

# Onzekere mate van zekerheid

Nancy Kamp-Roelands, Dick de Waard

Received 8 December 2022 | Accepted 2 April 2023 | Published 17 April 2023

## Samenvatting

Op basis van de CSRD wordt met ingang van verslagjaar 2024 van een afgebakende groep ondernemingen in Europa gevraagd om jaarlijks duurzaamheidsinformatie in hun bestuursverslag op te nemen, die overeenstemt met de ESRS. Bij deze informatie zal een externe onafhankelijke partij assurance moeten afgeven. In de CSRD wordt gevraagd om een assuranceopdracht, gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Deze vraag leidt tot uitdagingen met betrekking tot het object van assurance, de robuustheid van de criteria, de diepgang van de werkzaamheden en het verkrijgen van assurancebewijs. Opnieuw komt het risico van een groeiende verwachtingskloof in beeld. In deze bijdrage wordt een beschouwing gegeven van de belangrijkste uitdagingen en het risico op een verwachtingskloof. Daarvoor grijpen we ook terug op de historie van het assurance framework.

## Relevantie voor de praktijk

Om het verzoek om assurance bij duurzaamheidsinformatie te kunnen inwilligen, opent zich voor veel accountants en andere auditors een nieuwe, uitdagende wereld waarin zij hun weg moeten vinden. Vanuit 30 jaar in de praktijk opgebouwde kennis beschouwen de auteurs de factoren die een rol spelen bij de 'echte' mate van zekerheid die wordt verkregen. Hierbij wordt vooral ingegaan op het object van assurance en de robuustheid van criteria. Deze beschouwing kan in de uitvoering van de assuranceopdracht, de communicatie daarover en in het ontwikkel- en leertraject van accountants worden meegenomen.

## Trefwoorden

CSRD, ESRS, assurance, mate van zekerheid, criteria inherente beperkingen, verwachtingskloof

## 1. Inleiding

Op basis van de Corporate Sustainability Reporting Directive (hierna: CSRD) wordt om assurance gevraagd bij de duurzaamheidsinformatie die de daarvoor in aanmerking komende ondernemingen vanaf verslagjaar 2024 moeten opnemen in hun bestuursverslag. Voor de eenvoud noemen wij dit in deze bijdrage de duurzaamheidsrapportage. Het uiteindelijke doel op de langere termijn is dat bij de duurzaamheidsrapportage een oordeel wordt afgegeven met een redelijke mate van zekerheid, maar het gaat nu nog om een oordeel met een beperkte mate van zekerheid. Dat klinkt eenvoudiger dan het is. Voor zowel een beoordelingsverklaring (beperkte mate van zekerheid) als een controleverklaring (redelijke mate van zekerheid) moet relevante controle-informatie beschikbaar

zijn en moet er sprake zijn van geschikte criteria (zie ook paragraaf 2). De keuze voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan niet worden ingegeven door de beperkte controleerbaarheid van de informatie.

De beperkte controleerbaarheid van duurzaamheidsinformatie doet zich echter voor en dit kan verschillende oorzaken hebben. Naast de kwaliteit van de registraties en interne beheersing bij de onderneming is bij meerdere soorten van niet-financiële informatie vooral ook sprake van inherente beperkingen in de aard van de gerapporteerde informatie. Ook bij de huidige ontwikkeling van internationale standaarden voor assurance worden deze uitdagingen meegenomen (IAASB 2016, 2022). In dit artikel gaat het echter om het spanningsveld dat ontstaat nu

assurance bij duurzaamheidsinformatie verplicht wordt en het object van assurance wettelijk is omschreven, terwijl de criteria nog niet uitontwikkeld zijn en waarbij vanuit de gebruiker een diversiteit aan verwachtingen rondom assurance bestaat, waarvan het de vraag is of de accountant daaraan kan voldoen (De Villiers et. al. 2022; Xiao and Shailer 2022).

Deze discussie is ook al in het verleden gevoerd bij de opkomst van assurance bij milieu-informatie, informatie over gedrag en over interne controlesystemen. Vanwege de variëteit aan objecten van assurance had het International Auditing Practices Committee (IAPC) – als voorganger van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) – een concept voor een raamwerk voor assuranceopdrachten uitgewerkt met een continuüm van assurance, dat afhankelijk was van vier factoren (IAPC 1997, 1999; Gortemaker 1999): het object van assurance, de criteria, het verkrijgen van bewijs en de werkzaamheden door de accountant. Uiteindelijk is destijds gekozen voor twee niveaus van zekerheid: een redelijke en beperkte mate van zekerheid (IAASB 2022; HRA 2022). Daarbij wordt het verschil uitsluitend ingegeven door de aard, timing en diepgang van de werkzaamheden van de accountant. Het continuüm is echter blijven bestaan onder de beperkte mate van zekerheid. Een beperkte mate van zekerheid kan een bandbreedte van zekerheid zijn, die afhankelijk is van de door de accountant uitgevoerde werkzaamheden.

Toch is de werkelijkheid wat weerbarstiger en wordt de ‘echte’ mate van zekerheid die wordt verkregen niet alleen bepaald door de aard, timing en diepgang van de assurancewerkzaamheden. Nu een opdracht tot beperkte mate van zekerheid verplicht wordt bij duurzaamheidsinformatie van grote ondernemingen willen we nog eens kritisch vanuit het oorspronkelijke concept van de IAPC kijken naar de verschillende aspecten die van invloed zijn op de ‘echte’ mate van zekerheid die wordt verkregen en hoe daarover goed kan worden gecommuniceerd, teneinde het risico op een verwachtingskloof te verkleinen. Wij stellen voor dat de accountant dit denkmodel in het achterhoofd houdt bij de assuranceopdracht in het kader van de CSRD-wetgeving.

In dit artikel vindt een beschouwing plaats over de aard van het object van onderzoek, de robuustheid van de criteria, de impact daarvan op de ‘echte’ mate van zekerheid en vervolgens de dreigende verwachtingskloof. Dit doen we uitgaande van de nieuwe vereisten voor een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid in het kader van de CSRD. We bespreken in paragraaf 2 het assuranceraamwerk, in paragraaf 3 wordt ingegaan op de CSRD en de ESRS als criteria bij de uitvoering van de assurance-opdracht, in paragraaf 4 staan wij stil bij de verwachtingskloof die daardoor kan ontstaan, in paragraaf 5 bespreken wij het assurancerapport en in paragraaf 6 komen wij tot onze conclusie.

We zijn ons ervan bewust dat het uitvoeren van een assuranceopdracht zoals in de CSRD gevraagd, niet is voorbehouden aan de accountant alleen. Er zijn onder voorwaarden ook andere auditors gerechtigd om deze

assuranceopdrachten uit te voeren. Dit sluit aan bij de huidige situatie (Alsaali and Malagueño 2022). In deze bijdrage refereren wij echter aan ‘de accountant’.

## 2. Het assuranceraamwerk

Op dit moment ontwikkelt de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000 – General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (IAASB 2022). Deze standaard in ontwikkeling bouwt voort op de standaarden ISAE 3000 (Revised) (IAASB 2013), ISAE 3410 (IAASB 2012) en de Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting Assurance Engagements (IAASB 2021). Ook zal waar mogelijk gebruik worden gemaakt van de bestaande International Standards on Auditing. De Standaard ISAE 3000 (Revised) is weer gebaseerd op het International Assurance Framework. Daarbij is het uitgangspunt dat het verschil tussen het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en een beperkte mate van zekerheid uitsluitend wordt bepaald door de aard, timing en diepgang van de werkzaamheden om assurancebewijs te verzamelen (IAASB 2022). De vraag is of dit uitgangspunt stand kan houden nu de assuranceopdrachten met betrekking tot duurzaamheidsinformatie veelvuldiger worden uitgevoerd dan ten tijde van dit besluit door de IAPC (IAPC 1999) en daarmee de uitdagingen ook veel duidelijker naar voren komen (IAASB 2021; Yan et.al 2022).

Als we nu kijken naar de belangrijkste uitdagingen die de IAASB zelf formuleert bij het project om ISSA 5000 te ontwikkelen (IAASB 2022), dan zijn dat:

- het verschil in de werkzaamheden tussen een beperkte mate van zekerheid en een redelijke mate van zekerheid, inclusief de toereikendheid van assurancebewijs;
- de geschiktheid van de verslaggevingscriteria, inclusief concepten als ‘dubbele materialiteit’;
- de reikwijdte van de assuranceopdracht;
- assurancebewijs, inclusief de betrouwbaarheid van informatie en wat voldoende, geschikt en toereikend assurancebewijs omhelst;
- het systeem van interne controle bij de entiteit en de impact op de mogelijkheid van de praktijkbeoefenaar om voldoende geschikt en toereikend assurancebewijs te verkrijgen, inclusief de betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt kan worden als assurancebewijs; en
- materialiteit in de context van de assuranceopdracht, inclusief materialiteit in de context van beschrijvende en kwalitatieve informatie.

De ‘echte’ mate van assurance die wordt verkregen, lijkt met deze uitdagingen veel meer fluïde dan simpelweg de keuze voor een redelijke mate of beperkte mate

van zekerheid, die we in onze huidige assurancestandaarden kennen. De aspecten die de mate van zekerheid bepalen, zijn complexer, waarbij een aantal aspecten buiten de invloedssfeer van de accountant ligt.

In de eerste versie van het Assurance Framework (IAPC 1997) kwam dit duidelijk naar voren en werd rekening gehouden met de complexiteit van factoren die de mate van zekerheid bepalen. Het was een conceptueel model voor assuranceopdrachten bij een breed aantal onderwerpen op het gebied van gedrag, systemen en informatie. Het ging uit van een continuüm van de mate van zekerheid die verkregen kon worden, die afhankelijk was van vier variabelen (IAPC 1997):

- *Het object van onderzoek*: de aard van het object van onderzoek. Betreft dit informatie over strategie, beleid, prestaties of over het gedrag van de onderneming zelf? Is dit informatie over systemen of over de opzet, het bestaan en de effectiviteit van systemen? Ook bij informatie maakt het verschil of er sprake is van kwantitatieve indicatoren met betrekking tot prestaties of de voortgang van maatregelen of van beschrijvende informatie over strategie, beleid of zelfs gedrag. Sommige informatie is inherent beter te meten dan andere informatie. Het maakt een groot verschil of deze informatie historische informatie is of toekomstgerichte informatie, en of er sprake is van feiten, veronderstellingen en verwachtingen.
- *De criteria*: de hardheid van de criteria. Criteria kunnen kwalitatief of kwantitatief zijn. Om een goede assuranceopdracht te kunnen uitvoeren, is het van belang dat de accountant beschikt over concrete, ondubbelzinnige en hanteerbare criteria. Ondanks wetgeving en standaarden zijn de criteria nog niet altijd uitontwikkeld, worden er specifiek ontwikkelde criteria gebruikt en is nog veel professionele oordeelsvorming mogelijk.
- *Het bewijs*: omvang en kwaliteit van bewijs. De vraag is of de onderneming in staat is om de beweringen in de duurzaamheidsrapportage deugdelijk te onderbouwen. De accountant is sterk afhankelijk van de kwaliteit van de registratieve systemen, de kwaliteit van de onderbouwingen van beweringen en de kwaliteit van de interne beheersing bij de rapporterende onderneming. Als gevolg van onvolwassen informatiesystemen, afhankelijkheid van derden en mogelijk niet beschikbare informatie uit de keten is voldoende en geschikte controle-informatie vaak niet beschikbaar.
- *Hoeveelheid werk*: de aard, timing en diepgang van werkzaamheden. Bij een opdracht tot een beperkte mate van zekerheid worden minder werkzaamheden verricht dan bij een opdracht tot een redelijke mate van zekerheid.

In deze bijdrage wordt dit originele Assurance Framework opnieuw als uitgangspunt genomen. De vraag is of de accountant – gegeven het object

(de aard van de informatie) en de criteria, zoals vastgelegd in de CSRD en in de ESRS – met het gewenste niveau van zekerheid kan komen tot een deugdelijke grondslag (hoeveelheid relevante evidence en verrichte werkzaamheden) voor zijn/haar oordeel over de getrouwheid van de duurzaamheidsrapportage. Het feit dat nu 25 jaar later deze vraag opnieuw wordt gesteld, wordt ingegeven door de omvang van en variëteit aan informatie die in de nu verplichte duurzaamheidsrapportage wordt gevraagd en de ervaring die de auteurs de afgelopen 30 jaar hebben opgebouwd bij de uitvoering van assuranceopdrachten bij tal van duurzaamheidsrapportages.

## 3. CSRD en ESRS – de criteria

### 3.1. Inleiding

De CSRD (artikel 34) omschrijft dat de assuranceopdracht is gericht op het geven van een conclusie dat de duurzaamheidsrapportage is opgesteld in overeenstemming met de CSRD en de ESRS. Het doel van de duurzaamheidsrapportage in het bestuursverslag is om te begrijpen wat de impact van de onderneming is op duurzaamheidsaspecten en om te begrijpen hoe duurzaamheidsaspecten van invloed zijn op de ontwikkeling, prestaties en positie van de onderneming (CSRD, art. 19a). Als de accountant kijkt naar het overkoepelende kwaliteitskenmerk ‘getrouwe weergave’, dan zal hij/zij met deze doelstelling rekening moeten houden.

In de CSRD staan verschillende verplichte informatie-elementen die opgenomen moeten worden in de duurzaamheidsrapportage. Dit betreft informatie over het bedrijfsmodel en de strategie, de wijze waarop rekening wordt gehouden met stakeholders, de doelstellingen en voortgang met betrekking tot duurzaamheid, informatie over de governance van de onderneming, beleid met betrekking tot duurzaamheid, due diligenceprocessen en de keten, risico’s met betrekking tot duurzaamheid en prestaties via het rapporteren over indicatoren.

Verder bestaat het object van assurance uit de informatie die in het kader van de ESRS wordt gevraagd. De structuur van deze standaarden bestaat uit algemene onderwerpen (generieke standaarden), bedrijfstakspecifieke onderwerpen en bedrijfsspecifieke onderwerpen. Op basis van de uitkomsten van de consultatieronde die in de zomer van 2022 plaatsvond, heeft EFRAG in november 2022 de aangepaste ESRS (de 12 generieke standaarden) gepubliceerd die op 22 november ter goedkeuring zijn ingediend bij de Europese Commissie. De opbouw van deze generieke standaarden is zichtbaar gemaakt in tabel 1.

ESRS 1 en ESRS 2 zijn onderliggende standaarden, waarin uiteengezet is aan welke voorschriften de onderneming moet voldoen ten aanzien van de kwaliteit en inrichting van het duurzaamheidsverslag, zoals de samenhang

**Tabel 1.** Opbouw generieke standaarden (ESRS).

ALGEMENE INFORMATIE EN SAMENHANG				
ESRS 1		ESRS 2		
Algemene grondslagen		Algemene informatie, strategie, governance en materialiteitsbepaling		
MILIEU				
ESRS E1	ESRS E2	ESRS E3	ESRS E4	ESRS E5
Klimaatverandering	Vervuiling	Water en maritieme hulpbronnen	Biodiversiteit en ecosystemen	Gebruik van hulpbronnen en circulaire economie
MENS EN MAATSCHAPPIJ (SOCIAAL)				
ESRS S1	ESRS S2	ESRS S3	ESRS S4	
Eigen arbeidspotentieel	Arbeid in de waardeketen	Eindgebruikers/ consumenten	Beïnvloede gemeenschappen	
GOVERNANCE				
ESRS G1				
Ondernemingsgedrag				

tussen de onderdelen van het verslag, informatie omtrent registratiemethoden, consolidatie en dergelijke en waarin wordt gevraagd om informatie omtrent de governance-structuur, de materialiteitsanalyse, het businessmodel, de ondernemingsactiviteiten en de sector waarin de onderneming opereert. In feite een beschrijving van de onderneming in haar omgeving en de kwaliteitswaarborgen ten aanzien van (de verslaggeving over) duurzaamheid. In ESRS 1 staan de kwaliteitseisen voor de informatie. Zoals eerder beschreven zijn dit voor de accountant de uitgangspunten voor de doelstellingen van de assuranceopdracht.

De milieugerelateerde standaarden beschrijven de informatie over uitstoot van stoffen, het gebruik van natuurlijke hulpbronnen en de impact daarvan op de planeet en de samenleving. De mens- en maatschappijgerelateerde informatie betreft een veelheid aan onderwerpen. De ESRS geven per standaard de afbakening aan van onderwerpen waarover de verslaggevende organisatie moet rapporteren. Daarbij is nog sprake van een zekere ruimte voor de eigen invulling door de onderneming. De informatie over ondernemingsgedrag is een mix van governance- en bedrijfscultuurgerelateerde onderwerpen.

### 3.2. De criteria – beschikbaarheid en robuustheid

De criteria om het object van assurance te beoordelen, moeten geschikt zijn. Er is een onderscheid tussen gevestigde criteria en specifiek ontwikkelde criteria. De CSRD en ESRS kunnen worden gezien als gevestigde criteria. Deze zouden geschikt moeten zijn voor de assuranceopdracht. Echter, zoals EFRAG (2022) aangeeft, zijn criteria nog in ontwikkeling. Dit kan ertoe leiden dat op sommige onderwerpen de criteria nog niet specifiek genoeg zijn of zelfs nog ontbreken. Ondernemingen moeten in dat geval zelf invulling geven aan de wijze waarop zij een onderwerp hebben gedefinieerd, gemeten, geschat of berekend (IAASB 2021). Als het geheel van de criteria alsnog niet geschikt is en toch onderdeel is van een object van assurance conform de vereisten van de CSRD en de ESRS, dan zal het niet geschikt zijn van criteria leiden tot een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een oordeelonthouding. Dit heeft ook weer impact op de ‘echte’ mate van zekerheid die uiteindelijk is verkregen over het object van assurance. In de volgende paragrafen kijken we naar de grootste uitdagingen.

#### 3.2.1. Criteria en het materialiteitsproces

Om te beoordelen of in de duurzaamheidsrapportage alle relevante onderwerpen zijn opgenomen, zijn – zoals hiervoor toegelicht – criteria nodig. Voor de accountant vormt daarvoor de materialiteitsanalyse van de onderneming een belangrijke basis. In ESRS 2 staat beschreven dat ondernemingen worden verondersteld een eigen materialiteitsanalyse uit te voeren. In de ESRS is bepaald dat naast de wettelijke vereisten ESRS E1 (over klimaat) en ESRS S1 (over werknemersaangelegenheden) in ieder geval relevante onderwerpen zijn voor alle ondernemingen. De relevantie en diepgang van rapporteren over de andere onderwerpen wordt vastgesteld met behulp van de materialiteitsanalyse. De onderneming zal daarbij ook nadrukkelijk oog moeten hebben voor de groep belanghebbenden rondom de onderneming. De uitkomst van deze analyse kan zijn dat bepaalde onderwerpen voor de onderneming niet of minder relevant blijken. Dan wordt door de onderneming in haar duurzaamheidsrapportage gemotiveerd toegelicht waarom er niet, of met een beperkte diepgang, over een (sub)onderwerp wordt gerapporteerd. Voor de accountant is dit proces van de materialiteitsbepaling een belangrijk uitgangspunt voor het vaststellen van de volledigheid van de relevante onderwerpen in de duurzaamheidsrapportage en de diepgang waarmee deze onderwerpen worden toegelicht. De huidige ESRS geven echter nog te weinig aanknopingspunten voor de onderneming om deze materialiteitsanalyse adequaat uit te voeren, en voor de accountant om dit proces op een consistente manier te kunnen beoordelen. Uit de fitnesscheck van de evaluatie van de NFRD blijkt dat de dubbele materialiteit niet goed wordt begrepen (Europese Commissie 2021). In de praktijk blijkt dat ondernemingen hier op veel verschillende wijze vorm aan geven. Het lijkt er daarom op dat accountants akkoord gaan met een mix van criteria die ondernemingen gebruiken om de relevante onderwerpen in het verslag vast te stellen. Het is daarom relevant dat EFRAG zo snel mogelijk met criteria komt voor het proces van het vaststellen van relevante onderwerpen in het verslag.

#### 3.2.2. Criteria – de beschikbaarheid en robuustheid

Voor de te rapporteren onderwerpen en indicatoren zijn de in tabel 1 genoemde standaarden ontwikkeld. De criteria

voor werknemersaangelegenheden zijn het meest ver uitgewerkt. Dit zijn ook de onderwerpen waarover verslaggevende organisaties al het langst rapporteren. In de ESRS is daarom een onderscheid gemaakt tussen de eigen werknemers (inclusief krachten op contractbasis) en de werknemers in de waardeketen van de onderneming. Over werknemers moet worden gerapporteerd inclusief prestatie-indicatoren. Over de keten beperkt de eerste versie van de ESRS zich tot het inzichtelijk maken van beleid, kansen en risico's in de keten en nog niet tot prestatie-informatie in de keten. Ook de ESRS voor milieu-informatie, in het bijzonder klimaat en vervuiling, zijn gebaseerd op een redelijk lange historie. De criteria voor de overige milieu-onderwerpen zijn minder ver ontwikkeld. Zeker de criteria voor impact op de biodiversiteit zijn nog sterk in ontwikkeling.

De accountant zal om moeten gaan met de diversiteit in de stadia van volwassenheid van criteria. Ondernemingen zullen bij minder ontwikkelde criteria eigen interpretaties maken en inherente beperkingen in de dataverzameling opnemen. De accountant zal daarom moeten leren identificeren wanneer criteria geschikt zijn. In de variëteit aan criteria is ook sprake van criteria die wel van voldoende kwaliteit zijn voor het de uitvoering van de assuranceopdracht, maar minder robuust zijn dan bij financiële verslaggeving. Van de accountant wordt in deze gevallen meer professionele oordeelsvorming verwacht en een kritisch-professionele houding is daarbij cruciaal.

Maar ook bij de meer ontwikkelde criteria ontstaan uitdagingen. Ondernemingen zijn in het algemeen al gewend om te rapporteren over de CO<sub>2</sub>-uitstoot door de eigen organisatie. Dit wordt aangeduid met scope 1 (directe emissies zoals gasverbruik) en scope 2 (indirecte emissies door energieconsumptie). Een grotere uitdaging is de verslaggeving over emissies in de waardeketen: scope 3. Scope 3-informatie bestaat uit 15 verschillende typen bronnen en afhankelijk van de mogelijke impact moet ver buiten de organisatie worden gekeken voor het verzamelen van data. In de ESRS wordt aangegeven dat – daar waar data moeilijk te verkrijgen zijn – ook een deel gebaseerd mag worden op schattingen. Voor de accountant ontstaat de uitdaging of de onderneming ver genoeg in de keten de risico's en kansen heeft beoordeeld en waar van toepassing de bijbehorende CO<sub>2</sub>-informatie heeft verzameld. Daarbij mag geen sprake zijn van de mening van de accountant ten opzichte van de onderneming. De mate van diepgang van de analyse van de impact in de keten moet zijn vastgelegd in de criteria. De ESRS geeft echter nog te veel ruimte. Dit kan leiden tot wisselende interpretaties van de aspecten die in ogenschouw moeten worden genomen voor het bepalen van de diepgang van het onderzoek in de keten. Ook met betrekking tot de kwaliteit van de informatie die vanuit de keten wordt verkregen ontstaan uitdagingen. De rapporterende onderneming zal primair de kwaliteit van de in de keten verzamelde informatie moeten toetsen, maar met welke diepgang? Het mag duidelijk zijn dat keteninformatie ook een behoorlijke uitdaging is voor de accountant.

De robuustheid van criteria heeft een impact op de 'echte' mate van zekerheid die wordt verkregen. Criteria

die minder robuust zijn, maar nog wel voldoende geschikt zijn, moeten worden toegelicht, in eerste instantie door de onderneming zelf, inclusief de eventuele inherente beperkingen. De accountant kan daar vervolgens naar verwijzen (indien relevant) in het assurancerapport. Als de accountant in een situatie komt waarbij criteria niet geschikt zijn, dan heeft dit consequenties voor de conclusie in het assurancerapport.

### 3.3. Informatie omtrent ondernemingsgedrag

Naast de specifieke standaard die ingaat op de informatievraag omtrent het ondernemingsgedrag (ESRS G1), wordt – zoals hiervoor toegelicht – ook in de diverse standaarden gericht op het milieu en de mens en maatschappij informatie gevraagd omtrent de keten waarvan de onderneming deel uitmaakt, over de risico's en kansen vanuit deze thema's, de daarop gebaseerde strategie en het daaruit voortvloeiende beleid en over de governancestructuur van de onderneming, waarmee de interne beheersing wordt geborgd. Veel van de gevraagde informatie heeft een sterk beschrijvend karakter met een beperkte focus op concrete prestaties. De vraag is of hier daadwerkelijk de gevraagde assurance bij kan worden afgegeven. In het navolgende wordt vanuit drie perspectieven op deze vraag ingegaan; vanuit (1) de strategie, (2) de keten, en (3) de governancestructuur.

#### 3.3.1. Informatie over strategie, beleid, risico's en kansen

In de CSRD en de ESRS wordt informatie gevraagd over de strategie, het beleid en de mogelijke risico's en kansen. De uitdaging is dat dit gaat om informatie over de huidige situatie en over de toekomst: de strategie van de onderneming, doelstellingen, de acties nu en in het verleden, de plannen voor de toekomst en de samenhang van allerhande maatregelen ter voorkoming van bepaalde acties met een negatieve impact, of die juist bijdragen aan een positieve impact. Door het rapporteren over deze onderwerpen beweert de onderneming dat de strategie, het beleid en de maatregelen bestaan. De accountant kan dit onder meer nagaan door vast te stellen dat deze documenten intern aanwezig zijn en/of dat deze onderwerpen worden geagendeerd op bestuursvergaderingen.

Stel, de onderneming geeft in haar duurzaamheidsverslag een inhoudelijke toelichting bij haar strategie en haar plannen, en de accountant kan vaststellen dat de inhoud van deze paragrafen daadwerkelijk overeenkomt met de strategie en de plannen in de organisatie. In die situatie kunnen deze vragen hierbij worden gesteld:

- houdt het oordeel van de accountant dan in dat hij/zij uitsluitend heeft vastgesteld dat de inhoud van het ene document overeenkomt met de inhoud van het andere document; of
- loopt de accountant dan het risico dat het maatschappelijk verkeer aan zijn/haar oordeel een andere conclusie verbindt, namelijk dat de strategie en de plannen realistisch en ambitieus genoeg zijn?

Met deze informatie zijn er mogelijk dus twee type verwachtingen: (1) zijn de plannen voldoende ambitieus, en (2) worden de strategie en plannen gerealiseerd en doen kansen en risico's zich voor?

#### *Voldoende ambitieuze plannen*

Met betrekking tot het eerste punt mag het voor accountants duidelijk zijn dat dit niet de doelstelling van de assuranceopdracht is, maar is er wel het risico dat het maatschappelijk verkeer aan zijn/haar oordeel een andere conclusie verbindt, namelijk dat de strategie en de plannen realistisch en ambitieus genoeg zijn. Daarom zal de accountant hierover helder moeten rapporteren in het assurancerapport. Maar wat is de toegevoegde waarde van de assuranceopdracht bij duurzaamheidsinformatie, als er alleen wordt gekeken naar het bestaan van een strategie en het beleid als juist de duurzaamheidsinformatie inzicht moet geven in de transitie naar een duurzame onderneming (CSRD, art. 26)? De accountant zal hierover de discussie aan moeten gaan. Het initiatief van science-based targets, dat de verbinding legt tussen mondiale doelstellingen en ondernemingsdoelstellingen, geeft enkele aanknopingspunten voor de onderneming en de accountant. De accountant zal er echter steeds alert op moeten zijn om niet in de valkuil te stappen van een conclusie over het ambitieniveau.

#### *Realisatie plannen en strategie*

Met betrekking tot het tweede punt is het grote verschil zichtbaar tussen historische informatie en toekomstgerichte informatie. In de ESRS worden beide soorten informatie gevraagd. Aan toekomstgerichte informatie liggen veel veronderstellingen ten grondslag. Deze veronderstellingen gaan gepaard met onzekerheden. Met betrekking tot het tweede punt geeft de IAASB (2022, alinea 373–386) aan dat het heel onwaarschijnlijk is dat de accountant bewijs kan verkrijgen of de strategie, de doelstellingen of intenties worden gerealiseerd, of dat risico's en kansen zich gaan voordoen. Wel zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een redelijke basis en of de informatie niet misleidend is. Dat kan door middel van het beoordelen van de processen, systemen en interne controlemaatregelen met betrekking tot de ontwikkeling van de veronderstellingen en de brondata waarop zij zijn gebaseerd. Het mag duidelijk zijn dat de aard van deze informatie anders is dan historische informatie en dat daarmee ook de mate van zekerheid die kan worden verkregen anders zal zijn.

#### *3.3.2. Het object van assurance buiten de grenzen van de organisatie*

Ondernemingen zijn onderdeel van een keten. Een keten van toeleveranciers en van afnemers. Rondom de diverse duurzaamheidsthema's – de zorg om het milieu en om de mens in de keten – wordt van de onderneming verwacht dat zij een gedegen onderzoek uitvoert naar de

wijze waarop toeleveranciers invulling geven aan deze zorg om het milieu, mensenrechten, arbeidsomstandigheden en (financiële) ethiek, teneinde te bepalen of zij hieraan consequenties moet verbinden met betrekking tot het aangaan, voortzetten of verbreken van deze zakelijke relaties. Dit wordt geduid als het due diligenceproces (ESRS1 – hoofdstuk 4). Ook de informatie ten aanzien van dit due diligenceproces valt binnen de scope van de assuranceopdracht.

Een belangrijk deel van het object van assurance valt hiermee buiten de grenzen van de organisatie. Hiermee ontstaat tegelijkertijd de uitdaging van de beschikbaarheid van assurancebewijs (zie ook paragraaf 4.1).

Met betrekking tot de informatie over het due diligenceproces zelf kan – analoog aan de vraag die in paragraaf 3.3.1. is voorgelegd – de vraag worden gesteld wat het object van onderzoek is. Is dit het bestaan van het due diligenceproces zoals het wordt beschreven, of gaat het ook om de opzet of zelfs de werking ervan? Als de verslaggeving aan de kwaliteitseisen voldoet, zal ook alle relevante informatie over een dergelijk proces moeten worden gegeven en dat gaat ook over de opzet en de werking van een dergelijk systeem. De gebruiker van duurzaamheidsinformatie moet kunnen beoordelen of de opzet van het due diligenceproces voldoende is om mogelijke risico's in de keten te identificeren. In de ESRS staan daarom nadere aanwijzingen hoe ondernemingen over de effectiviteit van due diligenceprocessen kunnen rapporteren. Ook staan er aanwijzingen in over de aard van de mogelijke maatregelen die ondernemingen kunnen treffen als zich een negatieve impact voordoet. Dit gaat niet alleen meer over informatie, maar ook over de invulling van maatregelen. De vraag is of hiermee ook niet het object van assurance verschuift van de weergave naar het weergegevene zelf.

#### *3.3.3. Governancegerelateerde informatie*

In de CSRD en de ESRS ligt beduidend meer nadruk op governancegerelateerde informatie dan voorheen in de NFRD. Ondernemingen moeten rapporteren over de verantwoordelijkheden voor de kwaliteit van het verslag, het verslaggevingsproces, de maatregelen van interne controle en de rol van de auditcommissie. De ESRS hebben het kader van bedrijfsethiek ondergebracht bij de governancefactoren. Het gaat dan ook om informatie over hoe ethisch gedrag is ingeregeld, inclusief het beleid en maatregelen met betrekking tot preventie van corruptie en omkoping.

Ook het object van assurance met betrekking tot governancefactoren bestaat uit veel kwalitatieve informatie. Als de onderneming in haar duurzaamheidsrapportage een inhoudelijke toelichting geeft bij haar governancestructuur en de opzet van de interne controle, en de accountant kan vaststellen dat de inhoud van deze paragrafen daadwerkelijk overeenkomt met de beschreven en bestaande governancestructuur en maatregelen van interne controle, kan – ook weer analoog aan de vraag uit paragraaf 3.3.1 – de vraag worden gesteld of dit dan voldoende is. Loopt de accountant dan het risico dat het maatschappelijk ver-

keer aan zijn/haar oordeel een andere conclusie verbindt, namelijk dat de governancestructuur en interne controle ook daadwerkelijk functioneren/werken?

Het beoordelen van deze informatie is niet hetzelfde als het geven van een oordeel over de opzet, het bestaan en de werking van het systeem van governance en interne controle. De accountant beoordeelt in dit geval de bewering over het bestaan – en dus of de beschreven aspecten aanwezig zijn in de organisatie. Het is echter niet zo dat de accountant kan stoppen met het zien van beleidsdocumenten. Er zal ook beoordeeld moeten worden in hoeverre dit concreet wordt beleefd in de organisatie, dus bijvoorbeeld in hoeverre dit terugkomt in bedrijfstrainingen en/of concreet op de agenda van het bestuur en de auditcommissie staat.

## 4. Dreigt opnieuw een verwachtingskloof?

### 4.1. Het assurancebewijs

Bij bepaalde informatie wordt duidelijk dat er sprake kan zijn van inherente beperkingen om de juistheid of volledigheid daarvan vast te stellen. Denk daarbij aan toekomstgerichte informatie, of de becijfering van maatschappelijke impact (kwaliteit van producten), of de bepaling van vermeden vervuiling (informatie waarbij de alternatieve uitkomsten niet bekend zijn), zaken die niet kunnen worden gerelateerd aan transacties en activiteiten of die eenvoudigweg niet objectief kunnen worden waargenomen (“wij doen niet aan kinderarbeid”). Bij een vrijwillige assuranceopdracht kunnen dergelijke onderwerpen uitgesloten worden van de assuranceopdracht, omdat niet voldaan wordt aan een cruciale randvoorwaarde, namelijk: de beschikbaarheid van bewijs. Echter, als zoals nu bij de CSRD de reikwijdte van het object van assurance is vastgesteld en de criteria ontoereikend zijn om dit robuust te meten, of wanneer er informatie wordt gevraagd waarvan het maar de vraag is of die verifieerbaar is, dan kan dit leiden tot een wezenlijke impact op de conclusie van de accountant.

Ook met betrekking tot de keten is het verkrijgen van bewijs over de informatie moeilijk, in het bijzonder met betrekking tot mensenrechten. Deels zal dit liggen in de beschikbaarheid van informatie, deels vindt dit zijn oorsprong in mogelijke verschillen in percepties, zoals lokale wet- en regelgeving die afwijkt van de informatie waarover de ondernemingen verslag willen doen. Gedacht kan worden aan de vraag wat fulltime werken is, wat de grens is voor kinderarbeid en wat het minimum is voor een leefbaar inkomen. De antwoorden daarop kunnen per land verschillen. Ook de definitie en registratie van ziekteverzuim kunnen verschillen tussen de landen binnen en buiten Europa. Dit kan leiden tot grote verschillen in de (kwaliteit van) de verkregen informatie.

Specifiek voor de impact op het klimaat speelt hier – afgezien van vraagstukken ten aanzien van omrekeningsfactoren, de meetbaarheid van de uitstoot van broeikasgas-

sen en de volledigheid van input van fossiele brandstoffen – vooral het vraagstuk van de controleerbaarheid van de informatie over de uitstoot van broeikasgassen binnen scope 3. Dit betreft informatie upstream en downstream in de waardeketen. De onderneming is dan afhankelijk van informatie van derden. Dat is informatie over de uitstoot van productiemethoden van anderen en over het feitelijk gebruik van de eigen producten door de eindgebruiker.

Naast het vraagstuk van de betrouwbaarheid van informatie uit de keten, zal de accountant zich ook geplaatst zien voor informatie die simpelweg niet of bijna niet te controleren is. Als de onderneming in de duurzaamheidsrapportage vermeldt dat zich in het verslagjaar 100 incidenten hebben voorgedaan, dan zal de accountant dit beoordelen vanuit het volledigheidsvraagstuk. Dit zal in de praktijk een forse uitdaging blijken, omdat de accountant moet steunen op onvervangbare maatregelen van interne controle: dat wat niet wordt geregistreerd, kan niet of moeilijk worden achterhaald.

### 4.2. Het object zelf of de weergave van het object?

Bovenstaande paragrafen laten zien dat voor de accountant het object van assurance de kwaliteit is van de weergave van duurzaamheid in de organisatie. Er is echter een gereede kans dat de gebruiker de conclusie van de accountant interpreteert als een conclusie over de kwaliteit van duurzaamheid in de organisatie; de weergave versus het weergegevene. Dit betreft zowel de beschrijvende informatie als de informatie over de feitelijke prestaties.

De verwarring over het object van assurance kan gerelateerd zijn aan het ambitieniveau van de onderneming, de voldoende werking van due diligencesystemen in de keten of een goed functionerend governancestelsel in de organisatie. De accountant zal duidelijk moeten communiceren dat als gebruikers betrouwbare informatie hebben, zij vervolgens zelf in overleg kunnen gaan met de onderneming over het ambitieniveau van de duurzaamheidsdoelstellingen, de getroffen maatregelen en de prestaties.

### 4.3. Verwachtingskloof

In de eerdere paragrafen is op verschillende plaatsen het risico van verschillende verwachtingen tussen de gebruiker en de accountant naar voren gekomen. De verwachtingskloof is al in de vroege jaren van de vorige eeuw geïntroduceerd door Limperg (1932). De verwachtingsleer van Limperg stelt dat de accountant (1) moet waarmaken wat terecht van hem/haar wordt verwacht en dat hij/zij (2) geen verwachtingen mag wekken die hij/zij niet kan nakomen. Achter de eerste opdracht gaat de prestatiekloof schuil en achter de tweede opdracht de communicatiekloof. Bij de opkomst van assurance bij milieuverslagen werd al vastgesteld dat er sprake was van zowel een prestatie- als een communicatiekloof (Kamp-Roelands 1997; 2002).

De *prestatiekloof* houdt rechtstreeks verband met de kwaliteit van de uitvoering van de assurance-opdracht zelf. De prestatiekloof betreft dat wat op basis van de

standaarden van de accountant mag worden verwacht tegenover de daadwerkelijk door de accountant uitgevoerde werkzaamheden (Litjens et. al 2015). De assurancestandaarden zijn erop gericht deze kloof zo smal mogelijk te houden. De NBA heeft onlangs NV COS 3810N aangepast om meer details te geven over de uitvoering van een assuranceopdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie. Ook internationaal is de IAASB op dit gebied bezig met de ontwikkeling van de standaard ISSA 5000 (IAASB 2022).

Een beperkte mate van zekerheid is volgens de IAASB-standaarden alles tussen ‘niet-inconsistent’ en ‘redelijke mate van zekerheid’. Dit is een ruime bandbreedte qua zekerheid en volgens de IAASB zijn alleen de aard, timing en diepgang van de werkzaamheden van invloed op de mate van zekerheid die binnen deze bandbreedte concreet wordt verkregen. De IAASB- en NBA-standaarden geven echter slechts beperkt helderheid over de mate van diepgang. Bijvoorbeeld, de afweging om de omvang van het aantal site visits te bepalen bij een onderneming met meerdere locaties. De wijze waarop deze afweging moet plaatsvinden is slechts op hoog niveau beschreven. De praktijk leert dat er soms grote verschillen zijn in de keuzes die accountants daarbij maken. Voor de gebruiker is het dus erg van belang om goed te lezen welke werkzaamheden zijn verricht. Maar mogen we van de gebruiker verwachten dat hij/zij de diepgang van de werkzaamheden kan koppelen aan de mate van zekerheid die concreet is verkregen? Uit onderzoek van Baier et al. (2022) blijkt dat gebruikers dit moeilijk vinden. Voor de onderlinge vergelijkbaarheid van de diepgang van de werkzaamheden zullen naar onze mening concretere aanwijzingen beschikbaar moeten komen voor een op een beperkte mate van zekerheid gerichte assuranceopdracht om een verwachtingskloof te voorkomen.

Ondanks de standaarden kent een assuranceopdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid al een inherent risico op een verwachtingskloof, namelijk dat door de accountant een groter risico wordt geaccepteerd dat in het object van onderzoek nog een materiële fout aanwezig is. En – hoewel dit expliciet in het assurancerapport wordt toegelicht – heeft de gebruiker mogelijk onterecht eenzelfde verwachting ten aanzien van de mate van zekerheid bij deze assuranceopdracht als bij een opdracht tot controle van de jaarrekening. De accountant zal hierop alert moeten zijn in zijn/haar (mondelijke) communicatie over de reikwijdte van de assurance-opdracht met de cliënt, op aandeelhoudersvergaderingen en tijdens andere aangelegenheden.

De *communicatiekloof* houdt in dat de informatie in het assurancerapport aanleiding geeft tot andere verwachtingen dan het assuranceproces van de accountant rechtvaardigt. We signaleren daarom het belang om zoveel mogelijk helderheid te geven over dat wat de accountant wel en niet heeft gedaan.

Belanghebbenden bij duurzaamheidsinformatie hebben vaak zelf al verwachtingen geformuleerd. De communicatiekloof ontstaat dan, omdat belanghebbenden denken dat er assurance wordt gegeven over de stand van zaken, zoals de kwaliteit van het beleid, het managementsysteem

of over de prestaties in plaats van over de kwaliteit van de informatie die hierover gaat (Kamp-Roelands 1995). Zie ook onze overwegingen ten aanzien van de weergave en het weergegevene in paragraaf 4.2. Gedacht kan worden aan de verwachting dat de conclusie in een assurancerapport bij de duurzaamheidsrapportage ook betekent dat de strategie en doelstellingen ambitieus genoeg zijn of dat de door de onderneming gerealiseerde prestaties goed zijn. Zie ook onze overwegingen in paragraaf 3. De NBA en de SRA hebben als vertegenwoordigers van accountants een rol om dergelijke mogelijke verwachtingen weg te nemen. Het is belangrijk dat deze organisaties al vroeg de discussie aangaan met belanghebbenden om aan te geven wat er wel en niet van de accountant kan/mag worden verwacht.

## 5. Het assurancerapport

In 2021 is voor de helft van de ondernemingen die beursgenoteerd zijn al op vrijwillige basis assurance (Kamp-Roelands 2022) afgegeven bij hun duurzaamheidsrapportage. Maar voor veel andere grote ondernemingen is dit alles nieuw.

Denkend aan de vier factoren die een rol spelen bij de mate van zekerheid, zijn het ook juist deze factoren die de accountant in ogenschouw neemt bij het opstellen van het assurancerapport: de aard van het object van onderzoek, de criteria, de werkzaamheden en het verkregen assurancebewijs.

Met betrekking tot de aard van het object van onderzoek zal de accountant duidelijk beschrijven wat het object van onderzoek is geweest en mogelijke onrealistische verwachtingen weg willen nemen. In de huidige assurancerapporten bij duurzaamheidsinformatie in Nederland wordt met betrekking tot de in de duurzaamheidsrapportage opgenomen toekomstgerichte informatie altijd de opmerking gemaakt dat realisatie daarvan onzeker is en dat derhalve geen zekerheid wordt gegeven bij de veronderstellingen en de haalbaarheid van toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsrapportage. De inherente onzekerheid met betrekking tot toekomstgerichte informatie en het feit dat het daarbij verkregen bewijs meer speculatief dan feitelijk is, maakt ook dat de verkregen assurance anders zal zijn dan bij historische informatie. Ook in de key audit matters die tot op heden worden gerapporteerd bij deze informatie zien we de aandacht voor de onzekerheden met betrekking tot toekomstgerichte informatie en de werkzaamheden die daarvoor worden uitgevoerd (Kamp-Roelands 2022).

Met betrekking tot de criteria kunnen inherente beperkingen bestaan, waarbij de accountant zal willen verwijzen naar de toelichting die door de rapporterende onderneming zelf wordt gegeven. Echter, als de gevestigde criteria veel ruimte geven, en de rapporterende onderneming aanvullend eigen criteria ontwikkelt, kan een meningsverschil ontstaan tussen de onderneming en de accountant over de juiste wijze van meten of presenteren.



Met betrekking tot het verkrijgen van assurancebewijs kan de accountant stuiten op onzekerheden als gevolg van bijvoorbeeld onvolwassen informatiesystemen of uitdagingen in het verkrijgen van informatie uit de waardeketen.

De accountant zal moeten beoordelen wat de consequenties daarvan zijn voor de conclusie: een conclusie met een beperking, een onthouding van conclusie of een afkeurende conclusie. Onze verwachting is dat accountants zeker in de eerste jaren regelmatig tot een conclusie met een beperking of zelfs een onthouding van conclusie zullen komen. In de omschrijving van de beperking of de reden van de onthouding van conclusie staat vervolgens duidelijk omschreven welke onderwerpen of oorzaak dit betreft. Op deze manier krijgt de gebruiker ook inzicht in de onderwerpen waar het verslaggevingsproces bij de rapporterende onderneming verder moet worden verbeterd.

Op het moment dat de accountant komt tot een afkeurend oordeel, kan er gevoeglijk van worden uitgegaan dat de accountant met een aan 100% grenzende zekerheid heeft vastgesteld dat de duurzaamheidsrapportage niet is opgesteld in overeenstemming met de ESRS en daardoor een onjuist beeld schetst van de duurzaamheidsprestaties van de onderneming. Vraagstuk is echter wel voor de accountant hoe voor een verslag met een grote variëteit aan onderwerpen, soorten informatie en meeteenheden kan worden vastgesteld dat een grote afwijking van invloed is op het totale beeld van het verslag.

Als de accountant in een situatie terecht komt waarbij op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen controle-informatie een conclusie met beperking wordt gegeven, dan hebben we het over een beperking in een conclusie die een beperkte mate van zekerheid biedt. Dat zijn twee verschillende beperkingen. De beperkte mate van zekerheid zegt iets over het niveau van zekerheid dat is verkregen door de diepgang waarmee de accountant de werkzaamheden heeft uitgevoerd in combinatie met de robuustheid van de criteria. De beperkingen in de conclusie zeggen iets over de mate waarin door de accountant bewijsmateriaal kon worden vergaard om tot een gefundeerde uitspraak over een bepaald thema te komen, of over tekortkomingen die door de accountant in de duurzaamheidsrapportage zijn vastgesteld.

## 6. Conclusie

Op het moment dat de standaarden op basis van de CSRD worden vastgesteld en de vraag naar assurance bij de accountant wordt neergelegd, ontstaan veel nieuwe aandachtspunten voor de accountant, die tot op heden een focus had op financiële informatie met redelijk ver ontwikkelde verslaggevings- en assurancestandaarden. Een aantal van deze aandachtspunten hebben alle kenmerken in zich om zich te ontwikkelen tot serieuze vraagstukken. Hoe gaat de onderneming voldoen aan de diverse aspecten van de ESRS, en hoe gaat de accountant daarbij een deugdelijke grondslag creëren voor zijn/haar oordeelvorming? Hoe gaat de lezer van het duurzaamheidsverslag

dit alles interpreteren? Wij denken dat het originele assuranceaamwerk als denkmodel een hulpmiddel biedt aan accountants om zich ervan bewust te blijven dat in het complexe gebied van assurance bij duurzaamheidsinformatie vier aspecten een rol spelen bij het verkrijgen van de ‘echte’ mate van zekerheid: de aard van het object van assurance, de criteria, de werkzaamheden en het assurancebewijs. Aan elk van deze aspecten zal aandacht moeten worden besteed in de communicatie rondom de opdracht en de uitkomsten ervan en bij de uitvoering ervan.

De CSRD en de ESRS bieden de criteria waaraan het object van assurance wordt getoetst. Het is echter ook duidelijk, dat – naar de stand van nu – de criteria op een aantal plaatsen nog verder moeten worden uitgewerkt om tot de optimale randvoorwaarden voor een assuranceopdracht te komen. Dit betreft met name het materialiteitsproces, de grenzen van de keten waar de onderneming onderdeel van is en de weging van de kwalitatieve informatie in het duurzaamheidsverslag. Ondernemingen zullen daarom aanvullende criteria gebruiken, inclusief zelf ontwikkelde criteria. Voor de accountants zijn de professionele oordeelsvorming, de kritisch-professionele houding en durf hierin belangrijk. Echter, ook hier geldt dat de accountant moet voorkómen dat hij/zij op de stoel van de ondernemer gaat zitten.

Dat de NBA is overgegaan tot het verder detailleren van NV COS 3810N, is een goede ontwikkeling. In afwachting van de ontwikkeling van de aangekondigde Europese assurancestandaard voor duurzaamheidsinformatie krijgen accountants in de lidstaten de ruimte om nationale standaarden te gebruiken. Ondertussen werkt de IAASB aan een internationaal geldende standaard. Hopelijk zal de Europese standaard hiermee in overeenstemming zijn, zodat internationale eenduidigheid in de werkwijze van accountants kan worden gerealiseerd. Dit is onder meer van belang omdat de ketengerelateerde informatie zich niet beperkt tot Europa.

Ondertussen sluimert altijd het risico op een verwachtingskloof. Dit risico is actueel, vooral omdat de groep van ondernemingen en gebruikers met de invoering van de CSRD sterk wordt uitgebreid. Het is duidelijk dat al opvattingen over de rol van de accountant worden gedeeld, waarbij niet iedereen zich al terdege heeft verdiept in het assuranceproces bij duurzaamheidsrapportages. Het is voor de NBA, de SRA en de accountant zelf van groot belang dat men transparant is over de werkzaamheden van de accountant en over de basis voor de oordeelvorming en de wijze van rapporteren door de accountant. Accountants zullen ook veel aandacht moeten geven aan een goede teamopbouw, waarin de nodige deskundigheid en competenties zijn ondergebracht. Hier sluimert een risico op een competentiekloof, nu op korte termijn voldoende duurzaamheidsexpertise in de teams moet worden gerealiseerd, inclusief de competentie van accountants om in een multidisciplinair team te functioneren en eindverantwoordelijkheid te kunnen nemen. Dit betekent dat er hard gewerkt moet worden aan nieuwe leerdoelen en eindtermen voor het accountantsonderwijs en dat de bestaande accountantspopulatie weer de schoolbanken in moet.

- **Prof. dr. A.E.M. Kamp-Roelands RA MA** – Nancy is bijzonder hoogleraar niet-financiële informatie, integrated reporting en assurance aan de Rijksuniversiteit Groningen.
- **Prof. dr. D.A. de Waard RA MA** – Dick is als hoogleraar Auditing en opleidingsdirecteur van de Executive Master of Accountancy verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen en als buitengewoon hoogleraar Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen aan de University of Curaçao dr. Moises da Costa Gomez.

## Literatuur

- Alshali KF, Malagueño R (2022) An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights. *Journal of Accounting & Organizational Change* 18(5): 617–642. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2020-0060>
- Baier C, Götsche M, Hellmann A, Schiemann F (2022) Too good to be true: Influencing credibility perceptions with signaling reference explicitness and assurance depth. *Journal of Business Ethics* 178: 695–714. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04719-7>
- De Villiers C, Hsiao P-CK, Zambon S, Magnaghi E (2022) Sustainability, non-financial, integrated, and value reporting (extended external reporting): A conceptual framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research* 30(3): 453–471. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2022-1640>
- De Waard DA (2011) Als de vos de passie preekt..., Oratie, Rijksuniversiteit Groningen, januari 2011.
- European Commission (2021) Fitness Check on the EU framework for public reporting by companies Accompanying the document Report from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the review clauses in Directives 2013/34/EU, 2014/95/EU, and 2013/50/EU {COM(2021)}. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021SC0081&rid=1>
- Europees Parlement en de Raad (2022) Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen, 1–209. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/PE-35-2022-INIT/nl/pdf>
- European Financial Reporting Advisory Group [EFRAG] (2022) Draft European Sustainability Reporting Standards. <https://www.efrag.org/lab3#subtitle6>
- Gortemaker JA, Rothuizen W (1999) Als het over assurance gaat is het terecht dat de accountant snel in beeld komt De Accountant. Jaargang 105. Juni 1999/10: 539–644. <https://vu.contentdm.oclc.org/digital/collection/nit/id/1164/rec/13>
- International Auditing and Assurance Standards Board (2022) Overview of the Approach to Develop the Requirements of Proposed International Standard on Sustainability Assurance (ISSA) 5000. General Requirements for Sustainability Assurance Engagements. <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20220907-IAASB-CAG-Agenda-Item-H.6-Overview-for-ISSA-5000-For-reference.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (2021) Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (revised) to sustainability and other extended external reporting assurance engagements. <https://www.iaasb.org/publications/non-authoritative-guidance-applying-isaie-3000-revised-extended-external-reporting-assurance>
- International Auditing and Assurance Standards Board (2013) ISAE 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, 1–140. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (2012) ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements, 1–24. [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20ISAE%203410%20Assurance%20Engagements%20on%20Greenhouse%20Gas%20Statements-final\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20ISAE%203410%20Assurance%20Engagements%20on%20Greenhouse%20Gas%20Statements-final_0.pdf)
- International Auditing Practices Committee (1999) Assurance Engagements, Exposure Draft, International Federation of Accountants, New York.
- International Auditing Practices Committee (1997) Exposure Draft “Reporting on the Credibility of Information”. International Federation of Accountants. New York.
- Kamp-Roelands N (2022) Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 96(3/4): 89–100. <https://doi.org/10.5117/mab.96.83110>
- Kamp-Roelands AEM (2002) Towards a framework for auditing environmental reports. Tilburg University, 1–394. <https://pure.uvt.nl/ws/portalfiles/portal/485107/kamp-roelands.pdf>
- Kamp-Roelands AEM (1997) De verwachtingskloof bij verklaringen in milieuverslagen: Voorkomen is beter dan genezen. *De Accountant*. Jaargang 104. September 1997/1: 586–590. <https://vu.contentdm.oclc.org/digital/collection/nit/id/815/rec/14>
- Kamp-Roelands AEM (1995) Accounting als domein voor de audit van milieuverslagen. *De Accountant*. Jaargang 102. Mei 1995/9: 38–41. <https://vu.contentdm.oclc.org/digital/collection/nit/id/439/rec/17>
- Limperg Th (1932) De functie van den accountant en de leer van het gewekte vertrouwen, MAB 1932, no. 2. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 9(2): 17–20. <https://doi.org/10.5117/mab.9.14573>
- Litjens R, Van Buuren J, Vergoossen R (2015) Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing* 19(3): 267–281. <https://doi.org/10.1111/ijau.12042>
- Yan M, Jia F, Chen L, Yan F (2022) Assurance process for sustainability reporting: towards a conceptual framework. *Journal of Cleaner Production* 377(3): 134–156. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>
- Xiao X, Shailer G (2022) Stakeholders’ perceptions of factors affecting the credibility of sustainability reports. *The British Accounting Review* 54(1): 101002. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2021.101002>