

University of Groningen

Assurance bij duurzaamheidsinformatie. Wat betekent dit voor ondernemingen?

Kamp-Roelands, Nancy

Published in:
 Tijdschrift voor financieel recht

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
 Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
 2021

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):
 Kamp-Roelands, N. (2021). Assurance bij duurzaamheidsinformatie. Wat betekent dit voor ondernemingen? *Tijdschrift voor financieel recht*, 24(8/9), 286-294.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Assurance bij duurzaamheidsinformatie. Wat betekent dit voor ondernemingen?

prof. dr. A.E.M. Kamp-Roelands RA MA¹

Als het Europees Parlement en de Raad het richtlijnvoorstel voor een verdere regulering van duurzaamheidsrapportage door ondernemingen goedkeuren moeten alle grote ondernemingen en alle beursgenoteerde ondernemingen in Nederland meer gedetailleerde informatie op gaan nemen met betrekking tot duurzaamheid. Ook moet bij deze informatie een assurance-opdracht worden uitgevoerd die gericht is op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. In dit artikel wordt uitleg gegeven over het richtlijnvoorstel, over assurance-opdrachten en wat dit betekent voor de betreffende ondernemingen.

De Europese Commissie heeft een vooruitstrevend actieprogramma inzake duurzaamheid. Eén van de instrumenten om Europa naar een duurzame economie te geleiden is betere transparantie. Daarom is in 2021 een Europees richtlijnvoorstel gepubliceerd voor een verdere regulering van duurzaamheidsrapportages van ondernemingen.² Om de kwaliteit van de verplichtte duurzaamheidsinformatie te verhogen wordt daarin ook een assurance-opdracht verplicht gesteld. Veel ondernemingen krijgen hierdoor mogelijk voor het eerst te maken met een assurance-opdracht bij duurzaamheidsinformatie. In dit artikel wordt achtereenvolgens besproken waarom de Europese Commissie assurance verplicht stelt, wat een assurance-opdracht is, wat het object van assurance is en wat het doel van assurance is, wat de verantwoordelijkheden zijn van de verslaggevende organisatie en wat de verantwoordelijkheid is van de accountant of andere geaccrediteerde auditor, wat voor aandachtspunten er zijn tijdens de assurance-opdracht en hoe uiteindelijk over de uitkomsten van de assurance-opdracht wordt gecommuniceerd.

1. Waarom wordt assurance bij duurzaamheidsinformatie verplicht?

Vanuit investeerders neemt de vraag naar betrouwbare duurzaamheidsinformatie toe. Zij nemen steeds vaker de prestaties van ondernemingen op milieu en sociaal gebied mee in hun investeringsbeslissingen.³ De toenemende aandacht voor duurzaamheid bij investeerders wordt enerzijds ingegeven door nieuwe wet- en regelgeving die op hen van toepassing is en anderzijds door de toenemende impact van duurzaamheid op de positie en financiële resultaten van de onderneming. Met name de financiële impact van klimaatverandering wordt steeds meer zichtbaar. Het wordt duidelijk dat hoe langer er gewacht wordt met maatregelen, des te hoger het te investeren bedrag wordt om de klimaatverandering zoveel mogelijk te voorkomen en/of om voldoende maatregelen te nemen voor aanpassing aan klimaatverandering.⁴ De Europese Commissie berekende dat er voor de energietransitie alleen al 350 miljard euro per jaar aan extra investeringen nodig zal zijn.⁵ Het gaat echter niet alleen om groene energie en energie-efficiëncymaatregelen. Voor bedrijven kan de transitie naar een duurzame economie zelfs een transitie van het gehele bedrijfsmo-

1. Prof. dr. Nancy Kamp-Roelands RA is hoogleraar niet-financiële informatie, integrated reporting en assurance bij de Rijksuniversiteit Groningen. Zij is lid van de Steering Group van het Corporate Reporting Lab van de European Financial Reporting Advisory Group en lid van de Commissie Verslaggeving en Accountancy van de Autoriteit Financiële Markten. Zij was eerder werkzaam bij EY. Zij publiceert sinds 1995 over duurzaamheidsverslaggeving en assurance.

2. In de stukken van de Europese Commissie wordt gesproken over duurzaamheidsrapportage. Hierbij gaat het niet om een afzonderlijke duurzaamheidsrapportage, maar om een onderdeel in het bestuursverslag dat de verplichte duurzaamheidsinformatie bevat.

3. Zie bijvoorbeeld: BlackRock, Letter by CEO Larry Fink: A fundamental reshaping of finance. BlackRock, New York, 2020. Eumedion Focus Letter 2020, Eumedion, Den Haag, 2020. EY Climate Change and Sustainability Services, Institutional Investor survey, London, 2020.

4. Intergovernmental Panel on Climate Change, 2018: Global Warming of 1.5°C. An IPCC Special Report on the impacts of global warming of 1.5°C above pre-industrial levels and related global greenhouse gas emission pathways, in the context of strengthening the global response to the threat of climate change, sustainable development, and efforts to eradicate poverty, 2018.

5. Europese Commissie, Strategy for Financing the Transition to a Sustainable Economy, Strasbourg, 2021.

6. Zie bijvoorbeeld in de olie- en gassector.

del betekenen en leiden tot vervroegde afschrijvingen van activa.⁶ Duurzaamheidsinformatie gecombineerd met financiële informatie wordt dus steeds belangrijker voor strategische en economische besluitvorming. Tegelijkertijd wordt via de Sustainable Finance Disclosure Regulation en de Taxonomieverordening, die beide voortvloeien uit het Europese Sustainable Finance Plan⁷, van ondernemingen uit de financiële sector meer transparantie verwacht over de duurzaamheidsaspecten van hun producten, diensten en businessmodel en de daarbij behorende investeringen en financieringen en hoe deze bijdragen aan de transitie naar een meer duurzame economie.⁸ Hiervoor hebben zij informatie nodig van de ondernemingen die zij financieren of waarin zij investeren. Zij geven echter aan dat deze informatie ontbreekt, onvoldoende vergelijkbaar is of niet betrouwbaar is.⁹ Uit de consultatie in het kader van de herziening van de Europese Non-Financial Reporting Directive blijkt dat stakeholders vinden dat er verdere maatregelen moeten worden getroffen met betrekking tot de kwaliteit (inclusief betrouwbaarheid) van de informatie.¹⁰ De Europese Commissie is ook van mening dat belanghebbenden door de informatiekloof ondernemingen minder verantwoordelijk kunnen stellen voor het effect dat zij hebben op mens en milieu. Om de informatiekloof te verkleinen heeft de Europese Commissie een Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) richtlijnvoorstel ingediend om het toepassingsgebied van de Europese NFRD uit te breiden. Het CSRD richtlijnvoorstel tot wijziging van de NFRD omvat ook een verplichting voor assurance bij de voorgestelde wettelijk verplichtte duurzaamheidsinformatie.¹¹ Internationaal onderzoek van KPMG laat een gestage groei in assurance zien waarbij in 2020 51% van de ondernemingen assurance bij duurzaamheidsinformatie liet verschaffen.¹²

2. Welke informatie wordt onderworpen aan de assurance-opdracht?

Als de ontwerprij wordt aangenomen moeten niet alleen meer ondernemingen duurzaamheidsinformatie opnemen in het bestuursverslag, maar wordt ook gedetailleerd uitgewerkt welke informatie moet worden opgenomen.¹³ Onder de huidige NFRD vallen in Europa 11.600 ondernemingen. Volgens het richtlijnvoorstel moeten in Europa in de toekomst naar schatting 49.000 ondernemingen duurzaamheidsinformatie gaan rapporteren. Dit moet leiden tot een enorme toename van beschikbare duurzaamheidsinformatie. De verplichte duurzaamheidsinformatie moet ook worden onderworpen aan een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Een grote groep ondernemingen zal dan voor het eerst te maken krijgen met een assurance-opdracht bij duurzaamheidsinformatie.

Voor de uitvoering van een assurance-opdracht is het van belang te weten wat het object van assurance is, wat de doelstelling is van de assurance-opdracht, wat de toetsingscriteria zijn en wat de mate van zekerheid is die moet worden verkregen. Om de uniformiteit te bevorderen is dit allemaal vastgelegd in het CSRD richtlijnvoorstel, al dan niet via gedelegeerde bevoegdheden. Ook houdt het CSRD richtlijnvoorstel rekening met het ontwikkelen van standaarden voor de inrichting van de assurance-opdracht zelf.

Het CSRD richtlijnvoorstel noemt als object van assurance de informatie in de duurzaamheidsrapportage¹⁴. Tabel 1 geeft een samenvattend inzicht in de informatie in de duurzaamheidsrapportage.

Tabel 1: Informatie in de duurzaamheidsrapportage als object van assurance

Het bedrijfsmodel, de veerkracht ten aanzien van duurzaamheidsrisico's en kansen, de strategie van de onderneming, inclusief de overgang naar een duurzame economie en aansluiting met het Parijsakkoord, de dialoog met belanghebbenden en de wijze waarop de strategie wordt uitgevoerd
De vastgestelde doelstellingen met betrekking tot duurzaamheidsaspecten en van de vooruitgang die de onderneming heeft geboekt bij het bereiken van die doelstellingen
De rol van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen ten aanzien van duurzaamheidsaspecten
Het beleid van de onderneming ten aanzien van duurzaamheidsaspecten

7. Europese Commissie, Actieplan: duurzame groei financieren. Brussel, 2018.
8. Europese Parlement en de Raad (2019) Verordening 2019/2088 van 27 november 2019 betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiële dienstensector. Publicatieblad van de Europese Unie L 317/1, 9 December 2019, Brussel.
9. Zie bijvoorbeeld EY, 2020.
10. Europese Commissie, Summary Report of the Public Consultation on the Review of the Non-Financial Reporting Directive 20 February 2020-11 June 2020, Brussel, 2020.
11. Europese Commissie, Voorstel voor een richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Verordening (EU) nr. 537/2014 betref-

- fende duurzaamheidsrapportage door ondernemingen, Brussel, 2021.
12. KPMG, The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting, 2020.
13. met ingang van 1 januari 2024 (verslagjaar 2023) en met ingang van 1 januari 2026, kleine en middelgrote beursgenoteerde ondernemingen.
14. Er is een doorverwijzing van artikelen. Wijzigingen van Richtlijn 2006/43/EG "21. "duurzaamheidsrapportage": duurzaamheidsrapportage in de zin van artikel 2, punt 18), van Richtlijn 2013/34/EU Wijzigingen van Richtlijn 2013/34/EU artikel 2 lid 18: duurzaamheidsrapportage: rapportage van informatie met betrekking tot duurzaamheidsaspecten overeenkomstig de artikelen 19 bis, 19 quinquies en 29 bis van deze richtlijn. Inhoud van deze artikelen zie tabel 1 en 2.

Risicomanagement en toegepaste zorgvuldigheidsprocedure met betrekking tot duurzaamheidsaspecten
Indicatoren relevant voor bovenstaande informatie

De gevraagde informatie bevat toekomstgerichte en retrospectieve informatie, kwalitatieve en kwantitatieve informatie en is breder dan de verslaggevingsgrenzen die gebruikelijk zijn in de financiële verslaggeving. De informatie bevat, in voorkomend geval, informatie over de waardeketen van de onderneming, met inbegrip van de eigen activiteiten, producten en diensten van de onderneming, haar zakelijke betrekkingen en haar toeleveringsketen. Er is in artikel 19bis ook aandacht voor de connectiviteit met de jaarrekening. Er wordt gevraagd om in het bestuursverslag verwijzingen op te nemen naar bedragen die opgenomen zijn in de financiële overzichten, inclusief de jaarrekening en waar relevant aanvullende uitleg te geven.

De Europese Commissie sluit met deze informatie-eisen aan bij raamwerken die al door ondernemingen gebruikt worden: de raamwerken van Global Reporting Initiative en van de International Integrated Reporting Council. Deze laatste organisatie onderscheidt verschillende kapitalen en in het CSRD richtlijnvoorstel wordt van ondernemingen verwacht ook informatie op te nemen over immateriële activa, met inbegrip van informatie over intellectueel, menselijk, sociaal en relationeel kapitaal.

Ook het rekening houden met korte, middellange en lange termijn is ontleend aan dit raamwerk.

Voor het rapporteren over duurzaamheidsaspecten moeten ondernemingen vaststellen welke ecologische, sociale en governance (ESG)-onderwerpen het meest relevant zijn. Het uitgangspunt voor het identificeren van relevante duurzaamheidsinformatie is dat dit (a) informatie is die nodig is om inzicht te krijgen in de effecten die de onderneming heeft op duurzaamheidsaspecten (het perspectief van binnen naar buiten) en (b) de informatie nodig is om te begrijpen hoe duurzaamheidsaspecten van invloed zijn op de ontwikkeling, de prestaties en de positie van de onderneming (het perspectief van buiten naar binnen). De Europese Commissie noemt dit het dubbele materialiteitsprincipe. Tabel 2 geeft nader inzicht in de variëteit aan onderwerpen die in de ontwerprichtlijn worden benoemd als onderdeel van een bedrijfsvoering gericht op duurzaamheid. Dit betekent ook dat de assurance-opdracht met betrekking tot duurzaamheidsinformatie veel gevarieerder is dan die voor financiële informatie en dus ook meer verschillende competenties vraagt in het assurance-team dat de opdracht uitvoert.

Tabel 2 ESG-onderwerpen in het object van assurance

Ecologisch	Klimaatverandering: mitigatie en adaptatie
	Water en mariene hulpbronnen
	Gebruik van hulpbronnen en de circulaire economie
	Verontreiniging
	Biodiversiteit en ecosystemen
Sociaal	Gelijke kansen voor iedereen, incl. gendergelijkheid, gelijk loon voor gelijk werk, opleiding en ontwikkeling van vaardigheden, en werkgelegenheid en inclusie van mensen met een handicap
	Arbeidsomstandigheden, met inbegrip van veilige en aanpasbare werkgelegenheid, lonen, sociale dialoog, collectieve onderhandelingen en de betrokkenheid van werknemers, het evenwicht tussen werk en privéleven, en een gezonde, veilige en goed aangepaste werkomgeving
	Eerbiediging van de mensenrechten, fundamentele vrijheden, democratische beginselen en normen die zijn vastgelegd in internationale verdragen ¹⁵
Governance	De rol van de bestuurs-, leidinggevende en toezichhoudende organen van de onderneming, onder meer op het gebied van duurzaamheidsaspecten, en hun samenstelling
	De bedrijfsethiek en bedrijfscultuur, met inbegrip van bestrijding van corruptie en omkoping
	De politieke betrokkenheid van de onderneming, met inbegrip van haar lobbyactiviteiten
	Het beheer en de kwaliteit van de betrekkingen met zakenpartners, met inbegrip van betalingspraktijken

	De interne controle- en risicobeheersystemen van de onderneming, onder meer in verband met het rapportageproces van de onderneming
--	--

De informatie moet begrijpelijk, relevant, representatief, verifieerbaar en vergelijkbaar zijn, en op een getrouwe wijze worden weergegeven. Het doel van de assurance-opdracht wordt explicieter beschreven in het gewijzigde artikel 34¹⁶:

"een oordeel geven over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportage met de eisen van deze richtlijn, waaronder de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportage met de krachtens artikel 19 ter vastgestelde standaarden voor duurzaamheidsrapportage, het door de onderneming uitgevoerde proces om de uit hoofde van die rapportagestandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, en de naleving van het vereiste de duurzaamheidsrapportage te markeren overeenkomstig artikel 19 quinquies, en over de naleving van de rapportagevereisten van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852".

Tabel 3 Overzicht object van assurance

Duurzaamheidsrapportage in overeenstemming met de rapportagestandaarden
Proces dat de onderneming uitvoert om de gerapporteerde informatie vast te stellen
De markering van de duurzaamheidsinformatie in het uniform elektronisch verslaggevingsformaat
De indicatoren op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening

3. De verantwoordelijkheden van de verslaggevende onderneming

Er staat veel te gebeuren voor de ondernemingen die onder de toekomstige CSRD gaan vallen. Niet alleen moeten zij veel meer gaan rapporteren, maar zij moeten ook de onderliggende informatiesystemen en processen zodanig in gaan richten dat er een verifieerbare audittrail ontstaat van de primaire registratie tot en met de informatie die uiteindelijk in de duurzaamheidsrapportage komt. Het CSRD richtlijnvoorstel geeft aan dat er een collectieve verantwoordelijkheid is van de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichthoudende organen van een onderneming. Zij moeten ervoor zorgen dat de onderneming heeft gerapporteerd overeenkomstig de toekomstige standaarden voor duurzaamheidsrapportage in Europa, en in het vereiste digitale formaat.¹⁸ Ook de taken van het auditcomité worden uitgebreid.¹⁹ Naast taken met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening wordt het au-

ditcomité ook belast met bepaalde taken met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportage. Dit omvat de taak om het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit in kennis te stellen van de resultaten van de assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportage, en om uit te leggen hoe het auditcomité heeft bijgedragen aan de integriteit van de duurzaamheidsrapportage en wat de rol van het auditcomité in dat proces was.

Duurzaamheidsrapportage in overeenstemming met de rapportagestandaarden
Proces dat de onderneming uitvoert om de gerapporteerde informatie vast te stellen
De markering van de duurzaamheidsinformatie in het uniform elektronisch verslaggevingsformaat
De indicatoren op grond van artikel 8 van de taxonomieverordening

ditcomité ook belast met bepaalde taken met betrekking tot de assurance van duurzaamheidsrapportage. Dit omvat de taak om het leidinggevende of toezichthoudende orgaan van de gecontroleerde entiteit in kennis te stellen van de resultaten van de assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportage, en om uit te leggen hoe het auditcomité heeft bijgedragen aan de integriteit van de duurzaamheidsrapportage en wat de rol van het auditcomité in dat proces was.

Een accountant²⁰ verricht een assurance-opdracht onder de voorwaarde dat het management, en waar van toepassing een raad van commissarissen, erkent verantwoordelijk te zijn voor:

- Het opstellen van het verslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; en
- Een verslaggevingsproces en maatregelen van interne controle die zij nodig acht voor het opstellen van een verslag dat vrij is van afwijkingen van ma-

15. Er worden expliciet genoemd: Internationaal Statuut van de Rechten van de Mens en andere belangrijke mensenrechtenverdragen van de VN, de verklaring van de Internationale Arbeidsorganisatie betreffende de fundamentele principes en rechten op het werk, en de fundamentele verdragen van de Internationale Arbeidsorganisatie en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

16. Gewijzigd artikel 34 Richtlijn 2013/34/EU door invoeging van a bis.

17. Europees Parlement en de Raad, Verordening 2020/852 van het Europees parlement en de Raad van 18 juni 2020

betreffende de totstandbrenging van een kader ter bevordering van duurzame beleggingen en tot wijziging van Verordening (EU) 2019/2088. Publicatieblad van de Europese Unie L 198/13, 22 juni 2020, Brussel.

18. Lid 9 van artikel 1 wijzigd artikel 33 van de jaarrekeningrichtlijn Richtlijn 2013/34/EU

19. Aanpassing artikel 39 van Richtlijn 2006/43/EG

20. In het vervolg gebruik ik auditor als het stukken uit het CSRD wetsvoorstel betreft en accountant als dit vanuit wet- en regelgeving en standaarden specifiek voor accountants wordt geregeld.

terieur belang, ongeacht of dit komt door fouten of fraude.

Tijdens de assurance-opdracht moet het management:

- Toegang geven tot alle informatie, die management en waar van toepassing de raad van commissarissen, zich bewust van is dat dit relevant kan zijn voor het opstellen van het verslag, zoals het verslaggevingsbeleid en de aan het verslag ten grondslag liggende informatiebestanden en documenten;
- Alle aanvullende informatie geven die de accountant nodig heeft om de assurance-opdracht uit te kunnen voeren; en
- Toegang geven tot alle personen in de onderneming waarvan de accountant het nodig vindt om assurance bewijs te verkrijgen. De verantwoordelijke accountant laat dit in de opdrachtbrief bevestigen.

Dus ook als een assurance-opdracht wordt uitgevoerd blijft de leiding van de onderneming verantwoordelijk voor de kwaliteit van de duurzaamheidsrapportage en het onderliggende rapportageproces.

4. De verantwoordelijkheden van de auditor

De accountant of andere geaccrediteerde auditor is verantwoordelijk voor de kwaliteit van de assurance-opdracht, inclusief het voldoen aan ethische en gedragsvoorschriften, in overeenstemming met de assurancestandaarden.

De accountant of andere geaccrediteerde auditor moet toetsen of de wettelijke duurzaamheidsinformatie begrijpelijk, relevant, representatief, verifieerbaar en vergelijkbaar is, en op een getrouwe wijze worden weergegeven.

In Nederland worden op dit moment vrijwel alle assurance-opdrachten bij duurzaamheidsinformatie uitgevoerd door de grote accountantskantoren. Nu deze assurance-opdrachten gereguleerd gaan worden heeft de Europese wetgever ervoor gekozen dat lidstaten kunnen toestaan dat dergelijke assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd door de accountant betrokken bij de wettelijke jaarrekeningcontrole of andere geaccrediteerde auditors. De Europese Commissie onderkent in het CSRD richtlijnvoorstel dat de beoordeling van de duurzaamheidsrapportage door accountants of accountantskantoren betrokken bij de wettelijke jaarrekeningcontrole de samenhang tussen, en de consistentie van, financiële en duurzaamheidsinformatie helpt waar-

borgen en dat juist dit bijzonder belangrijk is voor de gebruikers van duurzaamheidsinformatie. Naast deze belangrijke afweging is naar mijn mening ook de inrichting van de assurance-opdracht effectiever als zowel de financiële als duurzaamheidsinformatie onder de verantwoordelijkheid valt van één kantoor. Bovendien hebben de grootste accountantskantoren inmiddels multidisciplinaire duurzaamheidsteams, die betrokken zijn bij deze assurance-opdrachten. Op die manier is er zowel kennis beschikbaar van het object van assurance als kennis van de vereisten voor een assurance-opdracht. Er kunnen echter ondernemingen zijn waar de milieu-aspecten dermate complex zijn dat zij er de voorkeur aangeven om de assurance-opdracht liever door een gespecialiseerd milieukundig bureau uit te laten voeren.

Omdat de Europese Commissie de invulling aan de lidstaten overlaat omvat het CSRD richtlijnvoorstel wel de bepaling dat Europese lidstaten erop toe moeten zien dat er consistente verplichtingen worden opgesteld voor alle personen en ondernemingen die het oordeel over de assurance van duurzaamheidsrapportage mogen geven.²¹ Dit betreft onder meer verplichtingen met betrekking tot kennis van de auditor²², kwaliteitsvoorschriften voor de uitvoering en documentatie van de assurance-opdracht, de betrokkenheid van de aftekenend partner en voldoende tijd en personeel voor de uitvoering van de opdracht, en eisen met betrekking tot beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim. Dit zijn onderwerpen die al langer van toepassing zijn voor accountants.

De Europese Commissie geeft in het wetsvoorstel aan dat zij de bevoegdheid moet krijgen om standaarden voor duurzaamheidsassurance vast te stellen om zo uniforme assurancepraktijken en de hoge kwaliteit van assurance van duurzaamheidsrapportage te bevorderen. Het is onduidelijk of de Europese Commissie internationale standaarden voor assurance van de International Auditing and Assurance Standards Board²³ gaat adopteren of in lijn met de internationale assurance standaarden zelf assurancestandaarden gaat ontwikkelen. In assurancestandaarden staat hoe een assurance-opdracht op hoofdlijnen wordt uitgevoerd. Dit omvat de procedures die de accountant moet uitvoeren om zijn conclusies te vormen over de assurance van duurzaamheidsrapportage, met inbegrip van opdrachtplanning, risicobeoordeling en respons op risico's en het soort conclusies die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Daarnaast hebben accountantskantoren een meer gedetailleerde assu-

21. Zo moeten conform Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad alle onafhankelijke verleners van assurancediensten worden onderworpen aan vereisten die in overeenstemming zijn met die van Richtlijn 2006/43/EG.

22. Het CSRD richtlijnvoorstel gebruikt de benaming "auditor" voor zowel de accountant betrokken bij de wettelijke controle als overige geaccrediteerde auditors.

23. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standard on Assurance Engage-

ments (ISAE) 3000 Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information. IAASB, ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. IAASB, Non-authoritative Guidance On Applying ISAE 3000 (Revised) To Extended External Reporting Assurance Engagements, 2021. Deze standaarden zijn geschreven voor accountants, maar kunnen ook worden toegepast door andere auditors, mits zij aan kwaliteitsstandaarden voldoen en zij werken volgens ethische en gedragsvoorschriften.

rance-methodologie. Zolang er geen Europees goedgekeurde assurance-standaard beschikbaar is moeten landen hun nationale assurance-standaarden, -procedures of -vereisten toepassen. Nederland heeft een assurance-richtlijn voor sustainability-informatie. Deze is uitgegeven door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)²⁴ en sluit aan bij de internationale assurance standaarden van de IAASB.

Voor de accountant die nu een oordeel afgeeft bij de wettelijke controle van de jaarrekening staat er dus veel te gebeuren. Er is aanvullende expertise nodig in de vorm van een multidisciplinaire team dat de verscheidenheid van onderwerpen in het object van assurance (zie tabel 2) weerspiegelt. De grotere accountantskantoren in Nederland hebben weliswaar afzonderlijke sustainability-afdelingen met multidisciplinaire teams, maar ook de accountants betrokken bij de wettelijke jaarrekeningcontrole zullen zich meer moeten gaan verdiepen in duurzaamheidsinformatie om de eindverantwoordelijkheid te kunnen nemen voor dergelijke assurance-opdrachten. De honoraria voor de assurance-opdracht mogen niet resultaat gebonden zijn en moeten worden gecommuniceerd in de duurzaamheidsrapportage. Bij de benoeming van de accountant of andere geaccrediteerde auditor van de duurzaamheidsrapportage zal het auditcomité aandacht moeten besteden aan de kwaliteit en competentie van de accountant of andere geaccrediteerde auditor en of het honorarium voldoende is voor de uit te voeren werkzaamheden.

5. Aandachtspunten bij het aangaan van een assurance-opdracht

De accountant of andere geaccrediteerde auditor moet toetsen of de wettelijke duurzaamheidsinformatie begrijpelijk, relevant, representatief, verifieerbaar en vergelijkbaar is, en op een getrouwe wijze worden weergegeven. In het CSRD richtlijnvoorstel is gekozen voor een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. In de assurance-standaarden van de IAASB en NBA staat omschreven dat bij een dergelijke assurance-opdracht de diepgang van de werkzaamheden beperkter is dan bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Ook de aard en timing van de werkzaamheden kan anders zijn. Dit zie je terug in het assurance-rapport. Bij een beperkte mate van zekerheid zal de accountant een negatief geformuleerde conclusie geven in de strekking van "... dat op basis van de verrichte werkzaamheden niet is gebleken dat de informatie niet is opgesteld in overeenstemming met de criteria."

Er is dus in tegenstelling tot een opdracht gericht op een redelijke mate van zekerheid een groter risico op een afwijking van materieel belang (ten opzichte van de gehanteerde criteria). Een afwijking van materieel belang is niet alleen een fout, maar betreft ook re-

levante informatie die is weggelaten of niet-gebalanceerde informatie. De afwijking kan in de beschrijvende of kwantitatieve informatie zitten, maar kan ook de presentatie betreffen.

Voor het aanvaarden van de assurance-opdracht is er een aantal randvoorwaarden.²⁵ Omdat de wetgever het object van onderzoek, de doelstelling en de criteria vastlegt op basis van consultatie met stakeholders wordt vanzelf voldaan aan het geschikt zijn van het object van assurance, de geschiktheid van de criteria waartegen getoetst wordt en het rationeel doel van de assurance-opdracht. Door het vastleggen van het doel en de reikwijdte van de assurance-opdracht voorkomt de wetgever bovendien 'cherry-picking' van onderwerpen.

De accountant gebruikt als toetsingscriteria voor het object van assurance de verslaggevingscriteria die de onderneming gebruikt bij het opstellen van de duurzaamheidsinformatie. Deze criteria kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek zijn ontwikkeld. De criteria die zijn vastgelegd in het CSRD richtlijnvoorstel en de op een later tijdstip beschikbare gedetailleerde duurzaamheidsrapportagestandaarden van de European Financial Reporting Advisory Group, zijn algemeen aanvaard. Omdat duurzaamheid erg breed omschreven is, zullen er echter altijd onderwerpen of indicatoren zijn, die niet in wetgeving of standaarden beschikbaar zijn. Dit zijn vaak nieuwe of bedrijfstak specifieke of bedrijfsspecifieke onderwerpen en indicatoren. Voor deze specifieke ontwikkelde indicatoren moet de accountant, alvorens ze te kunnen gebruiken, eerst de geschiktheid nagaan. Bovendien moeten deze criteria beschikbaar zijn voor de gebruiker van de informatie. De toepassing van de criteria moet leiden tot informatie die relevant, volledig, betrouwbaar, gebalanceerd, representatief, vergelijkbaar en begrijpelijk is. De accountant kijkt al bij de opdrachtaanvaarding naar de geschiktheid van de criteria.

Hoewel de onderwerpen die in het verslag moeten worden opgenomen en de informatie per onderwerp redelijk is vastgelegd, is er wel enige ruimte voor de keuze van de meest relevante duurzaamheidsinformatie. Ondernemingen maken al gebruik van een materialiteitsanalyse om te bepalen wat de meest relevante onderwerpen zijn voor hun strategie en verantwoording. De dialoog met stakeholders speelt in deze keuze een belangrijke rol. Hoe de materialiteitsanalyse wordt ingericht was altijd verschillend per raamwerk. Dit komt omdat ieder raamwerk andere beoogde gebruikers heeft en een ander doel heeft. Met het CSRD richtlijnvoorstel komt daar nu meer eenduidigheid in. Zoals eerder aangegeven heeft de Europese Commissie gekozen voor het dubbele materialiteitsprincipe, waarbij de beoogde gebruiker niet alleen de financiële gebruiker is maar stakeholders in brede zin. Tijdens het proces van de materialiteitsanalyse worden keuzes gemaakt in

24. NBA, NV COS 3810 Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen.

25. NV COS 3810 en NV COS 3000

de relevante onderwerpen met betrekking tot duurzaamheidsaspecten. Dit heeft consequenties voor de inhoud van de duurzaamheidsrapportage. Daarom moet dit proces goed worden gedocumenteerd. Het is een belangrijk uitgangspunt voor de accountant om de volledigheid van de informatie vast te stellen.

Een andere voorwaarde voor het kunnen uitvoeren van de assurance-opdracht is de toegang tot voldoende en geschikt assurance bewijs om de conclusie van de auditor te staven. Niet alleen moet er, zoals eerder aangegeven, toegang verleend worden tot relevant assurance-bewijs. Er moet ook de mogelijkheid zijn om over een onderwerp voldoende bewijs te verzamelen. Als er relevant assurance-bewijs verzameld moet worden in een land, dat door een conflict of reisbeperking niet toegankelijk is, ontstaat er een objectieve beperking. Ook kunnen informatiesystemen nog onvoldoende op orde zijn. Dan kan er voor de accountant een onzekerheid ontstaan, er zijn te weinig mogelijkheden om bewijs te verzamelen. Dit heeft consequenties voor de conclusie die de accountant afgeeft bij het object van assurance. Daarom is het relevant om als ondernemer tijdig te starten met de inrichting van een goed verslaggevingsproces met betrekking tot duurzaamheidsinformatie, wie dit proces coördineert en wie de proceseigenaren zijn van de verschillende deelgebieden. Hierbij hoort ook het inrichten van voldoende interne controlemaatregelen, inclusief in de informatiesystemen die worden gebruikt voor het verzamelen en verwerken van de data.

6. Aandachtspunten tijdens de uitvoering van de opdracht

Net als bij de jaarrekeningcontrole heeft ook een assurance-opdracht bij de duurzaamheidsrapportage een risicogerichte benadering.²⁶ Daar waar de risico's op een mogelijke afwijking van materieel belang het grootst zijn, vindt de meeste diepgang in omvang, aard en timing van de werkzaamheden plaats. Om die risico's te ontdekken zal de accountant eerst kennis moeten verzamelen over de onderneming, de omgevingsfactoren en het verslaggevingsproces. Tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht moet de onderneming er rekening mee houden dat de accountant vragen kan stellen, documenten of bestanden op kan vragen, inzicht wil hebben in analytische procedures die de onderneming zelf al heeft uitgevoerd of waarnemingen ter plaatse wil doen. Hoe beter de onderneming zelf het verslaggevingsproces op orde heeft, des te efficiënter kan de assurance-opdracht ingericht worden. Een goed gedocumenteerd verslaggevingsprotocol met de processtappen, de verantwoordelijkheden, de informatiesystemen die gebruikt worden, en de interne controlemaatregelen tijdens het gehele verslaggevingsproces vormen hierbij een belangrijke basis. De as-

urance-opdracht is een iteratief proces en de informatierisico's worden dan ook tijdens het gehele proces steeds weer opnieuw geëvalueerd tot het moment waarop geconcludeerd wordt dat er voldoende en geschikt bewijs is verzameld om de assurance-conclusie te kunnen staven. Assurance-bewijs dat verzameld wordt kan ook van bronnen van buiten de onderneming komen, zoals marktdata.

7. Communicatie tijdens en na de assurance-opdracht

Al tijdens de assurance-opdracht wordt op regelmatige basis, vaak per kwartaal, gecommuniceerd met het auditcomité. Voor de jaarrekeningcontrole bespreekt de accountant de 'key audit matters', de onderwerpen met een hoger risico op afwijkingen van materieel belang en dus de onderwerpen die de meeste aandacht krijgen tijdens de jaarrekeningcontrole. Over deze 'key audit matters' communiceert de accountant al met het auditcomité, inclusief op welke wijze de accountant daar tijdens de controlewerkzaamheden extra aandacht aan heeft besteed. Op eenzelfde manier kunnen bij duurzaamheidsinformatie 'key assurance matters' worden geïdentificeerd en kan de accountant daarover communiceren met het auditcomité. Vaak is dat éénmaal per kwartaal. Het goed voorbereiden van de communicatie met de accountant is van belang. Het auditcomité moet immers kunnen communiceren over de resultaten van de assurance van duurzaamheidsrapportage, de kwaliteit van de duurzaamheidsrapportage en welke rol zij hebben gehad in dat proces.

Ook nu al zien we dat de jaarrekeningcontrole met de afgeleide verantwoordelijkheid voor het bestuursverslag en de assurance-opdracht bij de duurzaamheidsinformatie steeds dichterbij elkaar komen te liggen. Dat blijkt wel uit het assurance-rapport van Royal Dutch Shell²⁷ dat veel publiciteit kreeg. Hierin gaf de accountant belast met de jaarrekeningcontrole informatie over de 'key audit matters' met betrekking tot de mogelijke impact van klimaat op de jaarrekeningposten en op welke wijze dit van invloed was geweest op de jaarrekeningcontrole. Aanvullend gaf de accountant in een afzonderlijke paragraaf aan geen uitspraak te kunnen doen over het ambitieniveau van Royal Dutch Shell met betrekking tot de bijdrage aan de afspraken in het klimaatakkoord van Parijs en de mogelijke impact op de jaarrekening. Dit wordt expliciet benoemd omdat er een verwachtingskloof lijkt te zijn bij de gebruikers van informatie. Het doel van assurance gaat over de kwaliteit van informatie en is niet gericht op hoe goed of slecht de ambities of prestaties van een onderneming zijn of hoe haalbaar gestelde doelstellingen zijn. Dit geldt niet alleen voor assurance bij financiële informatie, maar ook voor assurance bij duurzaamheidsinformatie.

26. De beschrijvingen komen uit de assurance-standaarden. Voor een verdere uitleg over een assurance-opdracht zie ook: Kamp-Roelands N., de Waard D, Mkb-accountant en

assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie. NEMACC-NBA, 2019.

27. Royal Dutch Shell, Annual Report and Accounts, 2020, p. 203

De accountant communiceert in een assurance-rapport over de uitkomsten van de werkzaamheden. In de assurance-standaarden staan vaste onderwerpen met soms ook vaste bewoordingen, die in een assurance-rapport moeten worden opgenomen. Daarnaast publiceert de beroepsorganisatie NBA jaarlijks voorbeeldteksten. Als gevolg hiervan zijn in Nederland de assurance-rapporten bij duurzaamheidsinformatie redelijk hetzelfde. Er is wat variatie omdat tot op heden de reikwijdte van de assurance-opdracht en de toetsingscriteria niet wettelijk zijn vastgelegd en de werkzaamheden bij een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid per opdracht enigszins kunnen verschillen.

Door het CSRD richtlijnvoorstel zal in de toekomst nog meer uniformiteit in assurance-rapporten gaan ontstaan, omdat de reikwijdte en toetsingscriteria dan wel wettelijk vaststaan. De Europese Commissie geeft in het CSRD richtlijnvoorstel bovendien aan dat er een vast Europees format zal komen voor het assurance-rapport.

8. Conclusie

Duurzaamheidsinformatie krijgt een steeds grotere rol bij besluitvorming door investeerders en andere stakeholders. Het CSRD richtlijnvoorstel wordt momenteel geconsulteerd en als stakeholders dit ondersteunen en het Europees Parlement en de Raad instemmen, dan zal het CSRD richtlijnvoorstel veel veranderen voor ondernemingen. Niet alleen zullen meer ondernemingen gaan rapporteren, maar er zal ook meer uniformiteit in de informatie komen. De uitvoering van een assurance-opdracht bij deze in-

formatie moet de kwaliteit, inclusief betrouwbaarheid, verhogen. Dit betekent dat grote en beursgenoteerde ondernemingen bij de inrichting van hun verslaggevingsprocessen en -systemen al rekening moeten gaan houden met de toekomstige assurance-verplichting. Dit houdt ook in dat taken en verantwoordelijkheden goed moeten worden vastgelegd, inclusief de rol van de financiële kolom bij duurzaamheidsinformatie. Ook de communicatie tussen het auditcomité en de accountant over de geïdentificeerde informatierisico's en de tijdige actie om kwaliteit daar waar nodig te verbeteren zal verder geformaliseerd moeten worden. De Europese Commissie benoemt daarom ook expliciet dat het proces dat de onderneming uitvoert om de gerapporteerde informatie vast te stellen tot het object van assurance hoort. Er wordt veel gevraagd in een korte tijd, maar dit is in het gezamenlijke belang van een versnelde transitie naar een meer duurzame economie. Ook de accountant zal in actie moeten komen. Hoewel de grotere accountantskantoren al ervaring hebben met assurance-opdrachten bij duurzaamheidsinformatie en de accountant al jaren een Nederlandse assurance-standaard met betrekking tot duurzaamheidsinformatie kan volgen, zal de vraag naar assurance enorm gaan toenemen. Accountants zullen hun competenties verder moeten verbreden om de eindverantwoordelijkheid te kunnen nemen voor deze assurance-opdrachten. Er is niet alleen een rol voor de accountant. Gegeven de verscheidenheid van duurzaamheidsonderwerpen zullen dit soort opdrachten door multidisciplinaire teams moeten worden uitgevoerd.