



11

Duurzaamheids- verslaggeving na de CSRD

De accountant is
niet één persoon, maar
een team. Een team met
leden die elk hun eigen ken-
nis en kunde inbrengen. Wat
kunnen wij van hen leren
voor als wij zelf in multi-
disciplinaire teams
werken?

Het **team**
aan het
woord



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.

Het team aan het woord

De accountant is niet één persoon, maar een team. Een team met leden die elk hun eigen kennis en kunde inbrengen. Wat kunnen wij van hen leren voor als wij zelf in multidisciplinaire teams werken?

Verantwoording

In de Europese Unie (EU) zijn de criteria voor de invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) en de in haar kielzog ontwikkelde European Sustainability Reporting Standards (ESRS) inmiddels herzien. Onder de noemer ‘Omnibus’ zijn nieuwe voorstellen uitgewerkt en doorgevoerd om de regelgeving ten aanzien van duurzaamheidsverslaggeving te stroomlijnen, vereenvoudigen en te verminderen. Er is gelobbyed, politieke partijen lieten proefballonnetjes op en velen wachtten af. Inmiddels zijn de herziene CSRD en ESRS gepubliceerd geflankeerd door de herziene Voluntary Sustainability Reporting Standard for SMEs (VSRS). Ondertussen hebben de eerste grote – veelal beursgenoteerde – ondernemingen in Nederland hun duurzaamheidsverslagen over 2024 en 2025 gepubliceerd, waarbij nadrukkelijk aansluiting is gezocht bij de CSRD-ESRS. Daarnaast publiceren veel niet-verslaggevingsplichtige ondernemingen op vrijwillige basis jaarlijks hun duurzaamheidsverslag waarbij zij op zoek zijn naar houvast en inspiratie ten aanzien van de inhoud daarvan.

Mede gesterkt door deze ontwikkelingen wil de University of Groningen Business School

(UGBS) 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 elfde essay wordt gekeken naar de lessen die wij kunnen leren van de (leden van de) multidisciplinaire teams bij accountantsorganisaties

die *assurance*opdrachten uitvoeren bij de verslaggeving door hun cliënten. Multidisciplinaire teams zijn niet nieuw. We kennen ze al uit de praktijk van de controle van de jaarrekening. Multidisciplinaire samenwerking in teams is nu bij de uitvoering van *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen onverminderd belangrijk.

Natuurlijk zijn wij ook in gesprek gegaan met een aantal teamleden, zowel accountants als materiedeskundigen. We hebben gesproken met de volgende personen:

- Ruben Bour MSc – manager Sustainability en Sustainable Business Innovation bij Deloitte Nederland.
- Gijsbert Bruijnes MSc RA – partner ESG Assurance BDO Audit & Assurance.
- Dr. Roel Drost CMA – Climate & Nature transformation leader – beleidsadviseur duurzaamheid KNB Keramiek.
- Ir. Niek van Erk – partner Energy-Check – energieconsultant, energiedeskundige.
- Didi Hoezen MSc – managing director adviesbureau 2BHonest – voorheen ESG consultant en auditor bij KPMG en EY Nederland.
- Prof. dr. Wim Holterman – partner bij Value Insights, lid van de Commissie Insolventierecht (Ministerie van Justitie en Veiligheid), hoogleraar (em.) Business Valuation bij de Rijksuniversiteit Groningen.
- Mr. Pieter Polhuis-van Deventer MSc RE – lead IT auditor OCW bij Auditdienst Rijk, docent Digitalization & AI in Accounting, Control, Governance, and Auditing bij de Rijksuniversiteit Groningen.
- Drs. Arnoud Knoop RA – partner EY Accountants Nederland, docent Auditing bij de Rijksuniversiteit Groningen.

- Drs. Vera Moll – partner Sustainability Reporting & Strategy bij KPMG Accountants N.V.
- Midge Prudon MSc RA – partner Sustainability Reporting & Assurance bij KPMG Accountants N.V.
- Drs. Rob Wortelboer RA – partner EY Climate Change and Sustainability Services.
- Hasib Yaqoubi AAG MSc – senior manager BDO FAAS – Actuarial BDO Nederland.

Wij hebben in de verwerking van de input van onze gesprekspartners ook de ervaringen van de auteurs meegenomen.

Inmiddels zijn in deze serie Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD verschenen:

- 31 maart 2024:
Editie 01 - De wetgever aan het woord
- 30 juni 2024:
Editie 02 - De jury aan het woord
- 30 september 2024:
Editie 03 - De pioniers aan het woord
- 31 december 2024:
Editie 04 - De praktijk aan het woord
- 31 maart 2025:
Editie 05 - De NGO's aan het woord
- 30 juni 2025:
Editie 06 - De IT experts aan het woord
- 30 september 2025:
Editie 07 - Het Burgerlijk Wetboek aan het woord
- 31 december 2025:
Editie 08 - De reizigers aan het woord
- 31 maart 2026:
Editie 09 - De opstellers en auditors aan het woord
- 30 juni 2026:
Editie 10 - De commissaris aan het woord



Inhoud

Het team aan het woord	2
1. Tips voor de onderneming en de accountant	5
2. Het accountancy domein	7
3. Een multidisciplinair team – controle van de jaarrekening	11
4. Een multidisciplinair team – assurance bij het duurzaamheidsverslag	16
5. Inzet van specialisten – de praktijk	24
6. De conclusie	38



1.

Tips voor de onderneming en de accountant

De gesprekken met de teamleden hebben interessante aandachtspunten opgeleverd. Daarom de volgende tips:

1. Vraag als ondernemer (cliënt) aan je accountant om de inzet van materiedeskundigen bij de uitvoering van een *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag.
2. Begrijp de rol van iedere discipline. Neem vooraf de tijd om de expertise, verantwoordelijkheden en beperkingen van elk teamlid te begrijpen. Dit voorkomt miscommunicatie en optimaliseert de samenwerking.
3. Neem de materiedeskundigen mee in de risicoanalyse en het voorbereidende teamoverleg, zodat zij in een vroeg stadium al inhoudelijke input kunnen leveren.
4. Plan vooraf goed waar je de specialisten het meest effectief kunt inzetten, zodat een zo groot mogelijke toegevoegde waarde voor zowel het team, als - via observaties - voor de cliënt verkregen wordt.
5. Spreek met de specialist heel duidelijk af wat het doel is van zijn/haar bijdrage aan de *sustainability assurance*opdracht, zodat een context wordt gecreëerd voor de uit te voeren werkzaamheden.
6. Spreek vooraf goed af op welke manier je de documentatie van de werkzaamheden wilt ontvangen. Dossiervorming zoals bij accountants is niet bij elke beroepsgroep vanzelfsprekend.
7. Investeer in *cross*-functionele kennis. Volg basistrainingen in gerelateerde disciplines (bijvoorbeeld: een basistraining *assurance* voor milieudeskundigen en een basis training klimaat en andere *ESG* thema's voor accountants). Dit versterkt het vermogen om over en weer kritische vragen te stellen en inzichten te valideren.
8. Investeer in het continue leren tijdens de *sustainability assurance*opdracht zelf, de *learning on the job*. Bijvoorbeeld door middel van korte *feedback*sessies waarbij uitdagingen en oplossingen worden gedeeld. Zo leren de verschillende disciplines van elkaar.



9. Zorg ervoor dat de teamleden op de hoogte zijn van en zich houden aan ethische gedragscodes en professionele normen, niet alleen bij aanvang van de *sustainability assurance* opdracht, maar ook tijdens de uitvoering daarvan. Dit omvat – naast de in dit kader vanzelfsprekende deskundigheid – ook integriteit, objectiviteit, vertrouwelijkheid en professionaliteit.
10. Overweeg consultatie van communicatiespecialisten, teneinde ook vanuit dat perspectief concrete input te kunnen leveren op de toepassing van de kwaliteitscriteria voor verslaggeving.



2.

Het accountancy domein

Inleiding

In deze editie laten we het team aan het woord en dat doen wij vooral, omdat in het *team* in toenemende mate specialisten actief zijn op velerlei gebied. Dan is het goed om toch nog even het geheugen op te frissen wat nu dan precies een accountant is, wat het speelveld van de accountant is en hoe een accountantsorganisatie is ingericht. Op het gevaar af dat velen van u dit alles al lang weten, schetsen we toch even een algemeen

beeld. Van daaruit duiken wij dan verder in de samenstelling van het team dat *assurance* opdrachten uitvoert.

Wat is een accountant?

Op 1 januari 1895 werd het Nederlandsch Instituut van Accountants (NIVA) opgericht en op 1 juni van dat jaar verscheen de eerste editie van het orgaan van NIVA: De Accountant. Direct in het openingsartikel wordt de beroepsaanduiding “accountant”

De Accountant – 1 juli 1895

“Laat ons nu eerst een paar steenen des aanstoots uit onzen weg trachten te verwijderen.

Niet weinigen hebben zich geërgerd aan het vreemde woord “accountant” en ons gevraagd of wij daarvoor geen hollandsch woord wisten. Helaas, dat men het liet bij vragen, waarmede wij niet verder kwamen! Had men ons een geschikte vertaling bezorgd van den uitheemschen titel, dan ware ons dit wel zo lief geweest. Onderling hadden wij er meer dan een uur over gedebatteerd, doch met geen ander resultaat dan de algemene erkenning, dat, wat de Engelschen onder “accountant” verstaan, hier met één woord niet is weer te geven, zonder misverstand uittelokken. Een boekhouder betekent het evenmin als een rekenaar (ook niet mooi); een administratief expert begint er meer op te gelijken, maar daarmee raakten wij van de wal in de sloot, want wij kregen nu twee vreemde woorden voor één, evenals bij comptabel controleur. Bovendien deden die aaneengeregen woorden (die ook wel in het Hollandsch zouden zijn uit te werken bijv. rekenkundig of boekhoudkundig deskundige) meer denken aan eene definitie dan aan den naam van een beroep. Ten slotte hebben wij het in arrenmoede opgegeven...”



aan de orde gesteld. Het draaide in die tijd vooral om het feit dat het geen *Hollandsch* woord was. Dat vinden wij anno 2026 geen punt, maar waar het ons om gaat is, dat in het betoog zichtbaar wordt waar de accountant voor stond: boekhouder, rekenaar, administratief expert, comptabel controleur, zeg het maar.

Op de wervingspagina “Accountant worden” van de website van de opvolger van NIVA (later NlvRA), de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) staat 1 september 2026 over de accountant:

“Als accountant ben je de vertrouwenspersoon voor al het maatschappelijk verkeer. Een accountant laat zien hoe betrouwbaar de jaarrekening van een bedrijf is, maar ook of bijvoorbeeld overheidsuitgaven goed verantwoord zijn. Daarnaast steun je als accountant ook de ondernemer als deze vragen heeft, bijvoorbeeld over de financiën of de administratie. Kortom, je houdt je bezig met het samenstellen, beoordelen en controleren van jaarrekeningen en financiële overzichten.”

Dit is een zeer beperkte omschrijving van wat een accountant doet, waarbij in de zoektocht naar eenvoudig taalgebruik aan zuiverheid wordt ingeboet. De accountant zegt dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en niet hoe betrouwbaar die is. Laten wij eens kijken of Wikipedia nog aanvullende informatie geeft.

“Een accountant is iemand die beroepsmatig jaarrekeningen controleert, jaarrekeningen opmaakt of financiële administraties voert. Voor dit beroep is een specifieke opleiding vereist. In veel landen is, net als in Nederland en België, het voeren van een beroepstitel voor

dit beroep wettelijk beschermd.”

Dit schiet niet echt op. Als we dan met behulp van een zoekmachine op internet de vraag stellen: “wat is een accountant”, dan blijven ook de dan getoonde verwijzingen op dit niveau steken. Sommige opleidingsinstellingen maken er helemaal een potje van. Zo schrijft één van hen – alsof dit allemaal bij één jaarrekening gebeurt:

“Een accountant stelt financiële overzichten op, beoordeelt ze en geeft een belangrijke verklaring over hun nauwkeurigheid aan belanghebbenden.”

Ook in een willekeurige AI-chat wordt benadrukt, dat een accountant een financieel *professional* is, die zich bezighoudt met boekhouden, beoordelen, controleren, fiscaal advies, financieel en bedrijfsadvies en fraudeonderzoek.

Wat opvalt aan deze beschrijvingen is, dat het financiële karakter van werkzaamheden wordt gepresenteerd alsof dat het enige is. De accountant anno 2026 houdt zich in veel gevallen echter bezig met meer dan alleen financiële informatie. En dat is niet pas sinds 2026 dat de accountant dit doet.

Natuurlijk wordt de diversiteit in activiteiten van de accountant in belangrijke mate bepaald door zijn/haar cliëntkeuze en de werkzaamheden die hij/zij zelf aanbiedt. De accountant kan bewust kiezen voor het midden- en kleinbedrijf. Meer de rol zoeken van ondersteuner en adviseur op het gebied van administratie, financiën en fiscaliteit en niet die van controleur van informatie. Hij/zij kan ook de keuze maken voor de rol van juist wel de controlerend accountant:

de uitvoering van *assurance*opdrachten. In dit essay richten wij ons op de accountant die heeft gekozen voor de uitvoering van *assurance*opdrachten. En dan is sprake van een variëteit aan opties, waarbij de controle van de jaarrekening vaak op 1 staat. Op dat punt zijn de antwoorden op de vraag ‘wat is een accountant?’ niet verkeerd. Maar als het gaat om het bredere begrip *assurance*opdrachten, dan kennen wij ook de beoordelingsopdracht bij financiële overzichten, de controle van subsidieafrekeningen, de controle van fiscale verantwoordingen, de controle of beoordeling van duurzaamheidsverslagen, *assurance*opdrachten bij beschrijvingen van administratieve organisatie en IT-systemen, van verantwoordingen van specifieke informatie over kwaliteitsindicatoren en ga zo maar door. Dus niet uitsluitend *assurance* bij financiële informatie.

De CSRD is al in 2021 geïntroduceerd en vanaf het begin is daarbij ingezet op *assurance* bij het duurzaamheidsverslag en waarbij vervolgens – zeker in Nederland – nadrukkelijk de accountant in beeld is gekomen. Die accountant was al in beeld, omdat al sinds medio jaren 90 in de vorige eeuw ondernemingen hun accountant benaderden met een vraag om *assurance* bij hun (vrijwillige) duurzaamheidsverslag. Mede om die reden – maar ook omdat de accountant al veel langer *assurance*opdrachten bij allerlei niet-financiële informatie uitvoert – is het opvallend dat in de beantwoording van de vraag “wat is een accountant” niet gewoon wordt vermeld dat een accountant zekerheid toevoegt aan informatie (financieel en niet-financieel). Maar goed, dat heeft blijkbaar tijd nodig.

De accountantsorganisatie

De omvang van de accountantsorganisatie is veelal mede bepalend voor de variëteit aan dienstverlening die wordt aangeboden. Sinds de fusiegolf in het laatste kwart van de vorige eeuw zijn internationaal vier grote accountantsorganisaties ontstaan (Deloitte, EY, KPMG en PwC) waarnaar wordt gerefereerd als ‘de *big-4*’. Het verschil in omvang met de overige accountantsorganisaties was groot. De laatste jaren is weer sprake van een fusiegolf en ontstaan – mede door het aantrekken van *private equity* – meer en meer grote accountantsorganisaties. Deze groei door overnames, fusies en investeringen houden niet per se in, dat bij deze ‘nieuwe’ organisaties ook de variëteit aan dienstverlening op korte termijn wordt uitgebreid. Vaak is nog sprake van clustering van kleinere en middelgrote accountantsorganisaties waarbij auditing de boventoon voert.

De omvang van de accountantsorganisatie en de variëteit in dienstverlening zijn sterk bepalend bij de keuze of bij de uitvoering van een *assurance*opdracht (financieel en niet-financieel) expertise op een specifiek gebied kan worden ingezet door inschakeling van collega’s van de eigen organisatie, danwel dat deze expertise extern moet worden gezocht. De grote accountantsorganisaties beschikken over grote afdelingen voor fiscaal advies, fraudeonderzoek en allerlei vormen van consulting. De kleinere accountantsorganisaties kunnen ervoor kiezen om voor specifieke expertise zelfstandig zakelijke relaties aan te gaan, of om samen te werken met andere accountantsorganisaties, waarbij voor de kleinere en middelgrote accountantsorganisaties bijvoorbeeld een instituut als de SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-



Administratieconsulenten) een rol kan spelen. In het vervolg van dit essay bespreken wij in hoofdstuk 3 de inzet van specialisten bij de controle van de jaarrekening, om vervolgens dit fenomeen in hoofdstuk 4 door te trekken naar de inzet van specialisten bij de uitvoering van een *assurance*-opdracht bij het duurzaamheidsverslag. In hoofdstuk 5 bespreken wij de impact van de ontwikkelingen op het gebied van ESG op de specialisten die betrokken zijn bij de jaarrekeningcontrole en wat de inzet van ESG specialisten bij *assurance*opdrachten specifiek voor hen betekent. ESG heeft ook financiële impact. Dat maakt de inzet van specialisten belangrijk.



“Eén van de grootste veranderingen van de laatste decennia in het accountantsberoep, is dat de accountant meer en meer een regisseur is van een samengesteld team, waarbij hij/zij allerhande specialisten inzet om tot een adequate oordeelsvorming te komen.”

Arnoud Knoop

3.

Een multidisciplinair team – controle van de jaarrekening

Inleiding

Volgend op de vraag die in het vorige hoofdstuk is gesteld (wat is een accountant?), blijkt uit de antwoorden die her en der zijn gevonden dat we het vooral over een financieel geschoolde *professional* hebben. Deze financieel geschoolde *professional* richt zich in zijn/haar kerntaak vooral op de controle van de jaarrekening (naast de vele andere opties voor dienstverlening). Dat is het uitgangspunt voor dit essay: het draait om de accountant die *assurance*opdrachten uitvoert, waaronder de jaarlijkse controle van jaarrekeningen.

Het accountantsberoep bestaat in Nederland in ieder geval al sinds 1883. In dat jaar is Het Bureau van Boekhouding Confidentia opgericht; het eerste accountantskantoor in Nederland, nu EY Accountants. In de 143 jaren daarna heeft het accountantsberoep zich sterk ontwikkeld. De ondernemingen waarvan de jaarrekening moest worden gecontroleerd namen toe in omvang, werden complexer en gingen internationaal.

Er deden zich op gezette tijden de nodige financiële en boekhoudkundige schandalen voor.

De maatschappelijke verwachtingen ten aanzien van de rol en functie van de accountant evolueerde en wetgeving werd ontwikkeld. In dit proces ontwikkelden accountantsorganisaties aanvullende diensten door specialisatie en diversificatie. Zo bestonden na verloop van tijd veel accountantsorganisaties uit drie onderdelen: accountants, belastingadviseurs en organisatieadviseurs. Ieder onderdeel voerde zijn eigen opdrachten uit, maar er zijn veel dwarsverbanden die voor dit essay van belang zijn. Want na zoveel jaren de hoofdrol bij de controle van de jaarrekening te hebben vervuld, zou je verwachten dat de accountant op dit gebied heer en meester is. Maar is dat ook zo?



Controledoelstellingen

Bij de controle van de jaarrekening streeft de accountant een aantal controledoelstellingen na (in het moderne internationale jargon: *assertions*). De accountant stelt vast of activa, passiva en transacties daadwerkelijk **bestaan**. Hij/zij stelt de **volledigheid** vast van de geboekte transacties en of (terecht en/of volledig) inzicht wordt gegeven in de **rechten en verplichtingen** van de onderneming. De accountant stelt de juiste **waardering** vast van de posten in de jaarrekening en de correcte **toerekening** van transacties aan het verslagjaar. Hij/zij stelt de **juistheid/nauwkeurigheid** van de gepresenteerde posten vast en tenslotte beoordeelt hij/zij of de **presentatie** van en **toelichtingen** bij de informatie in de jaarrekening helder en begrijpelijk is.

Dit alles is voor de doorsnee accountant gesneden koek, maar bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening – in zijn/haar pogingen om de controledoelstellingen te realiseren – loopt de accountant tegen vraagstukken op die hem/haar de nodige hoofdbrekens kunnen bezorgen. We pellen de jaarrekening maar eens af.

Alleen al in de balans kan een flink aantal posten voorkomen die bij de controle daarvan vragen om serieuze inbreng van experts. Daar spelen vooral de vraagstukken van waardering. Wat is de waarde van *goodwill* en van geactiveerde ontwikkelingskosten? Wat is de waarde van een pand en van grote en/of kostbare productiemiddelen? Dat is al lang niet meer de eenvoudige keuze voor een waardering op basis van historische kostprijs minus afschrijvingen. Van dit soort bezittingen moet met regelmaat de waarde worden vastgesteld, omdat in de huidige waarderingsgrondslagen ook toekomstige verwachtingen en ontwikkelingen een rol spelen. Verderop in de balans kunnen vergelijkbare vraagstukken voorkomen bij de waardering van voorraden en onderhanden werken. Ondernemingen kunnen zeer specifieke voorzieningen in hun jaarrekening presenteren. Denk bijvoorbeeld aan een verzekeringsmaatschappij met pensioenverplichtingen en levensverzekeringen of een onderneming die het eeuwigdurende onderhoud van een afvalstort beheert.

Controledoelstellingen

- Bestaan
- Volledigheid
- Rechten en verplichtingen
- Waardering en toerekening
- Juistheid/nauwkeurigheid
- Presentatie en toelichtingen

“Duurzaamheidsvraagstukken zijn voor mij niet anders dan de ontwikkelingen op het gebied van bijvoorbeeld AI en wetgeving. Het zijn zaken die de ontwikkeling van de onderneming kunnen beïnvloeden en dan neem je die mee in je overwegingen en berekeningen.”

Wim Holterman

Om de volledigheid van de opbrengsten te controleren leunt de accountant op de kwaliteit van de interne beheersing. Dat betekent tegenwoordig dat de accountant veel kennis moet hebben van de IT-omgeving van de cliënt. Ook kan bij de beoordeling van de goederenbeweging en waardering van de voorraden sprake zijn van complexe receptuur. In financieringscontracten kan sprake zijn van complexe derivaten. Door internationalisering kan de fiscale positie van de onderneming complex worden en ga zo maar door. Dit alles betekent anno 2026 dat de accountant met regelmaat de hulp zal inroepen van andere professionals uit de eigen organisatie of van buiten, zoals een vastgoedspecialist, laboratorium, IT auditor, belastingadviseur, actuaris, technisch adviseur en andere (waarderings)deskundigen en sectorspecialisten.

Naast deze specifieke andere deskundigen, kan ook sprake zijn van de inzet van collega-accountants. Dit doet zich voor als de onderneming van de cliënt zo groot is, dat de accountant de controle niet met zijn/haar eigen team kan behappen (deelnemingen in het buitenland). Ook komt het veelvuldig voor dat grote ondernemingen een eigen interne accountantsdienst hebben. Dan kan de accountant overwegen om gebruik te maken van de uitkomsten van de werkzaamheden van deze interne accountantsdienst.

Het zal kortom regelmatig voorkomen dat een accountant een collega of externe expert moet inzetten bij de controle van de jaarrekening en dat betekent voor hem/haar dat hij/zij moet kunnen samenwerken met deze specifieke teamleden of adviseurs.

De standaarden

Uiteraard zijn voor de hiervoor beschreven situaties ook (internationale) standaarden uitgewerkt voor de werkwijze die de accountant in voorkomende situaties dient te volgen. Deze standaarden zijn opgenomen in de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS). Het gaat dan om een standaard voor de inzet van andere accountants (standaard 600), voor gebruikmaking van het werk van interne accountants (standaard 610), en voor de inzet van andere deskundigen (standaard 620) bij de controle van de jaarrekening. Zonder gedetailleerd op de inhoud van deze standaarden in te gaan, lopen we ze toch even bij langs.

Standaard 600: Andere accountants.

Als de onderneming van de cliënt zodanig groot is – en mogelijk geografisch verspreid is gevestigd – dat de controle niet met het kernteam kan worden uitgevoerd, maar dat ondersteuning nuttig/nodig is, dan zet de accountant andere accountants in. Dit kunnen accountants zijn van de eigen

Standaard 600: Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

Standaard 610: Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Standaard 620: Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige



accountantsorganisatie als die vestigingen heeft in dezelfde landen als de cliënt. Dit kunnen accountants zijn van een netwerk waarbij de accountant is aangesloten. Tenslotte kan sprake zijn van de inzet van accountants van andere (lokale) accountantsorganisaties. De eindverantwoordelijke groepsaccountant moet vaststellen of de accountant in kwestie (de component accountant) terzake kundig is (ingeschreven bij een beroepsorganisatie) en onafhankelijk is en het werk qua capaciteit aankan. De groepsaccountant geeft instructies en beoordeelt het werk van de component accountant. In dit proces maakt het wel degelijk iets uit of de component accountant aan dezelfde accountantsorganisatie is verbonden of niet. Accountants van dezelfde organisatie hanteren dezelfde werkwijzen, dossiervoering en rapportering.

Standaard 610: Interne auditors

Min of meer vergelijkbaar met de inzet van andere accountants, kan de accountant ook gebruik maken van de uitkomsten van werkzaamheden van de interne accountantsdienst van een cliënt. Dan volgen feitelijk vergelijkbaar werkzaamheden om de kwaliteit van het werk van de interne accountantsdienst te bewaken. De accountant maakt vooraf werkafspraken en uiteraard vinden afstemming en beoordeling van de controlewerkzaamheden tijdens de uitvoering en achteraf plaats. Ook hier zal de deskundigheid en onafhankelijkheid van de interne accountant moeten worden vastgesteld. De onafhankelijkheid is een specifiek aandachtspunt vanwege het feit dat sprake is van een dienstverband met de onderneming waar de interne accountant werkzaam is.

Standaard 620: Andere deskundigen.

Standaard 620 gaat tenslotte in op de werkzaamheden van de groepsaccountant rondom de inzet van andere deskundigen dan accountants. Eerder in dit hoofdstuk hebben wij al enkele voorbeelden hiervan genoemd, zoals de vastgoedexpert, andere waarderingsexpert, technisch adviseur, IT-auditor, actuaris, fraude expert, fiscalist, laboratorium en meer. Ook hier zal de groepsaccountant zich moeten vergewissen van de deskundigheid van deze experts, waarbij ook weer het lidmaatschap van een beroepsorganisatie een indicatie is, maar ook naamsbekendheid, bewezen deskundigheid in het verleden. Daarnaast is uiteraard ook weer aandacht voor de objectiviteit en de capaciteit van het team van de expert.

Ongedeelde verantwoordelijkheid

Ongeacht of de experts worden ingehuurd bij de eigen accountantsorganisatie of bij een externe organisatie, blijft de groepsaccountant ongedeeld verantwoordelijk voor de kwaliteit van de uitvoering van de jaarrekeningcontrole, de oordeelsvorming en voor de controleverklaring die bij de jaarrekening wordt afgegeven. Dat betekent voor de groepsaccountant een zware verantwoordelijkheid. Wat hij/zij daarvoor moet doen is verder in detail uitgewerkt in de genoemde standaarden, maar het komt op het volgende neer.

De groepsaccountant moet een heldere onderzoeksvraag/opdracht voor de ingehuurde accountant/expert formuleren op basis van zijn/haar eigen risicoanalyse. Hij/zij zal dan ook bij voortduring moeten monitoren of de opdracht in lijn met de afspraken wordt uitgevoerd en of de

opdracht, danwel de uitvoering aanpassing behoeven. De specialist moet weten hoe een accountant te werk gaat en waar die naar zoekt. Zij moeten tot op zekere hoogte dus wel elkaars taal spreken.

De uitkomsten van het werk van de ingehuurde accountant/expert worden uiteindelijk beoordeeld en besproken, waarbij – afhankelijk van het belang – sprake kan zijn van een dossierreview en een bezoek aan de locatie van de cliënt door de groepsaccountant. De groepsaccountant evalueert de uitkomsten van het werk van de ingehuurde accountant/expert en stelt vast of sprake is van enige impact op de redactie van de controleverklaring. De ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant wordt in de controleverklaring zichtbaar, doordat de groepsaccountant niet zal verwijzen naar de inzet van andere deskundigen. Als de accountant dit wel doet, dan is dat omdat de bevindingen van de andere deskundige hebben geleid tot een aanpassing van het oordeel. En dan nog moet de accountant expliciet wijzen op zijn/haar eigen ongedeelde verantwoordelijkheid.

Dit alles betekent voor de groepsaccountant dat hij/zij zich terdege moet verdiepen in voorliggende vraagstukken en dat hij/zij zodanige kennis en inzichten moet opdoen, dat hij/zij de uitkomsten van het werk van de andere deskundige kan beoordelen. Dat kan in voorkomende gevallen een flinke uitdaging zijn, omdat het werk van de andere deskundige nu precies het werk is, dat de accountant zelf niet kan doen. Dit vraagt om verdieping van kennis van de cliënt en een gedegen onderlinge afstemming. De accountant kan pas akkoord gaan met de uitkomsten als hij/zij ze echt begrijpt.



4.

Een multidisciplinair team – assurance bij het duurzaamheidsverslag

Inleiding

In Nederland is in principe de keuze gemaakt dat de accountant wordt gezien als degene die *assurance* gaat geven bij duurzaamheidsverslagen die zijn opgesteld in het kader van de CSRD. Het belangrijkste argument van Minister Heinen was dat accountants al over een kwaliteitsinfrastructuur beschikken.

Dan nog wordt het interessant, want op de vraag “wat is een accountant” kwamen louter antwoorden waarin de financiële expertise werd benadrukt. En dan toch wordt gekozen voor de accountant om *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen op zich te nemen. Daarvoor kunnen nog meer argumenten worden aangedragen.

- De accountant kent de organisatie/ onderneming van de cliënt en daar komt bij dat de accountant als onderdeel van de controle van de jaarrekening ook kennis moet nemen van de inhoud van het bestuursverslag van de onderneming en moet vaststellen of die in overeenstemming is met het beeld in de jaarre-

kening en is opgesteld overeenkomstig de wet.

- De accountant kan controleren, heeft verstand van administratieve organisatie en interne controle en van verslaggeving en heeft ervaring met *assurance*opdrachten bij andersoortige niet-financiële informatie.
- De accountant is aangesloten bij een beroepsorganisatie met kwaliteitsvoorschriften, is onderworpen aan extern toezicht en hanteert zelf een intern systeem van kwaliteitsbewaking.
- Er is sprake van connectiviteit tussen de financiële positie en de duurzaamheidsvraagstukken van de onderneming. Duurzaamheidsvraagstukken kunnen een substantiële impact hebben op de financiële positie en het verdienend vermogen van de onderneming en daarmee op de waardering van posten in de jaarrekening.

- Er is sprake van registraties bij de onderneming die worden getoetst bij de uitvoering van zowel de jaarrekeningcontrole als de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag.

Uit een onderzoek van Nancy Kamp-Roelands (2022) blijkt dat in Nederland het grootste deel van de *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen van voor de invoering van de CSRD al door accountants werd uitgevoerd. Toch werd in accountantsland gemengd gereageerd op het voornemen om de accountant naar voren te schuiven om duurzaamheidsverslagen van *assurance* te voorzien. De reacties varieerden van schrik en afwijzing naar enthousiasme en *carrièreswitches*. Een belangrijk argument dat werd aangevoerd door de accountants die niet blij waren, was het gebrek aan deskundigheid. Daarmee hadden de critici wel een belangrijk punt te pakken. Want financiële informatie is toch wel iets heel anders dan informatie over de uitstoot van

broeikasgassen, gevaarlijke stoffen, afval en recycling, mensenrechten, arbeidsomstandigheden, kinderarbeid en wat dies meer zij. Een deskundigheidsvraagstuk dus en dan komt de vraag op: is dit op te lossen?

In essay 9 lieten wij onder meer de opstellers van duurzaamheidsverslagen aan het woord. De geïnterviewde opstellers noemden dat zij – bij de onderneming waaraan zij verbonden zijn – gewend zijn dat de auditor veel weet, maar dat een situatie was ontstaan waarbij de auditor zelf ook zocht naar de juiste interpretatie van de nieuwe regelgeving en de gepresenteerde informatie, hetgeen leidde 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

“Het beoordelen van de relevantie van informatie is meer dan het toepassen van een checklist of het volgen van een data trail. Dat vraagt om de inzet van materiedeskundigen. Anders mislukt het hele Europese project, gericht op daadwerkelijke emissiereductie via rapportage.”

Vera Moll

“Cliënten stellen het zeer op prijs als op specifieke thema’s de echte subject matter experts worden ingezet.”

Midge Prudon



kan drukken. Experts op het gebied van de *Taxonomy*wetgeving, mensenrechten of CO₂ kunnen veel sneller in de kern van het probleem duiken. De samenwerking in een multidisciplinair team werd door de geïnterviewden als een verrijking ervaren.

Binnen de accountantsorganisatie speelt onderhuids de discussie rondom de omzetverdeling over de verschillende afdelingen, maar dat zijn de schermutselingen achter de schermen. Met betrekking tot de inzet van multidisciplinaire teams gaven zowel opstellers als auditors aan dat het wel helpt als er een centrale regie is voor het contact tussen de auditor en de onderneming. En daar ligt een belangrijke rol voor de externe accountant: de eindverantwoordelijke die het *assurance*rapport ondertekent.

De deskundigen

In de praktijk is een deel van de informatie in het duurzaamheidsverslag prima door de accountant zelf te beoordelen. Naarmate de complexiteit van de onderneming qua organisatiestructuur, geografische spreiding, internationalisering, wet- en regel of primaire proces toeneemt, wordt de kans groter dat andere deskundigen moeten worden ingezet. We pellen de relevante thema's uit de CSRD (ESRS) af. Het aantal datapunten en subthema's in de ESRS na doorvoering van de Omnibusrichtlijn is drastisch ingeperkt, maar – mede op basis van materialiteit kunnen onderwerpen wel aan de orde komen. Met name op het gebied van het milieu (*environment*) kunnen situaties zich voordoen, waarbij de inzet van materie deskundigen gewenst is.

In ESRS E1 blijft de focus volledig op de uitstoot van broeikasgassen. In eenvoudige situaties is de informatie over de uitstoot

door een ingevoerde accountant te controleren. Zodra sprake is van ondernemingen met een variëteit aan brandstofverbruik en procesemissies, wordt de inzet van een energiekundige opportuun.

Het aandachtsgebied van ESRS E2 is breed. Het gaat om de uitstoot van stoffen naar lucht, land en water, om afvalbeheer en chemische veiligheid en blootstelling. Er zullen in voorkomende gevallen rapporten van metingen en milieuinspectie voorhanden zijn, maar dit betreft materie die ook voor de ingevoerde accountant complex kan zijn. Dan kan het gewenst zijn om een milieukundige of chemicus in het team op te nemen.

De standaarden ESRS E3, E4 en E5 zijn na de doorvoering van de Omnibusrichtlijn flink ingekort. In de actuele standaarden gaat het in sterke mate om kwalitatieve informatie over kansen, risico's, impact en beleid. Pas als sprake is van meer concrete, kwantitatieve en complexe informatie bestaat een kans dat de accountant een specifieke deskundige op het gebied van milieu, water of circulariteit in de arm moet nemen.

ESRS thema standaarden

- E1 – Klimaat
- E2 – Verontreiniging
- E3 – Water
- E4 – Biodiversiteit
- E5 – Circulaire economie
- S1 – Personeel
- S2 – Werknemers in de keten
- S3 – Gemeenschappen
- S4 – Consument
- G1 – Ondernemingsgedrag

“Het financial audit team heeft al bij de beoordeling van de DMA ondersteuning van deskundigen nodig. Zeker nu onder invloed van de Omnibusrichtlijn het relatieve belang van sommige informatie lijkt afgenomen.”

Ruben Bour

“Je moet niet overdrijven door voor ieder thema een deskundige in te zetten. In veel teams is sectorkennis voorhanden en dat kan – zeker in de situatie van limited assurance – soms ook voldoende zijn.”

Ruben Bour

De standaarden ESRS S1 tot en met ESRS S4 betreffen informatie die over het algemeen door de accountant goed is te beoordelen. Met name de administratieve systemen die voeding geven aan de informatie voor ESRS S1 worden voor een deel al getest bij de controle van de jaarrekening. In voorkomende gevallen is het raadzaam om een HR-deskundige in de arm te nemen. Als het gaat om de mens in de keten (ESRS S2) is vooral kennis van de sector en de *supply chain* zeer relevant en kan het raadzaam zijn om een deskundige op het gebied van de specifieke *supply chain* in de arm te nemen en eventueel een deskundige (internationaal jurist) op het gebied van mensenrechten en arbeidsomstandigheden.

Voor de beoordeling van informatie op basis van ESRS G1 inzake bedrijfsethiek kan de accountant in de meeste gevallen leunen op de eigen kennis van de organisatie. In voorkomende gevallen kan inzet van een deskundige op het gebied van forensische accountancy of integriteit worden overwogen. In veel gevallen worden deze deskundigen reeds geraadpleegd bij de controle van de jaarrekening.

Enkele overwegingen

Het zal uiteraard niet zo zijn, dat bij iedere *assurance*opdracht aangaande een

duurzaamheidsverslag dit hele scala aan mogelijke deskundigheden uit de kast wordt getrokken. Het is zeer goed denkbaar dat in specifieke situaties (zo goed als) geen andere deskundigen zullen worden ingezet. De accountant is tenslotte een ervaren controleur. Daarnaast is het ook zo dat grotere accountantsorganisaties beschikken over een *consultancy* onderdeel. Binnen deze *consultancy* tak is dan vaak sprake van specialisatie op diverse gebieden, zoals *financial services*, olie en gas, chemie en vergelijkbaar. Binnen deze afdeling kan vaak zeer sectorspecifieke kennis worden opgehaald, al dan niet in aanvulling op de inzet van de andere materie deskundigen. Ook in deze situaties zal het zo zijn, dat ook de controlerend accountant over inzicht in en kennis van de activiteiten/sector van zijn/haar cliënt beschikt.

In de situatie van groepscontroles ontstaat nu een extra dimensie. Bij ondernemingen met vestigingen in het buitenland kan dan ook de vraag opkomen of de accountants van groepsonderdelen in staat zijn om lokale informatie op het gebied van duurzaamheid van *assurance* voorzien. Daarbij speelt in de Nederlandse situatie ook specifiek het vraagstuk van de certificering: de accountant moet bekwaam en bevoegd zijn om een duurzaamheidsverslag conform CSRD van



assurance te voorzien. Dat mag niet iedere buitenlandse accountant en ook daar zal mogelijk sprake zijn van de inzet van materie deskundigen. Dit vraagt expliciet om extra aandacht bij de groepsaccountant, die ook hier zal tekenen voor het groepsverslag.

Nog meer standaarden

In het vorige hoofdstuk hebben wij stilgestaan bij de inzet van (externe en interne) andere deskundigen bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening. Dan zitten we nog in het specifieke deskundigheidsgebied van de accountant. Nu staat het duurzaamheidsverslag centraal, waarin slechts zeer beperkt financiële informatie is opgenomen en waarin niet-financiële informatie domineert. Om hier het deskundigheidsvraagstuk het hoofd te bieden zal de externe accountant nu – zoals hiervoor reeds voorspeld – wederom moeten overwegen om andere deskundigen in te zetten.

Als de externe accountant het team inricht dat de werkzaamheden gaat doen, dan kan hij/zij ervoor kiezen om twee aparte teams in te richten: een team voor de controle van de jaarrekening en een team voor de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag. Hij/zij kan ook kiezen voor één team waarbij iedereen zo zijn/haar eigen taak heeft op basis van specifieke deskundigheden. Hoe dan ook: er zullen deskundigen worden ingezet en de accountant moet zijn/haar handtekening onder de controleverklaring en het *assurance*rapport kunnen zetten. Dit kunnen overigens ook twee verschillende tekenende accountants zijn. Twee accountants van dezelfde accountantsorganisatie, maar ook accountants van twee verschillende accountantsorganisaties. Hoe dan ook, de accountant die verantwoordelijk is voor de *assurance*opdracht bij het duurzaam-

heidsverslag zal mogelijk ook andere deskundigen en andere accountants inzetten en ook dan moet er goed gecommuniceerd worden.

Ook voor de inzet van andere (materie) deskundigen tijdens de uitvoering van een *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag zijn standaarden uitgewerkt die de accountant houvast bieden bij de uitvoering van een dergelijke *assurance*opdracht. In Nederland is – mede op basis van standaard 3000A – door de NBA hiervoor een unieke standaard ontwikkeld: standaard 3810N. Deze standaard bestaat al geruime tijd. Inmiddels is – onder de druk van zich ontwikkelende duurzaamheidsverslaggeving en de regelgeving op dat gebied – ook internationaal door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) een vergelijkbare richtlijn ontwikkeld: ISSA (International Standard on Sustainability Assurance) 5000. ISSA 5000 is niet specifiek voor accountants geschreven, maar voor alle auditors die *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen uitvoeren. In ISSA 5000 wordt voor de inzet van andere deskundigen ook verwezen naar de International Ethics Standards for Sustainability Assurance (IESSA) die zijn uitgegeven door de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Ook deze standaarden lichten wij beknopt toe.

Standaard 3000A en 3810N

Begin deze eeuw werd door de NBA (toen nog NIVRA) de eerste versie van een standaard voor *assurance*opdrachten inzake maatschappelijke verslaggeving, standaard 3410N gepubliceerd. Op 6 oktober 2020 is deze standaard omgezet naar standaard 3810N 'Assurance-opdrachten inzake



“Het was best wel een uitdaging om goed te kunnen volgen wat de ingehuurde energiekundige deed om de juistheid en volledigheid van de CO₂ uitstoot van de onderneming te controleren.”

Dick de Waard

duurzaamheidsverslaggeving’, omdat internationaal standaardnummer 3410 werd ingezet voor wat nu standaard 3410 ‘Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen’ is. In standaard 3810N is – als aanvulling op standaard 3000A – uitgebreid uiteengezet hoe een accountant moet acteren bij de uitvoering van *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen. Daarbij wordt ook specifiek aandacht besteed aan de inzet van andere accountants, interne accountants en andere deskundigen. De bepalingen die in standaard 3810N zijn opgenomen, zijn conform de bepalingen uit de standaarden 600, 610 en 620 met betrekking tot de controle van de jaarrekening (zie hoofdstuk 3). De groepsaccountant is eindverantwoordelijk en bepaalt de controleaanpak, de delegatie naar teamleden en andere teams, de voortgangsbewaking tijdens de uitvoering van de werkzaamheden en de evaluatie, oordeelsvorming en rapportering na afronding daarvan.

Als de groepsaccountant besluit om *assurance*werkzaamheden uit te besteden aan een collega-accountant vanwege de geografische spreiding van de bedrijfsonderdelen van de cliënt, zal ook dan moeten worden

vastgesteld of deze accountant deskundig is op het gebied van *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen en bevoegd is om een *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag op basis van de CSRD uit te voeren.

Voor de inzet van de interne accountant(sdienst) zal de accountant ook hier vaststellen of hij/zij gebruik kan maken van de uitkomsten van de werkzaamheden van deze dienst en of hij/zij mogelijk leden van de interne accountantsdienst kan inzetten tijdens de uitvoering van de *assurance*opdracht.

Fundamentele beginselen (VGBA):

1. Professionaliteit
2. Integriteit
3. Objectiviteit
4. Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid
5. Vertrouwelijkheid



Als het gaat om externe deskundigen, zal de groepsaccountant ook nu weer vaststellen of deze deskundige over de gewenste competenties, capaciteiten en objectiviteit beschikt en of hij/zij onafhankelijk is ten opzichte van de cliënt. Dit kan gaan om de beoordeling van certificaten, vergunningen of andere vergelijkbare documenten en om de beoordeling van de ervaring en reputatie van de deskundige. Dit alles gericht op de specifieke inhoud van duurzaamheidsverslaggeving. In standaard 3000A is expliciet vastgelegd dat de accountant moet vaststellen of de externe deskundige voldoet aan de fundamentele beginselen voor accountants. Deze fundamentele beginselen zijn vastgelegd in de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA).

Tijdens de uitvoering van de *assurance*opdracht beoordeelt de groepsaccountant de

geschiktheid van de door de deskundige toegepaste methodologie, de consistentie in het gebruik van de methodologie en significante aannames of in aanpassingen terzake, de evaluatie van de resultaten van de werkzaamheden van de deskundige op basis van de kennis van de accountant over de bedrijfsontwikkelingen, de geschiktheid van gehanteerde bronnen door de deskundige, en de volledigheid van de informatie aangeleverd aan de deskundige. De accountant let daarbij tevens op de relevantie en begrijpelijkheid van de uitkomsten en conclusies en op de consistentie van de uitkomsten en conclusies met andere *assurance*informatie. Belangrijk is, dat de extern ingehuurd deskundige geen lid is van het *assurance*team. De accountant maakt – mits bruikbaar – gebruik van de uitkomsten van het werk van de externe deskundige als controleinformatie.



“Ik heb echt moeten leren om fact- en evidence based te documenteren en archiveren.”

Roel Drost

“Ik had echt het gevoel dat ik lid was van het team. Ik mocht ook mee met het team uitje naar de Efteling.”

Niek van Erk

ISSA 5000 en IESSA

Op 12 november 2024 is ISSA 5000 gepubliceerd door de IAASB. Ook in deze standaard is een aparte sectie gewijd aan de inzet van andere deskundigen. In de artikelen 50 tot en met 55 wordt ingegaan op de inzet van andere accountants. In de artikelen 56 tot en met 58 wordt de inzet van andere deskundigen besproken en artikel 59 gaat in op de inzet van de interne accountant(sdienst). De bepalingen in deze standard komen volledig overeen met de bepalingen uit standaard 3810N. En ook hier wordt weer expliciet besproken dat de groepsaccountant eindverantwoordelijk is. Hij/zij stuurt het gehele team aan, voert de risicoanalyse uit, bepaalt de inhoud van het werkprogramma, monitort de voortgang van de werkzaamheden en evalueert de uitkomsten van de werkzaamheden van de andere accountant, deskundige, interne auditor.

In ISSA 5000 wordt nog wel expliciet aandacht besteed aan de vraag of de andere accountant of andere deskundige werkzaam is bij dezelfde audit firma of van buiten komt. Als de andere auditor of deskundige lid is van dezelfde organisatie als de groepsauditor, dan gaat het om een onderdeel van de eigen audit firma en daarmee maken deze collega's veelal deel uit van het *engagementteam*. Uiteraard blijft de groepsauditor dan verantwoordelijk voor aansturing, monitoring en evaluatie van de werkzaamheden van deze *professionals*. Wanneer de groepsauditor niet (voldoende) en adequaat betrokken kan zijn bij het werk dat door de andere deskundige wordt uitgevoerd, als sprake is van een *professional* van een andere organisatie, kan de groepsauditor – na uiteraard zijn/haar kritische blik – de uitkomsten van deze werkzaamheden in het dossier opnemen als controleinformatie, maar de

externe deskundige maakt geen deel uit van het *engagementteam*.

In sectie 5390 van IESSA is overeenkomstig standaard 3000A bepaald dat *sustainability auditors* zich dienen te houden aan de fundamentele beginselen. De inzet van een externe expert kan een bedreiging vormen voor de naleving daarvan. De groepsauditor moet maatregelen treffen als sprake is van mogelijke bedreigingen.

Als gebruik wordt gemaakt van het werk van een deskundige die in dienst is of in dienst is genomen door de cliënt om de cliënt te helpen bij het voorbereiden van financiële of niet-financiële informatie, wordt dit werk beschouwd als informatie verstrekt door het management van de cliënt. Het gebruik van informatie verstrekt door individuen of organisaties die externe informatiebronnen zijn voor algemeen gebruik vallen ook niet onder het bereik van deze standaarden.

Toekomstige standaarden

Op moment van dit schrijven is in Nederland standaard 3810N nog opgenomen in de standaarden voor accountants in Nederland. De ontwikkeling van ISSA 5000 heeft daar nog geen verandering in gebracht. ISSA 5000 is – zoals eerder opgemerkt – niet specifiek voor accountants, maar voor auditors in het algemeen geschreven. Qua inhoud vertonen beide standaarden wel sterke overeenkomsten. De Europese Commissie ontwikkelt op moment van dit schrijven een Europese *assurance*standaard voor duurzaamheidsverslaggeving, die gebaseerd wordt op ISSA 5000, en naar verwachting in 2027 definitief zal zijn. Deze zal dan moeten worden gebruikt bij *assurance*opdrachten in het kader van de CSRD.



5.

Inzet van specialisten – de praktijk

Inleiding

In de vorige hoofdstukken is een toelichting gegeven bij de standaarden en richtlijnen die zijn gericht op de inzet van andere accountants/materiedeskundigen door accountants. Dat kan gaan om de inzet bij de jaarrekeningcontrole en de inzet bij een *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag.

We zijn in gesprek gegaan met accountants en met materiedeskundigen. Daarbij hebben wij dit thema van samenwerking vanuit meerdere perspectieven belicht. Wij hebben gesproken over:

- de inzet van de materiedeskundige uit de eigen organisatie bij de jaarrekeningcontrole (waarderingsexpert, actuaris, bouwkundige), waarbij ook aandacht is besteed aan de impact van duurzaamheidsvraagstukken op hun werk;
- de inzet van de materiedeskundige uit de eigen organisatie bij de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag (energieexpert, chemicus/milieukundige, bouwkundige);
- de betrokkenheid van de traditioneel financieel gerichte deskundigen bij een *assurance*opdracht bij duurzaamheidsinformatie;
- de uitvoering van zowel de jaarrekeningcontrole als de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag bij één cliënt;
- de relatie met de materiedeskundige die ondernemingen ondersteunt bij de inrichting/het *assurance proof* maken van het duurzaamheidsverslag.

Het is binnen de kaders van een kort essay ondoenlijk om iedere mogelijke optie tot in detail uit te diepen. Wij hebben gesproken met een beperkte groep ervaringsdeskundigen. In het navolgende zijn hun ervaringen, beleving en inzichten weergegeven. Een belangrijke waarneming is, dat bij de grotere accountantsorganisaties sprake is van een gescheiden afdeling die zich bezighoudt met de uitvoering van *assurance*opdrachten in het kader van duurzaamheidsverslaggeving, vooral als het gaat om verslaggeving in het kader van de CSRD. Daar zijn dan ook accountants actief die uitsluitend

“Multidisciplinair werken is alleen effectief als je je echt openstelt voor verschillende perspectieven en probeert elkaars taal te begrijpen. Dan zul je zien dat er een wereld voor je opengaat.”

Nancy Kamp-Roelands

CSRD-gerelateerde *assurance*opdrachten uitvoeren. Door deze werkwijze wordt mede gewerkt aan de verhoging van het deskundigheidsniveau van deze groep accountants. Voor de teamleden die staan ingeschreven in het accountantsregister wordt dan wel afwisseling met financiële audits in stand gehouden met het oog op hun accreditatie.

Inzet van externe materiedeskundigen

In de standaarden is bepaald dat externe materiedeskundigen geen lid zijn van het *assurance* team. Dit wordt in de gesprekken bevestigd. Uit de gesprekken blijkt dat vooral de grotere accountantsorganisaties veel materiedeskundigen aan boord hebben. Dit vindt onder meer zijn oorsprong in de omvang van de accountantsorganisatie, gevoed door het aantal cliënten dat wordt bediend. Dan is sprake van sectorspecialisaties. Deze specialisatie wordt zichtbaar in de samenstelling van de *assurance teams* en in de adviestak die bij de grotere accountant-organisaties vaak sterk ontwikkeld is.

Extern deskundigen worden ook vaak ingezet door de cliënten zelf. De accountant doet dan vooral zijn/haar eigen beoordeling op basis van de rapporten, verslagen en dergelijke die de externe deskundige voor de cliënt heeft opgesteld. Externe deskundigen ondersteunen het management van onder-

nemingen met regelmaat bij het opstellen van *position papers* ter onderbouwing van de waardering van posten in de jaarrekening. Dan is sprake van controleinformatie die de accountant zelf op waarde moet schatten. De ervaring bij deze externe deskundigen is in voorkomende gevallen wel dat zij bij de uitvoering van de opdrachten voor hun cliënten vanaf dag 1 met de accountant te maken krijgen. Zeker als de uitkomst van de advieswerkzaamheden van belang kunnen zijn voor de jaarrekeningcontrole of *assurance*opdracht.

Als de externe deskundige wordt ingehuurd door de accountant dan gebruikt de accountant – zoals voorgeschreven – de uitkomsten van het werk van de externe deskundige als input voor zijn/haar eigen oordeelsvorming. Dan komt het voor dat discussies ontstaan over de uitgangspunten die de externe deskundige bij zijn/haar conclusie of advies heeft gehanteerd. Ervaring bij externe deskundigen is wel, dat bij echt specialistische werkzaamheden, zij hun werk veel diepgaander uitvoeren dan de accountant zelf zou doen. Die richt zich vooral op de aannemelijkheid van onderbouwingen en uitgangspunten. Dit is een ervaring die ook interne deskundigen delen. Als echter de deskundige volstaat met de mededeling dat informatie plausibel of aannemelijk is, dan wordt de accountant



toch weer onrustig. Hij/zij wil concrete informatie waarmee hij/zijn tot een oordeel kan komen.

Een veel voorkomende activiteit van externe deskundigen is de ondersteuning van ondernemingen bij het *assurance proof* maken het duurzaamheidsverslag, zowel CSRD verslagen als VSME verslagen. Ook deze documentatie die aan cliënten wordt opgeleverd, kan door de accountant die de *assurance*opdracht uitvoert worden gebruikt als controleinformatie van de cliënt verkregen. Het is dan voor deze externe deskundigen van groot belang om goed in gesprek te blijven met de accountants die *assurance*opdrachten uitvoeren. Over en weer kunnen zij van elkaar leren. Het is goed als de accountant ook weet wat de inhoudelijke en organisatorische vraagstukken voor de onderneming zijn en het is voor de externe adviseur goed om te weten waar de accountant op let bij de uitvoering van *assurance*opdrachten.

Ook al is het contact met de accountant bij opdrachten meestal indirect, toch zien deze deskundigen dat sprake is van een soort driehoeksrelatie. De externe deskundige kan het zich niet permitteren ondeugdelijk werk

te leveren. Als een duurzaamheidsverslag (op punten) niet '*assuranceproof*' blijkt te zijn, dan moet dubbel werk worden gedaan en dat resulteert in hogere kosten voor en frustraties bij de onderneming. De accountant heeft baat bij achtergrondinformatie over organisatorische vraagstukken en wil ook graag een soepel lopend *assurance*proces.

Een interessant aandachtspunt dat wordt gesignaleerd, betreft de communicatie experts bij de onderneming. Het is in de voorbije decennia vaak gebleken dat ondernemingen in hun duurzaamheidsverslagen uitspraken doen die vooral waren bedoeld om een positief beeld van de onderneming te schetsen. De afdeling *corporate communications* speelt daarbij een belangrijke rol. Deze experts moeten worden getraind in wat wel en niet kan, met onder meer de EU Green Claims Directive in de hand. Dit is een belangrijk aandachtspunt voor de accountant. Die zou ook kunnen overwegen op het moment dat dit relevant is om over te gaan tot de inzet of consultatie van materiedeskundigen op dit vlak. Als het gaat om het getrouwe beeld van het duurzaamheidsverslag, dan kunnen zogenaamde '*hero stories*' erg verstorend werken.

**“Wij slechten de taalbarrière tussen de onderneming
en de accountant.”**

Didi Hoezen

**“Het is voor de accountant prettig om te weten dat het
voorwerk door een deskundig bureau is gedaan.”**

Didi Hoezen



“Ik kijk nog wel in de jaarverslagen op zoek naar informatie over de strategie en dergelijke, maar dat gaat helemaal nergens over. Het zijn vooral marketingverhalen, waarmee ik niets kan bij waardebeplingen.”

Wim Holterman

“Als sprake is van impact van duurzaamheid op het werk van de actuaris, dan worden de berekeningen er niet moeilijker van. Het vraagstuk zit in de input. Er is nog veel discussie over de meting en weging daarvan.”

Hasib Yaqoubi

Impact van duurzaamheidsvraagstukken op de jaarrekening

Duurzaamheidsvraagstukken kunnen een materiële impact hebben op de financiële gang van zaken in en waardering van de onderneming. Aan externe deskundigen is de vraag voorgelegd of zij duurzaamheidsvraagstukken laten meewegen in hun werkzaamheden. Deze vraag is dan met name gericht op de inzet bij de controle van de jaarrekening.

Duurzaamheidsvraagstukken wegen zonder meer mee bij een waardebeoordeling of uitvoering van een *impairment*. Maar uiteindelijk draait het altijd om de *cash flow* en de rendementseis van de investeerders. Als het gaat om de waardebeoordeling van een onderneming, dan wordt vooral naar de toekomst gekeken: naar het *business model*, naar het

verdienend vermogen, naar marktontwikkelingen en dergelijke. Dan komen ook ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheid langs. Sommige bedrijven zullen daarop kunnen floreren, anderen wellicht juist niet. Duurzaamheidsvraagstukken worden bij waarderingsvraagstukken vooral aangevlogen vanuit het principe van de financiële materialiteit: bieden zij kwantificeerbare risico's en/of kansen.

Als duurzaamheidsvraagstukken en -ontwikkelingen impact hebben op de rendementseis van investeerders dan is de impact daarvan minder goed te meten. Als een onderneming goed zorgt voor haar personeel, of andere duurzame prestaties levert, dan is dat zelden terug te rekenen naar een hoger of lager rendement. Daarenboven zijn er investeerders die een



lagere rendementseis hanteren bij duurzame ondernemingen. Maar dat is een kleine markt.

Bij de uitvoering van waardebepalingen wordt relevante informatie voor materiedeskundigen ook gevonden in de risicoanalyse van de onderneming. Dat is in feite dat wat in de CSRD wordt geduid met *financial materiality*. Dan geldt ook voor deze categorie deskundigen dat zij voor de beoordeling of een duurzaamheidsvraagstuk al dan niet relevant is, mogelijk moeten vertrouwen op het oordeel van weer een andere deskundige. Duurzaamheidsvraagstukken kunnen – mits relevant – waarderingsvraagstukken wel complexer maken.

Materiedeskundigen die specifiek worden ingezet bij de jaarrekeningcontrole om waardebepalingen uit te voeren worden nog niet concreet ingezet bij duurzaamheidsopdrachten. Dat is wellicht een kwestie van tijd. De veranderende demografie bijvoorbeeld, zoals vergrijzing/veroudering, zal naar verwachting impact hebben op pensioen-gerelateerde vraagstukken en daarmee op informatie in het kader van ESRS S1.

De inzet van IT-audit vindt plaats bij veel jaarrekeningcontroles. Uiteraard afhankelijk

van de complexiteit van de IT-omgeving en de kennis die op dat punt voorhanden is in het audit team. De inzet van IT-audit bij *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen is nog redelijk beperkt. Dat heeft ook te maken met het niveau van automatisering en de kwaliteit van de registraties/administratieve organisatie op dat punt bij veel ondernemingen. De werking van de *general IT controls* (GITC) wordt bij de jaarrekeningcontrole in kaart gebracht. Dit is voor een *sustainability assurance*opdracht op basis van *limited assurance* niet per se noodzakelijk. Wel wordt in voorkomende situaties IT audit ingeschakeld als sprake is van een conversie of migratie van systemen. Op dit moment consulteert de IAASB over aanpassingen in de standaarden als gevolg van de toenemende rol van IT tijdens de jaarrekeningcontrole. Ook voor *sustainability assurance* wordt in ISSA 5000 het begrijpen van de rol van IT besproken, de mogelijke informatierisico's en het eventueel steunen op de *controls*, zij het summier. Daarbij wordt ook naar analogie van de jaarrekeningcontrole ingegaan op de verschillen tussen *reasonable assurance* en *limited assurance*. Ook wordt in ISSA 5000 als voorbeeld van de expertise in het multidisciplinaire team expliciet de IT expert genoemd.

“Mijn werk is sterk kwantitatief; de ingewikkelde berekeningen. De accountant is goed in optellen en aftrekken, maar als het om vermenigvuldigen en delen gaat, dan kom ik in beeld.”

Hasib Yaqoubi

Communicatie

De inzet van deskundigen brengt altijd wel de uitdaging mee, dat teamleden elkaar verstaan. Vakjargon en achtergrond kunnen sterk verschillen. De inzet van andere deskundigen is essentieel, ook voor cliënten. Cliënten waarderen dit en vragen daar ook om. Zij spreken de taal van de experts bij de cliënt en de cliënt ervaart toegevoegde waarde ook vanuit de natuurlijke adviesfunctie. De opdracht aan de verantwoordelijke accountant is, om ieder teamlid aangesloten te houden op de doelstellingen van de *assurance*opdracht. Het is soms zoeken naar de balans tussen enerzijds het wetenschappelijke en anderzijds de praktische vraag naar juistheid en/of volledigheid. Maar al doende wordt over en weer snel geleerd. De andere deskundigen moeten bijvoorbeeld ook leren om een goed dossier op te bouwen.

De ervaring bij de inzet van interne materie-deskundigen is, dat zij in veel gevallen inderdaad lid van het *assurance* of audit team zijn. Zij wonen (mits relevant) de team bijeenkomsten en overlegmomenten bij. Vanwege het collegiale karakter, is eigenlijk altijd sprake van een informele relatie.

De actuarissen zijn zeer georganiseerd en werken volgens een helder protocol. Ondanks de verschillen in taal zie je in toenemende mate een soort van taxonomie ontstaan die aan beide kanten wordt begrepen. Zowel accountants als materie-deskundigen merken op dat dit bij diverse andere specialisaties nog niet het geval is.

De aandacht voor de communicatie raakt alle stappen in het *assurance*proces: opdrachtformulering, uitvoering, terugkoppeling en evaluatie.



“Na acht jaren raak ik gewend aan het accountantsjargon en het type professional dat een accountant is.”

Vera Moll

“Het is soms zoeken naar de balans tussen enerzijds het wetenschappelijke en anderzijds de praktische vraag naar juistheid en/of volledigheid.”

Midge Prudon



Opdrachtformulering

Materiedeskundigen ervaren regelmatig dat het ingewikkeld kan zijn voor accountants om de goede vraag te stellen. Het is vaak hoog over: “Ik wil weten of de opbrengsten volledig zijn verantwoord.” Daarmee is de opdracht niet duidelijk gedefinieerd. Het is van groot belang dat de accountant zijn/haar overwegingen en risicoanalyse helder deelt met de deskundige, zodat die precies weet wat de accountant vastgesteld wil hebben (ISSA 5000, standaard 3000A). Over en weer is het dan ook belangrijk om vakjargon zo veel mogelijk te vermijden, want de deskundige spreekt vaak geen accountantstaal en de accountant spreekt veelal niet de taal van de deskundige.

Vaak worden specialisten ingezet vanaf het begin van een *assurance*opdracht. Waar de regels voorschrijven dat de accountant de risicoanalyse uitvoert, is de specialist daar dan direct bij betrokken. Ook bij de beoordeling van de DMA en aansluitend bij de

uitvoering. Hij/zij richt vervolgens zelfstandig – uiteraard altijd in samenspraak – zijn/haar werkprogramma in.

Een aspect is de verantwoordelijkheid voor het ondertekenen van het *assurancerapport*. Dat is de verantwoordelijkheid van de accountant en hij/zij wordt geacht over voldoende basiskennis te beschikken om tot een goede oordeelsvorming te komen. Wat dan een uitdaging is, is het principe van de relevantie van informatie voor de *stakeholders*. De beoordeling van die relevantie is niet hetzelfde als het volgen van een checklist en een *data trail*. Dit vraagt om specialisten die deze beoordeling vanuit kennis kunnen uitvoeren. Anderzijds vindt de specialist zijn/haar eigen thema altijd belangrijk, maar de indruk is, dat dit vooral speelt bij de specialisten die voor de cliënt werken. De adviseur/specialist bij een accountantsorganisatie wordt geacht in staat te zijn om de relevantie van informatie objectief te beoordelen.

“De DMA is ook van belang voor de opbouw van ons team. Afhankelijk van de relevante thema’s die uit de DMA komen worden subject matter experts in het team opgenomen.”

Midge Prudon

“Op het moment dat je een expert inzet op een onderdeel in het grijze ‘wel/niet materieel’-gebied, dan heb ik regelmatig ervaren dat de expert het onderwerp al bijna per definitie als ‘materieel’ bestempelt omdat dit eenvoudigweg het expertisegebied van de betreffende persoon is.”

Klaas Zwaagman



“Bij een groot chemisch concern heb ik de sustainability assuranceopdracht samen met een chemicus gedaan. Veel van de interviews deden we samen, samen identificeren van informatierisico's en dergelijke. Ik heb daar veel van geleerd en andersom hij weer veel van de aanpak van sustainability assuranceopdrachten.”

Nancy Kamp-Roelands

“Je valt als accountant toch wel vaak terug op de specialisten/collega's die je kent en waar je goede ervaringen mee hebt.”

Arnoud Knoop

De uitvoering

Als een cliënt echt groot wordt, dan komt het soms voor dat iedere ESRS een relevant thema is. Dan is per definitie sprake van een groot team door de omvang van de cliënt, maar soms ook doordat ieder ESRS-thema zijn eigen team heeft. Dus een team ESRS E1, team ESRS E2, team ESRS S1 en zo voort. Zo wordt er voor gezorgd dat sprake is van echte specifieke expertise. Die specialisten zijn er niet voor het vinkwerk, maar voor de inhoud, veronderstellingen en achtergronden. Voor de beantwoording van de vraag of alle stromen in beeld zijn. Voor de beoordeling van het transitieplan en voor de beoordeling of de uitgangspunten realistisch zijn. Om de vraag te stellen of

het realistisch is als alles eindigt in net zero in 2050. Zij kunnen de inhoud en uitgangspunten beoordelen. De accountant kan checken of alle stappen in het proces zijn doorlopen. Deze experts adviseren cliënten op hun beurt ook om de veronderstellingen te onderbouwen met scenario analyses. In de meeste opdrachten is het zo dat de leden van het financial audit team het meer gestandaardiseerde werk doen en de materiedeskundigen het specialistische werk. Het draait op dit moment vooral om *limited assurance*. Dat betekent ook in veel gevallen dat specifieke sector kennis die in het reguliere team aanwezig is kan worden ingezet. Gewaarschuwd wordt dat men niet moet overdrijven door op ieder thema een specialist in te zetten.



De terugkoppeling

Specifieke verificaties kunnen voor de accountant complex zijn, omdat hij/zij onbekend is met een thema, maar het kan voor de materiedeskundige een relatief eenvoudige activiteit zijn. Dan komt het aan op een goede en heldere communicatie. Sommige verificaties zijn daadwerkelijk eenvoudig uit te leggen. Denk aan het verbruik van brandstoffen dat eenvoudig te meten is en omrekeningsfactoren die bekend zijn. Het wordt ingewikkeld op grotere productielocaties met procesemissies en bij ondernemingen in de gaswinning die zelf gas verbruiken in hun primaire proces en dergelijke. Ook dan kijkt de accountant mee en moet de materiedeskundige het kunnen uitleggen.

Evaluatie

Het komt voor dat accountants veel vertrouwen hebben in de andere deskundige: “Als jij dat zegt, dan zal het wel goed zijn”, of “daar heb jij verstand van”, of “als jij zegt dat het niet relevant is, dan geloof ik jou.” Dat maakt de accountant erg afhankelijk van het oordeel van de deskundige. Maar andersom zegt de deskundige: “Ik ben geen accountant, dus wat wil je weten?”

Deze bijzondere positie die de deskundige dan wordt toegedicht wordt ook wel geduid met ‘*a zone of legitimate voice*’. Dit fenomeen verwijst naar de ruimte waarin iemand zijn of haar eigen deskundigheid, mening of stem

mag laten horen zonder dat die wordt afgekraakt, genegeerd of onterecht betwist. Het gaat om een context waarin iemands bijdrage als legitiem, waardevol en serieus genomen wordt beschouwd — bijvoorbeeld binnen een team, een debat, een organisatie of een bredere maatschappelijke discussie. Aandachtspunt is dan wel dat de accountant scherp en kritisch blijft. Dat de accountant – of één van de andere teamleden – zich op zijn minst in de materie waar de deskundigen iets over moet zeggen heeft verdiept. Volgens de standaarden wordt van de accountant verwacht dat hij/zij in het hele proces van risicoanalyse naar opdrachtformulering, uitvoering en uitkomsten zich blijft informeren en nadrukkelijk betrokken is. Dit blijkt in de praktijk weerbarstig. Het komt voor dat accountants de uitkomsten van een analyse van de deskundige voor waar aannemen, waarna zij verder gaan met hun eigen werk.



Als jij dat zegt,
dan zal het
wel goed zijn.

De evaluatie gaat veelal in een sessie met de verantwoordelijken in het team. De specialisten die lid zijn van het team zijn er vrijwel altijd vanaf het begin bij. Dus de strakke afbakening conform de standaarden dat de accountant de risicoanalyse uitvoert en zijn/haar vraag stelt aan de deskundige, die gaat in de praktijk niet zo duidelijk op. De deskundige is betrokken bij de risicoanalyse en de vertaling daarvan naar een vraag om *evidence* om mede op basis daarvan zijn/haar werkprogramma in te richten.



Daar heb
jij verstand van.



“Als de accountant een zekere interesse heeft in IT, dan wordt de samenwerking beter en krijgen de gesprekken (analyses) meer diepgang.”

Pieter Polhuis-van Deventer

“Als ik tot de conclusie kom dat een waardering of berekening ‘plausibel’ is of ‘redelijk’, dan wordt de accountant onrustig. Hij/zij wil weten of het goed is. Oordeelsvorming is eigenlijk typisch iets dat bij de accountant hoort.”

Hasib Yaqoubi

Dossiervoering

Dossiervorming is voor de accountant een belangrijk onderdeel van het werk. Het helpt om werkzaamheden te structureren, geordend vast te leggen en om later te kunnen terugvallen op eerder uitgevoerde werkzaamheden, evaluaties en oordeelsvorming. Het dossier wordt ook gebruikt om verantwoording af te kunnen leggen over de wijze waarop een *assurance*opdracht is uitgevoerd.

Materiedeskundigen zijn veelal geen accountant. Zij moeten zich de aanpak van een *assurance*opdracht en de wijze van dossiervoering eigen maken. Op het moment dat een materiedeskundige een externe is, dan is hij/zij geen lid van het *assurance* team. Dan zal de accountant zelf zorgdragen

voor de vastleggingen in het dossier. Als sprake is van een materiedeskundige die verbonden is aan de accountantsorganisatie, zal hij/zij veelal worden opgenomen in het team en daarmee toegang krijgen tot het dossier.

De scheiding tussen externe en interne materiedeskundige is niet altijd even hard. Er zijn situaties denkbaar dat een extern deskundige wel lid van het team wordt gemaakt. Hij/zij krijgt de beschikking over een *laptop* van de accountantsorganisatie en krijgt een duidelijke rol in de aanpak van de *assurance*opdracht en kan zelfstandig bijdragen aan de dossiervoering. Andersom is het mogelijk dat dat in voorkomende gevallen de interne materiedeskundige heel specifiek voor een deeltaak wordt ingezet.

“Het is wel een voordeel dat ik bij één van de big 4 kantoren heb gewerkt. Ik ken de strakke eisen van dossiervoering en dergelijke.”

Wim Holterman

“Voor accountants is de kwaliteit van het dossier belangrijk. Dat is begrijpelijk, onder andere om verantwoording af te leggen. Ik denk wel dat bij een dergelijke beoordeling meer aandacht kan worden besteed aan ‘learning from incidents’ dan aan het bestraffen van fouten.”

Roel Drost



“Ik vond het accountantsdossier voor de EU ETS CO₂-verificaties zeer goed qua opzet: van risicoanalyse naar aanpak, naar uitvoering, naar evaluatie. Maar voor het overige vond ik het afvinken en terugvinken verschrikkelijk.”

Niek van Erk

“Je trekt samen op en als je het een beetje gechargeerd stelt, dan stelt de CO₂-specialist de vragen en zorgt de accountant voor de documentatie.”

Rob Wortelboer

Hij/zij wordt niet opgenomen in het team en krijgt dan ook geen toegang tot het dossier.

Over het algemeen zijn materiedeskundigen wel positief over de gestructureerde opzet van *assurance*opdrachten en de bijbehorende dossiervoering. Zij tonen begrip voor de strakke kwaliteitsvoorschriften en de reviews die op de dossiers/uitgevoerde opdrachten plaatsvinden. Daarbij moet niet worden gedacht dat de materiedeskundigen zelf geen ervaring hebben met een beoordeling van werk en dossier. Voor de verificatie van de CO₂-emissies in het kader van de EU ETS zijn de auditor, het team en de audit firma onderworpen aan de voorschriften en het toezicht van de Raad voor Accreditatie. Ook dit is een strenge toezichthouder. Materiedeskundigen hebben – zeker als zij ervaren zijn met technische vraagstukken – bij reviews van werkzaamheden positieve ervaring met ‘*learning from incidents*’. Zij merken op dat het – zeker nu de verslaggeving over duurzaamheid en de uitvoering van *assurance*opdrachten daarbij een vlucht gaan nemen – belangrijk is om het leertraject naar de toekomst een stevig fundament te geven. En dan is leren van fouten belangrijk en kan het bestraffen van fouten een leerproces vertragen.

De inhoud

De beoordeling van de informatie op grond van de EU Taxonomy wordt bij sommige accountantsorganisaties zonder meer

ondergebracht bij een groep specialisten. De cliënt vraagt daar ook om. Deze specialisten zijn van bijzondere toegevoegde waarde voor zowel de cliënt als voor het team. Deze specialisten zijn ervaren in het beoordelen van taxonomieën en als zij op specifieke technische informatie stuiten, worden weer specialisten ingezet op het gebied van bijvoorbeeld decarbonisatie, waterverbruik of *life cycle assessment* (LCA).

Als dan uiteindelijk de uitkomsten van de *assurance*opdracht moeten worden geëvalueerd, dan neem de eindverantwoordelijke accountant weer het team daarin mee. Dat geldt ook voor de specifieke uitkomsten van het werk van de specialisten. De accountant en het team moeten het begrijpen, zoniet, dan volgt er weer overleg totdat het wordt begrepen. De accountant zal zich er wel in moeten verdiepen. Hij/zij moet weten waar het over gaat. Het is dan van belang dat het *financial audit* team door trainingen en ervaring de nodige basiskennis opdoet. Deze situatie is niet veel anders dan de basiskennis over IT, waarderingvraagstukken en financiële rekenkunde die bij de accountant aanwezig moet zijn.

Naast de inhoudelijke kennis over en weer en het belang van communicatie, is het vooral belangrijk om van elkaar te leren. Ook als het gaat om de concrete aanpak van werkzaamheden. De deskundigen merken op dat accountants goed zijn in



“Als je de rapportering op basis van de Taxonomy wilt beoordelen, helpt het als je het leuk vindt om in de regels te duiken.”

Rob Wortelboer

“Wat door dit alles heenloopt, is het feit dat het vooral gaat om limited assurance. Dan kan het een worsteling zijn om te bepalen hoe diep je in de materie wilt/moet duiken. Iedere vraag kan stuiten op nieuwe risico's, ieder antwoord kan nieuwe vragen oproepen. En dat vraagt om een assurancerespons.”

Rob Wortelboer

“Wat voor mij echt een bijzondere leerervaring was, is dat accountants sterk top down denken en werken, risk based en in termen van materialiteit. Daar heb ik van geleerd om – als meer technisch geschoolde – minder in details te verzanden.”

Roel Drost

“Veel specialisten doen vooral advieswerk voor cliënten, en doen dat vaak liever dan audit support.”

Arnoud Knoop

“Er kunnen situaties voorkomen, waarbij de accountant en de adviseur zo van elkaar verschillen, dat de één van Mars en de ander van Venus lijkt te komen. Verschillen in werkomgeving, cultuur, opleiding, primaire werkzaamheden en object van onderzoek maken communicatie nog belangrijker dan zij al is.”

Dick de Waard



het gestructureerd *top down* denken. Zij benaderen vraagstukken vanuit risicoanalyse en materialiteit. Dan kan het schuren op de details die voor de technisch geschoolde expert vaak belangrijk zijn, maar die voor de accountant minder relevant zijn. De uitdaging is dan om elkaar te vinden op het punt dat informatie vooral van belang is voor de oordeelsvorming van de accountant, zonder technische details te bagatelliseren. Naast de positieve reacties van materiedeskundigen op de samenwerking met accountants en het bijbehorende leerproces voor beiden, zijn zij ook kritisch op de werkwijze van accountants en op het 'type mens'. Zij zien verschillen in cultuur en persoonlijkheid, waarmee moet worden omgegaan. De inzet van al die deskundigen zal ook aan het licht brengen dat sprake is van onzekerheden in de informatie. Het is een groeiproces en de onzekerheden worden minder en minder door voorschrijdend inzicht bij de cliënt, de materiedeskundige en de accountant. Bovendien is veelal sprake van *limited assurance*, dus geven wij als accountant een beperkte mate van zekerheid en dan kan het zo zijn dat de informatie van zichzelf inherent onzeker is. Dat maakt het toch wel weer tot een puzzel.

Onafhankelijkheid

Bij de inschakeling van andere deskundigen dient uiteraard expliciet aandacht te worden besteed aan de onafhankelijkheid van een deskundige. Dat geldt voor zowel de externe als de interne deskundige.

Een voorbeeld van werkzaamheden van collega's van het CSRD-team kan de *pre-assurance*opdracht zijn. Als dit type opdracht wordt uitgevoerd bij een cliënt waar door dezelfde accountantsorganisatie de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag

wordt uitgevoerd, dan kan sprake zijn van een bedreiging voor de objectiviteit van de auditor. Dan moeten er op zijn minst waarborgen worden getroffen. De cliënt kan het erg waarderen als via één loket zowel de *pre-assurance* als de *assurance* kan worden geregeld. De wens van de cliënt is een simpeler en soepel verlopend *assurance*proces, maar de accountant kan stuiten op formele belemmeringen en het vraagstuk van onafhankelijkheid in schijn en wezen.

Gecombineerde opdracht

Als sprake is van een gecombineerde opdracht – de controle van de jaarrekening en de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag – dan vraagt de inrichting van het team/de teams speciale aandacht. Er zal dan vooral worden gekozen voor gescheiden dossiers. Het zijn twee opdrachten, maar in de cliëntportal wordt veel gebruik gemaakt van dezelfde bronnen. Dan gebeurt het dat de beoordeling van de kwaliteit van registraties door één van de teams wordt uitgevoerd. Dan moeten beide het risico in het oog houden, dat je van elkaar kunt denken dat de ander het al heeft gedaan terwijl dat niet het geval is. Dus ook hier: veel overleg, afstemmen en goede dossiervoering. De betrokken accountants doen geen dossier reviews over en weer, maar kiezen er voor om wel regelmatig met elkaar mee te lopen. Hier loopt dan doorheen, dat de *assurance*opdracht inzake het duurzaamheidsverslag veelal is gericht op een beperkte mate van zekerheid. Maar duidelijk is wel, dat teams controleinformatie en conclusies delen.

Connectiviteit en continuïteit

Het wordt met regelmaat aangehaald in vele onderzoeken en publicaties: ESG is financieel. Ook in de gesprekken met de accountants en de diverse materiedeskundigen komt

de financiële impact van duurzaamheidsvraagstukken regelmatig aan de orde. Bij de beoordeling van de waardering van posten in de balans, de rechtmatigheid van activiteiten en de waardering en zelfs continuïteit van ondernemingen wordt dit breed onderkend. Vanuit het raamwerk van de dubbele materialiteitsanalyse wordt dan vooral gekeken vanuit het perspectief van *financial materiality*. Dat betekent met name de focus op de risicoanalyse. De aandacht voor de impact materialiteit is dan minder prominent, tenzij mogelijke impact als een boemerang terugkomt als risico voor de onderneming.

Als het specifiek gaat over de controle van de jaarrekening is het interessant om te verwijzen naar prof. dr. J. Blokdijk (Blokdijk 1989). Hij verwees destijds in een opiniërend artikel in het MAB naar het belang van de inzet van materiedeskundigen. Hij legt de lezers daarbij drie stellingen voor.

1. De samenleving moet rijp gemaakt worden voor de gedachte dat de kosten van milieusanering en -behoud niet op volgende generaties kunnen worden afgewenteld.
2. De ondernemingen moeten milieuzorgsystemen ontwikkelen met een strakke stoffenregistratie en goede interne controle.
3. Accountants en ingenieurs moeten passende samenwerkingsvormen en controletechnieken ontwikkelen, al is het alleen maar om een goed oordeel over de jaarrekening te kunnen geven.

Dan gaat het in het licht van dit essay vooral om de laatste stelling. Blokdijk spreekt daarin nog van ingenieurs. Dit artikel is geschreven in 1989, in een tijd dat vooral milieutechnische vraagstukken in opkomst waren.

Doorredenerend komen wij uit bij het continuïteitsbeginsel. Uit essay 10 (de commissaris aan het woord) leren wij dat de commissarissen vinden dat ESG raakt aan de kern van de onderneming. Als accountant stellen wij de vraag of de continuïteit van de onderneming is geborgd. Dit betekent dat de accountant goed om zich heen moet kijken. Hij/zij moet tijdig in kaart brengen of vraagstukken relevant zijn. Hij/zij moet (ook om dit te kunnen beoordelen) materiedeskundigen in de arm nemen. En dan moet – met de kennis over deze vraagstukken – worden beoordeeld of de toepassing van *going concern* nog passend is. Dan moet de blik ook verder reiken dan alleen de activiteiten van de onderneming, maar moet ook aandacht worden besteed aan de mogelijke risico's vanuit de wetgever, investeerders, bankiers en verzekeraars. Voor de beoordeling van toekomstscenario's kan het wenselijk zijn om wederom om te zien naar terzakekundige collegae.



6.

De conclusie

Het werd door één van de geïnterviewden al opgemerkt: de accountant is meer en meer een regisseur van een samengesteld team, waarbij hij/zij allerhande specialisten inzet om tot een adequate oordeelsvorming te komen. Daarbij kan het voorkomen dat ook deskundigen zich weer moeten laten bijstaan door andere deskundigen en kan het een omvangrijk en divers team worden. Dit geldt voor zowel de controle van de jaarrekening als voor de *assurance*opdracht bij het duurzaamheidsverslag. Want in Nederland is het duidelijk: *assurance*opdrachten bij duurzaamheidsverslagen op basis van de CSRD horen tot het domein van de accountant. En zo kan de combinatie van al deze werkzaamheden ontaarden in een omvangrijk team, waarin meerdere materiedeskundigen een substantiële inbreng hebben. De eindverantwoordelijke accountant moet dit alles kunnen regisseren, bewaken en evalueren. Dat vraagt soms veel van deze accountant.

Om de regiefunctie van de accountant vorm te geven, is veel vastgelegd in meerdere nationale en internationale richtlijnen. Let wel: richtlijnen voor de accountants en dus niet voor de andere deskundigen. De eindverantwoordelijkheid ligt altijd nog bij de accountant, dus zijn/haar regelgeving stuurt. Het begint bij standaarden 600, 610 en 620 waarin vanuit de standaardsituatie – de accountant als controleur van de jaarrekening – wordt voorgeschreven hoe om te gaan met andere deskundigen en accountants. Voor *assurance*opdrachten bij niet-financiële informatie wordt hierop explicieter ingegaan in de standaarden 3000A en 3810N. Deze laatste standaard is puur Nederlands. De inmiddels gepubliceerde internationale standaarden ISSA 5000 en IESSA zijn echter zeer vergelijkbaar, maar niet exclusief voor accountants geschreven. Op moment van dit schrijven wordt door de EC nog gewerkt aan een EU *assurance*standaard. De verwachting is, dat ook die uiteindelijk sterk zal lijken op de reeds bestaande standaarden.

“Bij zeer complexe duurzaamheidsissues moet zwaar gesteund worden op andere expertises. De vraag komt dan op tot hoever je nog eindverantwoordelijkheid kunt dragen. Daarom is in de jaren 2000 vanuit NivRA bij de eerste consultatie van wat nu standaard 3810N is ook een afzonderlijke discussiepaper opgesteld over eindverantwoordelijkheid. Daarbij was gezamenlijk aftekenen van de milieudeskundige en de accountant ook één van de mogelijkheden. Dit heeft, mede onder internationale druk, nooit verder vorm gekregen.”

Nancy Kamp-Roelands



“De accountant is allang geen persoon
meer, maar een team.”

Dick de Waard

In feite is nu anno 2026 het team van de toekomst al zichtbaar. Het aantal relevante aandachtspunten voor de bedrijfsvoering van een onderneming en dus voor haar financiële en duurzaamheidsverslaggeving groeit met de toenemende maatschappelijke complexiteit. Het is niet meer een kwestie van een beoordeling op basis van historische kosten en een overzichtelijke administratieve organisatie. In toenemende mate nemen ook de planetaire veranderingen, geopolitieke invloeden, de toekomst, digitale technieken en kunstmatige intelligentie bezit van informatie en waarderingen. Dan kan de accountant het niet meer alleen af. Dan zal hij/zij experts aan het team moeten toevoegen.

Grote accountantsorganisaties beschikken over gespecialiseerde afdelingen en over sectorspecifieke teams. Daar is veel kennis voorhanden. Kleinere accountantsorganisaties zullen in mindere mate over eigen deskundigen beschikken, terwijl de vraagstukken bij hun cliënten net zo complex kunnen zijn. Dan is samenwerking geboden. Dat kan met elkaar en dat kan in SRA-verband.

In hun publicatie in De Accountant schreven Eline Vree en Fred Drieënhuizen al in 2004: *“Het team moet alle te rapporteren gegevens onafhankelijk en met autoriteit kritisch kunnen beoordelen en zo nodig aanvechten bij de verantwoordelijke deskundigen van de rapporterende organisatie. Het team moet ook beschikken over kennis van de geldende wet- en regelgeving en gebruiken in de branche.”* Uit de interviews voor dit essay blijkt dat de betrokkenen anno 2026 daar ruimschoots invulling aan hebben gegeven.

De belangrijkste opbrengst uit de interviews is vooral dat het aankomt op samenwerken en communiceren. Door elkaar vroegtijdig bij vraagstukken te betrekken, door helder te communiceren en door het vergaren van basiskennis over en weer kan een duidelijke onderzoeksvraag worden geformuleerd, kunnen de juiste werkzaamheden worden uitgevoerd, kunnen kwalitatief goede dossiers worden opgebouwd en kunnen de uitkomsten worden vertaald naar de juiste conclusies.



Bronvermelding

- Blokdijk, J.H., *Milieu en accountant*. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie. Maart 1989 pp 85-88.
- Kamp-Roelands AEM (2022). Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 96 (3/4) 89-100. <https://mab-online.nl/issue/3554/>
- Vree E en Drieënhuizen F (2004). Samenwerken met experts, verantwoordelijk, aansprakelijk? De Accountant. Februari 2004.
- EFRAG: <https://www.efrag.org/en/sustainability-reporting>
- IESBA (2025). International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting). IFAC januari 2025. <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-international-ethics-standards-sustainability-assurance-including-international>
- IAASB (2024). ISSA 5000 General requirements for Sustainability Assurance Engagements. IFAC november 2024. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-sustainability-assurance-5000-general-requirements-sustainability-assurance>
- NBA. NV COS 600 Bijzondere overwe-
gingen - controles van financiële
overzichten van een groep (inclusief
de werkzaamheden van accountants
van groepsonderdelen). [https://
www.nba.nl/wet--en-regelgeving/
hra/1619/1645/5184/5185/](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/1645/5184/5185/)
- NBA. NV COS 610 Gebruikmaken
van de werkzaamheden van
interne auditors. [https://www.
nba.nl/wet--en-regelgeving/
hra/1619/1645/5184/5419/](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/1645/5184/5419/)
- NBA. NV COS 620 Gebruikmaken
van de werkzaamheden van een
door de accountant ingescha-
kelde deskundige. [https://www.
nba.nl/wet--en-regelgeving/
hra/1619/1645/5184/5550/](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/1645/5184/5550/)
- NBA. NV COS 3000A Assurance-
opdrachten anders dan opdrachten
tot controle of beoordeling van
historische financiële informatie
(attest-opdrachten). [https://www.
nba.nl/wet--en-regelgeving/
hra/1619/7285/7286/7287/](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/7285/7286/7287/)
- NBA. NV COS 3810N Assurance-
opdrachten inzake duurzaam-
heidsverslaggeving. [https://www.
nba.nl/wet--en-regelgeving/
hra/1619/7285/8331/9283/](https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/7285/8331/9283/)
- Rijksuniversiteit Groningen:
Duurzaamheidsverslaggeving na de
CSRD – 9 Opstellers en auditors aan het
woord. 31 maart 2026. [https://www.rug.
nl/business-school/themes/sustainabili-
tytheme/essayreeks-duurzaamheidsver-
slaggeving-na-de-csrd](https://www.rug.nl/business-school/themes/sustainabilitytheme/essayreeks-duurzaamheidsver-
slaggeving-na-de-csrd)



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 advieswerkzaamheden 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 dienstbetrekking 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