university of groningen

BUSINESS SCHOOL

9

Duurzaamheids-verslaggeving na de CSRD

De sustainability assurance opdracht als zichtbare waarborg voor de kwaliteit van duurzaam-heidsverslaggeving: Wat kunnen we leren van opstellers en auditors?

Opstellers en auditors aan het woord

EQUIS ACCREDITED

AACSB ACCREDITED

connecting for impact

In deze serie van essays wordt vanuit een variëteit aan perspectieven en belanghebbenden ingegaan op de impact van de invoering van de CSRD, leidend tot duurzaamheidsverslaggeving bij ondernemingen in Nederland en de EU.

Opstellers en auditors aan het woord

Verantwoording

De *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) is aangepast naar aanleiding van het Omnibus project. De criteria voor wie de CSRD van toepassing is zijn verhoogd. De CSRD is nu nog van toepassing op ondernemingen met een omzet van tenminste € 450 miljoen en met tenminste 1.000 werknemers. Dit heeft een flinke impact gehad op de omvang van de ondernemingen op wie de CSRD van toepassing is. De omvang van het aantal ondernemingen dat aan de CSRD moet voldoen is gedaald met ruwweg 90%. Ook de *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) zijn verder aangepast om de verplichte duurzaamheidsverslaggeving te stroomlijnen, te vereenvoudigen en te verminderen. Hoewel dit teleurstellend is, kan tegelijkertijd worden gesteld dat ondernemingen nu wel meer ruimte hebben om zelf invulling te geven aan duurzaamheid en de verslaggeving daarover. Met de CSRD is de bewustwording over het belang van duurzaamheid en duurzaamheidsinformatie vergroot. De problematiek met betrekking tot klimaat, biodiversiteit, werknemersaangelegenheden, mensenrechten en andere duurzaamheidsaspecten blijft namelijk gewoon doorgaan, of we nu vallen onder de CSRD of niet. Ook de financiële impact wordt steeds zichtbaarder. Naar onze mening omvat duurzaamheid economische, milieu en sociale aspecten en zou dit geheel geïntegreerd moeten zijn in de bedrijfsvoering .

De University of Groningen Business School (UGBS) wil met een serie essays informeren en inspireren op het gebied van duurzaamheid en de verslaggeving daarover. Deze essays zijn geschreven voor ondernemingen groot en klein die een voortrekkersrol willen vervullen op het gebied van duurzaam ondernemen en die daar transparant over willen zijn, voor controllers die met hun collega's de informatie voor het duurzaamheidsverslag uit de onderneming ophalen, voor accountants en andere externe auditors die het duurzaamheidsverslag beoordelen en van *assurance* voorzien, voor investeerders, afnemers, financiers, leveranciers, medewerkers die duurzaamheidsvraagstukken laten meewegen in hun beslissingen om zaken te doen, voor niet-gouvernementele organisaties die de ontwikkelingen op de voet volgen en voor ieder ander die hierin is geïnteresseerd.

De essays worden geschreven onder de titel 'Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD'

en in ieder essay wordt de ontwikkeling, invoering, toepassing en relevantie van duurzaamheidsverslaggeving benaderd vanuit een ander perspectief. In dit negende essay wordt gekeken naar de lessen die wij kunnen leren van opstellers en auditors met betrekking tot *sustainability assurance*. Hoewel wij ons realiseren dat in Nederland met name accountants de *sustainability assurance*werkzaamheden hebben uitgevoerd zijn er naast accountants ook andere auditors werkzaam zijn op het gebied van *sustainability assurance*. Daarom spreken we in dit essay vooral over auditors.

In essay 3 hebben wij *assurance* nader toegelicht. In essay 4 hebben we onder meer gekeken naar de impact van het systeem van interne beheersing op *sustainability assurance*. Daarin zijn de componenten van interne beheersing besproken met aandacht voor zowel de '*hard controls*' als de '*soft controls*'. Ook is daarbij gekeken naar de impact op de uitvoering van de *sustainability assurance*opdracht en zijn er door de geïnterviewden meningen gegeven over wanneer goed, goed genoeg is. In dit essay gaan we specifiek in op de *assurance*opdracht zelf en de voorbereiding daarvan door de opsteller. Ook hebben we een vertegenwoordiger van institutionele investeerders gesproken. Wat verwachten zij van de *assurance*opdracht?

Aan de interviews hebben meegewerkt:

- Rients Abma (Executive director Eumedion)
- Jessica Boekhoudt (Partner Verda Assurance en co-founder Data for Better)
- Tülay Dilsiz-Gedik (Partner Kriton en bestuurder/host Busy Season Talks)
- Mariska van Donge (Head of sustainabiliy a.s.r.)
- Usha Ganga (Thema-regisseur duurzaamheid Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants -NBA)
- Didi Hoezen (Oprichter/eigenaar 2BHonest)
- Roy Linthorst (Partner EY Sustainability Assurance en teamlid Global Corporate Reporting Services)
- Marcus Looijenga (Partner PwC ESG)
- Joris van der Meer (Senior manager ESG Audit & Assurance BDO)
- Harm-Jan Pietersen (Director ESG reporting Ahold Delhaize)

De interviews zijn op individuele titel afgenomen.

Inhoud

Opstellers en auditors aan het woord 2

1. Tips voor sustainability *assurance* 5

2. Assuranceopdracht bij sustainability informatie: Achtergrond en doel 7

3. Toegevoegde waarde van *assurance* 12

4. Grote uitdagingen voor de auditor van duurzaamheidsinformatie 17

5. Het voorbereiden op een sustainability *assurance*opdracht door de opsteller 22

6. De uitvoering van de *assurance*opdracht in de praktijk 27

7. Communicatie en *assurance*rapport 35

8. Slotbeschouwing 39



1.

Tips voor sustainability assurance

Opsteller

1. Ga al in een vroegtijdig stadium in overleg met de auditor zodat wederzijdse verwachtingen rondom de *assurance*opdracht bekend zijn en er tijdig acties kunnen worden ondernomen.
2. Leg de verantwoordelijkheden voor het verslaggevingsproces vast. Benut daarbij de sterke kwaliteiten van de personen uit het multidisciplinaire team dat verantwoordelijk is voor het verslaggevingsproces.
3. Zorg ervoor dat alles wat in het verslag staat ook onderbouwd kan worden. De auditor moet het gehele proces van eerste vastlegging tot en met het verslag kunnen volgen. Dat geldt ook voor de documentatie van de oordeelsvorming bij schattingen of keuzes die gemaakt worden. Welke overwegingen hebben daarbij een rol gespeeld?
4. Kijk door de hobbel van compliance heen, de *sustainability assurance*opdracht kan uiteindelijk ook leiden tot betere stuurinformatie. Gebruik de ervaringen en feedback tijdens de *assurance*opdracht ook om interne processen te verbeteren.
5. Maak gebruik van de overleggen, die binnen verschillende sectoren worden georganiseerd om de eenduidige interpretatie van de ESRS te verbeteren.

Auditor

6. Zie *sustainability assurance* als een integraal onderdeel van de toegevoegde waarde van de auditor. Als auditor ken je de onderneming al goed en kun je op deze manier bijdragen aan de kwaliteit van de totale financiële en niet-financiële verantwoording door de onderneming.
7. Het gaat om het totaalbeeld. Kijk daarom ook goed naar het verband tussen strategie, beleid, acties en prestaties.
8. Probeer niet in de valkuil te vallen door te ver in de details te gaan bij het vergaren van bewijs bij een *assurance*opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

9. Betrek bij complexere onderwerpen zo snel mogelijk een specialist die de boodschap in de informatie over het onderwerp goed begrijpt, zodat je als auditor kunt kijken naar de robuustheid van het onderliggende proces. Gebruik elkaars kracht.

10. Houd ook rekening met de verwachtingen van de gebruikers van duurzaamheidsinformatie en de *sustainability assurance*opdracht. Zo geven investeerders aan behoefte te hebben aan *key assurance matters* waaraan tijdens de *assuranceopdracht* bijzondere aandacht is besteed.



2.

*Assurance*opdracht bij *sustainability* informatie: Achtergrond en doel

Ontwikkelingen in sustainability assurance

Vanaf medio jaren negentig zijn de *sustainability assurance*opdrachten ontstaan, eerst bij milieuverslaggeving en toen zich dat verder ontwikkelde bij duurzaamheidsverslaggeving ofwel maatschappelijke verslaggeving. De vraag naar *sustainability assurance* groeide gestaag. Het was tot aan de *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) niet verplicht om de duurzaamheidsverslaggeving van *assurance* te voorzien.

Wel is dit al sinds 2003 gestimuleerd via de TransparantieBenchmark. Dit was in Nederland het officiële overheidsinstrument om duurzaamheidsverslaggeving en de kwaliteit daarvan te stimuleren. In de criteria, die bij de TransparantieBenchmark gebruikt werden voor het beoordelen en rangschikken van de kwaliteit en inhoud van de duurzaamheidsinformatie werden voor het laten uitvoeren van een *assurance*opdracht punten gegeven. Nederlandse ondernemingen zijn hier ongetwijfeld door gestimuleerd. Internationaal voert KPMG al sinds 1993 een tweejaarlijkse *survey* uit naar duurzaamheidsverslaggeving. De meest recente KPMG mondiale survey uit 2024 laat zien dat

Het Engelse woord assurance betekent zekerheid. To assure betekent: verzekeren, geruststellen of overtuigen. Deze betekenissen vormen de bron van een adequate toelichting bij assurance.
Zie ook UGBS essay 3



"ESG assurance is geen nieuw vinkje, het is een wezenlijke verdieping van ons beroep. Juist met ESG assurance laten auditors zien waar hun maatschappelijke relevantie ligt: vertrouwen bieden aan het brede maatschappelijke verkeer."

Jessica Boekhoudt

inmiddels 69% van de grootste 250 ondernemingen in de wereld (G250 uit de Fortune 500) *assurance* heeft bij de duurzaamheidsinformatie en 54% van de nationale top 100 ondernemingen (N100) in 58 landen (5.800 ondernemingen). Assurance is volgens de survey het meest populair in Europa met 59% gevolgd door Asia-Pacific met 55% en het continent Amerika met 53%. Wat betreft landen is *assurance* het meest populair in Italië, Japan, Nederland, Zuid-Korea en Taiwan. In Nederland heeft volgens de survey van de 100 grootste ondernemingen zelfs 94% *assurance* (website KPMG Nederland). De omvang is flink gegroeid als we kijken naar ons onderzoek naar beursgenoteerde ondernemingen (Kamp-Roelands MAB 2022 en 2026). Voor verslagjaar 2020 bleek dat 45% van de AEX, AMX en AScX ondernemingen bij hun duurzaamheidsverslag *assurance* had. In verslagjaar 2023 was dit 60% en in verslagjaar 2024 steeg dit naar 84%.

In essay 3 hebben we besproken hoe de vraag naar vrijwillige *assurance* zich heeft ontwikkeld bij de pioniers op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving en hoe auditors daarop hebben geacteerd. De verplichting in de CSRD heeft een enorme boost gegeven aan het aantal *sustainability assurance*opdrachten. Tegelijkertijd hebben de Omnibusvoorstellen gedurende 2025 voor onzekerheid gezorgd en tot het uiteindelijke besluit geleid om de CSRD alleen nog maar verplicht te laten zijn voor ondernemingen met een omzet van tenminste € 450 miljoen en met tenminste 1.000 werknemers. Dit heeft geleid tot een verkleining van ruwweg 90% ten opzichte van de oorspronkelijke groep van ongeveer 50.000 ondernemingen die onder de CSRD zou vallen. De vraag is dan in hoeverre ondernemingen de relevantie van *sustainability assurance* zelf onderkennen en een vrijwillige *sustainability assurance*opdracht laten uitvoeren. In dit essay gaan we in op de voordelen van een *assurance*opdracht, hoe ondernemingen zich het best kunnen voorbereiden, welke uitdagingen auditors in het eerste jaar van de CSRD hebben ervaren en hoe over de *sustainability assurance*opdracht wordt gecommuniceerd. Maar eerst bespreken we het doel van de *sustainability assurance*opdracht.

Doel van sustainability assurance

Duurzaamheidsinformatie wordt zowel

binnen als buiten de onderneming gebruikt. Door het management bijvoorbeeld als stuurinformatie of als basis voor besluiten over bepaalde investeringen. Zij kunnen bepalen welke informatie zij nodig hebben. Andere interne stakeholders (zoals werknemers) en externe stakeholders (zoals investeerders, zakenpartners, consumenten en omwonenden) zijn afhankelijk van wat zij van de onderneming ontvangen. Bovendien hebben zij geen inzicht in de kwaliteit van het informatieproces dat ten grondslag ligt aan de duurzaamheidsinformatie. Is hetgeen zij van de onderneming ontvangen volledig? Betreft het alle relevante informatie? Geeft de informatie een gebalanceerd beeld van zowel de positieve als de negatieve impacts, risico's en kansen van de onderneming? Terwijl er in het verleden vooral sprake kon zijn van *greenwashing*, is er tegenwoordig ook steeds vaker van *greenhushing*. *Greenwashing* is een term die gebruikt wordt als een onderneming zich bewust groener voordoet dan zij in werkelijkheid is. *Greenhushing* is juist het omgekeerde. Een onderneming laat niet alle relevante duurzaamheidsinformatie zien waarop de onderneming een positieve impact heeft. Zo laten nieuwsberichten zien dat ondernemingen uit de Verenigde Staten op dit moment minder rapporteren over diversiteit en klimaat omdat positieve prestaties op dit gebied een negatieve impact kunnen hebben op hun afzet.

Voor de ondernemingen die onder de CSRD vallen moet de auditor voor de wettelijk verplichte duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag vaststellen of deze informatie in overeenstemming met de CSRD is opgesteld, inclusief de ESRS. De duurzaamheidsinformatie moet voldoen aan bepaalde kwaliteitseisen en de auditor beoordeelt of er geen materiële afwijkingen zijn. In de CSRD is vastgelegd dat de informatie begrijpelijk, relevant, representatief, verifieerbaar en vergelijkbaar moet zijn, en op een getrouwe wijze moet worden weergegeven. De reikwijdte van de duurzaamheidsinformatie betreft waar relevant ook de informatie uit de keten. Onder de CSRD mogen ondernemingen zelf vaststellen welke ESG-onderwerpen het meest relevant zijn voor *stakeholders*. Het uitgangspunt voor het identificeren van relevante duurzaamheidsinformatie is dat dit informatie is die nodig is om (a) inzicht te krijgen in de effecten die de onderneming heeft op duurzaamheidsaspecten (het perspectief van binnen naar buiten) en (b) te begrijpen hoe duurzaamheidsaspecten van invloed zijn op de ontwikkeling, de prestaties en de positie van de onderneming (het perspectief van buiten naar binnen). De Europese Commissie noemt dit het dubbele materialiteitsprincipe. Omdat dit proces bepaalt of de duurzaamheidsinformatie volledig is, behoort het proces dat de onderneming uitvoert om de relevante onderwerpen te identificeren en daar vervolgens over te rapporteren tot het object van *assurance*. Het uitvoeren van een materialiteitsanalyse is niet eenvoudig want de CSRD onderkent heel veel verschillende onderwerpen. Door de focus op relevante thema's zullen er altijd wel wat *stakeholders* teleurgesteld worden.

Doel van assurance in CSRD

Het doel van de *assurance*opdracht wordt explicieter beschreven in het gewijzigde artikel 34 van de CSRD: *"een oordeel geven over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportage met de eisen van deze richtlijn, waaronder de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportage met de krachtens artikel 19ter vastgestelde*

standaarden voor duurzaamheidsrapportage, het door de onderneming uitgevoerde proces om de uit hoofde van die rapportagestandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, en de naleving van het vereiste de duurzaamheidsrapportage te markeren overeenkomstig artikel 19quinquies, en over de naleving van de rapportagevereisten van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852".

Een *sustainability assurance*opdracht kan gericht zijn op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, een beperkte mate van zekerheid of een mix daarvan. In het algemeen wordt voor een redelijke mate van zekerheid een zekerheidsniveau nagestreefd van 95%. Hoewel regelmatig wordt gedacht dat een beperkte mate van zekerheid een zekerheid uitkomt op een zekerheidsniveau van ongeveer 60%, klopt dit niet. Volgens de *sustainability assurance*standaarden is een beperkte mate van zekerheid alles dat zinvol is voor de gebruiker en dat kan liggen tussen iets meer dan inconsistent tot een redelijke mate van zekerheid. Het is een continuüm. Volgens de standaarden is de beperkte mate van zekerheid die in dit continuüm wordt verkregen afhankelijk van de aard, timing en diepgang van de *assurance*werkzaamheden. Kamp-Roelands en De Waard (2025) zijn van mening dat net als in het eerste ontwerp van het *Assurance* raamwerk, dit ook beïnvloed wordt door het object van *assurance*, de hardheid van de criteria en de hardheid van het *assurance*bewijs dat wordt verkregen (zie ook essay 3). De CSRD is gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Volgens de geïnterviewden is het goed dat verschillende beursfondsen door zijn gegaan met wat zij al deden: vragen om



"We hopen dat er uiteindelijk ook een redelijke mate van zekerheid komt zodat de kwaliteit en betrouwbaarheid van deze informatie op hetzelfde niveau komen als de financiële informatie, zeker voor de grotere beursgenoteerde ondernemingen op de gereglementeerde markt."

Rients Abma

een redelijke mate van zekerheid bij een deel van de duurzaamheidsinformatie. Ook vanuit investeerders wordt dit als zeer positief ervaren.

Ondanks dat de CSRD nog niet geïmplementeerd was in de Nederlandse wetgeving zijn vrijwel alle beursfondsen, die onder de CSRD verplichting vielen, doorgegaan met *sustainability assurance*, alsof de CSRD al wel geïmplementeerd was.

Overige verantwoordingen

Behalve bij de duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag zijn er ook veel andere vormen van verantwoordingen waarbij de onderneming *sustainability assurance* kan vragen.

Voorbeelden van objecten van *assurance,* anders dan de duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag of het afzonderlijke duurzaamheidsverslag:

- CO_2 opgave in het kader van ketenbeheer
- Energieverbruik grijze en groene bronnen in het kader van energietransitie
- Overzicht strategie en beleid en acties en belangrijkste financiële en niet-financiële prestaties in het kader van een offertetraject
- Effectrapportages ten behoeve van investeringen met daarin belangrijke niet-financiële indicatoren
- Impactrapportage die lange termijn gericht zijn
- Rapport over maatschappelijke bijdrage ten behoeve van subsidies (*social return on investment*)

3.

Toegevoegde waarde van assurance

Toegevoegde waarde voor de opsteller van de informatie

Voor het uitvoeren van een *assurance*opdracht zijn er verschillende motieven. Deze kunnen worden ingegeven door bijvoorbeeld *compliance*motieven, omdat de onderneming nu eenmaal onder de verplichting van de CSRD valt, of omdat de onderneming in het kader van ketenbeheer door de afnemer of ketenpartner gevraagd wordt om een *assurance*opdracht te laten uitvoeren bij bepaalde duurzaamheidsinformatie. Gelukkig zijn er ook veel ondernemingen die vanuit een intrinsieke motivatie een *assurance*opdracht laten uitvoeren. Zij willen de kwaliteit van de informatie vergroten.

Bij kwaliteit moet daarbij gedacht worden aan:

- De betrouwbaarheid (juistheid en volledigheid) van de informatie;
- De vergelijkbaarheid en consistentie van de informatie;
- De relevantie van de informatie;
- De tijdigheid van de informatie;
- De begrijpelijkheid van de informatie.

Onderzoek toont aan dat als een auditor met een goede naam en faam de informatie heeft beoordeeld de geloofwaardigheid toeneemt.

"Transparantie richting stakeholders staat centraal. Wij zien assurance als een mogelijkheid om het vertrouwen in onze rapportage te vergroten."
Mariska van Donge

Door de CSRD moet er over veel meer verschillende onderwerpen of indicatoren informatie verzameld worden dan voorheen. De geïnterviewden geven aan dat de onderliggende informatieprocessen worden verbeterd door *sustainability assurance* en dat verantwoordelijkheden veel beter worden vastgelegd. Dat heeft geleid tot een verbeterslag in alle processen. Ook raakt als gevolg van *sustainability assurance* de financiële kolom meer betrokken bij het opstellen van de duurzaamheidsinformatie. Als positief benoemen de geïnterviewden ook dat er veel meer contacten onderling zijn ontstaan tussen de afdelingen die informatie aanleveren. De CSRD heeft ervoor gezorgd dat er meer budget vrijkomt voor het verhogen van de kwaliteit van het verslaggevingsproces. De bevindingen tijdens de *sustainability assurance*opdracht en de kritische vragen die door de auditor worden gesteld tijdens het *assurance*proces heeft dit vervolgens nog verder versterkt. Ook de bevindingen van de auditor in de managementletter zorgen voor verbeteringen in de kwaliteit van het verslaggevingsproces. Een ander voordeel dat wordt genoemd is dat er betere stuurinformatie komt. De interne stuurinformatie wordt verrijkt door de gehele waardeketen inzichtelijk te maken en mogelijke verbanden te identificeren tussen de in- en uitgaande stromen en economische, milieu en sociale aspecten.

De geïnterviewden brengen naar voren dat een toegevoegde waarde van zowel de ESRS als de *assurance*opdacht was dat er vanuit een andere optiek naar de duurzaamheidsinformatie wordt gekeken, namelijk veel meer vanuit de koppeling met de financiële impact.



"Bij goede stuurinformatie gaat het om een betrouwbaar inzicht in de grotere verbanden tussen in- en uitgaande stromen. Het is belangrijk dat de auditor ook inzicht heeft in dit grotere geheel."

Didi Hoezen

"Een belangrijke toegevoegde waarde van assurance is dat het onderwerp duurzaamheid structureel op de agenda van het bestuur en raad van commissarissen komt."

Usha Ganga

Een meer strategische toegevoegde waarde is dat bij een *assurance*opdracht het gesprek over de duurzaamheidsinformatie in de bestuurskamer plaatsvindt, het komt structureel op de agenda van het bestuur. Dit was niet voor alle ondernemingen vanzelfsprekend. Omdat het bestuur steeds meer betrokken is zie je ook dat er duidelijkere verbanden ontstaan tussen strategie, het managen van verschillende aspecten en de koppeling met de uiteindelijke financiële en niet-financiële resultaten.

"Bij het schrijven van de sustainability statements is het belangrijk om de juiste balans te vinden tussen de strategie van het bedrijf en compliance met de CSRD, waarbij de strategie leidend is. De accountant moet zich daarom ook verdiepen in wat de onderneming op lange termijn wil bewerkstelligen."
Harm-Jan Pietersen

Verschillende geïnterviewden benoemen dat hoewel de *assurance*opdrachten vooral gericht zijn op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid er toch al best wat bereikt is bereikt op het gebied van verbeterde betrouwbaarheid en vergelijkbaarheid van de informatie. Dat is niet alleen terug te zien in de aanpassingen die gemaakt worden naar aanleiding van het *assurance*proces, zowel in de rapportagesystemen en interne beheersing, maar ook in de aanpassingen die gemaakt worden in cijfers tijdens het *assurance*proces en in de vergelijkende cijfers van het jaar ervoor (in dit geval 2024). In essay 4, dat gaat over de impact van het systeem van interne beheersing op *sustainability assurance*, zijn we ingegaan op de diverse verbeteringen in het rapportagesysteem en de interne beheersing naar aanleiding van het *assurance*proces. Voor wat betreft de aanpassingen van de vergelijkende cijfers kan voorkomen dat de onjuistheden pas in het jaar erop worden geïdentificeerd door de auditor omdat bijvoorbeeld informatie dit jaar wel in de deelwaarneming viel of omdat er bij sommige ondernemingen door de wisseling van auditor dit jaar weer andere deelwaarnemingen werden geselecteerd.

"Er waren dit jaar veel aanpassingen in de vergelijkende cijfers en dat zijn ondernemingen niet altijd gewend, zeker niet vanuit de ervaring met de jaarrekening."
Roy Linthorst

Toegevoegde waarde voor ketenpartners

Nu ondernemingen steeds vaker duurzaamheidsinformatie over de keten moeten rapporteren zullen er ook aan die keteninformatie kwaliteitseisen worden gesteld.



"Onze kritische blik en onderzoekende houding leidt vaak tot bewustwording bij ondernemingen, bijvoorbeeld over wat er verderop in de waardeketen gebeurt. Soms komen er bij ondernemingen ook zaken naar boven waarvoor men in het verleden de ogen nog gesloten kon houden, dat gaat nu niet meer."

Joris van der Meer

De toegevoegde waarde van sustainability assurance voor de ketenpartners is dat zij meer vertrouwen krijgen in de informatie die verstrekt wordt en zij op die manier dus zelf ook betere keteninformatie kunnen publiceren. Dit kan leiden tot een betere reputatie bij de ketenpartners en tot een betere samenwerking. Omdat er een beter inzicht is in de prestaties van de ketenpartner kan ook gezamenlijk gekeken worden naar waar verbetermogelijkheden liggen. Dit kan vervolgens weer leiden tot innovaties in de keten. Ook is er beter inzicht in mogelijke risico's in de keten. In het verleden is het REACH systeem geïntroduceerd, waarbij de hoeveelheid chemische stoffen in een product gevolgd kon worden, een soort productpaspoort. Dit zien we ook bij andere type grondstoffen ontstaan, denk aan FSC hout. Door middel van *data-assurance* kan zichtbaar worden gemaakt welk deel al is voorzien van *assurance*. Deze 'oudere' oplossing wordt weer opnieuw genoemd bij de huidige uitdagingen van keten*assurance*.

Toegevoegde waarde voor de investeerder en andere gebruikers van informatie

Een belangrijke toegevoegde waarde die door geïnterviewden wordt genoemd is het bijdragen aan het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer. Zij ervaren dat door middel van *sustainability assurance* de kwaliteit van de informatie wordt geborgd. Institutionele investeerders moeten bijvoorbeeld zelf ook laten zien op welke manier zij bijdragen aan duurzame ontwikkeling. Zij staan zelf in de *spotlights* om te laten zien waarin zij zelf beleggen. Die keuzes moeten zij bij voorkeur kunnen maken op basis van betrouwbare informatie van de ondernemingen die zij in hun portefeuille hebben of die zij in hun portefeuille willen hebben. Alle beursgenoteerde ondernemingen moeten al rapporteren op basis van *de International Financial Reporting Standards*. Zij weten dat er voor de gereglementeerde markt hogere eisen worden gesteld aan de transparantie. Dan is het voor investeerders logisch dat zij

ook voor duurzaamheid betrouwbare informatie opnemen.
Voor banken geeft het een beter inzicht in de onderneming hetgeen de financiering van activiteiten kan vergemakkelijken. Ook kunnen er specifieke projecten zijn die vallen onder groene financiering. Dat zijn belangrijke beslissingen die bij voorkeur op basis van betrouwbare informatie worden gedaan.

Ook voor vrijwillige *sustainability assurance* gelden alle genoemde voordelen. Daarbij kan bovendien een rol spelen dat de onderneming onderscheidend is ten opzichte van andere ondernemingen.



"Institutionele beleggers moeten keuzes kunnen maken op basis van betrouwbare informatie. Dan mogen zij tenminste een beperkte mate van zekerheid verwachten, met de hoop dat dit in de toekomst een redelijke mate van zekerheid is."

Rients Abma

4.

Grote uitdagingen voor de auditor van duurzaamheids-informatie

Duurzaamheidsinformatie omvat veel verschillende onderwerpen, van economische, milieu en sociale onderwerpen. Binnen ieder van deze onderwerpen zijn er ook weer veel deelonderwerpen, zoals bij de sociale onderwerpen, diversiteit en preventie van kinderarbeid, en veel verschillende andere typen indicatoren. Ook wordt *governance*informatie bij de CSRD geschaard onder duurzaamheidsinformatie. Als we kijken naar de uitdagingen van duurzaamheidsinformatie voor zowel de auditor als de opsteller zelf dan kun je denken aan het volgende:

- Verschillende soorten maatstaven, zonder een eenduidige en overkoepelende maatstaf, waardoor het moeilijk is de prestaties in het algemeen te beoordelen zoals we met geld gewend zijn;
- De begrenzing van de rapportages gaan verder dan de financiële grenzen, en kunnen de gehele keten omvatten. Bovendien kunnen deze grenzen per onderwerp anders zijn ;
- Het gaat om het beeld dat gegeven wordt door de combinatie van informatie over strategie, beleid, het managen daarvan, de acties, en prestaties;
- Er is geen vast format voor het presenteren van de informatie, zoals de jaarrekening bij financiële informatie;
- Het gebruik van grafische voorstellingen is relevant voor het eenvoudig en compact weergeven van de informatie, maar dat tegelijkertijd is er de uitdaging of dit een gebalanceerd beeld geeft;
- Ondanks de CSRD zijn er ook andere raamwerken die nog steeds gebruikt worden zoals die van *Global Reporting Initiative* (GRI) of van de *International Sustainability Standards Board*. De laatstgenoemde zijn nog in ontwikkeling, waarbij op dit

moment alleen het overkoepelende raamwerk en de standaard over klimaatinformatie beschikbaar is;

- In aanvulling daarop maken ondernemingen hun eigen verslaggevingsbeleid, waarbij ze de ruimte benutten daar waar eigen invulling aan de criteria mag worden gegeven of daar waar criteria nog steeds ontbreken (bijvoorbeeld werknemerstevredenheid); en
- De vele verschillende manieren waarop de duurzaamheidsinformatie wordt gebruikt en de verschillende type gebruikers van duurzaamheidsinformatie.

Deze uitdagingen maken het voor de auditor complexer dan bij de audit van de jaarrekening.

De geïnterviewden bevestigen deze uitdagingen. Daarnaast benadrukken zij dat ook de beschrijvende informatie een uitdaging was, alsmede de timing waarop de informatie werd aangeleverd. Vaak werd het eerste concept van de duurzaamheids-informatie pas laat in het *assurance*proces gedeeld.



Voorbeelden van indicatoren:

- CO_2
- Energieverbruik
- Afval naar classificatie
- % investering in duurzame energie
- Ziekteverzuim
- Veiligheidsincidenten
- Marktaandeel
- Clienttevredenheid
- Werknemerstevredenheid
- Diversiteit man/vrouw

Ook de onderliggende informatiesystemen zijn vaak anders dan voor financiële verslaggeving. Kenmerkend is onder meer:

- De variëteit van de informatie-eigenaren van de onderwerpen waarover wordt gerapporteerd;
- De data wordt verzameld door mensen met verschillende achtergronden, die niet altijd een toegewijde focus op verslaggeving (en controle) hebben;
- Het overkoepelende toezicht van het proces rondom de rapportage is niet altijd goed ontworpen of geïmplementeerd;
- De interne controle op niet-financiële informatie is minder ontwikkeld dan die voor financiële informatie;
- De variëteit aan IT-systemen, vaak niet op elkaar aansluitend, of onprofessioneel zoals in de vorm van tabbladen in Excel;
- De *audittrail* van beschrijvende informatie en doorgevoerde veranderingen kan een uitdaging vormen;
- De meetmethode is vaak niet gebaseerd op transacties; en
- De frequentie van de metingen kan variëren van eenmaal per jaar tot continue metingen.

Dit leidt ertoe dat ook een *assurance*opdracht bij duurzaamheidsinformatie een aantal uitdagingen kent. De IAASB (IAASB, 2016) onderscheidt 10 belangrijke uitdagingen, die vervolgens verder zijn uitgewerkt in de recente internationale standaard voor *sustainability assurance* ISSA 5000.

Voor het uitvoeren van een *assurance*opdracht op het gebied van duurzaamheidsinformatie spelen in het algemeen de volgende uitdagingen:

- Wat is een acceptabel doel en reikwijdte van de opdracht? Voor de CSRD *assurance*opdrachten is dit gedefinieerd, maar er zullen ook steeds meer vrijwillige *sustainability assurance*opdrachten komen waarbij dit wel een rol gaat spelen.
- Hoe bepaal ik op een consistente manier dat toetsingscriteria geschikt zijn? Toetsingscriteria zijn standaarden of richtlijnen voor duurzaamheidsinformatie, die de auditor gebruikt om het object van *assurance* te toetsen. Zij sluiten aan bij de standaarden en richtlijnen die door de opsteller worden gebruikt om de duurzaamheidsinformatie op te stellen. Voor de toetsingscriteria geldt dat de bij wet geïmplementeerde CSRD-ESRS als geschikt mogen worden bevonden. Maar de onderneming zal in aanvulling daarop ook ondernemingspecifieke criteria gebruiken, waarbij ze zelf definities en meetmethoden ontwikkelen. Zijn de definities dan bijvoorbeeld helder en voldoende afgebakend? Zijn de doelstellingen in de duurzaamheidsinformatie SMART (specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden) geformuleerd? Ook voor vrijwillige *assurance*opdrachten zal de auditor eerst de geschiktheid van de criteria moeten vaststellen.
- Hoe bepaal ik de materialiteit voor verschillende soorten duurzaamheidsinformatie, die

bovendien niet alleen kwantitatief is maar vooral ook beschrijvend kan zijn?

- Welk type beweringen worden door de opsteller impliciet gedaan bij de duurzaamheidsinformatie (juist, volledig, relevant etcetera) en hoe kan ik deze koppelen aan de risico's op afwijkingen van materieel belang?
- Welke impact heeft een onvolwassen informatiesysteem op de werkzaamheden in het kader van de *assurance*opdracht?
- Hoe verkrijg ik bewijs over beschrijvende niet-financiële informatie?
- Hoe verkrijg ik bewijs over toekomstgerichte informatie?
- Hoe pas ik de professioneel kritische houding toe en hoe maak ik mijn professionele oordeelsvorming?
- Wat is de benodigde competentie om een *assurance*opdracht uit te voeren?
- Hoe communiceer ik effectief over de *assurance*opdracht in het *assurance*rapport?



"Keteninformatie was voor de auditor met stip de meest uitdagende en dan heb ik het niet eens alleen over CO_2 scope 3, maar ook over andere indicatoren die moeilijker te meten zijn en waarvoor criteria nog niet uitontwikkeld zijn."

Roy Linthorst

Bij duurzaamheidsinformatie ontbreken vaak ook tegengestelde belangen. Er is geen geld-goederenbeweging met tegenstellingen tussen de inkoper die betaalt en goederen krijgt en een verkoper die daarvoor geld ontvangt en goederen levert. Er wordt niet (zichtbaar) betaald voor vervuiling of voor het gebrek aan voldoende diversiteit. Ook administratief gezien is er geen sprake van 'dubbel' boekhouden, waarbij voor het één iets opgeboekt wordt (omzet) en tegelijkertijd voor iets anders iets afgeboekt wordt (voorraad). De auditor kan daarom vaak geen verbandscontroles uitvoeren.

Hoewel keteninformatie regelmatig wordt genoemd als uitdaging, verschilt dit ook per onderwerp. De geïnterviewden geven aan dat voor het bepalen van CO_2 emissies inmiddels veel informatie beschikbaar is. Ook kan er vaak gebruik worden gemaakt van '*spend*' data (bijvoorbeeld inkoopdata of productiedata). Maar er zijn nog veel onderwerpen die in de keten minder ver ontwikkeld zijn, bijvoorbeeld biodiversiteit.
Een grote uitdaging zijn ook de vergelijkende cijfers. Omdat bij duurzaamheid de ontwikkelingen in de tijd erg belangrijk zijn, speelt de vergelijkbaarheid een grote rol. Omdat het hele gebied nog in ontwikkeling is zullen er vaker aanpassingen in de vergelijkende cijfers moeten plaatsvinden. De geïnterviewden geven aan dat deze niet alleen zijn ontstaan door betere meetmethoden, nieuwe omrekeningsfactoren of voortschrijdend inzicht, maar ook omdat er sprake is van een *assurance*opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Omdat er dan minder werkzaamheden worden verricht in vergelijking met een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid is de deelwaarneming beperkter en kan het daardoor eerder voorkomen dat de deelwaarneming in 2025 een andere is dan die in 2024. En als dan de vergelijkende cijfers over 2024 worden beoordeeld kan het voorkomen dat er bijvoorbeeld in deze deelwaarneming wel onjuistheden worden ontdekt in de juiste afgrenzing of in het gebruik van de omrekeningsfactoren. Een transparante toelichting over het effect van de aanpassing van de vergelijkende cijfers is dan belangrijk. In een gebied dat nog in ontwikkeling is zal dit vaker voorkomen, ook al geven zowel opstellers als auditors aan dit als erg vervelend te ervaren. Zij zijn dit immers niet gewend bij de jaarrekening. Daar zijn dit soort aanpassingen achteraf een uitzondering.

5.

Het voorbereiden op een *sustainability assurance*opdracht door de opsteller

Inrichten van verantwoordelijkheden

In de CSRD wordt beschreven wat de verantwoordelijkheid van de opsteller is van de duurzaamheidsinformatie. De CSRD geeft aan dat er een collectieve verantwoordelijkheid is van de leden van de leidinggevende, bestuurs- en toezichthoudende organen van een onderneming voor de wettelijk gevraagde duurzaamheidsinformatie. Het auditcomité krijgt net als bij de jaarrekeningcontrole bepaalde verantwoordelijkheden en is namens de raad van commissarissen de opdrachtgever en het aanspreekpunt van de auditor. Met betrekking tot *assurance* bij de duurzaamheidsinformatie omvat de taak onder meer om de raad van commissarissen in kennis te stellen van de resultaten van de *assurance*opdracht. Ook moet het auditcomité uitleggen wat de rol van het auditcomité was in het bijdragen aan de integriteit van de duurzaamheidsinformatie. De communicatie tussen het auditcomité en de auditor over de geïdentificeerde informatierisico's en de tijdige actie om kwaliteit daar waar nodig te verbeteren zal daarom verder worden geformaliseerd.

"Assurance is geen controle achteraf, maar een aanjager van verbetering. Het maakt verantwoordelijkheden explicieter en helpt de kwaliteit van data, processen en (duurzaamheid)verslaggeving structureel te versterken."

Mariska van Donge

Ook voor vrijwillige *sustainability assurance* staan de verantwoordelijkheden van de opsteller vaak in de verslaggevingscriteria zoals die van *Global Reporting Initiative* of van de *International Sustainability Standards Board*. Een *sustainability assurance*opdracht doet niets af aan deze verantwoordelijkheden. Daarom staan ook in de *sustainability assurance* standaarden voor de auditor de verschillen tussen de verantwoordelijkheden van de opsteller en die van de auditor duidelijk omschreven. In de Nederlandse *sustainability assurance*standaard (NV COS 3810.87, 88 en A 139) wordt de verantwoordelijkheid van het management omschreven als zijnde verantwoordelijk voor de inhoud van het duurzaamheidsverslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Dat is nog verder uitgewerkt met expliciete bevestigingen door het management, waarin wordt verklaard dat dit tevens inhoudt dat alle relevante aangelegenheden in het duurzaamheidsverslag zijn weergegeven, dat het management het verslaggevingsbeleid van de onderneming en de gehanteerde criteria toereikend acht, en dat het duurzaamheidsverslag niet misleidend of niet onevenwichtig is. Aanvullend kunnen ook nog bevestigingen worden gevraagd voor onder meer de volgende verantwoordelijkheden: fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving, een adequate interne beheersing, gebeurtenissen na balansdatum die nog in het duurzaamheidsverslag verwerkt moeten worden of dat de schattingen redelijk zijn in het kader van de omstandigheden van de opdracht.

Met betrekking tot de *assurance*opdracht is het management ervoor verantwoordelijk dat zij aan de auditor alle informatie heeft verschaft die relevant is voor de opdracht.



Zowel in de opdrachtbevestiging als voorafgaand aan het uitbrengen van het *assurance*rapport worden de verantwoordelijkheden van het management schriftelijk bevestigd. Ook in het *assurance*rapport komt de beschrijving van de betreffende verantwoordelijkheden terug.

De financiële kolom

De geïnterviewden gaven aan dat het positief was dat de financiële kolom, inclusief controllers en eventueel *internal audit*, veel meer bij het verslaggevingsproces is betrokken. De medewerkers uit deze kolom zijn het gewend om goed te documenteren, om een goede eerste vastlegging te maken en de informatie goed te verwerken. Tegelijkertijd wordt opgemerkt dat het belangrijk is dat het verslaggevingsteam een multidisciplinair team is met veel kennis van de onderwerpen waarover verslag wordt gedaan. Op deze manier kunnen de duurzaamheidsprestaties zelf veel beter in de bredere context van strategie en acties en toekomstbestendigheid worden geplaatst.

Planning en wederzijdse verwachtingen

Hoe beter de opsteller zich voorbereidt op de *sustainability assurance*opdracht, hoe efficiënter de *assurance*opdracht uitgevoerd kan worden. Verschillende geïnterviewden, zowel vanuit de opstellers als de auditors, geven dan ook aan dat het gewenst is dat de opsteller en de auditor al in een vroegtijdig stadium met elkaar in gesprek gaan over de wederzijdse verwachtingen. Dat kan bijvoorbeeld door het houden van een *kick-off* meeting waarbij zowel de teamleden van de auditor aanwezig zijn als de teamleden bij de opsteller, bij voorkeur iedereen in plaats van een select gezelschap. De geïnterviewden geven aan dat dan bij voorkeur ook vanuit de opsteller de planning wordt besproken voor de uitvoering van de dubbele materialiteitsanalyse (DMA) of de update daarvan, voor het opstellen van de duurzaamheidsinformatie en de beschikbaarheid van de verschillende versies. Tijdens een dergelijke bijeenkomst kan de auditor dan ook aangeven wat de verwachtingen zijn met betrekking tot de onderbouwing van de informatie. De geïnterviewden geven ook aan dat het helpt als de auditor al tijdig inzicht geeft in welke locaties bezocht worden en wanneer welke functies/personen worden geïnterviewd. Kort gezegd bevelen de geïnterviewden aan om alle informatie in het duurzaamheidsverslag toetsbaar te maken door een goede *audittrail* aan te leggen. De geïnterviewden geven aan dat dit niet alleen belangrijk is voor de kwantitatieve informatie, maar ook voor de

"Wanneer site visits plaatsvinden probeer ik altijd te zorgen dat iemand van mijn team aansluit om het proces zo effectief en efficiënt mogelijk te laten verlopen. Wij kunnen dan bijvoorbeeld uitleggen waarom data en onderliggende bewijsstukken worden opgevraagd."

Harm-Jan Pietersen

"Documenteer als opsteller iedere stap van het verslaggevingsproces. Documenteer ook het proces van professional judgment, niet alleen de uitkomsten."

Joris van der Meer

beschrijvende informatie of de informatie over de processen, zoals de dialoog met stakeholders of de DMA. De auditor gaat immers vragen stellen over de hoge of lage score of het ontbreken van bepaalde onderwerpen.

Het documenteren van alle stappen in het verslaggevingsproces is belangrijk, ook al vraagt de auditor niet alles direct op. Als er geen onderbouwing is, dan zal de auditor immers doorvragen.

"Onderbouw alles wat je opneemt in het verslag."
Roy Linthorst

De geïnterviewden geven aan dat er gedurende het jaar er veel is geïnvesteerd in het verslaggevingsproces, zowel in het betrekken van meer personen in dit proces als in het investeren in software. De geïnterviewden geven ook aan dat de ondernemingen die al rapporteerden conform *Global Reporting Initiative* in het voordeel waren. Voor hen was de overstap naar de ESRS gemakkelijker.

Een ander punt dat tijdens de interviews naar voren kwam is de relevantie van de aanwezigheid van een verslaggevingsprotocol ofwel een rapportage*manual*. Dat is een handleiding waarin staat wat de stappen zijn in het verslaggevingsproces, wie waarvoor



"Stel jezelf als opsteller drie vragen voordat de auditor begint: (1) Sluit de informatie aan op de systemen? (2) Kan ik uitleggen waarom de informatie betrouwbaar is? (3) Kan ik fluctuaties in de indicatoren uitleggen?"
Marcus Looijenga

"Het toevoegen van nieuwe informatie of wijzigingen in onze sustainability statements stem ik graag in een zo vroeg mogelijk stadium af met onze accountant om zo discussies later in het proces te voorkomen."
Harm-Jan Pietersen

verantwoordelijk is, hoe indicatoren of onderwerpen gedefinieerd worden, op welke manier indicatoren gemeten, geschat worden, welke rapportagegrenzen in de keten gehanteerd worden of hoe informatie over onderwerpen verzameld en gedocumenteerd moet worden. Ook als mensen een andere functie krijgen of de organisatie verlaten, blijft de kennis dan bestaan. Dit moet niet een papieren tijger zijn, maar personen moeten ook echt opgeleid worden in het gebruik van dit manual.

First -time right is belangrijk bij de eerste vastlegging van duurzaamheidsinformatie. De geïnterviewden merkten op dat zij een groot verschil zagen nu controllers en andere personen in de financiële kolom meer betrokken zijn bij het verslaggevingsproces. Verder zijn er verschillende mogelijkheden om juist ook de eerste invoer die zo belangrijk is met behulp van IT te faciliteren, zie ook ons essay 6 over de IT-aspecten. Ook zo'n verslaggevingsprotocol is '*work in progress*'. Dat betekent dat het steeds geactualiseerd moet worden.



"Het ontwikkelen van een rapportagemanual met daarin alle stappen in het rapportageproces zorgt voor een goede basis in het verslaggevingsproces."

Didi Hoezen

6.

De uitvoering van de *assurance*opdracht in de praktijk

Na de opdrachtaanvaarding bestaat het *assurance*proces grofweg uit de volgende deelprocessen:

- De planningwerkzaamheden, waarbij de auditor inzicht krijgt in de onderneming, de keten, de governance, het verslaggevingproces en de interne controlemaatregelen daarin, het inzicht in de proces van *stakeholderengagement*, het beoordelen van het dubbele materialiteitsproces;
- De risicoanalyse gericht op identificeren van mogelijke fouten in de inhoud en kwaliteit van de duurzaamheidsinformatie en de verdere procedures om deze risico's te mitigeren;
- De afsluitende procedures; en
- De communicatie van de uitkomsten via het *assurance*rapport en intern de managementletter.

Dit essay is te summier om het gehele *assurance*proces in beeld te brengen. Daarom richten we ons met name op een beknopt overzicht van onderdelen van het proces en de momenten waarop de relevante interactie met de opsteller plaatsvindt.

De opdrachtaanvaarding en planning

Net zoals het management van de onderneming heeft ook de auditor expliciete verantwoordelijkheden die zowel in de opdrachtbevestiging, als voorafgaand aan het uitbrengen van het *assurance*rapport worden bevestigd en ook beknopt in het *assurance*rapport worden opgenomen. In de standaarden (NV COS 3810.89 en 90) wordt deze verantwoordelijkheid omschreven als het vormen van een conclusie over de vraag of het duurzaamheidsverslag is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Bij het vormen van die conclusie moet de auditor in overweging nemen of (1) de door de auditor bepaalde materialiteit voor de uitvoering van de *assurance*opdracht passend blijft in de context van het duurzaamheidsverslag (2) er voldoende en geschikte *assurance*informatie is verkregen (3) of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn en (4) of geïdentificeerde afwijkingen een aanwijzing vormen voor fraude.

Als de criteria ook gericht zijn op een getrouwe weergave dan moet de auditor ook evalueren of het duurzaamheidsverslag een getrouwe weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de specifieke duurzaamheidsonderwerpen in de reikwijdte van de *assurance*opdracht in de verslagperiode.

Centraal in het *assurance*proces staat dus het toetsen aan criteria en het verkrijgen van voldoende en geschikte *assurance*informatie. Dat gebeurt zowel gedurende de verslagperiode zelf als in de maanden direct na afloop van het verslagjaar.

Teaming

De geïnterviewden gaven aan dat de eerste CSRD *assurance*processen '*learning by doing*' waren waarbij zowel de opsteller als de auditor door een leerproces gingen. Accountantskantoren zijn weliswaar inherent een leerbedrijf met een *training on the job*, maar de CSRD *assurance* vormde een extra uitdaging met een versneld leerproces. Dat heeft veel geld gekost voor zowel de opsteller als de auditor. Toch is de indruk dat vooral de ondernemingen veel leergeld hebben betaald. De geïnterviewden noemen dat cliënten gewend zijn dat de auditor veel weet, maar nu in een situatie geraakt zijn waarbij de auditor zelf ook zocht naar de juiste interpretatie, hetgeen heeft geleid tot veel meer overleg. De inzet van multidisciplinaire teams bij zowel de opsteller als de auditor is als cruciaal ervaren. Een geïnterviewde gaf aan dat juist het tijdig inzetten van experts de efficiëntie kan verhogen en in tegenstelling tot mogelijke verwachtingen, juist de kosten van de *assurance*opdracht kan drukken. Experts op het gebied van de *Taxonomy*wetgeving, mensenrechten of CO_2 kunnen veel sneller in de kern van het probleem duiken.

Tegelijkertijd merken de geïnterviewden op dat door de flinke toename van de vraag naar *sustainability assurance* en de omvang van de *sustainability assurance*opdrachten er vanuit de auditor ook veel nieuwe teamleden zijn ingezet, inclusief partners. De ervaring die zij meebrengen met de financiële audit is niet één op één toepasbaar bij *sustainability assurance* gegeven de eerder genoemde uitdagingen en het feit dat het hier gaat om opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. De geïnterviewden benoemen dat de auditor

"Gebruik elkaars kracht. Zet mensen uit de financiële kolom in voor hun expertise met interne beheersing en geef de sustainability professionals de ruimte om de business duurzamer te maken. En benut elkaars expertise in een multidisciplinair team om samen naar een goed duurzaamheidsverslag te komen."

Roy Linthorst



"Het is een ander vakgebied dan de auditor gewend was. Wat heb ik nodig om deze lacunes te kunnen aanvullen? Ook de opsteller zou zich moeten afvragen of er experts nodig zijn om kennislacunes aan te vullen."

Usha Ganga

daardoor wellicht meer bewijs verzamelde dan nodig was vanuit het oogpunt van een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid. Ook gaven de geïnterviewden aan dat auditors die eerder gewend waren de controle van de jaarrekening uit te voeren moesten leren dat het bij duurzaamheidsinformatie vaak minder zwart/wit is, maar dat er veel verschillende kleuren grijs kunnen zijn. Er zijn meer nuances in de betrouwbaarheid omdat er veel vaker inherente beperkingen in de betrouwbaarheid zijn, bijvoorbeeld als gevolg van de nauwkeurigheid van meetapparatuur of een beperkte frequentie van meten.

De samenwerking in een multidisciplinair team werd door de geïnterviewden als een verrijking ervaren. Onderhuids blijft dan wel het punt spelen van de omzetverdeling over de afdelingen. Met betrekking tot de inzet van multidisciplinaire teams geven zowel opstellers als auditors aan dat het helpt als er een centrale regie is voor het contact tussen de auditor en de onderneming.

Discussie over het doel: Compliance of fair presentation

Tijdens de uitvoering van de *assurance*opdrachten over verslagjaar 2024 is een discussie ontstaan over het doel van de *assurance*opdracht: gaat het om het vaststellen van uitsluitend de *compliance* met de criteria of ook om de *fair presentation*.

Daarvoor duiken we even in de historie. De Europese wetgever heeft al in 2003 een richtlijn aangenomen waarin staat dat het bestuursverslag een getrouw beeld moet geven van de toestand op balansdatum, de ontwikkeling gedurende het boekjaar en de resultaten. Indien noodzakelijk voor een goed begrip omvat dit ook niet-financiële prestatie indicatoren, met inbegrip van milieu- en personeelsaangelegenheden. In Nederland is deze Europese richtlijn verankerd in Boek 2 artikel 391. Tot op de dag van vandaag is dit de paraplu voor duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag.

Dan in het nu. Voor de *assurance*opdrachten over boekjaar 2024 heeft de Europese Commissie in het kader van de CSRD een voorbeeldconclusie gegeven in haar Q&A bij de CSRD. Daarin staat dat dit leidt tot een conclusie over een getrouw beeld. Toch is er gedurende de uitvoering van de *assurance*opdrachten de discussie ontstaan

over wat precies het doel is van de CSRD: getrouw beeld (*fair presentation*) of alleen het voldoen aan de criteria (*compliance*), waarin overigens voldaan moet worden aan een getrouwe weergave als zijnde van één van de kwaliteitsvereisten). De geïnterviewden geven aan dat de auditor voor verslagjaar 2024 zich gericht heeft op '*compliance*' vanwege de gedetailleerdheid van de ESRS en het feit dat de CSRD-tekst zelf ruimte gaf voor uitsluitend '*compliance*'. De geïnterviewden geven aan dat dit werd ervaren als een '*tick de box*' beoordeling. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft in Alert 49 beschreven wat de kern van het verschil is. Daarbij is ook benadrukt dat als de interpretatie van de regels mocht leiden tot een niet getrouwe weergave, de auditor alsnog op basis van de principes uit de VGBA de impact op de werkzaamheden of de conclusie moet vaststellen. De nieuwe ESRS 1 geeft nu duidelijker aan dat het gaat om een getrouwe weergave. Dat is bij duurzaamheidsinformatie belangrijk omdat voor het beoogde doel van de betreffende informatie zoals omschreven in de ESRS het regelmatig kan voorkomen dat de onderneming naast de vereiste informatie expliciet in de ESRS ook andere ondernemingsspecifieke informatie moet opnemen.

De uitvoering

Verschillende procedures die voor een jaarrekeningcontrole worden uitgevoerd,



kunnen ook worden uitgevoerd bij *sustainability assurance*. Wat het anders maakt is, is niet alleen dat het hier gaat om een andere inhoud, namelijk duurzaamheidsinformatie, maar ook dat de *sustainability assurance*opdracht vaker gericht is op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid in plaats van een redelijke mate van zekerheid. Ook gaat het niet alleen om de kwantitatieve informatie over prestaties, maar ook om de context van de strategie, managementsystemen en actieplannen en concrete acties. De lezer wil inzicht in de korte en lange termijn en wil vooral ook zien hoe de duurzaamheidsprestaties van de ondernemingen verbeteren. Daarom is de vergelijkbaarheid in de tijd en ten opzichte van andere ondernemingen erg belangrijk. De auditor zal dus ten opzichte van de jaarrekeningcontrole meer aandacht besteden aan de vergelijkbaarheid dan het in detail verkrijgen van zekerheid omtrent de juistheid. Dat laatste is zo wie zo moeilijker omdat veel duurzaamheidsindicatoren inherente onzekerheden in de juistheid hebben.

Bij sustainability assurance gaat ook relatief veel tijd zitten in het begrijpen van de onderneming en de gehele waardeketen, en hoe de onderneming dit zelf in kaart brengt, inclusief de impacts, risico's en kansen en de vele onzekerheden. De relatie tussen de strategie, doelstellingen en indicatoren is daarbij ook een belangrijk onderdeel. Omdat er geen vast formaat is, is het proces van de selectie van de thema's die ertoe doen, de materiële thema's van de onderneming (de DMA), een belangrijk proces voor de auditor om de volledigheid van relevante onderwerpen in het verslag vast te stellen. Over verslagjaar 2024 laat onderzoek onder beursgenoteerde ondernemingen zien dat de auditor hiervoor standaard een toelichting opneemt in het assurancerapport waarbij verwezen wordt naar de informatie die de opsteller zelf opneemt in de duurzaamheidsinformatie over bepaalde inherente beperkingen in de betrouwbaarheid. Dat is een emphasis-of-matter paragraaf. In dit geval was deze bedoeld om de lezer van het assurancerapport te wijzen op de subjectiviteit van het materialiteitsproces.

"Bijna alles is nieuw: de processen, de mensen, de inhoud. Dat maakt het uitdagend, maar vooral ook erg leuk. Meer dan in de financial audit is hier ruimte voor interpretatie en invulling en voor professionele oordeelsvorming. Dat maakt ons als auditor relevant."
Joris van der Meer

"De grootste uitdaging van ESG assurance is de diepgang bepalen in een veld dat nog volop in ontwikkeling is. ESG assurance is geen dichtvinken, maar precies daar zijn waar de kritische blik nodig is."
Jessica Boekhoudt

Omdat sustainability assurance vaak gericht is op een beperkte mate van zekerheid ligt er ook veel meer nadruk op cijferanalyses dan op uitgebreide detailcontroles die de diepte ingaan. Daarnaast zijn kwantitatieve data foutgevoeliger omdat gegevens door verschillende personen binnen de onderneming worden verzameld, er zeker voor de keteninformatie veel schattingen worden gedaan en de systemen zelf nog in ontwikkeling zijn.

De geïnterviewden geven ook aan dat er nog weinig gesteund kan worden op interne controlemaatregelen omdat zowel de systemen als de personen die hierbij betrokken zijn zich nog aan het ontwikkelen zijn. Bij de jaarrekeningcontrole worden tussentijds ook beoordelingsopdrachten gedaan. Die zijn gemakkelijker te kaderen, omdat je dan toch te maken hebt met al wat meer volwassener systemen. Omdat de systemen voor duurzaamheidsinformatie nog in ontwikkeling zijn kan. volgens de geïnterviewden, de *assurance*opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid wat zwaarder aanvoelen dan de beoordelingsopdracht bij tussentijdse jaarstukken.

Heel specifiek voor *sustainability assurance* is ook het toetsen van de tekstclaims, niet alleen op de juistheid daarvan, maar ook op de balans erin: zijn de teksten niet te opportunistisch en sluiten zij aan bij de werkelijke situatie. Hoewel de auditor niets zegt over de kwaliteit van de werkelijke prestaties, zal deze wel kijken naar de doelstellingen en of er daaraan gekoppeld ook een tijdpad aanwezig is voor actieplannen. De opstellers geven aan dat er veel tijd is gaan zitten in het aanleveren van onderbouwing aan de auditor. De auditors geven aan dat hoewel de *assurance*opdracht was gericht op een beperkte mate van zekerheid er deels ook door de gedetailleerdheid van de ESRS veel informatie is opgevraagd. Om een goede balans te vinden helpt het om te consulteren met teamleden die een langere ervaring hebben in duurzaamheid en de verslaggeving daarover.

De opstellers geven aan dat het helpt als al veel doelstellingen zijn vastgesteld door het bestuur en de DMA al in een vroegtijdig stadium is afgerond. Het proces rondom de relevante onderwerpen kan dan al op tijd worden ingericht. Op die manier kan de auditor daar al in een vroeg stadium naar kijken en eventuele opmerkingen geven.

"Een aanbeveling voor de auditor is om eventuele aanbevelingen al in een vroegtijdig stadium te communiceren, en daarbij ook een onderscheid te maken tussen ‘must haves’ en ‘nice to haves’."

Didi Hoezen

"Er zijn afzonderlijke ESRS methodologieteams bij de accountantskantoren. Daarmee kon worden overlegd over een consistente interpretatie van de ESRS binnen Europa. Dit ondersteunt de professionele oordeelsvorming en de documentatie daarvan."
Tülay Dilsiz-Gedik

"Er is veel ervaring opgedaan gedurende het eerste jaar van de CSRD. Waar er in het eerste jaar vooral gekeken is naar standaardisatie zal er waarschijnlijk in het komende jaar wat meer ruimte zijn voor het opnemen van een ondernemingspecifieke context."
Jessica Boekhoudt

Assurance-bewijs: Wanneer doe je als auditor genoeg?

De geïnterviewden geven aan dat zij als auditor moeten bewegen in een complex speelveld van verwachtingen van de beoogde gebruikers, van de toezichthouder en van wat er volgens de standaarden nodig is. Daarnaast geeft de opsteller regelmatig wat '*push back*' over de diepgang waarmee bewijs wordt opgevraagd. In dat speelveld moet de auditor zelfstandig bepalen wanneer in navolging van de standaarden en een daarop gebaseerd eigen werkprogramma er voldoende bewijs is verzameld. Dit vraagt om professionele oordeelsvorming. De grenzen bij een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid zijn fluïde, omdat zo lang er een risico is op fouten, de auditor verdere werkzaamheden zal moeten blijven verrichten. De risicoanalyse wordt daarom gedurende de *assurance*opdracht regelmatig aangescherpt, zodat de auditor de focus kan blijven houden op de meest risicovolle vlakken.

"Het vraagt professionele moed om te zeggen: dit is genoeg. Dit is de juiste mate van zekerheid, juist omdat alles nog niet vastligt."
Jessica Boekhoudt

Professionele oordeelsvorming en collegiaal overleg

Omdat duurzaamheidsinformatie nog niet uitgekristalliseerd is zullen auditors regelmatig een professioneel oordeel moeten vellen. De geïnterviewden gaven aan dat dit best een uitdaging was, omdat duurzaamheidsinformatie zowel voor veel opstellers als auditors nieuw was. Ondanks de gedetailleerdheid van de ESRS was er toch nog ruimte voor verschillende interpretaties. Daarom zijn er veel gesprekken geweest over de interpretatie van de ESRS. Verschillende accountantskantoren hadden afzonderlijke ESRS methodologieteams. De geïnterviewden geven aan dat er met cliënten veel meer overleg is geweest om tot een consensus te komen. De opstellers geven ook aan dat er binnen diverse branches overleggen hebben plaatsgevonden om tot een eenduidige interpretatie van de ESRS te komen en zij hebben dat als prettig ervaren.

De geïnterviewden geven aan dat de verschillende intervisiesessies waaraan zij hebben deelgenomen hebben geholpen bij het ontwikkelen van professionele oordeelsvorming in de nieuwe context van *sustainability assurance*. Tijdens deze sessies werd duidelijk dat de kracht van het accountantsberoep zit in de leergierigheid en de deskundigheid van de accountant.

De diverse interpretatiediscussies hebben gezorgd dat er zoveel mogelijk consensus verkregen kon worden. Ook de documentatie van de motivering voor het professionele oordeel en in welk tijdsbeeld dit plaatsvond zal goed moeten gebeuren. De ontwikkelingen gaan tenslotte snel en achteraf kunnen vragen gesteld worden waarom tot een bepaald oordeel is gekomen.

De ontwikkelingen van Omnibus tijdens het assuranceproces

De geïnterviewden gaven aan dat het door alle onzekerheden als gevolg van de Omnibusvoorstellen moeilijk was om iedereen gemotiveerd te houden, zowel in het team van auditors als bij de cliënten. De continue veranderingen hadden ook een impact op de inhoud van de trainingen die binnen de auditkantoren werd gegeven. Er moest steeds opnieuw in worden geïnvesteerd.



"Het eerste jaar van CSRD was onwijs uitdagend, van de hoeveelheid klanten die onder de originele scope vielen, als de steeds wijzigende ESRS, de discussies over True and Fair view of Compliance approach, en daarna de komst van de Omnibus die de scope weer onwijs klein maakte en dat alles terwijl iedereen zijn of haar beste voet zette tijdens het assuranceproces."

Tülay Dilsiz-Gedik

7.

Communicatie en *assurance*rapport

Het assurancerapport geeft niet alleen de conclusie van de auditor weer, maar ook informatie over de assuranceopdracht zelf, informatie over de verantwoordelijkheden van de onderneming en de auditor en bij een beperkte mate van zekerheid ook meer informatie over de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de auditor. In Nederland heeft de NBA in 2025 een brochure gepubliceerd over de waarde van de assuranceverklaring met een beperkte mate van zekerheid met uitleg voor de gebruiker. Ook heeft de NBA standaard templates uitgewerkt voor een assurancerapport bij duurzaamheidsinformatie. Toch kan de auditor zelf nog aanvullende informatie opnemen om nog meer context te geven aan de omstandigheden van de assuranceopdracht. Kamp-Roelands en de Waard (2025) beschrijven op welke manier aan deze behoefte kan worden voldaan op basis van de sustainability assurance standaarden. Dat kan in bijvoorbeeld in een key assurance matter (KAM). Dat is een toelichting in het assurancerapport van de thema's of indicatoren in de duurzaamheidsinformatie die een hoger informatie-risico met zich meebrengen, en waarbij de auditor een korte toelichting toevoegt van de werkzaamheden die met betrekking tot die risico's zijn uitgevoerd. Een andere mogelijkheid is het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (emphasis of matter). De ondernemer heeft bijvoorbeeld met betrekking tot inherente beperkingen in de betrouwbaarheid van de informatie over een duurzaamheidsthema een toelichting gegeven en de auditor verwijst dan in het *assurance*rapport naar die toelichting om te benadrukken dat deze toelichting moet worden meegenomen bij het lezen van de *assurance*conclusie. Ook kan de auditor aanvullende informatie opnemen over de *assurance*opdracht, bijvoorbeeld over het inzetten van een multidisciplinair team of met betrekking tot de gehanteerde materialiteit met betrekking tot de verschillende

"Ik betwijfel of de gemiddelde gebruiker van ons *assurance*rapport nu snapt wat wij wel en niet hebben gedaan en wat de waarde van ons oordeel is."
Joris van der Meer

onderwerpen. Al met al kan het *assurance*-raport met alle bevindingen, toevoegingen, opmerkingen en verwijzingen een complex document worden.

Voor wat betreft de inhoud van het *assurance*rapport willen gebruikers aan de ene kant een *assurance*rapport, dat vergelijkbaar is, maar aan de andere kant moet het voldoende ondernemingspecifieke kenmerken omvatten, zodat de gebruiker voldoende inzicht krijgt in de unieke elementen van de *assurance*opdracht. Denk hierbij aan de *key assurance matters* en andere specifieke toelichtingen. Vanuit de gebruiker is hier heel duidelijk behoefte aan. Op die manier krijgen zij namelijk inzicht in de zaken die voor de auditor tijdens de uitvoering van de *assurance*opdracht het meest relevant waren. Bovendien zijn *key assurance matters* een selectie van de onderwerpen die met het audit comité worden besproken. Op deze manier krijgt de gebruiker wat meer inzicht in deze *black box*. Het vraagt echter van de lezer dat deze ook bekend is met het taalgebruik in *assurance*rapporten

De geïnterviewden refereerden echter aan de NBA Alert waarin werd aanbevolen om in dit eerste jaar (verslagjaar 2024) geen *key assurance matters* op te nemen. Zij volgen het advies van de IAASB om voorlopig geen *key assurance matters* op te nemen. Dit zou tot verwarring kunnen leiden bij de gebruiker omdat het *assurance*rapport ook al een samenvatting bevat van de verrichte werkzaamheden. Een dergelijke samenvatting is verplicht in het kader van een opdracht gericht op het verkrijgen



"Key assurance matters zouden ook een plek moeten krijgen in het *assurance*rapport. Institutionele beleggers hebben hieraan behoefte. Dat geeft ook een basis om verder in gesprek te gaan met de onderneming. Het is opvallend dat dit in Nederland ontbrak, terwijl dit in Frankrijk wel gebruikelijk was."

Rients Abma

"Als beroepsgroep pakken we nog onvoldoende de ruimte om het *assurance*rapport specifiek te richten op de organisatie."

Marcus Looijenga

"NBA is in gesprek met investeerders en andere belanghebbenden om te onderzoeken wat zij verwachten van een helder *assurance*rapport en wat daarbij een goede balans is tussen standaardteksten en opdrachtspecifieke kenmerken."
Usha Ganga

van een beperkte mate van zekerheid. Deze paragraaf bevat echter ook weer een standaard tekst. Op deze manier wordt de gebruiker in het ongewisse gelaten welke informatie vanwege een hoger risico op fouten meer aandacht heeft gekregen tijdens de uitvoering van de *assurance*werkzaamheden. Een andere reden om voorlopig geen *key assurance matters* op te nemen is de mogelijke juridische aansprakelijkheid in een gebied dat in ontwikkeling is. Bovendien wordt aangegeven dat ondernemingen zelf liever geen *key assurance matters* willen, zij vergelijken de *assurance*rapporten met elkaar en ervaren dit toch als een manco.

Zodra er meer ervaring is opgedaan met de CSRD en *assurance* bij de duurzaamheidsinformatie is de verwachting dat er in het *assurance*rapport wat meer ruimte komt voor de ondernemingspecifieke context. Ook vanuit de gebruiker bleek uit de gesprekken dat er wel begrip is voor meer uniformiteit in het eerste jaar omdat dat toch een situatie is van 'aftasten'. Als ook in volgende jaren alleen standaardteksten worden gebruikt voor het *assurance*rapport dan heeft dat naar onze mening een negatief effect op de informatiewaarde van het *assurance*rapport.

Opvallend was dat geen van de beursgenoteerde ondernemingen over 2024 een *assurance*-conclusie had met een beperking of een oordeelonthouding. Tegelijkertijd was het opvallend dat er veel *emphasis-of-matter* paragrafen werden opgenomen met vrij gestandaardiseerde teksten (Kamp-Roelands 2026). Een geïnterviewde gaf aan dat dit met name ook ingegeven werd door het onderling overleg binnen de beroepsorganisatie. Het komende jaar wordt onderzocht of het gewenst is om de *emphasis-of-matter* paragrafen te vervangen door een paragraaf over de inherente beperkingen in het proces van de DMA en het verslaggevingsproces van de duurzaamheidsinformatie. De IAASB heeft aanbevolen om dit als zodanig te doen, omdat deze inherente beperkingen voorlopig nog zullen blijven.

Positief is wel dat de communicatie naar de raad van bestuur en/of de raad van commissarissen/auditcomité sterk verbeterd is. In de managementletter is er veel meer ruimte voor het onderwerp duurzaamheid. Er moet dan gedacht worden aan de

communicatie over bevindingen tijdens het *assurance*proces en het informeren over actuele ontwikkelingen die de onderneming direct raken.

"In de managementletter is gemiddeld zo'n 15-20% ingericht voor de communicatie over duurzaamheidsinformatie."
Roy Linthorst

Verwachtingskloof: prestatie- en communicatiekloof

In essay 3 hebben we de verwachtingskloof besproken. Deze bestaat ruwweg uit een prestatie- en communicatiekloof. Er zijn nog steeds onterechte verwachtingen ten aanzien van de conclusie in een *assurance*rapport. Als een duurzaamheidsverslag wordt voorzien van een goedkeurende conclusie zegt dat iets over de kwaliteit over de duurzaamheidsinformatie in het verslag. Het zegt niets over de kwaliteit van de duurzaamheidsprestaties zelf. De lezer moet daarover zelf een conclusie vormen nu deze beschikt over informatie van goede kwaliteit. Toch ontstaat nog steeds vaak de verwachting dat het *assurance*rapport ook iets zegt over de duurzaamheidsprestaties zelf. Dat wordt dan de communicatiekloof genoemd.

Er kan ook sprake zijn van een prestatiekloof. Dan heeft de auditor minder werkzaamheden verricht dan mocht worden verwacht of heeft een conclusie gevormd die niet voldoende onderbouwd is door het verkregen *assurance*bewijs. Dit wordt in de praktijk zoveel mogelijk ingeperkt door de vele ethische en kwaliteitsmaatregelen binnen de accountantsorganisatie zelf, de ethische en kwaliteitsmaatregelen voor de auditor als *professional* en door onafhankelijk toezicht van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). De prestatiekloof wordt soms nog opgesplitst in de echte prestatiekloof en de kloof die ontstaat omdat *assurance*standaarden onvoldoende ontwikkeld zijn. Met de internationale standaard voor *sustainability assurance* ISSA 5000, gepubliceerd eind 2024, heeft de auditor echter een goede basis. Bovendien hadden we in Nederland al sinds 2007 een afzonderlijke standaard voor *sustainability assurance*: NV COS 3810N. Deze Nederlandse standaard is een specifieke uitwerking van de algemene internationale standaard voor *assurance*opdrachten: ISAE 3000. In de toekomst wordt deze vervangen door de Nederlandse versie van ISSA 5000. Ook zal de Europese Commissie voor de CSRD *assurance* met een Europese *assurance*standaard komen, die gebaseerd is op ISSA 5000. De *sustainability assurance*standaarden geven houvast, maar zijn op een hoog niveau. Daarom hebben de accountantskantoren op basis daarvan ook een eigen – meer gedetailleerde - *assurance*methodologie ontwikkeld. Deze zijn wat specifieker, maar blijven op een wat hoger niveau. Voor de opdrachten zelf worden daarom werkprogramma's ontwikkeld om de *assurance*opdracht specifiek toe te spitsen op de omstandigheden van de *sustainability assurance*opdracht.

"Hoe ga je als auditor communiceren om de verwachtingskloof te verkleinen als de tekst in het *assurance*rapport zo vaktechnisch wordt beschreven. Hier heeft de beroepsgroep een rol te pakken, start bijvoorbeeld met een leeswijzer."
Marcus Looijenga

8.

Slotbeschouwing

In dit essay hebben we de *sustainability assurance*opdracht besproken, die uitgevoerd wordt bij duurzaamheidsinformatie, zowel in het kader van de CSRD als op vrijwillige basis. Daarbij zijn we ingegaan op de voordelen van *sustainability assurance* voor zowel de opsteller als de gebruiker, inclusief de zakenpartners in de keten. Ook hebben we de uitdagingen benoemd van de duurzaamheidsinformatie zelf, van de onderliggende processen en van de *governance* en interne beheersing. Deze uitdagingen hebben een impact op de efficiency van het *assurance*proces en daarom hebben we ook besproken hoe de opsteller zich zo goed mogelijk kan voorbereiden op het *assurance*proces. Uit de gesprekken blijkt dat het eerste jaar van de CSRD vooral gezien is als een jaar van veel leren van elkaar en ondanks de gedetailleerdheid van de ESRS veel overleg over de interpretaties. Ook de professionele oordeelsvorming over wanneer voldoende en geschikt bewijs is verzameld in het kader van de *assurance*opdracht in het kader van een beperkte mate van zekerheid bleek een uitdaging te zijn. Dit werd niet alleen veroorzaakt omdat het onderwerp van *assurance* voor diverse auditors nieuw was, maar ook omdat het een gebied is dat in ontwikkeling is en waarbij er inherent beperkingen zijn in de betrouwbaarheid van diverse onderdelen van de duurzaamheidsinformatie.

De inzet van multidisciplinaire teams werd als erg positief ervaren, alsmede het collegiaal overleg bij de professionele oordeelsvorming, niet alleen binnen het accountantskantoor, maar ook tussen de kantoren onderling. De resultaten van het onderling overleg waren ook terug te zien in de *assurance*rapporten die vrij gestandaardiseerd waren, inclusief de referentie naar de inherente beperkingen in de betrouwbaarheid. Vanuit de gebruiker werd aangegeven dat er meer behoefte is aan meer specifieke toelichting over de kernpunten van de *assurance*opdracht. Ook werd aangegeven dat de gebruiker meer toelichting nodig heeft bij het toch wat vaktechnische *assurance*rapport. In dit relatief nieuwe gebied is het belangrijk om een verwachtingskloof te voorkomen.

De eerste twee jaren van CSRD *assurance* zijn achter de rug, de leerprocessen zullen snel gaan, zowel aan de kant van de opsteller als aan de kant van de auditor. Vrijwillige *sustainability assurance* is er al vanaf begin jaren negentig en we hopen dat de ondernemingen die niet meer onder de CSRD vallen *sustainability assurance* oppakken vanuit de intrinsieke motivatie van het verhogen van de kwaliteit van duurzaamheidsinformatie.

Literatuur

- Accountancy Europe (2025) Fair presentation or compliance. https://accountancyeurope.eu/news/sustainability-statements-based-on-esrs-compliance-or-fair-presentation/
- AFM (2026) 4 Pijlers voor accountants voor robuuste aanpak CSRD-assurance. https://www.afm.nl/nl-nl/sector/actueel/2026/feb/sb-csrd-assurance
- Kamp-Roelands en de Waard (2019) Assurance met betrekking tot niet-financiële informatie. NEMACC. https://research.rug.nl/nl/publications/mkb-accountant-assuranceopdrachten-met-betrekking-tot-niet-finan/
- Kamp-Roelands (2022) Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? MAB. https://mab-online.nl/article/83110/
- Kamp-Roelands en De Waard (2023) Een onzekere mate van zekerheid. MAB https://mab-online.nl/article/98577/
- Kamp-Roelands en de Waard (2025) Op maat verklaard: een transparant *assurance*rapport. MAB. https://mab-online.nl/article/146883/
- KPMG Survey of Sustainability Reporting 2024. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/sg/pdf/2024/11/the-move-to-mandatory-reporting-report.pdf
- NBA (2024) NV COS 3810N Assuranceopdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving. https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/7285/8331/9283/
- NBA (2024) Alert 49 CSRD en assurance. https://www.nba.nl/nieuws/2024/december/nba-alert-49-en-csrd-voorbeeldteksten/
- NBA (2025) De accountant en het CSRD duurzaamheidsverslag: Wat is de waarde van de assuranceverklaring met beperkte mate van zekerheid? https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/publicaties/2025/nba-brochure-over-assurance-bij-duurzaamheidsinformatie/

Eerdere essays

- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 1 De wetgever aan het woord. 31 maart 2024. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-1-de-wetgever.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 2 De jury aan het woord. 30 juni 2024. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-2-de-jury.pdf

- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 3 De pioniers aan het woord. 30 september 2024. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-3-de-pioniers.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 4 De praktijk aan het woord. 31 december 2024. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-4-de-praktijk.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 5 De NGO aan het woord. 31 maart 2025. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-5-de-ngo.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 6 De IT experts aan het woord. 30 juni 2025. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-6-de-it-experts.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 7 Het Burgerlijk Wetboek aan het woord. 30 september 2025. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheDDidsverslaggeving-na-de-csrd-7-het-burgerlijk-wetboek.pdf
- Rijksuniversiteit Groningen: Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD – 8 De reizigers aan het woord. 28 December 2025. https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/duurzaamheidsverslaggeving-na-de-csrd-8-de-reizigers.pdf



De redactie



Nancy Kamp-Roelands is hoogleraar niet-financiële informatie, integrale verslaggeving en *assurance* aan de Rijksuniversiteit Groningen. Zij is betrokken bij diverse opleidingen die de University of Groningen Business School verzorgt op het gebied van duurzaamheid. Daarnaast verricht zij onderzoek naar de kwaliteit van duurzaamheidsverslaggeving en *assurance*. Zij behoorde internationaal bij de pioniers op dit vakgebied en is tussen 1995 en 2021 betrokken geweest bij de ontwikkeling van vele (inter)nationale raamwerken op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving en *assurance*, waaronder UNCTAD-ISAR, IIRC, A4S, GRI, IFAC, IAASB, EFRAG, Accountancy Europe, NBA en de RJ. Nancy is bijna 20 jaar werkzaam geweest voor EY op het gebied van duurzaamheid en de verslaggeving daarover.



Dick de Waard is vanaf 1977 tot 2013 werkzaam geweest bij EY Accountants. Hij is één van de oprichters van de service line EY Climate Change & Sustainability Services. Hij heeft sindsdien *assurance*- en advies-werkzaamheden verricht op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor een groot aantal (multi)nationale ondernemingen. Al sinds 1992 is Dick betrokken bij het accountancy-onderwijs van de Rijksuniversiteit Groningen. Zijn promotieonderzoek richtte zich op het snijvlak van corporate governance en duurzaamheidsvraagstukken. Hij verzorgt als emeritus hoogleraar namens de University of Groningen Business School tal van cursussen op het gebied van duurzaamheid(sverslaggeving) en ondersteunt sinds 2021 ondernemingen en accountants bij de daadwerkelijke toepassing van de CSRD.



Adrianca Mens is sinds 2007 werkzaam bij BDO. Zij is Partner in de Audit & Assurance praktijk en binnen BDO één van de kartrekkers van BDO Sustainability. Zij verricht sinds een aantal jaren assurance- en advieswerkzaamheden op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor grote ondernemingen. Adrianca is sinds 2021 betrokken bij het accountancy-onderwijs van de Rijksuniversiteit Groningen. In haar rol als docent *auditing* verzorgt zij voor de studenten colleges op het gebied van *assurance* bij duurzaamheidsverslaggeving. Tevens is zij actief voor de University of Groningen Business School cursussen op het gebied van duurzaamheid(sverslaggeving).



Klaas Zwaagman heeft een achtergrond in de accountancy en is sinds 2007 als consultant aan KPMG verbonden. Daarnaast heeft hij sinds 2008 een parttime dienst-betrekking als docent internal control aan de Rijksuniversiteit Groningen waar hij – als lid van de vakgroep Accounting en Auditing – college geeft aan (toekomstig) accountants en controllers. Vanuit KPMG is hij nauw betrokken bij het verzorgen van trainingen en workshops op het gebied van (onder andere) de CSRD. Ook ondersteunt hij verschillende organisaties bij de toepassing van de CSRD



Jurgen Wagenaar is accountant en is als consultant aan KPMG verbonden. Hij verricht daar audits en voert *assurance*- en advieswerkzaamheden uit op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor (inter) nationale ondernemingen en organisaties in het publieke domein. Daarnaast is Jurgen sinds 2020 als universitair docent verbonden aan de vakgroep Accounting en Auditing van de Rijksuniversiteit Groningen. Hier verzorgt hij samen met anderen de vakken Accounting Information Systems in de bachelor, master en executive master van de accountantsopleiding

university of groningen

BUSINESS SCHOOL

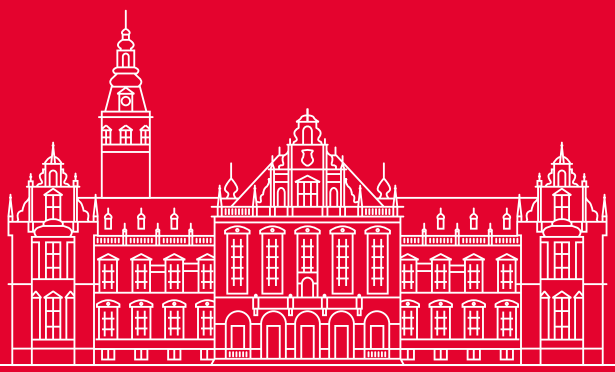
University of Groningen Business School: Connecting for impact

Binnen haar opleidingenportfolio biedt UGBS verschillende masters, korte programma's en incompany oplossingen op het gebied van sustainability. Deze programma's haken in op de verschuiving van de nadruk op financiële prestaties naar duurzaamheidsprestaties van een bedrijf of organisatie.

De UGBS opleidingen dagen u uit om vooruit te denken, het beste uit uzelf te halen en blijvend impact te maken.

www.rug.nl/ugbs-sustainability

University of Groningen Business School
Nettelbosje 2
9747 AE Groningen
T: (+31) 050 36 37 000
E: ugbs@rug.nl



©2026 University of Groningen Business School