

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

Herziene Standaard 3810N

Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving

Inhoudsopgave

Inleiding	4
Toepassingsgebied van deze Standaard	4
Ingangsdatum	5
Doelstellingen	5
Definities	5
Vereisten	6
Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden	6
Kwaliteitsbeheersing	7
Het plannen en uitvoeren van de opdracht.....	7
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing	9
Het verkrijgen van assurance-informatie	10
Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen	12
Gegevensgerichte werkzaamheden	12
Bijzonderheden voor de duurzaamheidsverslaggeving van een groep.....	15
Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor	16
Totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving	17
Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft	17
Ter vergelijking opgenomen informatie.....	17
Andere informatie.....	18
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria	19
Schriftelijke bevestigingen	19
Het vormen van de assurance-conclusie.....	19
Inhoud van het assurance-rapport.....	20
Overige communicatieverantwoordelijkheden	20
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	21
Inleiding.....	21
Toepassingsgebied van deze Standaard	22
Doelstellingen	23
Definities	23
Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden	24
Kwaliteitsbeheersing	27
Het plannen en uitvoeren van de opdracht.....	28
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing	33
Het verkrijgen van assurance-informatie	36
Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen	40
Gegevensgerichte werkzaamheden	41

Bijzonderheden voor de duurzaamheidsverslaggeving van een groep	44
Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor	45
Totaalbeeld duurzaamheidsverslaggeving	46
Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft	47
Ter vergelijking opgenomen informatie.....	47
Andere informatie.....	47
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria	47
Schriftelijke bevestigingen	48
Het vormen van de assurance-conclusie.....	48
Inhoud van het assurance-rapport.....	49
Overige communicatieverantwoordelijkheden	50

Inleiding

(Zie Par. A1-A3)

- 1 Deze Standaard behandelt attest-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke of een beperkte mate van zekerheid of een combinatie hiervan betreffende (door of namens het management opgestelde) duurzaamheidsverslaggeving omtrent het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit ten aanzien van één of meerdere duurzaamheidsonderwerpen.
- 2 Assurance-opdrachten betreffende duurzaamheidsverslaggeving omvatten attest-opdrachten tot het verkrijgen van zekerheid bij:
 - algemene duurzaamheidsverslaggeving voor het brede maatschappelijke verkeer; en
 - specifieke duurzaamheidsverslaggeving voor specifieke gebruikers.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. A4-A11)

- 3 Deze Standaard omvat assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving. Van de accountant is vereist om te voldoen aan Standaard 3000A en deze Standaard bij het uitvoeren van een assurance-opdracht om te rapporteren over duurzaamheidsverslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 3000A aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000A toegepast moet worden op een assurance-opdracht om te rapporteren over duurzaamheidsverslaggeving.
- 4 Deze Standaard is van toepassing op assurance-opdrachten die voldoen aan paragraaf 1 en 2 van deze Standaard. Standaard 3810N is niet van toepassing op:
 - a assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen (Zie Standaard 3410), behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de duurzaamheidsverslaggeving.-
 - b assurance-werkzaamheden inzake assurance-objecten waarvan de reikwijdte slechts bestaat uit één of meerdere specifieke indicatoren in de duurzaamheidsverslaggeving of alleen een beperkt deel van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit bevat.
- 5 Duurzaamheidsverslaggeving zoals bedoeld onder deze Standaard omvat verschillende vormen van verantwoordingen die ten doel hebben om verantwoording af te leggen over de prestaties van de entiteit ten aanzien van duurzaamheid. Algemene termen die daarmee verband houden zijn onder meer:
 - a (corporate) sustainability reporting;
 - b niet-financiële verslaggeving;
 - c geïntegreerde verslaggeving of integrated reporting;
 - d lange-termijn of meervoudige waardecreatie;
 - e ESG (Environmental, Social, Governance);
 - f impact meting;
 - g maatschappelijk verantwoord ondernemen;
 - h CSR (Corporate Social Responsibility).
- 6 Duurzaamheidsverslaggeving bestaat uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie.
- 7 Deze Standaard is zowel toepasbaar op verantwoordingen die zijn opgesteld over één duurzaamheidsonderwerp als op verantwoordingen die over meerdere duurzaamheidsonderwerpen rapporteren, zoals (een onderdeel van) een jaarverslag.
- 8 Bij een (geïntegreerd) jaarverslag is vaak sprake van een gemengde verantwoording die een combinatie is van een of meerdere financiële overzichten, duurzaamheidsverslaggeving en andere informatie, gecombineerd in het bestuursverslag. Hierbij dient de duurzaamheidsverslaggeving duidelijk identificeerbaar te zijn. Deze standaard is uitdrukkelijk niet toepasbaar op de financiële overzichten die in een (geïntegreerd) jaarverslag zijn opgenomen.

- 9 Het is mogelijk om de assurance-opdracht uit te voeren met een combinatie van een beperkte mate van zekerheid over een deel van de duurzaamheidsverslaggeving en een redelijke mate van zekerheid over een ander deel van de duurzaamheidsverslaggeving, voorzover wet- en regelgeving dit toelaat. Daarbij dienen deze delen duidelijk identificeerbaar te zijn.
- 10 Een beperkte mate van zekerheid is het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisiko naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk leiden tot vertrouwen van de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A8-A11).

Ingangsdatum

- 11 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

(Zie Par. A12-A14)

- 12 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de accountant:
- het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of de duurzaamheidsverslaggeving geen afwijkingen van materieel belang bevat;
 - het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de criteria en een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van een entiteit over de verslagperiode in een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie; en
 - het verder communiceren zoals door deze Standaard en Standaard 3000A wordt vereist.

Definities

- 13 In deze Standaard wordt verstaan onder: (Zie Par. A15)¹
- bewering* – Al dan niet expliciete uitspraken door het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen en door de accountant worden gebruikt bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen.
 - cijferanalyses* - Evaluaties van kwantitatieve informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel kwantitatieve als kwalitatieve gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden.
 - gerechtvaardigde informatiebehoefte* – De informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of informatiebehoefte die door beoogde gebruikers(groepen) kenbaar zijn gemaakt.
 - duurzaamheidsverslaggeving* – Een verantwoording of onderdelen daarvan over een verslagperiode waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van één of meerdere duurzaamheidsonderwerpen.
 - het overwegen van risico's* - het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie zich waarschijnlijk zal voordoen (in het geval van een beperkte mate van zekerheid) of het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving (in het geval van een redelijke mate van zekerheid).
 - organisatorische afbakening* – De afbakening van de activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of directe zeggenschap over heeft en die worden opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.

¹ De definities in Standaard 3000A zijn ook van toepassing op deze Standaard.

- g *operationele afbakening* – De afbakening van de activiteiten in de gehele waardeketen die worden opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
- h *selectie van onderwerpen* – De maatstaf waarmee het management van de entiteit bepaalt over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving om te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers omtrent de duurzaamheidsverslaggeving.

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

(Zie Par. A16)

- 14 De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij de accountant deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000A.

Het naleven van relevante vereisten

- 15 De accountant dient de relevante vereisten van deze Standaard na te leven. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een redelijke mate van zekerheid dan wel opdrachten met een beperkte mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'R' (redelijke mate van zekerheid) of 'B' (beperkte mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf.

Het niet bereiken van een doelstelling

- 16 Wanneer een doelstelling van deze Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. A17-A24)

- 17 Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de assurance-opdracht wordt voldaan, dient de accountant op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), vast te stellen dat:
 - a sprake is van een rationeel doel voor de opdracht waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat de accountant in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen;
 - b de reikwijdte van de opdracht niet leidt tot een onevenwichtige of misleidende verslaggeving, bijvoorbeeld door het weglaten van onderwerpen die van materieel belang zijn;
 - c de van toepassing zijnde criteria, die in het geval van duurzaamheidsverslaggeving mogelijk nog niet algemeen geaccepteerd zijn of door de entiteit zelf ontwikkeld zijn, geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht, en aan de volgende kenmerken voldoen: relevantie; volledigheid; betrouwbaarheid; neutraliteit; begrijpelijkheid;
 - d de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn, met name in het geval dat de entiteit (een deel van) de criteria zelf heeft ontwikkeld; en
 - e dat voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen kan worden als basis voor de conclusie van de accountant.
- 18 In het kader van deze Standaard dient de accountant vast te stellen dat de duurzaamheidsverslaggeving in ieder geval een beschrijving zal geven over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsaspecten.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A25-A34)

- 19 In de opdrachtbevestiging dient de accountant duidelijk vast te leggen wat het object van onderzoek is, tegen welke criteria het object van onderzoek getoetst zal worden, welke delen van de duurzaamheidsinformatie onderdeel uitmaken van het object van onderzoek (scope) en met welke mate van zekerheid de duurzaamheidsverslaggeving van assurance zal worden voorzien.
- 20 De accountant dient een beperking van de reikwijdte van de opdracht alleen te aanvaarden als deze het rationele doel niet raakt. Deze beperkingen dienen in de duurzaamheidsverslaggeving te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in de duurzaamheidsverslaggeving dan wel in de reikwijdte van de assurance-opdracht van de accountant.
- 21 De accountant dient in de opdrachtbevestiging de rol en verantwoordelijkheid van het management en, indien relevant, de met governance belaste personen overeen te komen.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A35-A36)

- 22 Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant dient in dit geval met de opdrachtgever overleg te plegen over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft.
- 23 De accountant dient geen tussentijdse beperkingen in de opdracht te accepteren indien deze naar de mening van de accountant geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in Standaard 3000A.

Kwaliteitsbeheersing

Deskundigheid

(Zie Par. A37)

- 24 Het opdrachtteam dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid op de volgende gebieden:
 - a het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in overeenstemming met de standaarden;
 - b de duurzaamheidsonderwerpen in het onderzoeksobject; en
 - c externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving; en
 - d maatschappelijke ontwikkelingen op deze gebieden.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Criteria

(Zie Par. A38-A49)

- 25 De van toepassing zijnde criteria vormen de basis voor de beoordeling van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de van toepassing zijnde criteria. De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht.
- 26 Bij het bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht in overeenstemming met de kenmerken benoemd in paragraaf 24.b.2 van Standaard 3000A, dient de accountant te bepalen of de criteria ook criteria omvatten voor de beschrijving van de duurzaamheidsverslaggeving, inclusief:
 - a de reden waarom de door de entiteit gerapporteerde onderwerpen de meest relevante zijn in het kader van de duurzaamheidsverslaggeving voor de entiteit; en

- b de wijze waarop de duurzaamheidsverslaggeving de betrouwbaarheid en toereikendheid dient weer te geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsonderwerpen.
- 27 Indien de entiteit voor de duurzaamheidsverslaggeving eigen criteria heeft ontwikkeld, dient de accountant vast te stellen dat de criteria ten minste de volgende elementen bevatten:
- a de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de verantwoordelijke entiteit per onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - b de methode voor het bepalen van de operationele afbakening per onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving, zijnde de wijze waarop het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de gehele waardeketen(s) waarbinnen de verantwoordelijke entiteit haar activiteiten verricht binnen de reikwijdte van de duurzaamheidsverslaggeving valt;
 - c de definities van specifieke terminologie en prestatie-indicatoren in de duurzaamheidsverslaggeving; en
 - d een beschrijving van de van toepassing zijnde kwantificeringsmethoden.
- 28 Als de entiteit eigen criteria ontwikkelt, dient de accountant vast te stellen dat deze criteria zijn opgesteld vanuit het oogpunt van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. A50-A58)

- 29 Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. In overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria bepaalt het bestuur van de entiteit welke onderwerpen de duurzaamheidsverslaggeving zal bevatten. De accountant dient inzicht te verkrijgen in het proces van identificatie van de relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving door het bestuur van de entiteit.
- 30 De accountant dient de selectie van onderwerpen door de entiteit te beoordelen aan de hand van de van toepassing zijnde criteria.
- 31 Indien de accountant van mening is dat de entiteit over bepaalde onderwerpen zou moeten rapporteren in de duurzaamheidsverslaggeving op basis van de van toepassing zijnde criteria en de entiteit dit nalaat, bepaalt de accountant welke gevolgen dit heeft voor de strekking van de conclusie of overweegt de opdracht terug te geven.

Materialiteit

(Zie Par. A59-A67)

- 32 Bij het in aanmerking nemen van materialiteit dient de accountant gebruik te maken van de wijze waarop de van toepassing zijnde criteria het begrip materialiteit in de context van het opstellen en presenteren van de duurzaamheidsverslaggeving definiëren.
- 33 Voor het plannen en uitvoeren van de opdracht dient de accountant veelal een materialiteit per relevant onderwerp te bepalen.
- 34 Duurzaamheidsverslaggeving bestaat veelal uit een mix van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. De accountant dient bij het bepalen van de materialiteit per relevant onderwerp als benoemd in paragraaf 33 rekening te houden met de kwalitatieve en de kwantitatieve factoren.
- 35 De accountant dient te evalueren of de materialiteit per relevant onderwerp, wanneer deze gezamenlijk voor alle onderwerpen wordt gezien, naar verwachting toereikend is om na afloop van de werkzaamheden te kunnen evalueren of sprake is van een totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving die niet misleidend is, qua inhoud evenwichtig is en waarbij de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Indien noodzakelijk past de accountant op basis van de evaluatie de materialiteit per relevant onderwerp aan.

- 36 De accountant dient de materialiteit voor de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving te herzien wanneer de accountant tijdens de opdracht kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan de accountant initieel een andere materialiteit (kwalitatief dan wel kwantitatief) zou hebben bepaald.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's in het onderzoeksobject

(Zie Par. A68-A82)

- 37B De accountant dient op basis van professionele oordeelsvorming te overwegen welk inzicht in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, noodzakelijk is voor het identificeren van gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen, om de accountant in staat te stellen een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen, en dient dit inzicht te verwerven.
- 37R De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
- 38B Bij het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant de interne beheersing van de entiteit die voor de opdracht relevant is in overweging te nemen, inclusief het proces waarvan gebruik is gemaakt om de duurzaamheidsverslaggeving op te stellen, als basis voor het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen. De accountant dient in ieder geval inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit:
- de interne beheersingsomgeving;
 - het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
 - het risico-inschattingsproces van de entiteit.
- 38R Bij het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor duurzaamheidsverslaggeving.
- 39R De accountant dient in ieder geval inzicht te verwerven in de hierna volgende componenten van de interne beheersing van de entiteit die relevant zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving:
- de interne beheersingsomgeving;
 - het informatiesysteem inclusief de gerelateerde bedrijfsprocessen en communicatie van rollen en verantwoordelijkheden inzake het rapporteren over emissies en significante aangelegenheden die hier verband mee houden;
 - het risico-inschattingsproces van de entiteit;
 - interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de opdracht en waarvan de accountant het noodzakelijk acht om daarin inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in te schatten en om verdere werkzaamheden te kunnen opzetten en uitvoeren inspelend op de ingeschatte risico's. Voor een assurance-opdracht is het niet nodig dat de accountant inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten in relatie met iedere significante soort emissie en de toelichting hierop in het emissieverslag of met elke bewering die daarvoor relevant is; en
 - het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen.
- 40 Bij het verwerven van inzicht zoals vereist op grond van paragraaf 37B of 37R dient de accountant te overwegen onder meer het volgende in aanmerking te nemen:
- de aard van de activiteiten inclusief de impact die de entiteit maakt op duurzaamheidsonderwerpen, waaronder de relevante activiteiten in de waardeketen;

- b de geografische locaties of juridische entiteiten waar de activiteiten van de entiteit plaatsvinden, en hoeveel de verschillende locaties bijdragen aan de algehele informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - c het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor de totstandkoming van de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving binnen de entiteit;
 - d de strategie en gekozen doelstellingen van de entiteit inzake de duurzaamheidsaspecten in de duurzaamheidsverslaggeving, waaronder eventuele publiekelijk bekend gemaakte ambities en doelstellingen;
 - e de belangrijkste bedrijfsrisico's met betrekking tot specifieke duurzaamheidsaspecten en de verslaggeving daaromtrent;
 - f de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving, inclusief de wijze van selectie van onderwerpen door de entiteit en de door de entiteit niet-geselecteerde onderwerpen;
- 41 Indien de financiële overzichten van de verantwoordelijke entiteit door een andere accountant worden gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant te overwegen of het noodzakelijk is overleg te voeren met deze andere accountant om meer inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar omgeving.
- 42B De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten en dienen de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft te bespreken. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met de door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.
- 42R De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten en dienen de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft te bespreken. Bij deze bespreking dient specifiek aandacht te worden besteed aan hoe en waar de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit vatbaar kan zijn voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de wijze waarop de fraude zou kunnen worden gepleegd. Bij de bespreking mag geen rekening worden gehouden met de eventuele mening van de leden van het opdrachtteam dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met de door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. A83)

- 43 Een aanzienlijk deel van de duurzaamheidsverslaggeving is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Kwalitatieve informatie in duurzaamheidsverslaggeving kan objectief (direct observeerbaar) of subjectief (afhankelijk van de perceptie van de opsteller van de duurzaamheidsverslaggeving) van aard zijn. Kwalitatieve informatie die subjectief van aard is, is daardoor afhankelijk van inschattingen van het management en daardoor sterker ontvankelijk voor oneigenlijke beïnvloeding van het management. De accountant dient daarom de mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van het management mee te wegen bij het overwegen van risico's.
- 44 De accountant dient specifiek inzicht te verwerven in het proces van de entiteit van het opstellen, verzamelen, samenvoegen en beoordelen van kwalitatieve informatie.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. A84-A89)

- 45 De accountant dient zich bij het overwegen van risico's te richten op:
- a de kwalitatieve aspecten voor de teksten in de duurzaamheidsverslaggeving; en

- b de kwantitatieve, en indien van toepassing de hieraan gerelateerde kwalitatieve, aspecten voor de door de entiteit gerapporteerde prestatie-indicatoren en overige kwantitatieve toelichtingen.

De accountant maakt gebruik van beweringen bij het in aanmerking nemen van de verschillende soorten afwijkingen die kunnen voorkomen bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De accountant kan gebruik maken van beweringen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. A90-A94)

- 46B De accountant dient bij het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving zich kan voordoen werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 47-51 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.
- 46R De accountant dient bij het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 47-51 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.
- 47 Duurzaamheidsinformatie kan gemanipuleerd worden doordat het management een positiever beeld schetst van de prestaties van de entiteit dan gerechtvaardigd is in de omstandigheden, wat kan leiden tot misleidende of onevenwichtige duurzaamheidsverslaggeving (zoals fraude in de vorm van greenwashing). De accountant dient deze omstandigheden mee te wegen bij het overwegen van risico's als gevolg van fraude in overeenstemming met paragraaf 46B respectievelijk 46R.
- 48 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
 - a de inschatting door het management van het risico dat de duurzaamheidsverslaggeving mogelijk een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen;
 - b de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft geïdentificeerd of die onder de aandacht van het management zijn gebracht of van niet-financiële prestatie-indicatoren of toelichtingen die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
 - c de informatie die het management aan de met governance belaste personen (indien relevant) heeft meegedeeld over de processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en
 - d de informatie die het management aan de werknemers heeft meegedeeld over de visie van het management op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.
- 49 De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om te bevestigen of zij op de hoogte zijn van:
 - a feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
 - b het niet naleven van wet- of regelgeving;die op de duurzaamheidsverslaggeving van invloed is.
- 50 Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de interne beheersing, waaronder administratieve vastleggingen, te manipuleren en frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een gebied dat de accountant in acht neemt bij het overwegen van risico's. De accountant dient tevens bij het overwegen van risico's te bepalen wat de gevolgen van het voorgaande zijn voor de aard, omvang en timing van de werkzaamheden.
- 51 De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan

van een of meer frauderisicofactoren. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen om te bepalen of frauderisicofactoren aanwezig zijn en of deze in aanmerking moeten worden genomen bij het overwegen van risico's als gevolg van fraude.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. A95-A99)

- 52R Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
- de redenen te overwegen die hebben geleid tot het in acht nemen van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de duurzaamheidsverslaggeving; en
 - meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat; en
 - te overwegen of de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. A100-A102)

- 53 Indien wordt gedetecteerd dat de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen (deels) niet effectief hebben gewerkt gedurende de verslagperiode dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. De accountant dient te bepalen of:
- de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
 - aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
 - op de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. A103-A107)

- 54B De accountant dient een combinatie van assurance-werkzaamheden te kiezen uit de standaardtechnieken, waar de accountant bij assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid vooral gebruik zal maken van het verzoeken om inlichtingen, en cijferanalyses. Het bepalen van de aard, omvang en timing van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming. Andere standaardtechnieken die de accountant kan inzetten betreffen inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming en externe bevestiging.
- 54R De accountant dient bij assurance opdrachten met een redelijke mate van zekerheid een combinatie van assurance-werkzaamheden te kiezen uit de standaardtechnieken: het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses. Het bepalen van de aard, omvang en timing van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming.
- 55R De accountant dient gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren voor elk onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving (zoals gegevensstromen, prestatie-indicatoren en toelichtingen) dat van materieel belang is.
- 56 De gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant uitvoert, dienen in ieder geval te omvatten:
- het aansluiten of afstemmen van informatie in de duurzaamheidsverslaggeving op de onderliggende administratieve vastleggingen; en
 - het onderzoeken van aanpassingen van materieel belang die tijdens het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving zijn gemaakt.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. A108-A110)

- 57B Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- a het verzoeken om inlichtingen met kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - b indien noodzakelijk geacht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen op basis van professionele oordeelsvorming van de accountant, het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen.
- 57R Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- a het verzoeken om inlichtingen met kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - b het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de duurzaamheidsverslaggeving zijn opgenomen;
 - c het kennismaken van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de met governance belaste personen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid voor zover relevant als onderbouwing van kwalitatieve beweringen van het management.
- 58 Kwalitatieve informatie kan door de aard op verschillende manieren worden begrepen, omdat connotaties kunnen verschillen, of informatie niet in context wordt geplaatst. Indien de duurzaamheidsverslaggeving als gevolg daarvan kwalitatieve informatie bevat die niet neutraal is of misleidend kan zijn, dient de accountant aan het management te verzoeken om deze beweringen te verwijderen of te wijzigen naar meer neutrale bewoordingen.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. A111-A112)

- 59B Cijferanalyses zijn een belangrijk middel voor assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving met een beperkte mate van zekerheid. Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses dient de accountant:
- a de geschiktheid van bepaalde cijferanalyses te bepalen, waarbij de accountant rekening houdt met de geïdentificeerde gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen en eventuele door de accountant uitgevoerde detailcontroles;
 - b de herkomst van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden of ratio's is ontwikkeld, te evalueren waarbij de accountant rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie; en
 - c een verwachting met betrekking tot vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen.
- Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.
- 59R Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses dient de accountant:
- a de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses te bepalen voor de te toetsen beweringen, waarbij de accountant rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
 - b de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting van de accountant ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden, bedragen of verhoudingscijfers is ontwikkeld, te

evalueren waarbij de accountant rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; en

- c een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren; en
- d een aantal of bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden die aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek.

Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door:

- a de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is als onderbouwing van de ontvangen inlichtingen van de entiteit; en
- b andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. A113-A114)

- 60 De accountant dient bij het opzetten van de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere werkzaamheden inzake schattingen de hoeveelheid werkzaamheden aan te passen op basis van de mate van schattingonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit van de schattingen.
- 61 Op basis van de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant te evalueren of:
 - 1 De entiteit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria die relevant zijn voor schattingen op passende wijze heeft toegepast; en
 - 2 De methoden voor het maken van schattingen passend zijn en op consistente wijze zijn toegepast, en of eventuele wijzigingen in gerapporteerde schattingen of in de methode om deze te maken ten opzichte van de voorgaande periode in de omstandigheden passend zijn.
- 62B De accountant dient te overwegen of andere werkzaamheden inzake schattingen noodzakelijk zijn in de omstandigheden van de opdracht in aanvulling op de werkzaamheden beschreven in paragraaf 61.
- 62R Bij het inspelen op een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang dient de accountant, rekening houdend met de aard van de schattingen, één of meer van de hier volgende werkzaamheden te ondernemen:
 - a toetsen hoe de entiteit de schatting heeft gemaakt en de gegevens waarop deze is gebaseerd. Hierbij dient de accountant te evalueren of:
 - 1 de gebruikte kwantificeringsmethode onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - 2 de veronderstellingen waarvan de entiteit gebruik heeft gemaakt passend zijn.
 - b toetsen van de werking van de interne beheersmaatregelen over de schattingswijze van de entiteit samen met andere passende werkzaamheden;
 - c ontwikkelen van een puntschatting of een interval om de schatting van de entiteit te evalueren. In dit kader:
 - 1 kan de accountant gebruikmaken van veronderstellingen of methoden die verschillen van die van de entiteit. In dit geval dient de accountant voldoende inzicht te verwerven in de veronderstellingen of methoden van de entiteit. Dit om vast te stellen dat de puntschatting of het interval van de accountant rekening houdt met relevante variabelen en om alle significante verschillen ten opzichte van de puntschatting van de entiteit te evalueren;
 - 2 indien de accountant concludeert dat het passend is een interval te hanteren, dient de accountant het interval op basis van de beschikbare assurance-informatie zodanig te verkleinen dat alle resultaten binnen het interval als redelijk kunnen worden beschouwd.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. A115)

- 63 De uitvoering van detailwerkzaamheden, als onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden, kan niet-statistische of statistische steekproeven omvatten. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij de bepaling van de meest geschikte methode om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Aanwijzingen van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

- 64 Indien de accountant bij een opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving een afwijking identificeert, dient de accountant te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de opdracht te evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is.
- 65 Indien de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is om te concluderen of, de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of het niet naleven van wet- en regelgeving, dient de accountant de gevolgen daarvan voor de assurance-opdracht te evalueren.
- 66 Als sprake is van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- of regelgeving bij een opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving, dient de accountant na te gaan of er aanvullende zaken moeten worden gedaan op grond van andere wet- en regelgeving zoals de Wwft of de *Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving* (NV NOCLAR).

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. A116)

- 67B De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant dient te verkrijgen.

Bijzonderheden voor de duurzaamheidsverslaggeving van een groep

(Zie Par. A117–A123)

- 68 Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor de groep dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de significantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard of omvang of specifieke risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving. Daartoe dient de accountant te bepalen welke onderdelen van de groep significant zijn vanwege hun aard, omvang of overwogen risico's. Bij deze afweging dient de accountant zowel kwalitatieve als kwantitatieve informatie in overweging te nemen.
- 69 Het is niet voldoende om een algemene grens per indicator te hanteren om te bepalen welke groepsonderdelen en locaties significant zijn voor het onderzoek van de accountant. De accountant dient de bijdrage van elk groepsonderdeel/elke locatie per materieel onderwerp of per significante prestatie-indicator in ogenschouw te nemen bij het bepalen van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen en locaties met uitzondering van groepsonderdelen of locaties die duidelijk onbeduidend zijn.
- 70B Voor een onderdeel van de groep dat significant is voor de groep en haar duurzaamheidsverslaggeving, dient de accountant van de groep, of een accountant van het betreffende onderdeel namens de accountant van de groep, gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren. Dit zijn werkzaamheden betreffende de duurzaamheidsverslaggeving van het onderdeel om in te spelen op de overwogen gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen.

- 70R Voor een onderdeel van de groep dat significant is voor de groep en haar duurzaamheidsverslaggeving, dient de accountant van de groep, of een accountant van het betreffende onderdeel namens de accountant van de groep, een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- controle van de duurzaamheidsverslaggeving van het groepsonderdeel om in te spelen op de geïdentificeerde risico's, met gebruikmaking van de materialiteit voor het onderdeel;
 - controle om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen van een of meer prestatie-indicatoren, gegevensstromen of toelichtingen met betrekking tot de significante risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving van de groep; en
 - overige gespecificeerde werkzaamheden.

Voor onderdelen van de groep die niet significant zijn, dient de accountant cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

- 71 Indien de accountant van de groep niet van mening is dat uit:
- de werkzaamheden met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving van significante onderdelen van de groep;
 - de werkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
 - de op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
- voldoende en geschikte assurance-informatie kan worden verkregen om daarop de conclusie op groepsniveau te baseren, dient de accountant van de groep groepsonderdelen en locaties te selecteren die geen significante groepsonderdelen en locaties zijn en dient het een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving van de individuele geselecteerde groepsonderdelen en locaties, of dient het aan een accountant van een groepsonderdeel of locatie te verzoeken deze uit te voeren:
- een controle of beoordeling van de duurzaamheidsverslaggeving van het groepsonderdeel/de locatie met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel/de locatie;
 - een controle of beoordeling van een of meer prestatie-indicatoren, gegevensstromen of toelichtingen;
 - gespecificeerde overige werkzaamheden.

- 72 De accountant dient te overwegen om de selectie van niet-significante groepsonderdelen en locaties in de tijd te variëren.

- 73 De accountant kan de geplande werkzaamheden met betrekking tot groepsonderdelen desgewenst laten uitvoeren door andere accountants waarbij de accountant dient:
- vast te stellen waar werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
 - vast te stellen dat de desbetreffende accountant vakbekwaam en zorgvuldig is om de werkzaamheden uit te voeren;
 - vast te stellen dat de betreffende accountant onafhankelijk is in overeenstemming met de ViO;
 - te zorgen voor instructies aan de andere accountants over de uit te voeren werkzaamheden;
 - te evalueren of de door de accountant van de groepsmaatschappij uitgevoerde werkzaamheden toereikend zijn;
 - vast te stellen dat de rapportage van de groepsmaatschappij de benodigde informatie bevat die nodig is voor het kunnen opstellen van de rapportage op groepsniveau.

Indien de accountant concludeert dat de werkzaamheden van andere accountants van het groepsonderdeel geen voldoende en geschikte assurance-informatie opleveren, voert de groepsaccountant zelf verdere werkzaamheden uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. A124-A129)

- 74 Wanneer de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor dient de accountant de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die andere accountant, deskundige of interne auditor in aanvulling op de relevante vereisten in Standaard 3000A te evalueren op het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving.
- 75 Indien de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een interne auditfunctie, dient de accountant te overwegen op welke manier dit het meest passend is in de omstandigheden van de opdracht (zie par. A128).
- 76 Directe ondersteuning kan verboden zijn voor wettelijke controle-opdrachten. Hoewel directe ondersteuning niet verboden hoeft te zijn voor assurance-opdrachten dient de accountant bij een combinatie van de assurance-opdracht met een wettelijke controle - waarbij directe ondersteuning verboden is voor de wettelijke controle-opdracht en waarbij sprake is van een geïntegreerd object van onderzoek - geen gebruik te maken van directe ondersteuning voor de assurance werkzaamheden met betrekking tot de niet financiële verslaggeving (zie par. A129).

Totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving

(Zie Par. A130-A131)

- 77 De accountant dient het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving te evalueren op onder meer de volgende aspecten:
- de wijze waarop de verantwoordelijke entiteit de beoogde gebruikers heeft geïdentificeerd en hun verwachtingen en belangen heeft geadresseerd;
 - de wijze waarop de gerapporteerde informatie in de context van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen is geplaatst;
 - de wijze waarop de keuze voor gerapporteerde onderwerpen tot stand is gekomen en is toegelicht;
 - de volledigheid van de verslaggeving, dat wil zeggen in hoeverre alle materiële onderwerpen, relevante (bedrijfs-)onderdelen en significante impact van de activiteiten van de entiteit zijn meegenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
- 78 Daarbij dient de accountant in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, de verslaggeving qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. A132-A133)

- 79 De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft, meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant dient:
- het effect van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft op de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen; en
 - gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als de accountant hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat de accountant het assurance-rapport had aangepast.

De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. A134)

- 80 Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt in de duurzaamheidsverslaggeving en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat,

dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of:

- a de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met in voorgaande verslaggevingsperioden gepubliceerde informatie en andere toelichtingen of, indien van toepassing, deze op een juiste wijze is herzien en dat die herziening op adequate wijze is toegelicht; en
 - b de van toepassing zijnde criteria die in de ter vergelijking opgenomen informatie worden weergegeven consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria die in de huidige verslaggevingsperiode worden toegepast of, indien zich wijzigingen hebben voorgedaan, deze op adequate wijze zijn toegepast en toegelicht.
- 81 Indien de duurzaamheidsverslaggeving over de voorgaande verslagperiode niet is onderzocht, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de ter vergelijking opgenomen informatie niet is onderzocht. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant niet van het vereiste om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de duurzaamheidsverslaggeving over de lopende verslagperiode.
- 82 Indien de ter vergelijking opgenomen informatie in de duurzaamheidsverslaggeving meerdere verslagperioden omvat, dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te overwegen voor welke verslagperioden de toelichtingen relevant zijn voor de gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving.
- 83 Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:
- a de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en
 - b het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
 - I. wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
 - II. wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

(Zie Par. A135-A136)

- 84 Wanneer het document dat de duurzaamheidsverslaggeving alsmede het assurance-rapport bevat ook andere informatie bevat, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant:
- a een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport; of
 - b een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de assurance-werkzaamheden, in de context van de verkregen assurance-informatie en de conclusies getrokken in de assurance-opdracht; of
 - c zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving of het assurance-rapport, dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passende verdere maatregelen te nemen.

- 85 Als melding wordt gemaakt van of een verwijzing is opgenomen naar de aan de accountant verstrekte assurance-opdracht of van (de uitkomst van) het assurance-rapport, dient de accountant te bepalen of op basis van de tekst geen onredelijke verwachtingen worden geschapen ten aanzien van de:
- reikwijdte van de assurance-opdracht;
 - diepgang van de assurance-werkzaamheden;
 - mate van zekerheid die verstrekt wordt; of
 - conclusie van de assurance-opdracht.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. A137-A138)

- 86 De accountant dient te evalueren of de duurzaamheidsverslaggeving op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant in aanmerking te nemen of de van toepassing zijnde criteria zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier en of de gebruikte terminologie passend is.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. A139)

- 87 De accountant dient bij het verzoeken om een schriftelijke bevestiging van het management in het geval van een assurance-opdracht inzake duurzaamheidsverslaggeving tevens het volgende te laten bevestigen:
- dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is;
 - haar verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie van duurzaamheidsverslaggeving ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de duurzaamheidsverslaggeving zijn weergegeven;
 - dat zij het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend achten;
 - dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen; en
 - dat de duurzaamheidsverslaggeving niet misleidend of niet onevenwichtig is.
- 88 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om een of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving relevant is, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. A140-A142)

- 89 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Bij het vormen van die conclusie dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- de door de accountant bepaalde materialiteit om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - de door de accountant gevormde conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn; en
 - een evaluatie of geïdentificeerde afwijkingen een aanwijzing vormen voor fraude.
- 90 De accountant dient te evalueren of de duurzaamheidsverslaggeving een getrouwe weergave is van:
- het beleid,
 - de bedrijfsvoering;
 - de gebeurtenissen; en
 - de prestaties

van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen die onder de reikwijdte van de assurance-opdracht vallen van de verantwoordelijke entiteit in de verslagperiode.

- 91 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dient de accountant, naar gelang passend:
- a een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
 - b de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- 92 Bij een combinatie van een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd. De accountant dient separaat een oordeel (redelijke mate van zekerheid) en een conclusie (beperkte mate van zekerheid) te formuleren.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. A143-A147)

- 93 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving die in de assurance-opdracht is betrokken. De accountant dient daarbij zorg te dragen voor een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving.
- 94 Het assurance-rapport dient de in Standaard 3000A beschreven basiselementen te bevatten; en een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Standaard 3810N assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving is uitgevoerd.
- 95 Het assurance-rapport dient in voorkomende gevallen een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de totale informatie waaraan het assurance-rapport is toegevoegd onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht (onderzoeksobject). Indien onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met een redelijke mate van zekerheid zijn onderzocht en onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht, dient het assurance-rapport een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met een redelijke mate van zekerheid en welke onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht.
- 96 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant het volgende concludeert:
- a in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een getrouwe weergave geeft van het beleid ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - b in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een getrouwe weergave geeft van het beleid ten aanzien van maatschappelijke onderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. A148)

- 97 De accountant dient, tenzij verboden op grond van wet- of regelgeving, aan de met governance belaste personen de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de accountant komen te communiceren. De accountant dient ook te bepalen of de accountant de verplichting heeft deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:
- a tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;
 - b geïdentificeerde of vermoede fraude;

- c aangelegenheden over de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

(Zie Par. 1-2)

- A1 Deze Standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle of beoordeling van historische financiële informatie. De verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken:
 - a de kwantitatieve informatie waarover in duurzaamheidsverslaggeving wordt gerapporteerd, wordt veelal niet gemeten in uniforme geldeenheden, maar in verschillende eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld prestatie-indicatoren over de emissie van koolstofdioxide en prestatie-indicatoren over het screenen van leveranciers ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten);
 - b de kwantitatieve informatie waarover in duurzaamheidsverslaggeving wordt gerapporteerd is meestal niet te ontleen aan een enkel registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone';
 - c naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld over beleid en management) van minstens even groot belang;
 - d door de diversiteit aan onderwerpen die duurzaamheidsverslaggeving over het algemeen omvat, is sprake van meerdere voor de duurzaamheidsverslaggeving relevante informatiesystemen waarbij de verantwoordelijkheid daarvoor ook bij verschillende medewerkers in de organisatie kan zijn belegd. Eventueel aanwezige informatiesystemen bevatten verschillende waarborgen voor volledigheid en juistheid die invloed hebben op de assurance aanpak van de accountant;
 - e duurzaamheidsverslaggeving is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers(groepen) van duurzaamheidsverslaggeving kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben;
 - f de van toepassing zijnde criteria voor duurzaamheidsverslaggeving zijn van veel recentere datum en minder geüniformeerd dan die voor historische financiële informatie. Bovendien zijn de van toepassing zijnde criteria als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen en de daarmee gepaard gaande verschuiving van de publieke aandacht ook frequenter aan veranderingen onderhevig;
 - g het ontbreken van geüniformeerde praktijken ter beoordeling en meting van duurzaamheidsverslaggeving heeft tot gevolg dat verscheidene meettechnieken acceptabel zijn om toe te passen. Hierdoor kan de vergelijkbaarheid tussen entiteiten onderling en in de tijd beïnvloed worden.
- A2 Het bovenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie, tot de volgende kenmerken van het verstrekken van een redelijke of beperkte mate van zekerheid bij duurzaamheidsverslaggeving:
 - a er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van duurzaamheidsverslaggeving maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams;
 - b de keuzes van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verantwoordelijke entiteit worden gemaakt;
 - c het kan economisch rationeel zijn om bepaalde onderwerpen buiten het verstrekken van zekerheid bij de duurzaamheidsverslaggeving te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld;

- d de opdracht kan grotere vaktechnische en economische beperkingen kennen (zie A11 en verder). Deze beperkingen kunnen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet worden ter vermijding van een verwachtingskloof;
 - e de risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, en bevat explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers;
 - f omdat relatief veel informatie in de duurzaamheidsverslaggeving kwalitatief van aard is, zal voor die informatie bij het bepalen van geschikte assurance werkzaamheden de nadruk liggen op werkzaamheden die passend zijn voor kwalitatieve informatie, waaronder het verzoeken om inlichtingen, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke, en minder op werkzaamheden als herberekening en cijferanalyses.
- A3 De verantwoordelijke entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving. De inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving bestaat uit één duurzaamheidsonderwerp of meerdere specifieke duurzaamheidsonderwerpen waarover de entiteit verslag doet. Deze onderwerpen kunnen gericht zijn op verschillende maatschappelijke aspecten zoals economisch, sociaal, milieu en governance.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 3-10)

- A4 Deze Standaard is van toepassing op het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake duurzaamheidsverslaggeving waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van (een) duurzaamheidsonderwerp(en).
- A5 Voorbeelden van opkomende vormen van duurzaamheidsverslaggeving zijn:
- a De duurzaamheidsverslaggeving in een geïntegreerd jaarverslag;
 - b Rapportage over de eerbiediging van mensenrechten (human rights report);
 - c 'Verantwoord beleggen' verslag;
 - d SDG (Sustainable Development Goals) rapportages;
 - e Impact rapportages; of
 - f Rapportage over de maatschappelijke impact van een groene obligatielening, die slechts ten behoeve van de obligatiehouders wordt opgesteld.
- A6 Kwantitatieve informatie kan mede financiële informatie omvatten die informatie geeft over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties ten aanzien van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen. Standaard 3810N is van toepassing op deze specifieke financiële informatie.
- A7 Deze Standaard heeft alleen betrekking op duurzaamheidsverslaggeving die een overzicht geeft van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties ten aanzien van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen die het object van onderzoek vormen. Dit houdt in dat rapportages die een beperktere scope van informatie over het duurzaamheidsonderwerp of de duurzaamheidsonderwerpen bevatten, waarbij bijvoorbeeld enkel de prestaties van een beperkt aantal duurzaamheidsonderwerpen gerapporteerd wordt, niet vallen onder de reikwijdte van deze Standaard. Hiervoor kan bijvoorbeeld Standaard 3000A *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)* worden gebruikt. Het uitvoeren van een assurance-opdracht met een beperktere scope kan als eerste stap worden gezien naar het uitvoeren van een opdracht in het kader van deze Standaard. Voor assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen is Standaard 3410 *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen* van toepassing, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance. Ook kan in een opdracht zowel Standaard 3410 voor het emissieverslag en Standaard 3810N voor de duurzaamheidsinformatie worden gecombineerd.
- A8 In de praktijk is het complex om te bepalen wanneer bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een zinvol niveau van zekerheid is verkregen op basis van de

verzamelde assurance-informatie. In tegenstelling tot een redelijke mate van zekerheid kan een beperkte mate van zekerheid een bandbreedte van zekerheid betreffen tussen:

- a het minimale niveau van zekerheid dat noodzakelijk is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het object van onderzoek te vergroten naar een niveau dat duidelijk meer is dan onbeduidend; en
- b het niveau van zekerheid net lager dan een redelijke mate van zekerheid.

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden benodigd om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen zal de accountant dan ook bepalen op basis van professionele oordeelsvorming. De accountant zal op basis van de omstandigheden van de opdracht bepalen wanneer een zinvol niveau is bereikt.

- A9 Wat zinvol is voor een specifieke assurance-opdracht hangt af van de omstandigheden van de opdracht, waaronder de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers, de criteria en de kenmerken van de duurzaamheidsverslaggeving.
- A10 De accountant zal de aard, timing en omvang van de werkzaamheden mede bepalen op basis van de inschatting wat een zinvol niveau van zekerheid is voor de assurance-opdracht. De diepgang van de werkzaamheden zal daarbij toenemen als het zinvol niveau van zekerheid verschuift van het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A8(a) naar het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A8(b).
- A11 Het doel van een assurance-opdracht is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de duurzaamheidsverslaggeving. Dit wordt bewerkstelligd doordat de accountant een conclusie met een beperkte of redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking brengt over de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld is in overeenstemming met de criteria en een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van een entiteit over de verslagperiode. Een overeenkomstig deze Standaard uitgevoerde assurance-opdracht stelt de accountant in staat die conclusie te vormen.

Doelstellingen

(Zie Par. 12)

- A12 De doelstelling benoemd in paragraaf 12 is van toepassing in geval sprake is van een getrouw-beeld-stelsel voor duurzaamheidsverslaggeving. Wanneer het stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving een getrouw-beeld-stelsel is, heeft de door de Standaard vereiste conclusie betrekking op de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit over de verslagperiode.
- A13 Wanneer het stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving een compliance-stelsel is, heeft de vereiste conclusie betrekking op de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. De doelstelling van de accountant onder 12b zal dan als volgt wijzigen:
 - b) het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de criteria in een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie
- A14 Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de Standaard naar de conclusie van de accountant beide vormen van de conclusie van de accountant.

Definities

(Zie Par. 13)

Beweringen

- A15 Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen bij duurzaamheidsverslaggeving:

- a Kwantitatieve informatie over transactiestromen gedurende een bepaalde periode en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Volledigheid
 - iii Nauwkeurigheid
 - iv Afgrenzing
 - v Classificatie of rubricering
 - vi Presentatie
- b Kwantitatieve informatie over saldi op een bepaald moment in de tijd en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Bestaan
 - ii Rechten en verplichtingen
 - iii Volledigheid
 - iv Nauwkeurigheid, waardering en toerekening
 - v Classificatie of rubricering
 - vi Presentatie
- c Kwalitatieve informatie, waaronder overige presentatie en toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Verantwoordelijkheid
 - iii Relevantie
 - iv Volledigheid
 - v Neutraliteit
 - vi Rubricering en begrijpelijkheid
 - vii Nauwkeurigheid en kwantificering
 - viii Consistentie en vergelijkbaarheid

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

(Zie Par. 14)

A16 De Standaarden die zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie zijn niet van toepassing op assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor accountants die een assurance-opdracht overeenkomstig deze Standaard uitvoeren.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. 17-18)

- A17 Een zinvol niveau van zekerheid zoals benoemd in paragraaf 17 lid a wordt geacht te zijn bereikt, indien het door de accountant verkregen niveau van zekerheid waarschijnlijk leidt tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is.
- A18 Als onderdeel van het bepalen of sprake is van een rationeel doel voor de opdracht, overweegt de accountant of de duurzaamheidsverslaggeving binnen de reikwijdte van de assurance-opdracht de meest relevante onderwerpen van de betreffende duurzaamheidsverslaggeving omvat en maakt een inschatting of een risico bestaat op onevenwichtige of misleidende verslaggeving door de gemaakte keuzes van het management.
- A19 Als de duurzaamheidsverslaggeving één duurzaamheidsonderwerp omvat, is het risico op onevenwichtige of misleidende verslaggeving groter. De accountant kan overwegen of de keuze van de entiteit om de duurzaamheidsverslaggeving tot één enkel onderwerp te beperken een rationeel doel dient en zinvol is voor gebruikers.
- A20 Als onderdeel van het bepalen of sprake zal zijn van voldoende en geschikte assurance-informatie kan de accountant overwegen of de interne beheersing rondom duurzaamheidsverslaggeving aan de minimale vereisten voldoet.

- A21 De accountant neemt het besluitvormingsproces van het management van de entiteit omtrent de keuze van de onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving en de diepgang ervan in de duurzaamheidsverslaggeving in overweging en onderkent hierbij of sprake is van eventuele onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers of onderwerpen of informatie over deze onderwerpen en of dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- A22 Indien naast de informatie waarover assurance wordt gegeven ook andere informatie wordt vermeld is het van belang dat informatie waarover assurance wordt gegeven goed onderscheiden kan worden van deze andere informatie in het verslag.
- A23 De accountant kan in de overweging of sprake is van beperkingen die geaccepteerd kunnen worden, de volgende voorwaarden overwegen:
- a die beperkingen in de duurzaamheidsverslaggeving door het management van de verantwoordelijke entiteit worden op duidelijke wijze aangegeven en gemotiveerd en, waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan; en
 - b die beperkingen waarbij naar het oordeel van de accountant nog steeds sprake is van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.
- A24 Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
- a beperkingen in de verslaggeving: bijvoorbeeld de verslaggeving strekt zich (nog) niet uit over alle relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of de verslaggeving bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn;
 - b beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in de verslaggeving opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie van zekerheid te voorzien.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 19-21)

- A25 De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verantwoordelijke entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de van toepassing zijnde criteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.
- A26 Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat significante en overige door de accountant relevant geachte aangelegenheden zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het management van de verantwoordelijke entiteit, en indien relevant aan de met governance belaste personen.
- A27 Governance structuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken:
- a in sommige gevallen zijn bijvoorbeeld enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit;
 - b in andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen of interne organen zoals een Raad van Bestuur en een Raad van Commissarissen;
 - c daarnaast zal in het geval van duurzaamheidsverslaggeving de verantwoordelijkheid voor de duurzaamheidsverslaggeving belegd kunnen zijn op verschillende niveaus in de organisatie.
- A28 Duurzaamheidsverslaggeving kan bestaan uit verschillende soorten informatie, waaronder, niet-financiële informatie, maar ook op onderdelen financiële informatie, historische informatie en toekomstgerichte informatie. De opdrachtbevestiging kan een duidelijke omschrijving van de duurzaamheidsverslaggeving bevatten met een toelichting op:

- a de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die met een redelijke mate van zekerheid worden gecontroleerd;
 - b de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die met een beperkte mate van zekerheid worden beoordeeld;
 - c de onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving die geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek indien dat de duidelijkheid van de opdrachtafbakening ten goede komt; en
 - d de andere informatie.
- A29 Toekomstgerichte informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel gegevens wel aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve onzeker van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle of beoordeling van retrospectief gerichte informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een conclusie uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.
- A30 Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerde conclusie aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid bij toekomstgerichte informatie. Indien toekomstgerichte informatie deel uitmaakt van het object van onderzoek is het daarom waarschijnlijk dat voor dit onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving sprake zal zijn van conclusie met een beperkte mate van zekerheid. Het staat de accountant echter vrij om, indien naar het oordeel van de accountant voldoende mate van onderbouwing is verkregen, een positief geformuleerde conclusie aangaande de veronderstellingen te verstrekken.
- A31 De accountant bespreekt en komt met de opdrachtgever overeen wie de relevante persoon (personen) is (zijn) met wie gecommuniceerd moet worden:
- a in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren van de duurzaamheidsverslaggeving, bijvoorbeeld als deze onderdeel is gemaakt van een geïntegreerd financieel en niet-financieel verslag.
 - b in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid of is deze verantwoordelijkheid belegd bij iemand anders binnen de entiteit.
- A32 De accountant bepaalt daarom op basis van de professionele oordeelsvorming en de hiervoor genoemde overwegingen welke personen als met governance belaste personen zullen fungeren. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In deze Standaard worden de geschikte partij(en) gehanteerd.
- A33 Beperkingen in de reikwijdte van de opdracht kunnen bijvoorbeeld ontstaan door het acquireren van nieuwe bedrijfsonderdelen of door het ontbreken van een deugdelijke registratie voor een bepaald relevant onderwerp. In dit soort gevallen is het niet beschikbaar zijn van de data een belangrijke reden om onderdelen of onderwerpen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht, net als de hoogte van de kosten die gepaard gaan met het verzamelen van de benodigde informatie. De accountant beoordeelt of de onderbouwing van het management om de beperking in te stellen een rationeel doel dient. Om het risico op fraude (waar greenwashing een verschijningsvorm kan zijn) of cherry picking te verminderen in dit soort gevallen, kan de accountant tevens het management verzoeken om in de duurzaamheidsverslaggeving de beperking toe te lichten alsmede wanneer het management verwacht dat de beperking kan worden opgeheven.
- A34 Bij assurance opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving waarbij een voorgaande accountant de duurzaamheidsverslaggeving in eerdere verslagperioden heeft gecontroleerd of beoordeeld, overweegt de opvolgende accountant om een overdrachtsgesprek te houden en / of een dossierreview uit te voeren als opvolgende accountant. Bij het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht kan de accountant toestemming vragen aan de entiteit om informatie bij de voorgaande accountant op te vragen. De voorgaande accountant is na het

verlenen van toestemming door de entiteit ontslagen van de plicht tot geheimhouding als het gaat om een opvolgend accountant².

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 22-23)

- A35 Een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht is mogelijk van toepassing indien voortzetting van de geplande opdracht alleen tegen zeer hoge kosten realiseerbaar zou zijn, wat de opdracht niet langer economisch rationeel zou maken. Er is geen sprake van een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht als dit leidt tot het vermijden van een negatieve conclusie, tot misleiding of als dit leidt tot het weglaten van informatie die relevant zou kunnen zijn voor de oordeelsvorming van gebruikers.
- A36 Indien het management na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, overweegt de accountant de assurance-opdracht in de volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.

Kwaliteitsbeheersing

Deskundigheid

(Zie Par. 24)

- A37 De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van duurzaamheidsverslaggeving bestaat onder meer uit de volgende elementen:

Het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in overeenstemming met de standaarden

- a kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van de IAASB respectievelijk de NBA;
- b indien van toepassing een algemeen inzicht in assurance-standaarden en uitleg daarover, zoals de Guidance van de IAASB inzake Extended External Reporting;
- c kennis van de branche.

De duurzaamheidsonderwerpen in het onderzoeksobject

- d kennis van duurzaamheidsonderwerpen en van de technische risico's op dat gebied;
- e kennis van de milieu-, sociale en economische onderwerpen die in de duurzaamheidsverslaggeving aan de orde (behoren te) komen;
- f kennis van branche-, nationale- of internationale afspraken, regels, conventies of protocollen;
- g kennis van duurzaamheidsrisico's in de waardeketen, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor duurzaamheidsverslaggeving

- h kennis van de relevante richtlijnen voor externe duurzaamheidsverslaggeving, zoals het Integrated Reporting <IR> Raamwerk, de GRI Standards, de EU Non-Financial Reporting Directive en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingsregels en –aanbevelingen;
- i inzicht in de belangrijke niet-financiële en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van specifieke duurzaamheidsonderwerpen, nationaal of internationaal, zoals de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties;
- j inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften.

Maatschappelijke ontwikkelingen op deze gebieden

² artikel 16 lid e, VGBA

- k kennis van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van relevante duurzaamheidsonderwerpen;
- l kennis van de maatschappelijke ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving;
- m kennis van de ontwikkeling van maatschappelijke normen en wet- en regelgeving, branche-, nationale- of internationale afspraken, regels, conventies of protocollen ten aanzien van duurzaamheidsonderwerpen;

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Criteria

(Zie Par. 25-28)

- A38 Bronnen voor criteria voor duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer:
- a de GRI Sustainability Reporting Standards van het Global Reporting Initiative (GRI Standards);
 - b het Integrated Reporting (IR) Framework van de IIRC; en
 - c de Sustainability Accounting Standards van de SASB.

Deze standaarden zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.

Aangezien de bovengenoemde bronnen van criteria in ontwikkeling zijn, is bovenstaande opsomming niet volledig.

- A39 De criteria omvatten de manier waarop de entiteit een beschrijving zou moeten geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de duurzaamheidsonderwerpen. Dit betekent dat de criteria duidelijk inzicht geven in de wijze waarop losse elementen van de duurzaamheidsverslaggeving in context van de bredere bedrijfsvoering moeten worden geplaatst.
- A40 Naast de bovenstaande richtlijnen kunnen aanvullende criteria noodzakelijk zijn om de volledige duurzaamheidsverslaggeving te omvatten. Bronnen die aanvullende eisen kunnen stellen aan de inhoud en reikwijdte van de duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer:
- a branche-afspraken;
 - b convenanten met de overheid; en
 - c afspraken in allerhande gremia waarin de entiteit zitting heeft of zich aan heeft gecommitteerd.
- A41 De door het bestuur van de verantwoordelijke entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde criteria worden beschreven als onderdeel van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid inclusief de reikwijdte en afbakening van de geselecteerde onderwerpen.
- A42 Het beoordelen van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid, geeft de accountant nadere informatie over de geschiktheid van de criteria. Het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid geeft inzicht in:
- a het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verantwoordelijke entiteit;
 - b het proces van de identificatie van en dialoog met beoogde gebruikers;
 - c de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan; en
 - d de consistentie met eerdere verslaggevingsperiodes van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid.
- A43 Bij het beoordelen van het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid en de geschiktheid van de criteria betreft de accountant de gehele waardeketen waarbinnen de entiteit werkzaamheden verricht. De wijze waarop de waardeketen betrokken dient te worden in de duurzaamheidsverslaggeving zal conform paragraaf 27b onderdeel moeten zijn van de van toepassing zijnde criteria, en indien deze ontbreken, onderdeel zijn van de door de entiteit

ontwikkelde eigen criteria. Misstanden in de gehele waardeketen, zoals ontbossing, kinderarbeid of het ontbreken van een eerlijke beloning voor arbeiders, worden, indien sprake is van een materiële invloed, geacht ook onderdeel uit te maken van de duurzaamheidsverslaggeving van de entiteit.

- A44 De geschiktheid van de criteria kan beïnvloed worden door de mate van schattingsonzekerheid. Wanneer de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria onderhevig is aan een hoge mate van schattingsonzekerheid kunnen deze criteria enkel relevant zijn wanneer additionele informatie is toegevoegd over de aard en omvang van de schattingsonzekerheid.
- De betrouwbaarheid van de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria kan enkel worden vastgesteld als de meting of evaluatie het resultaat is van een goed ingeregeld proces en als de inherente beperkingen voldoende zijn toegelicht.
- A45 Voor de vergelijkbaarheid is het wenselijk dat criteria consistent zijn tussen de verschillende verslaggevingsperioden. Het is mogelijk dat criteria veranderen om de relevantie van de informatie te vergroten. Zeker in de eerste jaren van duurzaamheidsverslaggeving kunnen ontwikkelingen en verbeteringen in het rapportageproces wijzigingen in de criteria tot gevolg hebben. Wanneer criteria wijzigen wordt een toelichting verwacht inzake de aard, de impact en de reden van de verandering in criteria. De accountant beoordeelt dan met een professioneel-kritische instelling de neutraliteit van de verandering van de criteria. Criteria zijn niet neutraal indien deze gewijzigd zijn om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A46 Wanneer de entiteit standaard bronnen voor criteria voor duurzaamheidsverslaggeving hanteert en op specifieke criteria besluit af te wijken van de standaard zal de accountant de afwijking met een professioneel-kritische instelling beoordelen en vaststellen of dit voldoende onderbouwd en toegelicht is. Het risico bestaat dat van de standaard wordt afgeweken om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A47 De categorieën van beweringen, die door de accountant kunnen worden gebruikt in een assurance-opdracht, vloeien voort uit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria en vertonen onder meer de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. De juiste toepassing van het criterium 'volledigheid' vereist bijvoorbeeld representaties van een type dat beweert dat de informatie over het onderwerp 'volledig' is.
- A48 Voor kwalitatieve informatie is het belangrijk dat de criteria leiden tot begrijpelijke en neutrale informatie, aangezien kwalitatieve informatie als gevolg van uiteenlopende connotatie van bewoordingen en betekenissen sneller onbegrijpelijk of niet neutraal kan zijn. De accountant kan deze overweging meenemen in de risico-inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang in de kwalitatieve informatie.
- A49 De criteria vereisen dat een entiteit haar belangrijkste prestaties van de periode rapporteert. Een eenvoudige verklaring als: 'we hebben de prijs voor het beste bedrijf van het jaar' gewonnen, zou technisch gezien foutloos zijn, maar kan alsnog misleidend zijn als:
- a de award-prijs betrekking heeft op de activiteiten van het bedrijf van slechts een klein rechtsgebied en niet het hele bedrijf;
 - b de award-prijs niet werd uitgereikt door een gerenommeerde en gerespecteerde instantie, onafhankelijk van het bedrijf; of
 - c de prijs niet het resultaat was van een eerlijke competitie, bijvoorbeeld als niet alle bedrijven in aanmerking kwamen.
- d In dergelijke omstandigheden overweegt de accountant of de criteria de 'belangrijke prestatie' voldoende is gedetailleerd en omschreven.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. 29-31)

- A50 Het bestuur van de entiteit bepaalt de selectie bedoeld in paragraaf 29 op de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers. Voor inzicht in de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers zal de verantwoordelijke entiteit zelf een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog voeren. Daarnaast zijn ook andere

bronnen denkbaar voor het voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers, zoals de reguliere communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoeften van de werknemers zijn. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.

- A51 Voor het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen voor het bepalen van de gerechtvaardigde informatiebehoeften dient onderstaande indeling als voorbeeld maar is niet limitatief:
- a leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;
 - b medewerkers van de verantwoordelijke entiteit;
 - c afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
 - d belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
 - e belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op het milieu;
 - f financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.
- A52 Een beoogde gebruiker kan onderdeel uitmaken van meerdere van bovenvermelde groepen. Een werknemer heeft een informatiebehoefte omdat de werknemer deel uitmaakt van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk de volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
- A53 Bij het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen wordt wel het begrip '*representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)*' gehanteerd. Deze term is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang. Hierbij kan wel een afweging gemaakt te worden tussen transparantie en de relevantie en duidelijkheid van de verslaggeving.
- A54 Bij de identificatie van de relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving bepaalt het bestuur van de entiteit de selectie op basis van de van toepassing zijnde criteria. Criteria kunnen daarbij als basis het concept 'dubbele materialiteit' hanteren. Het concept 'dubbele materialiteit' houdt in dat duurzaamheidsinformatie moet worden verantwoord als sprake is van duurzaamheidsinformatie die financieel materieel is, of sprake is van duurzaamheidsinformatie die qua impact materieel is:
- a) Financiële materialiteit. Duurzaamheidsinformatie dient te worden gerapporteerd indien deze noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming. Dit is typisch het perspectief dat het meest van belang is voor beleggers;
 - b) Impact materialiteit. Duurzaamheidsinformatie dient te worden gerapporteerd indien deze noodzakelijk is voor een goed begrip van de externe impact van de onderneming, oftewel de effecten van de activiteiten van de onderneming op een duurzaamheidsonderwerp, zoals ecologische en sociaal-maatschappelijke onderwerpen (mens en milieu).
- A55 Bij de beoordeling of de selectie van onderwerpen voldoet aan de vereisten van de van toepassing zijnde criteria kan de accountant meewegen of het verslaggevingsstelsel uitgaat van het concept 'dubbele materialiteit'.
- A56 Voor de toets op de volledigheid van de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving zijn de volgende drie vragen van belang:
- a Is de verslaggeving op alle groepen van beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving gericht?

- b Worden voor elk van de groepen van beoogde gebruikers de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord en toereikend beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendenties in het te presenteren materiaal?
 - c Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?
- A57 Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor de strekking van de conclusie van de accountant. Mogelijke werkzaamheden voor het beoordelen van de reikwijdte en afbakening van de materiële onderwerpen om te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers zijn onder meer:
- a een zogenaamd 'mediaonderzoek' waarbij de accountant aan de hand van openbaar beschikbare nieuwsbronnen bepaalt op welke wijze de entiteit zich in het maatschappelijk verkeer heeft gedragen;
 - b nagaan of interne en externe bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die tot verwerking zouden leiden;
 - c analyse van verslaggeving door concurrenten;
 - d analyse van andere relevante rapportages en publicaties van de entiteit, inclusief de duurzaamheidsverslaggeving van voorgaande periodes;
 - e doornemen van notulen;
 - f sectoranalyse, trends en ontwikkelingen;
 - g verrichten van een eigen materialiteitsanalyse;
 - h best practice van gelijksoortige bedrijven;
 - i review van de gehanteerde tools die het management gebruikt om de materialiteit te bepalen;
 - j analyse van klokkenluidersmeldingen en interne en externe klachten;
 - k het verzoeken om inlichtingen bij het management, indien relevant de met governance belaste personen en relevante gebruikersgroepen; of
 - l vaststellen dat de van toepassing zijnde criteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud zoveel als mogelijk aansluiten op de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en worden nageleefd.
- A58 In de uitzonderlijke situatie dat informatie ontbreekt die van belang wordt geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers waarbij de entiteit een economische rationale reden heeft om deze informatie weg te laten, geeft de verantwoordelijke entiteit daarvoor een adequate motivering in de duurzaamheidsverslaggeving (bijvoorbeeld een noodzakelijk geachte geheimhouding van gevoelige informatie of onredelijke kosten voor het geschikt maken van de informatie voor publicatie).

Materialiteit

(Zie Par. 32-36)

- A59 In het algemeen dient de accountant onder materialiteit voor duurzaamheidsverslaggeving het volgende te verstaan: afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de besluitvorming of oordeelsvorming van beoogde gebruikers op basis van de duurzaamheidsverslaggeving.
- A60 Bij duurzaamheidsverslaggeving wordt gesproken van twee verschillende materialiteitsbegrippen.
- a Ten eerste is er sprake van de selectie van onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving, ook wel verslaggevingsmaterialiteit genoemd, waarmee wordt bepaald over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving. Dit zijn de onderwerpen die voor de beoogde gebruikers van materieel belang zijn voor hun informatiebehoeften in overeenstemming met paragraaf A51.
 - b Daarnaast is sprake van de materialiteit gehanteerd bij het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht. Dit is ook het materialiteitsbegrip op basis waarvan de accountant de evaluatie kan uitvoeren of de duurzaamheidsverslaggeving zo is opgesteld dat de beoogde gebruikers hierop hun besluitvorming kunnen baseren.

- A61 In principe is er geen verschil tussen de materialiteit die de accountant gebruikt en de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels. Zowel de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels als de materialiteit die de accountant gebruikt zal als uitgangspunt de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruiker nemen. De uitgangspunten, die de criteria geven voor het bepalen van de onderwerpen van de duurzaamheidsverslaggeving, vormen een referentiekader voor de accountant bij het bepalen van de materialiteit.
- A62 De materialiteit wordt op basis van professionele oordeelsvorming bepaald, gebaseerd op de perceptie van de accountant van de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers als geheel. De beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving zijn divers, met verschillende informatiebehoefte en verschillende overwegingen die hun besluitvorming beïnvloeden.
- A63 In tegenstelling tot de materialiteit bepaald bij controle-opdrachten ten aanzien van financiële overzichten is het niet mogelijk om één alomvattende materialiteit te bepalen voor de duurzaamheidsverslaggeving.
- A64 In het algemeen wordt een materialiteit gehanteerd voor kwantitatieve aspecten of indicatoren in de vorm van een percentage van de kwantitatieve aspecten. Er kan bijvoorbeeld een materialiteitsniveau bepaald worden van x% van de totale duurzame investeringen. In sommige gevallen kan het gebruik van een percentage minder passend zijn, bijvoorbeeld als de gerapporteerde hoeveelheden erg laag zijn, zoals bij het gerapporteerde aantal dodelijke ongevallen op de werkvloer.
- A65 De door de accountant bepaalde materialiteit, op basis van kwalitatieve en kwantitatieve factoren, per relevant onderwerp vormt de basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, het overwegen van risico's en het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere assurance-werkzaamheden.
- A66 Bij duurzaamheidsverslaggeving is veelal sprake van relevante onderwerpen die geen rechtstreeks kwantitatief verband met elkaar hebben, wat het aggregatierisico vermindert. Indien een aggregatierisico van toepassing is, bijvoorbeeld bij duurzaamheidsverslaggeving van een groep, kan de accountant bij het bepalen van de materialiteit rekening houden met de mogelijkheid dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kunnen leiden dat de duurzaamheidsverslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten. Bij het bepalen van de materialiteit per relevant onderwerp kan de accountant in dat geval gebruik maken van een lagere materialiteit tijdens de uitvoering van de werkzaamheden.
- A67 Bij de evaluatie bedoeld in paragraaf 35 of de materialiteit per relevant onderwerp toereikend is kan de accountant de volgende kwalitatieve factoren in overweging nemen:
- a of de duurzaamheidsverslaggeving een gebalanceerd en evenwichtig beeld geeft van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit;
 - b of de duurzaamheidsverslaggeving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt waardoor een misleidend beeld wordt geschetst;
 - c of de beschreven prestaties een gevolg zijn van het beleid en de bedrijfsvoering van de entiteit;
 - d of de duurzaamheidsverslaggeving in de juiste context wordt gepresenteerd;
 - e of de duurzaamheidsverslaggeving niet leidt tot bovenmatige en onrealistische verwachtingen ten aanzien van de huidige en toekomstige ambities van de entiteit;
 - f de interactie tussen, en het relatieve belang van, verschillende componenten van de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving wanneer dit uit meerdere componenten is opgebouwd, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat; en
 - g of een mogelijke afwijking leidt tot een significante wijziging van een trend die eerder gerapporteerd is, of tot het behalen van een gesteld doel dat van belang is voor de entiteit of één of meer beoogde gebruikersgroepen, of gekoppeld is aan het (financiële) beloningsbeleid van de entiteit; een voorbeeld van het behalen van een gesteld doel is bijvoorbeeld bij een lening waarvan het rentepercentage afhankelijk is van de uitkomst van een gerapporteerde indicator.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's

(Zie Par. 37B-42R)

- A68 Het in overweging nemen van de interne beheersing van de entiteit in overeenstemming met paragraaf 37B is ook noodzakelijk bij een assurance-opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Aangezien de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid van duurzaamheidsverslaggeving doorgaans niet beschikt over de diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, die verkregen wordt tijdens een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid van duurzaamheidsverslaggeving, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren ten aanzien van de interne beheersing van de entiteit teneinde de doelstelling van de assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid te kunnen verwezenlijken.
- A69 Bij het verwerven van inzicht zoals vereist op grond van paragraaf 37B of 37R en in aanvulling op de verplichte aspecten genoemd in paragraaf 38B en 38R, kan de accountant overwegen ook het volgende in aanmerking te nemen:
- de voor de opdracht relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
 - het bedrijfsmodel van de entiteit en indien van toepassing inzicht in de manier waarop de entiteit op lange termijn waarde creëert;
 - wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van activiteiten of van de uitbesteding van activiteiten;
 - de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - de aanwezigheid van schattingen in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - welke aspecten van de duurzaamheidsverslaggeving tot stand komen binnen processen die zijn uitbesteed aan een serviceorganisatie;
 - indien sprake is van een groep, het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen; en
 - de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op het duurzaamheidsverslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde van toepassing zijnde criteria en de toereikendheid van de duurzaamheidsverslaggeving als geheel.
- A70 In paragraaf 37B wordt gesproken van een zinvol niveau van zekerheid. Om zinvol te zijn, zal het niveau van een beperkte mate van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslagen versterken.
- A71 Het voeren van overleg tussen de accountant die de duurzaamheidsverslaggeving onderzoekt en de accountant die de jaarrekening controleert of beoordeelt in overeenstemming met paragraaf 41, neemt niet weg dat de accountant die de duurzaamheidsverslaggeving onderzoekt in alle gevallen ongedeelde verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van het onderzoek. Bij de opdrachtaanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
- A72 Bij veel verantwoordelijke entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun duurzaamheidsverslaggeving geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening onderzoekt. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verantwoordelijke entiteit functionerende accountant(s) bespreekt de accountant de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt de accountant kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening onderzoekt en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van de duurzaamheidsverslaggeving.

- A73 Indien de accountant zowel de jaarrekening als de duurzaamheidsverslaggeving controleert of beoordeelt, kan de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake de duurzaamheidsverslaggeving worden betrokken bij de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle of beoordeling van de jaarrekening.
- A74 Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving zijn onder meer:
- a de lokale of centrale compliance-functionarissen;
 - b de lokale of centrale duurzaamheidscoördinatoren;
 - c relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving;
 - d de interne beleidsdocumenten;
 - e de interne gedragscodes;
 - f informatie over de branche en de entiteit uit studierapporten; en
 - g informatie die vrij beschikbaar is via internet.
- A75 Het inzicht in de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van duurzaamheidsverslaggeving is mede bedoeld om inzicht te verkrijgen in de definities en methodologie die de entiteit hanteert bij het opstellen van de geselecteerde prestatie-indicatoren, alsmede bij het bepalen van de reikwijdte en afbakening per gekozen indicator.
- A76 De mate van zekerheid is van invloed op de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant als onderdeel van het verwerven van inzicht in de duurzaamheidsverslaggeving:
- a bij beperkte mate van zekerheid zal de accountant gebieden of onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving identificeren waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen zonder een specifieke inschatting van dat risico;
 - b bij redelijke mate van zekerheid zal de accountant risico's op afwijking van materieel belang identificeren en deze risico's ook inschatten.
- De risico-inschatting bij een opdracht met redelijke mate van zekerheid is hiermee ten opzichte van een opdracht met beperkte mate van zekerheid gericht op specifieke onderdelen van het object van onderzoek alsmede specifiek in de inschatting van (de mate van) een dergelijk risico.
- A77 De inschatting van het risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- a de omvang en de complexiteit van de verantwoordelijke entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op de maatschappij (bijvoorbeeld risico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit); het bestaan van een of meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke; de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen tussen enerzijds de verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
 - b de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op de beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden, zoals de bijdrage van de entiteit op de waterschaarste in een bepaald gebied, niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
 - c de mate waarin bij het bepalen van de duurzaamheidsverslaggeving gebruik is gemaakt van beoordelingen en schattingen.
- A78 Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verantwoordelijke entiteit na voor de specifieke duurzaamheidsaspecten en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en duurzaamheidsgevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verantwoordelijke entiteit worden genomen. De accountant gaat daarbij na of de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van duurzaamheidsinformatie.

Aspecten hierbij zijn onder meer:

- a de manier waarop deze vormen van duurzaamheidsinformatie door het verantwoordelijk management worden beheerst;
- b de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verantwoordelijke entiteit voor het beheersen van de relevante onderwerpen zoals geselecteerd in paragraaf 29 worden toegewezen;
- c de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op duurzaamheid en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld het Klimaatverdrag van Parijs, de UN Sustainable Development Goals, de UN Global Compact), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over duurzaamheid is gegeven;
- d de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, interne auditors, risk officers of compliance officers, opereren.

- A79 Het is van belang dat de systemen voor het verzamelen en registreren van de informatie voor de duurzaamheidsverslaggeving adequaat zijn ingericht, inclusief een toereikende mate van interne beheersing. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.
- A80 Voorbeelden van specifieke interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de onderwerpen die onderdeel uitmaken van de duurzaamheidsverslaggeving zijn procedures voor:
- a het uitvoeren van toezicht op de naleving van milieu- of sociale (Arbo)-wetgeving en de naleving van business principes en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
 - b het uitvoeren van interne audits in het kader van kwaliteitssystemen en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
 - c het beschikbaar hebben van geschikte 'audit trails';
 - d het uitvoeren van interne cijferbeoordelingen en verbandscontroles van kwantiteit en productie of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruik gemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
 - e het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel; en
 - f het kalibreren van meetinstrumenten.
- A81 De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van de duurzaamheidsverslaggeving en de groepen van beoogde gebruikers. Bij duurzaamheidsverslaggeving die vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers(groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale kwaliteits- of milieuaudits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.
- A82 Bij het overwegen van de risico's op een afwijking van materieel belang in de duurzaamheidsverslaggeving, zal de accountant het volgende in aanmerking nemen:
- a de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - b de waarschijnlijkheid van een weglating van mogelijk significante informatie;
 - c significante economische of maatschappelijke veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving;
 - d de aard van activiteiten;
 - e de aard van de totstandkoming van de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - f de mate van complexiteit bij het bepalen van de significante inrichtingen en / of verbonden partijen die erbij betrokken zijn;
 - g of sprake is van significante informatie of prestatie-indicatoren die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken;
 - h de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van prestatie-indicatoren; en
 - i de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. 43-44)

A83 Kwalitatieve informatie komt vaak tot stand via een ongestructureerd proces waarbij verschillende functionarissen verantwoordelijk zijn voor het aanleveren van een deel van de kwalitatieve informatie. Dit kan leiden tot duurzaamheidsverslaggeving die niet via vooraf bepaalde en gestructureerde werkzaamheden beoordeeld of gecontroleerd kan worden. Daarnaast omvat kwalitatieve informatie mogelijk informatie die subjectief van aard is en zal dit in zijn de gehele context door de accountant worden beoordeeld. Het is daarom wenselijk om een eerste conceptversie van de duurzaamheidsverslaggeving in een vroeg stadium te ontvangen. Dit geeft de accountant voldoende tijd om de aard, timing en omvang van de werkzaamheden ten aanzien van de kwalitatieve informatie in te plannen en uit te voeren.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. 45)

A84 Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de duurzaamheidsverslaggeving omvatten:

- a De nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
 - i de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval kan zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - ii waar de entiteit gebruik maakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een overwogen risico in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen.
- b Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn de verdere werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
 - i het selecteren van minder items voor onderzoek;
 - ii het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
- c Het op minder locaties uitvoeren van werkzaamheden;
- d Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses opgezet worden om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en

- ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
- e Bij het overwegen in welke mate de informatie die als assurance-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is, zal de aard en omvang van de werkzaamheden die de accountant uitvoert ter vaststelling van de betrouwbaarheid van de verkregen informatie als onderbouwing van de assurance conclusie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid beperkter zijn dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
- A85 Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen door bij de entiteit bijvoorbeeld om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen, zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen.
- Bovendien kan de accountant wanneer de accountant cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:
- a gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens, bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijkse gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- b gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.
- A86 Duurzaamheidsverslaggeving kan bestaan uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. Kwalitatieve informatie kan worden opgesplitst in feitelijke informatie, die direct toetsbaar en waarneembaar is, en in meer subjectieve informatie die afhankelijk is van de visie van de opsteller. Bij het overwegen van risico's zal de accountant mede inschatten wat het gevolg is van de inherente subjectiviteit van de informatie over het object van onderzoek, waaronder een mogelijk verhoogd risico op tendentie bij het management als gevolg van het subjectieve karakter van de informatie.
- A87 Bij het opzetten en uitvoeren van assurance-werkzaamheden maakt de accountant gebruik van assurance-informatie. De accountant zal overwegen in hoeverre de assurance-informatie relevant en betrouwbaar is.
- A88 Bij informatie verkregen van een externe informatiebron, zoals een onafhankelijke organisatie die emissiefactoren publiceert, kunnen een aantal factoren worden overwogen ten aanzien van de relevantie en betrouwbaarheid van de assurance-informatie:
- a De aard en het gezag van de externe informatiebron;
- b De mogelijkheid om de verkregen informatie te beïnvloeden, door relaties tussen de entiteit en de informatiebron;
- c De competentie en reputatie van de externe informatiebron met betrekking tot de informatie, inclusief of, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, de informatie routinematig wordt verstrekt door een bron met een track record voor het verstrekken van betrouwbare informatie;
- d Informatie van algemene marktacceptatie door gebruikers van de relevantie en / of betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron voor een soortgelijk doel als waarvoor de informatie is gebruikt door het management of de accountant;
- e Of de entiteit beschikt over interne beheersingsmaatregelen om de relevantie en betrouwbaarheid van de verkregen en gebruikte informatie te behandelen;
- f Of de externe informatiebron algemene marktinformatie verzamelt of rechtstreeks betrokken is bij het 'vaststellen' van markttransacties;
- g Of de informatie geschikt is voor het gebruik in de manier waarop het wordt gebruikt en, indien van toepassing, werd ontwikkeld met inachtneming van het van toepassing zijnde stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving;
- h Alternatieve informatie die de gebruikte informatie kan tegenspreken;
- i De aard en omvang van disclaimers of andere restrictieve taal met betrekking tot de verkregen informatie;

- j Informatie over de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de informatie, hoe de methoden worden toegepast, inclusief, indien van toepassing, hoe modellen zijn gebruikt in een dergelijke toepassing en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de methoden; en
- k Indien beschikbaar, informatie die relevant is voor het overwegen van de geschiktheid van veronderstellingen en andere gegevens die worden toegepast door de externe informatiebronnen bij het ontwikkelen van de verkregen informatie.
- A89 De accountant kan gebruikmaken van beweringen bij het overwegen van risico's en het hierop inspelen. In paragraaf A15 zijn mogelijke categorieën van beweringen opgenomen die ook in andere standaarden- worden gehanteerd. Gezien de beperkte mate van standaardisering van criteria inzake duurzaamheidsverslaggeving kunnen ook andere beweringen toepasselijk zijn.
- De beweringen kunnen worden toegepast om verschillende soorten afwijkingen van materieel belang te overwegen in overeenstemming met de volgende voorbeelden:
- a het weglaten van relevante informatie (afwijking van de bewering volledigheid);
 - b valse claims in de informatie (afwijking van de beweringen bestaan of het voorkomen);
 - c misleidende of onduidelijke informatie (afwijking van de beweringen presentatie en toelichting of begrijpelijkheid);
 - d balans in informatie zodat positieve prestaties meer aandacht krijgen dan negatieve prestaties (afwijking van de bewering presentatie en toelichting).

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. 46B-51)

- A90 Duurzaamheidsverslaggeving is vatbaar voor manipulatie en mogelijke tendentie door het management. Door de aanwezigheid van gelegenheid als gevolg van verschillende, mogelijk niet aan elkaar gerelateerde, informatie- en rapportagesystemen, een mogelijk beperkte interne beheersingsomgeving voor duurzaamheidsverslaggeving, en in toenemende mate door druk van de interne omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van bonussen en targets, en druk van de externe omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van de publieke opinie en de mogelijkheid van juridische geschillen en claims, kan sprake zijn van een toenemend risico op een afwijking als gevolg van fraude in de duurzaamheidsverslaggeving.
- A91 Frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:
- een stimulans of druk om fraude te plegen;
 - een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
 - de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Voor duurzaamheidsverslaggeving zijn onder meer de volgende typen van frauderisicofactoren relevant:

- a Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
 - i verwachtingen van derde partijen ten aanzien van het verbeteren van de duurzaamheidsprestaties, (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn ten opzichte van de markt of technologische ontwikkelingen), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door het openbaar maken van (te) optimistische doelstellingen in jaarverslagen of publieke beweringen over duurzaamheidsprestaties;
 - ii uitgesproken maar onrealistische ambities op de lange termijn, omdat de strategische doelstellingen van de entiteit op de korte termijn, de inrichting van de bedrijfsactiviteiten en de interne bedrijfsvoering niet zijn ingericht op het behalen van deze lange-termijn doelstelling;
 - iii de behoefte aan het schetsen van een positieve prestatie van de entiteit ten aanzien van het onderwerp van de duurzaamheidsverslaggeving, om de reputatie van de entiteit niet te schaden, bijvoorbeeld door het niet rapporteren van relevante incidenten;

- iv afgesloten contracten en overeenkomsten waarin de prijs voor het product afhankelijk is van de duurzaamheidsprestaties, zoals lening overeenkomsten waarin de rente afhankelijk is van de prestaties van bepaalde milieu-indicatoren.
 - b Het management en medewerkers zijn in de gelegenheid om fraude te plegen als gevolg van:
 - i het ontbreken van sterke verbanden tussen de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de duurzaamheidsverslaggeving of relevante onderwerpen in de duurzaamheidsverslaggeving;
 - ii het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing, waaronder interne beheersing over de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de duurzaamheidsverslaggeving;
 - iii het ontbreken van voldoende kennis over duurzaamheidsverslaggeving bij het management, de interne auditfunctie, de met governance belaste personen en externe toezichthoudende instanties om fouten en fraude te detecteren.
 - c Het management of medewerkers rechtvaardigen de frauduleuze handeling als gevolg van:
 - i een gezamenlijke cultuur waarin de prestaties van de entiteit als positief of toereikend worden ervaren, waarbij externe negatieve communicatie van belanghebbenden leidt tot group think en overmatige confirmatie binnen de entiteit;
 - ii het ontbreken van wet- of regelgeving die het handelen verbiedt, waardoor negatieve prestaties worden gerechtvaardigd;
 - iii goede prestaties op andere onderwerpen van de duurzaamheidsverslaggeving waardoor men rechtvaardigt dat er op andere, wellicht minder materiële danwel minder goed presterende onderwerpen, frauduleus wordt gerapporteerd.
 - d De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de duurzaamheidsprestaties van de entiteit als gevolg van:
 - i significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken van ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de duurzaamheidsprestaties;
 - ii druk op het management of uitvoerend personeel om niet-financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald.
- A92 De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze duurzaamheidsverslaggeving die kan voortkomen uit het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing omtrent duurzaamheidsinformatie binnen de entiteit.
- A93 Door het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing is het mogelijk dat componenten van de interne beheersing tekortschieten als gevolg van:
 - a inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen;
 - b een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
 - c ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.
- A94 Bij de bespreking bedoeld in paragraaf 42B en 42R kan de accountant overwegen om ook relevante door de accountant ingeschakelde deskundigen aan dit overleg te laten deelnemen.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. 52R)

- A95 De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de duurzaamheidsverslaggeving kan het volgende omvatten:
- a het assurance-team nadrukkelijk erop wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
 - b het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of het gebruikmaken van deskundigen;
 - c het intensiveren van het toezicht;

- d het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende werkzaamheden;
 - e het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - i het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of
 - ii door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.
- A96 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de duurzaamheidsverslaggeving, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloed door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode.
- A97 Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- a meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
 - b meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
 - c het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.
- A98 Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden.
- A99 Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. De accountant kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 53)

- A100 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zullen in beginsel geen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd.
- A101 De interne beheersingssystemen voor de informatie van duurzaamheidsverslaggeving kunnen processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen, daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen is:
- a de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
 - b is de kans, dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Voor deze risico's zijn toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A102 Indien de accountant concludeert dat de accountant geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat de accountant na wat het effect hiervan is op aard, timing en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. 54B-56)

A103 De duurzaamheidsverslaggeving kan verwijzingen bevatten naar websites die een nadere toelichting geven op de informatie gerapporteerd in de duurzaamheidsverslaggeving zoals beleidsdocumenten, historische data en dergelijke. Bij het verstrekken van assurance over informatie die dergelijke hyperlinks bevatten zal de accountant overwegen of werkzaamheden noodzakelijk zijn om te begrijpen naar welke informatie wordt verwezen en of deze informatie betrouwbaar en niet misleidend is. Ook kan de accountant nagaan of het management de verantwoordelijkheid neemt dat de informatie waarnaar de hyperlink verwijst ongewijzigd en bereikbaar zal blijven. De informatie waarnaar de hyperlink verwijst maakt in principe geen onderdeel uit van het assurance-object, tenzij noodzakelijk voor een goed begrip van (delen van) de duurzaamheidsverslaggeving. De accountant kan expliciet vermelden in het assurance-rapport of de informatie waar de hyperlink naar verwijst wel of niet onderdeel uitmaakt van het object van onderzoek indien de accountant dat noodzakelijk acht.

A104 De duurzaamheidsverslaggeving kan ook historische financiële informatie bevatten, bijvoorbeeld in de vorm van een aantal financiële kengetallen. De accountant zal bepalen welke assurance werkzaamheden passend zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Bij een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan het voldoende zijn om de historische financiële informatie aan te sluiten op de gecontroleerde jaarrekening. Wanneer de historische financiële informatie echter van bijzonder materieel belang is, bepaalt de accountant op basis van professionele oordeelsvorming of aansluiting met de gecontroleerde jaarrekening toereikend is, met name gezien mogelijke verschillen tussen de gehanteerde materialiteit bij de assurance opdracht en de controle van historische financiële informatie.

A105 Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zal het aansluiten van de historische financiële informatie op de jaarrekening in de meeste gevallen niet toereikend zijn. Het is waarschijnlijk dat sprake is van verschillen in inschattingen en overwegingen ten aanzien van relevante gebruikers, gehanteerde materialiteit en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang gemaakt bij de controle van de jaarrekening en gemaakt bij de assurance van de duurzaamheidsverslaggeving. Dit betekent dat de aard en omvang van de werkzaamheden verricht voor de controle van historische financiële informatie en voor assurance-opdrachten met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving ook zullen verschillen. De accountant zal overwegen of voldoende en geschikte assurance-informatie over de historische financiële informatie in de duurzaamheidsverslaggeving is verkregen tijdens de controle van historische financiële informatie of welke aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor de assurance-opdracht met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving.

A106 Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van toekomstgerichte informatie als onderdeel van de assurance-opdracht met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving, kan de accountant de volgende factoren in de overwegingen betrekken:

- a de kans op onjuistheden van materieel belang;
- b de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;
- c de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte informatie;
- d de mate waarin de toekomstgerichte informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en
- e de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.

A107 Voorbeelden van door de accountant uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden zijn de volgende:

- a Het verifiëren van in interviews met management (en/of relevante medewerkers) op groeps- (en bedrijfs-/divisie-/cluster-/lokaal) niveau verantwoordelijk voor de duurzaamheidsstrategie, -

- beleid en prestaties verkregen informatie aan de hand van brondocumentatie zoals notulen en beleidsdocumentatie;
- b locatiebezoeken aan productielocaties, entiteiten, bedrijven in andere landen met als doel op lokaal niveau valideren van brongegevens en evalueren van de opzet, implementatie en werking van controle- en validatieprocedures;
 - c het aansluiten van de duurzaamheidsinformatie op de onderliggende administraties van de entiteit;
 - d het evalueren van relevante interne en externe documentatie, op basis van deelwaarnemingen, om de betrouwbaarheid vast te stellen van de duurzaamheidsinformatie.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. 57B-58)

- A108 Voor kwalitatieve informatie is het vaak lastig om assurance-bewijs te verkrijgen door het uitvoeren van cijferanalyses. Het beoordelen van kwalitatieve informatie kan daarom in bepaalde gevallen het meest efficiënt worden uitgevoerd door het inspecteren van onderbouwende documentatie, ook in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.
- A109 Voor het controleren of beoordelen van kwalitatieve informatie is het praktisch om een duidelijk onderscheid tussen materiële en niet-materiële kwalitatieve informatie te maken. Dit onderscheid kan het beste gekoppeld worden aan de beweringen die voor een materieel onderwerp inzake duurzaamheid zijn geïdentificeerd tijdens het bepalen van de materialiteit van de opdracht en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. Door dit onderscheid te maken kan de accountant het onderzoek van de kwalitatieve informatie beperken tot die onderdelen van de kwalitatieve informatie waar een duidelijk risico bestaat op een afwijking van materieel belang voor één of meerdere beweringen van het management.
- A110 Afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in kwalitatieve informatie kan ontstaan door:
- a het opnemen van ongeschikte informatie, zoals informatie die niet voldoet aan de criteria, of dat informatie vereist door de criteria vertroebelt of vervormt;
 - b het opnemen van informatie die niet wordt onderbouwd door het beschikbare controlebewijs,
 - c het weglaten van informatie die volgens de criteria opgenomen had moeten worden;
 - d feitelijke onjuistheden;
 - e beweringen die op meerdere manieren kunnen worden opgevat, of waarvan de betekenis onduidelijk is;
 - f het presenteren van vage informatie die wel precies kan worden bepaald en verwoord;
 - g wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in toelichtingen of presentatie zonder deugdelijke grondslag of zonder toelichting van de reden van wijziging; of
 - h de manier waarop informatie wordt gepresenteerd. De kwalitatieve informatie kan bijvoorbeeld zonder context worden gepresenteerd, worden vervormd of met meer of minder prominente aandacht worden gepresenteerd zonder aanwijsbare reden daarvoor.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 59B-59R)

- A111 Voorbeelden van cijferanalyses die bij assurance-opdrachten met betrekking tot duurzaamheidsinformatie kunnen worden gebruikt, betreffen bijvoorbeeld:
- a een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie in de huidige verslagperiode met vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperiodes;
 - b een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachte resultaten van de entiteit, zoals intern gestelde targets of extern geformuleerde ambities van de entiteit;
 - c een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie met gelijksoortige sectorinformatie, zoals een vergelijking met sectorgemiddelden of met andere entiteiten die een gelijksoortig proces kennen.

Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:

- a tussen elementen van informatie waarvan verwacht kan worden dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals verbruikspercentages;
- b een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachtingen van de accountant op basis van een causale relatie, zoals een schatting van het totaal materiaalverbruik of afval op basis van het productievolume;
- c een (naar verwachting via deskundigen verkregen) vergelijking op basis van scheikundige relaties, zoals de input van de hoeveelheid atomen in een chemisch omzettingsproces met de output van de hoeveelheid atomen bij het bepalen van de hoeveelheid emissies van een broeikasgas;
- d tussen duurzaamheidsinformatie en relevante financiële informatie, zoals het aantal medewerkers in vergelijking met de loon- en salariskosten.

- A112 De accountant baseert de overweging of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van de werkzaamheden op het inzicht van de accountant in de aard en bron van de gegevens en de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen, waaronder:
- a de bron van de beschikbare informatie;
 - b de vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie;
 - c de aard en relevantie van de beschikbare informatie;
 - d de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 60-62R)

- A113 Duurzaamheidsverslaggeving kan schattingen bevatten. Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de kwantitatieve informatie niet rechtstreeks kan worden waargenomen. De waardering van deze kwantitatieve informatie is onderhevig aan schattingsonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren op de waardering van deze kwantitatieve informatie beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen.
- A114 Voorbeelden van schattingen in duurzaamheidsverslaggeving zijn:
- a impact metingen waarbij niet-financiële externaliteiten middels monetaarisering een financiële waarde worden toegekend;
 - b schattingen inzake de uitstoot van broeikasgassen bij complexe chemische omzettingsprocessen;
 - c schattingen van de hoeveelheid afval en recycling percentage;
 - d schattingen van het aantal mensen die bereikt worden met een bepaald product.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. 63)

- A115 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het niet gebruikelijk om uitgebreide detailwerkzaamheden uit te voeren. Er zal dan ook slechts in uitzonderlijke gevallen gebruik worden gemaakt van een statistische steekproef. Wel kan het bij zo'n opdracht efficiënter zijn om op basis van een niet-statistische steekproef elementen te selecteren waarop assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd dan middels cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 67B)

A116 Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden. Indien noodzakelijk om een conclusie te kunnen trekken of de geconstateerde aangelegenheid het gevolg is van een afwijking van materieel belang, kunnen de aanvullende werkzaamheden ook diepgaande controlewerkzaamheden bevatten zoals statistische steekproeven. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 67B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

Bijzonderheden voor de duurzaamheidsverslaggeving van een groep

(Zie Par. 68-73)

- A117 Hoewel sprake kan zijn van een groep kan de accountant concluderen dat de totstandkoming van de informatie van de duurzaamheidsverslaggeving plaatsvindt middels een centraal proces van informatieverzameling. In dat geval kan de accountant de assurance-werkzaamheden op groepsniveau uitvoeren en zijn locatiebezoeken niet noodzakelijk. Het is echter vrij zeldzaam, met name bij entiteiten met een productie- of ander omzettingsproces, dat alle relevante processen die ten grondslag liggen aan de duurzaamheidsverslaggeving uniform zijn ingericht en centraal worden geadministreerd. Een voorbeeld van een dergelijk uniform en centraal proces kan ten grondslag liggen aan een indicator van medewerkerstevredenheid bij een entiteit met meerdere vestigingen en juridische entiteiten, die wordt gebaseerd op een medewerkerstevredenheid-onderzoek dat wereldwijd wordt uitgevoerd door dezelfde HR-dienstverlener middels online beschikbare software. Hierbij kan het voldoende zijn om op centraal niveau de assurance-werkzaamheden uit te voeren.
- A118 Het is niet toereikend als uitsluitend de consolidatie van data op centraal niveau plaatsvindt om de assurance-werkzaamheden te beperken tot de centrale administraties. Tevens is het waarschijnlijk dat bij een entiteit waarvan een productie- of omzettingsproces onderdeel is van de activiteiten het niet mogelijk is om voldoende inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving als geen locatiebezoek heeft plaatsgevonden om middels waarneming ter plaatse kennis te nemen van de activiteiten en processen binnen de entiteit.
- A119 De volledigheid van informatie kan mogelijk niet getoetst worden door uitsluitend werkzaamheden te verrichten op groepsniveau door het ontbreken van de principes van dubbel boekhouden en de causale relaties tussen verschillende aspecten van duurzaamheidsverslaggeving.
- A120 Wanneer de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft op een groep, kan de accountant bij het opzetten van de risico-inschatting en daarop inspelende werkzaamheden de relevante bepalingen en aanwijzingen in Standaard 600 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) in acht nemen.
- A121 Bij de overwegingen van de accountant inzake onderscheid tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties kan de accountant verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en rechtspraak gebruiken als evaluatiemiddel. Daarnaast kan de accountant relevante aspecten meenemen in zijn overwegingen die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:
- a de mate van centralisatie van bevoegdheden;
 - b het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
 - c de interne beheersing van de lokale processen;
 - d het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen;
 - e de aan- of afwezigheid van een interne audit functie en haar rol in het proces van niet financiële verslaggeving.

De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op de duurzaamheidsverslaggeving als geheel en op onderdelen daarvan.

- A122 Het is te verwachten dat naarmate de duurzaamheidsverslaggeving zich ontwikkelt, dit ook geldt voor de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over de specifieke duurzaamheidsonderwerpen. Bij onderontwikkelde informatiesystemen kan het consolidatieproces heel informeel zijn. Bij meer geavanceerde systemen kan het consolidatieproces systematischer zijn en formeel worden gedocumenteerd. De aard en ook de omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanpassingen en de wijze waarop de accountant de duurzaamheidsverslaggeving afstemt met of aansluit op de onderliggende administratie hangt af van:
- a de aard en complexiteit van het kwantificerings- en verslaggevingsproces van de entiteit; en
 - b de daarmee verband houdende risico's op een afwijking van materieel belang.
- A123 De keuze van het aantal en de selectie van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen en locaties hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:
- a de reikwijdte van de opdracht, zijnde assurance met een redelijke mate van zekerheid of assurance met een beperkte mate van zekerheid of een combinatie van beide;
 - b de risico-inschatting en significantie van de groepsonderdelen en locaties;
 - c de omvang van assurance-informatie die naar verwachting zal worden verkregen met betrekking tot de duurzaamheidsverslaggeving van de significante groepsonderdelen en locaties;
 - d de vraag of een groepsonderdeel of locatie recent is opgericht of overgenomen;
 - e de vraag of in een groepsonderdeel of locatie significante wijzigingen hebben plaatsgevonden;
 - f de relevante bewering waarvoor assurance-informatie moet worden verkregen. Met name voor het verkrijgen van assurance-informatie over volledigheid (indien relevant voor de assurance-opdracht), kan een bezoek aan de groepsonderdelen en locaties een belangrijke bron van informatie zijn;
 - g de betrokkenheid van de interne auditfunctie en de eventuele invloed van de werkzaamheden van die functie op de assurance-opdracht op groepsniveau;
 - h de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen en in hoeverre sprake is van het gebruik van gemeenschappelijke systemen;
 - i de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor de duurzaamheidsverslaggeving relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen en locaties;
 - j de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen;
 - k abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
 - l afwijkingen geconstateerd tijdens eerdere assurance-opdrachten.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. 74-76)

- A124 Directe ondersteuning van een interne auditor is in sommige gevallen niet langer toegestaan voor bepaalde organisaties. Daarom bepaalt paragraaf 76 dat de accountant aansluit bij de vereisten voor de controle van financiële overzichten om een consistente gedragslijn te hanteren in de samenwerking met de interne auditors bij verschillende accountantsproducten van dezelfde accountantsorganisatie.
- A125 Relevante overwegingen ten aanzien van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige kunnen omvatten:
- a professionele kwalificaties als bewijs voor competentie, zoals certificaten, vergunningen of andere documenten waaruit blijkt dat de deskundige over relevante competenties beschikt

- met specifieke aandacht voor competenties ten aanzien van de inhoud van de duurzaamheidsverslaggeving;
- b de ervaring en reputatie van de deskundige;
 - c objectiviteit en relatie van de deskundige ten aanzien van de entiteit of de evalueerder.

Specifieke nadruk kan hierbij gelegd worden op de competentie van de deskundige ten aanzien van het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving waarvoor de deskundige werkzaamheden zal uitvoeren.

- A126 Relevante overwegingen ten aanzien van de werkzaamheden van de deskundige kunnen omvatten:
- a geschiktheid van de toegepaste methodologie door de deskundige, hetzij een algemeen aanvaarde of een specifiek ontwikkelde methodologie;
 - b consistentie in het gebruik van de methodologie en significante aannames;
 - c redenen voor eventuele wijzigingen in de methodologie en significante aannames;
 - d evaluatie van de resultaten van de werkzaamheden van de deskundige op basis van de kennis van de accountant over de bedrijfsontwikkelingen;
 - e geschiktheid van gehanteerde bronnen door de deskundige;
 - f volledigheid van de informatie aangeleverd aan de deskundige.
- A127 Relevante overwegingen ten aanzien van de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren kunnen omvatten:
- a relevantie en begrijpelijkheid van de uitkomsten en conclusies;
 - b consistentie van de uitkomsten en conclusies met andere assurance-informatie.
- A128 De accountant kan op drie manieren gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een interne auditfunctie:
- a het verkrijgen van informatie die relevant is voor het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - b gebruikmaken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor assurance-informatie die door de accountant zelf zal moeten worden verkregen;
 - c gebruikmaken van interne auditoren om assurance-werkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (hierna: directe ondersteuning).
- A129 In andere gevallen dan benoemd in paragraaf 76 is het aan de accountant om af te wegen of directe ondersteuning passend is in de omstandigheden van de opdracht.

Totaalbeeld duurzaamheidsverslaggeving

(Zie Par. 77-78)

- A130 Om het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht onderzoek verricht op verschillende momenten gedurende de assurance-opdracht. Dit onderzoek kan onder meer bestaan uit:
- a gericht media-onderzoek;
 - b analyse van opvolging van eerdere gerapporteerde doelstellingen, toezeggingen aan en overeenkomsten met externe initiatieven; etc.
 - c vergelijking met (interne/externe) managementrapportages, notulen bestuursvergaderingen, etc.

Op basis van de uitkomsten van bovengenoemde werkzaamheden kan de accountant bepalen welk totaalbeeld de entiteit zou kunnen rapporteren (SOLL-positie). De accountant kan dit totaalbeeld vergelijken met het gerapporteerde totaalbeeld in de duurzaamheidsverslaggeving (IST-positie) en op basis daarvan de evaluatie van het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving uitvoeren. Ook de evaluatie van de belangen van de diverse stakeholders van de rapporterende entiteit biedt in dat kader relevante informatie. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in de duurzaamheidsverslaggeving behandelde onderwerpen.

A131 In het geval van een assurance-opdracht met een combinatie van redelijke en beperkte mate van zekerheid overweegt de accountant bij de evaluatie van het totaalbeeld van de duurzaamheidsverslaggeving met welke diepgang de evaluatie zal plaatsvinden afhankelijk van de mate van zekerheid die de accountant beoogt te verkrijgen voor de totale duurzaamheidsverslaggeving.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. 79)

A132 Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de duurzaamheidsverslaggeving betrekking heeft kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- a significante wijzigingen in de strategie, doelstellingen of het beleid van de entiteit op het gebied van de duurzaamheidsverslaggeving;
- b berichtgeving in de media inzake de wijze waarop de entiteit heeft gepresteerd op het gebied van duurzaamheidsonderwerpen waarover gerapporteerd wordt in de duurzaamheidsverslaggeving;
- c incidenten die zich hebben voorgedaan die betrekking hebben op de duurzaamheidsverslaggeving;
- d wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- e verbeterde wetenschappelijke kennis;
- f significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- g de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- h het ontdekken van een significante fout.

A133 Zoals in paragraaf 79 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Als echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij de accountant bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat de accountant een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Ter vergelijking opgenomen informatie

(Zie Par. 80-83)

A134 Bij de overwegingen van paragraaf 82 welke verslagperioden relevant zijn voor de gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving, is een belangrijke overweging voor de accountant of de eerdere verslagperioden inzicht geven in de prestaties van de entiteit over het verslagjaar, zoals in het geval van een reductie van emissies het geval is, omdat de reductie aantoonbaar wordt gemaakt aan de hand van de standen in eerdere verslagperioden.

Andere informatie

(Zie Par. 84-85)

A135 Bij de identificatie van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de duurzaamheidsverslaggeving zal de accountant ook de volledigheid van de andere informatie in overweging nemen.

A136 Mogelijke onredelijke verwachtingen kunnen bijvoorbeeld ontstaan als in de melding van of in de verwijzing naar de assurance-opdracht niet duidelijk staat vermeld dat de reikwijdte van de assurance-opdracht beperkt is tot een deel van de duurzaamheidsinformatie in de verslaggeving en niet alle informatie in het gehele document betreft.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 86)

- A137 De duurzaamheidsverslaggeving bevat in de praktijk mogelijk zowel een verwijzing naar algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen als een verwijzing naar intern opgestelde criteria, die bijvoorbeeld op een website openbaar gemaakt zijn. In dat geval zal de accountant kunnen nagaan of de informatie op de website ook daadwerkelijk openbaar beschikbaar is. Bij verwijzingen naar de eigen website van de entiteit is het van belang dat de betreffende informatie in ongewijzigde vorm beschikbaar blijft gedurende de vereiste bewaartermijn die geldt voor de duurzaamheidsverslaggeving.
- A138 Bij duurzaamheidsverslaggeving is in de praktijk vaak sprake van meerdere verslaggevingsgrondslagen die gehanteerd worden bij het opstellen van de duurzaamheidsverslaggeving. Vooral bij het gebruik van intern opgestelde criteria is het van belang dat de accountant beoordeelt of de beschrijving van de van toepassing zijnde criteria dusdanig is dat de gebruiker op basis van deze beschrijving voldoende inzicht heeft in de gebruikte definities, berekeningsmethoden en mogelijke schattingsonzekerheid in de uitkomst van de gebruikte criteria.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 87-88)

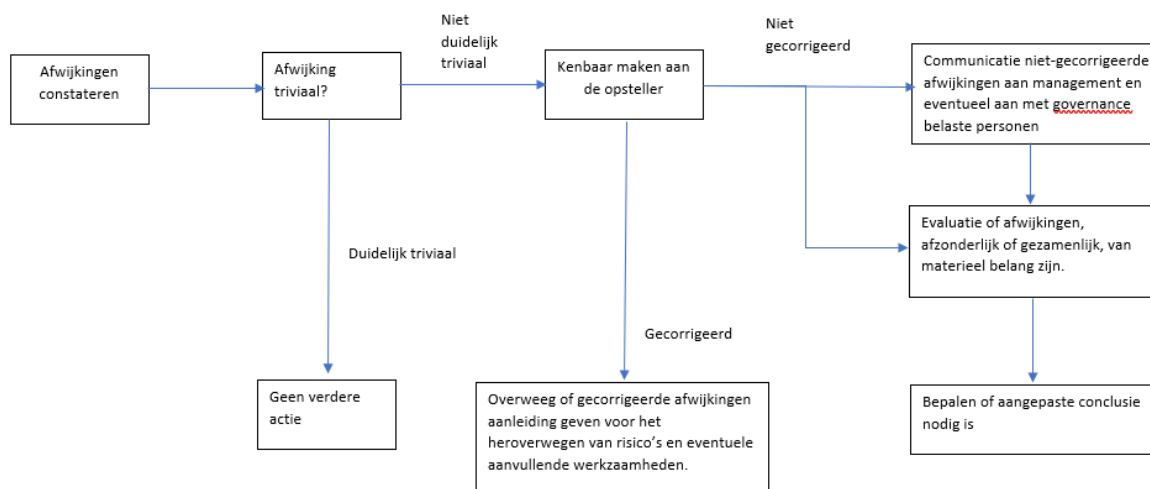
- A139 De aanvullende bevestigingen zoals bedoeld in paragraaf 88 kunnen onder meer betrekking hebben op:
- a de vraag of de keuze en toepassing van de van toepassing zijnde criteria passend zijn in de omstandigheden van de opdracht;
 - b de vraag of sprake is geweest van fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving;
 - c de vraag of de schattingen redelijk zijn in de omstandigheden van de opdracht;
 - d de vraag of sprake is van adequate interne beheersing;
 - e de vraag of de ongecorrigeerde afwijkingen niet materieel zijn voor de duurzaamheidsverslaggeving als geheel;
 - f de vraag of sprake is van gebeurtenissen na balansdatum die in de duurzaamheidsverslaggeving verwerkt zouden moeten worden.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. 89-92)

- A140 Indien de accountant een afwijking identificeert, zal de accountant evalueren of de afwijking, individueel of gezamenlijk, van materieel belang is. Voor kwantitatieve afwijkingen kan de accountant daarbij gebruik maken van de materialiteit die de accountant heeft bepaald. Voor kwalitatieve informatie zal de accountant op basis van professionele oordeelsvorming overwegen of een afwijking van materieel belang is.

A141 De accountant kan daarbij bijgaand stappenplan volgen:



A142 Elementen die de accountant mee kan nemen bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve informatie van materieel belang zijn, zijn de volgende:

- a of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving die door de accountant als significant is aangemerkt;
- b of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op niet-naleving van wet- en regelgeving, zeker als de consequentie van niet-naleving een belangrijke impact heeft of kan hebben;
- c of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving die voor een groot deel van de belanghebbenden van de entiteit gevolgen kan hebben;
- d of de kwalitatieve afwijking een indicator die betrekking heeft op een belangrijk materieel thema betreft waarvan bekend is dat deze door gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving gebruikt wordt;
- e of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op de prestatie waarvoor een doelstelling of drempel is gesteld waarbij de grootte van de afwijking het verschil maakt tussen het wel of niet behalen van de doelstelling;
- f of de afwijking een belangrijke wijziging bepaalt ten opzichte van eerder gerapporteerde prestaties, of een trend omkeert;
- g of de kwalitatieve afwijking de presentatie van informatie betreft waardoor deze multi-interpretabel wordt en daardoor misleidend is, waarbij gebruikers afhankelijk van hun interpretatie van de informatie tot verschillende inzichten zullen komen;
- h of de kwalitatieve afwijking is ontstaan door een moedwillige actie door de opsteller om de gebruiker te misleiden;
- i of de opsteller terughoudend is in het aanpassen van de kwalitatieve afwijking vanwege andere redenen dan dat de afwijking duidelijk triviaal zou zijn.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. 93-96)

A143 In HRA deel 3 zijn voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen die voldoen aan de vereisten van Standaard 3810N. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben slechts ten doel enkele vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle denkbare situaties.

A144 Het assurance-rapport wordt geadresseerd aan de beoogde gebruikers van de duurzaamheidsverslaggeving of desgewenst aan de opdrachtgever binnen de entiteit.

- A145 Een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de duurzaamheidsverslaggeving, is vooral van belang indien:
- a een beperking in het onderzoek is opgetreden;
 - b sommige onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving met redelijke mate van zekerheid en andere onderdelen met beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht;
 - c sprake is van verslaggeving waarin financiële en niet-financiële elementen zijn gecombineerd waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt;
 - d sommige onderdelen van de duurzaamheidsverslaggeving (nog) geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek, bijvoorbeeld omdat assurance alleen tegen zeer hoge kosten kan worden bereikt over dat onderdeel van de duurzaamheidsverslaggeving.
- A146 Indien toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsverslaggeving is opgenomen, wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien de opgenomen toekomstgerichte informatie geen onderdeel heeft uitgemaakt van de assurance-opdracht wordt dit duidelijk in het assurance-rapport vermeld. Indien toekomstgerichte informatie wel onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht kan in het assurance-rapport het volgende worden toegelicht:
- a een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte informatie;
 - b een conclusie of de toekomstgerichte informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de verslaggeving;
 - c een vermelding dat de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; en als het een projectie betreft, de toekomstgerichte informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypothesen waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden.

Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.

- A147 Toekomstgerichte informatie kan zowel feitelijk zijn, bijvoorbeeld als sprake is van informatie over de toekomstige afspraken die in een contract zijn vastgelegd, als meer subjectief van aard. Aangezien feitelijke toekomstgerichte informatie middels reguliere controle- of beoordelingswerkzaamheden kunnen worden geverifieerd, richt deze toelichting zich op subjectieve toekomstgerichte informatie.

Indien toekomstgerichte informatie in de duurzaamheidsverslaggeving onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht, zullen de criteria voldoende richtlijnen moeten geven voor de beschrijving van de gehanteerde veronderstellingen, en de aard, bronnen en de onzekerheden in de toekomstgerichte informatie. De accountant kan de entiteit verzoeken toelichtingen toe te voegen die de gebruiker inzicht geven in de aard en omvang van de inherente onzekerheden van de toekomstgerichte informatie.

De accountant kan standaard 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie* hanteren als leidraad voor de overwegingen die ook voor toekomstgerichte duurzaamheidsverslaggeving van toepassing zijn.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. 97)

- A148 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over de duurzaamheidsverslaggeving.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl