

Een veranderend klimaat: de accountant en CO₂-reductie

Onderzoek naar de betrokkenheid van accountants bij klimaat- en CO₂-beleid vanuit hun verschillende functies



rijksuniversiteit
groningen

faculteit economie
en bedrijfskunde

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA



November 2023




Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants




Nederland rekt op zijn accountants.

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


Dit document bevat bladwijzers, hyperlinks en navigatiebuttons

 Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"

 Tekst is een interne document- of externe hyperlink

 Naar inhoudsopgave

 Vorige pagina

 Volgende pagina

Colofon

Dit rapport is tot stand gekomen met medewerking van

Rijksuniversiteit Groningen:

dr. T.A. Marra, universitair docent Vakgroep Accounting en Auditing

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants:

drs. L.L.H. Geusebroek, beleidsmedewerker Beroep & Maatschappij

NBA en RuG hebben zich ten doel gesteld om voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen.

Niettemin is noch de NBA noch RuG aansprakelijk voor onjuistheden die onverhoopt in deze uitgave voorkomen.

Voor meer informatie kunt u terecht bij:

NBA: Lucas Geusebroek, telefoon 088 4960 351

RuG: Teye Marra, telefoon 050 3633 768

© 2023 Koninklijke NBA en RuG

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

Inhoudsopgave

Hoofdstuk	Pagina	
Managementsamenvatting en aanbevelingen	5	
Samenvatting	5	
Belangrijkste conclusies	6	
Aanbevelingen	7	
1	Inleiding	8
1.1	Aanleiding en achtergrond	8
1.2	Toelichting bij het onderzoek	9
1.3	Belangrijkste uitkomsten	9
1.4	Toelichting bij het rapport	10
2.	Uitkomsten	11
2.1	Inleiding	11
2.2	Kenmerken van de respondent	11
2.3	Algemeen kennisniveau van de respondent	13
2.4	Kenmerken van de organisatie	15
2.5	Beleidsaspecten van de organisatie	16
2.6	Mening van de professional	18
2.7	Persoonlijke vragen	19
3.	Opvallende verschillen tussen de typen accountants	21
3.1	Inleiding	21
3.2	Kenmerken van de respondent	21
3.3	Algemeen kennisniveau	23
3.4	Beleidsaspecten	23
3.5	Mening van de professional	24
3.6	Persoonlijke vragen	25
4.	Opvallende verschillen met voorgaand onderzoek	28
4.1	Inleiding	28
4.2	Accountants in business	29
4.3	Openbaar accountants	32
5.	Onderzoeksmethodologie en –verantwoording	39
5.1	Inleiding	39
5.2	De enquête	39
5.3	Representativiteit van de steekproef	40

Managementsamenvatting en aanbevelingen

Samenvatting

De professionele betrokkenheid van accountants bij klimaat en CO₂ neemt gestaag toe. Dit blijkt uit onderzoek dat is uitgevoerd door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants in samenwerking met de Rijksuniversiteit Groningen, in vervolg op twee voorgaande onderzoeken waarmee uitkomsten zijn vergeleken. Accountants hebben vanuit verschillende perspectieven met klimaatvraagstukken te maken. Openbaar accountants gaan aanzienlijk vaker het gesprek aan met hun cliënten over klimaat dan drie jaar geleden. Accountants die een financiële functie bekleden binnen bedrijven en organisaties houden zich in toenemende mate bezig met werkzaamheden inzake klimaat. De meningen lopen iets uiteen over de vraag of zij beroepshalve gericht zouden moeten zijn op het klimaatvraagstuk: een meerderheid van accountants werkzaam binnen organisaties is het daarmee eens, bij openbaar accountants is dat bijna de helft. Tegelijkertijd delen beide groepen in ruime meerderheid de verwachting dat hun betrokkenheid bij het klimaatvraagstukken de komende jaren zal toenemen. Over het algemeen besteden organisaties in hun risicoanalyse minder aandacht aan de impact en financiële gevolgen van klimaatverandering dan accountants zouden willen zien. Klimaat als wezenlijk onderdeel van het beleid van bedrijven en organisaties wordt bij een minderheid waargenomen, hetgeen ook geldt voor accountantskantoren zelf. Het onderzoek stelt vast dat rapportering over en assurance bij de CO₂-uitstoot van organisaties, ondanks een lichte stijging, nog beperkt plaatsvindt.

Dit is het derde onderzoek van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de Rijksuniversiteit Groningen (RuG) naar de betrokkenheid van accountants bij het klimaatbeleid van Nederlandse organisaties. In 2018 is in dit kader de rol van de accountant in business onderzocht en in 2020 de rol van de externe of openbaar accountant. Het huidige onderzoek heeft begin 2023 alle NBA-leden bevraagd over klimaatbeleid, oftewel accountants in al hun verschillende functies. Dit biedt de mogelijkheid om naast een recent beeld van de kijk van accountants op het onderwerp ook veranderingen hierin vast te stellen.

Belangrijkste conclusies

1. Openbaar accountants actiever in agenderen klimaatbeleid.

Aanzienlijk meer openbaar accountants (20,8% in 2023 tegenover 2,0% in 2020) geven aan bij nagenoeg alle cliënten het onderwerp klimaat te agenderen. Ook komt nu minder voor (56,3% in plaats van 71,0%) dat zij dit onderwerp vrijwel niet ter sprake brengen bij cliënten. Andersom wordt driekwart vrijwel nooit door cliënten benaderd over klimaatbeleid, wat gelijk blijft met het onderzoek van drie jaar geleden. Volgens respondenten zijn klimaatvraagstukken een belangrijker onderdeel van de dienstverlening van accountantskantoren geworden: dit percentage (42,0%) ligt bijna drie-maal zo hoog als in 2020 (15,0%).

2. Organisaties moeten in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht besteden aan de financiële impact van klimaatverandering, vindt een ruime meerderheid van accountants.

Van alle accountants vindt 68,2% dat er aandacht moet worden besteed aan de financiële gevolgen van klimaatverandering. Niet-openbaar accountants stellen dit nadrukkelijker (79,9%) dan openbaar accountants (59,7%). Openbaar accountants komen bij slechts 2,8% van hun cliënten tegen dat klimaat onderdeel is van risicoanalyse, reductiedoelstellingen, monitoring en rapportage. Accountants in overige functies (accountants in business, intern en overheidsaccountants) zien dit bij 12,8% van de organisaties. Van deze groep accountants binnen organisaties geven 6 van de 102 aan dat er een interne CO₂-prijs wordt gehanteerd. Van alle 246 respondenten ziet 62,0% externe CO₂-beprijzing maar ook een interne CO₂-prijs (49,2%) als een bruikbaar instrument voor CO₂-reductie.

3. Er is verschil in mening en verwachting over de beroepsmatige betrokkenheid van accountants bij het klimaatvraagstuk.

In meerderheid (66,4%) zijn niet-openbaar accountants het erover eens dat hier beroepshalve een taak voor hen ligt, terwijl bij openbaar accountants 40,7% deze stelling onderschrijft. Van alle accountants (openbaar en niet-openbaar) verwacht 71,4% dat hun betrokkenheid bij het klimaatvraagstuk de komende jaren zal toenemen. Dit percentage ligt bij niet-openbaar accountants

boven het gemiddelde en bij beginnend accountants duidelijk het hoogst. De meerderheid van alle accountants (59,8%) maakt zich persoonlijk zorgen om het klimaat. Onder openbaar accountants is er ten opzichte van 2020 een verschuiving van 'eens' naar een neutraal standpunt, onder accountants in business is dit vrijwel gelijk gebleven.

4. In vijf jaar is het percentage accountants in business dat klimaatgerelateerd werk verricht fors gestegen.

In het onderzoek van 2018 was 9,0% van de accountants in business betrokken bij het verzamelen van informatie over CO₂-uitstoot, nu verricht 42,0% werkzaamheden ten aanzien van klimaateffecten. De aanwezigheid van concreet CO₂-beleid bij organisaties (39,2%) is licht gestegen en meer organisaties (van 23,0% naar 32,0%) publiceren hun CO₂-uitstoot. Ongeveer de helft van de accountants in business constateert dat klimaatvraagstukken, zoals CO₂-reductie, van invloed zijn op het organisatiebeleid. Zij beschouwen intrinsieke motivatie als belangrijkste motief voor klimaatbeleid van de eigen organisatie, gevolgd door verander(en)de wet- en regelgeving. Bij openbaar accountants is deze volgorde andersom.

5. Openbaar accountants zien bij de meeste cliënten geen beleid en rapportage over CO₂.

Van de openbaar accountants constateert 75,5% bij vrijwel geen van de cliënten concreet CO₂-beleid. Rapportage over CO₂-uitstoot en over beleid en prestaties op dit gebied, wordt bij minder dan 20% van de cliënten waargenomen. Minder openbaar accountants dan in 2020 menen dat rapporteren over CO₂-uitstoot een vrije keuze moet zijn. Bijna de helft van alle accountants (openbaar en niet-openbaar) vindt dat CO₂-uitstoot in het bestuursverslag moet worden opgenomen en van assurance moet worden voorzien. Onder openbaar accountants is het percentage voorstanders toegenomen van 31,4% in 2020 naar 47,2% nu. Er lijkt bij accountantskantoren geen toename met betrekking tot het stellen van CO₂-doelen voor de eigen organisatie: dit ligt rond de 20%. De invoering van de CSRD (EU Corporate Sustainability Reporting Directive) zal volgens de meeste respondenten (65,5%) organisaties aanzetten tot (meer) concreet klimaatbeleid.

Aanbevelingen

A. Ontwikkel kennis en neem als accountant het initiatief om klimaatvraagstukken te agenderen.

Kennis van klimaatvraagstukken zoals CO₂-emissies vormt de basis om op dit gebied van toegevoegde waarde te zijn voor de cliënt, of binnen de eigen organisatie. Aangezien de meeste cliënten hier niet zelf om vragen, ligt er een belangrijke kans om als accountant de eerste stap te zetten en het onderwerp te agenderen. Ook wanneer bedrijven en organisaties nog niet morgen hoeven te rapporteren over hun klimaatprestaties, biedt het voordelen als zij hier tijdig mee starten en ervaring opdoen. Daarmee verschaffen zij inzicht aan hun cliënten en stakeholders, waar ook bij het MKB vaker om verzocht zal worden als (indirect) gevolg van de CSR. Tevens wordt hiermee het inschatten van de (financiële) impact van klimaatverandering op de eigen organisatie verbeterd.

B. Spoor organisaties aan om klimaat op te nemen in de risicoanalyse.

Klimaat hoort onderdeel te zijn van de risicoanalyse van organisaties. Voor veel ondernemingen kan worden verwacht dat de impact van hun bedrijfsactiviteiten op klimaat en/of die van klimaat op de bedrijfsvoering (dubbele materialiteit) significant is. Het onderwerp zou dan ook niet mogen ontbreken in de risicoanalyse, zoals nu nog bij de meeste organisaties het geval is. Aandacht besteden aan klimaat vergroot niet alleen het zicht op risico's, maar ook op kansen voor organisaties.

C. Kijk professioneel-kritisch naar klimaatplannen van organisaties en of deze in lijn zijn met het Nederlandse Klimaatakkoord.

Een effectief klimaatbeleid van organisaties bestaat uit concrete doelen en meetbare resultaten. Ambitieuze doelstellingen die ver in de toekomst liggen zijn mooi, maar zonder concrete en controleerbare tussenstappen is de kans klein dat zij worden behaald. Het past de professioneel-kritische houding die van elke accountant mag worden verwacht, om klimaatplannen te toetsen op concreetheid. Dit komt de geloofwaardigheid ten goede van zowel de organisatie zelf, als van degenen die zich in hun rol als adviseur, auditor, (financieel) manager, toezichthouder enzovoort inspannen om klimaatdoelen dichterbij te brengen.

1. Inleiding

1.1 Aanleiding en achtergrond

Het tegengaan van de opwarming van de aarde staat hoog op de internationale agenda. Klimaatverandering als gevolg van de uitstoot van broeikasgassen, vormt een fundamentele bedreiging voor het menselijk bestaan.¹ Wetenschap, politiek, internationale onderzoeksrapporten en verdragen, zoals het wereldwijde Klimaatakkoord van Parijs, de Europese Green Deal en ons nationale Klimaatakkoord, onderstrepen de noodzaak om te komen tot vergaande reductie van CO₂-uitstoot. In het in 2021 gesloten coalitieakkoord zijn de Nederlandse reductiedoelstellingen aangescherpt, naar tenminste 55% in 2030 ten opzichte van 1990, in plaats van de eerdere 49%. Het (demissionaire) kabinet Rutte IV koos voor 60% om te zorgen dat die 55% in 2030 in elk geval wordt behaald.²

‘Wereldwijd neemt het besef toe dat duurzaamheid geen keuze is, maar noodzaak. In het bijzonder zijn klimaat en klimaatverandering dé vraagstukken van onze tijd.’ Dit schreef de NBA in 2020 in haar Publieke Managementletter [Klimaat is financieel](#). Daarin viel als vierde signaal te lezen: ‘Openbaar accountants dienen meer aandacht te besteden aan klimaat bij hun cliënten. Bij controles moeten zij erop aandringen dat belangrijke klimaatrisico’s worden opgenomen in de jaarverslaggeving. In zijn maatschappelijke rol past het de accountant om ook in zijn andere functies klimaatkwesties onder de aandacht te brengen.’ Hieraan werd gekoppeld als aanbeveling aan het accountantsberoep: ‘Wijs organisaties op klimaatrisico’s en -kansen.’ Om leden in hun beroepsuitoefening op dit vlak te ondersteunen heeft de NBA in 2021 de [Handleiding Duurzaamheid: Klimaat](#) uitgebracht.

In de maatschappij neemt de druk op accountants toe om positie in te nemen ten aanzien van het onderwerp klimaat. Een voorbeeld hiervan is de zowel door Eumedion (namens de institutionele beleggers) als door Milieudefensie uitgesproken verwachting dat klimaatrisico’s als kernpunt van de accountantscontrole worden beschouwd.³ Nadat zij in 2021 en 2022 hierover brieven stuurden aan de grote accountantskantoren, heeft in juli 2023 non-profitorganisatie ClientEarth een brief gericht aan het Global Public Policy Committee (GPPC, een groep die bestaat uit het senior management van BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG en PwC) met als boodschap: ‘Big Six leadership missing in action on climate reporting and audit’. Bij monde van ClientEarth-advocaat Robert Clarke: “De grootste audit- en accountantskantoren hebben een enorme invloedssfeer over de cruciale kwestie van hoe klimaatrisico’s worden weerspiegeld in financiële rapportage en audit, maar het is moeilijk om enig zinvol leiderschap van de GPPC te onderscheiden als het gaat om klimaatverandering.”⁴ Tegelijkertijd laat bijvoorbeeld KPMG eind 2022 per brief weten dat het ‘vanaf boekjaar 2021 de klimaatrisico’s en -impact al expliciet meeneemt in de controleaanpak van jaarrekeningen en de accountantsverklaring van beursgenoteerde ondernemingen’ en dit verder uitbreidt. Ook PwC kondigde aan ‘vanaf boekjaar 2022 klimaatrisico’s en -ambities bij alle gecontroleerde organisaties een expliciet speerpunt te maken bij de jaarrekeningcontrole’.⁵

1 Secretary-General’s statement on the IPCC Working Group 1 Report on the Physical Science Basis of the Sixth Assessment | United Nations Secretary-General.
2 Klimaatbeleid | Klimaatverandering | Rijksoverheid.nl.
3 Klimaatrisico’s als kernpunt van de controle (accountant.nl).
4 Big Six senior leadership missing in action on climate reporting and audit | ClientEarth.
5 Klimaatrisico wordt een speerpunt bij de accountantscontrole.

1.2 Toelichting bij het onderzoek

Dit is het derde onderzoek van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en de Rijksuniversiteit Groningen (RuG) naar de betrokkenheid van accountants bij het klimaatbeleid van Nederlandse organisaties. Bij het eerste [onderzoek in 2018](#) constateerden zij: 'CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda'. Uit het [onderzoek in 2020](#) volgde de conclusie: 'Klimaatbeleid wel in het vizier, maar nog onvoldoende in dagelijkse praktijk van accountants'. Bij dit laatste ledenonderzoek deden de onderzoekers drie aanbevelingen: 1) Neem verantwoordelijkheid en begin als accountant het gesprek over klimaat, 2) Help organisaties om CO₂-beleid concreet te maken en 3) Ga als accountantskantoor aan de slag met het ontwikkelen van kennis, doelstellingen en dienstverlening. Hoe is in 2023 de stand van zaken? Dit rapport biedt daarin een actueel inzicht.

Wat is de huidige betrokkenheid van accountants bij het streven naar minder CO₂-uitstoot? Op welke manier maken klimaatvraagstukken onderdeel uit van hun werkzaamheden? Wat is hun visie op aspecten zoals beleid, rapportage en controle met betrekking tot CO₂-reductie? Deze vragen staan centraal in dit ledenonderzoek, als vervolg op de voorgaande onderzoeken.

Duurzaamheid is voor de NBA een strategisch thema. Daarbinnen staan klimaat en CO₂ al enige jaren centraal. Na de eerdere onderzoeken onder accountants in business (2018) en openbaar accountants (2020) is deze enquête gericht op alle leden in al hun verschillende functies, dat wil zeggen zowel openbaar accountants als accountants die werkzaam zijn in financiële (management)functies binnen bedrijven en organisaties, evenals intern en overheidsaccountants. De vragenlijst spitste zich toe op:

- de manier waarop klimaat onderdeel uitmaakt van hun werkzaamheden;
- het CO₂-beleid van de eigen organisatie, dan wel van cliënten;
- bestaande en komende rapportageverplichtingen zoals de CSRD;
- hun (persoonlijke) kijk op de huidige aanpak en ontwikkelingen.


Om hiervan een actueel beeld te krijgen, hebben de NBA en de Rijksuniversiteit Groningen dit ledenonderzoek verricht, waarvoor eind 2022 alle bij de NBA aangesloten accountants zijn uitgenodigd. In begin 2023 is de vragenlijst gesloten, waarna de analyse van de uitkomsten heeft plaatsgevonden.

1.3 Belangrijkste uitkomsten

- Van de openbaar accountants geeft 20,8% aan bij nagenoeg alle cliënten het onderwerp klimaat te agenderen, tegenover 2,0% twee jaar geleden. Andersom wordt net als in 2020 driekwart van de accountants vrijwel nooit door cliënten benaderd over klimaatbeleid.
- In 2018 was 9,0% van de accountants in business betrokken bij het verzamelen van informatie over CO₂-uitstoot, nu verricht 42,0% werkzaamheden ten aanzien van klimaateffecten.
- Openbaar accountants komen bij slechts 2,8% van hun cliënten tegen dat klimaat een volwaardig onderdeel is van het beleid van de organisatie (inclusief risicoanalyse, doelstellingen, monitoring en externe rapportage). Overige accountants (accountants in business, intern en overheidsaccountants) zien dit bij 12,8% van de organisaties.
- Organisaties moeten in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht besteden aan de financiële impact van klimaatverandering, vindt een ruime meerderheid van accountants (68,2%).
- Van alle 246 respondenten ziet 62,0% externe CO₂-beprijzing maar ook een interne CO₂-prijs (49,2%) als een bruikbaar instrument voor CO₂-reductie. Van de groep overige accountants (werkzaam binnen organisaties) geeft 5,9% aan dat er een interne CO₂-prijs wordt gehanteerd.
- Overige (niet-openbaar) accountants zijn het in meerderheid (66,4%) erover eens dat de accountant beroepshalve gericht zou moeten zijn op het klimaatvraagstuk, terwijl bij openbaar accountants een kleiner deel (40,7%) deze stelling onderschrijft.
- Volgens 42,0% van de respondenten vormen klimaatvraagstukken een belangrijk onderdeel van de dienstverlening van accountantskantoren.
- De aanwezigheid van concreet CO₂-beleid bij organisaties (39,2%) laat volgens niet-openbaar accountants een

lichte stijging zien ten opzichte van eerder onderzoek. Tevens publiceren nu meer organisaties (van 23,0% naar 31,9%) hun CO₂-uitstoot.

- Respondenten bij accountantskantoren zien geen toename met betrekking tot het stellen van CO₂-doelen voor de eigen organisatie: dit ligt zowel in 2020 als 2023 rond de 20%.
- De meeste openbaar accountants (75,5%) constateren bij vrijwel geen van de cliënten concreet CO₂-beleid. Van de overige accountants ziet 44,1% dat dergelijk beleid niet aanwezig is bij de eigen organisatie. Rapportering over CO₂-uitstoot en over beleid en prestaties op dit gebied, wordt maar bij een klein deel van de cliënten en eigen organisatie waargenomen.
- Van de openbaar accountants vindt 56,3% haar cliëntenbestand niet ambitieus in het terugdringen van CO₂-uitstoot. Van de accountants in overige functies beoordeelt 28,4% de eigen organisatie hierin als niet ambitieus.
- Van alle respondenten meent 43,9% dat rapporteren over CO₂-uitstoot een vrije keuze moet zijn. Van de openbaar accountants vindt 52,8% dit en van de overige accountants is 31,4% deze mening toegedaan.
- Accountants zijn gemiddeld genomen enigszins tot redelijk bekend met de CSRD (EU Corporate Sustainability Reporting Directive), het Klimaatakkoord van Nederland en van Parijs. Dat geldt in mindere mate voor het Greenhouse Gas Protocol, EU ETS en de Taskforce on Climate-related Financial Disclosures. Voor niet-openbaar accountants liggen deze gemiddelden hoger dan voor openbaar accountants.
- Bijna de helft van alle accountants (openbaar en niet-openbaar) vindt dat CO₂-uitstoot in het bestuursverslag moet worden opgenomen en van assurance moet worden voorzien (limited dan wel reasonable). Het merendeel van de cliënten vraagt op dit moment niet om assurance bij CO₂-uitstoot en andere duurzaamheidsinformatie.
- Volgens 65,6% van alle respondenten zal de invoering van de CSRD organisaties aanzetten tot (meer) concreet klimaatbeleid. Accountants in overige functies zijn dit sterker van mening dan openbaar accountants, respectievelijk 76,2% en 58,0%.



“Het is een ontzettend belangrijk thema, maar ook heel lastig. Het is belangrijk dat ondernemingen transparanter gaan communiceren hierover op bijvoorbeeld de website en in het jaarverslag. Niet-financiële info en assurance afgeven blijft ontzettend moeilijk als je het mij vraagt, vooral in het MKB-segment.”

(opmerking van een respondent)

1.4 Toelichting bij het rapport

In de volgende hoofdstukken presenteren we de resultaten van het onderzoek. Daarbij geven wij een overzicht van de belangrijkste resultaten in hoofdstuk 2. In hoofdstuk 3 presenteren wij opmerkelijke verschillen in de antwoorden van de diverse groepen accountants die we kunnen onderscheiden in het onderzoek. Het belangrijkste onderscheid dat we hierbij maken is dat tussen openbaar accountants en overige accountants. De groep overige accountants bestaat naast intern en overheidsaccountants voornamelijk uit accountants in business. In hoofdstuk 4 beschrijven we opvallende veranderingen in de mening van accountants in de afgelopen jaren met betrekking tot het CO₂- en klimaatbeleid van Nederlandse ondernemingen. Daartoe vergelijken we de antwoorden op een aantal vergelijkbare vragen uit twee eerdere onderzoeken naar de rol van de accountant in het klimaatbeleid in Nederland. In het laatste hoofdstuk, hoofdstuk 5, is een nadere toelichting gegeven bij de wijze waarop het onderzoek is uitgevoerd en over de representativiteit van de steekproef.

2. Uitkomsten

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk presenteren wij de belangrijkste uitkomsten van de enquête. We vermelden de uitkomsten meestal in procenten, waarbij we afronden op een decimaal. Voor meer informatie over de enquête en de gebruikte steekproef verwijzen we naar Hoofdstuk 5.

2.2 Kenmerken van de respondent

De groep van respondenten hebben we nader gespecificeerd aan de hand van de volgende kenmerken:

- type accountant;
- accountantstitel;
- werkervaring;
- functieniveau.

De steekproef kan op grond van deze kenmerken als volgt worden getypeerd (zie figuur 1). Wat betreft de typering van accountants onderscheiden wij vier typen: openbaar accountant, intern accountant, accountant in business, overheidsaccountant, en een restcategorie.⁶ De steekproef bestaat grotendeels uit openbaar accountants (58,5%) en accountants in business (28,1%). De overige twee typen, intern accountant en overheidsaccountant, maken respectievelijk 4,9% en 4,5% uit van de steekproef.

Van de accountants in de steekproef voert 61,0% de RA-titel en 32,9% de AA-titel. De groep trainees, die nog niet staat ingeschreven bij de NBA, vormt 6,1% van de steekproef.

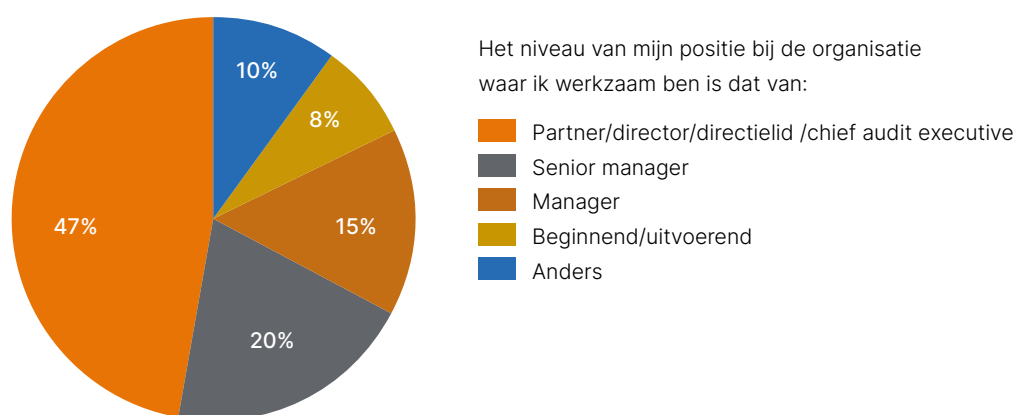
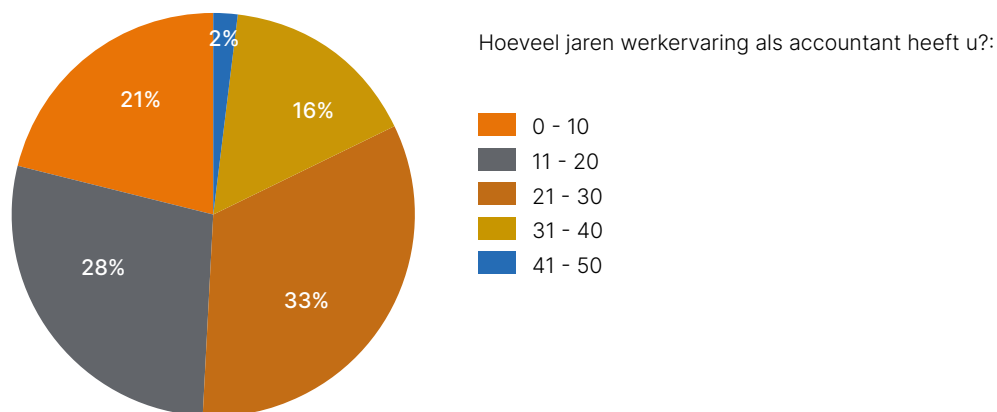
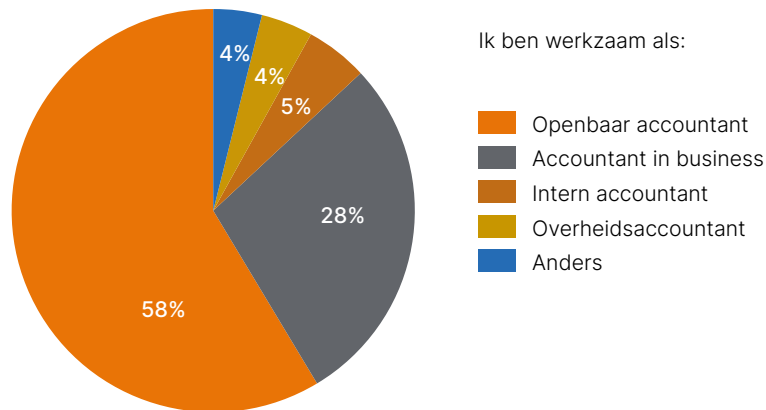
De gemiddelde werkervaring in het accountantsberoep van de respondenten is 21 jaar en varieert van 1 tot 50 jaar. Het merendeel (60,2%) van de respondenten is niet betrokken of betrokken geweest bij klimaatvraagstukken binnen de eigen organisatie of bij de dienstverlening aan cliënten. Van het deel dat daar wel bij betrokken is (geweest) heeft 16,7% minder dan een jaar ervaring, 13,4% tussen 1 en 5 jaar ervaring, en 9,8% langer dan 5 jaar ervaring.

Het grootste deel van de respondenten is werkzaam op het hoogst gedefinieerde functieniveau, dat van partner of directeur (46,8%). De verdeling over de overige functieniveaus is als volgt: senior-manager 20,3%, manager 15,0%,

⁶ Een openbaar accountant werkt voor een accountantskantoor of heeft een eigen accountantskantoor (zelfstandig accountant). Intern accountants zijn veelal werkzaam bij interne accountants- of auditdiensten en geven in gevallen ook assurance. Overheidsaccountants zijn werkzaam bij de overheid in functies waar assurance wordt verstrekt. Accountants in business zijn werkzaam als financieel professional, in dienst van een organisatie of zelfstandig, en verrichten daarbij andere werkzaamheden dan die als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant. (bron: NBA.nl)

en beginnend/uitvoerend niveau 8,1%. Van 9,8% van de respondenten is het functieniveau niet bekend. Zij konden zich blijkbaar niet herkennen in de vooraf gedefinieerde niveaus.

Figuur 1 Kenmerken van de respondenten



2.3 Algemeen kennisniveau van de respondent

Om een beeld te krijgen van het algemene kennisniveau inzake klimaatbeleid, is respondenten gevraagd aan te geven in hoeverre zij bekend zijn met een aantal standaarden, richtlijnen en beleidskaders. In tabel 1 tonen we de scores per onderdeel. Daarbij hebben we gebruikt gemaakt van een 5-punts schaal.⁷ We maken onderscheid tussen specifiek op assurance gerichte standaarden (NV COS) en overige, meer algemene standaarden, richtlijnen en kaders. Ook hebben we de scores gespecificeerd naar type respondent: openbaar accountant en overige accountants, dat wil zeggen merendeels accountants in business plus intern en overheidsaccountants.

“We kunnen niet overal verstand van hebben en verstand hebben van adequate financiële verslaggeving blijkt in de praktijk al moeilijk genoeg.”

(opmerking van een respondent)

Over het geheel genomen scoren overige accountants hoger op de kennisvragen dan openbaar accountants. Dat geldt overigens alleen voor de vragen inzake algemene standaarden en richtlijnen. Wat betreft de gepercipieerde kennis over de Nederlandse assurance standaarden stellen we geen verschil in het kennisniveau vast.

Tabel 1 Algemeen kennisniveau van de respondent

Geef aan in hoeverre u bekend bent met (1= helemaal niet tot 5= in zeer grote mate):	Alle accountants	Openbaar accountants	Overige accountants	Sign. (p<0,05) ⁸
Algemene standaarden en richtlijnen				
Klimaatakkoord van Parijs	2,42 (1)	2,22 (1)	2,72 (1)	ja
Klimaatakkoord van Nederland	2,20 (2)	2,10 (2)	2,33 (5)	nee
EU Corporate Sustainability Reporting Directive	2,19 (3)	2,00 (3)	2,47 (2)	ja
United Nations Sustainable Development Goals	2,17 (4)	1,96 (4)	2,46 (3)	ja
Global Reporting Initiative (GRI)	2,11 (5)	1,94 (5)	2,34 (4)	ja
IFRS Sustainability Standards	1,83 (6)	1,67 (6)	2,05 (6)	ja
Greenhouse Gas Protocol (GHG)	1,69 (7)	1,54 (7)	1,89 (7)	Ja
European Union Emissions Trading System (EU ETS)	1,61 (8)	1,52 (8)	1,74 (8)	nee
Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD)	1,54 (9)	1,41 (9)	1,73 (9)	Ja
Assurance standaarden				
NV COS 3000	2,52 (1)	2,53 (1)	2,50 (1)	nee
NV COS 3410	2,24 (2)	2,24 (2)	2,25 (2)	nee
NV COS 3810N	2,18 (3)	2,20 (3)	2,15 (3)	nee
Totaal⁹	2,05	1,93	2,21	ja

De scores zijn van hoog naar laag gerangschikt op basis van de gemiddelde scores op ieder onderdeel van alle accountants (gehele steekproef). Voor de algemene standaarden en richtlijnen, en de drie assurance standaarden is een afzonderlijke rangorde aangegeven. De rangorde staat aangegeven tussen haken. De rangorde is niet statistisch getoetst.

7 De 5-punts schaal kent de volgende waarden: 1=Helemaal niet bekend, 2=Enigszins bekend, 3=In redelijke mate bekend, 4=In grote mate bekend, 5=In zeer grote mate bekend.

8 Voor het vaststellen van een significant verschil in de gemiddelde scores van beide typen accountants is een onafhankelijke t-test uitgevoerd. De verschillen zijn significant bevonden indien de tweezijdige p-waarde kleiner dan 0,05 is

9 De totale score is bepaald als het ongewogen gemiddelde van de ongewogen gemiddelde scores van iedere respondent op alle 12 kennisvragen.



“We kunnen niet overal verstand van hebben en verstand hebben van adequate financiële verslaggeving blijkt in de praktijk al moeilijk genoeg.”

(opmerking van een respondent)



2.4 Kenmerken van de organisatie

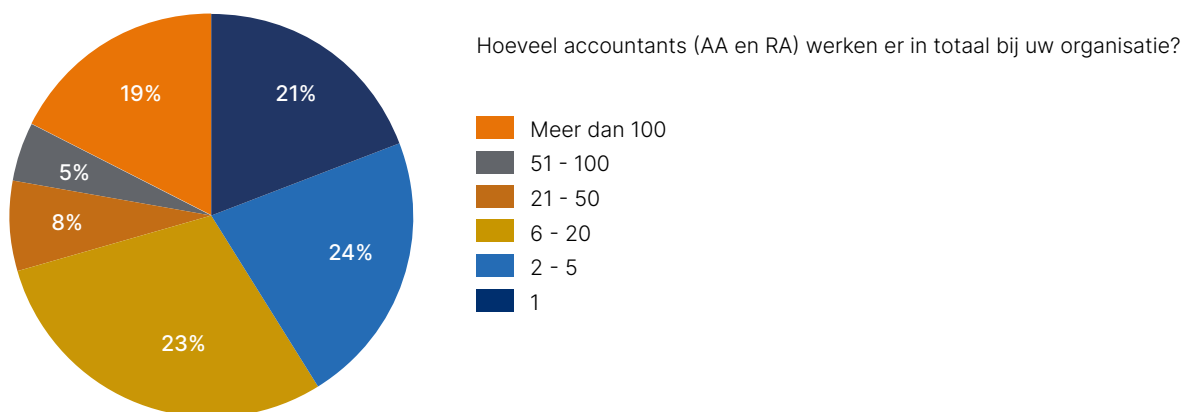
Bij de beschrijving van de organisatiekenmerken maken we onderscheid tussen accountantskantoren en overige organisaties. Als respondenten aangeven dat zij openbaar accountant zijn, gaan we ervan uit dat ze werkzaam zijn bij een accountantskantoor. In alle andere gevallen niet.

Om grootteverschillen vast te stellen tussen de organisaties waarbij de respondenten werkzaam zijn, vragen we openbaar accountants naar het aantal accountants dat werkzaam is bij hun organisatie. We maken onderscheid tussen organisatie en vestiging. Een organisatie kan meerdere vestigingen hebben. Figuur 2a toont de verscheidenheid in grootte van de accountantsorganisaties van de openbaar accountant in de steekproef.

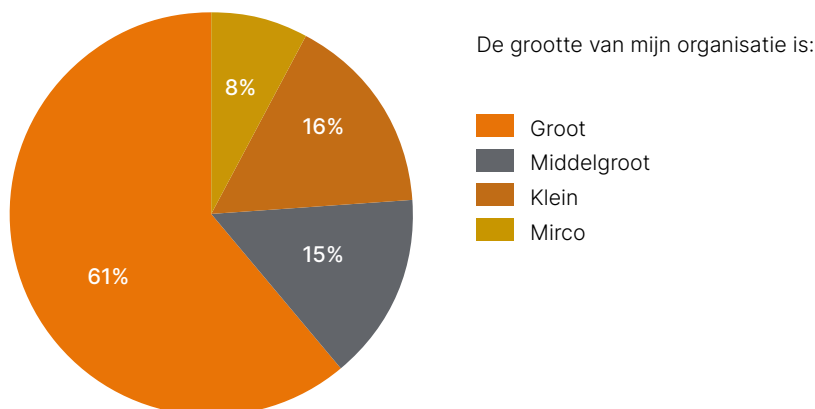
Voor het duiden van variatie in grootte van de organisaties waar de overige typen accountants werkzaam zijn, gebruiken wij de gebruikelijke grootte-definities micro, klein, middelgroot en groot.¹⁰ Figuur 2b toont de verdeling van grootte van de organisaties waar de accountants in business, intern accountants, en overheidsaccountants werkzaam zijn.

Het is niet uitgesloten dat sommige van de respondenten bij eenzelfde organisatie werkzaam zijn. We hebben, ook vanwege anonimiteit, niet gevraagd naar de identiteit van de werkgever. We kunnen daar dus niet voor controleren.

Figuur 2a Grootte van de accountantsorganisaties



Figuur 2b Grootte van de overige organisaties



¹⁰ Voor een definitie van deze groottecriteria verwijzen we naar de in Titel 9 Boek 2 Burgerlijk Wetboek gebruikte criteria.

Van de openbaar accountants geeft 15,5% aan dat hun organisatie assurance-opdrachten verricht voor beursgenoteerde ondernemingen. Van de overige accountantstypen geeft 12,8% aan bij een beursgenoteerde onderneming werkzaam te zijn.

Om te bepalen in welke sectoren de respondenten in onze steekproef vooral actief zijn, onderscheiden we 9 specifieke sectoren en een restcategorie.¹¹ De openbaar accountants verrichten vooral werkzaamheden (algemene controle en advies, of samenstel) in de categorieën Overig (blijkbaar vallend buiten de geboden sectorindeling) (34,9%), naast Bouw (16,6%) en Industrie (14,1%). De overige accountants werken vooral bij organisaties die actief zijn in Overig (26,6%), en de sectoren Financiën (20,3%) en Overheid (14,8%). De minst-vertegenwoordigde sectoren bij de openbaar accountants zijn Woningcorporaties (0,8%) en Onderwijs (1,8%). Bij de overige accountants typen zijn dat de sectoren Landbouw (1,6%) en Energie & afvalverwerking (2,3%). Uit deze gegevens blijkt dat er weinig overeenkomst is in de mate waarin beide cohorten accountants, openbaar en overig, actief zijn in de verschillende sectoren. Een mogelijke invloed van sectoren op de verschillen in respons tussen openbare en overige accountants kunnen we daarom niet uitsluiten.

2.5 Beleidsaspecten van de organisatie

Met de invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) moeten ondernemingen binnen de EU vanaf het jaar 2024 meer openheid geven over duurzaamheid. Dat betreft zowel informatie over de eigen invloed op duurzaamheid als de invloed van duurzaamheid op de eigen onderneming (dubbele materialiteit). Van de openbaar accountants geeft 61,1% aan dat in de komende drie jaar de eigen organisatie niet onder de CSRD valt. Bij de overige accountants is dat 47,1%. Op de vraag in hoeverre de eigen organisatie klaar is voor de CSRD, blijft een aanzienlijk deel van de respondenten het antwoord schuldig: 77,1% van de openbaar accountants en 55,9% van de overige accountants beantwoordt deze vraag niet.¹²

Concreet beleid met betrekking tot CO₂-uitstoot lijkt door een minderheid van de organisaties te worden gevoerd. Volgens de overige accountants vindt dit bij 39,2% van de organisaties plaats, 44,1% geeft aan dat er geen beleid wordt gevoerd en 16,7% weet het niet. We hebben openbaar accountants niet direct bevraagd over het CO₂-beleid van de eigen organisatie. Wel is hen gevraagd of de eigen organisatie concrete CO₂-doelen heeft gesteld. Daarop antwoordt 18,8% bevestigend, 66,0% ontkennend en 15,3% weet het niet. Alhoewel het voeren van concreet beleid niet ook hoeft te betekenen dat concrete doelen worden gesteld, is het antwoord wel indicatief voor het al dan niet aanwezig zijn van dergelijk beleid. Dat blijkt temeer uit het percentage overige accountants dat aangeeft dat de eigen organisatie naast concreet beleid ook concrete CO₂-doelen heeft gesteld. Dat percentage, 36,3%, is nauwelijks lager dan de 39,2% die aangeeft dat er concreet CO₂-beleid wordt gevoerd. Daarentegen vindt een groter deel van de respondenten de effecten van klimaatvraagstukken op het eigen beleid dan wel als onderdeel van de dienstverlening belangrijk. Volgens 55,9% van de overige accountants ziet de eigen organisatie de effecten van klimaatvraagstukken op externe verslaggeving, financiële prestaties en naleving van wet- en regelgeving als een belangrijk onderdeel van het eigen beleid. En 42,0% van de openbaar accountants geeft aan dat dit een belangrijk onderdeel van de dienstverlening is.

Indien er klimaatbeleid wordt gevoerd, geeft 26,5% van de overige accountants aan dat dit overwegend wordt verwoord als onderdeel van (algemeen) beleid. Het tevens verwerken van het beleid in de risicoanalyse, het stellen van gekwantificeerde reductiedoelstelling en het monitoren hiervan en daar ook extern over rapporteren wordt door 12,8% van de organisaties gedaan. Toch geeft 27,7% van deze groep respondenten aan dat de eigen organisatie wel op enigerlei wijze rapporteert over haar prestaties op het gebied van duurzaamheid en dat (van deze 27,7%) daarbij ongeveer de helft (53,6%) wordt voorzien van een vorm van assurance.

De openbaar accountants geven een ander beeld van het klimaatbeleid voor zover dat bij hun cliënten wordt gevoerd. Volgens 64,6% van hen is hiervan geen sprake bij cliënten. En als er wel sprake van is, wordt dat voornamelijk enkel verwoord als onderdeel van het beleid (18,8%). Het daarnaast verwerken van klimaatbeleid in de risicoanalyse, het kwantificeren van reductiedoelstelling de monitoring hiervan en externe rapportage hierover, komt volgens respondenten bij 2,8% van de cliënten voor. Op de vraag welk deel van de cliënten op enigerlei wijze

¹¹ We onderscheiden de volgende sectoren: overheid, zorg, financiën, woningcorporaties, landbouw, onderwijs, energie & afvalverwerking, industrie, bouw en overig.

¹² Bij geen van de vragen in de enquête is ervoor gekozen een antwoord af te dwingen alvorens een volgende vraag voor te leggen. Dit om te voorkomen dat respondenten de enquête niet zouden afronden.

rapporteert over haar duurzaamheidsprestaties, geeft 86,7% aan dat dit bij vrijwel geen van de cliënten het geval is. Het voorzien van assurance van gerapporteerde duurzaamheidsinformatie komt logischerwijs nog minder voor: bij 93,0 % van het cliëntenbestand wordt dit vrijwel niet waargenomen.

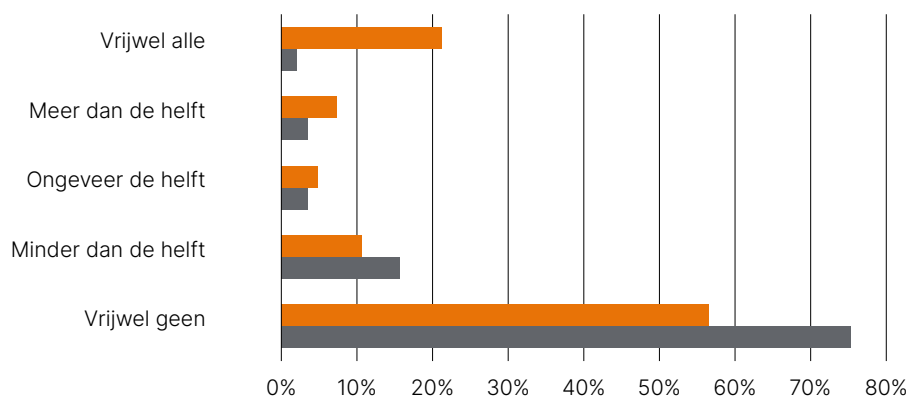
Gevraagd naar het belangrijkste motief voor klimaatbeleid van de eigen organisatie, antwoordt de groep overige accountants dat dit intrinsieke motivatie is (40,7%) en verander(en)de wet- en regelgeving (25,4%). Ook hier laat de respons van de openbaar accountants een ander beeld zien. Zij noemen de verander(en)de wet- en regelgeving als belangrijkste motief (33,3%) gevolgd door invloed van stakeholders (25,5%). Intrinsieke motivatie noemt 15,7% van deze groep respondenten het belangrijkste motief, aanmerkelijk lager dan bij de niet-openbaar accountants (40,7%).

“Intrinsieke motivatie loopt vaak vast op financiële haalbaarheid/wenselijkheid.”

(opmerking van een respondent)

De groep openbaar accountants is specifiek bevestigd over de rol van klimaatbeleid in hun dienstverlening. Enerzijds is gevraagd hoe actief cliënten zijn om het gesprek hierover aan te gaan. Anderzijds is gevraagd of accountants dit onderwerp op eigen initiatief aan de orde stellen. Ruim de meerderheid van de openbaar accountants (75,4%) onder de respondenten geeft aan vrijwel nooit door cliënten benaderd te worden om in gesprek te gaan over klimaatbeleid (zie figuur 3). Hierin lijkt ten opzichte van het vorige onderzoek (76,3%) geen verandering te zijn opgetreden. Andersom geeft 56,3% van de openbaar accountants aan dit onderwerp vrijwel niet te agenderen bij besprekingen met cliënten. Dit percentage ligt beduidend lager dan in het vorige onderzoek uit 2020, toen dit nog 71,1% betrof. Openbaar accountants lijken daarmee actiever in het aan de orde stellen van klimaatbeleid in de onderlinge relatie met cliënten. Een substantieel aantal openbaar accountants (20,8%) geeft bijvoorbeeld aan dit bij vrijwel alle cliënten te doen (terwijl maar 2,1% van deze groep aangeeft dat vrijwel alle cliënten het gesprek hierover zelf aangaan).

Figuur 3 Gesprek over klimaatbeleid met en door cliënten



- Bij welk deel van uw cliëntenbestand agendeert u klimaatbeleid bij besprekingen met uw cliënten?
- In welke mate wordt u door uw cliënten benaderd om met hen in gesprek te gaan over klimaatbeleid?

2.6 Mening van de professional

Aan respondenten is een aantal onderwerpen voorgelegd waarover hun mening is gevraagd. Tabel 2 presenteert de resultaten over een aantal stellingen die zich vooral richten op het CO₂-beleid van ondernemingen. Wij vragen vooral naar de mening over het CO₂-beleid, om de resultaten te kunnen vergelijken met eerder onderzoek.

Tabel 2 Mening van de professional inzake CO₂- en klimaatbeleid

Ik vind:	Ja (%)	Nee (%)	Geen mening (%)	N
het de vrije keuze van organisaties om te rapporteren over CO ₂ -uitstoot:	43,9	51,6	4,5	246
beprijzing van CO ₂ -uitstoot een bruikbaar instrument om deze uitstoot terug te dringen:	62,0	25,7	12,2	245
het EU-ETS-systeem een zeer geschikt instrument om de CO ₂ -uitstoot terug te dringen:	22,9	47,8	29,4	245
het instellen van een interne CO ₂ -prijs een bruikbaar instrument om de CO ₂ -uitstoot terug te dringen:	49,2	28,5	22,4	246
dat organisaties in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht moeten besteden aan de financiële impact van klimaatverandering:	68,2	21,2	10,6	245
dat de invoering van de CSRD organisaties zal aanzetten tot (meer) concreet klimaatbeleid:	65,6	19,3	15,2	244

Voorts is respondenten gevraagd waar informatie over de CO₂-uitstoot van organisaties, indien verplicht gesteld, bij voorkeur zou moeten worden gerapporteerd. Het merendeel (44,9%) van de respondenten is van mening dat deze informatie in het bestuursverslag moet worden opgenomen. Een minderheid van 17,6% vindt dat deze informatie in de jaarrekening moet worden opgenomen. Een groter deel (26,5%) geeft de voorkeur aan opname op de website van de organisatie.

Ook hebben wij gevraagd binnen welk kader assurance van informatie over CO₂-uitstoot zou moeten plaatsvinden, wanneer het een verplicht onderdeel van de externe verslaggeving wordt. De antwoorden op deze vraag laten een vrij divers beeld zien. Het grootste deel van de respondenten (26,8%) vindt assurance van deze informatie niet nodig. Een iets kleiner deel geeft de voorkeur aan limited assurance (22,4%) en reasonable assurance (23,6%). Assurance binnen de scope van NV COS 720 vindt 12,6% van de respondenten een geschikter kader. Er is een relatief groot aantal respondenten (14,6%) dat aangeeft geen mening te hebben over deze kwestie.

“Wij kunnen een oordeel geven over de registratieprocessen rondom niet-financiële informatie, maar moeten afblijven van een inhoudelijk oordeel hierover.”

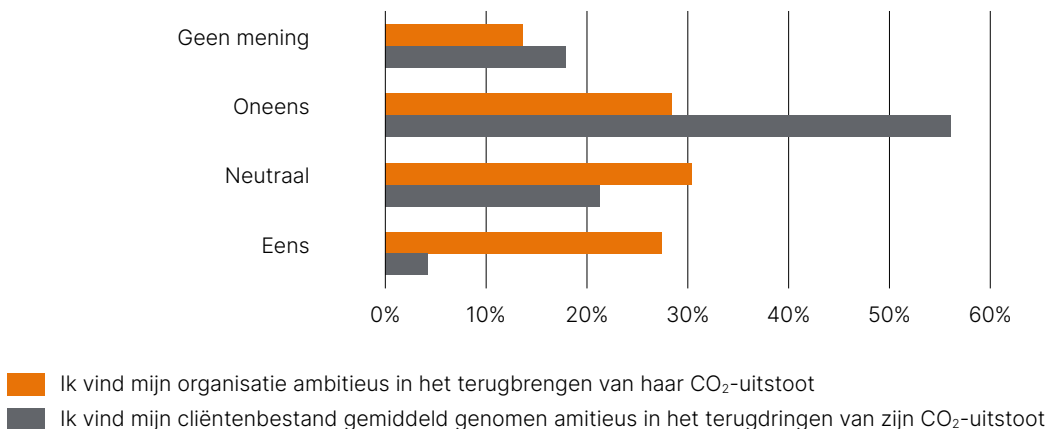
(opmerking van een respondent)

Vindt u uw cliëntenbestand dan wel de eigen organisatie ambitieus in het verminderen van de CO₂-emissie?

Deze vraag hebben we respectievelijk de openbaar accountants en overige accountants voorgelegd.

Uit de resultaten, zie figuur 4, blijkt een opvallend verschil van mening over de ambitie van enerzijds klanten van accountantskantoren en anderzijds de organisatie waarbij de overige accountants werkzaam zijn. Van de openbaar accountants vindt 4,2% haar cliëntenbestand ambitieus, terwijl 27,5% van de overige accountants dit van de eigen organisatie vindt. Van de openbaar accountants is 56,3% en van de overige accountants is 28,4% het oneens met deze stelling, oftewel in hun ogen zijn de organisaties niet ambitieus.

Figuur 4 Hoe ambitieus vindt u uw organisatie/cliënten?



Wat betreft de rol van klimaatvraagstukken bij de diverse werkzaamheden van accountants, hebben we de respondenten gevraagd naar hun mening over de invloed hiervan op hun werkzaamheden. Ongeveer de helft (51,6%) van de respondenten vindt dat zij als professional ook gericht zouden moeten zijn op het klimaatvraagstuk. Ongeveer een kwart van de respondenten (27,6%) is het hier niet mee eens, terwijl 18,7% hierover een neutraal standpunt inneemt. Op de vraag of de betrokkenheid bij het klimaatvraagstuk de komende jaren zal veranderen, antwoordt veruit het merendeel (71,4%) dat dit zal toenemen. Dat mag worden verwacht, gezien de recente ontwikkelingen met betrekking tot de verplichte verslaggeving over duurzaamheid (CSRD). Het is gezien deze ontwikkeling opvallend dat een substantiële groep verwacht dat haar betrokkenheid niet zal veranderen (18,8%) of zelfs zal afnemen (4,1%). Wellicht dat voor deze groep de betrokkenheid bij klimaatvraagstukken al erg hoog was en/of men zich oriënteert op andere werkzaamheden.

Wanneer we onderscheid maken naar de positie van de respondent in de organisatie, dan kunnen we vaststellen dat alle (100%) respondenten die op het niveau “beginnend/uitvoerend” (zie figuur 1) actief zijn, verwachten dat hun betrokkenheid bij klimaatvraagstukken zal toenemen. Dit zullen in vele gevallen de jongere medewerkers zijn. Gezien de recente ontwikkelingen met betrekking tot duurzaamheidsverslaggeving en de verwachting dat deze groep nog lang actief zal zijn in het beroep, is dit hoge percentage niet verwonderlijk. Het middelmanagement en de hoogste leiding hebben minder hoge verwachtingen wat betreft een toename in hun betrokkenheid bij klimaatvraagstukken: respectievelijk 87% en 62%. De verwachting omtrent de toename in betrokkenheid van respondenten werkzaam bij grote organisaties is ook hoger dan die van de respondenten werkzaam bij middelgrote en kleine organisaties, respectievelijk 86%, 80% en 50%. Voor kleinere organisaties spelen de aanstaande verplichtingen als gevolg van bijvoorbeeld de CSRD waarschijnlijk in mindere mate.

2.7 Persoonlijke vragen

Aan het einde van de enquête hebben we respondenten twee, meer persoonlijke vragen gesteld. Maken zij zich zorgen over klimaatverandering en passen zij hun gedrag hierop aan?

Op de vraag of zij zich persoonlijk zorgen maken over klimaatverandering antwoordt de meerderheid (59,8%) bevestigend. Van de respondenten is 17,5% het oneens met deze stelling en 22,0% geeft aan hierin neutraal te zijn (2 respondenten geven geen mening).

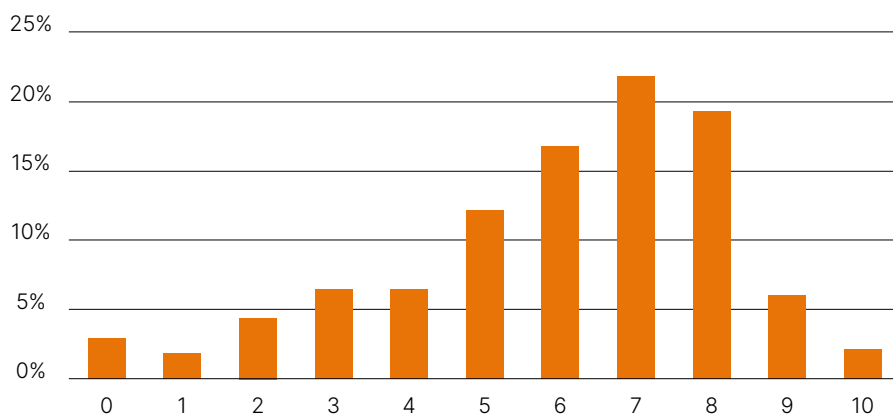
Op de vraag naar hun gedrag met betrekking tot de eigen CO₂-uitstoot kon men op een schaal van 0 tot 10 aangeven in welke mate men maatregelen neemt om de CO₂-uitstoot te verminderen. Figuur 5 toont de resultaten van de 199 respondenten die deze vraag beantwoordden. Het aantal van 47 respondenten heeft deze vraag dus niet beantwoord, terwijl de vraag over klimaatzorgen wel door iedereen is beantwoord. De gemiddelde score is 5,9. Dezelfde vraag is ook gesteld in het onderzoek van 2020. Dat resulteerde in een gemiddelde score van 5,2. Het onderzoek uit 2020 is alleen onder openbaar accountants gehouden. Maar omdat de gemiddelde score op

deze vraag nauwelijks afwijkt tussen openbaar accountants en overige accountants, kunnen we stellen dat er sprake is van een toename.

“Ik heb ook fysieke geografie gestudeerd. Klimaatverandering is van alle tijden, zeker op de geologische tijdschaal, je houdt het niet tegen, je moet je aanpassen.”

(opmerking van een respondent)

Figuur 5 Mate waarin accountants privé-maatregelen nemen tegen CO₂-uitstoot (in%)



3. Opvallende verschillen tussen de typen accountants

3.1 Inleiding

De respondenten uit onze steekproef bestaan uit vier typen accountants. Dat biedt de mogelijkheid om verschillen in beantwoording van de enquêtevragen tussen deze groepen te onderzoeken. In deze paragraaf presenteren wij opmerkelijke verschillen in de antwoorden van de diverse groepen van professionals die we kunnen onderscheiden. Het belangrijkste onderscheid dat we hebben gemaakt is dat tussen openbaar accountants en overige accountants. De openbaar accountants hebben een duidelijk afgebakende taak: de wettelijk verankerde controle op de jaarrekening. De overige accountants zijn niet belast met deze taak. Zij zijn binnen organisaties overwegend werkzaam in financiële managementfuncties (zoals controller of CFO) of als intern of overheidsaccountant (zie ook voetnoot in hoofdstuk 2). Daarom vergelijken we vooral de antwoorden van deze beide cohorten. Uit onze enquête blijken de volgende interessante verschillen.

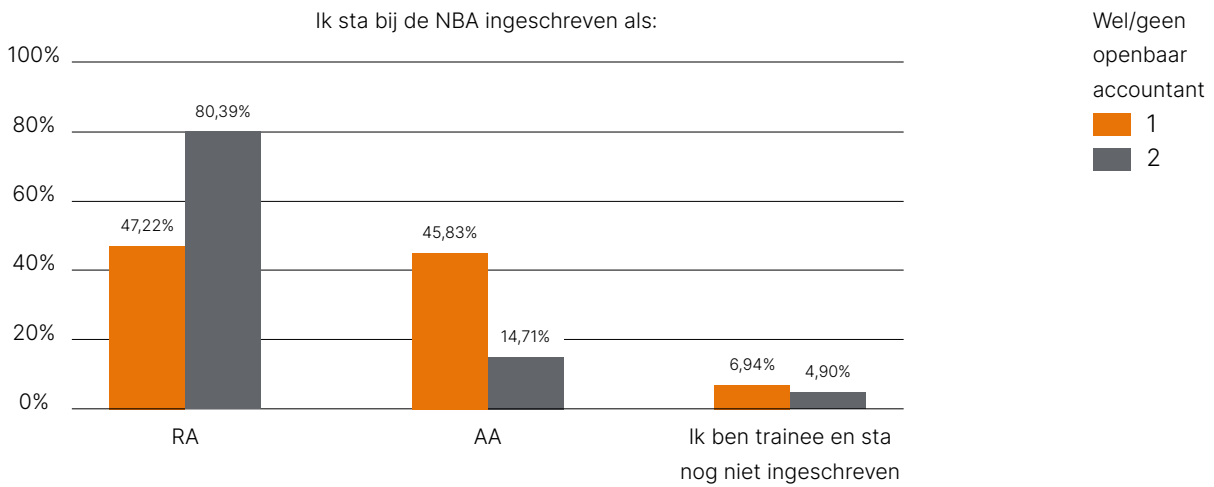
3.2 Kenmerken van de respondent

Indien we kijken naar verschillen in kenmerken van de respondenten, valt het volgende op. Onder de openbaar accountants voert een kleiner deel de RA-titel (47,2% versus 80,4%, zie figuur 6) maar werkt een groter deel op het hoogst gedefinieerde organisatieniveau (54,9% versus 35,3%, zie figuur 7). We stellen ook een klein verschil in jaren werkervaring vast. De openbaar accountants hebben gemiddeld 20,6 jaar ervaring en overige accountants 21,8 jaar. Als we de respondenten vergelijken op basis van de grootte van de organisaties waar men werkzaam is, dan valt op dat openbaar accountants vaker bij kleinere organisaties in dienst zijn dan de overige accountants. Van de openbaar accountants werkt 24,8% bij een van de grotere accountantskantoren (meer dan 50 accountants in dienst, zie figuur 8a), terwijl bij de overige accountants 60,6% bij een grote organisatie werkt (zie figuur 8b). Ook valt het aantal zelfstandig werkende openbaar accountants op (21,4%) ten opzichte van het aantal overige accountants dat bij micro-ondernemingen (incl. ZZP'ers) werkzaam is (7,8%).

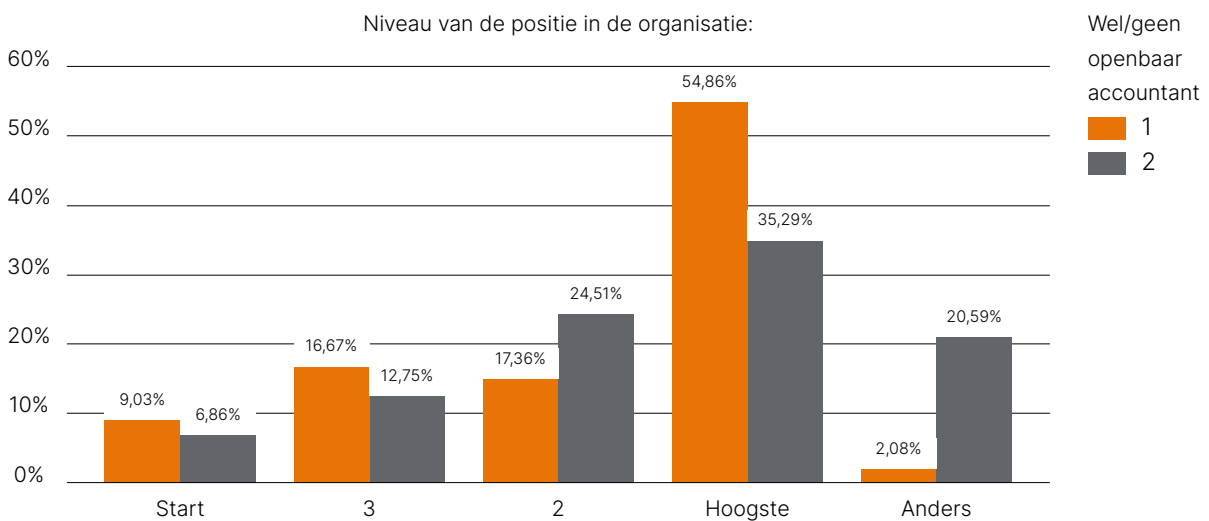
We kunnen concluderen dat onder de openbaar accountants het percentage accountants met een AA-titel fors hoger ligt dan bij de overige accountants, maar dat zij gemiddeld genomen op een hoger organisatieniveau werkzaam zijn. Dit verschil houdt verband met het relatief groot aantal zelfstandig opererende openbaar accountants. Deze openbaar accountants werken vanzelfsprekend op het hoogste niveau van hun organisatie. De verhouding RA/AA is in lijn met het ledenbestand van de NBA: ultimo 2022 was dit voor openbaar accountants 54,5% RA en 45,5% AA, en bij overige accountants 87,2% RA en 12,8% AA. Als we kijken naar werkervaring, dan stellen we een klein verschil tussen beide cohorten vast. Ook valt op dat de overige accountants vaker "Anders" antwoorden op de vraag naar het niveau in de organisatie waar zij werkzaam zijn (20,6% versus 2,1%). Dat impliceert dat de in het onderzoek gebruikte aanduiding voor de verschillende organisatieniveaus voor het cohort overige accountants minder duidelijk is (of minder goed aansluit op de indeling waarvoor in deze enquête was gekozen).

13 Dit verschil is statistisch significant ($p=0,048$).

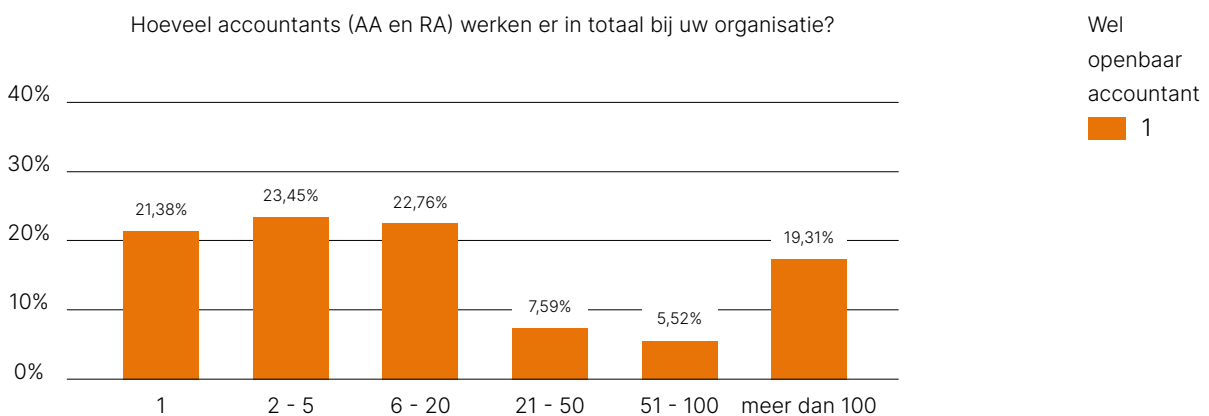
Figuur 6 Verskil in opleiding tussen openbaar en overige accountants



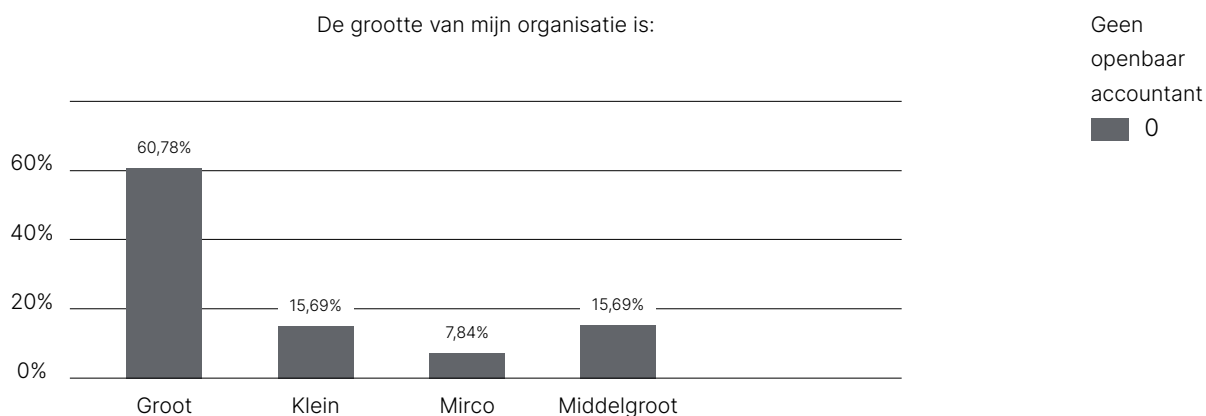
Figuur 7 Verskil in werkniveau tussen openbaar en overige accountants



Figuur 8a Verskil in organisatiegrootte bij openbaar accountants



Figuur 8b Verschil in organisatiegrootte bij overige accountants



3.3 Algemeen kennisniveau

Verschillen met betrekking tot kennis over algemene standaarden en richtlijnen en de Nederlands assurance standaarden inzake niet-financiële informatie zijn gepresenteerd in tabel 1. Zoals vermeld in paragraaf 2.3 kunnen we stellen dat overige accountants menen meer kennis te hebben van de aan de orde gestelde onderwerpen dan openbaar accountants. Overigens geldt dat alleen voor de kennis over algemene standaarden en richtlijnen, waarbij opgemerkt dat met betrekking tot de onderwerpen NL-Klimaatakkoord en EU-ETS we geen significant verschil kunnen aantonen. Dat geldt ook voor de rangschikking van de verschillende onderwerpen. Daarin is geen duidelijk verschil te zien tussen beide groepen accountants.

3.4 Beleidsaspecten

Wat betreft het klimaatbeleid van organisaties, hebben wij respondenten vooral bevraagd over beleid met betrekking tot CO₂-uitstoot. Het terugdringen van CO₂-emissie is een concreet aspect van klimaatbeleid dat vrij algemeen van toepassing is en sinds met name het Parijsakkoord veel aandacht heeft gekregen. Daarom hebben wij vooral dit onderdeel van klimaatbeleid centraal gesteld in de enquête.

Verschillen in de beantwoording van vragen met betrekking tot het CO₂-beleid van ondernemingen tussen openbaar accountants en overige accountants kunnen we vooral vaststellen bij de volgende onderwerpen. Openbaar accountants vinden het belangrijker dat verslaggeving over CO₂ een vrije keuze van de onderneming moet zijn: 52,8% van de openbaar accountants en 31,4% van de overige accountants is het eens met de stelling. En als CO₂-uitstoot een verplicht onderdeel van externe verslaggeving wordt, vinden openbaar accountants assurance ervan minder noodzakelijk: 34,8% van de openbaar accountants en 15,7% van de overige accountants vindt assurance niet noodzakelijk (respectievelijk 16,7% en 33,3% heeft voorkeur voor de hoogste vorm, reasonable assurance). Het beprijsen van CO₂-uitstoot, zowel extern als intern, vinden openbaar accountants een minder bruikbaar beleidsinstrument dan overige accountants. Van de openbaar accountants is 57,3% en van de overige accountants is 68,6% het eens met de stelling dat extern beprijsen nuttig is.

“CO₂-beprijzing en -handel kan positief zijn, mits er geen trucs worden uitgehaald.”

(opmerking van een respondent)


Met betrekking tot intern beprijsen is 42,4% van de openbaar accountants en 58,8% van de overige accountants hiervan voorstander. Overigens geeft bijna geen van de overige accountants (6 van de 102) aan dat binnen de eigen organisatie interne CO₂-beprijzing plaatsvindt.

Voor beide groepen geldt dat een meerderheid het erover eens is dat er nadrukkelijk aandacht moet worden besteed aan de financiële gevolgen van klimaatverandering, maar overige accountants stellen dat nog nadrukkelijker dan openbaar accountants. Van de openbaar accountants is 60,1% en van de overige accountants is 79,4% het eens met deze stelling.

3.5 Mening van de professional

Zoals in paragraaf 2.6 beschreven, vinden we een opvallend verschil in mening tussen de cohorten met betrekking tot de ambities van de eigen organisatie dan wel de cliënten van accountantskantoren om CO₂-uitstoot te verminderen. Figuur 4 toont dat overige accountants een positiever beeld hebben van de ambities van de eigen organisatie dan de openbaar accountants van hun cliënten. We hadden al gesteld dat we voorzichtig mogen concluderen dat de perceptie over deze ambitie verschilt tussen openbaar en overige accountants. Weliswaar betreft het niet dezelfde organisaties, maar het heeft er de schijn van dat de ambities van de eigen organisatie door de overige accountants hoger worden aangeslagen dan door de controleurs van de organisaties.

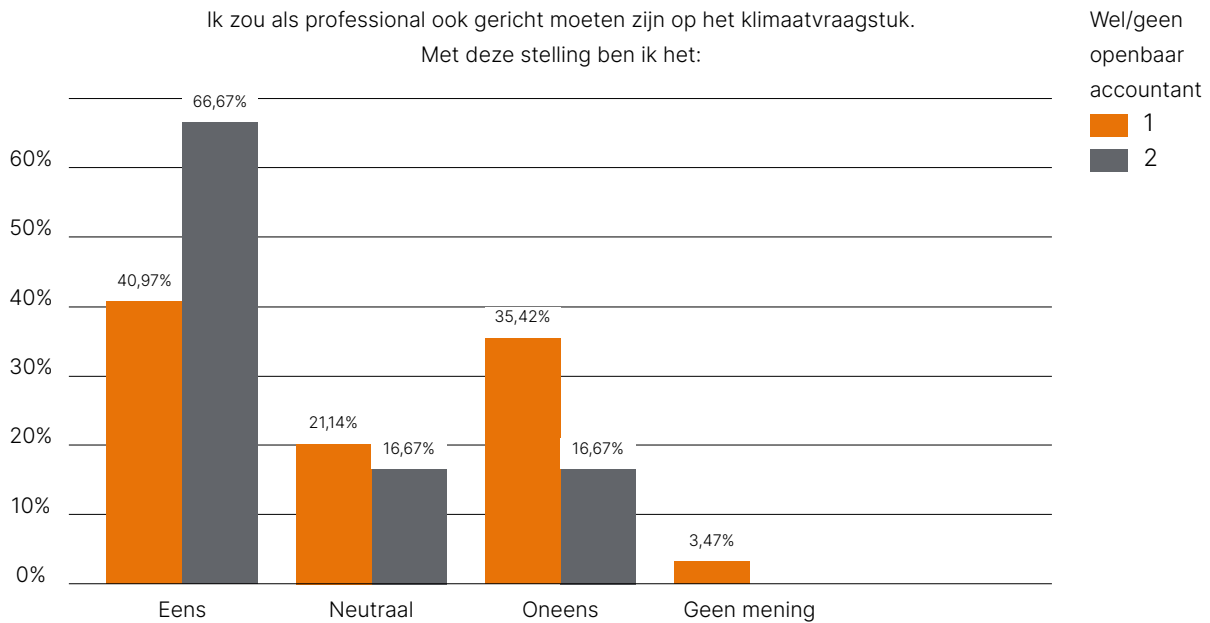
Op de vraag of de accountant beroepshalve ook gericht zou moeten zijn op het klimaatvraagstuk, blijkt een verschil van mening tussen de cohorten respondenten. Figuur 9 laat zien dat de overige accountants het in meerderheid (66,7%) eens zijn met deze stelling, terwijl bij de openbaar accountants een minderheid (41,0%) de stelling onderschrijft. Op basis van het aantal respondenten dat het oneens is met de stelling is een verschil in mening tussen beide cohorten nog duidelijker: 35,4% van de openbaar accountants en 16,7% van de overige accountants is het oneens met deze stelling. Beide cohorten verwachten wel in meerderheid dat de betrokkenheid bij het klimaatvraagstuk zal toenemen de komende jaren, zoals is te zien in figuur 10. Van de openbaar accountants geeft 67,8% en van de overige accountants geeft 76,5% dit antwoord. Gezien de recente ontwikkelingen met betrekking tot de verplichte verslaggeving over en assurance van duurzaamheidseffecten op en van organisaties, in het bijzonder de invoering van de CSRD, zou een hoger percentage verwacht kunnen worden. De CSRD heeft (nog) geen directe gevolgen voor niet-beursgenoteerde kleine en middelgrote ondernemingen. Dat zou kunnen verklaren waarom een deel van de respondenten verwacht dat de eigen betrokkenheid niet zal veranderen op de korte termijn. De betrokkenheid van respondenten bij beursgenoteerde ondernemingen is klein en het aantal openbaar accountants dat bij kleine kantoren werkt is relatief groot. Blijkbaar wordt bij de meeste kleine kantoren (en hun cliënten) minder urgentie ervaren ten aanzien van de verslaggeving over klimaatvraagstukken.



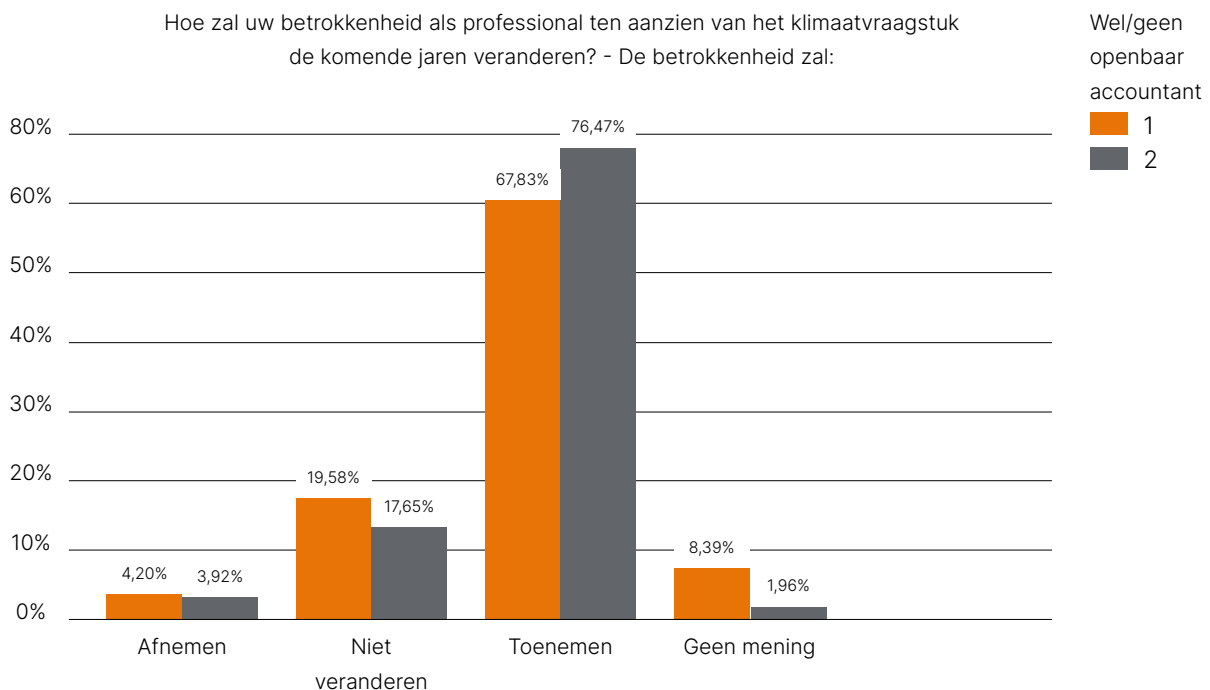
“Overpromising gaat geen oplossing zijn. EU Taxonomy, CSRD et al zijn veel te gedetailleerd en rule-based geworden. Voor vergelijkbaarheid goed, maar het leidt tot compliance gedrag en niet intrinsiek gemotiveerd gedrag.”

(opmerking van een respondent)

Figuur 9 Mate waarin de professional gericht zou moeten zijn op het klimaatvraagstuk



Figuur 10 Verandering in de betrokkenheid van de professional bij het klimaatvraagstuk



3.6 Persoonlijke vragen

We hebben respondenten gevraagd aan te geven of zij zich zorgen maken over klimaatverandering en wat zij zelf doen om hun impact op het klimaat te verminderen. Voor beide gevallen geldt dat een meerderheid zich zorgen maakt over het klimaat, zoals is te zien in figuur 11. Bij de overige accountants is dat bij een grotere groep het geval: 71,6 % van de overige accountants en 51,4 % van de openbaar accountants geeft aan dat zij zich zorgen maken over klimaatverandering. Dit verschil in beleving blijkt ook uit de aantallen respondenten van beide cohorten die het oneens zijn met de stelling 'ik maak mij persoonlijk zorgen' of daar neutraal tegenover staan, zoals is beschreven in paragraaf 2.7.

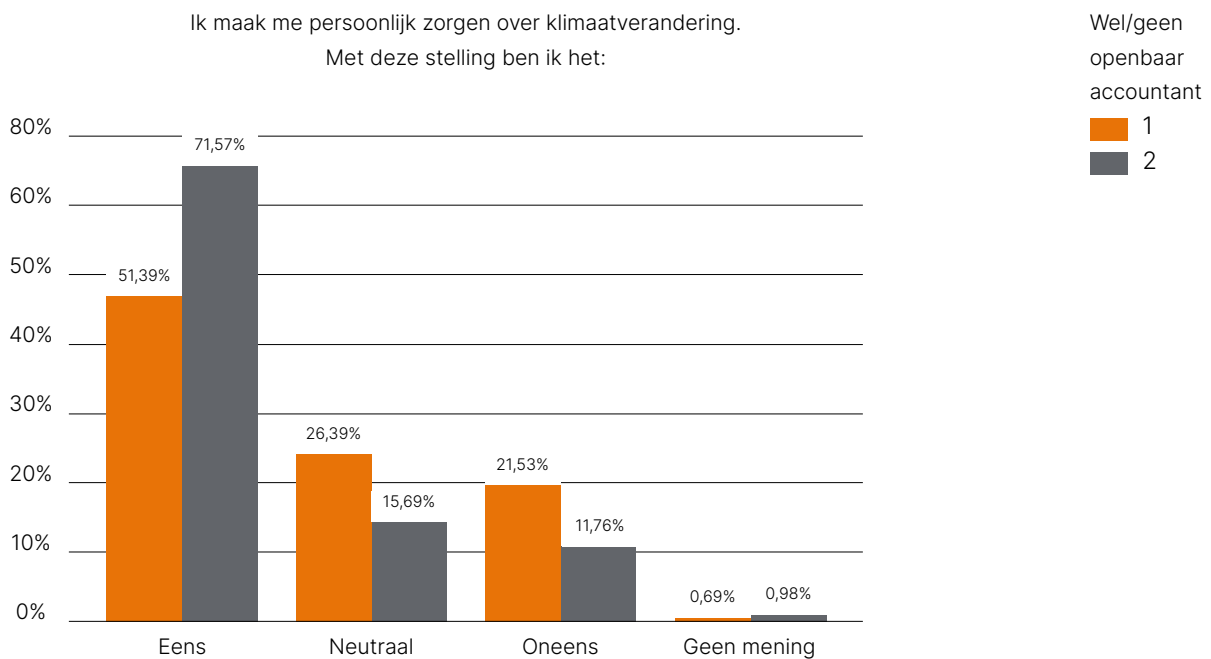
Op de vraag wat zij zelf doen tegen klimaatverandering, zijn de verschillen tussen de cohorten minder groot. Figuur 12 laat zien hoe beide hebben groepen geantwoord op de vraag naar privé-maatregelen om de eigen CO₂-uitstoot te verminderen. Daaruit blijkt dat openbaar accountants hun eigen acties wel anders inschalen dan de overige ac-

countants, maar gemiddeld genomen is er geen significant verschil. De gemiddelde score voor openbaar accountants is 6,0 en voor de overige accountants 5,9, maar dit verschil is statistisch dus niet relevant. Daarbij merken we op dat 21,5% van de openbaar accountants en 15,7% van de overige accountants deze vraag niet heeft beantwoord. Het verschil in de mate waarin beide cohorten aangeven zich zorgen te maken over klimaatverandering, vertaalt zich dus niet in een verschil in privé-maatregelen om de eigen CO₂-uitstoot te verminderen.

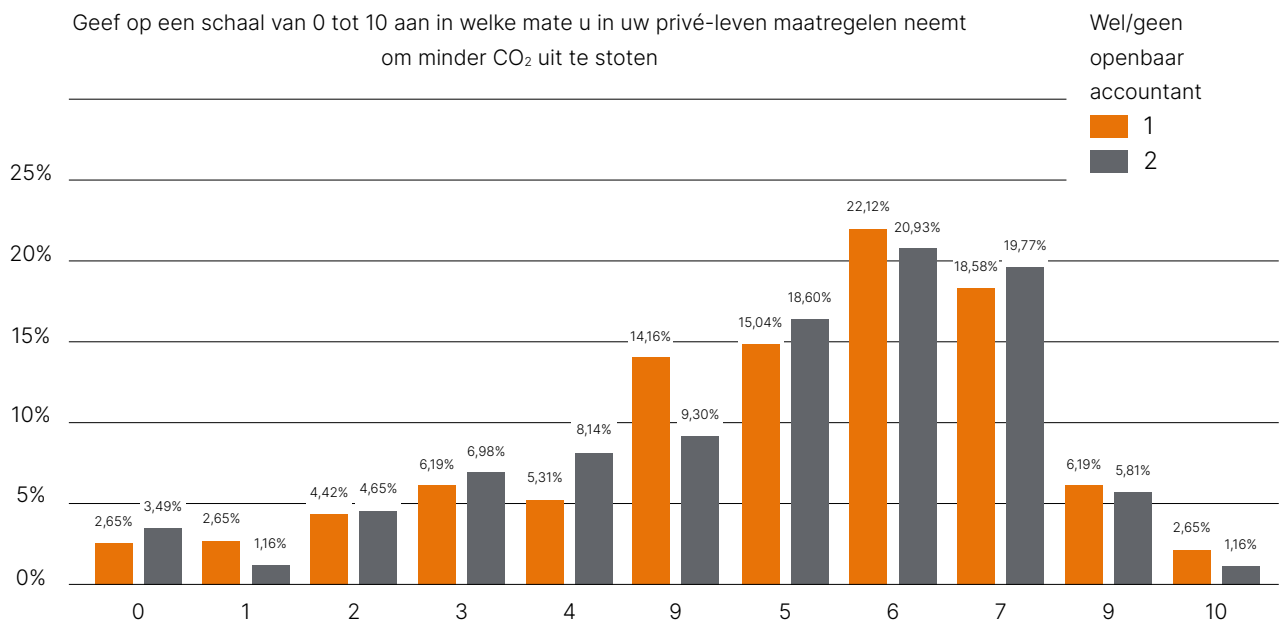
“Ik ben van nature zuinig en ga voorzichtig met zaken om. Daarmee draag ik mijn steentje bij.”

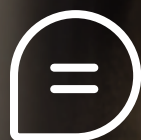
(opmerking van een respondent)

Figuur 11 Zorgen over klimaatverandering



Figuur 12 Privé-maatregelen tegen CO₂-uitstoot





“Ik ben van nature zuinig en ga voorzichtig met zaken om. Daarmee draag ik mijn steentje bij.”

(opmerking van een respondent)

4. Opvallende verschillen met voorgaand onderzoek

4.1 Inleiding

In eerdere jaren hebben wij soortgelijk onderzoek gedaan onder bij de NBA aangesloten accountants. In 2017 hebben wij onderzoek gedaan naar de mening van accountants in business over hun rol in het CO₂-beleid van Nederlandse ondernemingen.¹⁴ In 2019 hebben we dit onderzoek herhaald onder openbaar accountants.¹⁵ In deze sectie willen wij opvallende veranderingen in de mening van accountants over het CO₂- en klimaatbeleid van Nederlandse ondernemingen belichten. Daartoe vergelijken we de antwoorden op enkele vergelijkbare vragen waarvan de uitkomsten opvallende verschillen vertonen of juist niet. We doen dat in paragraaf 4.2 voor het huidige onderzoek onder accountants in business en het onderzoek uit 2017 (gepubliceerd in 2018). In paragraaf 4.3 vergelijken we de huidige resultaten met de uitkomsten van het onderzoek onder openbaar accountants uit 2019 (gepubliceerd in 2020).

De steekproeven van de drie onderzoeken zijn niet gelijk wat betreft samenstelling en grootte. In alle drie de onderzoeken zijn NBA-leden via ongerichte oproepen benaderd om deel te nemen aan het onderzoek. Kenmerken van de steekproeven staan in tabel 3. Uit de tabel blijkt dat de steekproeven verschillen. De in dit hoofdstuk beschreven verschillen tussen de steekproeven moeten in dat licht worden gezien.

Tabel 3 Verschillen tussen de steekproeven

A. Verschillen tussen de steekproeven onder accountants in business		
Jaar van onderzoek	2017	2023
Aantal respondenten	187	69
Grootte van de organisatie (micro=1, klein=2, middelgroot=3, groot=4)	3,3 (4)*	3,1 (3)
Beursnotering (ja=1, nee=0)	0,17 (0)	0,13 (0)
B. Verschillen tussen de steekproeven onder openbaar accountants		
Jaar van onderzoek	2019	2023
Aantal respondenten	228	144
Grootte van de organisatie (1=1, 2=2-5, 3=6-20, 4=21-50, 5=51-100, 6= meer dan 100 accountants)	3,6 (3)	3,1 (3)
Assurance voor beursgenoteerde cliënt (ja=1, nee=0)	0,23 (0)	0,16 (0)
Betrokken bij dienstverlening m.b.t. klimaat (0=niet, 1= korter dan 1, 2=1-5, 3= langer dan 5 jaar)	0,35 (0)	0,51 (0)

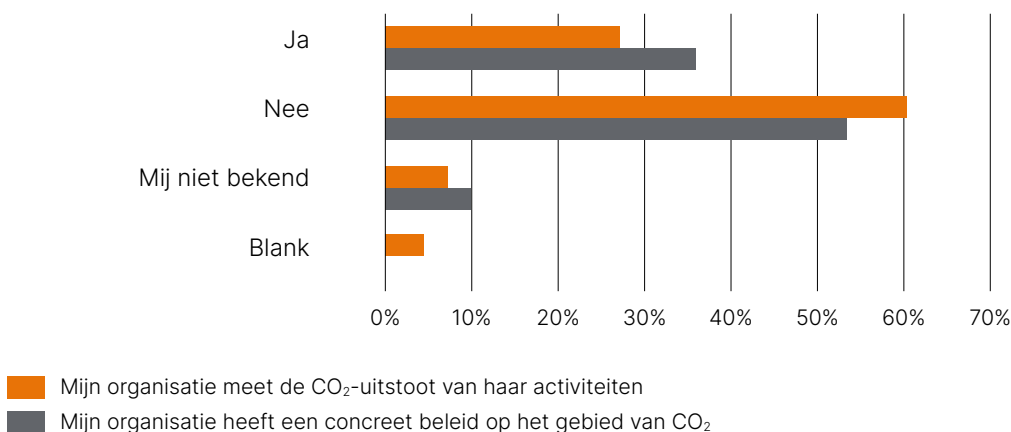
* Gemiddelde waarden van kenmerken van beide steekproeven. Tussen haakjes staan mediane waarden.

¹⁴ CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda; Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop, RuG-NBA, 2018
¹⁵ CO₂ onder controle? Onderzoek naar de betrokkenheid van externe accountants bij het verminderen van CO₂-uitstoot, RuG-NBA, 2020

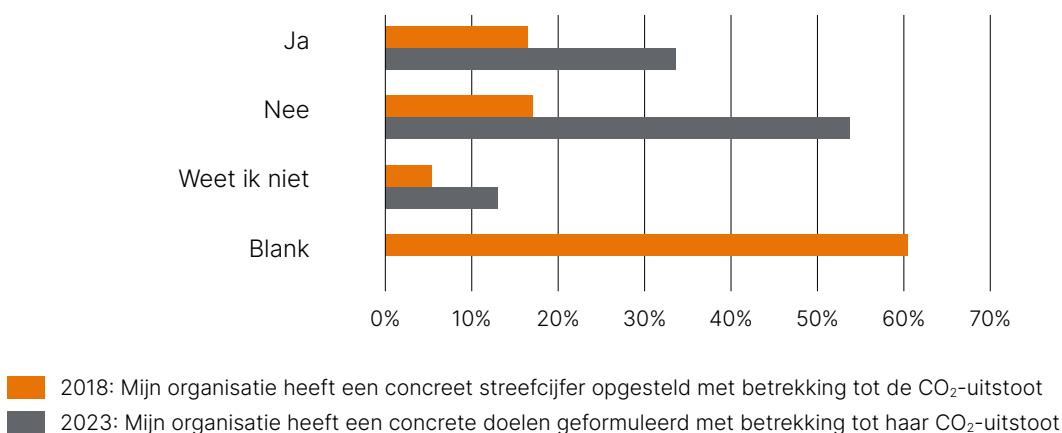
4.2 Accountants in business

Een eerste vraagstuk waarbij we uitkomsten willen vergelijken is of de onderneming waar de accountant in business werkzaam is, beleid voert om de CO₂-uitstoot te beheersen. In het onderzoek uit 2018 vroegen we respondenten om aan te geven of de onderneming haar CO₂-uitstoot meet. Als dat namelijk niet het geval is, is het onwaarschijnlijk dat er doelgericht beleid gevoerd kan worden om de uitstoot te verminderen. In het huidige onderzoek hebben we respondenten niet gevraagd aan te geven of de CO₂-uitstoot wordt gemeten. Wel is de vraag gesteld of er concreet beleid op het gebied van CO₂ is. Als we de antwoorden op beide vragen vergelijken (zie figuur 13) lijkt het erop dat in het tijdsbestek tussen beide onderzoeken een toename in CO₂-beleid bij Nederlandse ondernemingen is vast te stellen. Dat verschil lijkt niet groot. Nog steeds geeft een meerderheid van de respondenten aan dat er geen CO₂-beleid wordt gevoerd. Dit beeld zien we ook als we de resultaten op de vraag naar concrete CO₂-doelen tussen beide onderzoeken vergelijken. Figuur 14 toont dat een groter deel van de respondenten uit 2023 aangeeft dat concrete CO₂-doelen of streefcijfers zijn opgesteld. Dit aantal is ongeveer verdubbeld ten opzichte van 2018. Maar het betreft nog steeds een minderheid. De respondenten uit 2018 die deze vraag niet hebben beantwoord (blanco), hadden eerder aangegeven dat de onderneming de CO₂-uitstoot niet meet. Voor zover dit resultaat een afspiegeling van de situatie in Nederland mag zijn, is het opvallend te noemen dat nog steeds een meerderheid van de ondernemingen geen concreet CO₂-beleid voert.

Figuur 13 Concreet beleid op het gebied van CO₂-uitstoot



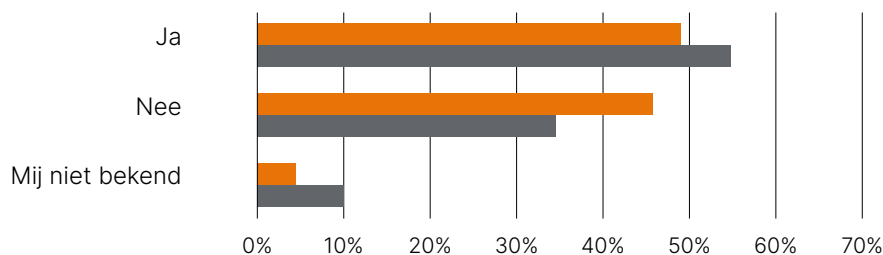
Figuur 14 Mijn organisatie heeft concrete CO₂-doelen gesteld



Een toename van het belang van klimaatvraagstukken in het beleid van Nederlandse organisaties blijkt niet uit een vergelijking van de resultaten van beide onderzoeken. Figuur 15 toont de antwoorden op twee soortgelijke vragen over het belang van klimaat bij beleidskeuzes. In 2018 vroegen we of het terugdringen van CO₂-uitstoot onderdeel is van de visie en strategie van de organisatie. In het onderzoek uit 2023 vroegen we meer algemeen naar de effecten van klimaatvraagstukken, waaronder het terugdringen van de CO₂-emissie, op het organisatiebeleid.

Uit de beantwoording op beide vragen blijkt nauwelijks een verschil in de mening van accountants in business uit beide steekproeven. Gegeven de meer algemene vraag die in het onderzoek in 2023 is gesteld, mag een hogere positieve respons worden verwacht vergeleken met de vergelijkbare vraag uit het eerdere onderzoek. Dat dit niet het geval is, geeft aan dat er in de afgelopen 5 jaar weinig lijkt te zijn veranderd in het klimaatbeleid van Nederlandse organisaties.

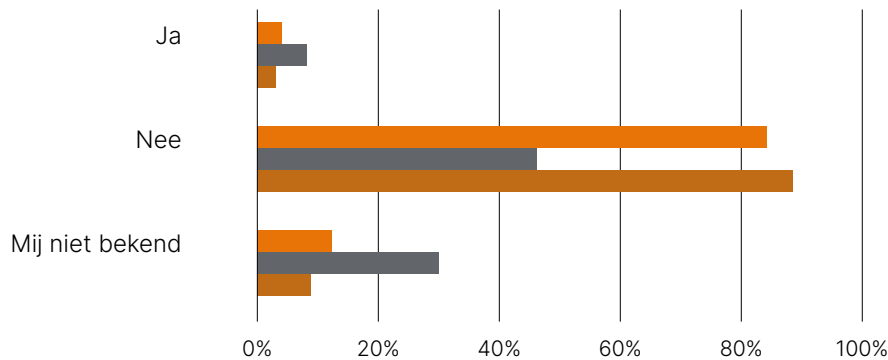
Figuur 15 Mijn organisatie ziet de effecten van klimaatvraagstukken als een belangrijk onderdeel van haar beleid



- 2018: Het terugdringen van de CO₂-uitstoot is onderdeel van de visie en strategie van mijn organisatie:
- 2023: Mijn organisatie ziet de effecten van klimaatvraagstukken op externe verslaggeving, financiële prestaties en naleving van wet- en regelgeving als een belangrijk onderdeel van haar beleid:

Figuur 16 toont informatie over ontwikkelingen met betrekking tot het gebruik van een interne CO₂-prijs. Volgens de respondenten uit het onderzoek van 2018 maakten weinig organisaties gebruik van een interne CO₂-prijs ter vermindering van de CO₂-uitstoot. Een groter deel van de respondenten verwachtte wel dat het gebruik ervan binnen 3 jaar zou toenemen, of was daar minder stellig negatief over (door de optie "mij niet bekend" te prefereren boven de optie "Nee"). Uit de resultaten van de enquête uit 2023 blijkt dat het gebruik van interne CO₂-beprijzing niet lijkt te zijn toegenomen in recente jaren. Dit ondanks de recente revisie in het EU emissiehandelsstelsel (ETS) waarbij de vermindering van de uitstoot voor de grote uitstoters in de EU is opgeschaald (Fit for 55 pakket, waarbij ook nieuwe sectoren in de komende jaren onder ETS zullen gaan vallen¹⁶).

Figuur 16 Gebruik van en verwachting omtrent gebruik van een interne CO₂-prijs

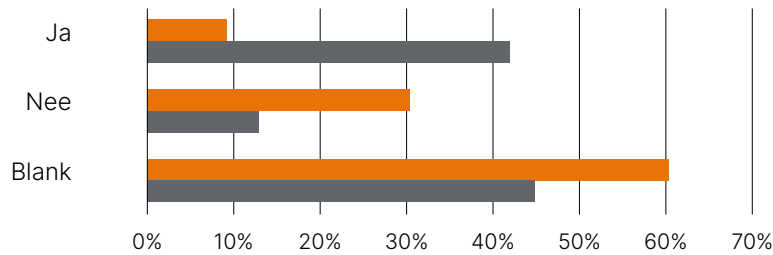


- 2018: Mijn organisatie gebruikt een interne CO₂-prijs
- 2018: Ik verwacht dat mijn organisatie binnen een termijn van 3 jaar interne CO₂-prijs gaat gebruiken in haar bedrijfsvoering:
- 2023: Binnen mijn organisatie wordt een interne CO₂-prijs gebruikt

¹⁶ Fit for 55: hervorming van het EU-emissie-handels-systeem - Consilium (europa.eu)

We kunnen vaststellen dat een groter deel van de accountants in business in de voorbije jaren werkzaamheden is gaan verrichten met betrekking tot klimaatvraagstukken. In figuur 17 vergelijken we de resultaten van de onderzoeken uit 2023 en 2018. De figuur laat zien dat een aanzienlijk groter deel van de ondervraagde accountants in business de vraag of zij betrokken is bij werkzaamheden met betrekking tot klimaataspecten, positief beantwoordt: van 9% naar 42%. Het valt op dat in beide onderzoeken een groot aantal respondenten de betreffende vraag niet heeft beantwoord.

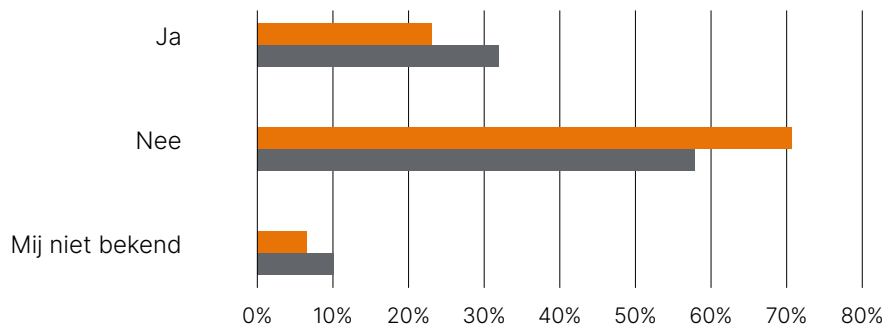
Figuur 17 Ik verricht werkzaamheden ten aanzien van klimaateffecten



- 2018: Ik ben zelf direct betrokken bij het verzamelen van informatie over de CO₂-uitstoot van mijn organisatie
- 2023: Ik verricht werkzaamheden ten aanzien van klimaateffecten, zoals CO₂-uitstoot

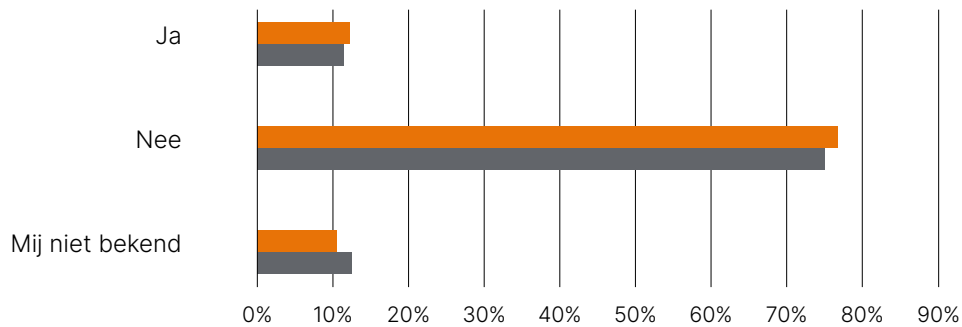
Het publiceren van CO₂-prestaties door organisaties lijkt iets te zijn toegenomen sinds 2018. Uit figuur 18 blijkt dat een groter deel van de respondenten de vraag of de organisatie publiceert over haar CO₂-uitstoot, positief beantwoordt: van 23,0% naar nu 31,9%. Figuur 19 laat zien dat ondanks deze toename, we geen toename in de vraag naar assurance van deze informatie kunnen vaststellen. Nog steeds geldt dat een meerderheid van de Nederlandse organisaties haar CO₂-uitstoot niet publiceert. En dat er weinig aanbod is van op enigerlei wijze geverifieerde CO₂-informatie.

Figuur 18 Verslaggeving over CO₂-uitstoot



- 2018: Mijn organisatie rapporteert extern over haar CO₂-uitstoot
- 2023: Mijn organisatie publiceert haar CO₂-uitstoot op enigerlei wijze

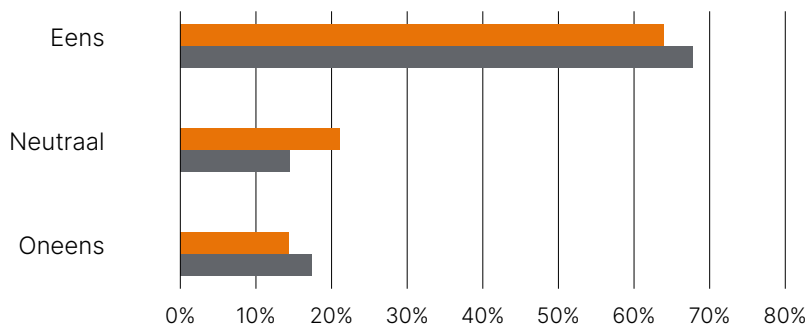
Figuur 19 Assurance van CO₂-uitstoot



- 2018: Mijn organisatie laat haar CO₂-uitstoot verifiëren door een externe partij
- 2023: Mijn organisatie vraagt om assurantie bij de door haar gepubliceerde CO₂-uitstoot

In de afgelopen jaren zijn de zorgen van accountants in business over klimaatverandering niet wezenlijk veranderd. Het merendeel van de respondenten uit beide onderzoeken geeft aan zich wel zorgen te maken, maar de verhoudingen zijn nauwelijks veranderd, zoals in figuur 20 is te zien.

Figuur 20 Ik maak me zorgen om klimaatverandering



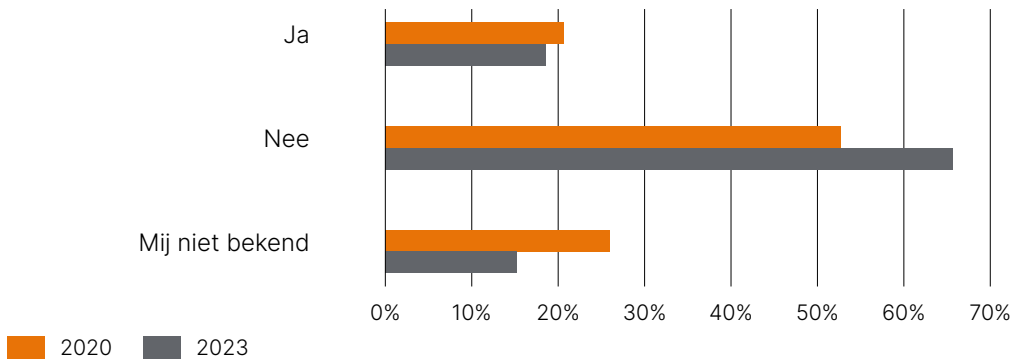
- 2018: Ik maak me persoonlijk zorgen over klimaatverandering
- 2023: Ik maak me persoonlijk zorgen over klimaatverandering

4.3 Openbaar accountants

In deze paragraaf vergelijken we de uitkomsten tussen het onderzoek onder openbaar (of externe) accountants dat we in 2020 hebben gepubliceerd met de uitkomsten van het onderhavige onderzoek. Hiermee kunnen we tonen of er in deze periode een verschil van zienswijze is te constateren onder openbaar accountants, zoals we dat in de voorgaande paragraaf voor accountants in business hebben gedaan.

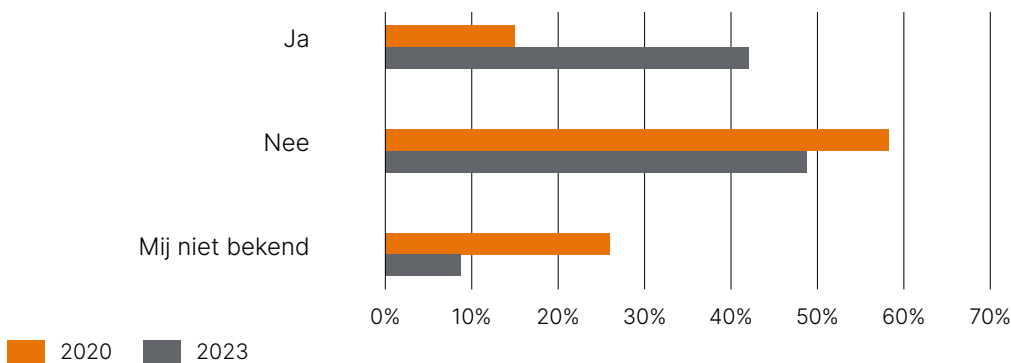
Net als bij de accountants in business (zie figuur 13) kunnen we ook voor openbaar accountants vaststellen dat er in de periode tussen beide onderzoeken geen wezenlijke verandering heeft plaatsgevonden in het CO₂-beleid van accountantskantoren. Uit figuur 21 blijkt dat in beide onderzoeken zo'n 1 op de 5 openbaar accountants aangeeft dat de eigen organisatie concrete CO₂-doelen heeft geformuleerd. Ook laat de figuur zien dat nog steeds het merendeel van de kantoren geen concrete CO₂-doelstelling heeft geformuleerd.

Figuur 21 Mijn organisatie heeft concrete doelen geformuleerd met betrekking tot haar CO₂-uitstoot



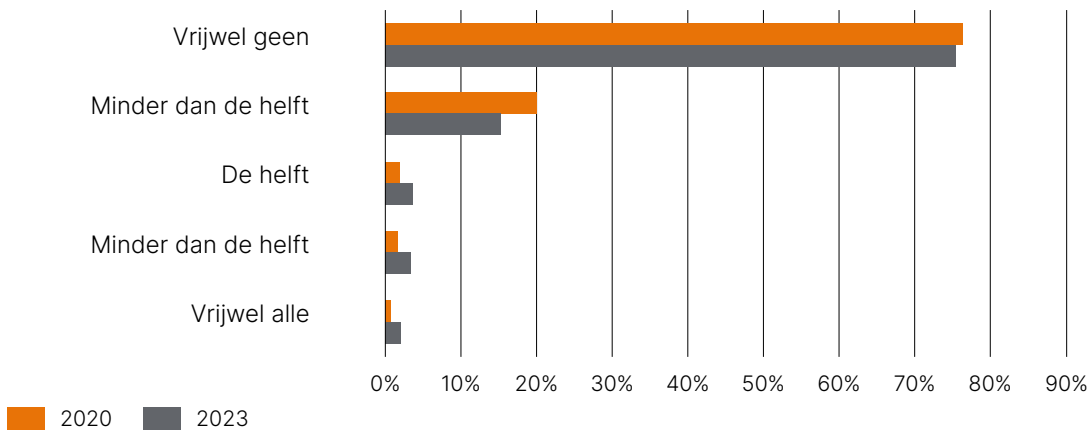
Wat betreft de dienstverlening van accountantskantoren met betrekking tot klimaatvraagstukken is er in de afgelopen drie jaar wel een verandering te constateren. Figuur 22 toont dat het aandeel respondenten in het huidige onderzoek dat aangeeft dat dit onderdeel van de dienstverlening belangrijker is geworden, bijna driemaal zo hoog is als in het eerdere onderzoek. Ook zien we dat een fors kleiner deel van de respondenten in het huidige onderzoek aangeeft niet te weten of klimaatvraagstukken belangrijker zijn geworden in de dienstverlening. De grote toename in de positieve respons, zoals getoond in figuur 22, kan daarom ook deels worden verklaard door een verandering in het besef dat de organisatie deze vorm van dienstverlening belangrijk vindt.

Figuur 22 Mijn organisatie ziet de effecten van klimaatbeleid op externe verslaggeving, financiële prestaties en naleving van wet- en regelgeving bij haar cliënten als belangrijk onderdeel van de dienstverlening

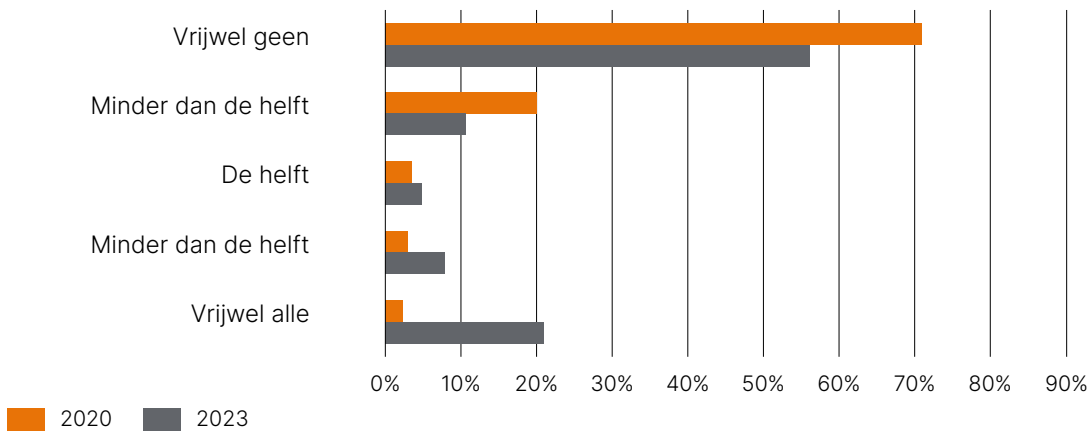


Volgens openbaar accountants zijn zij in de afgelopen drie jaar niet vaker door cliënten benaderd om in gesprek te gaan over CO₂-beleid, zoals is te zien in figuur 23. Nog steeds kaart het overgrote deel van de cliënten CO₂-kwesties niet aan in gesprekken die zij voeren met hun controlerend accountant. Andersom zien we wel een verschuiving. Openbaar accountants geven aan dat zij wel vaker het gesprek over CO₂-beleid met cliënten aangaan (zie figuur 24). Daarbij valt op dat zo'n 1 op de 5 accountants in het meer recente onderzoek aangeeft dat zij dit doet bij alle cliënten, daar waar dat voorheen nog nauwelijks gebeurde. Kennelijk zijn openbaar accountants zich bewuster van het belang van CO₂-prestaties en de noodzaak om daar beleid op te voeren. Gegeven de ontwikkelingen van de CSRD in dezelfde periode is dat niet geheel verwonderlijk, mogelijk in combinatie met een maatschappijbreed toenemend klimaatbewustzijn.

Figuur 23 Wordt u door cliënten benaderd om in gesprek te gaan over CO₂-beleid?

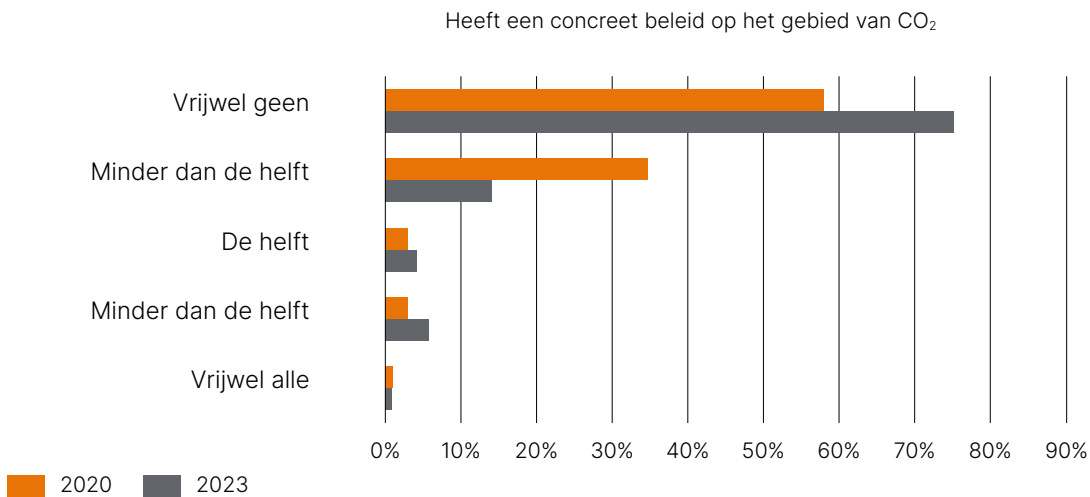


Figuur 24 Bij welk deel van het cliëntenbestand agendeert u een gesprek over CO₂-beleid?

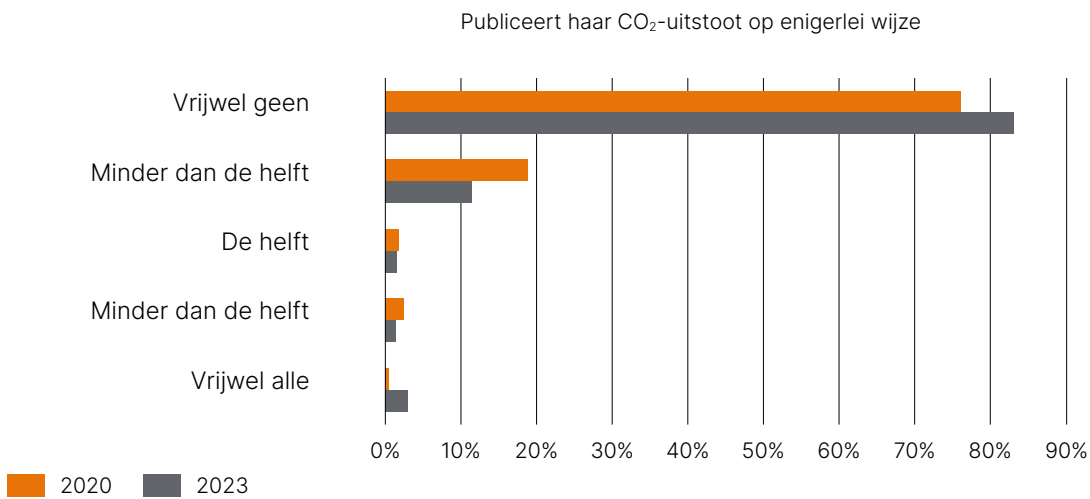


Dat cliënten niet vaak met openbaar accountants in gesprek gaan over CO₂-beleid is niet vreemd gegeven de resultaten die uit figuur 25 blijken. Volgens openbaar accountants voert nog steeds het grootste deel van de cliënten geen concreet CO₂-beleid. En dit beeld is in de afgelopen jaren nog sterker geworden getuige de toename in het percentage respondenten dat aangeeft dat vrijwel geen van de cliënten concreet CO₂-beleid heeft. Rapportering over en assurance van de CO₂-uitstoot is daarom ook nog steeds relatief uitzonderlijk, grote beursgenoteerde ondernemingen daargelaten.

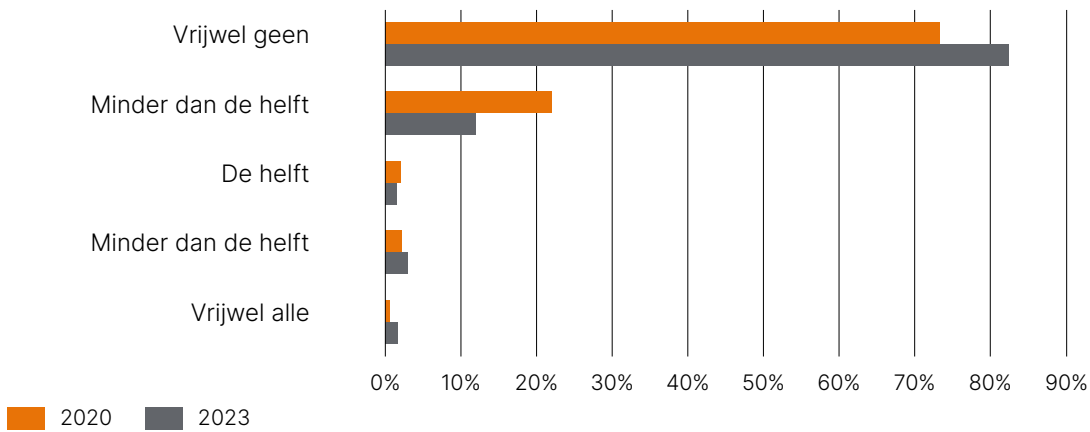
Figuren 25 Bij welk deel van de cliënten neemt u het volgende waar?



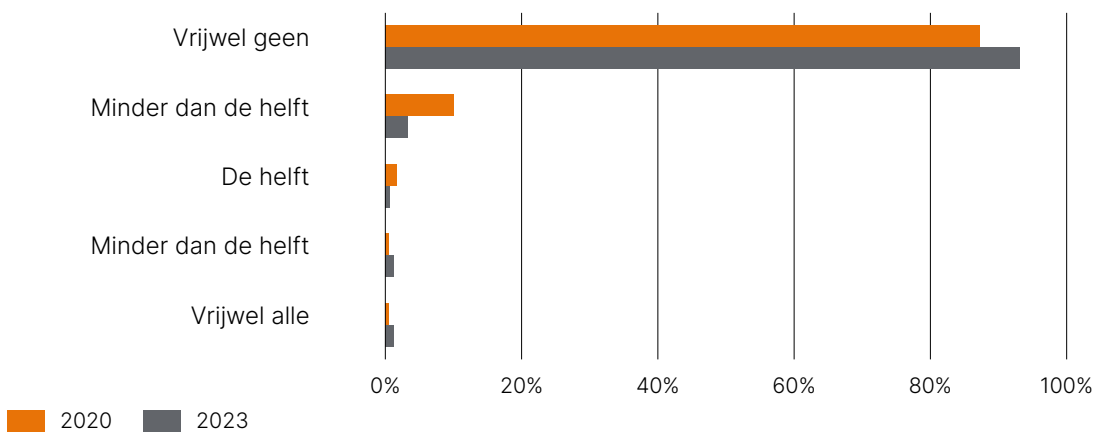
Bij welk deel van de cliënten neemt u het volgende waar?

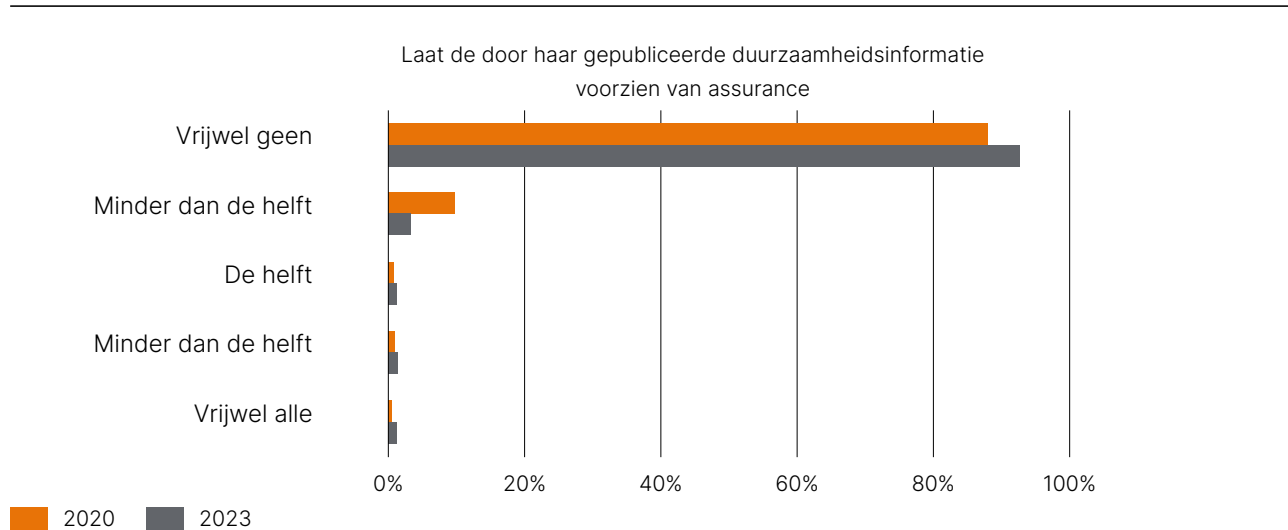
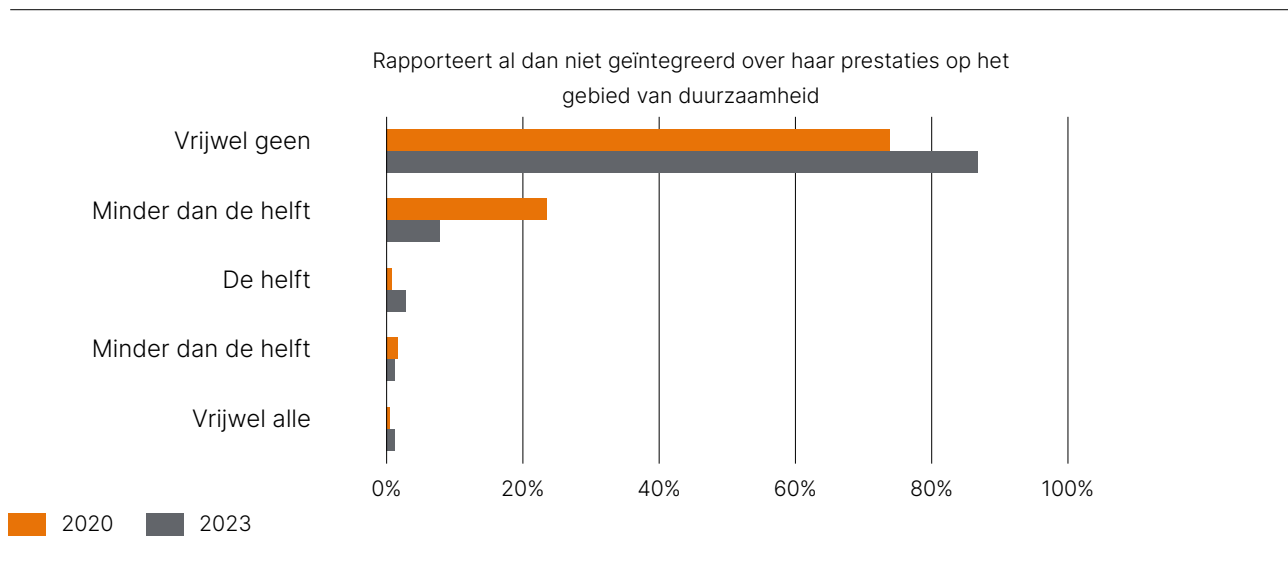


Rapporteert over haar beleid en prestaties op het gebied van CO₂-uitstoot



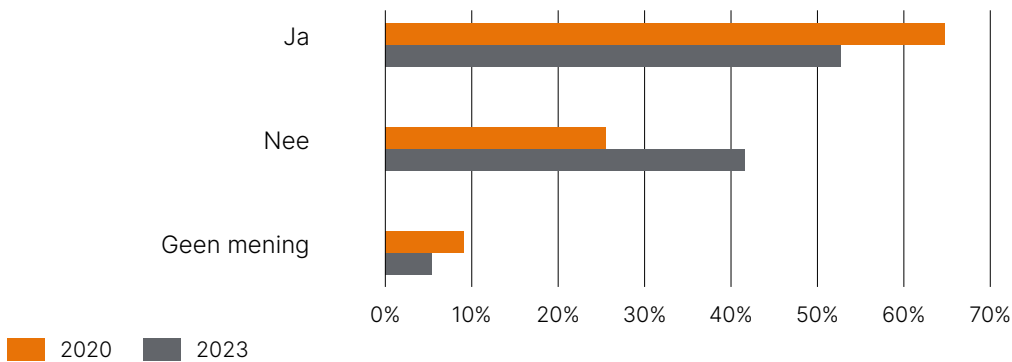
Vraagt om assurance bij de door haar gepubliceerde CO₂-uitstoot



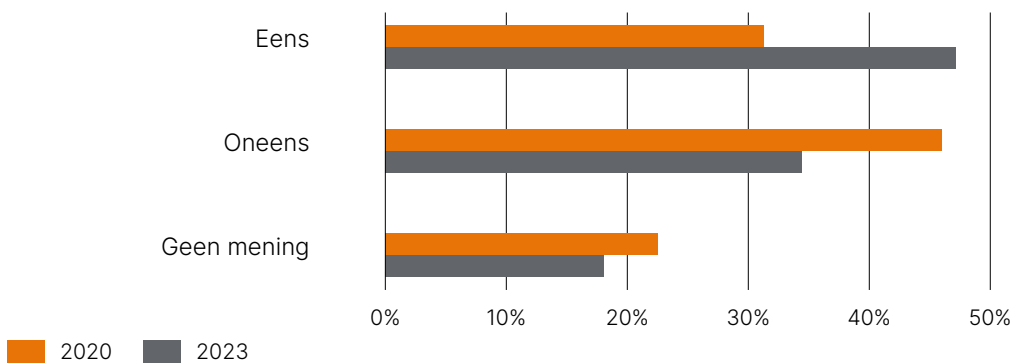


Gezien de recente ontwikkelingen op het gebied van verplichte verslaggeving over niet-financiële informatie is de vraag die in figuur 26 centraal staat misschien iets minder relevant geworden. Toch vindt een aanzienlijk deel van de openbaar accountants nog steeds dat het rapporteren over de CO₂-uitstoot een vrije keuze zou moeten zijn. Het aandeel respondenten dat die mening deelt is wel afgenomen in de afgelopen periode. Datzelfde beeld zien we voor de assurance van CO₂-uitstoot. Het deel van de respondenten dat van mening is dat verslaggeving over CO₂-emissies van assurance moet worden voorzien is toegenomen in de afgelopen jaren, zoals figuur 27 toont. Nog steeds is een groot deel van de respondenten van mening dat assurance van deze informatie niet nodig is, maar een verschuiving is zichtbaar. Verder valt op dat nog steeds een bijna even groot deel van de respondenten, zo'n 1 op de 5, geen mening heeft over deze kwestie.

Figuur 26 Ik ben van mening dat het de vrije keuze van iedere organisatie is om al dan niet over haar CO₂-uitstoot te rapporteren

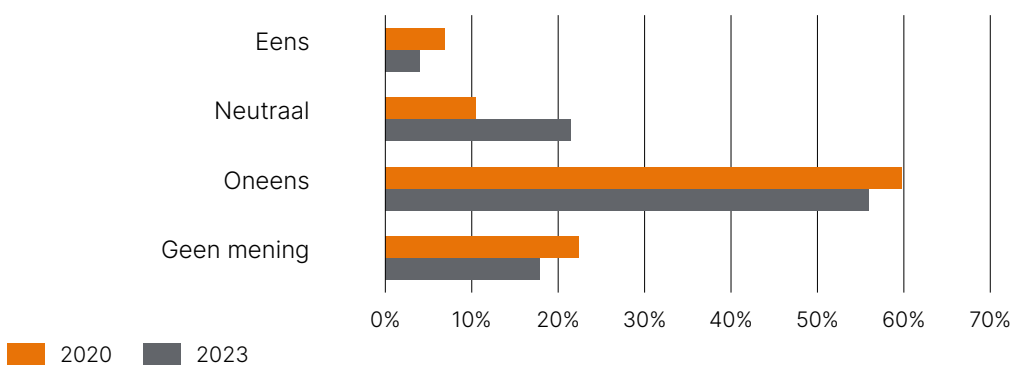


Figuur 27 De verslaggeving over de CO₂-uitstoot van een organisatie dient van assurance te worden voorzien



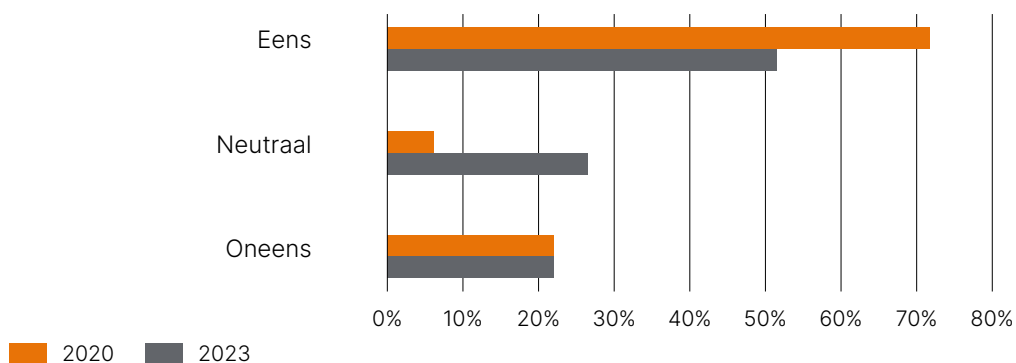
Uit de figuren 23 en 25 bleek al dat openbaar accountants aangeven dat weinig cliënten CO₂-beleid voeren en dat ze hun accountant daar ook niet over bevragen, terwijl openbaar accountants het onderwerp wel vaker ter sprake brengen in het overleg met cliënten (zie figuur 24). Het is dan ook niet verwonderlijk dat openbaar accountants aangeven dat zij het cliëntenbestand niet erg ambitieus vinden wat betreft het verminderen van de CO₂-uitstoot. Figuur 28 toont dat in de afgelopen drie jaar openbaar accountants wat dit betreft nauwelijks van mening zijn veranderd.

Figuur 28 Ik vind mijn cliëntenbestand gemiddeld genomen ambitieus in het terugdringen van zijn CO₂-uitstoot



Nog steeds maakt een meerderheid van de openbaar accountants zich, net als accountants in business (zie figuur 20), zorgen om het klimaat, zoals figuur 29 laat zien. Ten opzichte van het onderzoek van drie jaar geleden valt wel op dat een kleiner deel van de openbaar accountants aangeeft het eens te zijn met de betreffende stelling: in het huidige onderzoek neemt een groter deel een neutraal standpunt in. Het aandeel respondenten dat aangeeft zich geen zorgen te maken is gelijk gebleven. Er lijkt dus sprake van een verschuiving in de mate (van "eens" naar "neutraal") waarin accountants zich zorgen maken om het klimaat. Op de vraag in welke mate men persoonlijke maatregelen treft, waarbij op een schaal van 0 tot 10 kon worden geantwoord, is de gemiddelde score gestegen van 5,2 in 2020 naar 6,0 in 2023.¹⁷ De neutralere positie qua zorgen om het klimaat bij openbaar accountants lijkt zich dus niet te vertalen in het nemen van minder maatregelen tegen de eigen CO₂-uitstoot.

Figuur 29 Ik maak me persoonlijk zorgen om het klimaat



¹⁷ Deze vraag hebben wij niet in de enquête van 2018 gesteld. Daarom kunnen we de scores op deze vraag niet vergelijken voor beide onderzoeken onder de accountants in business. De score 6,0 uit het onderzoek uit 2023 betreft alleen de respons van openbaar accountants.


5. Onderzoeksmethodologie en -verantwoording

5.1 Inleiding

Dit is het derde onderzoek van een reeks waarin accountants zijn bevestigd over de invloed van het klimaatvraagstuk op hun werkzaamheden. Het eerste onderzoek in deze reeks vond plaats in de tweede helft van 2017. Met behulp van interviews en een enquête is toen onder accountants in business onderzoek gedaan naar hun mening over en professionele ervaringen met in het bijzonder het onderwerp CO₂. Het doel van dit onderzoek was licht te werpen op de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van Nederlandse organisaties. Dit onderzoek is in de tweede helft van 2019, in een iets aangepaste vorm, herhaald onder openbaar accountants om de rol van deze groep financieel professionals bij klimaatbeleid te duiden, waarbij we tevens hebben onderzocht wat accountants waarnemen bij hun cliënten. In het onderhavig onderzoek, dat vanaf eind 2022 tot begin 2023 is uitgevoerd, is ervoor gekozen om alle accountantsgroepen binnen het NBA te bevestigen over de impact van klimaatkwesties op het accountantsberoep. Daarbij zijn we weer uitgegaan van de vragenlijsten gebruikt in het voorgaande onderzoek, waarbij aanpassingen zijn gedaan om de vragen te laten aansluiten bij de actuele situatie.

5.2 De enquête

De in het onderhavige enquête-onderzoek gebruikte vragenlijst bestaat uit 51 inhoudelijke vragen die zijn opgedeeld in 6 categorieën: kenmerken van de functie, kenmerken van de organisatie, beleidsaspecten van de organisatie dan wel cliënt, kennisniveau van de professional, mening van de professional, en gedrag van de professional. De basis van de gebruikte vragenlijst vormt de in het eerste onderzoek gebruikte vragenlijst en de aangepaste vragenlijst in het daaropvolgende onderzoek. De vragenlijsten zijn gebaseerd op literatuuronderzoek en interviews met vertegenwoordigers van de doelgroep. De enquête is via een algemene link eind 2022 opengesteld voor de doelgroep. De doelgroep is benaderd via algemene aankondigingen op de NBA-website, in de wekelijkse nieuwsbrief en via een mailing aan leden die expliciet hebben aangegeven ervoor open te staan om aan ledenonderzoeken mee te werken. De resultaten van de enquête zijn in de zomer van 2023 verwerkt.



“Top, mooi dat hier aandacht voor is!”

(opmerking van een respondent)

Het invullen van de enquête nam gemiddeld zo'n 12 minuten in beslag (753 seconden). De enquête kent een stroomschema zodat vragen die niet van toepassing zijn op basis van de achtergrond van de respondent niet werden getoond en dus ook niet konden worden beantwoord. Dat betreft vooral een onderscheid tussen de

subgroepen openbaar accountants en overige accountants (accountants in business, intern en overheidsaccountants). In de opzet van de enquête is ervoor gekozen om respondenten geen antwoorden af te dwingen, om te voorkomen dat het invullen van de enquête voortijdig zou worden gestaakt. We hebben in de analyse van de resultaten alleen de respons opgenomen van de respondenten die de enquête tot het einde toe hebben doorlopen en waarvan de respons door het gebruikte softwareprogramma Qualtrics als volledig is aangemerkt. Daarbij hoeven dus niet alle vragen te zijn beantwoord (omdat ze niet van toepassing werden geacht of niet zijn beantwoord). Daardoor kan de totale response per vraag verschillen. Uit een totaal van 392 reacties op de enquête is een steekproef van 246 volledige responsen geselecteerd voor het onderhavige onderzoek.

5.3 Representativiteit van de steekproef

Een algemeen probleem bij ongericht enquête-onderzoek is zelfselectie van de respondenten. Het ligt voor de hand dat accountants die betrokken zijn bij klimaatbeleid en/of daarin bijzonder zijn geïnteresseerd, eerder zullen reageren op een oproep om deel te nemen aan het onderzoek. Dat gegeven kan de resultaten vertekenen. Echter, uit de opmerkingen die door respondenten zijn gegeven over de enquête¹⁸ – een aantal hiervan is opgenomen in dit rapport – af te leiden dat ook zeer klimaatkritische accountants aan het onderzoek hebben deelgenomen. Accountants die minder tot niet betrokken zijn bij klimaatbeleid van cliënten of de eigen organisatie en wel hebben deelgenomen aan de enquête kunnen ook minder kennis van zaken hebben omtrent klimaatbeleid. Dat kan resulteren in een onderschatting van het kennisniveau van accountants die hier al wel bij betrokken zijn. Het doel van het onderzoek is echter een algemeen beeld te geven van de invloed van klimaatvraagstukken op het werk van accountants en hun mate van betrokkenheid bij deze materie.

Een specifiek probleem bij de resultaten uit de vergelijking van de uitkomsten van de verschillende enquêtes die zijn gebruikt in het onderzoek is dat het niet dezelfde steekproeven betreft. Bij de beschrijving van een verandering door de tijd in de antwoorden op soortgelijke vragen, moet de aantekening worden gemaakt dat de groep respondenten niet dezelfde is. Dat maakt dat hooguit kan worden gesteld dat een indicatie van een verandering, of juist niet, in de mening, ervaring of het inzicht van accountants kan worden geduid. Dat geldt vanzelfsprekend ook voor de grootte van de steekproeven. Gezien het aantal potentiële respondenten (de NBA telde de afgelopen jaren rond de 22.000 leden in totaal) is het responspercentage van de gebruikte steekproeven naar verhouding laag te noemen. Echter door drie opeenvolgende en grotendeels overeenkomstige onderzoeken te houden, zijn ontwikkelingen waar te nemen, zij het met enig statistisch voorbehoud, die interessante informatie bevatten. Ook zijn qua kenmerken van respondenten vergelijkingen gemaakt met de totale samenstelling van het register, waaruit blijkt dat de huidige steekproef in lijn is met de ledenkenmerken die bij de NBA bekend zijn.

18 Respondenten zijn in aan het einde van de enquête uitgenodigd om te reageren op de enquête door het opnemen van een vraag: "Eventuele vragen of opmerkingen over of naar aanleiding van de enquête kunt u hieronder vermelden."

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

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