

De accountant en het CSRD duurzaamheidsverslag

Wat is de waarde van de assuranceverklaring
met beperkte mate van zekerheid?



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

Maart 2025


Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants





Nederland rekt op zijn accountants.

De leden van de Koninklijke NBA vormen een brede, pluriforme beroepsgroep van ruim 22.000 professionals werkzaam in de brede accountantspraktijk, bij de overheid, als intern accountant en in het management van organisaties. Integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit zijn essentiële beginselen voor iedere accountant. De Koninklijke NBA helpt accountants hun cruciale rol in de maatschappij te vervullen, nu en in de toekomst.


Dit document bevat bladwijzers, hyperlinks en navigatiebutton.

 Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie 'Ctrl-b'

 Tekst is een intern document- of externe hyperlink

 Naar inhoudsopgave

 Vorige pagina

 Volgende pagina

Colofon

Met dank aan de NBA werkgroep ESG Assurance voor hun bijdrage aan de totstandkoming van deze brochure.

Eindredactie: afdeling Beroep & Maatschappij NBA

Deze brochure is zo zorgvuldig mogelijk samengesteld. De NBA is echter niet aansprakelijk voor eventuele onjuistheden. De NBA heeft ervoor gekozen een optimaal leesbaar document op te stellen.

© 2025 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevens bestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij door middel van druk, fotokopieën, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming van de NBA.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk	Pagina
Voorwoord	5
1 Wat is de relevantie van een duurzaamheidsverslag voor mij als gebruiker?	6
2 Wat is de waarde van assurance?	9
3 Wat betekent beperkte mate van zekerheid voor mij als gebruiker?	13
4 Voorbeelden: hoe werkt assurance met beperkte mate van zekerheid bij een duurzaamheidsverslag op basis van CSRD?	19
5 Waar moet ik op letten bij het duurzaamheidsverslag en het assurance rapport? Wat kan ik daarmee?	24
Bijlage 1: lijst van werkzaamheden bij assurance met beperkte mate van zekerheid	28
Bibliografie	30

Voorwoord

De wereld van bedrijfsvoering verandert snel, vooral met de groeiende nadruk op duurzaamheid. Steeds meer ondernemingen rapporteren over hun ecologische en sociale impact en bijhorende ondernemingsbestuur, ook wel bekend onder de afkorting ESG (Environmental, Social and Governance). Door nieuwe wetgeving binnen de EU, de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), zijn grote ondernemingen verplicht om transparanter te rapporteren over hun ESG-doelen en -resultaten. De recente Omnibus-voorstellen van de Europese Commissie kunnen overigens nog leiden tot aanpassingen van die verplichting.

Deze duurzaamheidsinformatie is interessant voor een brede groep aan geïnteresseerden, zoals medewerkers, financiers, milieu-organisaties en mensenrechtenorganisaties. Zij kunnen de door de onderneming gerapporteerde informatie gebruiken bij hun eigen activiteiten en beslissingen. Alleen kan getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van deze informatie als de onderneming zelf de duurzaamheidsinformatie opstelt en rapporteert.

Daarom vraagt de wetgever aan accountants om de duurzaamheidsinformatie van assurance te voorzien. Zij versterken via assurance de betrouwbaarheid door deze informatie en totstandkoming ervan kritisch te onderzoeken. Dit doet de accountant in het maatschappelijk belang: voor de brede groep van gebruikers van duurzaamheidsinformatie.

Het doel van deze brochure is om lezers en gebruikers van duurzaamheidsverslagen van bedrijven meer inzicht te geven in die rapportages en de assurance die de accountant hierbij verstrekt.

De brochure gaat daarbij in op de relevantie van duurzaamheidsverslaggeving voor een brede groep aan gebruikers, de waarde van assurance voor gebruikers, en de betekenis van assurance met beperkte mate van zekerheid zoals verplicht onder CSRD.

In deze brochure worden ook de verschillen uitgelegd tussen beperkte mate van zekerheid, die nu veelal wordt toegepast bij de assurance van duurzaamheidsinformatie, en redelijke mate van zekerheid, zoals in de regel toegepast bij de jaarrekeningcontrole.

Deze brochure is niet bedoeld als vaktechnische leidraad voor accountants die assurance verstrekken bij duurzaamheidsverslaggeving. Voor deze accountants is Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving hiervoor van toepassing.

Wie zijn gebruikers?

In deze brochure hanteren wij vaak de term gebruikers. Dit zijn de lezers van de duurzaamheidsinformatie. Met gebruikers bedoelen accountants de perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) waarvan de accountant verwacht dat zij gebruik gaan maken van het assurance-rapport. Zij gebruiken de duurzaamheidsinformatie voor hun beslissingen en willen daarom ook weten of de informatie betrouwbaar is. Denk hierbij aan werknemers, die willen weten hoe een organisatie het HR-beleid invult, een stichting die wil weten of een organisatie een eerlijk loon betaalt aan werknemers in de waardeketen, een bewonersgroep die wil weten met welke chemische stoffen een fabriek in de buurt werkt of investeerders die meer inzicht willen in de financiële risico's van de klimaattransitie voor de onderneming.

De accountant voert de assurance-opdracht primair uit in het belang van de gebruikers, of breder, in het maatschappelijk belang. Dat houdt in dat de accountant zich bij het uitvoeren van assurancewerkzaamheden afvraagt: is de informatie voldoende betrouwbaar voor de besluitvorming van de gebruiker? Als het antwoord nee is, dient de informatie aangepast te worden.

1 Wat is de relevantie van een duurzaamheidsverslag voor mij als gebruiker?

Hoe wordt duurzaamheid onderdeel van verslaggeving van een bedrijf?

Externe verslaggeving van bedrijven richt zich op het beschikbaar stellen van informatie van het bedrijf aan de brede maatschappij ofwel een diversiteit aan gebruikers. Het is bedoeld om terug te kijken en verantwoording af te leggen over de prestaties van de onderneming. Als onderdeel van de EU Green Deal doelstellingen is de Europese richtlijn Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) geïntroduceerd. Met de CSRD worden steeds meer bedrijven ook verplicht om in hun jaarlijkse verslaggeving, naast de financiële rapportage, te rapporteren over diverse duurzaamheidsthema's.

Korte uitleg over de CSRD

Het doel van de CSRD is met name:

- Het verminderen van systematische risico's in het financiële systeem, die voortkomen uit duurzaamheid;
- Dat kapitaalstromen makkelijker naar ondernemingen gaan die oog hebben voor de duurzaamheidsproblematiek en daarop beleid maken, in plaats van de problemen verergeren;
- Dat ondernemingen meer verantwoording afleggen over hun impact op mens en milieu



Wat is de CSRD?

De CSRD is de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), de Europese Richtlijn (EU 2022/2464) goedgekeurd op 14 december 2022.

Wat is de Omnibus?

De Europese Commissie heeft op 26 februari 2025 Omnibus-wetgeving voorgesteld, die de toekomstige groep ondernemingen die volgens CSRD moet rapporteren beperkt en tegelijk het eerste rapportagejaar uitstelt met twee jaar.

Wat verplicht CSRD?

CSRD verplicht grote ondernemingen om:

- een duurzaamheidsverslag op te nemen in het jaarverslag;
- daarin te rapporteren over hun materiële impacts, risico's en kansen;
- op het gebied van milieu-, sociale en governancekwesties;
- op basis van ESRS, de Europese verslaggevingsstandaarden voor duurzaamheidsverslaggeving;
- voor eigen activiteiten en voor de hele waardeketen; en
- een accountant bij het duurzaamheidsverslag assurance met beperkte mate van zekerheid te laten verstrekken.

Structuur per onderwerp:

- Governance
- Strategie
- Management impact, risico's en kansen
- Maatstaven en doelen

Over welke onderwerpen wordt gerapporteerd?

Milieu

- Klimaatverandering
- Verontreiniging
- Water en mariene hulpbronnen
- Biodiversiteit en ecosystemen
- Materiaalgebruik en circulaire economie

Sociaal

- Eigen personeel
- Werknemers in de waardeketen
- Getroffen gemeenschappen
- Consumenten en eindgebruikers

Governance

- Zakelijk gedrag

Een onderneming rapporteert alleen over een onderwerp als dit onderwerp materieel is voor de onderneming. Wanneer is een onderwerp materieel?

Impact materialiteit (inside-out):

Een onderwerp is materieel als sprake is van een materiële impact op mens, milieu of governance door de activiteiten van de onderneming of waardeketen

Financiële materialiteit (outside-in):

Een onderwerp is materieel als sprake is van materiële financiële risico's en kansen door mens, milieu of governance



Wat is het belang van het duurzaamheidsverslag voor gebruikers?

Het belang van én voor gebruikers neemt toe door de CSRD. Geïnteresseerden kunnen de informatie uit het duurzaamheidsverslag gebruiken voor hun eigen beslissingen. Denk daarbij aan een vakbond die wil weten of een onderneming een eerlijk loon betaalt, een klant die wil weten of de onderneming een ambitieus transitieplan heeft voor het reduceren van broeikasgassen of een sollicitant die meer wil weten over de manier waarop de onderneming wordt bestuurd. Ook de traditionele gebruikers van jaarverslaggeving, zoals investeerders, breiden steeds vaker hun focus uit van financiële verslaggeving alleen naar een bredere focus ook op duurzaamheid.

Doordat deze verslaggeving door diverse groepen gebruikers wordt gebruikt om beslissingen te nemen, is het belangrijk dat deze verslaggeving relevant, getrouw weergegeven, vergelijkbaar, controleerbaar en begrijpelijk is. In de vervolghoofdstukken wordt verder ingegaan wat de rol van de accountant en assurance hierin is.



[Online publicatie inzien](#)

Ook relevant in dit verband is deze publicatie:

ESG-fraude en greenwashing

Deze brochure is primair gericht op de accountant die jaarrekeningen controleert of die assurance bij duurzaamheidsverslaggeving verstrekt, maar is zeker ook relevant voor interne- en overheidsaccountants en accountants in business. Daarnaast is de brochure geschikt voor iedereen die de begrippen ESG-fraude of greenwashing beter wil leren begrijpen in de context van de jaarrekening en/of duurzaamheidsverslaggeving en de rol van de accountant daarbij. Dit kunnen naast de opstellers of samenstellers van de jaarrekening en/of duurzaamheidsverslaggeving ook de voor de verslaggeving verantwoordelijke beleidsbepalers of management en primaire gebruikers zijn (zoals investeerders, werknemers en ngo's).

2 Wat is de waarde van assurance?

In het vorige hoofdstuk is uitgelegd, dat verschillende gebruikers met elk hun eigen relatie tot het bedrijf gebruik maken van het duurzaamheidsverslag. Het is belangrijk dat de informatie in het duurzaamheidsverslag betrouwbaar is. Hier komt vervolgens ook het concept van ‘assurance’ om de hoek kijken. Assurance houdt in dat een externe partij, vaak een accountant, de informatie van een bedrijf beoordeelt of controleert en bevestigt of deze informatie juist en volledig is. Dit voegt voor belanghebbenden, zoals investeerders, klanten, medewerkers, NGO's en bijvoorbeeld toezichthouders, vertrouwen toe in de informatie die ondernemingen verstrekken in hun verslaggeving. Dankzij de assurance kunnen de belanghebbenden hun beslissingen baseren op betrouwbare informatie.

Een assurance-opdracht is een (1) **professionele dienst** waarbij een (2) **accountant voldoende en geschikte** (3) **assurance-informatie** wil verkrijgen om een (4) **conclusie** tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde **gebruikers**, niet zijnde de verantwoordelijke partij (rapporterende organisatie), in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject (*duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag*) ten opzichte van (4) **criteria** (ESRS) te versterken.

Oftewel: De accountant verzamelt voldoende en geschikt bewijs om een conclusie te trekken of de duurzaamheidsinformatie is opgesteld volgens de geldende regels en vergroot daarmee het vertrouwen dat de gebruikers in die informatie hebben. Die regels zijn vastgelegd in het verslaggevingskader. In het geval van CSRD zijn dat de European Sustainability Reporting Standards (ESRS)¹.

Wat is assurance van het duurzaamheidsverslag onder de CSRD?

Als onderdeel van CSRD moet de duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag waartoe vele Europese ondernemingen in de komende jaren verplicht worden, ook beoordeeld worden door een externe partij, in de Nederlandse situatie voornamelijk een accountant. De accountant geeft vervolgens assurance met beperkte mate van zekerheid af over de informatie in het verslag.

Bij het verstrekken van assurance bij duurzaamheidsverslagen onder de CSRD is het hoofddoel voor de accountant om te beoordelen of de duurzaamheidsinformatie is opgesteld volgens de Europese regels. De accountant beoordeelt daarom of de gerapporteerde informatie in overeenstemming is met de ESRS en dus relevant, getrouw weergegeven (volledig, onpartijdig, nauwkeurig), vergelijkbaar, controleerbaar en begrijpelijk is.

¹ Daarnaast is ook artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening), EU Taxonomy Verordening onderdeel van het verslaggevingskader. Vanwege de leesbaarheid is gekozen om alleen naar ESRS te verwijzen.

Dankzij de assurance kunnen de belanghebbenden hun beslissingen baseren op betrouwbare informatie.



De accountant verstrekt een conclusie op basis van beperkte mate van zekerheid of het duurzaamheidsverslag

- in overeenstemming met de vereisten van de ESRS is opgesteld; en
- in overeenstemming met het dubbele-materialiteitsanalyseproces om de op grond van de ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen; en
- voldoet aan de verslaggevingsvereisten op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening);
- voldoet aan het vereisten om het duurzaamheidsverslag digitaal te markeren².

Welke standaarden helpen bij assurance van duurzaamheidsinformatie?

Er zijn verschillende assurance-standaarden en richtlijnen die accountants gebruiken bij het uitvoeren van hun werkzaamheden om de kwaliteit ervan te waarborgen. Deze standaarden bieden de accountant een raamwerk voor het plannen van, uitvoeren van en rapporteren over de assurance-opdracht. Daarnaast beschrijven de standaarden waar criteria aan moeten voldoen om geschikt te zijn voor een beoordeling of controle, welk bewijsmateriaal verzameld kan worden, hoe gebruik kan worden gemaakt van specialisten en welke mix aan werkzaamheden de accountant kan uitvoeren.

De Europese Commissie is verplicht om voor 1 oktober 2026 een eigen standaard voor assurance van duurzaamheidsinformatie te ontwikkelen. Deze assurance-standaard zal naar verwachting gaan gelden voor alle in de EU verplichte assurance-opdrachten bij CSRD duurzaamheidsinformatie. Deze assurance-standaard zal op zijn vroegst van toepassing zijn over rapportagejaar 2026. Tot die tijd gebruiken accountants in Nederland de NBA standaard: NV COS 3810N Assurance bij duurzaamheidsverslaggeving³. Dit is een Nederlandse standaard (vandaar de "N" achter 3810) die specifiek gericht is op de beoordeling van duurzaamheidsinformatie. Deze standaard sluit nauw aan bij de internationale standaarden en biedt aanvullende vereisten voor assurance bij duurzaamheidsverslaggeving.

Hoe kan het dat het jaarverslag van een vervuilende onderneming toch een goedkeurend assurance-rapport ontvangt?

Gebruikers kunnen denken dat een onderneming waarvan bekend is dat die de omgeving vervuult of mensenrechten schendt, geen goedkeurend assurance-rapport kan ontvangen. Ook zou men kunnen concluderen dat een goedkeurende assurance conclusie betekent dat het handelen van de onderneming automatisch als "groen" of "sociaal" kan worden beschouwd. Assurance-rapporten richten zich echter op het beoordelen van de informatie die gerapporteerd wordt en niet op een beoordeling of de gekozen strategie of bereikte prestaties van de onderneming de 'juiste' of 'beste' zijn. Als een onderneming veel vervuult, of gebruik maakt van dwangarbeid in het productieproces, maar daar transparant over publiceert in de duurzaamheidsinformatie, kan bij die informatie een goedkeurend assurance-rapport worden verstrekt. Immers, de rapportage is correct. Het is aan de lezer van het duurzaamheidsverslag wat deze informatie betekent voor de eigen keuzes. De lezer kan op basis van deze informatie besluiten wel of geen gebruik te maken van de diensten van de onderneming, die te financieren of er te gaan werken.

Uiteindelijk ligt er dus een belangrijke verantwoordelijkheid bij de gebruiker om een beslissing te nemen op basis van de verstrekte informatie. De accountant beoordeelt uitsluitend of de gerapporteerde informatie in overeenstemming met de ESRS is opgesteld en dus relevant, getrouw weergegeven (volledig, onpartijdig, nauwkeurig), vergelijkbaar, controleerbaar en begrijpelijk is.

² De digitale markering van de duurzaamheidsinformatie is over boekjaren 2024 en 2025 nog niet van toepassing.

³ Publicatie herziene Standaard 3810N

Welke kenmerken van duurzaamheidsinformatie vergroten de bruikbaarheid?

Organisaties stellen de duurzaamheidsinformatie op en maken deze informatie geschikt voor de gebruikers en hun beslissingen door het communiceren van duurzaamheidsinformatie die voldoet aan de volgende vijf kenmerken⁴:

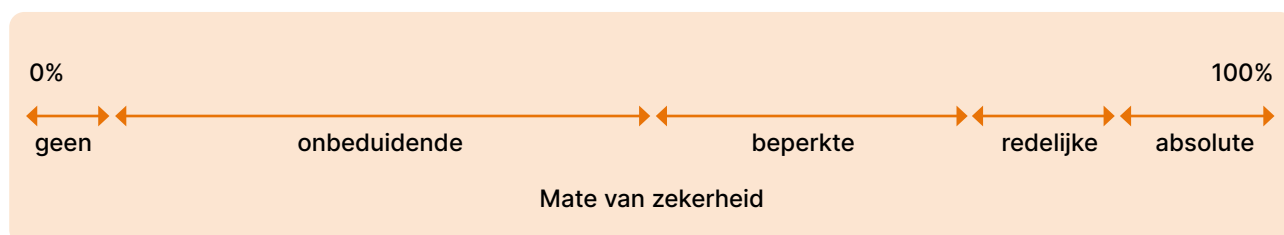
- **Relevant** De informatie is relevant voor de gebruikers van het rapport. De organisatie neemt alleen de informatie op die van invloed is op de beslissingen van belanghebbenden. Een rapport vol irrelevante details kan afleiden van de belangrijke punten en verwarring veroorzaken.
- **Getrouw weergegeven** Om nuttig te zijn, moet duurzaamheidsinformatie een getrouwe weergave zijn van de werkelijkheid. Getrouwe weergave vereist dat informatie volledig, onpartijdig en nauwkeurig is:
 - Volledig
De gepresenteerde informatie in het rapport is volledig. De organisatie rapporteert de informatie die de criteria voorschrijven en laat geen informatie weg die belangrijk is voor gebruikers bij het maken van hun beslissingen.
 - Onpartijdig (neutraal)
De duurzaamheidsinformatie is onpartijdig als deze evenwichtig is, niet tendentieus is, meer of minder nadruk krijgt of op een andere wijze wordt gemanipuleerd om de kans te vergroten dat gebruikers de informatie gunstig of ongunstig vinden.
 - Nauwkeurig
Bedragen en andere cijfermatige informatie zijn juist berekend, voor de juiste bedragen of aantallen in het duurzaamheidsverslag opgenomen en tekstuele informatie of toelichtingen zijn op de juiste wijze vastgelegd en beschreven.
- **Vergelijkbaar** De informatie is vergelijkbaar met die van andere ondernemingen en eerdere rapporten van dezelfde organisatie. Gebruikers volgen zo makkelijker prestaties in de tijd en kunnen die prestaties vergelijken met die van andere organisaties. Standaarden en richtlijnen spelen hierbij een belangrijke rol, omdat ze zorgen voor uniformiteit in de rapportage.
- **Controleerbaar** Duurzaamheidsinformatie is controleerbaar indien het mogelijk is die informatie zelf, of de gebruikte input waarvan deze is afgeleid, te bevestigen aan de hand van betrouwbare bronnen.
- **Begrijpelijk** De informatie is helder en beknopt. Niet iedereen die een ESG-rapport leest, heeft een achtergrond in duurzaamheid/ESG. Het ondersteunt de lezer als de informatie op een eenvoudige en toegankelijke manier is gepresenteerd, met uitleg van technische termen en complexe concepten.

⁴ Deze kenmerken zijn de kwalitatieve kenmerken van informatie zoals opgenomen in ESRS 1 Algemene Vereisten, Bijlage B Kwalitatieve kenmerken van informatie.

3 Wat betekent beperkte mate van zekerheid voor mij als gebruiker?

Een accountant kan bij assurance de werkzaamheden verrichten met verschillende aard, diepgang en timing

Assurance is het verstrekken van zekerheid door de accountant. De mate van zekerheid voor elke vorm van informatie is te plotten op een schaal van 0-100%.



Bij geen zekerheid kan niet bepaald worden of de informatie betrouwbaar is. Een onbeduidende mate van zekerheid is een mate van betrouwbaarheid die weinig tot geen betekenis heeft voor de gebruiker. Absolute zekerheid betekent dat de informatie 100% betrouwbaar is. Bij redelijke mate van zekerheid gaat een accountant uit van een betrouwbaarheid van ongeveer 95%. Het niveau van zekerheid bij beperkte mate van zekerheid moet zinvol zijn voor de gebruiker, en bevindt zich tussen onbeduidend en redelijk in, zo tussen 50%-95%. De vraag of een bepaald niveau zinvol is voor de gebruiker, is voor de accountant een kwestie van professionele oordeelsvorming.⁵

De accountant kan de informatie beoordelen. Dit is assurance met beperkte mate van zekerheid. De accountant kan de informatie ook controleren, assurance met redelijke mate van zekerheid.

Wat is de betekenis van beperkte mate van zekerheid?

Een beperkte mate van zekerheid houdt in dat de accountant met een beperkte mate van vertrouwen kan zeggen dat de informatie in het ESG-rapport klopt. Dit is een haalbare en zinvolle aanpak voor ESG-informatie, vooral gezien de complexiteit en diversiteit van de gegevens die worden gerapporteerd.

Bij een assurance opdracht met beperkte mate van zekerheid ligt de primaire focus van de accountant op het begrijpen van het proces dat door het rapporterende bedrijf is gebruikt om de rapportage informatie samen te stellen. Op basis van dit verkregen inzicht in de organisatie en de processen richt de accountant zich in de werk-

⁵ Zie [standaard 200](#): Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.

Het grootste verschil tussen beperkte en redelijke mate van zekerheid zit in de omvang en diepgang van de uitgevoerde werkzaamheden.



zaamheden op de grootste risico's binnen de duurzaamheidsverslaggeving. Bij het identificeren van risico's wordt vooral gekeken in hoeverre een fout de beslissing van een gebruiker van die informatie kan beïnvloeden. De kans dat een risico wordt geïdentificeerd is groter bij zeer belangrijke thema's, omdat meer gebruikers belang hebben bij de juistheid en volledigheid van deze informatie. Op basis van de risico-inschatting worden de meest belangrijke en risicovolle onderdelen van de ESG-informatie geïdentificeerd en verricht de accountant daar specifieke werkzaamheden voor. Voor ESG-informatie die buiten deze selectie valt, zijn de werkzaamheden algemener van aard en voert de accountant deze met beduidend minder diepgang uit. Dit helpt om de werkzaamheden van de accountant efficiënt en effectief uit te voeren, terwijl er toch een betekenisvolle mate van betrouwbaarheid kan worden gegeven.

Een zekerheid van 95% is erg hoog. Dit suggereert dat de accountant bij redelijke mate van zekerheid vrijwel alle duurzaamheidsinformatie diepgaand heeft getoetst. De accountant geeft deze zekerheid echter af op basis van het concept van materialiteit van de accountant. Een accountant beschouwt informatie als materieel als de gebruiker van de informatie mogelijk een andere beslissing had genomen als de informatie afwijkt.

Neem het volgende voorbeeld: de accountant kan de informatie beoordelen op basis van ESRS S1-14 van het aantal geregistreerde arbeidsongevallen. Stel dat er bij een productie-onderneming 100 arbeidsongevallen per jaar plaatsvinden. 1 arbeidsongeval of meer zal niet uitmaken voor de gemiddelde lezer van het jaarverslag. Een afwijking van 1 zal de accountant dus niet als materieel beschouwen, en daarom zal niet tot op de komma het aantal arbeidsongevallen beoordeeld worden. Bij het aantal arbeidsongevallen dat leidt tot een sterfgeval is echter elk sterfgeval dat niet gerapporteerd is dusdanig belangrijk voor het inzicht van de gebruiker, dat de accountant daarbij een veel lagere materialiteit hanteert. Dat betekent ook dat de accountant daar meer, andere en diepgaandere werkzaamheden op verricht.

De accountant geeft alleen zekerheid dat de duurzaamheidsinformatie geen afwijkingen van materieel belang bevat. Er kunnen dus altijd, ondanks een goedkeurende assurance conclusie, afwijkingen zijn die door de accountant als niet materieel zijn ingeschat. Door alleen zekerheid te verstrekken op basis van dit materialiteitsbegrip blijft de assurance-opdracht qua arbeid uitvoerbaar en betaalbaar.

Welke werkzaamheden worden bij een beperkte mate van zekerheid van assurance uitgevoerd?

De werkzaamheden die worden uitgevoerd door een accountant bij een beperkte mate van zekerheid zijn onder andere:



Inlichtingen met medewerkers over het algehele rapportageproces en specifiek over de meest belangrijke en risicovolle onderdelen van de ESG-informatie: door gesprekken te voeren met medewerkers op verschillende niveaus binnen de organisatie, kan er een beter inzicht worden verkregen in de ESG-rapportageprocessen en de betrouwbaarheid van de informatie. Deze interviews helpen om te begrijpen hoe de gegevens worden verzameld, verwerkt en gerapporteerd.



Analyse van kwantitatieve gegevens op basis van verwachte trends (bijvoorbeeld vermindering van het gebruik van een schadelijke stof omdat deze is vervangen door een andere stof), op basis van verbanden (bij een afzet- en omzetstijging verwacht de accountant een stijging in daaraan gekoppelde emissies) en in vergelijking met eerdere jaren of vergelijkbare bedrijven of relevante benchmarks.



Inspectie van documenten en gegevens bij de meest belangrijke en risicovolle onderdelen van de ESG-informatie: documenten en gegevens die ten grondslag liggen aan de ESG-rapportage worden bekeken. Dit omvat beleidsdocumenten, procedures, interne rapportages en andere relevante informatie zoals bijvoorbeeld onderliggende opgaves van energieverbruik. Door deze documenten te inspecteren, kan een accountant beoordelen of de gerapporteerde informatie accuraat en consistent is. Bij assurance met beperkte mate van zekerheid past de accountant dit middel slechts beperkt toe.



Beoordeling van berekeningen bij de belangrijkste en risicovolste onderdelen van de ESG-informatie: de berekeningen die zijn gebruikt om de ESG-gegevens te genereren. Dit kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de berekening van de CO₂-uitstoot, waterverbruik of andere milieu-indicatoren. De accountant rekent dan bijvoorbeeld een berekening van de CO₂-uitstoot na, om te kijken of er geen fouten in de berekeningen zijn geslopen. Door de berekeningen te verifiëren, kan de accountant beoordelen of de gerapporteerde cijfers juist en volledig zijn.

De werkzaamheden die de accountant verricht zijn altijd afhankelijk van de situatie van de rapporterende organisatie. In het NBA template voor het assurance rapport is een lijst met gebruikelijke werkzaamheden opgenomen. Deze is bijgevoegd in bijlage I.

Wat zijn de verschillen tussen beperkte mate van zekerheid en redelijke mate van zekerheid?

Het belangrijkste verschil tussen beperkte en redelijke mate van zekerheid ligt in de **werkingspanning** die een accountant verricht. Bij een beperkte mate van zekerheid worden minder en andere **werkzaamheden** uitgevoerd en is minder bewijs nodig om een conclusie te trekken dan bij een redelijke mate van zekerheid.

In onderstaande tabel zijn ter illustratie voorbeelden gegeven voor het verschil in werkzaamheden van de accountant bij beperkte mate van zekerheid en bij redelijke mate van zekerheid bij dezelfde doelstelling.

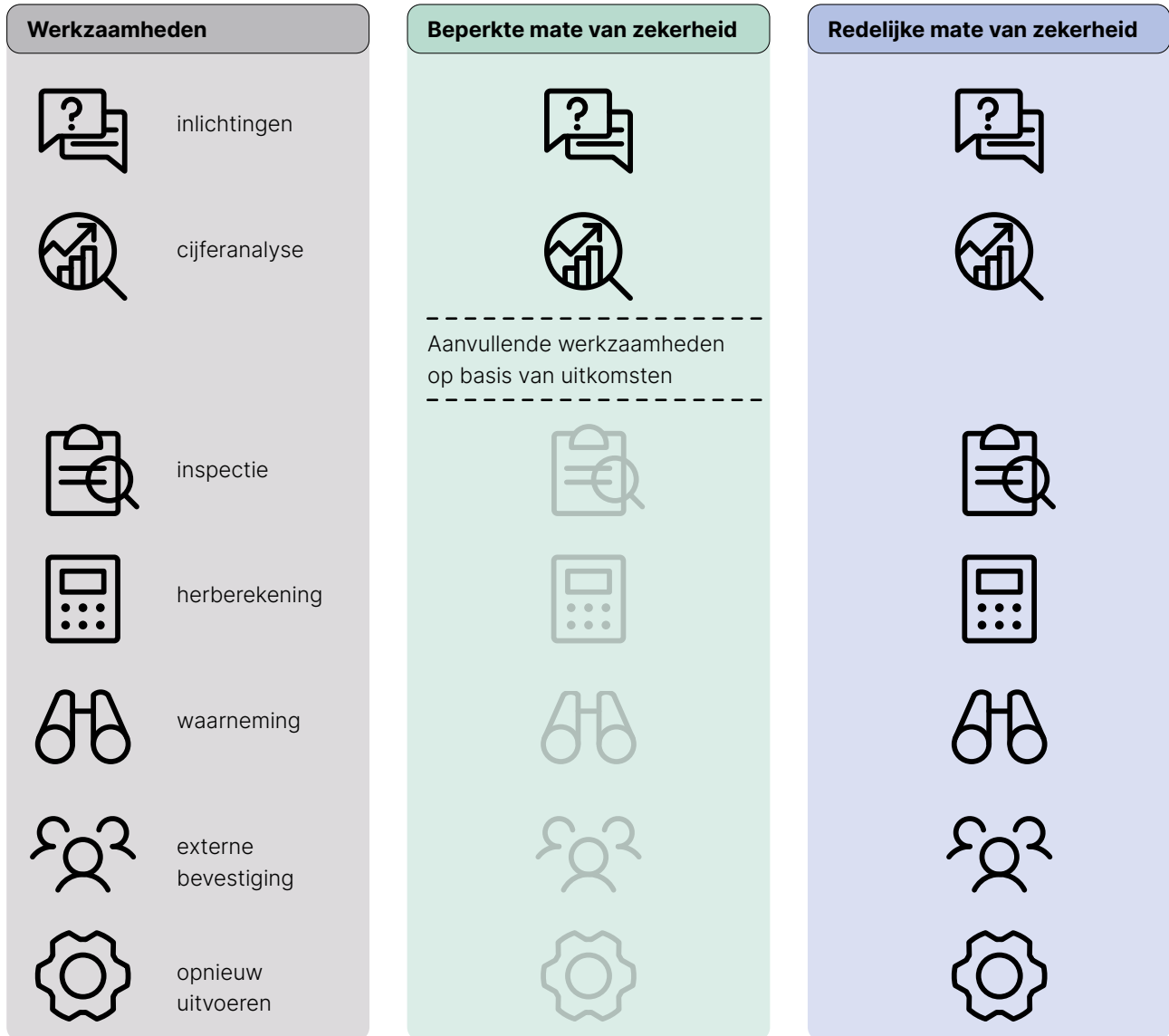
Doelstelling accountant	Beperkte mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid
Proces begrijpen van totstandkoming van de duurzaamheidsinformatie	Inlichtingen inwinnen bij management voor inzicht in opzet rapportageprocessen	Vaststellen opzet, bestaan en werking interne beheersingsmaatregelen ⁶
Begrijpen hoe de IT-systemen werken en de informatie betrouwbaar vastleggen	Inzicht verkrijgen in IT-systemen gebruikt voor overweging betrouwbaarheid informatie	Inzicht verkrijgen in en (eventueel) toetsen van IT General Controls van systemen
Toetsen van informatie aan de hand van betrouwbare bronnen	Beperkte gegevensgerichte werkzaamheden o.a. cijferanalyses, aansluitingen en minimale inspectie	Uitgebreide gegevensgerichte werkzaamheden waaronder herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging
Toetsen van schattingen in de duurzaamheidsinformatie	Beoordelen schattingen door beoordelen of sprake is van passende methoden en consistente toepassing daarvan	Evaluatie veronderstellingen, interne beheersing rondom schattingsproces en ontwikkelen eigen (punt)schatting accountant
Betrouwbaarheid toetsen van de data die de klant heeft ontvangen van derde partijen	Beoordelen data van derden door inlichtingen bij management over betrouwbaarheid informatie en onderliggende rapportageproces	Toetsen interne beheersing van de data van derden (ISAE 3402) en aanvullende detailwerkzaamheden om betrouwbaarheid data vast te stellen

Het grootste verschil tussen beperkte en redelijke mate van zekerheid zit in de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden.

⁶ Het interne beheersingssysteem omvat 'het door de leiding van een organisatie aangestuurd en toegepaste proces ten behoeve van het beheersen van de uit te voeren bedrijfsactiviteiten' (Bron: Algemene Grondslagen Starreveld, O.C. van Leeuwen, J.B. T. Bergsma, zesde druk. Dit systeem, ook wel het interne betrouwbaarheidssysteem

Bepaalde mate van zekerheid richt zich op analytische werkzaamheden (zoals cijferanalyse, trendanalyses en dergelijke) en verzoeken om inlichtingen bij het management en medewerkers van de organisatie (zoals interviews over de duurzaamheidsinformatie). De werkzaamheden bij redelijke mate van zekerheid bestaan echter daarnaast ook uit uitvoerige testwerkzaamheden en verificatie van de juistheid van informatie aan de hand van interne en externe bronnen (zoals meetinformatie, facturen, contracten en dergelijke). Daardoor geeft redelijke mate van zekerheid een hoger niveau van betrouwbaarheid in de juistheid en volledigheid van de duurzaamheidsinformatie die wordt gerapporteerd.

Visueel ziet dat er zo uit:



Verskil in bewoordingen van het assurance-rapport

Bij een **beoordeling** geeft de accountant een negatief geformuleerde conclusie af: de accountant is niets gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten veronderstellen dat het duurzaamheidsverslag niet is opgesteld in overeenstemming met ESRS. Bij een negatief geformuleerde conclusie is sprake van een lastige zin met dubbele ontkenning, oftewel: we hebben geen fouten of fraude ontdekt (maar ook niet zo uitgebreid getoetst als bij redelijke mate van zekerheid). Bij een **controle** geeft de accountant een positief geformuleerde conclusie af: de informatie is juist.

	Beperkte mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid
Soort	Review of beoordeling	Audit of controle
Gehanteerd werkwoord	Beoordelen	Controleren
De eindconclusie van de accountant	Conclusie	Oordeel
Vorm conclusie	Negatief geformuleerde conclusie	Positief geformuleerde conclusie
Tekst bij een goedkeurende conclusie	De accountant is niets gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten veronderstellen dat het duurzaamheidsverslag niet is opgesteld in overeenstemming met ESRS.	Het duurzaamheidsverslag is naar het oordeel van de accountant opgesteld in overeenstemming met ESRS.
Diepgang van de werkzaamheden	Beperkter van omvang	Diepgaand

4 Voorbeelden: hoe werkt assurance met beperkte mate van zekerheid bij een duurzaamheidsverslag op basis van CSRD?

Hoewel een beperkte mate van zekerheid niet dezelfde zekerheid biedt als een redelijke mate van zekerheid, is het een nuttige en kosteneffectieve benadering voor ESG-assurance. Het stelt ondernemingen in staat om betrouwbaar te rapporteren over hun ESG-prestaties, terwijl de werkbelasting voor zowel de organisatie als de accountant aanvaardbaar is gezien de ontwikkelingsfase waarin duurzaamheidsverslaggeving zich nog bevindt. Door een risicogerichte aanpak te hanteren en de belangrijkste elementen van het duurzaamheidsverslag grondig te beoordelen, kan er een betekenisvolle mate van betrouwbaarheid en vertrouwen worden geboden aan de gebruikers van de ESG-informatie.

Selectie van materiële onderwerpen door de onderneming

Dubbele materialiteit is een van de kernbegrippen van de CSRD, die is uitgewerkt in de European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Dubbele materialiteit combineert financiële materialiteit, Dubbele materialiteit combineert impact materialiteit, dat wil zeggen hoe een onderneming impact maakt op mens en milieu (inside-out) en financiële materialiteit, wat inhoudt hoe duurzaamheidsthema's een onderneming beïnvloeden (outside-in). De resultaten van de dubbele materialiteitsanalyse (DMA) bepalen over welke onderwerpen een onderneming volgens de CSRD verplicht moet rapporteren. Dit zijn niet alleen de standaard onderwerpen die in de ESRS zijn gegeven, maar kunnen ook andere onderwerpen zijn die specifiek voor dit bedrijf 'materieel' zijn (entiteit-specifieke onderwerpen).

De accountant zal willen vaststellen dat het proces van selectie van materiële onderwerpen op de juiste wijze, conform de regels van ESRS, is doorlopen. Naast het verkrijgen van een toelichting van het management zal de accountant een aantal zaken willen vaststellen aan de hand van onderliggende documentatie (belangrijke besluiten, afwegingen etc.). Als het proces goed is gevolgd, leidt dit tot de selectie van materiële onderwerpen. De accountant heeft verschillende middelen om de volledigheid van de geselecteerde onderwerpen te beoordelen, bijvoorbeeld door het uitvoeren van gerichte media-onderzoeken of, het vergelijken met de materialiteitsanalyse van andere ondernemingen in dezelfde sector (Standaard 3810N.A57). Accountancy Europe geeft meer informatie over de aanpak van de accountant bij de beoordeling van de selectie van materiële onderwerpen in de brochure: CSRD readiness: limited assurance approach to double materiality assessment - Accountancy Europe.⁷ De onderneming licht in het duurzaamheidsverslag toe hoe ze de DMA heeft uitgevoerd. De accountant beoordeelt ook of deze toelichting in overeenstemming is met het gevolgde proces van DMA.

Het kan zijn dat de accountant concludeert dat het hele DMA-proces in overeenstemming met de vereisten van ESRS is uitgevoerd, maar een bepaald duurzaamheidsonderwerp dat een specifieke gebruiker belangrijk vindt,

⁷ CSRD readiness: limited assurance approach to double materiality assessment - Accountancy Europe

Het is vrijwel nooit zo dat de uiteindelijke openbare versie van het duurzaamheidsverslag gelijk is aan de allereerste versie die de onderneming heeft opgesteld. De accountant stelt vaak correcties voor.



toch ontbreekt als materieel onderwerp. Dit kan voorkomen als deze specifieke informatie slechts voor een kleine groep gebruikers relevant is, en daardoor niet aan de in ESRS vermelde grenzen voor het opnemen van een materieel onderwerp voldoet.

Het beoordelen van tekstuele informatie over governance, doelstellingen, beleid en acties

Bij het beoordelen van tekstuele informatie zal de accountant in eerste instantie volstaan met het verkrijgen van een toelichting van het management en – in beperkte mate – beoordelen van ondersteunende documentatie of informatie. Als een onderneming bijvoorbeeld rapporteert over de manier waarop bij een bouwproject rekening is gehouden met het behoud van biodiversiteit in de omgeving, kan de accountant dit bespreken met de verantwoordelijke manager en team en daarnaast kennis nemen van de opgestelde bouwplannen, de rapportage van de aannemer over de uitvoering van de werkzaamheden en de lokale meetrapporten van de biodiversiteit in de omgeving. Afhankelijk van de eerste bevindingen kunnen aanvullende werkzaamheden worden gepland. Dit zal zeker het geval zijn indien sprake is van belangrijke toelichtingen voor de gebruikers, toelichtingen die niet overeenkomen met andere informatie of indien sprake is van grote verschillen ten opzichte van verwachtingen of eerdere toelichtingen.

Wat als er een vermoeden is van fraude?

Indien de accountant bij het uitvoeren van de werkzaamheden een vermoeden krijgt dat er sprake is van fraude, zullen aanvullende werkzaamheden uitgevoerd moeten worden. Bij fraude is sprake van moedwillige misleiding om een onrechtmatig voordeel te behalen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een organisatie zich opzettelijk groener of maatschappelijk meer verantwoord voordoet dan de duurzaamheidsprestaties van de organisatie daadwerkelijk rechtvaardigen. Voor meer informatie over het omgaan met fraude bij duurzaamheidsinformatie heeft de NBA de brochure '[ESG-fraude en greenwashing](#)' opgesteld.

Hoe wordt materialiteit voor beoordelingswerkzaamheden bepaald?

Eerder is aangegeven wat het concept van dubbele materialiteit is binnen de CSRD en hoe de onderneming dit toepast voor het bepalen van de materiële onderwerpen waarover de onderneming rapporteert. De accountant gebruikt ook het begrip materialiteit bij de assurance opdracht. De accountant bepaalt de assurance-materialiteit over het algemeen per duurzaamheidsonderwerp en gebruikt deze bij het opzetten van de assurance-werkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten die vanuit die werkzaamheden zijn verkregen. Dit geldt zowel in het geval van assurance met beperkte mate van zekerheid als in het geval van assurance met redelijke mate van zekerheid. De inschattingen die de accountant hierbij maakt zijn gebaseerd op basis van **professionele oordeelsvorming** en houden rekening met de behoeften van gebruikers van duurzaamheidsinformatie.

Assurance-materialiteit fungeert als de lens waardoor accountants informatie beoordelen. Op basis van deze lens kan de accountant fouten of weglatingen identificeren die belangrijk genoeg zijn om de beslissingen van een goed geïnformeerde lezer te beïnvloeden.

Assurance-materialiteit wordt voor cijfermatige informatie vaak bepaald als een percentage van een belangrijke maatstaf, maar ook kwalitatieve aspecten kunnen van belang zijn – zelfs kleine onregelmatigheden kunnen immers een aanzienlijke invloed hebben. Een afwijking die de besluitvorming van gebruikers beïnvloedt, kan bijvoorbeeld een fout zijn in een maatstaf, zoals een verkeerd beeld van de trend in het behalen van CO₂-reductiedoelstellingen.

Voor teksten in het duurzaamheidsverslag, oftewel kwalitatieve informatie, geldt dat de accountant op basis van relevante kwalitatieve factoren de assurance-materialiteit bepaald. Zo is informatie materieel voor de assurance als de onderneming een duidelijke ambitie heeft uitgesproken in het openbaar (bijv. slaafvrije chocola) en de kwalitatieve informatie inzicht geeft in de manier waarop de onderneming die ambitie wil behalen.

Informatie vanuit de waardeketen

Bij het beoordelen van informatie uit de keten zal de accountant bij een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid in eerste instantie volstaan met het verkrijgen van een toelichting van het management voor wat betreft het proces van het verkrijgen van de data en de getroffen waarborgen. De accountant zal – in beperkte

mate – ondersteunende documentatie of informatie opvragen. Afhankelijk van de eerste bevindingen kunnen aanvullende werkzaamheden worden gepland. Dit zal zeker het geval zijn indien informatie uit de keten niet overeenkomt met andere informatie of indien sprake is van grote verschillen ten opzichte van verwachtingen of eerder verkregen informatie.

Wanneer een organisatie gebruik maakt van data van derden voor het bepalen van de bruto broeikasgasemissies in scope 3 zal de accountant onderzoeken:

- Zitten er grote fluctuaties in de gegevens, bijvoorbeeld van het ene op het andere jaar of tussen verschillende fabrieken, die niet goed verklaard kunnen worden?
- Zijn definities en rekenmethodieken passend, juist toegepast en gelijk aan het jaar ervoor?
- Zijn omrekenfactoren bepaald aan de hand van industriefactoren / input-outputmodellen of aan de hand van emissiegegevens van partijen uit de waardeketen?
- Indien emissiegegevens van partijen uit de waardeketen worden gebruikt, is de informatie reeds van assurance voorzien?

Schattingen en uitdagingen ten aanzien van de betrouwbaarheid van data

Bij een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid evalueert de accountant of de gehanteerde methode passend is en of deze consistent wordt toegepast. Indien er aanwijzingen zijn voor management bias (vooringenomenheid) worden aanvullende werkzaamheden uitgevoerd.

Een belangrijk onderdeel waar schattingen plaats zullen vinden is bij toekomstgerichte informatie. Het beoordelen van toekomstgerichte gegevens brengt unieke uitdagingen met zich mee, aangezien de informatie betrekking heeft op gebeurtenissen en acties die mogelijk nooit zullen plaatsvinden. Dit type informatie is inherent subjectief en speculatief, wat het moeilijk maakt om zekerheid over de uitkomsten te verschaffen. De accountant beoordeelt dan ook *niet* de haalbaarheid van de toekomstgerichte informatie. De accountant beperkt zich tot het beoordelen of de aannames redelijk en passend zijn, correct zijn toegepast en goed gedocumenteerd zijn. Daarnaast wordt beoordeeld of de toekomstgerichte informatie op dezelfde basis is opgesteld als de rest van het duurzaamheidsverslag, met gebruik van aanvaardbare methoden. Daarbij bekijkt de accountant dus of de informatie een evenwichtig beeld geeft en geen onrealistische verwachtingen schept richting gebruikers.

Desalniettemin kunnen organisaties met zorgvuldige analyse en documentatie beter voorbereid zijn op toekomstige scenario's. Tevens kan dit inzicht verschaffen in potentiële toekomstige prestaties. Het is essentieel om te benadrukken dat hoewel toekomstgerichte financiële informatie waardevol is, deze met voorzichtigheid en begrip voor de inherente onzekerheden moet worden benaderd.

Wanneer verricht een accountant aanvullende werkzaamheden?

Beperkte mate van zekerheid betekent niet dat een accountant bij twijfel, of wanneer sprake is van een afwijking, kan stoppen met de werkzaamheden omdat de accountant de beperkte set aan werkzaamheden heeft uitgevoerd die bij beperkte mate van zekerheid wordt verwacht. Als de accountant vermoedt dat informatie mogelijk niet voldoet aan ESRS, bijvoorbeeld omdat een bepaalde gevraagde onderbouwing niet verstrekt kan worden of onduidelijk is, dan is de accountant verplicht om meer werkzaamheden te doen dan bij beperkte mate van zekerheid wordt voorgeschreven. Wanneer een accountant bijvoorbeeld bij een cijferanalyse over geregistreerde ongevallen ziet dat er bij bepaalde locaties geen geregistreerde ongevallen zijn, terwijl er in vorig jaar meerdere waren, zal de accountant hierover doorvragen. Mocht uit de inlichtingen en inspectie niet voldoende comfort komen over de betrouwbaarheid van de gegevens, zal de accountant verdere werkzaamheden plannen zoals nadere analyse van administraties en brondocumentatie.

De accountant breidt daarbij de werkzaamheden zodanig uit tot de accountant voldoende zeker weet of er wel of geen sprake is van een fout. In dat geval kan de diepgang van de werkzaamheden van de accountant dusdanig zijn uitgebreid dat sprake is van vergelijkbare werkzaamheden als bij een redelijke mate van zekerheid. Dit is alleen het geval als de accountant bij het uitvoeren van de standaardwerkzaamheden nog niet *met beperkte mate van zekerheid* kan concluderen of er een materiële fout is in de betreffende informatie.

Wat doet de accountant bij een materiële fout?

Als de accountant een (materiële) fout constateert in een duurzaamheidsverslag, overlegt de accountant met het management en stelt voor om de fout te corrigeren. In de meeste gevallen zal de onderneming het duurzaamheidsverslag aanpassen. Dit is vaak een iteratief proces, waarbij de onderneming meerdere versies opstelt van het duurzaamheidsverslag. In die versies past de onderneming fouten aan, herschrijft teksten of vult informatie aan op basis van feedback ontvangen van interne bronnen en de accountant. Het is vrijwel nooit zo dat de uiteindelijke openbare versie van het duurzaamheidsverslag gelijk is aan de allereerste versie die de onderneming heeft opgesteld. De accountant stelt vaak correcties voor. Als de onderneming een materiële fout niet wil aanpassen, heeft dat gevolgen voor de rapportage van de accountant. Dit wordt verder toegelicht in hoofdstuk 6.

Het is vrijwel nooit zo dat de uiteindelijke openbare versie van het duurzaamheidsverslag gelijk is aan de allereerste versie die de onderneming heeft opgesteld. De accountant stelt vaak correcties voor.

Hoe wijkt de assurance bij beperkte mate van zekerheid af van een beoordeling (review) van halfjaarcijfers?

Veel lezers van jaarverslagen kennen het concept van een beperkte mate van zekerheid wel van de beoordeling van tussentijdse cijfers door de accountant, bijvoorbeeld bij halfjaarcijfers die een beursgenoteerde onderneming uitbrengt. Ondanks dat ook hier sprake is van assurance met een beperkte mate van zekerheid, is over het algemeen de hoeveelheid en diepgang van de werkzaamheden van de accountant bij assurance van duurzaamheidsinformatie uitgebreider dan bij de beoordeling van halfjaarcijfers.

Er is een goede uitleg voor dit verschil. Ten eerste voert de accountant jaarlijks een jaarrekeningcontrole met redelijke mate van zekerheid uit. Bij de beoordeling van halfjaarcijfers vergelijkt de accountant de halfjaarcijfers met de gecontroleerde eindejaarscijfers. Ook kent de accountant de processen voor totstandkoming van de financiële informatie goed op basis van de werkzaamheden tijdens de jaarrekeningcontrole.

Bij de assurance van duurzaamheidsinformatie kan de accountant, met uitzondering van het eerste jaar van assurance, weliswaar een vergelijking maken met de duurzaamheidsinformatie van het jaar ervoor. Die duurzaamheidsinformatie is echter alleen voorzien van assurance met beperkte mate van zekerheid. De kennis van de accountant van de processen voor totstandkoming van de duurzaamheidsinformatie en van de vergelijkende cijfers van het jaar daarvoor is daarom minder groot dan bij een jaarrekeningcontrole. Dat betekent dat de diepgang van de assurance-werkzaamheden met beperkte mate van zekerheid groter moet zijn om tot een zinvol niveau van zekerheid te komen, dan bij de beoordeling van halfjaarcijfers.

Mede daardoor zal bij de assurance van duurzaamheidsinformatie vaker informatie getoetst worden aan de hand van broninformatie (zoals contracten, meetinstrumenten, facturen) dan bij een review van tussentijdse cijfers. Bij de financiële administratie toetst de accountant tijdens de jaarrekeningcontrole al uitgebreid of informatie die de organisatie vastlegt in de administratie betrouwbaar is. Bij de duurzaamheidsadministratie vindt een dergelijke toetsing niet jaarlijks plaats, en dus zal de accountant incidenteel vaststellen of de vastgelegde duurzaamheidsinformatie ook deugdelijk onderbouwd kan worden.

Daarnaast is de aard van duurzaamheidsinformatie anders. Het vakgebied en de gebruikersgroepen zijn veel breder, er zijn meer verschillende administratieve processen en de verschillende soorten informatie hangen minder met elkaar samen. Ook daarom zijn meer en andere werkzaamheden noodzakelijk dan bij de beoordeling van halfjaarcijfers.

5 Waar moet ik op letten bij het duurzaamheidsverslag en het assurance-rapport? Wat kan ik daarmee?

Wat is het eindproduct van de accountant die assurance geeft over het duurzaamheidsverslag?

Het eindproduct van de accountant is het assurance-rapport. Daarin concludeert de accountant of de duurzaamheidsinformatie inderdaad voldoet aan de criteria, de ESRS. Als de accountant fouten heeft gevonden in de duurzaamheidsinformatie die niet gecorrigeerd zijn, legt de accountant uit welke materiële fouten gevonden zijn, en wat dit betekent voor jou als lezer.

Naast het eindproduct verstrekt de accountant aan het management van de organisatie ook een aparte managementrapportage. In deze rapportage geeft de accountant adviezen om de bedrijfsvoering te verbeteren op basis van de uitgevoerde assurance-werkzaamheden. Zo kan de accountant bijvoorbeeld advies geven over het verbeteren van processen om data te verzamelen, of de manier waarop de financiële middelen voor transitieplannen nog niet verankerd zijn in de meerjarenbegroting.

Hoe lees ik het assurance-rapport?

Het assurance-rapport is geschreven in vakjargon en daardoor soms moeilijk te lezen. De volgende paragrafen helpen om de begrijpelijkheid te vergroten.

1. *Bewoording van de conclusie: negatief geformuleerd (bij assurance met beperkte mate van zekerheid)*


Het assurance-rapport begint na een korte inleiding met de sectie "Onze conclusie". In deze sectie trekt de accountant de conclusie. Dit gebeurt met de volgende zinsnede:

"Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen reden om te veronderstellen dat de duurzaamheidsinformatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met ESRS".

Deze zin is negatief geformuleerd. Dit doet de accountant omdat de accountant niet met redelijke mate van zekerheid kan zeggen dat de informatie betrouwbaar is. De accountant zegt daarom in andere woorden eigenlijk dat de accountant in de gerapporteerde⁸ duurzaamheidsinformatie niets heeft geconstateerd dat onbetrouwbaar zou zijn.

Accountants schrijven het zo negatief geformuleerd omdat de accountant bij de uitvoering van de werkzaamheden geen (ongecorrigeerde) afwijkingen heeft geconstateerd. Alleen, omdat de werkzaamheden van de accountant beperkter in omvang waren, heeft de accountant niet alles 'gezien'.

8 Het kan zijn dat de accountant wel fouten is tegengekomen, maar dat die fouten gedurende het proces naar tevredenheid zijn gecorrigeerd. Ook in dat geval schrijft de accountant op dat de accountant niets heeft gelezen wat onbetrouwbaar is.



Het is dus belangrijk om de conclusieparagraaf van het assurance-rapport te lezen, omdat het kan zijn dat precies de informatie die voor jou als lezer interessant is, niet betrouwbaar is.

Dit komt overeen met het volgende voorbeeld:

Neem een pot met 100, voornamelijk groene knikkers. De materialiteit bedraagt 10%, dat wil zeggen dat maximaal 10 knikkers rood mogen zijn. Je moet dan 25 knikkers trekken en daarbij geen rode knikkers aantreffen om er 95% zeker van te zijn dat die pot van 100 knikkers niet meer dan 10 rode knikkers bevat. Stel dat je de steekproefomvang verkleint, bijvoorbeeld naar 15 knikkers. Als dan alle getrokken knikkers groen zijn, kan de accountant constateren dat alle knikkers in de pot waarschijnlijk dezelfde kleur hebben. Je hebt alleen wel minder zekerheid (namelijk circa 82%) om deze conclusie te trekken. Op basis van deze uitgevoerde steekproef heeft de accountant geen reden om te veronderstellen dat de knikkers niet allemaal dezelfde kleur hebben (oftewel: we hebben reden om te veronderstellen dat de knikkers dezelfde kleur hebben).

2. *Strekking van de conclusie*

De conclusie kent vier smaken:

Goedkeurende conclusie

Hierbij concludeert de accountant dat de accountant geen reden heeft om te veronderstellen dat de duurzaamheidsinformatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met ESRS.

Conclusie met beperking

De accountant concludeert dat de accountant geen reden heeft om te veronderstellen dat de duurzaamheidsinformatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met ESRS, op één of enkele onderdelen na. De accountant licht toe in de conclusie welke onderdelen een fout bevatten, of over welke onderdelen de accountant zich geen oordeel kon vormen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als het bedrijf rapporteert over de hoeveelheid afval van het bedrijf. Als de hoeveelheid afval afwijkend is gerapporteerd ten opzichte van het meetrapport van de weegbrug, kan de accountant een beperking geven vanwege een fout in de hoeveelheid afval in het duurzaamheidsverslag. Als de informatie van de weegbrug niet goed is vastgelegd, waardoor niet meer te achterhalen is of de informatie die ooit intern is opgeschreven ook wel echt klopte, kan de accountant een beperking geven vanwege een onzekerheid in de hoeveelheid afval.

Onthouding van conclusie

De accountant heeft niet kunnen beoordelen of de duurzaamheidsinformatie als geheel betrouwbaar is. Dit kan betekenen dat de accountant niet in staat was om de benodigde werkzaamheden uit te voeren. Dit kan bijvoorbeeld zijn omdat de accountant de enige fabriek niet heeft kunnen bezoeken omdat er voor dat land een inreisverbod gold. Daarom heeft de accountant in zijn geheel niet kunnen beoordelen of de duurzaamheidsinformatie betrouwbaar was, omdat het bewijs daarvoor ontbreekt.

Afkeurende conclusie

De accountant concludeert dat de duurzaamheidsinformatie als geheel onbetrouwbaar is.

Het is dus belangrijk om de conclusieparagraaf van het assurance-rapport te lezen, omdat het kan zijn dat precies de informatie die voor jou als lezer interessant is, niet betrouwbaar is.

Een afkeurende conclusie is zeer zeldzaam, omdat ondernemingen meestal wel bereid zijn om de gemaakte fouten aan te passen in het definitieve verslag.

Omdat bij CSRD veel ondernemingen voor het eerst rapporteren over dit soort informatie, is de verwachting wel dat een conclusie met beperking of een oordeelonthouding kan voorkomen. Dit betekent niet gelijk dat een onderneming niet oprecht heeft geprobeerd betrouwbaar te rapporteren. Soms kan de betrouwbaarheid niet achteraf gecorrigeerd of gerepareerd worden omdat niemand weet wat de juiste uitkomst is, bijvoorbeeld als de registratie van ongevallen op de werkvloer niet op orde was gedurende een periode in het verslagjaar. Dit blijkt dan uit de tekst van de conclusie. De verwachting is dat naarmate ondernemingen meer ervaring krijgen met duurzaamheidsinformatie, het aantal verklaringen met beperking of oordeelonthoudingen afneemt.

3. Aanvullende toelichtingen door de accountant

Ook als sprake is van betrouwbare informatie kan de accountant het belangrijk vinden dat de lezer gewezen wordt op bepaalde duurzaamheidsinformatie die een belangrijke boodschap bevat. Voor CO₂-emissies kan voor de berekening gebruik zijn gemaakt van bepaalde schattingen, aannames en methodologie die je als lezer zou moeten kennen om de gerapporteerde informatie goed te kunnen begrijpen. Dit legt de accountant dan uit in een zogenoemde "paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden". Hierin verwijst de accountant naar de informatie in het verslag, met paginanummer, en schrijft op waarom de accountant hier de nadruk op legt. Dit geeft de lezer meer informatie over de betrouwbaarheid van de duurzaamheidsinformatie in het verslag.

In het standaard template van de NBA voor het assurance rapport van de accountant zijn drie voorbeeldteksten opgenomen voor paragrafen opgenomen ter benadrukking van aangelegenheden over:

- de situatie dat het duurzaamheidsverslag is opgesteld in een context van nieuwe standaarden voor duurzaamheidsrapportering;
- de meest significante onzekerheden in het duurzaamheidsverslag die van invloed zijn op de kwantitatieve maatstaven en geldbedragen; en
- specifieke aandachtspunten van het dubbele-materialiteitsanalyseproces.

Het kan ook zijn dat de accountant de lezer wil wijzen op zaken die niet in de duurzaamheidsinformatie zijn opgeschreven. Dan stelt de accountant een zogeheten 'paragraaf inzake overige aangelegenheden' op. Daarin neemt de accountant informatie op die voor de lezer ook goed is om te weten. Dit kan bijvoorbeeld gaan over de vergelijkende cijfers van het jaar ervoor. Omdat in het eerste jaar van assurance de vergelijkende cijfers van het jaar daarvoor niet altijd zijn beoordeeld door een accountant, kan de accountant daar ook geen uitspraak over doen. De accountant legt dan in deze paragraaf uit dat de accountant geen werkzaamheden heeft verricht voor deze vergelijkende cijfers en geen uitspraak kan doen over de betrouwbaarheid hiervan.

4. Overige paragrafen in het assurance rapport

Het assurance-rapport bevat nog meer paragrafen, waarvan de betekenis hieronder kort zijn toegelicht:

De basis voor onze conclusie

In deze paragraaf legt de accountant uit op basis van welke assurance-standaard de accountant de werkzaamheden heeft verricht, en of de accountant aan relevante ethische verplichtingen, waaronder onafhankelijkheid⁹, heeft voldaan.

Beperkingen in de reikwijdte van onze beoordeling

In deze paragraaf legt de accountant uit wat de accountant *niet* heeft gedaan. Hierin staat bijvoorbeeld dat de accountant de toekomstgerichte informatie heeft beoordeeld, maar dat de accountant geen garantie geeft dat de verwachtingen voor de toekomst ook uitkomen. Dit blijft een inschatting van het management.

Verantwoordelijkheden van de Raad van Bestuur en Raad van Commissarissen

Het bestuur van de onderneming, en degenen die toezicht op de onderneming houden, zijn verantwoordelijk voor het opstellen van een betrouwbaar verslag, zonder fouten. Die verantwoordelijkheid wordt in deze paragraaf nog benadrukt.

Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht

Hierin legt de accountant uit wat de verantwoordelijkheden zijn als accountant bij het uitvoeren van de opdracht.

In deze paragraaf legt de accountant tevens uit welke werkzaamheden de accountant verricht heeft. Dit vertelt de lezer meer over de aanpak die de accountant gedurende deze specifieke opdracht heeft gekozen en de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden. We raden dan ook aan om in ieder geval altijd deze paragraaf goed te lezen.

⁹ De accountant moet onafhankelijk zijn van de onderneming wiens duurzaamheidsinformatie de accountant beoordeelt, omdat er anders een risico is dat de accountant niet kritisch genoeg is naar de onderneming toe.

Bijlage 1:

lijst van werkzaamheden bij assurance met beperkte mate van zekerheid

Deze lijst met werkzaamheden is ontleend aan het standaardtemplate van de NBA voor het assurance-rapport van de accountant.

- Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van een omgevingsanalyse en het verkrijgen van inzicht in de relevante duurzaamheidsthema's en -kwesties, de kenmerken van de vennootschap, de activiteiten en de waardeketen, en de essentiële immateriële middelen, om het door de vennootschap uitgevoerde dubbele-materialiteitsanalyseproces te beoordelen als basis voor het duurzaamheidsverslag en het rapporteren over alle materiële duurzaamheidsimpacts, -risico's en -kansen in overeenstemming met de ESRS.
- Via het inwinnen van inlichtingen het op hoofdlijnen inzicht verwerven in de interne beheersingsomgeving, de processen van de vennootschap voor het verzamelen en rapporteren van informatie over de vennootschap en de waardeketen, de informatiesystemen en het risico-inschattingsproces van de vennootschap relevant voor het opstellen van het duurzaamheidsverslag, alsmede voor het identificeren van de activiteiten van de vennootschap, het bepalen van in aanmerking komende en afgestemde economische activiteiten en het opstellen van de rapportage vereist op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening), zonder het verkrijgen van assurance-informatie over de implementatie van, of het toetsen van de effectiviteit van, de interne beheersingsmaatregelen.
- Het beoordelen van het door de vennootschap uitgevoerde dubbele-materialiteitsanalyseproces en het identificeren van gebieden in het duurzaamheidsverslag, inclusief de toelichtingen vereist op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening), waar het waarschijnlijk is dat misleidende of onevenwichtige informatie of een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten zich kan voordoen ('geselecteerde toelichtingen'). Wij hebben verdere assurance-werkzaamheden opgezet en uitgevoerd die inspelen op deze risico-inschatting en die erop zijn gericht om in te schatten of het duurzaamheidsverslag geen afwijkingen van materieel belang bevat.
- Het overwegen of de beschrijving door [het bestuur] van het dubbele-materialiteitsanalyseproces in het duurzaamheidsverslag consistent lijkt te zijn met het door de vennootschap uitgevoerde proces.
- [In het geval dat significante groepsonderdelen zijn onderkend: Het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen en locaties. Bepalend hierbij zijn de aard, omvang [en/of] het risicoprofiel van de groepsonderdelen].
- Het uitvoeren van cijferanalyses op kwantitatieve informatie in het duurzaamheidsverslag, inclusief het overwegen van data en trends [optioneel: in de informatie die is aangeleverd voor consolidatie op groepsniveau].
- Het beoordelen of de door de vennootschap gehanteerde methoden voor het ontwikkelen van schattingen passend zijn en consistent zijn toegepast voor geselecteerde toelichtingen. We hebben data en trends overwogen, echter omvatten onze werkzaamheden niet het toetsen van de gegevens waarop de schattingen zijn gebaseerd of het zelfstandig ontwikkelen van onze eigen schattingen voor het evalueren van de schattingen van [het bestuur].

- Het op basis van beperkte deelwaarnemingen analyseren van relevante interne en externe documentatie die voor de vennootschap beschikbaar is (inclusief publiek beschikbare informatie of informatie afkomstig van relaties in de waardeketen) voor geselecteerde toelichtingen. Het lezen van de andere informatie in [het jaarverslag] om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met het duurzaamheidsverslag te identificeren.
- Het overwegen of:
 - de rapportage vereist op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening) voor elke milieudoelstelling
 - aansluit op de onderliggende vastleggingen van de vennootschap; en consistent of samenhangend is met het duurzaamheidsverslag;
 - redelijk lijkt, in het bijzonder of de in aanmerking komende economische activiteiten voldoen aan de cumulatieve voorwaarden om te kwalificeren als afgestemd; en/of aan de technische screeningcriteria is voldaan;
 - en
 - de gerapporteerde kritische prestatie-indicatoren zijn bepaald en berekend in overeenstemming met het Taxonomy reference framework zoals gedefinieerd in Appendix 1 Glossary of Terms van de CEAOB Guidelines on limited assurance on sustainability reporting zoals vastgesteld op 30 september 2024 en in overeenstemming met de verslaggevingsvereisten op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening), inclusief het verslagleggingsformaat waarin de activiteiten zijn gepresenteerd.
- Het overwegen van de algehele presentatie, structuur en de fundamentele kwalitatieve kenmerken van informatie (relevantie en getrouwe weergave: volledig, onpartijdig, neutraal en nauwkeurig) gerapporteerd in het duurzaamheidsverslag, inclusief de rapportage vereist op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening)
- Het overwegen op basis van onze werkzaamheden ter verkrijging van een beperkte mate van zekerheid en de evaluatie van de verkregen assurance-informatie of het duurzaamheidsverslag als geheel zonder afwijkingen van materieel belang is opgesteld in overeenstemming met de ESRS.

Bibliografie

Accountant.nl (2023) Artikel: AFM over toezicht op CSRD: 'Nog niet met de stok handhaven'.

<https://www.accountant.nl/achtergrond/2024/7/afm-over-toezicht-op-csrd-nog-niet-met-de-stok-handhaven/>

Accountancy Europe (2024). FAQs: Fundamentals to assurance on sustainability reporting. <https://accountancyeurope.eu/publications/faqs-fundamentals-to-assurance-on-sustainability-reporting/>

AFM (2023). CSRD: Geen tijd te verliezen.

Via: <https://www.afm.nl/~profmedia/files/rapporten/2023/rapport-nfi.pdf>

Blokdijk, H. (2010). De betekenis van 'assurance' in het maatschappelijk verkeer.

Artikel in accountant.nl via: https://www.accountant.nl/siteassets/accountant.nl/diversen/betekenis_van_assurance_mab_september-2010.pdf

Brouwer, A. en Nandram, A. (2023). Hoe beïnvloedt assurance over niet-financiële informatie in geïntegreerde verslaggeving de beslissingen van beleggers en opstellers. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. <https://mab-online.nl/article/98588/>

Hategan CD (2022) Assurance on non-financial information – challenges and opportunities. Audit Financiar 1(165): 158–171

Hurley, M. (2024). Sustainability assurance: sailing a boat under construction. Artikel via Environmental Finance 10-12-2024 via: <https://www.environmental-finance.com/content/analysis/sustainability-assurance-sailing-a-boat-under-construction.html?pf=print>

University of Groningen Business School (2024). Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD: de impact van het systeem van interne beheersing op sustainability assurance: wanneer is goed, goed genoeg?

<https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-4-de-praktijk.pdf>

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl