

Mkb-accountant en assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie



Mkb-accountant en assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie

NEMACC onderzoek uitgevoerd door de Rijksuniversiteit Groningen

Prof. dr. Nancy Kamp-Roelands RA

Prof. dr. Dick de Waard RA

November 2019

Inhoud

1. Inleiding	3
2. Onderzoeksverantwoording	5
2.1 Onderzoeksvraag NEMACC	5
2.2 Te leveren producten	5
2.3 Gerealiseerde aanpak	5
3. Niet-financiële informatie	6
3.1 Afbakening van het begrip	6
3.2 Focus op duurzaamheid	7
4. In gesprek met...	9
4.1 Inleiding	9
4.2 De bank	9
4.3 De ondernemer	10
4.3.1 Inleiding	10
4.3.2 Transportondernemer	10
4.3.3 Vetsmelterij	11
4.3.4 Autodealer	11
4.3.5 Spuiterij (poedercoating)	12
4.3.6 Samenvattend	13
4.4 De accountant	13
4.4.1 De accountant van nu	13
4.4.2 De accountant van de toekomst	14
5. Assurance-opdrachten bij niet-financiële informatie	15
5.1 Opdrachten die bijdragen aan de geloofwaardigheid van informatie	15
5.2 Wat maakt niet-financiële informatie verschillend ten opzichte van financiële informatie en tot welke uitdagingen leidt dit?	17
5.3 Hoe ziet een assurance-opdracht onder NV COS 3000 serie eruit en wat zijn specifieke aandachtspunten?	18
5.3.1 Mate van zekerheid	20
5.3.2 Een risicogerichte assurance-benadering	21
5.3.3 Professionele oordeelsvorming en professioneel kritische houding	21
5.3.4 Criteria	22
5.3.5 Assurance-bewijs	22
5.4 Handvatten voor de belangrijkste uitdagingen tijdens de assurance-opdracht	22
5.4.1 Stap 1: Offertetraject en randvoorwaarden voor de assurance-opdracht	23
5.4.2 Stap 2: Opdrachtaanvaarding	26
5.4.3 Stap 3: Onderneming, omgevingsfactoren en gehanteerde criteria	28
5.4.4 Stap 4: Stakeholderdialoog, keuze materiële onderwerpen en indicatoren, en het vaststellen van materialiteit	32
5.4.5 Stap 5: Verslaggevingsprocessen en beheersmaatregelen	34
5.4.6 Stap 6: Risico-analyse en planning procedures (aard, timing en diepgang)	37
5.4.7 Stap 7: Uitvoeren van verdere procedures	39
5.4.8 Stap 8: Concluderende evaluatie van toereikendheid verkregen bewijs	41
5.4.9 Stap 9: Bevestiging door de onderneming en toestemming tot openbaarmaking van accountant	42
5.4.10 Stap 10: Communicatie	43
6. Conclusie en slotopmerkingen	44

1. Inleiding

Het begrip niet-financiële informatie is niet meer weg te denken uit de discussies die in en om het accountantsberoep woeden. In de jaren 90 van de vorige eeuw kon de opkomst van milieujaarverslaggeving worden waargenomen. Nu, anno 2019, heeft deze vorm van verslaggeving zich verder ontwikkeld naar informatieverstrekking door ondernemingen op het gebied van de economische, milieu en sociale impact van de onderneming. Dit omvat onderwerpen als energie en klimaat, werknemersaangelegenheden, ethische vraagstukken op het gebied van mensenrechten, kinderarbeid en diversiteit, productverantwoordelijkheid, werkgelegenheid, innovatie en de financiële continuïteit van de onderneming. De onderwerpen zijn niet beperkt tot de organisatorische grenzen van de onderneming zelf maar omvatten ook de gehele keten.

In deze ontwikkeling waren de grote ondernemingen toonaangevend. Niet-financiële informatie wordt gepresenteerd in duurzaamheidsverslagen en/of geïntegreerde jaarverslagen waaraan veel tijd en energie wordt besteed. Door een groeiend aantal van deze ondernemingen wordt aan de accountant gevraagd om deze jaarverslagen – aanvullend op de jaarrekening – van *assurance* te voorzien. Het feit dat de hiervoor geschetste ontwikkeling zich vooral voordeed bij grote ondernemingen, had tot gevolg dat de dienstverlening op het gebied van advisering en *assurance* vooral was voorbehouden aan de grotere accountantsorganisaties.

Nu echter – mede onder druk van de ontwikkelingen op het gebied van klimaatverandering – de maatschappelijke relevantie van duurzaam ondernemen voelbaar wordt, komt steeds pregnanter de vraag op in hoeverre ook het midden- en kleinbedrijf een aantoonbare bijdrage kan leveren aan de beperking van de negatieve impact door ondernemingen op de hiervoor genoemde gebieden.

In dit document wordt vanuit dit perspectief gekeken naar de rol van de externe accountant ten aanzien van de kwaliteit van de niet-financiële informatie die door ondernemingen in het mkb wordt/kan worden gegenereerd. Daarbij draait het om de rol van leverancier van *assurance* en de bijbehorende natuurlijke adviesfunctie. Indien focus wordt gericht op de ondernemingen in het mkb, komt de accountant in het mkb in beeld. Dit betreft kleine tot middelgrote accountantsorganisaties. Een aspect dat daarbij opkomt is het vraagstuk omtrent de deskundigheid en bemensing van teams. Duidelijk is, dat samenwerking in dit verband een belangrijk speerpunt zal zijn.

De opkomst van niet-financiële informatie is ook voor de accountant een belangrijke ontwikkeling. De accountant is immers deskundig als het gaat om de verificatie van informatie, zij het vooral financiële historische informatie. Daar waar door de grotere accountantskantoren afdelingen zijn ingericht die zich hebben bekwaamd in de verificatie van niet-financiële informatie en de advisering ter zake, is dit voor veel accountants in het mkb-segment nog een grotendeels onontgonnen terrein. In de regelgeving zijn echter al wel standaarden opgenomen die handvatten geven voor opdrachten op dit terrein (NV COS 3000, 3410 en 3810N) en die voortdurend worden aangepast aan de lopende ontwikkelingen.

Het doel van dit onderzoek is in kaart te brengen op welke wijze de accountant in het mkb-segment diensten kan verlenen op het gebied van *assurance* en de natuurlijke adviesfunctie op het gebied van niet-financiële informatie.

Niet-financiële informatie bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over de strategie, de bedrijfsvoering en de uitkomsten hiervan in de vorm van prestaties of effecten, zonder dat sprake hoeft te zijn van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem.

Uit eerder onderzoek van NEMACC¹ blijkt dat “Assurance bij niet-financiële informatie, KPI's binnen de narratieve jaarverslagen, duurzaamheidsverslagen en *integrated reporting*” een relevante potentiële *assurance*-opdracht voor mkb-accountants kan zijn. Het was ook een van de vijf *assurance*-opdrachten die uit de denktank naar voren kwamen als meest relevant voor het mkb. Er werd door de denktank ook geconcludeerd dat steeds meer behoefte ontstaat aan duurzaamheidsinformatie. Uit dit eerder NEMACC-onderzoek bleek uit de interviews met *stakeholders* dat een behoefte aan *assurance* bij keteninformatie wordt onderkend. Daarbij werd opgemerkt dat commerciële organisaties een rol als tussenpersoon vervullen tussen leverancier en afnemende onderneming, waarbij soms certificering plaatsvindt. Ook de mkb-kantoren noemden *integrated reporting* en maatschappelijk verantwoord ondernemen als voorbeelden van nieuwe dienstverlening. Een geïnterviewde merkte op dat de huidige standaarden (controle en beoordeling) onvoldoende zijn toegespitst op de behoeften die leven in het mkb. Daarom wordt in dit onderzoek gekeken hoe bredere handvatten voor *assurance*-opdrachten kunnen worden geboden aan de mkb-accountant. Omdat dit momenteel voor het mkb nog een dienst is waarvoor de markt zich nog verder zal gaan ontwikkelen, wordt voorafgaand aan deze bespreking ook kort besproken dat er naast *assurance*-opdrachten ook ander typen diensten zijn die bij kunnen dragen aan het verhogen van de kwaliteit van niet-financiële informatie.

Het mkb vertegenwoordigt 99% van het bedrijfsleven in de EU. Niet-financiële informatie wordt belangrijker bij de toegang tot kapitaal en in het kader van zakelijke transacties. Ook consumenten raken steeds meer geïnteresseerd in de niet-financiële informatie van bedrijven.

Het mkb in deze publicatie wordt omschreven conform de gegevens die daartoe in Titel 9 Boek 2 BW (in de artikelen 395a, 396, 397 en 398) zijn opgenomen. Er moet minimaal aan 2 van de 3 aspecten worden voldaan uit onderstaande tabel (werknemers, omzet, balanstotaal).

	Werknemers	Omzet	Balanstotaal
Middenbedrijf	<250	<= €40 mln	<=€20 mln
Klein bedrijf	<50	<= €12 mln	<=€ 6 mln
Micro	<10	<= €700.000	<=€ 350.000

¹ Op 14 juni 2017 heeft NEMACC in samenwerking met de NBA en de Erasmus School of Accounting & Assurance op basis van het NEMACC-rapport ‘Literatuuronderzoek naar overige assurance-diensten in het mkb’ (September 2017) een denktank-bijeenkomst gehouden die als doelstelling had: gedachtewisseling met betrekking tot nieuwe vormen van assurance-diensten, anders dan die betrekking hebben op historische financiële informatie (bijvoorbeeld: controle/beoordeling van jaarrekeningen). De aandacht was daarbij gericht op assurance-diensten in het kader van de NV COS 3000-rubriek. Dit heeft geleid tot het definitieve rapport ‘Assurance in het mkb’, December 2017

2. Onderzoeksverantwoording

2.1 Onderzoeksvraag NEMACC

De actuele onderzoeksvraag van NEMACC betreft het in opvolging van het project “Assurance in het mkb” ontwikkelen van beschrijvingen en handvatten voor *assurance* bij niet-financiële informatie voor het mkb. Hierbij wordt in het bijzonder aandacht gevraagd voor de toenemende vraag naar niet-financiële informatie in het kader van kredietverlening en in het kader van ketentransparantie, waarbij afnemers steeds vaker van hun toeleveranciers niet-financiële informatie vragen. Niet-financiële informatie wordt in het kader van de productontwikkeling breder geïnterpreteerd dan alleen duurzaamheidsinformatie. In de beschrijvingen en handvatten dient aandacht te worden besteed aan zowel de aandachtspunten bij *assurance* als aan aanknopingspunten voor de invulling van de natuurlijke adviesrol.

Deze publicatie richt zich vooral op accountants in het mkb die vanuit verschillende rollen in aanraking kunnen komen met niet-financiële informatie en de betrouwbaarheid en geloofwaardigheid hiervan.

2.2 Te leveren producten

Onderdeel van het onderzoek is de pragmatische interpretatie van relevante standaarden en beschrijvingen in de NV COS 3000-serie. Daarnaast zullen in het kader van het onderzoek gesprekken worden gevoerd met een aantal vertegenwoordigers van banken, ondernemingen uit het mkb (B2B), afnemers en mkb-accountants over de verwachtingen ten aanzien van de natuurlijke adviesfunctie van de accountant met betrekking tot bewustwording over niet-financiële aspecten van de bedrijfsvoering, de inbedding in de bedrijfsvoering, het meten van niet-financiële prestaties en de verwachtingen ten aanzien van de betrouwbaarheid van niet-financiële informatie. Met mkb-accountants wordt in het interview verder aandacht besteed aan de verwachtingen ten aanzien van de benodigde beschrijvingen en handvatten voor *assurance* bij niet-financiële informatie (incl. aandacht voor de natuurlijke adviesfunctie).

2.3 Gerealiseerde aanpak

Om tot dit verslag te komen zijn gesprekken gevoerd met mkb-accountants. Tevens zijn vragen voorgelegd aan een groep van mkb-accountants en is tijdens inhoudelijke bijeenkomsten met groepen van mkb-accountants gediscussieerd over de rol van de accountant ten aanzien van niet-financiële informatie. Tenslotte is met studenten gesproken over hun verwachtingen ten aanzien van de rol van de accountant bij niet-financiële informatie.

Gesproken is met enkele vertegenwoordigers van banken – met name in het kader van de rol van banken ten aanzien van klimaatverandering.

Met een viertal ondernemers is gesproken over de mogelijkheden, noodzaak en belemmeringen die zij zien op het gebied van niet-financiële informatie. De uitkomsten van deze gesprekken zijn belangrijke input gebleken voor de uitwerking van de handvatten voor de accountant, zoals opgenomen in hoofdstuk 5.

3. Niet-financiële informatie

3.1 Afbakening van het begrip

Niet-financiële informatie werd in 2008 door Koninklijk NIVRA (nu NBA) in het rapport 'Niet-financiële informatie in beweging' omschreven als alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over de strategie, de bedrijfsvoering en de uitkomsten hiervan in de vorm van prestaties of effecten, zonder dat er sprake hoeft te zijn van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem. Ook na debatten over het onderwerp bleef deze definitie overeind en ook in het 2010-rapport van het Koninklijk NIVRA (nu NBA) 'Meer dan euro's alleen' werd deze omschrijving nog gebruikt.

Meer recent in internationaal verband hanteert de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in haar discussiepaper gepubliceerd in 2013 over de geloofwaardigheid van andere informatie dan financieel de afkorting EER, die staat voor Emerging External Reporting. In latere publicaties heeft de IAASB deze terminologie veranderd naar Extended External Reporting. In het algemeen kan niet-financiële informatie bestaan uit informatie die beschrijvend, kwantitatief, historisch of toekomstgericht is.

In de jaren '80 werd informatie over personeelsaangelegenheden steeds belangrijker. Tot op de dag van vandaag publiceren bepaalde ondernemingen² nog steeds een sociaal jaarverslag. In de jaren 90 van de vorige eeuw werd begonnen met milieuverslaggeving. Daarna is het aantal thema's met een niet-financieel karakter dat in de verslaggeving is betrokken alleen maar toegenomen. Rond de eeuwwisseling introduceerde John Elkington het Triple P raamwerk: *people*, *planet* en *profit*. Ook dat raamwerk is weer verder uitgewerkt en tegenwoordig brengen ondernemingen vooral in overleg met hun belangrijkste stakeholders in kaart wat relevante (niet-financiële) informatie over de onderneming is. Het gaat daarbij niet per definitie over de aan duurzaamheid gerelateerde informatie, zoals energieverbruik en CO₂-uitstoot, afval, ethische vraagstukken, het menselijk en sociaal kapitaal (werknemers en directe omgeving van de onderneming), preventie van omkoping en corruptie, diversiteit en meer. Ook informatie gericht op personeelstevredenheid, cliënttevredenheid, productkwaliteit, toegang tot (de producten van) de onderneming, corporate governance gerelateerde informatie en meer. Het gaat steeds meer om de toegevoegde waarde op economisch, milieu- en sociaal gebied die ondernemingen creëren vanuit hun missie.

Belangrijk daarbij is, dat ondernemingen zich bewust zijn van hun positie in de keten waarin zij hun bijdrage leveren. Leveranciers en afnemers stellen eisen aan de wijze waarop ondernemingen, groot en klein, acteren en willen daarover geïnformeerd worden. Dit heeft geleid tot de ontwikkeling van een veelheid aan richtlijnen voor niet-financiële informatie. NEMACC heeft in 2014 een stappenplan ontwikkeld voor geïntegreerde verslaggeving door het mkb met aanknopingspunten voor zowel de mkb-ondernemer als de mkb-accountant. Het interactieve stappenplan is beschikbaar op de NBA-website. Het stappenplan is gebaseerd op de richtlijnen van de International Integrated Reporting Council.

In dit stappenplan zijn 7 stappen opgenomen, die we vervolgens kort vanuit de adviesfunctie van de mkb-accountant beschrijven in overeenstemming met de NEMACC-brochure integrated reporting:

- Stap 1: Ken uw onderneming. De ondernemer stimuleert het denken aan de hand van zijn bedrijfsmodel. Hoe ziet het eruit en wat betekent dit voor zijn bedrijfsvoering? Hoe zijn de processen ingericht en aan welke knoppen kan hij draaien?

² Volgens artikel 31b van de WOR is de ondernemer verplicht de ondernemingsraad ten minste éénmaal per jaar schriftelijk te informeren over de aantallen en de verschillende groepen van de in de onderneming werkzame personen, alsmede het gevoerde sociale beleid. Dit kan de ondernemer doen via een sociaal jaarverslag. Bedrijven en organisaties met 50 of meer medewerkers moeten een ondernemingsraad (OR) hebben. Bedrijven en organisaties met minder dan 50 medewerkers hebben deze verplichting niet. Zij moeten een personeelsvertegenwoordiging (PVT) hebben of personeelsvergaderingen (PV) organiseren.

- Stap 2: Ken uw omgeving. Politieke, juridische, sociale, economische, technologische en ecologische ontwikkelingen zijn relevant. Hoe speelt de ondernemer daar op in en met welke relaties houdt hij rekening?
- Stap 3: Ken de kansen. De ondernemer kent (inter)nationale initiatieven en subsidies die van waarde kunnen zijn voor zijn onderneming. Hij herkent korte- en langetermijnkansen en kan weloverwogen keuzes maken.
- Stap 4: Ken de risico's. Risico's zijn situaties die de onderneming potentieel kunnen schaden. De ondernemer leert manieren om de grote risico's van de kleinere te onderscheiden en een aanpak om de risico's om te zetten in kansen.
- Stap 5: Hoe hangt alles samen? Bij geïntegreerd denken en rapporteren maakt de ondernemer zichtbaar dat er veel samenhang is. Er kunnen bekende en tot nu toe onbekende verbindingen gelegd worden.
- Stap 6: Is de onderneming voorbereid op de toekomst? Krijg inzicht in hoe de ondernemer inspeelt op toekomstige effecten zoals een veranderend klimaat en schaarser wordende grondstoffen. Hoe blijft de onderneming toekomstbestendig?
- Stap 7: Geïntegreerd rapporteren. Vertel het intern, aan intermediairs, extern. "Geïntegreerd denken" biedt een goed uitgangspunt voor rapportage. Geen dikke verslagen maar een bondig verhaal met de meest relevante thema's van de onderneming.

Vanuit het perspectief van waardecreatie kan over een veelheid aan onderwerpen worden gerapporteerd. Iedere sector of zelfs iedere onderneming kan vanuit het gehanteerde bedrijfsmodel verschillende onderwerpen hebben die relevant zijn. Relevantie wordt bepaald vanuit het perspectief van waardecreatie op meerdere gebieden dan financieel, waardecreatie op langere termijn in plaats van alleen korte termijn en waardecreatie voor meerdere belanghebbenden.

3.2 Focus op duurzaamheid

Ondanks de veelheid van onderwerpen waarover gerapporteerd kan worden, ligt de focus bij de start van verslaggeving veelal op operationele en duurzaamheidgerelateerde informatie. Specifiek voor deze focus zijn internationaal richtlijnen ontwikkeld, waarvan de Global Reporting Initiative (GRI) gevestigd in Amsterdam, de meest bekende en toegepaste vrijwillige richtlijnen ontwikkelt. Deze richtlijnen en de stakeholder-analyse worden door veel grote ondernemingen al meerdere jaren gehanteerd. De afgelopen jaren zijn de richtlijnen omgezet in standaarden per onderwerp. Specifiek voor het mkb is in 2004 de publicatie High-5 ontwikkeld. Per potentieel onderwerp heeft GRI beschreven hoe iets gemeten en gerapporteerd kan worden. Een mkb-ondernemer kan daarbij eerst via een dialoog met belanghebbenden bepalen wat de meest relevante onderwerpen zijn waarop waarde kan worden gecreëerd en daarna de bijbehorende GRI-standaard selecteren om het onderwerp te meten.

Door de toegenomen maatschappelijke belangstelling voor de rol van de onderneming in de samenleving en de toegenomen zichtbaarheid van de maatschappelijke effecten van de ondernemingsactiviteiten beginnen ook de kleine en middelgrote ondernemingen de druk vanuit de keten te voelen om ook transparant te worden over hun prestaties op niet-financieel gebied. Een belangrijke ontwikkeling hierbij is, dat ondernemingen oog beginnen te krijgen voor impact naar twee kanten. Niet alleen heeft de onderneming impact op haar omgeving, maar de omgeving heeft ook impact op de onderneming. Specifiek op het vlak van klimaatverandering wordt dit heel zichtbaar en voelbaar. In eerste instantie rapporteerden ondernemingen omtrent de door hen gerealiseerde uitstoot van CO₂. Daarmee wordt informatie gegeven over de impact op de omgeving. Sinds de zomer van 2018 wordt nu in Nederland ook ervaren dat sprake kan zijn van impact op de onderneming. Door de extreem warme en droge zomer – die wordt toegeschreven aan klimaatverandering – mislukten oogsten, werd de aanvoer over de Rijn bemoeilijkt, konden gewassen niet op tijd worden geplant en kwam de watervoorziening in de problemen. Tijdens de zomer van 2019 gaan deskundigen in op de kans dat de zomers in Nederland frequent of blijvend droog en warm zullen zijn. Dit zijn fysieke

invloeden op de onderneming met een ad hoc of permanent karakter, waarnaar gehandeld moet worden. Daarnaast zal door dit soort ontwikkelingen de markt veranderen, zullen productiemiddelen of grondstoffen schaars worden, zal de overheid ingrijpen met maatregelen en kan een onderneming in een transitiefase komen te verkeren. Door de Taskforce Climate-related Financial Disclosures (TCFD) is een publicatie opgesteld waarin een raamwerk/denkmodel wordt aangereikt voor de bepaling van de financiële impact van dergelijke ontwikkelingen³. Vergelijkbare modellen zijn denkbaar voor vraagstukken als overige milieuverontreiniging, mensenrechten en kinderarbeid. Ondertussen hebben de Verenigde Naties in 2015 de 17 Sustainable Development Goals (SDG's) gepubliceerd⁴. Dit zijn wereldwijde doelstellingen op het gebied van gelijkheid voor alle mensen, ook in kansen op ontwikkelingen, op het gebied van economische ontwikkeling en op het gebied van milieu. De bij de Verenigde Naties aangesloten landen hebben zich verplicht tot het realiseren van deze doelstellingen. In het verlengde daarvan zoekt een toenemend aantal (veelal grote) ondernemingen aansluiting tussen hun strategie en de voor hen van toepassing zijnde SDG's. De bijdrage die zij willen leveren aan de realisatie van deze SDG's vertalen zij naar acties in de keten. Daarbij zijn ook de acties van de Nederlandse overheid van belang. De overheid formuleert doelen vanuit deze SDG's. Een voorbeeld hiervan is de totstandkoming van het Parijs Akkoord ten aanzien van klimaatverandering en het daaruit voortvloeiende Nederlandse Klimaatakkoord. Op deze wijze gaan alle ondernemingen op enigerlei wijze geconfronteerd worden met de toenemende aandacht voor maatschappelijke vraagstukken en de bijdrage die de onderneming levert op een breder vlak dan alleen financieel. De accountant zal daarop alert moeten zijn en zich verder moeten bekwamen in vraagstukken die samenhangen met niet-financiële informatie.

³ Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD, June 2017

⁴ <https://www.un.org/sustainabledevelopment/>

4. In gesprek met...

4.1 Inleiding

Het gesprek is aangegaan met ondernemers, banken en accountants. De ondernemers zijn uiteraard de hoofdpersoon in deze uiteenzetting. De banken worden in het midden- en kleinbedrijf gezien als één van de belangrijkste belanghebbenden. En de accountant betreft de doelgroep waar dit onderzoeksverslag voor is geschreven.

4.2 De bank

Banken in Nederland ontwikkelen in toenemende mate een visie op hun rol als intermediair, als spin in het web. Banken trekken geld aan en verstrekken geld. De vraag die daarbij de laatste jaren steeds duidelijker wordt gesteld is: 'Waar komt dit geld vandaan en waar gaat het naartoe?'. Banken stellen in toenemende mate eisen aan de bron en het doel. Uiteraard wordt al vele jaren door banken een risicoanalyse ter zake uitgevoerd, maar de laatste jaren ontwikkelen de banken daarbij expliciet aandacht voor duurzaamheidsaspecten.

In het gesprek met ASN Bank wordt zichtbaar dat deze bank heel nadrukkelijk een CO₂-neutrale investeringsbalans nastreeft. Daarmee wordt bedoeld, dat de bank bij het doen van investeringen of kredietverstrekking nauwlettend in het oog houdt, dat ten minste evenveel CO₂-uitstoot wordt vermeden als plaatsvindt. Dit heeft invloed op de kredietverstrekking door de bank.

Een vertegenwoordiger van de European Investment Bank licht toe dat de bank bij het aangaan van investeringen of kredietverstrekking de CO₂-uitstoot van een te financieren project meeweegt in de besluitvorming. Indien de uitstoot van CO₂ leidt tot een negatieve maatschappelijke impact, zal de bank niet overgaan tot investeren of kredietverstrekking. In navolging hierop ontwikkelt de EIB vergelijkbare criteria voor andere duurzaamheidsvraagstukken teneinde ook die mee te wegen in de financieringsbeslissing.

In Nederland heeft een aantal relevante spelers in de financiële sector – geïnspireerd door het initiatief van ASN Bank - elkaar gevonden in PCAF (Platform Carbon Accounting Financials). Dit platform onderzoekt de mogelijkheden voor banken om een rol te nemen in de klimaatdiscussie. Deze rol kan variëren van het weigeren van financiering voor projecten met een te omvangrijke negatieve CO₂-impact tot het simuleren van het tegenovergestelde. Daarbij kan gebruik worden gemaakt van instrumenten als het rentepercentage of overige met de financiering/investering samenhangende voorwaarden.

De meest in het oog springende acties betreffen de klimaatdiscussie, maar inmiddels is door banken ook de scope verbreed naar de overige duurzaamheidsvraagstukken zoals mensenrechten en andere ethische vraagstukken. Sinds kort is dit initiatief opgeschaald naar een mondiaal initiatief en is de naam gewijzigd in Partnership for Carbon Accounting Financials.

De banken geven in de gesprekken aan, dat informatie voor hen cruciaal is. Zij zijn ook op dit vlak afhankelijk van de kwaliteit van de informatie die zij van de ondernemingen ontvangen. De vertegenwoordiger van de European Investment Bank spreekt in dit verband uit dat hij hier een belangrijke rol ziet voor leveranciers van *assurance*, zoals de accountant.

4.3 De ondernemer

4.3.1 Inleiding

Uit de gesprekken met ondernemers komt naar voren, dat veel van hen de ontwikkelingen zien en de eventuele bedreigingen en beperkingen die daar vanuit kunnen gaan, maar zij vertalen die vooral in kansen. Kansen om de *business* te versterken, of in ieder geval in stand te houden. Bij alles wat zij ondernemen, houden zij nadrukkelijk de financiële keerzijde in het oog. Dat is onvermijdelijk, maar wel is een verschil zichtbaar tussen ondernemers die op het gebied van duurzaamheid meer intrinsiek gemotiveerd zijn en ondernemers die dit zien als belangrijke voorwaarde waaraan moet worden voldaan om *in business* te blijven.

4.3.2 Transportondernemer

Het vraagstuk van de transportondernemer is complex. De geïnterviewde ondernemer valt in de categorie 'intrinsiek gemotiveerd' op het gebied van duurzaamheid. Hij is de vierde generatie in het familiebedrijf met ruim 100 vrachtwagens. Hij ziet echter ook nadrukkelijk de keerzijde. De marges in de transportbranche staan onder druk, dus investeringen die leiden tot een hogere kostprijs zijn niet populair.

De transportondernemer houdt meerdere ontwikkelingen in het oog. Als het gaat om energie en klimaat, let hij op de kosten van de brandstof (zijn onderneming verbruikt miljoenen liters diesel per jaar), nieuwe diesel en nieuwe motoren, lichtere vrachtwagencombinaties, andere brandstof (aardgas, waterstof, batterij energie), rijstijl van de chauffeurs, adequate planning, logistieke alternatieven en meer. Daarnaast is zijn onderneming gevestigd in de buurt van een woonkern, is de onderneming een belangrijke werkgever en opdrachtgever in de regio, dreigt een tekort aan chauffeurs, ondervinden oudere chauffeurs in toenemende mate fysiek ongemak, heeft hij chauffeurs in dienst van Poolse afkomst en meer. Tenslotte moet zijn onderneming voldoen aan allerhande wettelijke bepalingen ten aanzien van de kwaliteit, afvoer van chemisch afval en dergelijke.

Hij moet echter ook nadrukkelijk zijn opdrachtgevers in het oog houden. Zijn onderneming verricht diensten voor grote ondernemingen in Nederland die elk hun eigen beleid hebben op het gebied van duurzaamheid, maar die ook eisen stellen aan de kosten van extern transport.

Als deze ondernemer zijn hart mocht volgen, dan zou hij investeren in alternatieve energie voor zijn vrachtwagencombinaties en zou hij meer willen investeren in zijn mensen. De kostprijs is daarbij een beperkende factor. De communicatie met leveranciers en afnemers is in dit verband cruciaal. De ondernemer overweegt derhalve om via de website van de onderneming informatie te verstrekken. Deze informatie wordt dan onderverdeeld in drie categorieën: vaste informatie, ad-hoc-informatie en procesinformatie. De vaste informatie betreft informatie die weinig tot niet veranderlijk is, zoals de realisatie van allerhande certificaten en de (duurzaamheids)strategie van de onderneming. Onder ad-hoc-informatie wordt verstaan de informatie die samenhangt met gebeurtenissen als belangrijke investeringen of beleidsmatige keuzes. De procesinformatie betreft de concrete informatie over personeel, afval, energie en CO₂-uitstoot en dergelijke.

De ondernemer vindt deze informatievoorziening belangrijk vanuit de positie van de onderneming in de keten. Op deze wijze kan hij zijn leveranciers en afnemers informeren over de visie en prestaties van de onderneming op het gebied van duurzaamheid. Dit is een belangrijk thema in contractafspraken met en offertes voor bestaande en potentiële stakeholders. Hier speelt echter een kosten-/batenafweging. Het inrichten en onderhouden van een dergelijke website vraagt om personele uitbreiding en dat is in het licht van de smalle marges geen eenvoudige beslissing. Gezien het belang van de op de website gepresenteerde informatie kan het van belang zijn dat de transportondernemer deze informatie van *assurance* laat voorzien. In dat kader is het relevant dat volstrekt helder is welke informatie door de diverse leveranciers als materieel wordt gezien. Dat kan de focus van een *assurance*-opdracht beïnvloeden. In een dergelijke casus is het voor de accountant van belang dat

hij/zij bekend is met het fenomeen *stakeholder engagement*, de uitvoering van een materialiteitsanalyse en de controletechnieken die van belang zijn bij de verificatie van de gepresenteerde informatie.

4.3.3 Vetsmelterij

De directeur-grotaandeelhouder van de vetsmelterij is in sterke mate intrinsiek gemotiveerd. Sprake is van een familiebedrijf dat in handen is van de derde generatie. De ondernemer is ervan overtuigd dat met name het familiebedrijf is gericht op de lange termijn (continuïteit) juist vanwege het feit dat de onderneming binnen de familie moet worden voortgezet.

Vanuit deze intrinsieke motivatie (gecombineerd met een sterke overlevingsdrang) heeft de ondernemer omvangrijke investeringen gedaan in de ontwikkeling van de gebruiksmogelijkheden van de aangeleverde grondstoffen. De grondstoffen bestaan uit dierlijk slachtafval van slachterijen, dat voor de vetsmelterij een grondstof is. Deze vergaande ontwikkeling van gebruiksmogelijkheden heeft ertoe geleid, dat de onderneming uiteindelijk in het geheel geen (rest)afval meer produceert. Voor iedere gram grondstof is een toepassingsmogelijkheid gevonden, mede in samenwerking met andere ondernemingen die gelatine en diervoeders produceren.

Voor de energievoorziening is de onderneming een overeenkomst aangegaan met een grote productie-unit van een multinationale onderneming die in haar eigen energie- en stoomproductie voorziet. Het water voor de productie wordt uit regenwater gewonnen. De onderneming rijdt met eigen vrachtwagens, die het eindproduct uit de eigen vetsmelterij als brandstof gebruiken. Voor verschepping naar het buitenland wordt gebruik gemaakt van containers die normaliter leeg terugreizen naar het land van herkomst.

De ondernemer zorgt goed voor het personeel, want hij ziet dat zij het belangrijkste kapitaal van zijn onderneming zijn. Hij geeft ere wie ere toekomt: alle uitvindingen worden door zijn medewerkers gedaan of geïnitieerd.

De ondernemer heeft behoefte aan een model om relevante informatie concreet en nuttig te publiceren. Dit hoeft wat hem betreft niet in een duurzaamheidsverslag, maar het verstrekken van periodieke informatie waaruit de prestaties van de onderneming op het gebied van duurzaamheid blijken, zou een reële optie zijn. Een belemmering daarbij is, dat de onderneming qua omvang zich niet een medewerker kan veroorloven die specifiek voor de taak wordt aangesteld. Want ook daar is de ondernemer eerlijk over: er moet wel geld verdiend worden. Gezocht moet worden naar een praktische manier om de informatie – zoveel mogelijk met gebruik van de website – te presenteren. Ook hier kan van de accountant worden verwacht dat hij/zij bekend is met de uitvoering van een stakeholder assessment, een materialiteitsexercitie en dat hij/zij in staat is om een verificatie-opdracht bij de gepresenteerde informatie uit te voeren. Dit is vooral van belang voor de categorie transacties die de vetsmelterij verricht en de bijbehorende output/impact als onderdeel van de productieketen waarin de onderneming acteert, zoals de claim dat de onderneming 100% CO₂-neutraal opereert, de claim dat louter gebruik wordt gemaakt van biobrandstoffen en de claim dat de onderneming geheel vrij van afval is.

4.3.4 Autodealer

De autodealer voert twee automerken. De zaken gaan goed, maar de ondernemer kijkt naar enkele ontwikkelingen die rechtstreeks met de continuïteit van zijn onderneming te maken kunnen hebben. Beide automerken voeren meerdere dieselauto's en auto's met benzinemotoren die niet verder komen dan label C. Daarnaast hebben beide automerken geen elektrische auto's in het assortiment, wel enkele varianten met een hybride motor en naar het zich laat aanzien, zijn op het gebied van waterstof door beide merken nog geen aansprekende stappen gezet.

De ondernemer is zich ervan bewust dat het assortiment en de kansen voor de toekomst onderwerp van gesprek zijn in het periodiek overleg met de bank. Regelgeving verandert, de omgevingsfactoren veranderen en de Nederlandse overheid kondigt allerhande maatregelen aan in het kader van het klimaatakkoord. Dieselmotoren worden in toenemende mate in de ban gedaan en uiteindelijk zal ook de benzinemotor tot het verleden behoren.

De ondernemer staat voor belangrijke afwegingen. Op het gebied van verslaggeving zijn de mogelijkheden voor hem beperkt. Hij zal zich vooral moeten richten op de toekomst van zijn onderneming, waarbij de merkenkeuze een belangrijke rol gaat spelen. Dit betekent dat toekomstprojecties moeten worden uitgewerkt, resulterend in kredietbehoeften of in de continuïteitsvraag. Het is voor de accountant van belang dat hij/zij bekend is met modellen waarin handvatten worden gegeven voor het uitwerken van scenario's die de continuïteitsveronderstelling van de onderneming kunnen onderbouwen. De autodealer is in dit verband een overzichtelijk voorbeeld. Maar recente ontwikkelingen tonen aan dat ondernemingen hinder kunnen ondervinden van veranderingen op diverse fronten. Een goed voorbeeld hiervan is de impact van klimaatverandering op de dagelijkse praktijk van ondernemingen. Dit kan gaan om heel concrete directe impact als mislukte oogsten, extreem lage waterstanden die riviervaart belemmeren, de risico's op stagnatie in de aanvoer van grondstoffen/producten. Maar ook om indirecte impact door veranderende regelgeving, het veranderen van markten en productietechnieken. Daar staat tegenover dat sprake is van een nieuwe categorie kansen om de onderneming verder te ontwikkelen. In het model van de Taskforce Climate-related Financial Disclosures (TCFD) is een bruikbaar raamwerk uitgewerkt dat kan ondersteunen bij het in kaart brengen van deze vraagstukken.

4.3.5 Spuiterij (poedercoating)

De directeur van een spuiterij geeft aan dat de combinatie van financiële en niet-financiële informatie belangrijker wordt, omdat onder meer sprake is van een terugtrekkende bank. Er is geen overleg meer over het businessplan. De financieringsaanvraag onder € 1 miljoen moet zelf worden ingevuld. Daarnaast heeft ook het energieconvenant toenemende invloed op ondernemingen in het mkb. MVO – zo zegt hij – wordt steeds belangrijker, ook in samenhang met de missie en strategie van de onderneming, de reputatie en het voldoen aan inkoopcriteria van afnemende partijen.

Hij ziet de mkb-accountant vooral als sparringpartner voor zaken als:

- de uitwerking van de strategie en de middellange termijnvisie: "Doordat ontwikkelingen tegenwoordig zo gaan, kijk je in het algemeen maximaal vijf jaar vooruit.";
- het vertalen naar een businessplan, en eventuele aandachtspunten hierin in de zin van zowel risico's als kansen. Voorbeelden zijn grondstofbeheer in relatie tot eventuele grondstofschaarste of het risico op geen tijdige aanvoer, veroudering van het machinepark en actuele innovaties op dat vlak of juist versnelde afschrijvingen, voorraadbeheer van eindproducten, personeelscapaciteit, stakeholdermanagement, milieuaspecten van bedrijfsvoering en producten, inclusief onderscheidend vermogen: "Hierin speelt niet-financiële informatie een belangrijke rol, maar steeds in relatie tot de financiële impact op korte of middellange termijn.";
- inventariseren van de mogelijkheden voor financiering. Waar kan de onderneming de financiële middelen vandaan halen: bank, *crowdfunding*, et cetera;
- het ondersteunen bij het inzichtelijk maken van risico's, het bepalen van de *risk appetite* en keuzes bij het aangaan van verzekeringen;
- subsidies in relatie tot relevante externe ontwikkelingen op het gebied van milieu, personeel, mensenrechten, technologie en dergelijke;

Samenvattend verwacht deze ondernemer van de mkb-accountant met name input op vier aspecten: strategie & visie, risicomanagement, MVO en financiële zaken.

Met betrekking tot zijn verwachtingen ten aanzien van de betrouwbaarheid van niet-financiële informatie, merkt de ondernemer op dat:

- niet-financiële informatie die ook financiële impact heeft net zo betrouwbaar moet zijn als financiële informatie;
- systemen goed ingericht worden om adequate informatie te genereren voor de vier eerder genoemde aspecten, zodat er goed op gestuurd kan worden en informatie, financieel en niet-financieel, snel en betrouwbaar gerapporteerd kan worden aan inkopende partijen, banken of afnemers;
- de accountant zijn/haar rol moet verbreden tot alle informatie die relevant is voor het businessmodel van een mkb-ondernemer.

4.3.6 Samenvattend

Ondernemers zien kansen voor hun onderneming. De intrinsieke motivatie ten aanzien van duurzaamheidsvraagstukken is van belang, maar de organisatorische en financiële keerzijde speelt een belangrijke rol. De middelgrote en kleine ondernemingen in de keten ervaren druk vanuit grote afnemers en leveranciers. De banken spelen een belangrijke rol, met name op het punt van klimaatimpact. Maatregelen op het gebied van energie, verpakking en grondstoffen hebben veelal een positieve financiële impact. Echter, als het aankomt op de financiële dekking voor (kostprijsverhogende) investeringen, ervaren de ondernemers nog veel weerstand bij de afnemers.

4.4 De accountant

4.4.1 De accountant van nu

Het gesprek met de accountant van nu heeft plaatsgevonden met enkele individuele accountants. Daarnaast is aan de 40 cursisten van de Nationale Verslaggevingsdag 2019 een aantal stellingen voorgelegd.

Uit de gesprekken met accountants in het midden- en kleinbedrijf komen (in willekeurige volgorde) de volgende aandachtspunten naar voren.

- Bij de ontwikkeling van de dienstverlening door accountants in het midden- en kleinbedrijf dient nadrukkelijk oog te zijn voor de (zeer) beperkte omvang van veel kantoren.
- In het verlengde daarvan is de deskundigheid van de accountant een belangrijk speerpunt.
- Vormen van geïntegreerde verslaggeving staan ver van de ondernemer in het midden- en kleinbedrijf en daarmee ook van hun accountants.
- Klimaatverandering (CO₂ en energieverbruik) is het meest herkenbare vraagstuk.
- Onder mkb-kantoren is wel een trend zichtbaar dat men niet-financiële informatie begint te ontdekken. Maar dan nog vooral in de rol van gesprekspartner en minder in de rol van *assurance provider*. De mkb-accountant is vooral op zoek naar handvatten voor het opstarten van het gesprek en de invulling.
- Accountants zien de mogelijkheid om samen te werken, bijvoorbeeld op het gebied van CO₂-uitstoot met een gespecialiseerd bureau. Om die reden wordt specifiek aandacht gevraagd voor NV COS 620.
- Ten aanzien van het belang van niet-financiële informatie, geven accountants aan dat deze vrijwel net zo belangrijk is als financiële informatie. Zij verwijzen daarbij naar de jaarrekening en het bestuursverslag, meer dan naar het duurzaamheids- of geïntegreerd verslag. Wel vindt men, met een score van 7,2 op een schaal van 10, dat de accountant zijn focus moet verbreden naar niet-financiële informatie.
- Op de vraag wat accountants het meest interessant vinden om te lezen in een jaarverslag,

Meest interessant onderdeel jaarverslag volgens 40 mkb-accountants.

1. Financieel verslag
2. Risico paragraaf
3. Voorwoord CEO
4. Controleverklaring accountant
5. Corporate Governance paragraaf
6. Duurzaamheidsparagraaf
7. Remuneratie paragraaf

blijkt onder een groep van 40 accountants dat de financiële paragraaf afgetekend op de eerste plaats staat en de duurzaamheidsparagraaf op de zesde plaats.

- Als sprake is van *assurance* bij een geïntegreerd jaarverslag, dan vinden 28 van de 40 mkb-accountants dat de accountant daarvoor de eerst aangewezen partij is. En als geïntegreerde verslaggeving de norm wordt, dan vinden 34 van de 40 accountants dat daarbij een geïntegreerde controleverklaring moet worden afgegeven.
- De vraag of accountants vanuit hun natuurlijke adviesfunctie duurzaamheid op de agenda van de bespreking met de cliënt moeten zetten, wordt door 27 van de 40 mkb-accountants bevestigend beantwoord.

Concluderend kan worden gesteld dat accountants in het midden- en kleinbedrijf oog hebben voor de ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatie (met een focus op de klimaatdiscussie), maar dat men vooral beperkingen ervaart vanuit de omvang van de accountantsorganisaties in samenhang met deskundigheid.

4.4.2 De accountant van de toekomst

In de accountantsopleidingen wordt door de diverse instituten in meerdere of mindere mate aandacht besteed aan (*assurance* bij) niet-financiële informatie. Daarbij is sprake van accentverschillen tussen opleidingen. Gesprekken met accountancy-studenten leveren onder meer het volgende (gevarieerde) beeld op.

- Studenten vinden het duurzaamheidsvraagstuk vanuit een bedrijfskundig en/of bedrijfseconomisch perspectief interessant.
- Een groep studenten vindt duurzaamheidsvraagstukken vanuit een intrinsieke betrokkenheid bij milieu- of ethische vraagstukken interessant.
- Duurzaamheid is een populair thema bij studenten die voor hun *master thesis* staan.
- De basisopleiding van de doorsnee accountancy-student is nog sterk gericht op bedrijfskunde en bedrijfseconomie vanuit het financiële perspectief.
- De gemiddelde accountancy-student heeft de rol van en de mogelijkheden voor de accountant niet helder. Presentaties van gastsprekers en docenten over duurzaamheid worden gewaardeerd, maar de link met informatie, verificatie en *assurance* komt moeizaam tot stand.

Deze waarnemingen leiden tot de conclusie dat nog aandacht moet worden besteed aan de vorming en opleiding van de toekomstige accountants die momenteel in opleiding zijn of daar op korte termijn mee beginnen. Het deskundigheidsaspect ten voor wat betreft niet-financiële informatie ten aanzien van de inhoud daarvan en de wijze waarop deze op betrouwbaarheid moet worden getoetst, verdient zodanige aandacht, dat de accountant van de toekomst in staat is om *assurance*-opdrachten op dit gebied te aanvaarden en (doen) uitvoeren.

5. Assurance-opdrachten bij niet-financiële informatie

5.1 Opdrachten die bijdragen aan de geloofwaardigheid van informatie

Voordat we naar de bespreking van *assurance*-opdrachten gaan willen we eerst inzicht geven in het brede kader van opdrachten dat de accountant ter beschikking heeft. Dit inzicht is van belang omdat soms het object van onderzoek nog niet volwassen genoeg is om een *assurance*-opdracht te kunnen uitvoeren. Ook kan het zijn dat er maar twee partijen zijn en de informatie niet openbaar is. In dat geval kan er ook gekozen worden voor specifiek overeengekomen werkzaamheden. De NBA heeft voor verschillende typen opdrachten standaarden uitgevaardigd. Deze standaarden zijn gebaseerd op de internationale standaarden van de International Auditing and Assurance Standards Board.

Opdrachten die kunnen bijdragen tot de geloofwaardigheid van informatie zijn:

- Samenstelopdrachten. Voor niet-financiële informatie is er geen afzonderlijke standaard. In de toelichting van NV COS 4410 is aangegeven dat deze Standaard ook van toepassing kan zijn voor niet-financiële informatie zoals CO₂-overzichten.
- Specifiek overeengekomen werkzaamheden: hiervoor geldt hetzelfde, ook dit kan naar analogie worden toegepast
- *Assurance*-opdrachten: NV COS 3000 serie (NV COS 3000A, NV COS 3410 en NV COS 3810)

Binnen deze standaarden wordt geen specifieke aandacht besteed aan opdrachten uitgevoerd voor mkb-ondernemingen. In een enkel geval staat er wel een afzonderlijke bepaling in waarbij het kader van een mkb-onderneming wordt geschetst. Onderstaand een kort overzicht (IAASB, 2016) van de verschillende typen opdrachten en hoe deze in het kader van niet-financiële informatie een rol kunnen spelen in de geloofwaardigheid van informatie

	Redelijke mate van zekerheid	Beperkte mate van zekerheid	Opdracht tot specifiek overeengekomen werkzaamheden	Samenstelopdracht
Standaard	ISAE 3000 (herzien) en onderwerp specifieke standaarden zoals ISAE 3410		ISRS 4400	ISRS 4410 (herzien)
Scope	Specifiek per assurance-opdracht – kan gaan om het NFI-verslag als geheel zoals het geïntegreerde of duurzaamheidsverslag, bepaalde elementen uit het verslag, of het onderliggende NFI-verslaggevingsproces		Specifiek per opdracht – bepaalde zaken die benadrukt zijn bij de overeengekomen werkzaamheden kunnen elementen van het NFI-verslag zijn of het NFI-verslaggevingsproces	Het NFI-verslag of bepaalde onderdelen hiervan
Gebruiker	Beoogde gebruikers van het NFI-verslag		De partijen die de werkzaamheden bepalen	Meestal het management van de entiteit, maar het kunnen ook andere partijen zijn
Doel	Redelijke mate van zekerheid van naleving van de criteria of het geven een getrouw beeld	Beperkte mate van zekerheid van naleving van de criteria of het geven een getrouw beeld	Feitelijke bevindingen, die de uitkomst zijn van het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden, dienen als basis voor de gebruiker om een eigen conclusie te vormen	Assisteren bij de voorbereiding en presentatie van informatie
Onafhankelijkheid vereist van de beoefenaars	Ja		Nee, tenzij bij wet bepaald of bij opdracht overeengekomen – toelichting in verslag vereist wanneer niet onafhankelijk	Nee, tenzij bij wet bepaald – maar moet wel voldoen aan de relevante ethische vereisten (andere dan onafhankelijkheid) en verklaren van nakoming (compliance) in het verslag
Uitvoering van de opdracht	Verzamelen van bewijs om te toetsen tegen de criteria		Uitvoeren van de overeengekomen werkzaamheden en gebruik van het verkregen bewijs als basis voor het rapporteren van de feitelijke bevindingen	Assisteren bij het voorbereiden en presenteren, gebaseerd op criteria en informatie verstrekt door het management
Rapportage van de opdracht	Assurance-rapport met daarin een conclusie over de verleende zekerheid; bij beperkte mate van zekerheid een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde procedures		Rapport van feitelijke bevindingen	Samenstellrapport, geen mening of conclusie, maar meer een beschrijving van de werkinspanningen
Beschikbaarheid van het rapport van de accountant	Meestal publiekelijk beschikbaar		Het rapport bevat een verklaring waarin het gebruik van het verslag wordt beperkt tot enkel de partijen welke akkoord zijn gegaan met de uit te voeren werkzaamheden	Kan zijn beperkt tot slechts het management en de met governance belaste personen, maar kan ook publiekelijk beschikbaar zijn

Tabel 1. Verschillende typen opdrachten en hun rol bij de geloofwaardigheid van niet-financiële informatie. Bron: IAASB (2016), vertaald

5.2 Wat maakt niet-financiële informatie verschillend ten opzichte van financiële informatie en tot welke uitdagingen leidt dit?

Niet-financiële informatie is breed gedefinieerd. Als we enkele kenmerken zouden noemen dan omvat dit het volgende:

- Verschillende soorten maatstaven, zonder een eenduidige en overkoepelende maatstaf, waardoor het moeilijk is de prestaties in het algemeen te beoordelen;
- De begrenzing van de rapportages gaan verder dan de financiële grenzen, en omvatten ook de bedrijfskolom;
- De combinatie van informatie betreffende strategie, bestuur, risico's en prestaties;
- Het gebruik van grafische voorstellingen in het weergeven van de informatie;
- De raamwerken voor de rapportages zijn nog in ontwikkeling;
- Bedrijven gebruiken criteria van verschillende bronnen om de inhoud van hun niet-financiële informatie weer te geven: IIRC, GRI, WRI en zelfontwikkelde criteria;
- Het gebrek aan een standaard format voor de rapportage; en
- De vele verschillende gebruiksvormen en gebruikers van niet-financiële informatie.

Voorbeelden van niet-financiële informatie

- CO₂-opgave in het kader van ketenbeheer
- Energieverbruik grijze en groene bronnen in het kader van de energietransitie
- Overzicht ziekteverzuim
- Overzicht strategie en beleid en acties en belangrijkste financiële en niet-financiële prestaties in het kader van een offertetraject
- Effectrapportages ten behoeve van investeringen met daarin belangrijke niet-financiële indicatoren
- Overzicht kernindicatoren (financieel en niet-financieel) ten behoeve van branche-informatie
- Maatschappelijk verslag
- Kwaliteitsrapportages
- Waardecreatie-overzicht
- Impact-meting
- Rapport over maatschappelijke bijdrage ten behoeve van subsidies (social return on investment)

Voorbeelden van indicatoren:

- CO₂
- Energieverbruik
- Afval naar classificatie
- % investering in duurzame energie
- Ziekteverzuim
- Incidenten
- Marktaandeel
- Cliënttevredenheid
- Werknemerstevredenheid
- Diversiteit man/vrouw

Ook de onderliggende informatiesystemen zijn vaak anders dan voor financiële verslaggeving.

Kenmerkend is onder meer:

- De variëteit van de informatie-eigenaren van de onderwerpen waarover wordt gerapporteerd;
- De data is verzameld door mensen met verschillende achtergronden, die niet altijd een toegewijde focus op verslaggeving hebben;

- Het overkoepelende toezicht van het proces rondom de rapportage is niet altijd goed ontworpen of geïmplementeerd;
- De variëteit aan IT-systemen, vaak niet op elkaar aansluitend, of onprofessioneel, zoals in de vorm van tabbladen in Excel;
- De *audit trail* van beschrijvende informatie en doorgevoerde veranderingen kan een uitdaging vormen;
- De interne controle op niet-financiële informatie is minder ontwikkeld dan die voor financiële informatie;
- De meetwijze is vaak niet gebaseerd op transacties; en
- De frequentie van de metingen kan variëren van eenmaal per jaar tot continue metingen.

Dit leidt ertoe dat ook een *assurance*-opdracht bij niet-financiële informatie een aantal uitdagingen kent. De IAASB (IAASB, 2016) onderscheidt 10 belangrijke uitdagingen, waarvoor verder vrijwillige richtlijnen worden ontwikkeld. Voor het uitvoeren van een *assurance*-opdracht op het gebied van niet-financiële informatie spelen in het algemeen de volgende uitdagingen:

- Wat is een acceptabel doel en reikwijdte van de opdracht?
- Hoe bepaal ik op een consistente manier dat toetsingscriteria geschikt zijn?
- Hoe bepaal ik materialiteit voor verschillende soorten niet-financiële informatie, die bovendien niet alleen kwantitatief is maar ook beschrijvend?
- Welk typen beweringen zijn van toepassing en hoe kan ik deze koppelen aan de risico's op afwijkingen van materieel belang?
- Welke impact heeft een onvolwassen informatiesysteem op de werkzaamheden in het kader van de *assurance*-opdracht?
- Hoe verkrijg ik bewijs over beschrijvende niet-financiële informatie? Kan ik daar wel *assurance* bij geven?
- Idem voor wat betreft toekomstgerichte informatie.
- Welke rol heeft de professioneel kritische houding en professionele oordeelsvorming?
- Wat is de benodigde competentie om een *assurance*-opdracht uit te voeren?
- Hoe communiceer ik effectief over de *assurance*-opdracht in het *assurance* rapport?

Een deel van de antwoorden op deze vragen is verbonden met de specifieke kenmerken van een *assurance*-opdracht onder de NV COS 3000-serie. Er is namelijk veel meer flexibiliteit binnen deze richtlijnen, met meer beroep op de professionele oordeelsvorming van de accountant. Daarom zullen we dit eerst bespreken. Daarna gaan we in op de 10 werkstappen waarin deze vragen in meer detail worden besproken.

5.3 Hoe ziet een assurance-opdracht onder NV COS 3000 serie eruit en wat zijn specifieke aandachtspunten?

Voordat we de 10 stappen gaan doorlopen bespreken we eerst de algemene uitgangspunten voor een *assurance*-opdracht met betrekking tot niet-financiële informatie.

De IAASB heeft een overzicht gemaakt van de belangrijkste elementen van een *assurance*-opdracht.

Drie partijen relatie	Onderzoeksobject	Criteria	Objectinformatie	Bewijs	Assurance rapport
<p>Verantwoordelijke partij (VP), accountant (AC) en de beoogde gebruikers (BG). Rollen en verantwoordelijkheden moeten geschikt zijn:</p> <p>De verantwoordelijke partij (cliënt) moet de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject accepteren.</p> <p>De accountant moet:</p> <ul style="list-style-type: none"> - worden onderworpen aan ethische vereisten en kwaliteitscontrole (inclusief onafhankelijkheid en competentie); - verantwoordelijk zijn voor het bepalen van de opdracht procedures; voldoende betrokken zijn bij de werkzaamheden om de verantwoordelijkheid te nemen voor de verleende zekerheid. <p>De beoogde gebruikers zijn degene die het <i>assurance</i> rapport gaan gebruiken, maar: <ul style="list-style-type: none"> - als er in grote getalen verschillende belanghebbenden zijn, dan kunnen de beoogde gebruikers worden beperkt tot de grootste gebruikers met significante en gemeenschappelijke belangen. <p>De verantwoordelijke partij kan niet de enige beoogde gebruiker zijn.</p> </p>	<p>Een geschikt onderzoeksobject moet:</p> <p>Geschikt zijn voor het redelijk consistent kunnen meten of evalueren tegen de geïdentificeerde criteria zodanig dat de objectinformatie kan worden onderworpen aan <i>assurance</i> procedures om voldoende geschikt bewijs te verkrijgen om de <i>assurance</i> conclusie te ondersteunen.</p> <p>Identificeerbaar</p>	<p>Criteria voor het meten of evalueren van het onderzoeksobject voor het voorbereiden van objectinformatie moet:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Geschikt zijn, inclusief het hebben van de volgende karakteristieken. <ul style="list-style-type: none"> - Relevant voor het maken van beslissingen door de beoogde gebruikers. - Compleet – Objectinformatie opgesteld aan de hand van de criteria, laat geen informatie weg die relevant is voor de beslissingen van de beoogde gebruikers. - Betrouwbaar – toelaten van een redelijke consistente meting of evaluatie. - Neutraliteit – vrij van vooringenomenheid. - Begrijpelijkheid - Objectinformatie die kan worden begrepen door de beoogde gebruikers. <p>Beschikbaar zijn voor de beoogde gebruiker.</p> <p>Criteria die niet geschikt zijn voor een opdracht van redelijke mate van zekerheid zijn ook niet geschikt voor een opdracht van beperkte mate van zekerheid.</p>	<p>Verscheidende onderzoeksobjecten kunnen verschillende karakteristieken hebben, inclusief het zijn van:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Evaluatief of beschrijvend. - Kwalitatief of kwantitatief. - Historisch of toekomstgericht. - Reëel of hypothetisch. - Feitelijk of voorspellend. - Op een bepaald moment of over een bepaalde periode. <p>De uiting van deze karakteristieken in een bepaalde opdracht kan invloed hebben op:</p> <p>(a) de consistentie waarmee het onderzoeksobject gemeten of geëvalueerd kan worden tegen de criteria.</p> <p>(b) de overredingskracht van het bewijs dat mogelijk beschikbaar is over de resultaten van de objectinformatie</p>	<p>Bewijs wordt verkregen door de uitvoering van procedures ter onderbouwing van de <i>assurance</i> conclusie in hoeverre de object informatie materieel onjuist is.</p> <p>Het doel van de uitvoerende partij is het verkrijgen van voldoende geschikt bewijs om de assurance conclusie te ondersteunen.</p> <p>De uitvoerende partij moet een professionele oordeelsvorming en professioneel-kritische instelling hebben gedurende de gehele opdracht, specifiek met betrekking tot:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Materialiteit - Opdracht risico - Kwaliteit en kwantiteit van het beschikbare bewijs <p>In het bijzonder bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van procedures.</p>	<p>Moet zijn geschreven en een <i>assurance</i> conclusie bevatten van het type dat is gespecificeerd in de opdrachtvoorwaarden.</p> <p>Assurance conclusie Kan worden uitgedrukt als redelijke mate van zekerheid of als beperkte mate van zekerheid.</p> <p>Assurance rapport format kan een lange of korte vorm zijn.</p> <p>Het rapport kan objectinformatie benadrukken welke relevant is voor de beoogde gebruikers die de precisie van de meting of evaluatie beïnvloeden of het inherent vermogen om overtuigend bewijs te verkrijgen</p> <p>Het <i>assurance rapport</i> kan beperkingen bevatten met betrekking tot het gebruik of de verspreiding naar bepaalde beoogde gebruikers.</p>

Tabel 2. Belangrijkste elementen van een assurance-opdracht. Bron: IAASB (2016)

5.3.1 Mate van zekerheid

Bij *assurance*-opdrachten onder de NV COS 3000-serie wordt een onderscheid gemaakt tussen een *assurance*-opdracht gericht op een redelijke mate van zekerheid en een *assurance*-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Met name de opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid kan niet worden vergeleken met een beoordelingsopdracht voor financiële informatie. Het grote verschil zit hem erin dat beperkte mate van zekerheid niet een bepaald percentage is dat veel lager is dan een redelijke mate van zekerheid. Neen, afhankelijk van de diepgang van de werkzaamheden, is een beperkte mate van zekerheid variabel en kan zich uitstrekken van (a) het verkrijgen van zekerheid dat “er geen inconsistentie is met bepaalde andere informatie” tot en met (b) het bijna verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. In tegenstelling tot de beoordeling van de jaarrekening zijn de werkzaamheden van de accountant niet uitsluitend gericht op interviews en analytische procedures. Onderstaand een korte beschrijving van de twee vormen van *assurance*-opdrachten.

Redelijke mate van zekerheid

Als basis voor de conclusie van de *assurance*-opdracht verzamelen we bewijs dat de niet-financiële informatie vrij is van eventuele afwijkingen van materieel belang, zowel door fraude of fouten. Het gaat om het verkrijgen van voldoende en toereikend bewijs om het *assurance*-risico op een onjuiste conclusie tot een aanvaardbaar laag niveau te verlagen. Redelijke mate van zekerheid is zekerheid van een hoog niveau, maar het is geen absolute zekerheid, aangezien er inherente beperkingen zijn voor een *assurance*-opdracht. Deze beperkingen worden veroorzaakt door de volgende factoren:

- de inherente beperkingen van interne controles (bijvoorbeeld de mogelijkheid van doorbreken door het management of samenspanning);
- het gebruik van steekproeven en deelwaarnemingen;
- het feit dat het bewijs voor een *assurance*-opdracht meer overtuigend is van aard dan concluderend; en
- de noodzaak dat de *assurance*-opdracht wordt uitgevoerd binnen een beperkte hoeveelheid tijd en tegen een beperkte kosten.

Beperkte mate zekerheid

Bij een *assurance*-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid is het *assurance*-risico groter dan bij een *assurance*-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Dit wordt veroorzaakt door drie zaken: (1) ander type procedures die uitgevoerd worden, (2) andere tijdstippen waarop de procedures worden uitgevoerd en (3) de verschillende diepgang van de procedures waarmee het bewijs wordt verzameld. In een beperkte *assurance*-opdracht moet de combinatie van het type procedures, de timing en de diepgang van de procedures om bewijs te verzamelen op zijn minst afdoende zijn om een zinvol niveau van *assurance* te verkrijgen als basis voor de negatief geformuleerde conclusie. Om zinvol te zijn moet het niveau van de *assurance*-opdracht tenminste het vertrouwen van de gebruiker in de niet-financiële informatie vergroten. Zoals boven aangegeven, is het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid variabel en kunnen we daaraan geen vast percentage toekennen. Afhankelijk van de diepgang van de werkzaamheden moet het voor de lezer van het *assurance*-rapport duidelijk worden welke zekerheid wordt gegeven. Daarom is het bij een *assurance*-opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid van belang, dat in het *assurance*-rapport de verrichte werkzaamheden duidelijk worden omschreven. De conclusie wordt negatief geformuleerd in de zin van bijvoorbeeld dat op basis van de verrichte werkzaamheden niet is gebleken dat de informatie niet is opgesteld in overeenstemming met de criteria.

5.3.2 Een risicogerichte assurance-benadering

Net als bij de jaarrekeningcontrole heeft ook een *assurance*-opdracht onder NV COS 3000-serie een risicogerichte *assurance* benadering. Iedere *assurance*-opdracht heeft het *assurance*-risico dat we onbewust onze conclusie niet aangepast hebben voor een afwijking van materieel belang.

Met betrekking tot *assurance*-risico wordt het volgende model gehanteerd:
Assurance-risico= f (inherent risico, intern beheersingsrisico, detectierisico)

Het inherente risico is de mogelijkheid van afwijkingen van materieel belang zonder dat er rekening wordt gehouden met interne beheersmaatregelen. Het inherente risico kan betrekking hebben op beweringen met betrekking tot het rapportageproces, de prestatie-indicatoren of de tekst in het verslag. Het kan individueel materieel zijn of in samenhang met andere afwijkingen.

Het interne beheersingsrisico is het risico dat de mogelijkheid op afwijking in een bewering over het verslaggevingsproces, de prestatie-indicator of de tekst materieel is, individueel of in samenhang met andere afwijkingen, en niet tijdig voorkomen wordt, of ontdekt en gecorrigeerd wordt door interne beheersingsmaatregelen.

Het detectierisico is het risico dat de procedures die wij uitvoeren om het *assurance* risico tot een acceptabel laag niveau niet de afwijkingen ontdekken die bestaan en die mogelijk van materieel belang zijn, individueel of in samenhang met andere fouten.

De inherente en interne beheersingsrisico's zijn risico's vanuit de onderneming en het object van onderzoek en bestaan onafhankelijk van de *assurance* opdracht. De beoordeling van inherente risico's is hetzelfde bij een *assurance*-opdracht met beperkte mate van zekerheid en die van een redelijke mate van zekerheid. Bij de beoordeling van de interne controlerisico's wordt bij een opdracht gericht op een redelijke mate van zekerheid meer gekeken of op de interne controlemaatregelen gesteund kan worden. Bij een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid wordt minder diepgaande informatie verzameld en daarom ligt de focus uitsluitend op het identificeren van risico's.

Het detectierisico wordt direct beïnvloed door de werkzaamheden die we uitvoeren en bewijs dat we daarbij verkrijgen. Voor een *assurance*-opdracht met een beperkte mate van zekerheid accepteren we een hoger detectierisico dan bij een *assurance*-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

De risico's op afwijkingen van materieel belang kunnen zich voordoen op het niveau van.

- Het verslag: De risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van het verslag kunnen betrekking hebben op het verslag en kunnen mogelijk meerdere beweringen raken. Een voorbeeld is het doorbreken van maatregelen van interne controle door management of management bias bij het schrijven van het verslag.
- De bewering: De risico's op het niveau van de beweringen voor belangrijke KPI's en beschrijvende tekst helpt om voldoende en geschikt controlebewijs te verzamelen.

5.3.3 Professionele oordeelsvorming en professioneel kritische houding

Het gebied van niet-financiële informatie is in ontwikkeling. Daarom zal relatief veel professionele oordeelsvorming plaatsvinden bij het plannen en uitvoeren van de *assurance*-opdracht. Professionele oordeelsvorming vindt plaats op basis van feiten en omstandigheden die bekend zijn tot en met de datum van het *assurance*-rapport. Het is belangrijk om de oordeelsvorming goed te documenteren. Net als bij de jaarrekeningcontrole hebben we tijdens de *assurance*-opdracht een professioneel kritische houding en zijn we alert op omstandigheden die een indicatie kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van een fout of fraude. Dit is van belang tijdens de gehele opdracht, inclusief het plannen van de opdracht, het evalueren van verkregen bewijs en het vormen van een conclusie. Hiermee kunnen we het risico verkleinen dat we onvoorziene omstandigheden over het

hoofd zien, dat we te snel conclusies formuleren of dat we onjuiste veronderstellingen gebruiken bij het bepalen van de aard, tijdstippen en diepgang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan.

5.3.4 Criteria

Voor niet-financiële informatie zijn geschikte toetsingscriteria de basis. In principe kan de accountant veel informatie toetsen mits er geschikte toetsingscriteria zijn. De criteria kunnen voortkomen uit algemeen aanvaarde raamwerken zoals uit wet- en regelgeving, van Global Reporting Initiative, het International Integrated Reporting Council, de World Business Council for Sustainable Development of specifiek voor een rapportage zijn ontwikkeld door de onderneming zelf. De accountant moet op basis van de vereisten in NV COS 3000, 3410 of 3810 bekijken of de criteria geschikt zijn en of de onderneming de criteria ook toepast zoals ze bedoeld zijn.

Via de toepassing van de criteria geeft de informatie bijvoorbeeld een beeld van waardecreatie als het IIRC-raamwerk wordt gehanteerd of een beeld van duurzaamheidsprestaties als GRI wordt gehanteerd.

5.3.5 Assurance-bewijs

Voor *assurance*-bewijs geldt hetzelfde als bij de jaarrekeningcontrole. Het vormt de basis voor onze conclusie. *Assurance*-bewijs is cumulatief van aard en verkrijgen we door de uitvoering van onze werkzaamheden. Het kan uit bronnen komen zoals:

- het informatiesysteem bij de cliënt;
- vorige *assurance*-opdracht en waarbij we vast hebben gesteld dat dit nog steeds relevant is voor onze *assurance*-opdracht;
- bedrijfstakinformatie of marktdata; of
- experts die in dienst zijn van de cliënt.

Assurance-bewijs omvat informatie die de beweringen van het management bevestigen en informatie die de beweringen ontkrachten. De toereikendheid en geschiktheid van *assurance*-bewijs hangt met elkaar samen. Toereikendheid is de maatstaf voor de omvang van het *assurance*-bewijs. De hoeveelheid *assurance*-bewijs die nodig is, wordt bepaald door de uitkomsten van de risico-analyse op een afwijking van materieel belang, hoe groter dit is, hoe meer bewijs we moeten verzamelen. Ook de kwaliteit van het *assurance*-bewijs is bepalend, hoe hoger dit is, hoe minder we waarschijnlijk hoeven te verzamelen. Bewijs van slechte kwaliteit kan echter niet gecompenseerd worden door nog meer *assurance*-bewijs van deze kwaliteit te verzamelen.

Geschiktheid is de maatstaf voor de kwaliteit van het *assurance*-bewijs in de zin van dat het relevant en betrouwbaar is voor het bevestigen van de conclusies waarop wij onze uiteindelijke *assurance* conclusie baseren. De betrouwbaarheid van bewijs wordt beïnvloed door de bron en de aard en is afhankelijk van de omstandigheden waaronder wij het controlebewijs hebben verkregen. Het vaststellen of wij voldoende en geschikt *assurance*-bewijs hebben verkregen is een zaak van professionele oordeelsvorming en moet dus goed worden vastgelegd. Hierna volgt een stappenplan dat wat handvatten biedt voor de uitvoering van een *assurance*-opdracht bij niet-financiële informatie.

5.4 Handvatten voor de belangrijkste uitdagingen tijdens de assurance-opdracht

Bij het uitvoeren van een *assurance*-opdracht in het mkb kunnen vier stadia met daarin totaal tien stappen worden onderkend.

We zullen ieder van deze stappen uitwerken. De nadruk bij dit stappenplan ligt op wat anders is ten opzichte van de jaarrekeningcontrole. Voor hetgeen naar analogie wordt uitgevoerd, wordt een korte verwijzing gemaakt. Ten behoeve van de volledigheid van de werkzaamheden is dit wel opgenomen in de overzichten.

10-stappenplan assurance-opdrachten niet-financiële informatie

A. De opdracht

1. Offertetraject en randvoorwaarden voor de *assurance*-opdracht
2. Opdrachtaanvaarding

B. Oriëntatie

3. Onderneming, omgevingsfactoren en gehanteerde criteria
4. Stakeholderdialoog, keuze materiële onderwerpen en indicatoren, en het vaststellen van materialiteit
5. Verslaggevingsprocessen en beheersmaatregelen
6. Risicoanalyse en planning procedures (aard, timing en diepgang)

C. Detaillering

7. Uitvoeren van verdere procedures

D. Conclusie

8. Concluderende evaluatie van toereikendheid verkregen bewijs
9. Bevestiging door de onderneming en toestemming tot openbaarmaking van accountant
10. Communicatie

5.4.1 Stap 1: Offertetraject en randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

Aandachtspunten:

- Het doel en de reikwijdte van de *assurance*-opdracht bij niet-financiële informatie kan verschillend zijn. Is het object van *assurance* duidelijk afgebakend? Is de reikwijdte niet misleidend in de zin van dat relevante onderwerpen ontbreken in de reikwijdte?
- De gebruikers kunnen verschillend zijn. Wie zijn de primaire gebruikers? Voor wie is het daarnaast ook relevant?
- Zijn er geschikte toetsingscriteria? Welke verslaggevingscriteria hanteert de onderneming? Zijn deze algemeen aanvaard of specifiek ontwikkeld voor het object van *assurance*?

Assurance-opdrachten bij niet-financiële informatie hebben vaak geen wettelijke grondslag. Het doel en de reikwijdte van de *assurance*-opdracht bij niet-financiële informatie kan daarom in overleg met de opdrachtgever worden vastgesteld, rekening houdend met de verwachtingen van de gebruiker. De reikwijdte van deze *assurance*-opdrachten kan dus verschillend zijn. Sommige ondernemingen zullen in het kader van hun ketenverantwoordelijkheid vragen om *assurance* bij een beperkt aantal indicatoren zoals CO₂ of veiligheid en gezondheidsindicatoren. Anderen hebben wellicht al een kort verslag opgesteld over hun strategie, beleid en prestaties. Daarom moet voor iedere opdracht al tijdens het offertetraject worden bekeken of aan de randvoorwaarden voor de uitvoering kan worden voldaan. In NV COS 3810 worden voorwaarden gesteld als het object van onderzoek niet het gehele (niet-financiële) verslag is. Als het object van onderzoek uitsluitend een of enkele indicatoren betreft dan is NV COS 3000 van toepassing. De offerte en later de opdrachtbrief moeten dus heel duidelijk de reikwijdte van de *assurance*-opdracht aangeven en daarbij beschrijven wat het object van *assurance* is, hoe dit geïdentificeerd kan worden (dus hoe dit is afgebakend van de andere informatie als het onderdeel is van een breder geheel) en wat het doel is van de *assurance*-opdracht.

Al tijdens het offertetraject moet worden bekeken of aan de randvoorwaarden van een *assurance*-opdracht wordt voldaan.

De randvoorwaarden voor de *assurance*-opdracht zelf zijn:

- (1) het object van onderzoek is geschikt voor een *assurance*-opdracht en is voldoende afgebakend;
- (2) de criteria waartegen wordt getoetst, zijn geschikt in de omstandigheden van de *assurance*-opdracht en beschikbaar voor de beoogde gebruikers;
- (3) er is toegang tot voldoende en geschikt *assurance*-bewijs om onze conclusie te staven;
- (4) onze conclusie wordt weergegeven in een schriftelijk rapport en wordt bij een opdracht gericht op een redelijke mate van zekerheid positief geformuleerd en bij een opdracht gericht op een beperkte mate van zekerheid negatief geformuleerd; en
- (5) er is een rationeel doel voor de opdracht.

Het evalueren of de opdracht een rationeel doel dient, is met name bedoeld om te voorkomen dat de *assurance*-opdracht misleidend is voor de gebruiker. Een manier om dat te kunnen bepalen is het vaststellen dat de reikwijdte van de *assurance*-opdracht de meest relevante onderwerpen van de betreffende niet-financiële verslaggeving omvat. Daarbij wordt ook ingeschat of er een risico is op onevenwichtige verslaggeving door de gemaakte keuzes van het management. Later in het traject van de *assurance*-opdracht moet ook worden vastgesteld dat de onderneming in de niet-financiële verslaggeving de reden beschrijft waarom de gekozen onderwerpen de meest relevante zijn in het kader van de niet-financiële verslaggeving. In het offertetraject kan de accountant de opdrachtgever hier alvast op wijzen.

Voorbeeld:

Als een accountant bij een afvalverwerker gevraagd wordt *assurance* te geven bij de data over waterverbruik dan is dit een niet rationele opdracht. Waterverbruik is niet het meest relevante cijfer. De meest relevante data betreffen de hoeveelheden en soorten afval dat verwerkt is, de wijze waarop en de impact op het milieu. De accountant zou deze opdracht moeten weigeren, tenzij er een wettelijke verplichting bestaat *assurance* te geven bij het waterverbruik of de gebruiker expliciet bij deze informatie *assurance* wil.

Het object van assurance kan bestaan uit:

- indicatoren: te denken valt hierbij aan een enkele KPI zoals CO₂ of een overzicht waarin meerdere indicatoren zijn opgenomen.
- beschrijvende informatie: een voorbeeld hiervan is beschrijvende informatie, zoals informatie over het beleid ten aanzien van energiebesparing, het beleid met betrekking tot personeel en het respecteren van mensenrechten in de keten.
- combinatie van indicatoren en beschrijvende informatie: hierbij kan het gaan om bijvoorbeeld een rapportage door een thuishulporganisatie waarin zowel het beleid staat als een aantal indicatoren over de zorg die wordt geboden en de maatschappelijke impact daarvan.

Voorbeelden van reikwijdte van een *assurance*-opdracht:

Een *assurance*-opdracht wordt gevraagd bij de CO₂ footprint van de onderneming, die producten van derden verpakt. De *assurance* wordt gevraagd door de afnemer die in het kader van ketenbeheer inzicht wil geven in de totale CO₂ footprint van de producten die de onderneming verkoopt. De informatie wordt jaarlijks verzameld. De afnemer heeft criteria op basis van GRI gedeeld met de onderneming waarin opgenomen is hoe de CO₂ gemeten moet worden.

De accountant moet heel duidelijk de afbakening van het object van onderzoek beschrijven, betreft dit alleen het energieverbruik en de omrekening naar CO₂ of hoort hier bijvoorbeeld ook transport bij en in hoeverre wordt ook informatie verzameld over het verpakkingsmateriaal dat de onderneming gebruikt. De accountant moet toetsen tegen NV COS 3410 omdat het in dit geval uitsluitend CO₂ informatie betreft.

Een onderneming met een missie om duurzame Nederlandse kruidenthee te verbouwen wil *assurance* bij het geïntegreerde verslag. Daarin is informatie opgenomen over de missie, de strategie, materiële

onderwerpen, acties en de prestaties die behaald zijn. De accountant moet toetsen tegen NV COS 3810.

Een onderneming is op zoek naar *crowdfunding* en heeft in de informatie over de onderneming een overzicht opgenomen met de belangrijkste niet-financiële indicatoren omdat deze een belangrijke invloed zullen hebben op de toekomstige prestaties van de onderneming. De onderneming wil *assurance* bij dit overzicht. De accountant moet heel duidelijk de afbakening van het object van *assurance* vastleggen. De accountant moet toetsen tegen NV COS 3000 omdat het object van onderzoek slechts een aantal indicatoren omvat.

De criteria die de accountant hanteert, kunnen variëren per *assurance*-opdracht en kunnen algemeen aanvaard zijn of specifiek zijn ontwikkeld. Bij de *assurance*-opdracht worden als toetsingscriteria de verslaggevingscriteria gebruikt die de onderneming gebruikt bij het opstellen van de niet-financiële informatie. Om de geschiktheid van verslaggevingscriteria in het kader van de opdrachtaanvaarding te beoordelen, moeten we vaststellen dat de criteria die verwacht wordt te worden toegepast bij het opstellen van de niet-financiële informatie geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht en leiden tot informatie die de volgende kenmerken vertoont:

- relevantie;
- volledigheid;
- betrouwbaarheid;
- neutraliteit; en
- begrijpelijkheid.

De accountant bekijkt al bij de opdrachtaanvaarding naar de geschiktheid van de criteria.

Voorbeeld:

Een ondernemer stelt een CO₂-rapportage op. Voor het omzetten van energiedata naar CO₂-data gebruikt hij emissiefactoren die door de bedrijfstak worden voorgeschreven. Deze emissiefactoren zijn afkomstig van landelijke emissiefactoren en worden algemeen toegepast in Nederland. De accountant documenteert dit en stelt vast dat deze criteria geschikt zijn. Later in het proces zal de accountant bekijken of deze criteria inderdaad worden toegepast, dit de laatst beschikbare versie is en of de omzetting op een juiste wijze wordt toegepast.

Voorbeeld:

Een ondernemer wil *assurance* bij de informatie over veiligheid. In de sector worden specifieke indicatoren gehanteerd om veiligheid uit te drukken en te meten. Deze zijn tot stand gekomen na consultatie van gebruikers en opstellers. De accountant stelt vast dat deze geschikt zijn om veiligheid uit te drukken.

Voorbeeld:

Een ondernemer wil *assurance* bij klanttevredenheid. Hiervoor heeft de ondernemer zelf een vragenlijst samengesteld. Dit is een specifiek voor het onderwerp gekozen criterium. De accountant beoordeelt voorafgaand aan het accepteren van de opdracht of de uitkomsten van de vragenlijst een goede indicator kunnen zijn voor klanttevredenheid. Hiervoor toetst de accountant of de informatie voldoet aan bovenstaande eisen. Pas daarna accepteert hij de opdracht. Ook gaat de accountant in een later stadium na of de vragenlijst naar een representatieve groep cliënten gaat en gaat hij de juiste en tijdige verwerking van de onderzoeksresultaten tot de indicator na. Ook gaat de accountant later na of de ondernemer voldoende transparantie geeft over hoe de indicator tot stand is gekomen en wat de onderzoeksgroep is geweest.

Daarnaast zijn er net als bij de jaarrekeningcontrole randvoorwaarden voor de accountant (als uitvoerder) en het bestuur (als opdrachtgever). De accountant moet daarom ook vaststellen dat:

- (1) de onafhankelijkheid voor de uitvoering van de opdracht gewaarborgd is ten opzichte van de opdrachtgever;
- (2) de accountant beschikt over deskundigheid betreffende het onderzoeksobject;
- (3) het bestuur van de verslaggevende onderneming die *assurance*-informatie verschaft eerlijk is en integer handelt.

5.4.2 Stap 2: Opdrachtaanvaarding

Aandachtspunten:

- Zijn de rollen van de accountant, opdrachtgever en gebruiker voldoende helder?
- Hoe moet de accountant een team samenstellen waarin voldoende expertise zit met betrekking tot zowel het object van *assurance* als de expertise met betrekking tot het uitvoeren van een *assurance*-opdracht?

2.A. Helderheid over de rollen van de verschillende partijen

Vaak zal de opdrachtgever niet duidelijk voor ogen hebben wat zijn/haar verantwoordelijkheid is.

Daarom is het van belang dit net als bij de controle van de jaarrekening goed vast te leggen.

Het verschil bij niet-financiële informatie is dat er meerdere toeleveranciers zijn van de informatie, en er in het algemeen minder bekendheid is met de betreffende verantwoordelijkheden.

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

- het opstellen van het verslag in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria;
- een zodanig verslaggevingsproces en maatregelen van interne controle dat het management, en indien van toepassing de raad van toezicht, nodig acht voor het opstellen van een verslag dat vrij is van afwijkingen van materieel belang, ongeacht of dit door fouten of fraude komt;
- het feit dat ons tijdens de *assurance*-opdracht:
 - o toegang wordt gegeven tot alle informatie, die management en waar van toepassing de raad van toezicht, zich bewust is dat die relevant kan zijn voor de het opstellen van het verslag, zoals het verslaggevingsbeleid, de aan het verslag ten grondslag liggende informatiebestanden en documenten;
 - o alle aanvullende informatie wordt verschaft die we nodig hebben om de opdracht uit te voeren;
 - o toegang wordt gegeven tot alle personen in de onderneming waarvan wij het nodig vinden om *assurance*-bewijs te verkrijgen.

Bij het bespreken van de *assurance*-opdracht kunnen de volgende onderwerpen aan bod komen:

- uitleg over de wederzijdse verwachtingen van de *assurance*-opdracht, inclusief communicatie, hoe deze plaats moet vinden en de momenten waarop deze plaatsvindt;
- de planning van relevante stappen in het *assurance* proces en de deadlines voor de verschillende stappen in de *assurance*-opdracht, inclusief conceptrapporten en voor bewijs aan te leveren door de cliënt;
- de samenstelling van het *assurance*-team en van de proceseigenaren voor niet-financiële informatie bij de cliënt;
- indien van toepassing, de samenwerking met het financiële auditteam; en
- indien van toepassing, de opvolging van de punten in de managementletter over voorgaand verslagjaar.

Verkrijgen van de opdrachtbevestiging

De wederzijdse verantwoordelijkheden worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging. Voorbeeld zie NBA-website.

2 B. Samenstellen van het team

De accountant heeft zelf ongedeelde verantwoordelijkheid voor de *assurance*-conclusie. Die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de accountant voor de opdracht gebruik maakt van (een) door de accountant ingeschakelde deskundige(n). Niet-financiële informatie kan uit een variëteit van onderwerpen bestaan en daarom zal de accountant een team samenstellen waarin voldoende kennis en competentie beschikbaar is.

Het team als geheel moet onder meer de volgende competenties hebben:

- begrip van, en praktische ervaring met, *assurance*-opdrachten betreffende niet-financiële informatie door passende *training en on-the-job* ervaring;
- begrip van relevante standaarden voor *assurance*-opdrachten;
- kennis van het van toepassing zijnde economische, sociale en economische aspecten die bij de niet-financiële informatie horen;
- kennis van relevante verslaggevingsstandaarden op het gebied van de niet-financiële informatie;
- kennis van relevante wetgeving op het gebied van de niet-financiële informatie;
- kennis van en ervaring met het beoordelen van de geschiktheid van interne informatiesystemen voor het verzamelen en rapporteren van de betreffende informatie, inclusief de aspecten met betrekking tot interne controle en IT waar van toepassing;
- kennis van de bedrijfssectoren waarin de organisatie actief is.

Het kan zijn dat de expertise niet voorhanden is binnen het accountantskantoor. In dat geval kan de accountant externe experts inschakelen. Net als bij de jaarrekeningcontrole worden de volgende zaken geëvalueerd:

- de professionele competentie, inclusief ervaring, en objectiviteit van de expert;
- de aannemelijkheid van de aannames, methoden en informatiebronnen gebruikt door de expert; en
- de aannemelijkheid en significantie van de bevindingen van de expert met betrekking op de omstandigheden van de opdracht en onze conclusie.

Voor mkb-accountants zal het vaker voorkomen dat een expert wordt ingehuurd. Documentatie is relevant. Wanneer een externe expert wordt ingehuurd, documenteert de accountant:

- de procedures en conclusies gerelateerd aan de evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de externe expert;
- de procedures en conclusies gerelateerd aan het evalueren van de aannames, methoden en de bevindingen van de externe expert, alsmede de door de accountant uitgevoerde testwerkzaamheden op de data die de externe expert heeft gebruikt;
- het commentaar van de accountant en de conclusies bij de bevindingen van de expert en de evaluatie van de mate van geschiktheid van het werk van de externe expert.

Voor de documentatie van de *assurance*-opdracht behoudt de accountant kopieën van:

- de brief over de opdracht van ons aan de externe expert;
- belangrijke communicatie tussen de externe expert en ons; en
- de bevindingen en/of het rapport van de externe expert.

De gedetailleerde tussenrapporten van de externe expert zijn het eigendom van de externe expert zelf, en vormen geen onderdeel van de documentatie van de *assurance*-opdracht.

Voorbeeld:

De accountant huurt voor de CO₂-informatie een expert in die hem verder ondersteunt bij de uitvoering. De accountant evalueert eerst de competentie, ervaring en objectiviteit van de expert. Verder beschrijft deze nauwkeurig de werkzaamheden die de accountant van de expert verwacht, de wijze van onderling contact en contact met de cliënt, wederzijdse verantwoordelijkheden en de wijze van rapporteren. Ook spreekt de accountant een bewaartermijn af met de expert.

5.4.3 Stap 3: Onderneming, omgevingsfactoren en gehanteerde criteria

Aandachtspunten:

- diepgang is afhankelijk van het object van onderzoek
- hoe kun je met een breed object van onderzoek toch gericht inzicht verkrijgen?

Het verkrijgen van inzicht in de organisatie en haar omgeving is een continu proces van het verzamelen en analyseren van gegevens gedurende de *assurance*-opdracht en licht ten grondslag aan de planning en uitvoering van een effectieve op risico gebaseerde *assurance*-opdracht.

Het verkrijgen van inzicht in de organisatie en haar omgeving omvat onder meer:

- de organisatiestructuur, inclusief de keten waarin de onderneming opereert;
- de ondernemingsactiviteiten, inclusief veranderingen in de kern of de reikwijdte van de activiteiten, en specifiek hoe de activiteiten de niet-financiële prestaties beïnvloeden;
- type producten en onderzoek naar nieuwe producten of andere innovaties in processen relevant voor het object van *assurance*;
- algemene en bedrijfstak specifieke economische, sociale en milieukundige ontwikkelingen en omstandigheden. Deze ontwikkelingen en omstandigheden kunnen een significant effect hebben op de huidige prestaties van de organisatie, en derhalve op de organisatie en haar omgeving;
- de voornaamste technologische zaken en ontwikkelingen die de organisatie en haar omgeving beïnvloeden en hoe de organisatie hiermee omgaat in zijn onderzoeks- en ontwerpstrategieën om de voldoen aan deze economische, sociale en milieukundige uitdagingen.
- relevante wet- en regelgeving of raamwerken rondom niet-financiële informatie, algemeen en bedrijfstak specifiek;
- de strategie en doelstellingen van de organisatie;
- de meetwijzen en beoordeling van de niet-financiële prestaties van de organisatie.

De selectie van de doelstellingen en de manier waarop de organisatie deze implementeert kan bedrijfsrisico's veroorzaken. De selectie van doelstellingen door het management kan agressief zijn vastgezet om bijvoorbeeld in offertes een betere score te krijgen voor milieu- of andere prestaties.

Voorbeeld:

Een transportondernemer heeft een milieudoelstelling om CO₂ per ton vracht met 10% te verminderen. Dan kan de onderneming naar mogelijkheden zoeken om het wagenpark aan te passen en eerder minder zuinige vrachtwagens te vervangen door zuinige vrachtwagens, ritplanning zodat ritten heen en terug volledig beladen zijn. Ook kan de ondernemer kiezen om CO₂ te compenseren door te investeren in CO₂ certificaten. Elk van deze strategieën kunnen leiden tot informatie met verschillende risico's op materiële afwijkingen. Waar we ook op moeten letten, is dat de CO₂ vermindering niet wordt bereikt door een andere berekening van CO₂ of een andere reikwijdte die niet toegelicht wordt. Dat zou misleiding zijn van de gebruiker van de informatie.

Een begrip van prestatiemetingen op het gebied van niet-financiële prestaties binnen de organisatie helpt ons om te beoordelen of druk om doelstellingen te halen kan leiden tot managementactiviteiten die het risico van materiële afwijkingen verhogen, inclusief het risico op fraude. Interne prestatiemetingen kunnen onverwachte resultaten of ontwikkelingen weergeven, die het management dwingen hun koers te bepalen en corrigerende activiteiten te ondernemen (inclusief, in sommige gevallen, de tijdige detectie en correctie van materiële afwijkingen).

Voorbeeld:

Wanneer het doel van de organisatie is om op het gebied van veiligheid te zorgen dat er geen veiligheidsincidenten zijn met werknemers en een gerelateerde KPI de variabele compensatie voor het management beïnvloedt, kan dit een stimulans zijn voor het management om werknemers aan te geven af te wijken van de procedure rondom het rapporteren van incidenten. Dit resulteert in een materiële afwijking van deze KPI.

De accountant verkrijgt tijdens deze fase ook een goed begrip van de gehanteerde verslaggevingscriteria. Tijdens de opdrachtaanvaarding werd een algemene evaluatie gemaakt. Nu wordt deze evaluatie diepgaander uitgevoerd.

De accountant verkrijgt een begrip van:

- de externe richtlijnen voor verslaggeving die de organisatie hanteert, zoals wetgeving, GRI of sectorspecifieke richtlijnen, en hoe deze worden uitgewerkt naar de onderneming specifieke context, en hoe dit wordt gedocumenteerd in het verslaggevingsbeleid voor niet-financiële informatie;
- eigen definities en meetmethoden die de organisatie hanteert en hoe deze zijn vastgelegd;
- het beleid voor het identificeren van de reikwijdte voor de indicatoren voor niet-financiële informatie;
- of de organisatie een dialoog heeft met interne en externe belanghebbenden en op welke wijze dit de informatieverzameling beïnvloedt;
- als het gehele verslag object van *assurance* is, of het beleid voor verslaggeving duidelijk het selectieproces voor de onderwerpen en KPI's voor de niet-financiële informatie beschrijft, inclusief de selectiecriteria;
- hoe het verslaggevingsbeleid is gedocumenteerd en gecommuniceerd binnen de organisatie;
- de wijze waarop wordt vastgelegd hoe de vereiste betrouwbaarheid van KPI's en andere niet-financiële informatie beschrijft, gewaarborgd wordt;
- hoe de organisatie waarborgt dat verslaggeving procedures consistent worden toegepast binnen de organisatie, ook bij vertrek van personeel of wijziging van functie;
- veranderingen in het verslaggeving beleid van de organisatie, en de achterliggende reden voor deze veranderingen en hoe deze intern is gecommuniceerd;
- nieuwe standaarden en wetgeving voor niet-financiële verslaggeving zijn, indien van toepassing en het effect op de organisatie; en
- het overzicht van, en de verantwoordelijkheid voor niet-financiële informatie en gerelateerde verslaggeving procedures binnen de organisatie.

De accountant beoordeelt:

- de geschiktheid van het verslaggeving beleid tegen de eisen in de *assurance* standaarden; en
- of het verslaggevingsbeleid en meetmethoden geschikt zijn voor wat de niet-financiële informatie beoogt weer te geven.

Informatietechnologie in de organisatie

We verkrijgen inzicht in de mate waarin de organisatie IT gebruikt om informatie te verwerken of genereren. De informatiesystemen voor niet-financiële informatie zijn nog in ontwikkeling en kunnen variëren van een eenvoudig Excel spreadsheet tot en met een geïntegreerd informatiesysteem met ingebouwde interne controlemaatregelen.

Voorbeelden:

- Een organisatie kan IT voor NFI alleen gebruiken voor het verzamelen van niet-financiële informatie en om informatie binnen de organisatie samen te voegen;
- Een organisatie kan IT-systemen voor NFI gebruiken die gekoppeld zijn aan personeelsadministratie, zoals voor de registratie van incidenten;
- Een organisatie kan een IT-systeem voor NFI gebruiken dat uitput automatisch berekent op basis van bepaalde input data. Een voorbeeld hiervan is software om uitstoot van methaan bij stortplaatsen te berekenen op basis van meerdere *inputs*, zoals het type afval.

Wanneer we inzicht hebben gekregen in de complexiteit van de IT-systemen binnen de organisatie, kunnen we beoordelen of er risicofactoren zijn die kunnen leiden tot risico's op materiële afwijkingen in de informatie.

Procedures

Voor werkstap 3 is een combinatie van procedures beschikbaar. De aard, en diepgang van de procedures is afhankelijk van de mate van zekerheid die verkregen moet worden en of het object van onderzoek slechts enkele indicatoren betreft of het gehele verslag.

De type procedures die uitgevoerd kunnen worden betreffen:

- beoordelen van informatie;
- interviews met managers en anderen binnen de organisatie;
- analytische procedures; en
- observatie en inspectie.

Voorbeelden van informatie die we beoordelen:

- informatie geproduceerd door de organisatie, zoals visie en strategie, informatie op de website, organisatiestructuren en productinformatie;
- rapporten uitgegeven door brancheorganisaties met analyses van belangrijke ontwikkelingen;
- externe informatie, zoals publicaties gelinkt aan de industrie, online databases gerelateerd aan onderneming met relevante informatie over object van *assurance*, nieuwsberichten; en
- notulen van relevante bijeenkomsten van belanghebbenden, inclusief bijeenkomsten over het houden van toezicht, indien van toepassing of van besprekingen met belangrijke commissies.

Voorbeelden van interviews:

- interviews met management over strategie, beleid, doelstellingen, bedrijfsrisico's en andere belangrijke ontwikkelingen relevant voor object van *assurance*;
- interviews met personen die de betreffende informatie over relevante onderwerpen en prestatie-indicatoren verzamelen over toepassing verslaggevingsbeleid;
- interviews met belangrijke coördinatoren zoals HR-coördinator of milieucoördinator of hoofd productontwikkeling over belangrijke ontwikkelingen in wet- en regelgeving en impact op object van *assurance*.

Voorbeelden van analytische procedures:

- vergelijken van de inhoud van huidige niet-financiële informatie met de informatie in het voorgaande jaar;
- vergelijken van financiële en niet-financiële informatie en consistentie in ontwikkelingen;
- vergelijken van de gerapporteerde KPI's die aan productie/diensten zijn gerelateerd, zoals broeikasgassen, en consistentie met veranderingen in gerelateerde input of output van de organisatie; en
- vergelijken van de niet-financiële informatie van de organisatie met die van andere organisaties binnen dezelfde sector.

Voorbeelden van observatie en inspectie

- observeren van de activiteiten van de organisatie door de locaties en/of vestigingen te bezoeken;
- inspectie van opslagruimten;
- inspectie van rapporten opgesteld door het management, zoals kwartaalmanagementrapportages, rapportage voor overheidsinstanties.

Het identificeren van inherente risico's

Wanneer de accountant inzicht heeft verkregen in de organisatie en haar omgeving worden risicofactoren geëvalueerd en wordt bepaald of deze leiden tot inherente risico's. De accountant richt zich op die risicofactoren die kunnen leiden tot materiële afwijkingen in de niet-financiële informatie.

Voorbeelden van risicofactoren die kunnen leiden tot inherente risico's:

- veranderingen in omvang, structuur en eigendom kunnen leiden tot niet-financiële informatie die onvolledig is als de nieuwe begrenzings van de organisatie niet tijdig of afdoende zijn verwerkt in het verslaggevingsbeleid;
- veranderingen in het management/proceseigenaren verantwoordelijk voor de niet-financiële informatie kan leiden tot een tekort aan benodigde kennis en kan daarom de consistentie van de evaluatie en metingen beïnvloeden;
- buitengewone druk op het management (bijvoorbeeld door onrealistische doelen, variabele compensatie gebaseerd op niet-financiële prestaties) kunnen leiden tot gekleurde en daarmee onnauwkeurige informatie;
- nieuwe ontwikkelingen die de bedrijfstak beïnvloeden waarin de organisatie actief is, zoals economische en competitieve ontwikkelingen, veranderingen in overheidsbeleid en nieuwe technologische ontwikkelingen kunnen leiden tot omstandigheden waarin de organisatie nog niet klaar is, maar al wel een rooskleuriger beeld wil geven in deze omstandigheden;
- de mogelijkheid tot het illegaal dumpen van zekere stoffen/afval/uitstoot;
- de vestigingen en locaties van de organisatie (bij woongebied?);
- het risico op fraude;
- overtredingen van relevante wet- en regelgeving;
- klachten die de organisatie heeft ontvangen;
- speciale gebeurtenissen als het tijdelijk stoppen van activiteiten, bijvoorbeeld door onderhoud;
- veel niet-routinematige registraties die ten grondslag liggen aan de niet-financiële informatie;
- complexiteit van de berekeningen voor een aantal niet-financiële indicatoren;
- schattingen die ten grondslag liggen aan niet-financiële indicatoren, bijvoorbeeld als informatie over prestaties in de gehele keten wordt gegeven; en
- metingen die slechts eenmaal per jaar plaatsvinden, waardoor meting afhankelijk is van toepassing juiste assumpties rondom een gebeurtenis.

Documentatie van het inzicht in de organisatie kan het volgende omvatten:

- relevante industrie, wet- en regelgevende raamwerken, en andere externe factoren, inclusief het van toepassing zijnde verslaggevingsraamwerk;
- de activiteiten, eigendoms- en toezichtstructuren binnen de organisatie;
- de selectie en toepassing van het beleid voor verslaggeving binnen de organisatie, inclusief veranderingen hiervan;
- de doelen en strategie van de organisatie op het gebied van niet-financiële informatie;
- de wijze waarop prestaties van de organisatie op het gebied van niet-financiële informatie worden gemeten en beoordeeld;
- de relevante belanghebbenden voor de organisatie, het proces van de dialoog met deze belanghebbenden en het effect op de inhoud van het verslag;
- de rol van IT binnen de organisatie, inclusief de complexiteit van de IT-structuren en de effecten van IT op de *assurance*-opdracht;
- de informatiebronnen waarvan inzicht in de organisatie is verkregen;
- de inherente risico's en hun effect op het verslag.

Natuurlijke adviesfunctie

Tijdens de *assurance*-opdracht kan de accountant relevante ontwikkelingen met de cliënt delen en daarbij aangeven wat de mogelijke risico's zijn ten opzichte van het bestaande verslaggevingsproces of wat aandachtspunten zijn bij de toepassing van de gewijzigde criteria. Op die manier kan de onderneming zelf actie ondernemen.

Verder kan de accountant de onderneming wijzen op relevante externe ontwikkelingen en op welke wijze deze de onderneming en het *assurance*-object kunnen beïnvloeden (nu of in de toekomst). Een voorbeeld is de energietransitie die op dit moment in Nederland gaande is en zowel om maatregelen vraagt als om verantwoording over de wijze waarop deze maatregelen worden geïmplementeerd en de effecten die daarmee bereikt worden. Een ander voorbeeld is diversiteit van werknemers waarbij regelgeving in toenemende mate van de ondernemer verwacht dat werkgelegenheid wordt geboden aan mensen met een beperking tot de arbeidsmarkt.

Zodra inzicht wordt verkregen in de organisatie kan de accountant signaleren waar mogelijke inherente risico's zijn voor het object van *assurance* en deze bevindingen delen met de onderneming zodat deze actie kan ondernemen. Dit kunnen zaken zijn die ten opzichte van soortgelijke ondernemingen ontbreken en waarover dan geen verslag wordt gedaan, zoals het ontbreken van een strategie op een bepaald gebied, het ontbreken van doelstellingen voor prestaties die voor de onderneming erg belangrijk zijn en het ontbreken van het identificeren van relevante belanghebbenden. Daarnaast kunnen er in de organisatie zelf zaken ontbreken zoals onvoldoende toezicht op voor het object van *assurance* relevante besluitvorming. Een voorbeeld is het toezicht op keuzes die gemaakt worden in innovatie in bedrijfsprocessen of in nieuwe producten of diensten. Innovatie is gerelateerd aan de toekomstige prestaties, bijvoorbeeld op de reductie van ziekteverzuim, reductie van energie en meer inclusieve werkgever. Als de innovatie minder geslaagd is kan dit ook een risico geven voor de betrouwbaarheid van de prestaties op dat bepaalde gebied.

5.4.4 Stap 4: Stakeholderdialoog, keuze materiële onderwerpen en indicatoren, en het vaststellen van materialiteit

Aandachtspunten:

- er kunnen verschillende gebruikers zijn met verschillende informatiebehoeften;
- er worden voor niet-financiële informatie verschillende soorten indicatoren gebruikt, zonder een eenduidige en overkoepelende maatstaf, waardoor het moeilijk is een overkoepelende materialiteit vast te stellen;
- de begrenzing van de rapportages kan verder gaan dan de financiële grenzen, en kan ook de gehele bedrijfskolom omvatten;
- de informatie kan zowel beschrijvend zijn zoals over strategie en risico's als kwantitatief zoals over prestaties;
- er kunnen diverse grafische voorstellingen worden gebruikt in het weergeven van de informatie;
- de raamwerken voor de rapportages zijn nog in ontwikkeling en bedrijven gebruiken vaak criteria van verschillende bronnen om de inhoud van hun niet-financiële informatie weer te geven: IIRC, GRI, branche-gerichte voorschriften, en zelfontwikkelde criteria.

Niet-financiële informatie wordt vaak geschreven voor een bredere en minder gelijke groep gebruikers dan voor de financiële jaarrekening van een bedrijf. De aangewezen gebruikers of groepen gebruikers van een niet-financiële informatie verschillen in hun doelstellingen en verwachtingen betreffende de benodigde informatie. Daarom is het van belang vooraf duidelijk een onderscheid te maken tussen de primaire doelgroep en voor welke andere doelgroepen de informatie ook interessant kan zijn.

Belanghebbenden zijn groepen, individuen of organisaties die een invloed hebben op of worden beïnvloed door een organisatie. Ze staan vaak in een directe relatie met de organisatie. Belanghebbenden kunnen zowel intern als extern zijn voor de organisatie. Voorbeelden van belanghebbenden zijn managers, aandeelhouders, klanten, leveranciers, kredietverstrekkers, werknemers, overheden, specifieke belangenorganisaties, media als ook groepen zoals de lokale omgeving. Een belanghebbende kan behoren tot meer dan één groep van belanghebbenden. Het type van de voornaamste belanghebbenden verschilt op basis van de soort organisatie en de bedrijfstak waarin de organisatie actief is.

Tijdens de *assurance*-opdracht verkrijgen we inzicht in de belanghebbenden van een organisatie, de onderwerpen die zij belangrijk vinden en hoe de organisatie omgaat met deze onderwerpen in haar beleid en activiteiten en hoe ze de inhoud van de niet-financiële informatie beïnvloeden. De organisatie moet de onderwerpen identificeren waarvoor belanghebbenden haar verantwoordelijk houden en die het besluitvormingsproces beïnvloeden. De identificatie van deze onderwerpen kan plaatsvinden per groep belanghebbenden of voor alle groepen tegelijkertijd. De identificatie van deze onderwerpen vindt plaats door middel van een dialoog met de belanghebbenden. Deze dialogen kunnen verscheidene vormen aannemen. Bepaalde functionarissen of afdelingen binnen een organisatie hebben vanuit hun activiteiten al veel contact met belanghebbenden, zoals inkoop of verkoop. De verwachtingen kunnen dan worden gedocumenteerd. Andere organisaties kiezen bijvoorbeeld voor een jaarlijkse of tweejaarlijkse survey.

De diepgang van het benodigde inzicht dat moet worden verkregen in het proces rondom de dialoog met belanghebbenden hangt af van de mate van zekerheid die we in tijdens de *assurance*-opdracht willen verkrijgen en hetgeen in de criteria die we toepassen in ons onderzoek wordt omschreven.

In het algemeen verkrijgen inzicht in de volgende processen:

- het proces van het identificeren van belanghebbenden en of de organisatie alle relevante belanghebbenden en zaken van belang voor deze belanghebbenden heeft geïdentificeerd;
- of de geïdentificeerde belanghebbenden relevant en volledig zijn, gebaseerd op ons inzicht in de organisatie, de bedrijfstak waarin zij actief is, en alle specifieke regelgeving op het gebied van vereisten voor de verslaglegging en het identificatieproces binnen de organisatie;
- hoe de organisatie haar dialoog met belanghebbenden heeft gestructureerd en hoe de verscheidene uitkomsten van deze dialoog zijn gedocumenteerd; en
- hoe de organisatie heeft geantwoord op verwachtingen van belanghebbenden en hoe dit de selectie van relevante onderwerpen en KPI's in het verslag heeft beïnvloed.

Materialiteit

Materialiteit in de context van niet-financiële informatie heeft twee aandachtspunten:

- materialiteit op het niveau van het verslag: deze materialiteit is gekoppeld aan het proces voor het bepalen van de meest relevante onderwerpen waarover iets in het verslag wordt geschreven. Vaak maakt de onderneming zelf een matrix met de assen 'relevantie voor de onderneming' en 'relevantie voor belanghebbenden'. Afhankelijk van de gehanteerde criteria kunnen de benamingen van de assen verschillend zijn. De onderwerpen die het hoogst in de matrix scoren moeten worden opgenomen in het verslag. De accountant kan vervolgens beoordelen of alle relevante onderwerpen zijn opgenomen in het verslag.
- materialiteit op het niveau van de KPI en bijbehorende toelichting of een bepaald stuk van de beschrijvende tekst over bijvoorbeeld de strategie, de acties. Voor een KPI kan dit resulteren in een percentage. Voor de beschrijvende informatie kan een *rating* worden gebruikt.

Materialiteit hangt samen met de besluitvorming door de beoogde gebruikers van de informatie. Een afwijking in de informatie is materieel als het weglaten ervan of een onjuistheid erin de beslissing van de beoogde gebruiker beïnvloedt.

Materialiteit kan worden beïnvloed door:

- wet- en regelgeving (te hanteren materialiteit kan zelfs wettelijk zijn vastgelegd);
- verslaggevingsraamwerk dat gehanteerd wordt kan een methodiek voorschrijven of aanbevelen;
- aantal stakeholders dat door de aspecten waarover de informatie gaat wordt beïnvloed;
- de omvang van de impact die het onderwerp op stakeholders kan hebben;
- de mate van invloed die de stakeholders hebben op de onderneming;
- de impact op de financiële prestaties van de onderneming;
- de publiciteit rondom het onderwerp;
- de bedrijfstak;
- de link met de strategie van de onderneming en relevante doelstellingen;
- de impact op de reputatie van de onderneming.

Voorbeeld:

Waterverbruik is voor een kleine bierbrouwerij erg belangrijk. Voor een supermarkt is dit minder belangrijk. De gehanteerde materialiteit voor de data over water bij een bierbrouwerij zal daarom lager zijn dan bij een supermarkt.

Natuurlijke adviesfunctie

De accountant kan tijdens de *assurance*-opdracht de ondernemer al informeren over eventuele bevindingen met betrekking tot de dialoog met belanghebbenden en de keuze van de verslaggevingsonderwerpen en de KPI's. Hierbij kan de accountant verschillen signaleren met betrekking tot de criteria. Ook kan de accountant op basis van zijn kennis en ervaring (a) voorbeelden geven van nieuwe ontwikkelingen in actuele onderwerpen die relevant kunnen zijn voor belanghebbenden of (b) wijzen op actuele ontwikkelingen in bijvoorbeeld het opnemen van een materialiteitsmatrix. De ondernemer zal zelf de keuze of acties moeten ondernemen.

5.4.5 Stap 5: Verslaggevingsprocessen en beheersmaatregelen

Aandachtspunten:

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

Het verkrijgen van inzicht in de verslaggevingsprocessen en beheersmaatregelen is afhankelijk van het object van *assurance* en of er een *assurance*-opdracht met betrekking tot redelijke mate van zekerheid wordt uitgevoerd of een opdracht met beperkte mate van zekerheid. In het laatste geval is het verkrijgen van informatie over de beheersmaatregelen minder diepgaand en zijn deze met name gericht op het identificeren van mogelijke indicatoren van risico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang. Ook vindt er in het algemeen geen lijncontrole plaats bij het uitvoeren van een *assurance*-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Bij het verkrijgen van inzicht en het evalueren van mogelijke risico's op afwijkingen van materieel belang wordt rekening gehouden met bovengenoemde aandachtspunten.

Er worden onder meer de volgende bewijsstukken verzameld:

- een beschrijving van het verslaggevingssysteem en de interne controlemaatregelen voor zover noodzakelijk voor het evalueren van de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie;
- de controle-omgeving, de integriteit van het management, algemene houding met betrekking tot de relevantie van niet-financiële informatie en de betrouwbaarheid ervan, actieve betrokkenheid bij het ontwikkelen van een gedragscode of het maken van afspraken met belanghebbenden;
- de manier waarop niet-financiële informatie wordt verzameld, samengevoegd en gecommuniceerd;
- de meeteenheid en indicatoren gebruikt om niet-financiële prestaties in weer te geven en de toepassing van daaraan gerelateerde verslaggevingsraamwerken;
- informatie over metingen: de locatie, frequentie, eventuele laboratoriumanalyse van steekproeven;
- informatie over bijvoorbeeld emissiefactoren, gebruikt om de verschillende bronnen (elektriciteit, gas, benzine, diesel) om te rekenen naar een totale hoeveelheid emissies;
- informatie over schattingen en aannames gebaseerd op deze schattingen;
- de manier waarop financiële en niet-financiële gegevens onderling aan elkaar zijn gerelateerd, bijvoorbeeld de kosten van energie en de niet-financiële data van stroomverbruik of de kosten voor afval en de hoeveelheid afgevoerd afval;
- de methode van consolidatie;
- het goedkeuren en controleren van documenten;
- het vergelijken van interne gegevens met externe informatiebronnen.

Procedures om bewijs over de organisatie haar interne controle processen te bemachtigen kunnen bestaan uit:

- interviews om informatie te verkrijgen van directeuren, management en andere stafleden;
- observaties van de bedrijfsactiviteiten en processen;
- externe en interne documenten en gegevens.

Informatiebronnen kunnen zijn:

- beschrijving van het meetproces, het bijhouden en rapporteren in de handleiding van het managementsysteem voor niet-financiële aspecten, bijvoorbeeld het milieuzorgsysteem;
- gegevens van metingen en technische steekproeven;
- productie overzichten;
- klachtenoverzichten;
- incidentrapportages;
- documentatie betreffende de verantwoordelijkheid en procedures voor metingen en steekproeven;
- correspondentie met overheidsorganisaties en andere autoriteiten, indien van toepassing; en
- Rekeningen voor water, elektriciteit en licht.

Voorbeelden van potentiële risico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang:

Verslaggevingsproces en interne beheeromgeving:

1. De controle omgeving

- risico van gebrek aan integriteit en ethische waarden van het management en personeel;
- de houding en het gedrag van het management ten opzichte van het niet-financiële aspecten zoals milieu, respecteren mensenrechten, werknemersaangelegenheden, innovatie (bijvoorbeeld ontbreken van de integratie hiervan in de kerntaken van het bedrijf);
- ontbreken van voldoende delegeren van verantwoordelijkheden en daarbij behorende machtigingen;
- ontbreken van houding die betrouwbaarheid niet-financiële informatie relevant vindt.

2. Risicomanagement van cliënt

- ontbreken van identificeren van risico's door de organisatie op het gebied van de aspecten waarop de niet-financiële informatie betrekking heeft;
- organisatie is onvoldoende alert op relevante ontwikkelingen in de omgeving (op aspecten waarop niet-financiële informatie betrekking heeft) of speelt er (te) laat op in.

3. Informatie- en communicatiesystemen

- de geschiktheid, tijdigheid en details van management rapportages is onvoldoende om te kunnen sturen op van toepassing zijnde niet-financiële doelstellingen;
- het informatiesysteem is niet of onvoldoende gerelateerd is aan de informatiebehoefte intern of extern;
- communicatiekanalen binnen de organisatie en met derden, waaronder aanbieders, klanten en overheidsorganisaties zijn onvoldoende afgestemd met informatiesysteem, informatie is niet (altijd) consistent;
- er zijn geen richtlijnen van het bijhouden en weergeven van gegevens zodat als een persoon wisselt van functie of de organisatie verlaat deze kennis verloren gaat;
- er zijn geen of onduidelijke richtlijnen voor de juiste afbakening van niet-financiële informatie, zowel organisatorisch als met betrekking tot de afbakening van de periode;
- er is geen duidelijk proces voor het samenstellen van de inhoud voor een eventueel verslag waarin niet-financiële informatie als object van *assurance* is opgenomen;
- als niet-financiële informatie gemeten wordt door middel van bijvoorbeeld een survey of via meetapparatuur is onvoldoende duidelijk op welke wijze is gewaarborgd dat metingen representatief zijn (plaats en frequentie);
- bij CO₂ kan bijvoorbeeld onduidelijk zijn hoe de volledigheid van de uitstootpunten is gewaarborgd;
- geen vastlegging hoe is gewaarborgd dat de laatste versies van raamwerken, omzettingstabellen of andere algemeen geaccepteerde methoden voor metingen worden gewaarborgd;
- ontbreken van methode hoe data eventueel zijn geëxtrapoleerd naar jaarlijkse cijfers;
- ontbreken van vastlegging van inherente onzekerheden bij gebruik van bepaalde meetapparatuur of meetmethode.

4. De interne controleactiviteiten (met name bij *assurance*-opdrachten gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid)

- onvoldoende scheiding van taken, vooral tussen management, degene die metingen uitvoert, degene die registreert en degene die toezicht op de betrouwbaarheid van de informatie houdt, inclusief voor toegang tot de elektronische systemen voor gegevensverwerking of in het systeem zelf;
- ontbreken van een systeem voor autorisaties;
- geen procedures en werkinstructies met betrekking tot aspecten van de bedrijfsprocessen waarop de niet-financiële informatie betrekking heeft, zoals klachtenregistratie (alleen terechte klacht of alle klachten bijvoorbeeld), registratie incidenten, milieurisico analyses;
- ontbreken van het bestaan van normen en standaarden waartegen werkelijke prestaties regelmatig worden getoetst;
- ontbreken van tijdige kalibratie voor meetapparatuur om de betrouwbaarheid te waarborgen;
- ontbreken van voldoende competentie van de mensen die de metingen en eventuele analyses uitvoeren;
- automatische meetapparatuur heeft niet altijd gewerkt, bijvoorbeeld in verband met onderhoud;
- ontbreken van procedures voor onderbrekingen van het automatische meetsysteem;
- ontbreken van procedures voor het aanpassen van meetresultaten, zoals vastleggen in een log;

- ontbreken van evalueren van kwaliteit van externe experts of externe laboratoria die gebruikt worden;
- ontbreken van procedures om de betrouwbaarheid van berekeningen na te gaan alvorens deze worden gerapporteerd;
- ontbreken van procedures rondom het documenteren van incidenten en classificatie daarvan als incidenten bij object van *assurance* zouden horen;
- ontbreken van bestaan van afgesloten opslagruimtes/containers voor gevaarlijk afval, indien afval bij object van *assurance* zou horen;
- ontbreken van afstemming tussen afval- en productiecijfers, de hoeveelheid en het type afval verzameld door derden en de hoeveelheid en het type afval volgens rekeningen van de verzamelaar of verwerker;
- ontbreken van interne analytische procedures met betrekking tot de niet-financiële informatie.

5. Toezicht

- onvoldoende toezicht of de meetwijzen, berekeningen en schattingen nog steeds adequaat zijn;
- geen tijdige evaluatie of het managementsysteem, met betrekking tot aspecten waarop de niet-financiële informatie betrekking heeft, nog steeds actueel is.

Natuurlijke adviesfunctie

De verslaggevingsprocessen en beheersingsmaatregelen zijn voor niet-financiële informatie in het algemeen minder ver ontwikkeld dan voor financiële informatie. De accountant kan tijdens het *assurance*-proces de bevindingen communiceren met de cliënt en wijzen op de potentiële risico's. Op basis van de kennis en ervaring kan de accountant voorbeelden geven van verbeteringen die de risico's kunnen verkleinen of wegnemen. De bovenstaande tabel over voorbeelden van potentiële risico's die met name ontstaan door het ontbreken van procedures kan ook gebruikt worden in de natuurlijke adviesfunctie. Het goed documenteren van meetmethoden en keuzes die gemaakt worden bij de berekening van een KPI is niet alleen van belang voor een consistentie in meten en berekenen, maar voorkomt bijvoorbeeld ook dat kennis verloren gaat als personen wisselen van functie of uit dienst gaan.

5.4.6 Stap 6: Risico-analyse en planning procedures (aard, timing en diepgang)

Aandachtspunten:

tijdens *assurance*-opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn de procedures met betrekking tot het identificeren van controlerisico's minder diepgaand en niet gericht op de mate waarin gesteund kan worden op interne controlemaatregelen, maar gericht op het identificeren van de mate waarin het ontbreken van een interne controlemaatregel kan leiden tot een risico van afwijkingen van materieel belang.

Tijdens deze werkstap worden de risico's verzameld en wordt er een analyse uitgevoerd om te kunnen bepalen waar de risico-gerichte werkzaamheden zich op gaan richten. Bij het identificeren van risico's kan de structuur van vaste beweringen worden gebruikt. Deze beweringen staan beschreven in NV COS 3410. Een gestructureerd denkproces over risico's helpt te voorkomen dat risico's over het hoofd worden gezien.

Voorbeelden:

Risico's voor verschillende indicatoren

Voor een indicator met betrekking tot veiligheid is niet de volledige reikwijdte van werknemers en *contractors* meegenomen.

Afval wordt in de verkeerde categorie gedocumenteerd.

Energie wordt in de verkeerde periode gedocumenteerd.

Risico's voor beschrijvende informatie

Informatie over acties naar aanleiding van een strategie kunnen te rooskleurig zijn beschreven met weinig aandacht voor de negatieve gevolgen en veel aandacht voor de positieve gevolgen.

Voorbeeld:

Risico en impact op procedures

Als er een risico ontstaat dat energie in de verkeerde periode wordt gedocumenteerd, zullen er meer detailwerkzaamheden plaatsvinden op de juiste periodeafbakening.

Beweringen die kunnen worden gekoppeld aan risico's van afwijkingen van materieel belang

De beweringen die worden gekoppeld aan de risico's van materiele afwijkingen hangen samen met het verslaggevingsraamwerk dat wordt gebruikt. In ieder raamwerk staan verslaggevingsprincipes. Het hangt ook samen met de beoordeling van de geschiktheid van de criteria waarbij wordt gekeken naar de informatiekwaliteit:

- relevantie;
- volledigheid;
- betrouwbaarheid;
- neutraliteit; en
- begrijpelijkheid.

Je kunt daarbij denken aan:

- Bestaan: het incident heeft zich voorgedaan; de investering in groene energie heeft zich voorgedaan.
- Volledigheid: alle emissiebronnen zijn meegenomen in de calculatie.
- Nauwkeurigheid: de berekening van ziekteverzuimpercentage is juist uitgevoerd.
- Afbakening: de energiedata zijn uit de juiste periode.
- Classificatie: afval is in de juiste periode geclassificeerd.
- Consistentie: van het verslaggevingsbeleid, van de manier waarop de informatie wordt gepresenteerd.
- Begrijpelijkheid van de informatie.

De risicoanalyse en de koppeling van de geïdentificeerde risico's en de *assurance* materialiteit met de verdere werkstappen om bewijs te verkrijgen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Er wordt daarbij ook gekeken wat de kwaliteit van het bewijsmateriaal is als bepaalde procedures worden ingezet. Zo mag duidelijk zijn dat bij een verhoogd risico of bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid het uitsluitend uitvoeren van interviews, eventueel aangevuld met bewijs aangedragen door de cliënt, onvoldoende is. Zie ook de eerdere sectie over kwaliteit van bewijs. Het *assurance*-bewijs uit observatie beperkt zich tot het moment waarop de observatie is gedaan. Daarom moet in deze gevallen interviews worden gecombineerd met inspectie of het opnieuw uitvoeren van werkzaamheden die door de cliënt zijn verricht. Dit levert meer bewijs op dan alleen interviews en observaties. Ook moet er bij de werkzaamheden een grotere mate van onvoorspelbaarheid worden doorgevoerd bij de gegevensgerichte werkzaamheden om te voorkomen dat de cliënt al inspeelt op onze uit te voeren werkzaamheden, waardoor onze mogelijkheid om fraude

of onjuistheden te ontdekken wordt verkleind. Daarom moet de accountant de drempel voor het testen en de selectiecriteria ook niet delen met de cliënt. Ook gekozen worden om de tijdstippen waarop de procedures worden uitgevoerd aan te passen, of kan gekozen worden voor steeds een andere deelwaarneming of bewust wat items te selecteren die onder de drempel voor het testen liggen.

Voorbeeld:

Bij een transportondernemer wordt het risico met betrekking tot de KPI CO₂ per ton vracht als hoog aangemerkt. De materialiteit is laag bepaald, de informatie is erg relevant in het kader van het toekennen van werk aan de betreffende onderneming. Het risico is verder uitgesplitst naar:

- het ontbreken van relevante bronnen van CO₂ (volledigheid);
- het gebruik van de verkeerde emissiefactoren om energie om te rekenen naar CO₂ (meten/waarderen).

De accountant kan op basis van interviews inzicht verkrijgen in de door de onderneming geïdentificeerde bronnen van CO₂. De accountant kan daarna het overzicht opvragen van het wagenpark en dit vergelijken met het vaste activa-overzicht en leasecontracten. Via de betaalde brandstof in de financiële administratie en het normverbruik vanuit het wagenpark en het rittenoverzicht kan de accountant een analyse maken. Op het rittenoverzicht kan de accountant detailwerkzaamheden uitvoeren op de juistheid van de ritten (risico zit erin dat er teveel ritten worden opgegeven). Daarnaast kan informatie uit de tachograaf opgevraagd worden bij de deelwerkzaamheden om de ritten te volgen op afleveringen.

Documentatie

Het is belangrijk om de koppeling tussen de risico's en de uit te voeren werkzaamheden goed te documenteren. Dit betekent ook dat we het professioneel oordeel dat we maken bij de keuze documenteren. Op die manier wordt inzichtelijk wat de onderliggende motivering is. Tijdens het *assurance* proces kan het zijn dat we op basis van het verkregen bewijs aanpassingen maken in de keuze van de werkzaamheden.

5.4.7 Stap 7: Uitvoeren van verdere procedures

Aandachtspunten:

- verschillen tussen een opdracht met redelijke mate van zekerheid en een opdracht gericht op beperkte mate van zekerheid;
- beschrijvende informatie.

Het voornaamste doel van deze werkstap is verificatie. De procedures zijn gericht op het verifiëren van de resultaten van bedrijfsactiviteiten. De vergelijking met ander bewijsmateriaal dat reeds is verzameld vormt een groot deel van deze verificatie. Deze methoden zijn redelijk hetzelfde als die gebruikt in het afnemen van controles van financiële informatie. Of alle mogelijke technieken van toepassing zijn hangt af van het type organisatie en de gebruikte middelen. Een verbandscontrole kan bijvoorbeeld alleen worden gebruikt wanneer het verschil in hoeveelheid tussen de gebruikte middelen en effecten niet te groot is, want anders valt het verschil in de tolerantie. Wanneer 100.000 ton materialen zijn gebruikt en slechts 10 gram schadelijke stoffen zijn uitgestoten, wordt het lastig deze relatie aan te tonen.

Tijdens deze werkstap wordt speciale aandacht besteed aan de volgende procedures:

- het uitvoeren van analytische procedures;
- het uitvoeren van verbandscontroles; en
- het uitvoeren van detailtests.

Het consolidatieproces

Als de niet-financiële informatie bestaat uit geconsolideerde informatie van bijvoorbeeld verschillende vestigingen of als het keteninformatie betreft van verschillende toeleveranciers dan zal extra aandacht aan het consolidatieproces besteed moeten worden. Een aandachtspunt is de consistentie in het gebruik van definities en metingen en de juiste periode-afbakening door de toeleveranciers van de informatie. Ook moet de accountant alert zijn of tijdens het consolidatieproces zelf nog correcties zijn aangebracht in de geconsolideerde data en de rekenkundige nauwkeurigheid van de consolidatie vaststellen. De ervaring leert dat hier regelmatig fouten in ontstaan.

Beschrijvende informatie

De beschrijvende informatie waarvoor bewijs wordt verzameld, kan worden vastgelegd in een overzicht waarin precies de betreffende bewering wordt opgenomen. In een andere kolom kan het type bewijs dat is verzameld, worden beschreven. Op die manier kan heel duidelijk de voortgang van het verzamelen van het bewijs worden bijgehouden.

Object van *assurance* als geheel

Aan het einde van de *assurance*-opdracht wordt ook het object als geheel beoordeeld. Geeft dit het beeld weer dat het beoogd weer te geven en is dit in overeenstemming met de gehanteerde criteria? Is het duidelijk beschreven voor de lezers? Is de informatie gebalanceerd, met zowel positieve als negatieve aspecten van gebeurtenissen, acties en prestaties? Is er niets weggelaten? Is er een duidelijk verslaggevingsbeleid opgenomen met daarin toelichting op de verslaggevingscriteria, de interpretatie in de context van de onderneming, informatie over de afbakening, definities, meetmethoden?

Voorbeelden van analytische procedures omvatten:

- vergelijkingen van uitstoot in voorgaande jaren en met doelstellingen;
- evaluatie van de hoeveelheid afval in verhouding met eerdere perioden en geschatte hoeveelheden;
- evaluatie van het gebruik van grondstoffen met de hoeveelheid afval en uitstoot en vergelijk de resultaten met de werkelijke hoeveelheid afval (per type);
- evaluatie van de hoeveelheid eindproduct in verhouding tot de hoeveelheid afval en uitstoot per type;
- vergelijking van het aantal klachten van personeel met het aantal geregistreerde incidenten

Voorbeelden van procedures voor de verbandscontrole:

- beoordeling van de relatie tussen de niet-financiële informatie en de financiële informatie zoals bijvoorbeeld in de jaarrekening of managementinformatie, waar van toepassing;
- uitkomsten van een instroom- uitstroom analyse.

Voorbeelden van detailtesten omvatten:

- controleer steekproefsgewijs de nauwkeurigheid van de gegevens;
- controleer steekproefsgewijs de gemaakte berekeningen;
- controleer de metingen door ze te vergelijken met de uitstootgegevens;
- voer een gedetailleerde check uit van wijzigingen in de uitstootgegevens;
- controleer of metingen aan het eind van een gerapporteerde periode nog op tijd en in het verslagjaar zijn verwerkt;
- vergelijk steekproefsgewijs de uitstroom van afvalproducten naar aannemers/verwerkers met rekeningen hiervan;

- controleer of de juiste categorie van afval wordt geregistreerd (verbranden, recyclen etc.);
- waar mogelijk, vergelijk productiegegevens met financiële gegevens van grondstoffen, water, brandstof, energieverbruik en andere instroomgegevens;
- vergelijk productiegegevens betreffende de uitstroom van producten met financiële gegevens;
- controleer of de instroom van goederen, zoals water- en energiegebruik aan het begin en het einde van een periode in de juiste periode is verwerkt.

Natuurlijke adviesfunctie gegevensgerichte werkzaamheden

Tijdens de gegevensgerichte werkzaamheden zal het contact tussen de accountant en de onderneming met name gericht zijn op het communiceren over gevonden onjuistheden in het object van assurance. Voor niet-financiële informatie is het in het algemeen vrij eenvoudig om de correcties door te voeren. De meeste data worden ieder jaar opnieuw verzameld en er is geen beginbalans of eindbalans. Door alle correcties te verzamelen in een overzicht wordt inzicht gegeven in de onderwerpen of KPI's waaraan de onderneming ook in de onderliggende verslaggevingsprocessen nog het een en ander kan verbeteren om ook in toekomstige jaren de kwaliteit te verhogen en daarmee correcties te voorkomen.

5.4.8 Stap 8: Concluderende evaluatie van toereikendheid verkregen bewijs

Aandachtspunten:

- het object van assurance kan veel verschillende soorten informatie en indicatoren omvatten die niet zoals een jaarrekening in direct verband staan met elkaar. Daardoor is het vaststellen van de toereikendheid van assurancebewijs meer afhankelijk van professionele oordeelsvorming.
- voor een opdracht gericht op het verkrijgen van beperkte mate van zekerheid is er inherent een groter detectierisico. Omdat het niveau van een beperkte mate van zekerheid een reikwijdte kan hebben van iets meer zekerheid dan het niet inconsistent zijn met andere informatie tot bijna het niveau van redelijke mate van zekerheid is de afweging wanneer er toereikend bewijs wordt verkregen meer afhankelijk van professionele oordeelsvorming.

Type bewijs

De afweging of voldoende en toereikend bewijs is verzameld is subjectief (zie ook paragraaf 5.2.5). Er is verschillend type bewijs en het bewijs kan gemaakte beweringen ondersteunen of ontkrachten.

De toereikendheid en geschiktheid van bewijs zijn aan elkaar gerelateerd. De betrouwbaarheid van informatie die gebruikt wordt als *assurance*-bewijs wordt net als bij de jaarrekeningcontrole beïnvloed door de bron en de aard en omstandigheden waarin dit wordt verkregen. De volgende factoren beïnvloeden de betrouwbaarheid van *assurance*-bewijs:

- de betrouwbaarheid wordt verhoogd als het wordt verkregen uit een betrouwbare bron buiten de onderneming;
- De betrouwbaarheid van *assurance*-bewijs dat intern wordt gegenereerd, neemt toe als er effectieve controlemaatregelen aanwezig zijn;
- *assurance*-bewijs dat direct wordt verkregen is meer betrouwbaar dan *assurance*-bewijs dat indirect wordt verkregen;
- *assurance*-bewijs dat in gedocumenteerde vorm wordt verkregen, papier of elektronisch, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen *assurance*-bewijs; en
- *assurance*-bewijs uit originele documenten is meer betrouwbaar dan *assurance*-bewijs dat bewerkt is, bijvoorbeeld een kopie of gedigitaliseerd.

Ontdekte afwijkingen in de informatie

Het uitgangspunt bij niet-financiële informatie is dat de ondernemer alle ontdekte afwijkingen corrigeert. Voor niet-financiële informatie is dit gemakkelijker dan bij financiële informatie, omdat veelal een samenhangend geheel tussen de informatie ontbreekt. Ook wordt de informatie niet doorgezet naar een volgende periode, maar begint iedere periode weer opnieuw met vastleggingen.

Een materiele onjuistheid kan bijvoorbeeld voortkomen uit:

- onjuistheid in het verzamelen of verwerken van de gegevens tot informatie;
- het weglaten van een KPI of beschrijvende informatie;
- het verkeerd presenteren van informatie in grafieken of infographics;
- een fout is de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan schattingen of het verkeerd interpreteren van gebeurtenissen.

Fraude kan bijvoorbeeld ontstaan door manipulatie, bewust weglaten van informatie of het bewust fout toepassen van de verslaggevingsprincipes. De accountant moet hierop alert zijn.

Overige informatie in het verslag

Net zoals bij de jaarrekeningcontrole is in de standaarden ook een bepaling opgenomen dat er werkzaamheden plaats moeten vinden met betrekking tot de informatie die gelijktijdig met de informatie van het object van assurance wordt gepubliceerd.

Documentatie

Het is belangrijk om de gemaakte afwegingen goed te documenteren.

Natuurlijke adviesfunctie

Tijdens de eindevaluatie van het gehele object van assurance krijgt de accountant een goed beeld of de betreffende informatie daadwerkelijk het inzicht verschaft in de mate waarin de zelf geformuleerde criteria worden gehaald op het gebied van bijvoorbeeld de kwaliteit, de maatschappelijk toegevoegde waarde en de milieuprestaties. Het gaat niet alleen om de informatie die erin staat, maar het gaat hierbij ook om wat er niet in staat of wat zodanig wordt gepresenteerd dat het risico bestaat dat de lezer een ander beeld krijgt.

De accountant kan publiek beschikbare voorbeelden delen of resultaten van (wetenschappelijk) onderzoek delen waarin naar voren komt wat op basis van algemeen beschikbare informatie in het algemeen onderbelicht wordt en voor verbetering vatbaar is.

5.4.9 Stap 9: Bevestiging door de onderneming en toestemming tot openbaarmaking van accountant

Aandachtspunt:

Consistentie tussen de opdrachtbrief en de bevestiging door de onderneming

In de bevestiging door de onderneming zullen dezelfde onderwerpen terug komen als eerder vastgelegd in de opdrachtbevestiging. Het is geen assurance-bewijs. Het is bedoeld om de opdrachtgever nogmaals te wijzen op de verantwoordelijkheden.

Voor een voorbeeld van een bevestiging door de onderneming en toestemming tot openbaarmaking wordt verwezen naar de website van de NBA

5.4.10 Stap 10: Communicatie

Aandachtspunten:

- heldere beschrijving van het object van assurance, de doelstelling van de opdracht en de gehanteerde toetsingscriteria;
- heldere samenvatting van de werkzaamheden die zijn verricht tijdens de assurance-opdracht.

Voor de inhoud van het assurance-rapport staan in de standaarden een aantal vaste elementen die opgenomen moeten worden in het assurance-rapport. De NBA geeft jaarlijks voorbeeld templates uit voor een assurance opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Dit geeft een aanknopingspunt. Het beschrijven van het object van assurance, de doelstelling van de opdracht en de gehanteerde toetsingscriteria vindt naar analogie van de beschrijving in de opdrachtbevestiging plaats.

Het template van de NBA geeft een voorbeeld van de uitgevoerde procedures. Afhankelijk van de uitgevoerde werkzaamheden tijdens de assurance-opdracht kan dit verder worden aangepast.

Managementletter

Tijdens de opdracht zal de accountant al regelmatig communiceren met de ondernemer. Toch kan het aan te bevelen zijn alle gecorrigeerde onjuistheden en bevindingen in een samengevat overzicht op te nemen. Op deze manier heeft de ondernemer inzicht in de toegevoegde waarde die de assurance-opdracht niet alleen voor derden op heeft geleverd, maar ook waar de ondernemer zelf verdere aandacht aan moet besteden. De accountant kan het jaar erna ook bekijken hoe opvolging is gegeven aan deze punten.

Natuurlijke adviesfunctie

Hoewel de accountant tijdens de assurance-opdracht zelf met de ondernemer op verschillende momenten communiceert over bevindingen en aandachtspunten is het ook raadzaam om na afloop van de assurance-opdracht een samenvatting te maken van de belangrijkste bevindingen en aandachtspunten, met name de zaken die meer structureel van aard zijn en aandachtspunten met betrekking tot actuele ontwikkelingen die het object van assurance in de komende jaren kunnen beïnvloeden.

Een voorbeeld is de impact van de energie-akkoord dat ook het mkb raakt of de toenemende aandacht voor de ketenverantwoordelijkheid en hetgeen in dat kader van het mkb verwacht wordt.

6. Conclusie en slotopmerkingen

Voor de besturing en beheersing van ondernemingen en organisaties is niet alleen financiële informatie relevant. Voor bestuurders en/of directeuren is voor beleidsvorming en monitoring ook een scala aan niet-financiële informatie van belang. Deze niet-financiële informatie kan een variëteit aan thema's betreffen. Mede door de ontwikkelingen van de laatste jaren, ligt daarbij een belangrijke focus op economisch, milieu en sociaal gerelateerde informatie, die verder reikt dan de grenzen van de onderneming zelf. Vaak wordt dit aangeduid als informatie over maatschappelijk verantwoord ondernemen of duurzaamheid. Duurzaamheid is hierin een vloeiend begrip dat mede door verwachtingen vanuit de maatschappij door de jaren heen een bredere invulling krijgt dan alleen milieu. Door de urgentie die we momenteel ervaren, ligt er toch weer veel nadruk op betrouwbare milieugerelateerde informatie, zoals energieverbruik, klimaatimpact en luchtkwaliteit. Omdat de relevantie van deze informatie voor besluitvorming toeneemt, neemt ook de vraag naar assurance toe. Wat het meest relevant is binnen het brede spectrum van niet-financiële informatie kan per sector verschillen. Voor bepaalde sectoren kan juist de informatie over het respecteren van mensenrechten in de keten zeer relevant zijn, voor andere sectoren de informatie over de wijze waarop verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van producten en diensten wordt genomen. Daarom is de interactie tussen de onderneming en de belanghebbenden relevant.

Ook voor de accountant in het mkb is vanuit zijn rol als adviseur en als controleur een rol weggelegd ten aanzien van deze relevante thema's. In het vorenstaande is aan de hand van enkele voorbeelden aangegeven op welke wijze de omgeving impact heeft op ondernemingen en hoe dit de informatiebehoefte in en om de onderneming kan beïnvloeden. Het belang van niet-financiële informatie kan zodanig zijn, dat behoefte ontstaat aan *assurance* hierbij. In dit rapport is door middel van een stappenplan in 10 stappen aangegeven hoe de accountant een eventuele *assurance*-opdracht ten aanzien van niet-financiële informatie kan invullen.

De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft in dit kader recentelijk de Groene Brigade ingesteld. De Groene Brigade komt voort uit de Vernieuwingsagenda en is onderdeel van het thema Maatschappelijke relevantie. De Groene Brigade omvat meerdere activiteiten met als doelstelling: Accountants dragen bij aan relevantie en betrouwbaarheid van sturings- en verantwoordingsinformatie die nodig is voor verduurzaming van organisaties.

Deze werkgroep – waarin accountants zijn vertegenwoordigd vanuit de diverse ledengroepen van de NBA – bestudeert de mogelijkheden om de beroepsgroep op het gebied van niet-financiële informatie te ondersteunen. Ook hierbij ligt de focus – mede gevoed door de actualiteit – in sterke mate op duurzaamheidsgerelateerde informatie.

Bij de NBA is ook de werkgroep ESG Assurance actief. In deze werkgroep wordt ook geparticipeerd door leden van de diverse ledengroepen van de NBA. Deze werkgroep richt zich heel specifiek op de verdere uitwerking van richtlijnen voor de uitvoering van assurance opdrachten ten aanzien van ESG-verslaggeving. ESG staat voor *Environment*, *Social* en *Governance*. In de praktijk komt het er op neer dat wordt gesproken over het brede scala van niet-financiële informatie. Activiteiten van de werkgroep zijn onder andere: het uitwerken van een richtlijn voor het assurance rapport bij niet-financiële informatie, het herschrijven van NV COS 3810N (assurance bij niet-financiële verslaggeving/maatschappelijke verslaggeving), het bespreken van relevante vormen van niet-financiële verslaggeving, afstemming met Accountancy Europe en diverse gremia bij de NBA en het uitwerken van handvatten voor assurance opdrachten bij geïntegreerde verslaggeving.

Uiteraard is het voor kleine accountantsorganisaties een uitdaging om ook op het gebied van niet-financiële informatie deskundigheid op te bouwen. Teneinde toch op dit gebied aan te kunnen haken bij de actuele ontwikkelingen, is het aan te bevelen om onderling samen te werken. Hierbij is mogelijk een rol weggelegd voor samenwerkingsverbanden.

Correspondentieadres
NEMACC, Kamer M5-10
Postbus 1738, 3000 DR Rotterdam