi.org/10.1111/apce.12073>
- Seguí-Mas E, Tormo-Carbó G, Oltra V (2018) Business ethics as a sustainability challenge: Higher education implications. *Sustainability* 10(8): 2717. <https://doi.org/10.3390/su10082717>
- Shen H, Wu H, Chand P (2017) The impact of corporate social responsibility assurance on investor decisions: Chinese evidence. *International Journal of Auditing* 21(3): 271–287. <https://doi.org/10.1111/ijau.12094>
- Simnett R, Vanstraelen A, Chua WF (2009) Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review* 84(3): 937–967. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>
- Simnett R (2012) Assurance of sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal* 3(1): 89–98. <https://doi.org/10.1108/20408021211223570>
- Tepalagun N, Lin L (2015) Auditors' independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30(1): 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Vaz Ogando N, Ruiz Blanco S, Fernandez-Feijoo B (2018) A provider's approach to the assurance market of sustainability reports in Spain. *Administrative Sciences* 8(3): 28. <https://doi.org/10.3390/admsci8030028>
- Velte P, Stiglbauer M (2012) Audit Market Concentration and Its Influence on Audit Quality. *International Business Research* 5(11): 146–161. <https://doi.org/10.5539/ibr.v5n11p146>
- Ward S, Patten N, Lo C (2022) Mandatory ESG reporting is here, and Finance needs to get ready. KPMG. [Geraadpleegd op 5 juli 2022, van] <https://kpmg.com/uk/en/blogs/home/posts/2022/05/mandatory-esg-reporting.html>
- Wong R, Millington A (2014) Corporate social disclosures: a user perspective on assurance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 27(5): 863–887. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2013-1389>

Bijlage 1

Tabel A1. Artikelen 2016–2022*.

Auteurs (publicatiedatum) en Journal (citaties)	Methodologie, waarnemingen, periode en gebied	Onderzoeksobject	Thema(s)**	Onderzoeksresultaten
Achmad et al. (2017) Journal of Applied Business Research (3)	Archiefonderzoek aan de hand van 135 ESG-assurancerapporten van Fortune 500-organisaties 2014 Wereldwijd	De mate van variatie in kwaliteit van de ESG-assuranceverklaring tussen ASAP's en NASAP's.	e	De kwaliteit van de ESG-assuranceverklaringen die ASAP's leveren is lager dan die NASAP's leveren, omdat NASAP's meer en duidelijker toelichtingen verschaffen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de gecontroleerde organisatie, de onpartijdigheid ten opzichte van de verschillende stakeholders, de inhoud van de ESG-assuranceopdracht, de eigen competenties, de gehanteerde materialiteit, de volledigheid van de gerapporteerde informatie en de algemene conclusie. ASAP's lichten vaak de verantwoordelijkheden van de rapporterende organisatie en de assuranceverlener, de basis voor het oordeel en de gebruikte standaarden beter toe.
Al-Halwachi and Ekland (2020) N.v.t. scriptie (0)	Interviews en archiefonderzoek 6 ASAP's/NASAP's 433 ESG-assurancerapporten 2020 (interviews) en 2018–2019 (dataset) Zweden	Inzicht te verkrijgen in de verschillen tussen de uitvoering van ESG-assurance door ASAP's en NASAP's.	f	Indien ASAP's de ESG-assuranceopdracht uitvoeren, bestaat het team meestal uit een combinatie van ervaren accountants en specialisten die ervaring hebben met ESG-thema's. Deze specialisten hebben binnen het team dan vaak de rol van een consultant richting de accountant. In de meeste gevallen maken deze specialisten geen onderdeel uit van het ESG-assuranceteam. NASAP's zijn voornamelijk georiënteerd op de specifiek belangrijke onderwerpen voor de externe belanghebbenden, terwijl ASAP's meer een vaste structuur afwerken, zoals bij de jaarrekeningcontrole. Het bepalen van materialiteit is sterk verschillend, mede vanwege de diversiteit aan standaarden en het ontbreken van een eenduidige werkwijze.

Auteurs (publicatiedatum) en Journal (citaties)	Methodologie, waarnemingen, periode en gebied	Onderzoeksobject	Thema(s)**	Onderzoekresultaten
Ballou et al. (2018) SSRN Paper (0)	Archiefonderzoek aan de hand van 7.540 ESG-assurancerapporten 2011 en 2013 Wereldwijd	Beoordelen van de kwaliteit van ESG-assurance aan de hand van ESG-assurancerapportages.	e	ESG-assurance verhoogt de kans dat fouten in de ESG-rapportage zullen worden gevonden, voornamelijk wanneer de opdracht wordt uitgevoerd door ASAP's is dit het geval. Voor NASAP's is deze verhoogde kans niet gevonden. Het ontdekken van fouten in de ESG-rapportage heeft zowel een positief effect op de kwaliteit van de huidige als op de toekomstige rapportage. Wanneer een ASAP de ESG-assuranceopdracht uitvoert, is de kans groter dat fouten in de rapportage worden ontdekt in de eerste jaren van de langere samenwerking met een onderneming.
Canning et al. (2019) Accounting and Business Research (55)	14 interviews met ESG-assuranceuitvoerders binnen één van de Big Four-kantoren 2013 Nederland en België	Hoe worden concepten vanuit de jaarrekeningcontrole vertaald naar niet-financiële assuranceopdrachten.	e	Flexibiliteit is nodig om de verschillende aspecten van de niet-financiële controleopdracht te kunnen beoordelen. Deze flexibiliteit is aanwezig bij NASAP's, omdat ze vanuit een "neutrale positie" aan de ESG-assuranceopdracht beginnen. ASAP's zijn vaak automatismen gewend en voeren op basis hiervan de ESG-assuranceopdracht uit.
Channuntapipat et al. (2020) The British Accounting Review (24)	19 interviews met ESG-assuranceaanbieders 2014 en 2015 Verenigd Koninkrijk	Jurisdictieconcurrentie tussen accountants en niet-accountants als ESG-assuranceaanbieders	c, f	ASAP's leggen grotere nadruk op de assurancegerelateerde aspecten van de ESG-assurance (zoals vaste procedures en ervaring met onafhankelijkheid). NASAP's gebruiken een bredere oriëntatie bij het uitvoeren van een ESG-assuranceopdracht door het combineren van meerdere assurancestandaarden.
Cuadrado-Ballesteros et al. (2017) International Business Review (83)	Archiefonderzoek aan de hand van 2.859 ESG-assurancerapporten van beursgenoteerde en niet-beursgenoteerde ondernemingen 2007 tot en met 2014 Wereldwijd	Leidt het afgeven van ESG-assurance tot vermindering van de informatieasymmetrie.	e	Wanneer ASAP's de ESG-assuranceopdracht uitvoeren, leidt dit tot een lagere informatieasymmetrie dan wanneer NASAP's de opdracht uitvoeren, wat leidt tot een lager risico op asymmetrische informatie in voorspellingen die een onderneming doet in de ESG-rapportage.
Dal Maso et al. (2020) Contemporary Accounting Research (35)	Archiefonderzoek aan de hand van 28.661 ESG-assurancerapporten van 'Big Four'-organisaties 2002 tot en met 2017 Wereldwijd	Brengt het combineren van het uitvoeren van de jaarrekeningcontrole en de ESG-assuranceopdracht door dezelfde aanbieder voordelen met zich mee.	a	Wanneer een ASAP zowel de jaarrekeningcontrole als de ESG-assuranceopdracht uitvoert, zal het auditteam beter ESG-risico's die impact kunnen hebben op de betrouwbaarheid van de jaarrekening kunnen inschatten.
Damen (2016) N.v.t., scriptie (4)	Contentanalyse aan de hand van 23 indicatoren van kwaliteit van 192 ESG-assurancerapporten van ondernemingen die onderdeel zijn van de Climate Performance Leadership Index (CPLI) 2014 Wereldwijd	Identificeren van variabelen van de kwaliteit van ESG-assurancerapporten.	e	NASAP's leveren een hogere kwaliteit assurancerapport (dan wanneer ASAP's de ESG assuranceopdracht uitvoeren).
Farooq and De Villiers (2018) Accounting, Auditing & Accountability Journal (59)	50 interviews met ESG-assuranceaanbieders en ESG-rapporterende ondernemingen 2014 Nieuw-Zeeland en Australië	Inzicht verkrijgen in de concurrentie tussen ASAP's en NASAP's.	f	ASAP's hebben voorkeur voor het gebruik van de ISAE3000-standaarden voor het uitvoeren van de ESG-assuranceopdracht omdat deze algemeen geaccepteerd zijn binnen de sector, ze zijn opgesteld in lijn met de verplichte onderdelen van de ESG-assuranceopdracht. NASAP's hebben daarentegen voorkeur voor andere standaarden, de AA1000AS-standaarden. Ze vinden deze standaarden relevanter en breder toepasbaar voor ESG-assuranceopdrachten omdat ze specifiek voor dit type assurance zijn ontwikkeld. NASAP's gebruiken naast de bekende standaarden ook vaak intern ontwikkelde richtlijnen, deze zijn over de jaren waarin de assuranceopdrachten zijn uitgevoerd ontwikkeld.
Fernandez-Feijoo et al. (2018a) Management Decision (8)	Archiefonderzoek aan de hand van 3.657 ESG-assurancerapporten 2012 tot en met 2015 Wereldwijd	In welke mate zijn regionale verschillen van invloed op specialisatie in de ESG-assurancemarkt.	a, b	De grote ASAP's hebben voordeel bij het uitvoeren van de ESG-assuranceopdracht omdat ze wereldwijd opereren. Hieruit komen zogenaamde 'economies of scale' voort. Indien de informatie waarover ESG-assurance wordt verleend zowel kwalitatief als kwantitatief is, kan kennis uit eerder uitgevoerde assuranceopdrachten waardevol zijn en kostenbesparend.
Fuhrmann et al. (2017) Accounting and Business Research (108)	Archiefonderzoek aan de hand van 443 ESG-rapporten 2008 en 2009 West-Europa	Hoe beïnvloedt ESG-assurance de geloofwaardigheid van ESG-rapporten in de ogen van de beleggers.	d	Beleggers hechten er waarde aan dat indien een NASAP ESG-assurance levert, de uitgevoerde procedures en gevormde conclusie worden beschreven in het assurancerapport.

Auteurs (publicatiedatum) en Journal (citaties)	Methodologie, waarnemingen, periode en gebied	Onderzoeksobject	Thema(s)**	Onderzoeksresultaten
Gillet-Monjarret and Rivière-Giordano (2017) Comptabilité Contrôle Audit (13)	Literatuuronderzoek aan de hand van 56 artikelen 1985 tot en met 2015 Wereldwijd	Literatuuronderzoek over het onderwerp ESG-assurance	e, f	De ESG-assuranceverklaringen van NASAP's laten zeer veel variatie zien. Deze variatie wekt de indruk dat de kwaliteit ervan niet constant is. Het combineren van de ISAE3000- en AA1000AS-standaarden voor ESG-assurance leidt tot betere assurancekwaliteit doordat de standaarden elkaar aanvullen,
Gürtürk and Hahn (2016) Journal of Cleaner Production (165)	Contentanalyse van 61 ESG-assurancerapporten van beursgenoteerde ondernemingen 2013 Duitsland en het Verenigd Koninkrijk	Inzicht verkrijgen in de overeenkomsten en verschillen tussen ESG-assuranceverklaringen	f	Er zijn duidelijke verschillen in de werkwijze van de verschillende ESG-assuranceverleners, ASAP's gebruiken over het algemeen vergelijkbare procedures bij het uitvoeren van de ESG-assuranceopdracht. ASAP's houden vast aan een beperkter aantal procedures die ze bij de meeste ESG-assuranceopdrachten inzetten. NASAP's vragen vaker nadere documentatie op voor inspectie, gebruiken een breder spectrum van specifiek op de gecontroleerde gerichte procedures.
Kamperman (2016) N.v.t, scriptie (0)	Archiefonderzoek aan de hand van 81 ESG-assurancerapporten 2012 tot en met 2015 Oostenrijk, Duitsland, Japan, Zuid-Korea en Zwitserland	Hechten beleggers waarde aan een ESG-assuranceverklaring en is de kwaliteit van de assuranceopdracht van belang vanuit het oogpunt van een belegger.	d	Vanuit het perspectief van beleggers leveren ASAP's over het algemeen een hogere kwaliteit bij de ESG-assuranceopdrachten dan NASAP's.
Larringa et al. (2020) Journal of Business Ethics (33)	Contentanalyse aan de hand van 1.687 ESG-assurancerapporten 2003 tot en met 2013 Italië en de Verenigde Staten	Onderzoek naar verschillen in de assuranceprocessen van twee nationale contexten met verschillende niveaus van ESG-assuranceactiviteit.	b	De veronderstelling dat de ASAP's (voornamelijk de Big Four) de ESG-assurance op een uniforme wijze uitvoeren, wordt niet bevestigd. Ondanks de internationale oriëntatie van deze ASAP's hangt het per land of regio specifiek af welke rol ze vervullen in het ESG-assuranceproces. NASAP's kunnen zich door meer lokale oriëntatie zich beter aanpassen aan de omstandigheden van de specifieke klant.
Martinez- Ferrero et al. (2018) Business Strategy and the Environment (42)	Archiefonderzoek op basis van 901 ESG-assurancerapporten van beursgenoteerde ondernemingen 2007 tot en met 2014 Wereldwijd	Impact die expertise en ervaring van de assuranceaanbieder hebben op de assurancekwaliteit.	a, e	NASAP's maken gebruik van hogere kwaliteitscontroles, waardoor de kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht hoger is. In het geval een auditorganisatie al langer de jaarrekeningcontrole uitvoert, zijn ASAP's ideale uitvoerders, omdat ze klantspecifieke expertise hebben opgebouwd.
Martinez- Ferrero and Garcia-Sanchez (2018) Journal of Business Ethics (74)	Archiefonderzoek op basis van 1.233 ESG-assurancerapporten 2007 tot en met 2014 Wereldwijd	De relatie tussen enkele attributen van ESG-assuranceaanbieders en de mate van zekerheid van ESG-assurance.	a, e, f	Wanneer ASAP's de ESG-assuranceopdrachten uitvoeren, leidt dit vaker tot een hogere mate van zekerheid over de gecontroleerde informatie dan bij andere uitvoerders. Dit wordt veroorzaakt door de nadruk op training en opleiding van ASAP's, de verkregen ervaring door het uitvoeren van jaarrekeningcontroles, de strenge interne kwaliteitsbewaking en de reputatie die ze hoog hebben te houden. Meer kennis en expertise van een ESG-assuranceaanbieder leidt tot een grotere kans op het ontdekken van fouten en misinterpretaties met als gevolg een niet-positieve conclusie in de assuranceverklaring.
Michelon et al. (2019) European Accounting Review (95)	Archiefonderzoek aan de hand van 1.200 ESG-assurancerapporten van S&P 500-ondernemingen 2010 tot en met 2014 Wereldwijd	De mate waarin aanpassingen in de ESG-rapportage worden gemaakt als gevolg van de ESG-assuranceopdracht	e	Indien er door de ESG-assurance-uitvoerder een (niet-materiële) fout wordt ontdekt in de gerapporteerde cijfers of informatie uit eerdere jaren, zijn NASAP's sneller geneigd om dit te corrigeren en toe te lichten dan ASAP's. ASAP's zijn volgens controlestandaarden verplicht materiële fouten of verschillen in historische financiële rapportages te corrigeren, maar zien hier vaak van af voor niet-materiële of informatieve verschillen.
Patel (2020) N.v.t., PhD thesis (0)	Contentanalyse aan de hand van 423 ESG-assurancerapporten van Fortune 500-ondernemingen 2018 Wereldwijd	Inzicht verkrijgen in de huidige 'state of the art' van de ESG-assurancepraktijk en te analyseren hoe deze in de loop van de tijd is veranderd.	a, e, f	ASAP's adresseren het ESG-assurancerapport in de meeste gevallen (75 procent) aan de interne belanghebbenden, terwijl NASAP's vaker geen (55 procent) adressant in het rapport vermelden. ISAE3000-standaarden zijn de meest gebruikte standaarden bij de ESG-assuranceopdracht (70 procent). ASAP's gebruiken deze standaarden bijna in alle gevallen (81 procent), terwijl NASAP's een groter en diverser aantal standaarden hanteren. Uit dit onderzoek blijkt dat in 71 procent van de gevallen ASAP's naast het ESG-rapport ook de jaarrekening controleren. Het grootste deel van de ESG-assuranceopdrachten betreft controles die een beperkte mate van zekerheid afgeven, namelijk 77 procent, 9 procent levert een redelijke mate van zekerheid en het overige deel een combinatie van beide.

Auteurs (publicatiedatum) en Journal (citaties)	Methodologie, waarnemingen, periode en gebied	Onderzoeksobject	Thema(s)**	Onderzoeksresultaten
Reverte (2021) Sustainable Development (6)	Archiefonderzoek aan de hand van 148 ESG-rapporten en ESG-assurancerapporten van beursgenoteerde ondernemingen 2014 tot en met 2017 Spanje	Hechten beleggers waarde aan het vrijwillig laten uitvoeren van ESG-assurance.	d	Beleggers hechten veel waarde aan de breedte van de scope van de opdracht, zo wordt pas echt waarde toegevoegd indien alle aspecten van het ESG-rapport worden gecontroleerd. Tevens is het leveren van een redelijke mate van zekerheid belangrijk om de extra kosten van de assurance te aanvaarden. Dit onderzoek heeft geen significante verschillen in de ogen van beleggers geconstateerd tussen ASAP's en NASAP's.
Rossi and Tarquinio (2017) Managerial Auditing Journal (73)	Archiefonderzoek op basis van 96 ESG-assurancerapporten van beursgenoteerde ondernemingen 2008 tot en met 2012 Italië	Wordt de inhoud van een ESG-assurance-opdracht beïnvloed door bepaalde bedrijfsvariabelen en door het type uitvoerder dat is gekozen.	c, f	ASAP's hebben een voorkeur voor het gebruik van ISAE3000-standaarden en leveren vaak een beperkte mate van zekerheid over de gecontroleerde informatie. De controle door ASAP's is vaak niet in lijn met de toegepaste standaarden. De voornaamste tekortkomingen zijn het beschrijven in het ESG-assurancerapport van respectievelijk het planningsproces, de betrokkenheid van belanghebbenden, alsmede de doelen, conclusie en adviezen. ASAP's (specifiek Big Four-kantoren) zijn meer gericht op het toelichten van hun onafhankelijkheid dan NASAP's.
Ruiz Barbadillo and Martinez-Ferrero (2020a) Journal of Cleaner Production (12)	Archiefonderzoek aan de hand van 976 ESG-rapporten en ESG-assurancerapporten 2007 tot en met 2016 Wereldwijd	Beïnvloedt het uitvoeren van de jaarrekeningcontrole en ESG-assurance door dezelfde beroepsbeoefenaar de kwaliteit van de assurance.	a, e	De kennis van ASAP's, opgebouwd uit jarenlange ervaring met jaarrekeningcontroles, kan goed worden gebruikt bij het uitvoeren van de ESG-assurance wanneer de ASAP's die de controle uitvoeren specifieke expertise hebben in de sector van de gecontroleerde onderneming. Wanneer een ASAP's zowel de jaarrekeningcontrole als de ESG-assuranceopdracht uitvoert zal dit leiden tot een hogere kwaliteit en hogere efficiëntie van de ESG-assuranceopdracht door 'knowledge spillover'. Een hoge mate van sectorspecifieke kennis (zoals bij sommige NASAP's) leidt tot een hogere kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht
Ruiz Barbadillo and Martinez-Ferrero (2020b) Corporate Social Responsibility and Environmental Management (8)	Archiefonderzoek aan de hand van 976 ESG-assurancerapporten van niet-financiële ondernemingen 2007 tot en met 2016 Wereldwijd	Verschilt de mate van zekerheid van ESG-assurancerapporten tussen verschillende aanbieders.	f	ASAP's en voornamelijk de Big Four leveren in de meeste gevallen een beperkte mate van zekerheid in geval van een ESG-assuranceopdracht terwijl dit bij de NASAP's lager ligt (rond de 50%).
Schrank (2022) SSRN Working Paper (version 23-06-2022)	Archiefonderzoek	Onderzoek naar de effecten van het zowel laten uitvoeren van de jaarrekeningcontrole als de ESG-assuranceopdracht door dezelfde aanbieder.	a	Indien ASAP's zowel de ESG-assuranceopdracht als de jaarrekeningcontrole uitvoeren, zal dit de efficiëntie van de beide opdrachten verhogen, vergeleken met de situatie dat beide controles door een verschillende partij worden uitgevoerd. De 'knowledge spillover' heeft een positief effect op de productiviteit van beide controles, voornamelijk binnen de onderdelen 'planning' en 'scoping' van beide opdrachten.
Segui-Mas et al. (2018) Sustainability (17)	Archiefonderzoek op basis van 12.225 ESG-assurancerapporten van ondernemingen uit de financiële sector 2012 tot en met 2015 Wereldwijd	Beoordelen van ESG-assurancepraktijken in de financiële dienstverlening.	f	ASAP's maken vaker gebruik van de ISAE3000-standaarden bij de ESG-assurance, aangezien deze standaarden zijn opgesteld door een gerenommeerd internationaal accountantsorgaan. NASAP's gebruiken vaker de AA1000AS-standaarden aangezien deze meer 'stakeholder' georiënteerd zijn. ASAP's verschaffen vaak een beperkte mate van zekerheid, terwijl NASAP's vaker een redelijke mate van assurance verschaffen.
Shen et al. (2017) International Journal of Auditing (39)	Experimenteel onderzoek onder 194 voltijd Finance and Accounting Masterstudents 2012-2013 China	In hoeverre heeft ESG-assurance invloed op de beleggingsbeslissing	d	Het type assurance-uitvoerder van ESG-assurance heeft in China geen significante invloed op de keuzes die beleggers maken.
Vaz Ogando et al. (2018) Administrative Sciences (12)	Enquête onder 731 ESG-assurance ASAP's en NASAP's 2007 tot en met 2014 Spanje	Beïnvloedt het gebruik van internationale standaarden het profiel van de aanbieder, het assuranceproces en de kwaliteit.	e, f	Indien de ESG-assuranceopdracht los wordt gezien van de jaarrekeningcontrole en afstand wordt gedaan van controleprocedures die worden gebruikt bij deze jaarrekeningcontrole, zal dit leiden tot een hogere kwaliteit van de ESG-assuranceopdracht. Het gaat hier voornamelijk om de perceptie die de ESG-assurance-uitvoerder heeft van de opdracht. Het professionele gebied waarin zij de dienst inkaderen (framen), heeft gevolgen voor de kwaliteit ervan. ASAP's voeren de ESG-assuranceopdracht vergelijkbaar uit met de jaarrekeningcontrole, zo komen vooral de planning- en testfase van de controles overeen.

* De geïdentificeerde artikelen zijn geselecteerd met behulp van Google Scholar tot en met mei 2022.

** De letters verwijzen naar de geïdentificeerde thema's in de sectie bevindingen en analyse.