

BELEIDSOPTIES GEBRUIK IASP-LIDSTAATOPTIE IN DE CSRD

RAPPORT

seo • economisch onderzoek

AUTEURS

JOOST WITTEMAN, NILS VERHEUVEL, JASPER VAN DER VOS (SEO ECONOMISCH ONDERZOEK), REMKO RENES & RENÉ ORIJ (NYENRODE BUSINESS UNIVERSITY)

IN OPDRACHT VAN

MINISTERIES VAN ECONOMISCHE ZAKEN, FINANCIËN & JUSTITIE EN VEILIGHEID

AMSTERDAM, DECEMBER 2025

Samenvatting

De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verplicht ondernemingen een duurzaamheidsrapportage op te stellen en assurance hierop uit te laten voeren. De CSRD heeft een lidstaatoptie dat naast accountants ook onafhankelijke assurancedienstverleners deze assurance mogen verlenen. Dit rapport beschrijft de beleidsopties hiervoor.

Inleiding

De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) is een Europese richtlijn die bepaalde ondernemingen verplicht om te rapporteren over hun duurzaamheidsbeleid en -prestaties en is onderdeel van de European Green Deal. Onder de CSRD zijn ondernemingen verplicht om hun duurzaamheidsrapportage te laten onderzoeken door een externe partij. Dit is bedoeld om de betrouwbaarheid van de gerapporteerde ESG-informatie te vergroten. De CSRD noemt drie categorieën dienstverleners die de assurancewerkzaamheden mogen uitvoeren:

1. de accountant die ook de jaarrekeningcontrole van de onderneming uitvoert;
2. een andere externe accountant (lidstaatoptie); of
3. een andere onafhankelijke assurancedienstverlener die door de lidstaat erkend is (een Independent Assurance Services Provider of IASP) (lidstaatoptie).

Dit onderzoek gaat in op de lidstaatoptie voor het kunnen toestaan van een IASP. Het wetsvoorstel voor de Nederlandse implementatie van de CSRD maakt vooralsnog wel gebruik van de optie om een andere externe accountant toe te staan, maar niet om een IASP toe te staan. De ministeries van Economische Zaken, Financiën en Justitie en Veiligheid hebben SEO Economisch Onderzoek en Nyenrode Business University daarom gevraagd om de volgende hoofdvraag te beantwoorden: *“Op welke wijze kan Nederland gebruikmaken van de lidstaatoptie die regelt dat ook een onafhankelijke verlener van assurancediensten de duurzaamheidsrapportering kan controleren zodat de kwaliteit van dit assurance-onderzoek voldoende wordt geborgd?”*.

Achtergrond CSRD

CSRD bouwt voort op de bestaande Non-Financial Reporting Directive (NFRD) uit 2014. De scope van bedrijven voor de CSRD die vanaf boekjaar 2024 moeten rapporteren, komt overeen met de scope van de NFRD. De CSRD-richtlijn wordt verder gefaseerd ingevoerd. Op termijn zouden zo'n 50.000 Europese bedrijven onder de CSRD (komen te) vallen, waarvan 3.000 tot 6.000 in Nederland. Het Omnibusvoorstel uit februari 2025 van de Europese Commissie beperkt deze reikwijdte weer. Daarmee zou dit aantal Nederlandse bedrijven in scope met ongeveer 80 procent afnemen naar 600 tot 900 bedrijven. Tot 2028 is in de CSRD sprake van een assuranceverklaring op basis van limited assurance. Initieel zou vanaf 2028 een haalbaarheidsonderzoek gedaan worden om te bepalen of uiteindelijk reasonable assurance zou moeten worden gevraagd in plaats van limited assurance, wat een hogere mate van zekerheid betekent. In het Omnibusvoorstel blijft de assuranceverklaring beperkt tot limited assurance.

Assurance op duurzaamheidsrapportage door accountants

De meeste grote ondernemingen hebben vooruitlopend op de implementatie van de CSRD al conform CSRD gerapporteerd over boekjaar 2024. Uit de praktijk van die rapporteringen blijkt dat de OOB-accountant die de controle van de jaarrekening voor haar rekening heeft genomen, vrijwel altijd ook voor de aanwezigheids- en consistentiecheck van de niet-financiële informatie heeft gezorgd. Interviewpartners verschillen van mening over de vraag of de kwaliteit van de duurzaamheidsassurance op dit moment voldoende is, omdat kennis van en ervaring met zowel het uitvoeren van assurance-opdrachten als specialistische duurzaamheidskennis een vereiste is en hierin nog verdere ontwikkeling mogelijk is. Zij geven wel aan dat het voor de grootste accountantsorganisaties minder een probleem is om zich te bekwamen in de duurzaamheidsthematiek. Er is al een mogelijkheid voor accountantsorganisaties om met conformiteitsbeoordelingsinstanties (CBI's)¹ samen te werken voor de assurance bij duurzaamheidsrapportages, op een vergelijkbare manier zoals accountants ook actuarissen en fiscalisten kunnen inschakelen voor de wettelijke controle.

Indien het nulalternatief wordt gehandhaafd – waarbij er niets verandert op het terrein van assurance van duurzaamheidsrapportages en assurance uitsluitend aan accountants wordt voorbehouden, zonder toelating van IASP's – zijn verschillende consequenties te verwachten op basis van dit onderzoek. De effecten strekken zich uit over het aanbod in de accountancysector, de marktconcentratie, de kwaliteit van assurance, werkdruk voor accountants en regeldruk voor ondernemingen, en worden mede beïnvloed door het Omnibusvoorstel. Zo zal het aanbod zich waarschijnlijk verschillend ontwikkelen per segment: OOB-ondernemingen blijven vermoedelijk bij hun huidige (vaak Big Four) accountantsorganisaties, terwijl niet-OOB-ondernemingen ook kunnen kiezen voor reguliere accountantsorganisaties, waardoor marktwerking zowel kan toenemen als afnemen afhankelijk van vraag en capaciteit. De grotere accountantsorganisaties hebben schaalvoordelen voor het opzetten van duurzaamheidsteams, wat consolidatie en concentratie in de hand kan werken. Tegelijkertijd zijn de kennis over en kwaliteit van assurance over duurzaamheidsinformatie niet overal gelijk verdeeld, en bestaat er zorg over de toereikendheid van de capaciteit in de accountancysector. De regeldruk voor ondernemingen is vooral het gevolg van de verplichtingen vanuit de CSRD zelf. Tussen individuele dienstverleners (accountantsorganisaties of IASP's) zouden ten hoogste beperkte verschillen moeten bestaan, maar de inhuur van meerdere dienstverleners kan wel voor extra kosten zorgen. Tot slot zorgt het Omnibusvoorstel er waarschijnlijk voor dat het aantal CSRD-plichtige ondernemingen en de vereiste mate van zekerheid van de assurance beperkt blijft, waardoor de vraag naar aanvullend benodigde capaciteit afneemt en de huidige marktstructuur grotendeels behouden blijft.

Conformiteitsbeoordelingsinstanties

Conformiteitsbeoordelingsinstanties (CBI's) zijn instellingen die controleren of bedrijven zich aan (internationale) normen houden en geven hiervoor conformiteitsverklaringen af. De normen kunnen Nederlandse normen zijn (opgesteld door de NEN), Europese normen (CEN/CENELEC) of internationale normen (ISO of IEC). Ook kunnen standaarden/normdocumenten zijn opgesteld door onafhankelijke schemabeheerders. Een CBI is vaak geaccrediteerd voor één of meerdere soorten beoordelingen (verificatie, validatie, inspectie en testen) voor verschillende sectoren. CBI's kunnen geaccrediteerd worden door de Raad voor Accreditatie (RvA) om de certificaten te mogen verlenen aan organisaties. Aan deze accreditatie zijn eisen verbonden, de accreditatie wordt verder verleend op organisatieniveau. CBI's kunnen ook certificeringsdiensten aanbieden die niet onder accreditatie worden uitgevoerd. De RvA legt in een register vast welke certificeringsdiensten een instelling mag uitvoeren. Naast dat de RvA accreditatie verleent aan een CBI, houdt de RvA ook doorlopend toezicht, waaronder een jaarlijkse controle bij CBI's om de kwaliteit te beoordelen.

¹ Conformiteitsbeoordelingsinstanties (CBI's) zijn instellingen die controleren of bedrijven zich aan (internationale) normen houden en geven hiervoor conformiteitsverklaringen af.

Geaccrediteerde CBI's zijn in potentie IASP's. Zij kunnen op basis van hun ervaringen bij conformiteitsbeoordelingen mogelijk assurance verlenen op duurzaamheidsinformatie. Vanuit de Europese Richtlijn dienen zij daarin dan wel aan gelijkwaardige eisen te voldoen als die aan accountants worden gesteld (de CSRD voegt daarvoor artikel 34, lid 4 aan de Jaarrekeningenrichtlijn toe). Dit impliceert dat de eisen aan accountants op persoonsniveau vanuit de Auditrichtlijn, zoals permanente scholing, onafhankelijkheid en sancties (waaronder tuchtrecht) ook van toepassing moeten zijn op IASP's. Bij geaccrediteerde CBI's is het doorgaans de praktijk dat de auditor niet persoonlijk ondertekent, maar juist namens de CBI. Dit verschilt van de eisen die de CSRD aan de IASP stelt. Omdat een IASP aan gelijkwaardige eisen dient te voldoen als een accountant, is aanvulling in het stelsel van kwaliteit en toezicht voor geaccrediteerde CBI's noodzakelijk om als IASP te kunnen fungeren. Tegelijkertijd geldt ook voor CBI's dat de benodigde expertise nog in ontwikkeling is om de assurance uit te voeren. Net als bij accountantsorganisaties, zijn kennis van en ervaring met zowel het uitvoeren van assurance-opdrachten als specialistische duurzaamheidskennis een vereiste. Interviewpartners geven aan dat CBI's ook niet altijd genoeg ervaring hebben met jaarverslaggeving of voldoende kennis in huis hebben over alle duurzaamheidsonderwerpen. Er is dus nog ruimte voor groei op dit gebied.

Andere Europese lidstaten hebben vergelijkbare oplossingen gevonden voor het compliant implementeren van de lidstaatoptie. In alle gevallen hebben de lidstaten hun nationale accreditatieinstelling aangewezen om potentiële IASP's te accrediteren. De norm daarvoor in Frankrijk en Denemarken is ISO/IEC 17029. Accreditatie onder deze norm is echter niet voldoende. In alle lidstaten wordt er een directe koppeling gemaakt naar het bestaande stelsel voor accountants, in de regel door het eisenpakket dat aan accountants wordt gesteld ook van toepassing te verklaren voor verificateurs van de IASP, zulke verificateurs ook in te schrijven in een register dat vergelijkbaar is met dat voor accountants, en de toezichthouder voor accountants vervolgens ook op deze verificateurs en IASP's toezicht te laten houden.

Beleidsopties

Dit rapport ziet twee mogelijke beleidsopties met betrekking tot het afgeven van assurance op duurzaamheidsrapportages:

- 1. Nulalternatief:** de assurance van duurzaamheidsrapportages is alleen voorbehouden aan accountants. De verwachtingen bij het nulalternatief staan hierboven beschreven. Echter, met het Omnibusvoorstel neemt de reikwijdte van de CSRD waarschijnlijk dermate af dat het effect van de CSRD op concentratie beperkt zal zijn. Met het Omnibusvoorstel zijn daarmee de krappe arbeidsmarkt in de accountancysector en het beschikbare aanbod van accountantsorganisaties een minder grote uitdaging. Het invoeren van de IASP-lidstaatoptie met als hoofddoel voldoende aanbod creëren is bij een inperking van de reikwijdte door het Omnibusvoorstel niet nodig;
- 2. Lidstaatoptie:** de RvA accrediteert CBI's onder ISO/IEC 17029, aangevuld met nadere eisen die dienen te volgen uit het huidige kader dat geldt voor accountants. Onderdeel daarvan dient in elk geval te zijn het regelen van waarborgen op persoonsniveau (naast de waarborgen op organisatieniveau), zoals het regelen van toezicht en tuchtrecht. Dit laatste kan bijvoorbeeld binnen het bestaande kader dat geldt voor accountants, maar mogelijk ook via een nieuwe structuur. Ook moet voor deze optie een kader worden opgesteld dat regelt hoe de (financiële) accountant en de IASP samenwerken. Doordat meer partijen met meer specialistische kennis op de markt actief worden, kan de kwaliteit van de dienstverlening toenemen en kan (daarmee) de werkdruk bij accountants afnemen t.o.v. het nulalternatief, net zoals de kosten voor ondernemingen. Concurrentie op de markt kan toenemen. De mate waarin deze effecten optreden hangt af van de mate waarin vragers van assurediensten kiezen voor IASP's en de hoeveelheid IASP's die deze diensten aanbieden. Die vraag zal

vermoedelijk voornamelijk komen van kleinere ondernemingen. Het Omnibusvoorstel beperkt daarmee de potentiële effecten van de lidstaatoptie op de markt.

In aanvulling hierop kan mogelijk ook concrete samenwerking tussen accountants en CBI's worden gerealiseerd buiten het gebruik van de lidstaatoptie om, maar ook daarvoor moet nog wel een en ander worden geregeld. CBI's worden niet zelfstandig bevoegd toegelaten tot de controlemarkt, maar er komt een protocol zodat de door hen afgegeven verklaringen makkelijker en ruimer door accountants in de assurance kunnen worden benut. In het nulalternatief kunnen accountants alleen rapportages van een CBI, die zij opstellen voor hun conformiteitsbeoordelingen, gebruiken bij de assurance als zij kunnen vaststellen dat de conformiteitsbeoordeling ook zodanig is uitgevoerd dat die voldoet aan de assurancestandaarden van de accountant. Deze beleidsoptie beoogt het gebruik van rapportages van een CBI zonder dat de accountant daar expliciet opdracht voor heeft gegeven, met de waarborg dat deze rapportages wel voldoen aan de eisen die ook gelden voor de duurzaamheidsassurance. Dat vereist wel dat er nog een en ander geregeld wordt voor de samenwerking tussen accountants en CBI's, zoals bijvoorbeeld het uitwerken in een assurance-protocol.

Inhoudsopgave

Samenvatting		2
1	Inleiding	7
	1.1	Achtergrond en vraagstelling 7
	1.2	Methode en leeswijzer 9
2	De CSRD, wettelijke eisen en beleidsopties	10
	2.1	Ontwikkeling in duurzaamheidsrapportages en de CSRD 10
	2.2	Juridische eisen rondom toestaan IASP's 13
	2.3	Te onderzoeken beleidsopties 15
3	De markt voor assurance en conformiteitsbeoordeling rondom duurzaamheid	18
	3.1	Assurance 18
	3.2	Conformiteitsbeoordeling 24
	3.3	Internationale voorbeelden 29
	3.4	Vergelijking accountants en CBI's 31
4	Nulalternatief en beleidsopties	34
	4.1	Nulalternatief 34
	4.2	Beleidsopties IASP-lidstaattoptie 36
	4.3	Opties naast de IASP-lidstaattoptie 39

1 Inleiding

De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) verplicht ondernemingen te rapporteren over hun duurzaamheidsbeleid en -prestaties. Op deze rapportage is assurance vereist. Dit onderzoek verkent de beleidsopties voor het toestaan van independent assurance service providers (IASP) naast externe accountants om deze assurance te verlenen.

1.1 Achtergrond en vraagstelling

De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) is een Europese richtlijn die bepaalde ondernemingen verplicht om te rapporteren over hun duurzaamheidsbeleid en -prestaties en is onderdeel van de European Green Deal. Concreet houdt dit in dat grote bedrijven en andere ondernemingen van openbaar belang een duurzaamheidsrapport moeten opnemen als onderdeel van hun jaarverslag (bestuursverslag). In dit duurzaamheidsrapport geven zij informatie over milieu-, sociale en governance-aspecten (ESG) van hun bedrijfsvoering. Zo rapporteert een onderneming bijvoorbeeld over de impact van de onderneming op mens en milieu en de impact van mens en milieu op de onderneming, over de voor haar relevante duurzaamheidsrisico's en -kansen op korte, middellange en lange termijn, en hoe duurzaamheid is geïntegreerd in de strategie, het beleid en risicobeheer. Het doel is dat belanghebbenden hiermee beter inzicht krijgen in hoe duurzaam een onderneming opereert, om zo onderbouwde beslissingen te nemen die een groenere, duurzamere economie bevorderen.

Onder de CSRD zijn ondernemingen verplicht om hun duurzaamheidsrapportage te laten verifiëren door een externe partij. Dit is bedoeld om de betrouwbaarheid van de gerapporteerde ESG-informatie te vergroten. De externe partij die de assurance uitvoert (zie hierna) moet een assurancerapport verstrekken bij het duurzaamheidsverslag, vergelijkbaar met de controleverklaring bij de jaarrekening.

Momenteel eist de CSRD minimaal een beperkte mate van zekerheid (*limited assurance*) over de duurzaamheidsinformatie. *Limited assurance* houdt in dat de assurancedienstverlener middels beperkte werkzaamheden een negatieve conclusie formuleert ("niet gebleken is dat de informatie materiële afwijkingen bevat"). *Limited assurance* is minder diepgaand dan de *reasonable assurance* die bij de jaarrekeningcontrole gebruikelijk is. *Reasonable assurance* moet leiden tot een positieve conclusie ("vastgesteld is dat de verstrekte informatie klopt") en dat vereist meer controlewerk.

De CSRD noemt drie categorieën dienstverleners die de assurancewerkzaamheden mogen uitvoeren:

1. de accountant die ook de jaarrekeningcontrole van de onderneming doet;
2. een andere externe accountant; of
3. een andere onafhankelijke assurancedienstverlener die door de lidstaat erkend is (een Independent Assurance Services Provider of IASP²).

De accountant die ook de jaarrekening van de onderneming controleert, moet altijd aangewezen kunnen worden door de onderneming. De tweede en derde categorie zijn zogenaamde *lidstaatopties* die door lidstaten al dan niet benut kunnen worden. Hierbij geldt verder nog wel dat indien een lidstaat ervoor kiest om gebruik te

² Wanneer in dit onderzoek wordt verwezen naar IASP, betreft dit de organisatie, tenzij anders vermeld.

maken van de derde optie (het toestaan van assurance door IASP's), zij ook gebruik moet maken van de tweede optie (het toestaan van assurance door andere accountants dan de accountant die ook de jaarrekeningcontrole doet).

Dit onderzoek gaat in op de lidstaattoptie voor het kunnen toestaan van een IASP. Het wetsvoorstel voor de Nederlandse implementatie van de CSRD maakt vooralsnog wel gebruik van de optie om een andere externe accountant toe te staan, maar niet om een IASP-auditor toe te staan. Het kabinet heeft eerder aangegeven positief te staan tegenover de optie van de IASP.³ De ministeries van Economische Zaken, Financiën en Justitie en Veiligheid hebben SEO Economisch Onderzoek en Nyenrode Business University daarom gevraagd om de volgende hoofdvraag te beantwoorden: "Op welke wijze kan Nederland gebruikmaken van de lidstaattoptie dat ook een onafhankelijke verlener van assurediensten de duurzaamheidsrapportering kan controleren zodat de kwaliteit van dit assurance-onderzoek voldoende wordt geborgd?". Daarbij zijn de volgende deelvragen gesteld:

1. Wat zou er gebeuren als Nederland geen gebruik zou maken van de lidstaattoptie (Het nulalternatief)?
2. Hoe wordt assurance-onderzoek uitgevoerd voor duurzaamheidsverslaggeving conform CSRD over boekjaar 2024?
3. Hoe ziet de markt voor verlener van duurzaamheidsexpertise eruit?
4. Wat zijn de verschillen tussen en overeenkomsten met het raamwerk aan eisen voor accountants(organisaties) en het stelsel voor certificatie, verificatie en accreditatie van duurzaamheidsclaims en -kennis?
5. Hoe is de lidstaattoptie IASP in andere landen geïmplementeerd? en
6. Op welke manieren zou Nederland de lidstaattoptie IASP kunnen implementeren rekening houdend met aankomende EU-wet- en regelgeving?

Het Omnibusvoorstel van de Europese Commissie d.d. 26 februari 2025 beperkt de reikwijdte van de CSRD.

In het oorspronkelijke voorstel zouden 3.000 tot 6.000 Nederlandse ondernemingen onder de CSRD (komen te) vallen, met het huidige Omnibusvoorstel zou dit 600 tot 900 zijn. In de CSRD is opgenomen dat op termijn *reasonable assurance* waarschijnlijk de norm zou worden⁴, maar de Europese Commissie heeft in haar Omnibusvoorstel voorgesteld om deze toekomstige verplichting tot *reasonable assurance* te laten vervallen. Onderstaande tabel toont enkele gevolgen van het Omnibusvoorstel die relevant zijn voor dit onderzoek.

Tabel 1.1 Enkele gevolgen van het Omnibusvoorstel relevant voor dit onderzoek

Thema	Huidige CSRD	Na Omnibusvoorstel
Scope in Nederland	3.000 - 6.000 bedrijven	600-900 bedrijven
Duurzaamheidsinformatie bedrijven in waardeketen	Ja, alle bedrijven moeten ook over hun waardeketen rapporteren.	Ja, alleen bedrijven in de keten met meer dan 1.000 werknemers moeten ook over waardeketen rapporteren. Bedrijven met minder werknemers rapporteren alleen volgens de vrijwillige MKB-standaard (VSME) en bij mogelijke vraag vanuit CSRD-plichtige klanten.
Mate van assurance	Assurance met beperkte mate van zekerheid, met transitie naar assurance met redelijke mate van zekerheid in de toekomst.	Assurance met beperkte mate van zekerheid (<i>limited assurance</i>).

Bron: SEO Economisch Onderzoek

³ Kamerstukken II, 2024-2025, 36 678, nr. 3

⁴ De verplichting tot *reasonable assurance* is onder voorbehoud van een haalbaarheidsbeoordeling. De Commissie bepaalt uiterlijk op 1 oktober 2028 of en wanneer deze verplichting ingaat.

De tekst van de gewijzigde CSRD staat op het moment van schrijven van dit rapport nog niet vast (Q3 2025).

De onderhandelingen in Brussel over het Omnibusvoorstel zijn nog gaande, zodat nog niet duidelijk is wat de uiteindelijke eisen en criteria van de aangepaste CSRD zullen zijn. In dit onderzoek is, wanneer er sprake is van de Omnibus, uitgegaan van het voorstel zoals het er nu ligt. Het voorstel van de Europese Commissie (EC) stelt de grens op ondernemingen met 1.000 werknemers en 50 miljoen euro netto omzet dan wel 25 miljoen euro balanstotaal. Het meest recente voorstel dat door de Raad van Europa is gepubliceerd (23 juni 2025) stelt de grens voor ondernemingen op 1.000 werknemers en 450 miljoen euro netto omzet.⁵ Dit beperkt de reikwijdte nog verder dan de variant van de Omnibus die in dit onderzoek wordt gehanteerd. Verder is inmiddels door middel van een andere richtlijn - de Stop-de-klok-richtlijn - de gefaseerde inwerkingtreding voor ondernemingen die voor het eerst over de boekjaren 2025 en 2026 hadden moeten rapporteren, uitgesteld naar 2027 respectievelijk 2028.⁶ Tot slot is op het moment van schrijven van dit rapport de implementatiewetgeving voor de CSRD in Nederland nog niet afgerond. Daarom wordt in dit rapport uitgegaan van de eisen in de CSRD zoals die op het moment van schrijven van dit onderzoek luidt, en niet van de eisen in de implementatiewetgeving. Waar relevant bespreken we de mogelijke invloed van het Omnibusvoorstel.

1.2 Methode en leeswijzer

Onderzoeksmethoden. We maken gebruik van bureau- en literatuuronderzoek en van interviews met deelnemers uit de klankbordgroep, bedrijven die moeten voldoen aan de CSRD, accountants en duurzaamheidsexperts.⁷ Het onderzoek is begeleid door medewerkers van de ministeries van Economische Zaken, Financiën en Justitie en Veiligheid, met verdere inbreng van het ministerie van Infrastructuur en Waterstaat. Daarnaast is voor dit onderzoek een klankbordgroep opgericht, bestaande uit vertegenwoordigers van de Autoriteit Financiële Markten (AFM), Eumedion, de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), het Nederlands Normalisatie Instituut (NEN), de Nederlandse Vereniging van Certificatie-instellingen (NVCi), de Raad voor Accreditatie (RvA), de Stichting Coördinatie Certificatie Managementsystemen voor milieu en gezond en veilig werken (SCCM), de Sociaal-Economische Raad (SER), de Stichting Klimaatvriendelijk Aanbesteden en Ondernemen (SKAO), de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten (SRA), de Vereniging van Milieuprofessionals (VVM) en VNO-NCW.

De opbouw van dit rapport is als volgt. Hoofdstuk **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.** beschrijft de achtergrond van de CSRD en het analysekader, zowel vanuit beleidsperspectief als vanuit juridisch perspectief. Dit biedt de basis voor de verdere analyse. Hoofdstuk 3 beschrijft de markt voor assurance en conformiteitsbeoordelingen en op basis daarvan ook de verwachte effecten bij het al dan niet invoeren van de IASP-lidstaattoptie. Ook geeft dit hoofdstuk een aantal voorbeelden van lidstaten waar de IASP-optie wel is ingevoerd. Hoofdstuk 4 beschrijft het nulalternatief en de beleidsopties.

⁵ [Kamerstukken II, 2024/2025, 2025Z13006](#)

⁶ Richtlijn (EU) 2025/794 van het Europees Parlement en de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijnen (EU) 2022/2464 en (EU) 2024/1760 wat betreft de datums waarop lidstaten bepaalde vereisten inzake duurzaamheidsrapportering en passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven moeten toepassen.

⁷ Voor dit onderzoek is gesproken met Richard Neerhof, Lizzy Bos, NBA, AFM, Alba Concepts, EY, Bureau Veritas, CROP Accountants, Deloitte, Eumedion, NEN, NVCi, PwC, RvA, SCCM, SER, SKAO, SRA, VNO-NCW en VVM.

2 De CSRD, wettelijke eisen en beleidsopties

Dit hoofdstuk bespreekt de achtergrond van de CSRD en het juridische kader bij de overweging om al dan niet gebruik te maken van de IASP-lidstaatoptie. Deze achtergrond benutten we bij het formuleren van de beleidsopties.

2.1 Ontwikkeling in duurzaamheidsrapportages en de CSRD

Er zijn drie ontwikkelingen over de afgelopen jaren die belangrijk zijn in het kader van CSRD en de assurance bij duurzaamheidsrapportages. Dit zijn:

1. Van de Non-Financial Reporting Directive (NFRD) naar de CSRD naar de Omnibus;
2. Van lichte assurance naar limited assurance naar reasonable assurance; en
3. De ontwikkeling van assurance door accountants naar assurance (ook) door IASP's.

2.1.1 Van NFRD naar CSRD naar Omnibus

De CSRD bouwt voort op de bestaande Non-Financial Reporting Directive (NFRD) uit 2014.⁸ Onder de NFRD moeten grote organisaties van openbaar belang (namelijk beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars) met meer dan 500 werknemers al sinds boekjaar 2017 over enkele duurzaamheidszaken rapporteren. De CSRD vervangt de NFRD en breidt de reikwijdte en het detailniveau van en de eisen aan de duurzaamheidsrapportages sterk uit.

De scope van bedrijven voor de CSRD die vanaf boekjaar 2024 moeten rapporteren, komt overeen met de scope van de NFRD. Vanaf boekjaar 2024 is de CSRD van toepassing op alle grote organisaties van openbaar belang met meer dan 500 werknemers, die tevens aan minstens één van de volgende twee criteria voldoen: een omzet van meer dan 50 miljoen euro of een balanstotaal van meer dan 25 miljoen euro.

De CSRD wordt verder gefaseerd ingevoerd. Vanaf boekjaar 2025 zouden andere grote vennootschappen, banken en verzekeringsmaatschappijen met minder dan 500 werknemers eronder vallen, voor zover ze niet al in 2024 hoefden te rapporteren. Vanaf boekjaar 2026 zouden ook kleine en middelgrote beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars onder de reikwijdte komen te vallen. Op termijn zouden daarmee zo'n 50.000 Europese bedrijven onder de CSRD (komen te) vallen, waarvan 3.000 tot 6.000 in Nederland. Maar invoering van de CSRD zal waarschijnlijk anders verlopen, omdat er meerdere wijzigingen worden voorgesteld, zoals de Omnibus, zie hierna.

Het Omnibusvoorstel van de Europese Commissie beperkt deze reikwijdte weer. Het Omnibusvoorstel verhoogt de grens van het eerstgenoemde criterium naar meer dan 1.000 werknemers, zodat hiermee de kleine en middelgrote beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeringsmaatschappijen en andere grote ondernemingen met minder dan 1.000 werknemers buiten de CSRD vallen. Daarnaast worden de keten van leveranciers en onderaannemers en de verantwoordelijkheden voor bedrijven om over die keten te rapporteren ook beperkt. Daarmee zou dit aantal Nederlandse bedrijven in scope met ongeveer 80 procent afnemen tot 600

⁸ Volledige benaming: Implementatie EU-richtlijn bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen

naar 900 bedrijven. In het Omnibusvoorstel zit ook een versimpeling van de inhoud van duurzaamheidsverslagen, maar dit raakt de IASP-lidstaattoptie niet.

2.1.2 Van geen verplichte assurance via limited assurance naar reasonable assurance

De NFRD-richtlijn kent in Europees verband geen verplichte assurance. Ondernemingen moesten onder de NFRD rapporteren over duurzaamheidsinformatie en de assurancedienstverlener diende te controleren of deze informatie ook is verstrekt, zonder te onderzoeken of deze bewuste informatie betrouwbaar is. Hiermee werd vooral gestimuleerd dat expertise over en ervaring met het rapporteren van duurzaamheidsinformatie werd opgebouwd.

De Nederlandse implementatiewet van de NFRD kent geen verplichte assurance, maar wel een aanwezigheids- en consistentiecheck. De externe accountant dient na te gaan of de niet-financiële verklaring is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de verklaring in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving materiële onjuistheden bevat.⁹ De NFRD kende de lidstaattoptie om wel assurance te verplichten bij de niet-financiële verklaring. Spanje, Frankrijk en Italië hebben gekozen voor een vorm van verplichte assurance bij de NFRD-duurzaamheidsverklaring.¹⁰

De CSRD verplicht assurance bij duurzaamheidsrapportages. Het doel hiervan is om de betrouwbaarheid van de duurzaamheidsinformatie in deze rapportages te vergroten, voor stakeholders van de onderneming en het maatschappelijk verkeer.

De CSRD vereist aanvankelijk *limited assurance* en na een aanlooperperiode ook *reasonable assurance*. Limited assurance (beperkte mate van zekerheid) geeft een negatieve conclusie, namelijk dat niet gebleken is dat de informatie materiële afwijkingen bevat. Dit oogt mogelijk als een beperkte stap, maar het verschil tussen geen assurance en limited assurance is aanzienlijk. Ook limited assurance vereist voldoende aandacht en inzet van de controlerend accountant om tot een oordeel hierover te komen. Dit maakt dat gebruikers van de rapportages van ondernemingen meer kunnen vertrouwen op de betrouwbaarheid van deze rapportages wanneer er *limited assurance* is geweest (in plaats van geen). De CSRD beoogt op termijn een redelijke mate van zekerheid te introduceren, onder voorbehoud van een haalbaarheidsanalyse door de Europese Commissie. Deze is diepgaander dan limited assurance, omdat de assurancedienstverlener meer werkzaamheden dient uit te voeren om tot een positieve conclusie te komen, namelijk dat voor de duurzaamheidsrapportering “vastgesteld is dat de versterkte informatie overeenstemt met de bij of krachtens de wet gestelde voorschriften”. Dit biedt een nog grotere mate van betrouwbaarheid van de ESG-informatie in duurzaamheidsrapportages. De verwachting is dat vanaf 2028 reasonable assurance verplicht wordt, maar dit is nog afhankelijk van een haalbaarheidsstudie hiernaar. Tot die tijd geldt limited assurance.

Het Omnibusvoorstel schroeft de ontwikkeling naar reasonable assurance terug. In het Omnibusvoorstel stelt de Europese Commissie voor om bij limited assurance te blijven en dit niet te verhogen naar reasonable assurance.

⁹ [Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, artikel 5.](#)

¹⁰ Spanje, Frankrijk en Italië hadden de meest verstreckende vorm van assurance onder de NFRD, zie https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/Accountancy-Europe-NFI-assurance-practice_factsheet.pdf

2.1.3 Van assurance door accountants naar assurance (ook) door IASP's

De CSRD noemt drie categorieën dienstverleners die de assurancewerkzaamheden mogen uitvoeren:

1. de accountant die ook de jaarrekeningcontrole van de onderneming doet;
2. een andere externe accountant; of
3. een andere onafhankelijke assurancedienstverlener die door de lidstaat erkend is (IASP).

De accountant die ook de jaarrekening van de onderneming controleert, moet altijd aangewezen kunnen worden door de onderneming. Daarnaast is er een lidstaatoptie dat ook een andere externe accountant de assurance kan uitvoeren. Dit betekent dat de controleverklaring bij de jaarrekening en het assurance-rapport bij de CSRD-duurzaamheidsinformatie door twee verschillende accountants kunnen worden ondertekend.

De CSRD staat ook het gebruik van IASP's toe. Dit kwam in sommige lidstaten ook voor onder de NFRD, bijvoorbeeld in Frankrijk en Spanje. Bij het gebruikmaken van de IASP-lidstaatoptie dient de lidstaat ook gebruik te maken van de andere lidstaatoptie, namelijk die van een andere externe accountant.

2.1.4 Overwegingen rondom het toestaan van IASP's

De CSRD bevat een aantal overwegingen rondom de mogelijkheid om IASP's toe te staan om duurzaamheidsrapportages te onderzoeken. Overweging 61 van de CSRD¹¹ wijst erop dat accountants thans de financiële overzichten en het bestuursverslag van ondernemingen controleren. Assurance van de duurzaamheidsrapportage door deze partijen zou de samenhang tussen financiële en duurzaamheidsinformatie helpen waarborgen, wat belangrijk is voor de gebruikers van zulke informatie. Overweging 61 wijst tegelijkertijd op het risico van verdere concentratie van de auditmarkt, wat schadelijk zou kunnen zijn voor de onafhankelijkheid van accountants en ook tot hogere tarieven op de markt zou kunnen leiden. In reactie hierop is besloten dat er maatregelen genomen dienen te worden om de kwaliteit van de controles verder te verbeteren en een meer gediversifieerde auditmarkt tot stand te brengen, waardoor er meer keuzeruimte voor ondernemingen ontstaat. Tegen deze achtergrond is daarom in de CSRD de mogelijkheid tot het toestaan van IASP's geïntroduceerd. Hier zijn wel eisen aan verbonden waar we in paragraaf 2.2.2 nader op terugkomen.

De Europese wetgever beoogt expliciet een gelijk speelveld tussen wettelijke auditors en IASP's op het gebied van vereisten. Zo stelt de eerdergenoemde overweging 61: "In het bijzonder moeten de lidstaten gelijkwaardige vereisten vaststellen voor wat betreft opleiding en examinering, permanente scholing, kwaliteitsborgingsstelsels, beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, betrouwbaarheid en beroepsgeheim, benoeming en ontslag, de organisatie van het werk van onafhankelijke verleners van assurancediensten, en onderzoeken en sancties, en het melden van onregelmatigheden. Dit zal ook zorgen voor een gelijk speelveld voor alle personen en ondernemingen die door de lidstaten zijn toegelaten voor het uitbrengen van een assurance-oordeel over de duurzaamheidsrapportering, met inbegrip van wettelijke auditors." De kern van de IASP-lidstaatoptie is dus om het potentiële aanbod van assurancedienstverleners te vergroten zonder dat daarbij een verschil in kwaliteit en toelatingseisen ontstaat, om zo een gelijk speelveld te borgen.

In de overwegingen van de Nederlandse wetgever over het gebruik van de lidstaatoptie wordt ook op deze thematiek ingegaan. De memorie van toelichting bij het wetsvoorstel voor de implementatie van de CSRD¹² brengt in herinnering dat ook de NFRD de mogelijkheid bevatte om controle van de niet-financiële informatie te verplichten. Daarnaast bood de richtlijn de mogelijkheid om de controle te laten uitvoeren door een onafhankelijke

¹¹ Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022L2464>

¹² Kamerstukken II 2024/25, 36 678, nr. 3, p. 8.

verlener van assurancediensten. Destijds is niet voor deze optie gekozen, omdat het lastiger zou worden om de waarde van een dergelijke verklaring in te schatten en die te vergelijken met de verklaringen die door accountants zouden worden afgegeven. Ook werd overwogen dat er rondom accountants reeds een uitgebreid stelsel van waarborgen aanwezig was. Andere dienstverleners zouden zich bovendien eerst in de onderneming moeten verdiepen om tot eenzelfde kennisniveau te komen als de accountant, wat tot hogere kosten zou kunnen leiden. De latere Commissie toekomst accountancysector (Cta) heeft hier opmerkingen bij geplaatst. Zij merkte in haar eindrapport op dat er gevallen kunnen zijn waarin niet-accountants mogelijk beter zekerheid kunnen verlenen over de niet-financiële informatie. Destijds is in de kabinetsreactie op deze bevinding de eerdere argumentatie rondom de IASP-optie in de NFRD-implementatie gehandhaafd.¹³

De overwegingen in de memorie van toelichting bij de CSRD-implementatie rondom het al dan niet benutten van de lidstaatoptie in de CSRD zijn in grote lijnen vergelijkbaar met die naar aanleiding van de implementatie van de NFRD. De memorie van toelichting bij het implementatievoorstel wijst erop dat de CSRD de reikwijdte en de inhoudelijke diepgang uitbreidt, waardoor ook de werkzaamheden in omvang zullen toenemen.¹⁴ Belangrijk is dat de kwaliteit van dit onderzoek afdoende is en specialisatie in de duurzaamheidsinformatie aan de zijde van de accountant kan aan deze kwaliteit ten goede komen. Op lange termijn is het daarnaast belangrijk dat er een breed aanbod aan dienstverleners is. Verder kan eventueel gebruik van de lidstaatoptie de werkdruk voor accountantsorganisaties verlichten. Ondanks zulke potentiële voordelen is er in het wetsvoorstel voor de implementatie van de CSRD geen gebruikgemaakt van de lidstaatoptie om twee redenen, namelijk omdat (1) niet voldoende duidelijk is of de potentiële voordelen zich ook daadwerkelijk zouden manifesteren, en (2) het op korte termijn niet mogelijk is om een passende implementatievorm te realiseren.

Voor de beleidsanalyse in hoofdstuk 4 hanteren we, gelet op de voorgaande overwegingen, een aantal toetsstenen. Uit de eerdere discussies volgen als belangrijke aspecten (1) de kwaliteit van de assurance, (2) de marktverhoudingen op de controlemarkt (inclusief marktconcentratie en kosten voor ondernemingen) en (3) de werkdruk voor accountantsorganisaties (ook gelet op de uitbreiding in reikwijdte en diepgang van de CSRD). Daarnaast is gewezen op de uitvoeringstechnische haalbaarheid (wat is een passende implementatievorm en op welke termijn kan die gerealiseerd worden?). We nemen al deze factoren mee in de beleidsanalyse in hoofdstuk 4.

2.2 Juridische eisen rondom toestaan IASP's

De CSRD stelt een aantal eisen waaraan IASP's moeten voldoen indien lidstaten kiezen voor het gebruik van deze optie. Deze eisen bestaan uit twee aspecten, namelijk:

- de definitie van IASP's als geaccrediteerde conformiteitsbeoordelingsinstantie (CBI's); en
- het eisenpakket dat aan IASP's uit hoofde van de Auditrichtlijn wordt gesteld.

2.2.1 Geaccrediteerde conformiteitsbeoordelingsinstanties

De CSRD definieert IASP's als geaccrediteerde conformiteitsbeoordelingsinstanties in de zin van Europese verordening nr. 765/2008.¹⁵ De CSRD voegt deze definitie toe aan de definitieartikelen van Richtlijn 2013/34/EU (Jaarrekeningenrichtlijn) en Richtlijn 2006/43/EG (Auditrichtlijn).

¹³ [Kamerstukken II, 2019/2020, 33 977, nr. 29, p. 14.](#)

¹⁴ [Kamerstukken II 2024/25, 36 678, nr. 3](#)

¹⁵ Zie in Richtlijn 2022/2464 (CSRD): "onafhankelijke verlener van assurancediensten": een conformiteitsbeoordelingsinstantie die overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 van het Europees Parlement en de Raad (*7) geaccrediteerd is voor de in artikel 34, lid 1, tweede alinea, punt a bis), van deze richtlijn bedoelde specifieke conformiteitsbeoordelingsactiviteit.

Verordening nr. 765/2008 omschrijft conformiteitsbeoordeling als een proces waarin wordt aangetoond dat producten, processen, diensten, systemen, personen of instanties voldoen aan vastgestelde eisen. Daarbij is open gelaten wie die beoordeling doet. In de praktijk komen daarom verschillende varianten voor, die uiteenlopen van zelfverklaring door de fabrikant/leverancier van een product of dienst, tot aan opdrachtverlening aan een onafhankelijke partij. Zulke onafhankelijke derde partijen worden conformiteitsbeoordelingsinstanties (CBI's) genoemd. In de regel zijn CBI's private partijen die in opdracht beoordelingen uitvoeren. De types conformiteitsbeoordelingsactiviteiten (CBA) zijn divers en strekken van certificatie, testen, keuren, kalibreren en verificatie tot het inspecteren van tal van producten, processen, diensten, systemen, personen of instanties.

Accreditatie is in de zin van verordening nr. 765/2008 een formele verklaring van een nationale accreditatie-instantie dat een CBI voldoet aan ter zake gestelde eisen. Met accreditatie toont een CBI daarmee aan dat zij een specifieke CBA onpartijdig, deskundig en consistent kan uitvoeren. De verordening staat alleen nationaal aangewezen accreditatie-instanties toe om CBI's voor een specifieke CBA te accrediteren. In Nederland is dit de Raad voor Accreditatie (RvA). De RvA accrediteert volgens een toepasselijke geharmoniseerde norm en met een bepaalde scope. De RvA houdt een register bij waarin duidelijk is welke CBI's op grond van welke norm voor welke CBA's geaccrediteerd zijn. Accreditatie is in beginsel vrijwillig, maar wel een vereiste om bepaalde conformiteitsbeoordelingen te mogen uitvoeren als een conformiteitsbeoordeling wettelijk verplicht is.

Bij geaccrediteerde conformiteitsbeoordeling is dus sprake van twee waarborgen. Ten eerste accrediteert de nationale accreditatie-instantie (RvA) CBI's op basis van de gestelde eisen voor accreditatie. Ten tweede geeft de CBI vervolgens conformiteitsverklaringen af op basis van een ander pakket van vooraf gestelde eisen. Dit laatste pakket eisen kan verschillende herkomsten hebben, waaronder van (aangewezen) normalisatie-instellingen (in Nederland het Nederlands Normalisatie Instituut NEN), regelgeving, onafhankelijke schemabeheerders, brancheverenigingen of CBI's zelf. Normalisatie-instellingen hanteren bij het ontwikkelen van een norm veelal een neutraliteitsbeginsel, dat ertoe strekt dat de norm vooral eisen bevat waaraan het object van conformiteitsbeoordeling moet voldoen. Voor externe beoordeling is daarom in aanvulling daarop vaak een schema of beoordelingsrichtlijn nodig waarin de werkwijze van de CBI wordt verduidelijkt en gereguleerd. Wederom geldt dat een schema door een CBI zelf opgesteld kan worden of door een ander gremium.

2.2.2 Eisen aan IASP's uit hoofde van de Auditrichtlijn

Uit de CSRD volgt dat lidstaten IASP's kunnen toestaan, zolang de IASP's voldoen aan vergelijkbare eisen als die voor accountants van toepassing zijn. De CSRD voegt namelijk aan de Jaarrekeningenrichtlijn¹⁶ toe dat lidstaten IASP's kunnen toestaan, mits deze IASP's voldoen aan eisen die gelijkwaardig zijn aan die uit de Auditrichtlijn¹⁷, die onder meer regels bevat over kwaliteitsbeheersing (art. 18 Wta), zorgplicht (art. 14 Wta), onafhankelijkheid (art. 19 Wta) en een beheerste en integere bedrijfsvoering (art. 21 Wta) binnen accountantsorganisaties. Daarnaast regelt de Auditrichtlijn dat stemrechten op aandelen in een accountantsorganisatie grotendeels in handen moeten zijn van accountants en dat de meerderheid van de dagelijkse beleidsbepalers accountant moet zijn. Artikel 34, vierde lid van de Jaarrekeningrichtlijn specificeert de eisen voor IASP-auditors als volgt:

- a. opleidingen en examens die waarborgen dat onafhankelijke verleners van assurediensten de nodige deskundigheid verwerven op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering;
- b. permanente scholing;

¹⁶ Richtlijn 2013/34/EU

¹⁷ Richtlijn 2006/43/EG

- c. kwaliteitsborgingsstelsels;
- d. beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim;
- e. benoeming en ontslag;
- f. onderzoeken en sancties;
- g. de organisatie van de werkzaamheden van de onafhankelijke verlener van assurediensten, met name wat betreft voldoende middelen en personeel en het bijhouden van cliëntdossiers en -bestanden; alsook
- h. het melden van onregelmatigheden.

Verder dient de IASP-auditor een natuurlijk persoon zijn, niet een organisatie. Artikel 34, vierde lid van de Jaarrekeningrichtlijn¹⁸ voegt toe dat IASP-auditors hun oordeel (assuranceverklaring) overeenkomstig artikelen 26 bis, 27 bis en 28 bis van de Auditrichtlijn opstellen. Artikel 28 bis van de Auditrichtlijn specificeert dat de “assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering wordt ondertekend en gedagtekend door de wettelijke auditor die de assurance van de duurzaamheidsrapportering uitvoert.”¹⁹ Hierin is “wettelijke auditor” het kernbegrip. Artikel 2 van de Auditrichtlijn definieert een wettelijke auditor als: “een natuurlijke persoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat overeenkomstig deze richtlijn is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles van jaarrekeningen en, waar van toepassing, de assurance van duurzaamheidsrapportering”. De assuranceverklaring dient dus door een natuurlijk persoon te worden afgegeven en niet alleen namens een organisatie.

2.3 Te onderzoeken beleidsopties

Het juridische kader in de vorige paragraaf schetst de eisen die aan IASP-auditors worden gesteld en bepaalt daarmee in welke mate IASP's een rol kunnen spelen in de assurance van duurzaamheidsrapportages. Hierin is de kern dat een IASP dient aan te sluiten bij de eisen die aan accountants worden gesteld uit hoofde van de Auditrichtlijn. Dit impliceert namelijk dat de eisen aan accountants op persoonsniveau, zoals permanente scholing, onafhankelijkheid en sancties (waaronder tuchtrecht) ook van toepassing zijn op IASP-auditors. Bij geaccrediteerde CBI's is het doorgaans de praktijk dat de auditor niet persoonlijk ondertekent, maar juist namens de CBI. Dit verschilt van de eisen die de CSRD aan de IASP stelt.

¹⁸ “De lidstaten zorgen ervoor dat indien een onafhankelijke verlener van assurediensten het in lid 1, tweede alinea, punt a bis), bedoelde oordeel uitbrengt dat oordeel wordt opgesteld overeenkomstig de artikelen 26 bis, 27 bis en 28 bis van Richtlijn 2006/43/EG, en dat het auditcomité of een specifiek comité in voorkomend geval de onafhankelijkheid van de onafhankelijke verlener van assurediensten beoordeelt en monitort overeenkomstig artikel 39, lid 6, punt e), van Richtlijn 2006/43/EG.”

¹⁹ “De assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering wordt ondertekend en gedagtekend door de wettelijke auditor die de assurance van de duurzaamheidsrapportering uitvoert. Indien de assurance van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door een auditkantoor, wordt de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering ondertekend door ten minste de wettelijke auditor(s) die namens het auditkantoor de assurance van duurzaamheidsrapportering heeft/hebben uitgevoerd. Indien meer dan één wettelijke auditor of auditkantoor tegelijkertijd de assurance van duurzaamheidsrapportering hebben uitgevoerd, wordt de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering ondertekend door alle wettelijke auditors of ten minste de wettelijke auditors die de assurance van de duurzaamheidsrapportering namens elk auditkantoor hebben uitgevoerd. In uitzonderlijke omstandigheden kunnen de lidstaten bepalen dat die handtekening/handtekeningen niet openbaar hoeft/hoeven te worden gemaakt indien dit tot een imminente en aanzienlijke bedreiging voor iemands persoonlijke veiligheid zou kunnen leiden. De naam/namen van de betrokken(en) is/zijn in ieder geval bekend bij de betrokken bevoegde autoriteiten.” Onderstreping door SEO/Nyenrode.

Er zijn drie manieren waarop IASP's bij de assurance van duurzaamheidsrapportages betrokken kunnen worden:

1. In opdracht van een accountantsorganisatie ten behoeve van de wettelijke controle. De externe accountant blijft eindverantwoordelijk. Met wat mitsen en maren kan dit binnen het nulalternatief, maar het is voor de externe accountant nog niet mogelijk om zonder expliciete opdrachtverlening op rapportages van CBI's te vertrouwen;
2. Als verantwoordelijke assuredienstverlener zoals bedoeld in de IASP-lidstaatoptie;
3. Het betrekken van rapportages van CBI's met betrekking tot (onderdelen van) duurzaamheidsrapportages in de wettelijke controle van accountantsorganisaties, zonder dat daaraan een specifieke opdracht vanuit de accountantsorganisatie ten grondslag ligt, maar wel een specifieke opdracht vanuit de rapporterende onderneming. IASP's zijn in deze variant niet toegestaan.

De eerste variant is nu ook mogelijk en kan met enkele aanpassingen ook worden toegepast. Belangrijk is om te onderscheiden wat nu al kan op basis van een expliciete opdracht van de externe accountant en wat nog niet kan. Accountantsorganisaties kunnen voor de wettelijke controle geen andere rapportages overnemen zonder dat deze aan de specifieke eisen voor de wettelijke controle voldoen. Accountantsorganisaties kunnen wel specifiek ten behoeve van de wettelijke controle een opdracht geven aan een externe partij om diensten te verrichten voor de wettelijke controle. Hiervoor is er een standaard, namelijk de NV COS 620 *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*.²⁰ Accountantsorganisaties gebruiken deze standaard om bijvoorbeeld een actuaaris in te schakelen voor complexe waarderingsvraagstukken bij een controle. De NV COS 620 bevat onder meer punt A1 *Deskundigheid ... met betrekking tot ...de waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor de sanering van terreinen*. De assurance van een duurzaamheidsrapportage omvat meer dan alleen het waarderen van verplichtingen en daarom zal deze standaard mogelijk ruimer geformuleerd moeten worden en dus kan de NBA in dat geval ervoor kiezen een handreiking op te stellen, vergelijkbaar met handreiking 1120 over het gebruikmaken van actuarissen bij de wettelijke controle.²¹ In dit verband zijn ook de eisen uit Standaard 3810N van belang, waarin wordt gespecificeerd aan welke voorwaarden moet worden voldaan bij het inschakelen van deskundigen bij de controle van duurzaamheidsinformatie, zoals de beoordeling van hun deskundigheid, objectiviteit en het evalueren van hun werkzaamheden. Op deze manier krijgen CBI's vanuit de accountantsorganisatie de opdracht om, conform de eisen met betrekking tot de wettelijke controle, de assurance bij duurzaamheidsrapportages uit te voeren, op basis van NV COS 620 en de daarbij behorende handreiking. Wat nog niet kan, is dat buiten een expliciete opdracht van de externe accountant een rapport wordt geproduceerd waarop de externe accountant onverkort kan vertrouwen. De externe account blijft verantwoordelijk voor de volledige assuranceverklaring.

De tweede variant is de hoofdvariant van dit onderzoek. De IASP is de hoofdzakelijke dienstverlener voor assurance over de duurzaamheidsrapportage, en daartoe wordt aan de IASP door de onderneming een opdracht verleend. De accountantsorganisatie heeft een eigen opdracht voor de jaarrekeningcontrole. De accountantsorganisatie en de IASP zullen op verschillende punten afstemming met elkaar dienen te bereiken.

In de derde variant zijn er geen IASP's, maar wordt geregeld dat accountants makkelijker gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van CBI's. Veel ondernemingen laten onderdelen van hun onderneming, bijvoorbeeld milieumanagementsystemen, certificeren door CBI's. Met de assurance van de duurzaamheidsrapportage treedt er dan een dubbeling op. De huidige eisen voor de wettelijke controle staan het accountantsorganisaties niet toe om deze rapportages over te nemen als daar geen expliciete opdracht van de

²⁰ <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/hra/1619/1645/5184/5550/>

²¹ <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/handreikingen/nba-handreiking-1120/>

externe accountant aan ten grondslag ligt. In de huidige situatie kan de externe accountant dus niet onverkort vertrouwen op rapportages die buiten zijn expliciete opdracht zijn opgesteld. Met de nodige aanpassingen in de regelgeving met als doel te zorgen dat de werkzaamheden voor accountants toereikend zijn, is echter te bewerkstelligen dat accountantsorganisaties wél deze rapportages kunnen gebruiken, zodat deze niet dubbel gecontroleerd behoeven te worden.

3 De markt voor assurance en conformiteitsbeoordeling rondom duurzaamheid

Accountantsorganisaties en CBI's hebben beide relevante expertise voor een deel van de assurance van duurzaamheidsrapportages. De vereisten van het stelsel van kwaliteit en toezicht verschillen wel tussen de twee sectoren. Sommige lidstaten staan de IASP-lidstaattoptie toe, altijd met een directe koppeling naar het bestaande stelsel voor accountants.

3.1 Assurance

3.1.1 Schets van de accountancysector

De accountantsmarkt voor wettelijke controles bestaat uit een aantal deelmarkten.²² In het register van de AFM staan ruim tweehonderd accountantsorganisaties ingeschreven, waarvan zes met een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB).^{23,24} Voor deze laatste groep gelden strengere eisen, met name inzake onafhankelijkheid (een voorbeeld hiervan is de verplichte periodieke kantoorrotatie), kwaliteitscontrole en het toezicht. Ook zijn de intensiteit en frequentie van het toezicht hoger. De OOB-accountantsorganisaties voeren 35 procent van de reguliere wettelijke controles (niet-OOB) uit en ontvangen daarvoor 65 procent van de totale omzet.²⁵ De groep reguliere vergunninghouders (niet-OOB) heeft een toenemend marktaandeel in de controles de afgelopen tien jaar, van 26 naar 65 procent, mede omdat een aantal accountantsorganisaties hun OOB-vergunning heeft omgezet in een reguliere vergunning. De grote groep middelgrote ondernemingen kan hiermee accountantsdiensten inkopen op een concurrerende markt voor controles, maar in andere segmenten is dit minder het geval: de grootste organisaties worden primair bediend door de Big Four.²⁶

De accountancysector kampt met capaciteitstekorten. Het totaal aantal openbaar accountants is sinds 2015 toegenomen.²⁷ Parallel daaraan is ook de vraag naar controlediensten toegenomen, net zoals de eisen die hieraan gesteld worden (zie ook de kwaliteitsdiscussie hieronder). Hoge werkdruk en een verstoorde werk-/privébalans hebben het accountantsberoep minder aantrekkelijk gemaakt. Die hoge werkdruk is onder andere het gevolg van

²² Zie Rougoor, Verheuvél & Belt (2020). Markt voor accountantscontroles bestaat uit verschillende deelmarkten. ESB 105/4787S, 32-37. Naast het wettelijke domein bestaat er ook nog een buitenwettelijk domein waarin alle werkzaamheden vallen die niet binnen het wettelijke domein rondom de controle-opdrachten vallen, bijvoorbeeld advies- en samenstellingsopdrachten en vrijwillige assurance.

²³ Zie het Register accountantsorganisaties van de Autoriteit Financiële Markten, geraadpleegd op 10 maart 2025. Naast deze organisaties zijn er nog twee organisaties uit het buitenland die in Nederland als OOB-accountantsorganisatie mogen werken omdat ze dat in hun thuisland ook mogen (CFA uit Portugal en GCP Auditors Ltd. uit Cyprus).

²⁴ Op grond van de Audit Directive (2006/43/EG) en kader WTA/BTA mag een OOB alleen door een OOB-accountantsorganisatie gecontroleerd worden.

²⁵ AFM (2022). Sector in beeld 2024 Accountancy en Verslaggeving.

²⁶ Zie Rougoor, Verheuvél & Belt (2020). Markt voor accountantscontroles bestaat uit verschillende deelmarkten. ESB 105/4787S, 32-37.

²⁷ Zie Ledenaantallen NBA

algehele krapte in de sector, de planning van controles en veranderingen in wet- en regelgeving en toezicht.²⁸ Daarnaast is de studierichting accountancy met de tijd minder populair geworden en vergrijsd de beroepsgroep.²⁹ Zolang zulke trends niet gekeerd worden, is het de verwachting dat de accountancysector blijft kampen met krapte, alhoewel interviewpartners wel stellen dat assurance bij duurzaamheidsrapportages het beroep aantrekkelijker maakt voor nieuwe groepen studenten en werknemers.

De accountantsmarkt is sterk gereguleerd. Tabel 3.1.1 bevat een beknopt overzicht van die regulering. Markttoegang voor organisaties verloopt via het verkrijgen van een vergunning van de AFM. Voor accountants bestaat daarnaast de eis om ingeschreven te staan in het accountantsregister van de NBA en zijn de titels RA en AA (registeraccountant en accountant-administratieconsulent) wettelijk beschermd. De eindtermen voor de accountantsopleiding worden bepaald door de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA). De AFM houdt als enige toezicht op accountantsorganisaties uit hoofde van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). De NBA bevordert goede beroepsuitoefening door accountants en draagt zorg voor de eer van de stand van de accountant (personen)³⁰ en de SRA houdt ook toetsingen bij reguliere vergunninghouders (accountantsorganisaties). Lidmaatschap van de beroepsorganisatie NBA is verplicht. De beroepsorganisatie regelt daarnaast een aantal kwaliteitswaarborgen, waaronder de examinering van de praktijkopleiding, permanente educatie en een aantal verschillende verordeningen en voorschriften die regels bevatten voor accountants en accountantsorganisaties (bijv. de Verordening inzake accountantsorganisaties, Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, Verordening inzake onafhankelijkheid accounts bij Assurance-opdrachten, de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen etc.). De beroepsorganisatie speelt daarnaast een rol bij het bepalen van standaarden zoals de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS). Tot slot is er tuchtrechtspraak geregeld via de Accountantskamer.

Een deel van de kwaliteitswaarborgen is recent ook expliciet gericht op de kwaliteit van de assurance rondom duurzaamheid. Zo bepaalt Standaard 3810N assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving welke assurancewerkzaamheden een accountant uitvoert bij CSRD-assurance. Daarnaast heeft de NBA de Nadere vereisten inzake permanente educatie voor vakbekwaamheid in CSRD-assurance opgesteld als raamwerk voor permanente educatie van accountants die zich met de CSRD (willen gaan) bezighouden.

Tabel 3.1 Beknopt overzicht regulering accountantsmarkt

Thema	Beknopte toelichting
Markttoegang	
Markttoegang organisaties	Reguliere Wta- of OOB-vergunning via de AFM
Markttoegang personen	Wettelijke bescherming RA/AA titels en inschrijving NBA-accountantsregister
Toezicht	
Toezicht organisaties	Toezicht door de AFM met verschillende sanctiemiddelen, waaronder aanwijzingen, boetes, lasten onder dwangsom of het intrekken van de vergunning
Toezicht personen	Toezicht onder NBA / Tuchtrechtelijk toezicht via Accountantskamer met verschillende sanctiemiddelen, waaronder schorsing en uitschrijving uit accountantsregister

²⁸ NBA (2020). Opvattingen over het accountantsberoep Rapportage 2019/2020.

²⁹ AFM (2022). Sector in beeld 2022: Ontwikkelingen in de markt van accountantsorganisaties.

³⁰ De NBA bevordert goede beroepsuitoefening door accountants en draagt zorg voor de eer van de stand van de accountant door middel van toetsingen en het aanhangig maken van tuchtklachten in het kader van de taken bedoeld in artikel 3 Wet op het accountantsberoep.

Thema	Beknopte toelichting
Kwaliteitswaarborgen	
Opleiding en examens	Relevante HBO/WO opleiding (+postmaster voor RA) en praktijkopleiding van 3 jaar met examens. Eindtermen voor opleiding via de CEA.
Permanente educatie	Plicht tot PE met controle door de NBA.
Kwaliteitsbeheersing binnen organisaties	Eisen uit Wta/ Bta/ VAO/ Nvks van de NBA waarop toezicht wordt gehouden door o.a. de AFM.
Beroepsethiek en onafhankelijkheid	Vastgelegde standaarden in Vgba en Vio en wettelijke geheimhoudingsplicht.
Benoeming en ontslag	Formele benoeming accountant wettelijk verankerd, beperkingen aan ontslagrecht tijdens de opdracht, en meldplicht bij tussentijdse beëindiging.
Toezicht, tuchtrecht en sancties	Zie hierboven + civiele mogelijkheden.
Organisatie-eisen kantoren en werkzaamheden	O.a. geschiktheidstoetsing dagelijks beleidsbepalers, scheiding tussen audit en advies, compliancefunctie, eisen aan dossiervorming en bewaarplicht, eisen aan proces klantacceptatie, gebruik van NBA en internationale standaarden in de werkzaamheden etc.
Meldplicht	Verschillende wettelijke meldplichten, o.a. m.b.t. We ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft), overtreding Wet Normering Topinkomens, fraudemeldingen

Bron: SEO Economisch Onderzoek

3.1.2 Assurance rondom duurzaamheid

Ervaring uit de praktijk

Voor de invoering van de CSRD bestond er in Nederland géén wettelijke plicht tot externe assurance bij niet-financiële informatie onder de implementatie van de NFRD. Hoewel de NFRD de mogelijkheid bood om assurance verplicht te stellen, heeft Nederland daar geen gebruik van gemaakt. Sinds verslagjaar 2017 moesten grote OOB's met meer dan 500 werknemers wel een niet-financiële verklaring opnemen in het bestuursverslag. Er was daarbij geen mate van assurance verplicht. Volgens de Nederlandse implementatiewet dient de externe accountant na te gaan of de niet-financiële verklaring is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de verklaring, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat.³¹ Naast deze plicht kunnen bedrijven die niet onder de NFRD vallen er natuurlijk voor kiezen om vrijwillig een en ander te rapporteren en daar externe assurance bij te laten uitvoeren.

Veel grote Nederlandse ondernemingen hebben dus pre-CSRD in de praktijk (vrijwillig) een vorm van assurance laten uitvoeren op (delen van) hun niet-financiële verklaringen. In de jaren 2022 en 2024 betrof dit meer dan 90 procent van de grootste 100 bedrijven.³² Over boekjaar 2020 lag het aantal nog op 45 procent van de beursgenoteerde bedrijven.³³ De assurance-opdrachten werden in 2020 bij 70 procent van die ondernemingen uitgevoerd met een beperkte mate van zekerheid. Deze mate van assurance komt overeen met de vereiste assurance onder de CSRD. Hetzelfde onderzoek laat zien dat 91 procent van deze assuranceverklaringen door een Big Four-accountantsorganisatie is uitgegeven. Drie onderzochte ondernemingen hadden toen een CBI ingeschakeld voor de verificatie van CO₂-emissiecijfers of voor de volledige assurance. De accountantsorganisaties

³¹ [Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, artikel 5.](#)

³² [KPMG \(2025\). The move to mandatory reporting: Survey of Sustainability Reporting 2024.](#)

³³ [Kamp-Roelands, N. \(2022\). Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie \(96, Issue 3/4, 89-100\).](#)

hanteerden daarbij voornamelijk de NV COS 3810N-standaard voor assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving in het geval van assurance over een volledig verslag of de NVCOS 3000A-standaard bij assurance over indicatoren.³⁴

Met ingang van boekjaar 2024 schrijft de CSRD voor de eerste groep ondernemingen een duurzaamheidsrapportering voor. Dit zijn de grote beursgenoteerde ondernemingen en andere organisaties van openbaar belang die al onder de NFRD vielen. Zij zijn verplicht een duurzaamheidsverslag volgens de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) op te stellen en deze van een onafhankelijke (limited) assuranceverklaring te laten voorzien. Omdat er op het moment van invoering nog geen geharmoniseerde Europese assurance-standaard is vastgesteld voor duurzaamheidsinformatie³⁵, wordt in Nederland op aangegeven van de NBA gewerkt met de bestaande kaders (NV COS 3810N, aangevuld met verwijzing naar de relevante CSRD/ESRS-criteria). De methodologie van de assurance bij duurzaamheid is voorlopig dus vergelijkbaar met de situatie van vóór de CSRD. De accountant moet in de assuranceverklaring expliciet verklaren of het duurzaamheidsverslag voldoet aan de ESRS-eisen.

De meeste grote ondernemingen hebben - vooruitlopend op de implementatie van de CSRD - al conform CSRD gerapporteerd over boekjaar 2024.³⁶ Uit een analyse door Forvis Mazars van 76 jaarverslagen van ondernemingen die over boekjaar 2024 aan de CSRD dienen te voldoen volgens het voorstel, gepubliceerd tussen 1 januari - 14 april 2025, blijkt dat 72 ondernemingen hun duurzaamheidsinformatie al volledig in lijn met de CSRD/ESRS-eisen hebben gebracht, inclusief het verkrijgen van ten minste een beperkte assuranceverklaring daarbij. Vier ondernemingen hebben nog niet volgens de CSRD gerapporteerd over 2024. Dit illustreert dat Nederlandse ondernemingen zich al in redelijke mate hebben voorbereid op de aankomende regelgeving. De duurzaamheidsverslagen over boekjaar 2024 zijn omvangrijker dan voorheen en behandelen een bredere set onderwerpen en indicatoren.

In de praktijk geldt dat wanneer een OOB-accountant de controle van de jaarrekening voor haar rekening neemt, deze ook voor de controle van de niet-financiële informatie zorgt. Interviewpartners benoemen dat zowel commerciële als kwaliteitsoverwegingen hieraan ten grondslag liggen voor accountantskantoren en de gecontroleerde organisaties. De niet-financiële controle brengt extra werkzaamheden bij een bestaande klant met zich mee, wat commercieel aantrekkelijk is. Een deel van de controlekosten is immers vaste kosten voor de te controleren ondernemingen. Ook ontstaat er volgens accountants synergie als één partij zowel de financiële als niet-financiële controle uitvoert, omdat bepaalde informatie zowel voor de financiële als niet-financiële controle bestudeerd dient te worden. Deze synergie tussen de jaarrekeningcontrole en assurance van duurzaamheidsinformatie kan er daarnaast voor zorgen dat de kwaliteit van de audit als geheel toeneemt.

Interviewpartners verschillen van mening over de kwaliteit van de huidige duurzaamheidsassurance. Interviewpartners benoemen dat goede assurance van duurzaamheidsrapporten effectief twee soorten kennis en ervaring vereist, namelijk kennis van en ervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten, en specialistische duurzaamheidskennis. De combinatie van deze kennis en ervaring in één persoon is nog niet wijdverbreid, en ook voor accountantsorganisaties zou het lastig zijn om afdoende kennis van beide terreinen in huis te halen. Accountantsorganisaties zetten wel op grote schaal in op het opleiden van hun personeel. Anderzijds geldt ook voor CBI's dat de kennis en ervaring niet in één persoon te vinden zijn. Vaak hebben deze organisaties ervaring met (sommige) duurzaamheidsonderdelen maar minder met algemene assurance.

³⁴ 3810N: Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving; 3000A: Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.

³⁵ Deze volgt waarschijnlijk in najaar 2026.

³⁶ Forvis Mazars, 6 mei 2025, Inzichten uit de eerste duurzaamheidsverslagen van Nederlandse beursgenoteerde bedrijven.

Interviewpartners geven aan dat het voor de grootste accountantsorganisaties minder een probleem is om zich te bekwamen in duurzaamheidsthematiek. Hun grootste klanten zijn namelijk al gaan rapporteren over niet-financiële informatie in de afgelopen jaren³⁷ en de accountantsorganisaties hebben mensen opgeleid of duurzaamheidsexperts en andere specialisten aangetrokken. In de praktijk wordt ervoor gezorgd dat in de auditteams voldoende expertise aanwezig is. De AFM heeft een register voor CSRD-bevoegde externe accountants, waar accountantsorganisaties zelf hun accountants moeten aanmelden.³⁸ Bij implementatie van de CSRD is aanmelding in het register verplicht en geeft dit een overzicht van bevoegde en bekwame accountants voor de CSRD-assurance.

Er zijn signalen dat accountantsorganisaties met CBI's samenwerken voor de assurance. Interviewpartners in de accountancysector maken de vergelijking met actuarissen en fiscalisten: accountantsorganisaties huren geregeld een actuaaris of fiscalist in om werkzaamheden ten behoeve van de wettelijke controle te verrichten, maar de actuaaris of fiscalist draagt geen eindverantwoordelijkheid voor de assurance. Volgens interviewpartners is bij de grote kantoren de inbreng van duurzaamheidsexperts in de assurance-opdracht inmiddels op een vergelijkbare manier geregeld, via de NV COS 620-standaard, zoals beschreven in paragraaf 2.3. Hiermee is het mogelijk dat voor een (klein) onderdeel van de duurzaamheidsassurance een andere organisatie (niet zijnde een accountantsorganisatie) de werkzaamheden uitvoert, in opdracht van de accountantsorganisatie en dat de ondertekenend accountant de verantwoordelijkheid voor de controle draagt.

Toekomstverwachtingen

Het OOB-segment liet in grote mate al (vrijwillige) assurance uitvoeren en blijft waarschijnlijk in grote mate bij de huidige accountantsorganisatie de CSRD-assurance afnemen. Het grotere, niet-OOB-segment heeft keuze tussen OOB-accountantsorganisaties, die door hun ervaring met (vrijwillige) assurance bij duurzaamheidsinformatie zich al hebben gespecialiseerd in duurzaamheidsassurance, en reguliere accountantsorganisaties, die veelal die ervaring in mindere mate hebben opgedaan en hun accountants meer moeten opleiden voor duurzaamheidsassurance. Dit marktpotentieel voor de grootste (bijv. top 30) reguliere vergunninghouders zal leiden tot meer aanbod aan de ene kant, terwijl de vraag naar OOB-accountantsorganisaties kan toenemen doordat zij kunnen voortbouwen op hun eerder opgedane ervaring. In het laatste geval komt dit de marktwerking niet volledig ten goede, omdat deze zich dan verder concentreert bij de grootste accountantsorganisaties. Aan de andere kant, als de OOB-accountantsorganisaties niet al hun klanten (meer) bedienen (bijvoorbeeld door capaciteitsbeperkingen), kunnen reguliere vergunninghouders deze klanten bedienen en dat zou de marktwerking kunnen versterken. Tot slot is de impact van de andere lidstaattoptie, namelijk dat een accountant van een andere accountantsorganisatie de niet-financiële assurance mag verlenen, onduidelijk.

Introductie van de CSRD kan leiden tot verdere consolidatie en concentratie in de accountancysector. Er is al jaren een consolidatie en concentratie in de accountancysector gaande en de CSRD kan hierin een rol spelen. Voor de grootste accountantsorganisaties geldt dat zij de schaal hebben om eigen duurzaamheidsteams op te zetten en deze teams ook ervaring te laten opdoen met (vrijwillige) assurance bij duurzaamheidsinformatie. Zij staan hiermee op voorsprong ten opzichte van de minder grote accountantsorganisaties. In het implementatiewetsvoorstel is gebruikgemaakt van de lidstaattoptie waarbij twee accountantsorganisaties betrokken kunnen zijn bij de jaarstukken van een onderneming, één voor het financiële verslag en één voor het duurzaamheidsverslag. Van deze mogelijkheid wordt volgens interviewpartners vooralsnog niet tot amper gebruikgemaakt. Bedrijven willen namelijk over het algemeen de beoordeling van hun verslagen gecentreerd hebben bij één bedrijf (SEO, 2022) uit het

³⁷ Ter illustratie, het assurancerapport van KPMG bij het jaarverslag 2018 van ING Groep N.V. gaat ook al in op *assurance met beperkte mate van zekerheid* inzake niet-financiële informatie.

³⁸ <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/accountantsorganisaties/vergunning/aanmelden-csrd-bevoegde-externe-accountants>

oogpunt van efficiëntie, één centraal aanspreekpunt en spill-overs. De verwachting is dat beleggers ook de voorkeur geven aan één accountant voor het gehele verslag, vanwege consistentie in beoordeling en een duidelijke verantwoordingsstructuur. Het beleggen van de controle bij één bedrijf voorkomt daarnaast dat meerdere aanbestedingstrajecten doorlopen moeten worden. Fernandez-Feijoo et al. (2018) hebben laten zien dat dit ook geldt voor bedrijven die hun jaarverslagen laten controleren door Big Four accountantsorganisaties.³⁹ Interviewpartners (waaronder accountantsorganisaties) geven aan dat accountantsorganisaties in het OOB-segment zelf ook een voorkeur hebben voor het leveren van zowel de financiële als de niet-financiële assurance, bijvoorbeeld omdat dat commercieel aantrekkelijk is.

De bestaande kennisbasis rondom duurzaamheidsinformatie lijkt momenteel te verschillen tussen de verschillende marktsegmenten en de (potentiële) ontwikkeling van de kwaliteit van assurance rondom duurzaamheidsinformatie daarmee ook. Grotere accountantsorganisaties aan de bovenkant van de markt hebben reeds enige ervaring en zorgen dat zij zelf voldoende expertise in huis hebben. Zij hebben daarmee een basis waarop zij kunnen voortbouwen. Kleinere accountantsorganisaties die kleinere bedrijven bedienen hebben doorgaans minder duurzaamheidskennis in huis, maar zullen die ook niet nodig hebben zo lang die bedrijven niet onder de toepassings sfeer van de CSRD vallen.⁴⁰ Met name voor het middensegment zou het volgens sommige interviewpartners de vraag zijn hoe voldoende kennis conform NBA-standaarden⁴¹ van zowel audit als duurzaamheid (op korte termijn) te organiseren is.⁴² In de overgangperiode kunnen accountants die al verklaringen mogen afgeven zich hier verder voor laten opleiden, om zo deels een tekort aan beschikbare kennis te voorkomen. Uit de interviews en een analyse van jaarverslagen⁴³ blijkt dat sommige accountantsorganisaties ook met duurzaamheidsexperts, zoals CBI's, samenwerken.

De verwachting in de markt is dat de CSRD voor meer werk voor accountantsorganisaties zorgt.⁴⁴ Daardoor bestaan bij sommige partijen zorgen over de mate waarin de huidige groep accountants in de vraag kan voorzien. Ook de AFM signaleert dit mogelijke knelpunt.⁴⁵ Dit knelpunt is mogelijk in mindere mate van toepassing op bepaalde ondernemingen in het huidige OOB-segment. Zij rapporteren al langer over niet-financiële informatie en laten daar assurance bij uitvoeren door accountantsorganisaties. De toenemende behoefte aan accountants is vooral een gevolg van het feit dat het toepassingsbereik van de CSRD groter is dan dat van de NFRD. Door de CSRD moeten meer partijen uitgebreider rapporteren en moet daarover assurance afgegeven worden. Het controleren van die informatie vraagt dus extra capaciteit. Interviewpartners verschillen van mening over de mate waarin de accountancysector deze extra vraag kan opvangen. Enerzijds wordt er gewezen op het feit dat er nieuwe bedrijfsmodellen kunnen ontstaan die voor extra capaciteit kunnen zorgen (bijvoorbeeld audit-only accountantsorganisaties gericht op duurzaamheid) en dat meer accountants zich kunnen bekwamen in duurzaamheidscontroles. Anderzijds wordt er gewezen op het feit dat de CSRD op korte termijn voor (veel) meer vraag naar accountantsdiensten zorgt, terwijl het aanpassingsvermogen van de sector trager is (het duurt lang om medewerkers op te leiden of nieuwe bedrijfsmodellen op te zetten). Op de korte termijn is de belangrijkste vraag

³⁹ Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2018). Financial auditor and sustainability reporting: does it matter? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(3), 209-224.

⁴⁰ Een uitzondering zou zijn wanneer kleinere bedrijven in de toekomst kiezen voor vrijwillige rapportage en die willen laten controleren.

⁴¹ <https://www.nba.nl/tools-en-ondersteuning/publicaties/2024/nadere-vereisten-permanente-educatie-voor-vakbekwaamheid-csrd-assurance/>

⁴² Volledigheidshalve: of dit nodig is hangt af van de mate waarin het de voorgestelde Omnibuswetgeving doorgang vindt.

⁴³ [Kamp-Roelands, N. \(2022\). Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie \(96, Issue 3/4, 89-100\).](#)

⁴⁴ Zie ook ING (2025). Hogere tarieven accountantsdiensten door personeelstekort.

⁴⁵ AFM (2023). CSRD: geen tijd te verliezen! Verkenning toepassing nieuwe regelgeving duurzaamheid in jaarverslag (CSRD) bij beursgenoteerde ondernemingen en accountantsorganisaties.

dan of en hoe snel het toepassingsbereik van de CSRD zich uitbreidt ten opzichte van de NFRD. Dit zal volgen uit het definitieve Omnibusvoorstel.

De regeldruk (en bijbehorende kosten) voor bedrijven die onder de CSRD vallen is niet gerelateerd aan het type assuredienstverlener, maar ontstaat met name wanneer de duurzaamheidsassurance wordt uitgevoerd door een andere partij dan de accountant die de jaarrekening controleert. De verplichtingen uit de CSRD leiden in de basis tot regeldruk voor ondernemingen, namelijk het verzamelen en rapporteren van duurzaamheidsgegevens. Door geen gebruik te maken van de lidstaatoptie zal in veel gevallen de huidige accountant naast de financiële assurance ook de CSRD-assurance verlenen. Door dit bij één partij te beleggen hoeft de onderneming geen tweede aanbestedingstraject te houden en kan de onderneming het huidige contract met de accountantsorganisatie uitbreiden. Dat kan een kleine vermindering van regeldruk betekenen, maar niet van die orde van grootte die het verschil maakt voor de ondernemingen, vergeleken met de regeldruk die uit de CSRD zelf volgt. Interviewpartners merken verder op dat los van de assurance-opdracht ondernemingen gebruik (kunnen) maken van de diensten van CBI's, bijvoorbeeld voor de certificering van duurzaamheidsprestaties en managementsystemen. Hier doen CBI's en accountants volgens interviewpartners dan soms dubbel werk en dat zorgt voor hogere kosten/regeldruk voor ondernemingen.

Het Omnibusvoorstel beperkt het aantal af te geven assuranceverklaringen. Dit betekent dat er minder vraag naar assurance bij duurzaamheidsrapportages zal zijn dan op basis van de (oorspronkelijke) CSRD werd verwacht. De behoefte aan een aanvullend aanbod om het tekort aan accountants hiervoor op te vangen, valt dus (grotendeels) weg. De werkdruk voor accountants neemt daarmee ook veel minder toe dan onder de oorspronkelijke CSRD. Onder het Omnibusvoorstel worden het vooral de grootste organisaties die assurance nodig gaan hebben. Een deel van deze organisaties was ook al rapportageplichtig onder de NFRD en ook kan gelden dat een deel van deze ondernemingen vrijwillig al een en ander rapporteerde. Deze groep ondernemingen wordt thans overwegend bediend door Big Four-kantoren. Het verwachte effect op verdere consolidatie en concentratie in de sector is daarmee ook klein, omdat het vooral een voortzetting is van de huidige marktstructuur.

3.2 Conformiteitsbeoordeling

3.2.1 Schets van de markt voor conformiteitsbeoordeling

Conformiteitsbeoordelingsinstanties (CBI's) zijn instellingen die controleren of bedrijven zich aan (internationale) normen houden en geven hiervoor conformiteitsverklaringen af. De normen kunnen Nederlandse normen zijn (opgesteld door de NEN), Europese normen (CEN/CENELEC) of internationale normen (ISO of IEC). Ook kunnen standaarden zijn opgesteld door onafhankelijke schemabeheerders. Met het ontwikkelen van normen worden gezamenlijke afspraken door de sector en andere belanghebbenden gemaakt over bijvoorbeeld de kwaliteit en veiligheid van producten en processen. Bedrijven kunnen vrijwillig voldoen aan deze normen. Het normaliseren van de regels zorgt ervoor dat alle conformiteitsverklaringen die worden uitgegeven aan dezelfde eisen voldoen. Het verkrijgen van een verklaring verzekert een gebruiker ervan dat een product, dienst, persoon of organisatie voldoet aan de vastgestelde normen. Een CBI is vaak geaccrediteerd voor één of meerdere soorten beoordelingen (verificatie, validatie, inspectie en testen) voor verschillende sectoren. CBI's kunnen geaccrediteerd worden door de RvA om de certificaten te mogen verlenen aan organisaties. De accreditatie wordt verleend op organisatieniveau. De RvA legt in een register vast welke certificeringsdiensten een instelling mag uitvoeren. In het accreditatieproces wordt veel aandacht besteed aan de eisen van het personeel in een organisatie. Voorbeelden hiervan zijn kennis van de sector en onpartijdigheid. Een accreditatie van een CBI is alleen verplicht indien het gaat om een wettelijk verplichte conformiteitsbeoordeling.

Toezicht en regelgeving voor CBI's zijn vastgelegd in een duidelijke structuur ten behoeve van CBI's. Een CBI is geaccrediteerd om een CBA uit te voeren vanuit een norm bij een organisatie, instelling of onderneming. Naast dat de RvA accreditatie verleent aan een CBI, houdt de RvA ook doorlopend toezicht. Dit toezicht bestaat onder meer uit een jaarlijkse controle op de uitvoering en kwaliteitsborging van de beoordeling. Daarnaast voert de RvA eens in de vier jaar een herbeoordeling uit. Voldoet een CBI niet aan de gestelde eisen, dan is de organisatie verplicht de tekortkomingen binnen een vastgestelde termijn te herstellen. Gebeurt dat niet, dan legt de RvA sancties op, zoals een schorsing of intrekking van de accreditatie. Bij wettelijk verplichte conformiteitsbeoordelingen speelt ook het ministerie een rol in het toezicht. Het betreffende ministerie ziet toe op het functioneren van het stelsel en kan besluiten om de aanwijzing van een CBI te schorsen of in te trekken als daar aanleiding toe bestaat. Veel normen waarop beoordeeld wordt door een CBI worden in Nederland beheerd door de NEN. Schemabeheerders en daaraan verbonden Colleges van Deskundigen (CvD) stellen een zogenaamd schema op. Een schema is een document waarin de norm waartegen wordt beoordeeld, ligt vastgelegd, beschreven staat wat er precies wordt beoordeeld, waarin eisen waartegen wordt getoetst staan vermeld en waarin, de methode van toetsing en de competenties binnen de toetsende instantie zijn opgenomen. Uiteindelijk beoordelen de CBI's aan de hand van een opgestelde norm en schema of een product, proces of dienst voldoet aan de norm.

Er zijn 823 accreditaties verleend aan CBI's door de RvA, waarvan 788 accreditaties aan instanties in Nederland. Deze CBI's bevinden zich in verschillende disciplines. Het gaat hier om inspectie-instellingen, kalibratielaboratoria, managementsysteemcertificatie-instellingen, medische laboratoria, organisatoren van Proficiency Testing (PT)-onderzoeken, persoonscertificatie-instellingen, producenten van referentiematerialen, productcertificatie-instellingen, testlaboratoria en verificatie-instellingen. De CBI's voeren grote aantallen conformiteitsbeoordelingen uit per jaar in verschillende vakgebieden en maken daarbij gebruik van vergaande kennis over CBA's in variërende sectoren.

Relevante (ISO-)normen kunnen worden onderverdeeld in twee soorten: ISO-normen over de accreditatie en ISO-normen over het object van de conformiteitsbeoordeling. Onderstaande ISO-normen zijn mogelijk relevant voor accreditatie. Het overzicht met ISO 17020, 17021 en 17029 is bedoeld om een beeld te geven van welke normen in de praktijk een rol zouden kunnen spelen, niet alle normen zijn per definitie van toepassing in de context van de CSRD. ISO 17020 bevat eisen aan de competentie, consistentie en onpartijdigheid van inspectie-instellingen. ISO 17021 bevat dergelijke eisen die specifiek zijn gericht op de certificering van managementsystemen. ISO 17029 ziet op validatie- en verificatie-instellingen. In deze normen staat onder andere beschreven aan welke kwaliteitseisen de organisatie en het personeel moeten voldoen om de kwaliteit van de conformiteitsbeoordeling te waarborgen (onafhankelijkheid, competenties etc.). Op dit moment zijn er in Nederland 152 accreditaties uitgegeven tegen ISO 17020, waarvan 149 aan instanties in Nederland. Op dit moment zijn er 54 accreditaties tegen ISO 17021 uitgegeven door de RvA, waarvan 42 aan instanties in Nederland. ISO 17029 is een andere relevante norm die ziet op instellingen die verificatie en validatie uitvoeren, wat in het geval van de CSRD duurzaamheidsinformatie kan betreffen. De RvA heeft 5 accreditaties afgegeven aan instanties voor deze ISO-norm, waarvan 2 instanties zich in Nederland bevinden.

Tabel 3.2 Relevante normen voor CSRD-assurance op het gebied van het verlenen van accreditatie

Normen	Onderwerp	Scope
ISO 17020	Inspectie-instellingen	<u>Algemene principes</u> en <u>eisen</u> in verband met de competentie, consistentie, en onpartijdigheid van inspectie-instellingen. Zulke eisen strekken o.a. tot de mate waarin de organisatie onafhankelijk is en betrouwbaar omgaan met de gegevens, de mate waarin het personeel afdoende kennis heeft en is toegerust voor de taakuitvoering en de aanwezigheid van passende procedures en methodes.

Normen	Onderwerp	Scope
ISO 17021	Audit en certificerende instellingen voor managementsystemen	<u>Algemene principes</u> en <u>eisen</u> in verband met de competentie, consistentie en onpartijdigheid van instellingen die <u>audits</u> en <u>certificatie</u> van allerlei soorten <u>managementsystemen</u> leveren. Instellingen met dit certificaat krijgen accreditatie met een specifieke scope (onderwerp en sector). Als aanvulling op deze eisen zijn er specifieke eisen waar een instantie aan moet voldoen om voor de scope de beoordelingen uit te voeren (juiste competenties van auditors voor onderwerp- en sector kennis).
ISO 17029	Validatie en verificatie instellingen	<u>Algemene principes</u> en <u>eisen</u> voor instellingen die <u>validatie</u> en <u>verificatie</u> als conformiteitsbeoordeling uitvoeren in <u>elke sector</u> . Als aanvulling op deze eisen zijn er specifieke eisen waar een instantie aan moet voldoen om in een sector en over een bepaald onderwerp de beoordelingen uit te voeren. Instellingen moeten onpartijdig zijn. De instelling is aansprakelijk voor de uitgevoerde activiteiten. Eisen aan het personeel: onpartijdig en vertrouwelijk, onafhankelijkheid, competent zijn om de validatie/verificatie uit te voeren en hiervoor moeten criteria opgesteld zijn door het bedrijf, trainingen worden verzorgd, aantonen dat zij de juiste competenties hebben, zij moeten formeel geautoriseerd zijn en het personeel moet gemonitord worden. De specifieke stappen van een verificatie-/validatieproces staan benoemd, en ook de eisen aan het bedrijf als hoe het managementsysteem eruit moet zien.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Er zijn meerdere ISO-normen voor CBA die gaan over onderwerpen die raken aan CSRD-assurance. Ook zijn er ISO-normen die gaan over duurzaamheid en/of kwaliteitssystemen waartegen beoordeeld kan worden door CBI's met de juiste accreditatie (14019-4, 14001, 50001, 9001, 26000). Zie Tabel 3.33 voor een toelichting van de normen. Naast ISO-normen zijn er andere normen die ook raken aan de ESG-informatie die nodig is in de duurzaamheidsverslaggeving van de CSRD. De normen focussen zich dan voornamelijk op managementsystemen.

Tabel 3.3 Relevante normen en schema's op het gebied van CSRD-assurance voor conformiteitsbeoordelingen

Normen en schema's	Onderwerp	Scope
ISO/DIS 14019-4	Validatie en verificatie van vastgelegde duurzaamheidsinformatie	<u>Eisen</u> voor de competentie, consistente werking en onpartijdigheid van instellingen die <u>validatie</u> en <u>verificatie</u> van <u>duurzaamheidsinformatie</u> uitvoeren. De norm geldt als document waartegen een CBI kan beoordelen.
ISO 9001	Kwaliteitsmanagementsystemen	<u>Eisen</u> voor een <u>kwaliteitsmanagementsysteem</u> . Voor een organisatie, die moet aantonen dat zij producten en diensten leveren die aan wet- en regelgeving voldoen en die klanttevredenheid wil verhogen door het systeem doeltreffend toe te passen met inbegrip van processen voor verbetering van het systeem. De eisen zijn toepasbaar op <u>elke organisatie</u> , ongeacht type, omvang of producten/diensten. De norm geldt als document waartegen een CBI kan beoordelen, accreditatie is hierbij niet vereist.
ISO 14001+ richtlijn SCCM	Milieumanagementsystemen	<u>Eisen</u> voor een <u>milieumanagementsysteem</u> , wat gebruikt wordt om een passend milieubeleid te ontwikkelen en uitvoering hiervan te borgen in een bedrijf. Dit bevat het verbeteren van milieuprestaties; het voldoen aan compliance verplichtingen en het bereiken van milieudoelstellingen. De norm is van toepassing op <u>elke organisatie</u> , ongeacht omvang, soort en aard en is van toepassing op aspecten van activiteiten, producten en diensten. De norm stelt geen specifieke criteria voor milieuprestaties. De norm geldt als document waartegen een CBI kan beoordelen. SCCM als schemabeheerder vereist dat de CBI geaccrediteerd is op basis van ISO 17021-1.

Normen en schema's	Onderwerp	Scope
ISO 26000 + MVO Prestatieladder	Maatschappelijk verantwoord ondernemen	<p><u>Richtlijnen</u> aan <u>alle soorten organisaties</u>, ongeacht hun grootte of locatie, betreffende <u>maatschappelijk verantwoord ondernemen</u> (MVO). Bevat met betrekking tot MVO; begrippen, termen en definities; achtergrond, trends en kenmerken; kernthema's en onderwerpen; het integreren, implementeren en bevorderen hiervan in een organisatie; identificeren van stakeholders; het communiceren van verplichtingen, prestaties en overige informatie.</p> <p>De norm is een <u>richtlijn</u>, dus hiervoor is geen certificaat te verkrijgen. Voor de MVO Prestatieladder is het wel geschikt om hiermee te certificeren. In de periode onder de NFRD was er als het gaat om het opstellen van het bestuursverslag consensus in de wetenschap dat met het voldoen aan deze richtlijn, ook aan de NFRD was voldaan.⁴⁶</p>
ISO 45001+ richtlijn SCCM	Managementsystemen voor gezond en veilig werken	<p><u>Eisen</u> voor een <u>managementsysteem</u> voor gezond en veilig werken, richtlijnen voor het gebruik ervan. Is van toepassing op <u>elke organisatie</u> ongeacht omvang, soort en activiteiten, die dit wil inrichten, implementeren en onderhouden om arbeidsomstandigheden te verbeteren en risico's te minimaliseren. De norm bevat geen specifieke criteria, het stelt bedrijven in staat om gezondheid en veiligheid te integreren. De norm geldt als document waartegen een CBI kan beoordelen.</p> <p>SCCM als schemabeheerder vereist dat de CBI geaccrediteerd is.</p>
ISO 50001	Energiemanagementsystemen	<p><u>Eisen</u> voor het inrichten, implementeren, onderhouden en verbeteren van een <u>energiemanagementsysteem</u>, zodat een organisatie een systematische benadering volgt om continue verbetering van energieprestaties te bereiken.</p> <p>De norm is toepasbaar op <u>elke organisatie</u>; op activiteiten die van invloed zijn op de energieprestaties; ongeacht de hoeveelheid, het gebruik of de soorten verbruikte energie; continue verbetering is vereist, maar er is geen realisatiedoel; zelfstandig en geïntegreerd gebruik is mogelijk. De norm geldt als document waartegen een CBI kan beoordelen, accreditatie is hierbij niet vereist.</p>
CO2-prestatieladder ⁴⁷	Reductie van CO ₂ -emissies	<p><u>Instrument</u> dat helpt bij het reduceren van CO₂ en kosten. Het wordt gebruikt als CO₂-<u>managementsysteem</u> en als <u>aanbestedingsinstrument</u>. Het maakt inzichtelijk in welke mate een organisatie bezig is met het verminderen van CO₂. De prestatieladder kent vijf niveaus, hoe hoger de trede, des te positiever de uitstraling van een bedrijf en hoe groter de kans dat een bedrijf wordt beloond met gunning van een opdracht in het bijzonder voor bedrijven die deelnemen aan openbare aanbestedingen.</p> <p>SKAO is de schemabeheerder en eigenaar van de CO₂-prestatieladder en vereist dat de CBI geaccrediteerd is.</p>
EMAS	Europees Milieumanagement- en Audit Schema (EMAS)	<p><u>Internationale eisen</u> voor <u>milieumanagementsystemen</u> met als doel om <u>alle soorten organisaties</u> aan te zetten tot verbetering van de milieuprestaties. Dit wordt bereikt door invoering van een milieumanagementsysteem, uitvoering van interne audits en het uitbrengen van een milieujaarverslag. De norm geldt als document waartegen een CBI die geaccrediteerd is op basis van ISO 17021 kan beoordelen. Overwogen wordt om in de toekomst ISO 17029 te gebruiken als basis voor accreditatie. Accreditatie van de CBI is verplicht. In Nederland wordt het EMAS beheerd door de SCCM. Alleen is de belangstelling in Nederland voor EMAS minimaal. In Europa is het vooral populair in Duitsland, Italië, Spanje en Oostenrijk en sommige relatief nieuwe EU-lidstaten.</p>

Bron: SEO Economisch Onderzoek

⁴⁶ La Torre, M., Sabelfeld, S., Blomkvist, M., Tarquinio, L., & Dumay, J. (2018). Harmonising non-financial reporting regulation in Europe: Practical forces and projections for future research. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), 598-621.

⁴⁷ De CO₂-inventaris dient conform ISO 14064-1 gekwantificeerd te worden.

De ISO-norm 17029 is een potentiële basis om CBI's te accrediteren voor de uitvoering van duurzaamheidsassurance. Het huidige stelsel van normen van CBI's heeft geen norm die op zichzelf voldoende is om duurzaamheidsassurance uit te voeren en het maken van een nieuwe norm is volgens betrokkenen een proces van minstens twee jaar. Interviewpartners geven aan dat er wel normen zijn die als basis gebruikt kunnen worden om duurzaamheidsassurance te verlenen. ISO 17029 geeft een algemeen kader voor de uitvoering van inspecties en verificaties, maar duurzaamheidsrapportages zijn daarin niet gespecificeerd. Zo wordt ISO 17029 gebruikt om instellingen te accrediteren om validatie- en verificatieactiviteiten betreffende de betrouwbaarheid van informatie, die is vastgelegd in claims of uitspraken, uit te voeren. Als aanvulling op ISO 17029 zou het nodig zijn dat een bedrijf de kennis over validatie en verificatie weet toe te passen op het gebied van duurzaamheid. Dit staat beschreven in norm ISO/DIS 14019-4, die op dit moment nog niet gepubliceerd is. Daarnaast kan een CBI in de toekomst gebruikmaken van de Europese norm voor CSRD-assurance wanneer deze wél gepubliceerd is.⁴⁸ Een onafhankelijke schemabeheerder kan een schema opstellen waarin, op basis van de CSRD en reeds beschikbare richtlijnen vanuit de accountancy, de uitvoering van de verificatie en daarbij benodigde competenties wordt gespecificeerd. Dit schema vormt dan de basis voor de accreditatie op basis van ISO 17029.⁴⁹

In Nederland zijn er op dit moment twee instellingen met een accreditatie voor validatie en verificatie (ISO 17029), maar in potentie zijn er meer aanbieders. Er zijn CBI's actief in de markt die in potentie ook een ISO 17029-certificering kunnen verweven. Dat geldt in elk geval voor inspectie-instellingen die zijn geaccrediteerd onder ISO 17020. Een andere route kan eventueel lopen via geaccrediteerde CBI's met ISO 17021 die mogen beoordelen tegen ISO 14001. ISO 17021 bevat eisen voor instellingen die audits en certificatie van managementsystemen leveren. Dit voldoet niet aan de eisen voor duurzaamheidsassurance, maar volgens interviewpartners met kennis van CBI's is het voor deze bedrijven wel mogelijk om geaccrediteerd te worden tegen ISO 17029. Daarnaast is de kennis over duurzaamheid van milieumanagementsystemen te vinden bij bedrijven die beoordelen tegen ISO 14001. Dit is niet één op één de kennis die een IASP-auditor nodig heeft, maar kan een basis bieden. Een deel van deze CBI's is al bezig met duurzaamheid en wil mogelijk in de toekomst ook duurzaamheidsassurance verlenen. Op dit moment zijn er in Nederland 152 accreditaties uitgegeven tegen ISO 17020, waarvan 149 aan instanties in Nederland. Daarnaast zijn er in Nederland 17 CBI's geaccrediteerd volgens ISO 17021 om te beoordelen tegen ISO 14001. Interviewpartners geven aan dat zij verwachten dat kleinere CBI's geen belangstelling hebben om verificatie van duurzaamheidsrapportages aan te bieden.

Tabel 3.4 Beknopt overzicht regulering CBI-sector

Thema	Beknopte toelichting
Markttoegang	
Markttoegang organisaties	Accreditatie verkrijgen bij de RvA. Verantwoordelijk ministerie wijst CBI aan via ministeriële aanwijzing als voor de wetgeving een conformiteitsbeoordeling wettelijk verplicht is.
Toezicht	
Toezicht organisaties	Toezicht door de RvA met verschillende sanctiemiddelen. Het toezicht is jaarlijks en ééns in de vier jaar moeten alle onderdelen van de verkregen accreditatie opnieuw zijn beoordeeld. Wanneer een organisatie niet voldoet aan de eisen, wordt verwacht dat zij dit oplossen binnen een vastgestelde termijn. Als hieraan niet voldaan wordt, wordt de accreditatie ingetrokken of komen er sancties in de vorm van een schorsing.

⁴⁸ Ingeval dat het Omnibusvoorstel wordt aangenomen, is er sprake van 'guidance' in plaats van een 'norm'.

⁴⁹ De Europese standaard voor limited assurance over duurzaamheidsinformatie zou uiterlijk gepubliceerd worden op 1 oktober 2026, maar er bestaat een kans dat deze deadline wordt herzien in het kader van het Omnibusvoorstel.

Thema	Beknopte toelichting
	Bij wettelijke verplichte conformiteitsbeoordeling is het ministerie ook verantwoordelijk voor het toezicht op het stelsel en kan de aanwijzing van een CBI intrekken of schorsen.
Kwaliteitswaarborgen	
Opleiding en examens	Relevante HBO/WO opleiding. Daarnaast zijn er voor elke CBA aanvullende cursussen of trainingen vereist.
Kwaliteitsbeheersing binnen organisaties	In ISO-normen vastgelegd: kwaliteitsmanagementsysteem moet op orde zijn, interne audits, reviewmechanismen en continue verbetering.
Beroepsethiek en onafhankelijkheid	Vastgelegde standaarden in ISO-normen: onafhankelijkheid, geen belangenverstrengeling en geheimhoudingsplicht.
Benoeming en ontslag	Beoordelaars/inspecteurs moeten voldoen aan bekwaamheidseisen vanuit ISO-normen. Bij ontslag of ongeschiktheid gelden interne procedures.
Toezicht en sancties	Zie hierboven.
Organisatie-eisen kantoren en werkzaamheden	Vastgelegd in ISO-normen en RvA-regels: scheiding tussen inspectie en consultancy, geschiktheid personeel, dossiervorming en bewaarplicht, klantacceptatie met risicobeoordeling etc.
Meldplicht	Afhankelijk van de sector waarin wordt beoordeeld, vallen CBI's onder meldplicht.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

3.2.2 Conformiteitsbeoordeling rondom duurzaamheid

De vrijwillige rapportage van duurzaamheid is in het verleden in Nederland door verschillende CBI's beoordeeld. Enkele voorbeelden hiervan zijn Bureau Veritas, DNV en Lloyd's Register Quality Assurance (LRQA).⁵⁰ Bureau Veritas voert voor Boskalis al enkele jaren een assurance-opdracht uit met een beperkte mate van zekerheid over het duurzaamheidsrapport. Deze assurance wordt uitgevoerd op basis van de International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised). Hoewel deze standaard is opgesteld door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) voor gebruik binnen het accountantsberoep, wordt deze in de praktijk ook toegepast door andere assuredienstverleners, zoals Bureau Veritas. Daarnaast voert LRQA al jaren de verificatie van CO₂-emissiecijfers uit. Een ander voorbeeld is dat DNV limited assurance heeft afgegeven op basis van ISAE 3000 op het gebied van project gebaseerde CO₂-besparingen en de bijbehorende certificaten.⁵¹ De praktijk toont dus aan dat de gespecialiseerde CBI's een rol kunnen spelen op het gebied van assurance voor duurzaamheidsthema's.

3.3 Internationale voorbeelden

Volgens de *transposition tracker*⁵² van Accountancy Europe maakten per september 2025 4 van de 21 lidstaten met CSRD-implementatie gebruik van de lidstaatoptie: Denemarken, Frankrijk, Griekenland en Litouwen. Hieronder gaan we voor deze lidstaten in op de wijze waarop zij invulling hebben gegeven aan de eisen in de CSRD inzake IASP's. Van de 21 lidstaten die de CSRD hebben geïmplementeerd, hebben België, Bulgarije, Cyprus, Kroatië, Tsjechië, Estland, Finland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Polen, Noorwegen, Roemenië,

⁵⁰ Andere CBI's, leden van de branchevereniging NVCi, voeren ook vergelijkbare activiteiten uit.

⁵¹ [Kamp-Roelands, N. \(2022\). Assurance bij duurzaamheidsinformatie, wat is de status bij Nederlandse beursfondsen? Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie \(96, Issue 3/4, 89-100\).](#)

⁵² <https://accountancyeurope.eu/publications/csrd-transposition-tracker/>

Slowakije, Slovenië, Zweden dus geen gebruikgemaakt van de IASP-lidstaattoptie. Wel geven sommige lidstaten aan de invoering van de IASP-lidstaattoptie na een aantal jaar te heroverwegen.

3.3.1 Denemarken

In Denemarken regelt een nieuwe wet de bevoegdheden en werkzaamheden van IASP's.⁵³ Deze wet sluit vrij nauwgezet aan bij de Europese vereisten. De IASP wordt gedefinieerd als een geaccrediteerde CBI en de verificateur als de persoon die verklaringen afgeeft over de duurzaamheidsrapportage. De memorie van toelichting bij de wet verduidelijkt dat met de verificateur een natuurlijk persoon wordt bedoeld, die wordt toegelaten om verklaringen af te tekenen die zien op de duurzaamheidsrapportages. Deze verificateurs moeten worden geregistreerd door de Danish Business Authority (DBA), een agentschap van het Deense ministerie van EZ dat ook belast is met het toezicht op accountants. Deze verificateurs zijn persoonlijk verantwoordelijk voor hun verklaringen, werkzaam voor een assuredienstverlener en staan geregistreerd in een openbaar register. De assuredienstverlener zelf wordt tot de markt toegelaten door DANAK - de Deense nationale accreditatieinstelling. De wet verduidelijkt verder dat aan zulke dienstverleners door DBA eisen gesteld zullen gaan worden, o.a. inzake de interne organisatie, het kwaliteitsmanagementsysteem en het melden van onregelmatigheden. De wet verduidelijkt verder dat DBA ook eisen zal stellen aan de verificateurs, bijvoorbeeld inzake permanente educatie. De wet zelf bevat daarnaast een aantal eisen aan IASP's, bijvoorbeeld rondom het aannemen van opdrachten, het melden van onregelmatigheden en onafhankelijkheid. DBA en DANAK houden toezicht op respectievelijk de verificateurs en de geaccrediteerde CBI's.

De memorie van toelichting maakt verder duidelijk dat geaccrediteerde CBI's naar verwachting geaccrediteerd zullen worden op basis van ISO/IEC 17029:2019, maar dat er in aanvulling daarop ook andere eisen zullen worden vastgelegd. Deze andere eisen zullen volgens de memorie van toelichting expliciet de regels die zijn vastgelegd in de Auditrichtlijn omvatten, met bijzondere verwijzing naar de punten die de CSRD aan IASP's oplegt. De wet moet hiermee volgens de memorie van toelichting het accreditatiesysteem zo uitbreiden dat daarmee recht wordt gedaan aan de eisen rondom assurance die ook van toepassing zijn op accountants.

3.3.2 Frankrijk

Frankrijk heeft eerdere ervaring met het toestaan van geaccrediteerde CBI's bij het controleren van duurzaamheidsinformatie. Al sinds 2010 vraagt Frankrijk van beursgenoteerde bedrijven dat zij duurzaamheidsinformatie openbaar maken en sinds 2012 wordt daarbij ook om een verificatie door een onafhankelijke partij gevraagd. De Franse organisatie Cofrac is vervolgens accreditaties hiertoe gaan afgeven op basis van ISO/IEC 17020 omdat dat destijds de best toepasselijke standaard werd gevonden. In de periode daarna heeft Afnor (het Franse normalisatie-instituut) guidance uitgebracht over de verificatie van de duurzaamheidsinformatie en hebben parallel daaraan accountants hun eigen processen ontwikkeld. Inhoudelijk zijn hier verdere stappen in gezet met de introductie van de NFRD. Sinds 2019 is in aanvulling daarop Cofrac overgegaan naar accreditatie op basis van ISO/IEC 17029.

Het huidige Franse stelsel sluit nauwgezet aan bij de CSRD. De Franse accreditatie-institutie Cofrac accrediteert IASP's op basis van ISO/IEC 17029. Dit is eigenlijk conform de wijze waarop Cofrac in het verleden ook verificateurs van duurzaamheidsinformatie accrediteerde. Het toezicht op deze geaccrediteerde organisaties is vervolgens belegd bij Auditautoriteit H2A. H2A houdt ook toezicht op het accountantsberoep. Daartoe houdt H2A ook een

⁵³ <https://www.retsinformation.dk/eli/ta/2025/52> en zie hier voor het wetsvoorstel (inclusief memorie van toelichting daarbij): https://www.ft.dk/samling/20241/lovforslag/L106/som_fremsat.htm

openbaar register bij waarop zowel accountants als duurzaamheidsverificateurs staan ingeschreven. Aan hen worden voor de verificatie van duurzaamheidsinformatie dezelfde eisen gesteld.

3.3.3 Griekenland

Het Griekse stelsel maakt gebruik van de IASP-optie.⁵⁴ De Griekse implementatiewet bepaalt dat IASP's geaccrediteerde CBI's zijn. De wet bepaalt daarbij ook dat aan deze organisaties dezelfde eisen gesteld worden als die in de Accountantswet (Law 4449/2017) zijn opgenomen, met bijzondere vermelding van de specifieke punten die ook in de CSRD vermeld staan (e.g. verwijzing naar opleiding, examinering etc.). De wet bepaalt verder dat het oordeel van de IASP-auditor opgesteld moet worden overeenkomstig hetgeen is bepaald in die Accountantswet, ook inzake welke standaarden bij de controle toepasbaar zijn. De wet bevat daarna een aantal artikelen die een directe koppeling naar de relevante Accountantswet leggen (e.g. de bepaling inzake onafhankelijkheid en objectiviteit stelt simpelweg dat de artikelen in de Accountantswet inzake deze *mutatis mutandis* van toepassing zijn op de assurance rondom het duurzaamheidsverslag). De nationale accreditatie-instelling is aangewezen als toezichthouder, waarbij een nader besluit van de minister de eisen aan de accreditatie, werking en monitoring van alsmede het toezicht op de IASP's zal regelen.

3.3.4 Litouwen

Litouwen regelt de IASP-optie niet via een separate wet, maar via hun Auditwet.⁵⁵ Ook in Litouwen bepaalt de Auditwet dat IASP's door de nationale accreditatie-instantie geaccrediteerde rechtspersonen zijn. Voorzien lijkt dat personen werkzaam bij IASP's op termijn *geassocieerd lid* kunnen worden van de Litouwse Accountantskamer ('de NBA van Litouwen'), mits zij een voldoende grondige opleiding (8 maanden) hebben gevolgd en een examen met goed gevolg hebben afgelegd. Daarna rusten op hen opleidingseisen.⁵⁶ Het lidmaatschap van de accountantskamer strekt er vermoedelijk toe dat ook andere eisen die in Litouwen aan accountants gesteld worden van toepassing zullen zijn op de verificateurs die voor IASP's werkzaam zijn.

3.4 Vergelijking accountants en CBI's

Uit het juridische kader volgt dat een IASP-auditor moet voldoen aan eisen gelijkwaardig aan die uit de Auditrichtlijn. Daarnaast moet de IASP-auditor een natuurlijk persoon zijn, die aan eisen op persoonsniveau moet voldoen. Voor IASP's bestaan ook eisen (zoals vereisten om accreditatie te behalen). De eisen uit de Auditrichtlijn zijn:

- a. opleidingen en examens die waarborgen dat onafhankelijke verleners van assurancediensten de nodige deskundigheid verwerven op het gebied van duurzaamheidsrapportering en de assurance van duurzaamheidsrapportering;
- b. permanente scholing;
- c. kwaliteitsborgingsstelsels;
- d. beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim;
- e. benoeming en ontslag;

⁵⁴ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:72022L2464GRC_202500258

⁵⁵ <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.83535/asr>,
<https://e-seimasx.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/f06cb9b2338c11efb121d2fe3a0eff27?jfwid=wnk4shofl>

⁵⁶ <https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2024/09/241008-slide-deck-webinar-Unpacking-CSRD-transposition-across-Europe.pdf?v1#:~:text=IASP's%20Certified%20Members%20of%20Lithuanian,Certified%20auditors%20%E2%80%93%20full%20membership>

- f. onderzoeken en sancties;
- g. de organisatie van de werkzaamheden van de onafhankelijke verlener van assurancediensten, met name wat betreft voldoende middelen en personeel en het bijhouden van cliëntdossiers en -bestanden; alsook
- h. het melden van onregelmatigheden.

Op basis van deze eisen toont Tabel 3.5 een samenvatting van de belangrijkste overeenkomsten en verschillen tussen accountantsorganisaties en CBI's, op het gebied van kwaliteit van dienstverlening. Dit is gebaseerd op het geldende raamwerk voor accountants, omdat een IASP-auditor aan vergelijkbare eisen dient te voldoen. De kwaliteit van dienstverlening is opgesplitst in een aantal onderdelen, waaronder de verantwoordelijkheid, de aanwezigheid van toezicht, accreditatie, sancties op organisatieniveau, tuchtrecht, aanwezigheid van branche- of beroepsverenigingen, opleidingsvereisten en de aanwezigheid van tuchtrecht(verplichte) standaarden en procedures (die marktbreed gevolgd worden).

Tabel 3.5 Vergelijking tussen accountants en CBI's

Thema	Accountant	Conformiteitsbeoordelingsinstantie
Kwaliteit dienstverlening		
<i>Verantwoordelijkheid</i>	Zowel op het niveau van de accountant als de organisatie.	Op het niveau van de organisatie.
<i>Toezicht</i>	Toezicht op organisatieniveau door de AFM. ⁵⁷	Toezicht op organisatieniveau door de RvA en/of ministerie. ⁵⁸
<i>Vergunning / Accreditatie</i>	<u>Organisatieniveau</u> : vergunning bij de AFM als organisatie. <u>Persoonsniveau</u> : inschrijving AFM-register, waarvoor inschrijving in het NBA-register ook vereist is.	<u>Organisatieniveau</u> : accreditatie door de RvA.
<i>Sancties op organisatieniveau</i>	De AFM kan de registraties van een accountantsorganisatie intrekken.	De RvA en/of het ministerie kan de accreditatie van een CBI intrekken.
<i>Tuchtrecht</i>	Op het niveau van de accountant.	Geen tuchtrecht.
<i>Beroepsorganisatie</i>	Verplicht lidmaatschap van de NBA.	Vrijwillig lidmaatschap van verschillende branche- en beroepsverenigingen/-organisaties.
<i>Opleidingsvereisten</i>	Postacademische opleiding RA + permanente educatie.	Relevante HBO/WO opleiding + aanvullende cursussen, werkervaring etc. ⁵⁹
<i>Standaarden / richtlijnen</i>	Duidelijke internationale richtlijnen, e.g. de International Standards on Auditing (ISA's), de International Standards on Assurance Engagements (ISAE's) en Nederlandse standaarden (NV COS).	Duidelijke internationale richtlijnen, e.g. twee soorten ISO-normen: normen om accreditatie te krijgen om CBA's uit te voeren en normen om CBA's af te geven. Aanvullend op ISO-normen zijn er richtlijnen op Europees (EA) en internationaal niveau (IAF). Daarnaast kunnen schema's worden gebruikt om richtlijnen vast te leggen.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Voor een groot deel hebben verschillende Europese lidstaten vergelijkbare oplossingen gevonden voor het compliant implementeren van de lidstaattoptie. In alle gevallen hebben de lidstaten hun nationale accreditatieinstelling aangewezen om potentiële IASP's te accrediteren. De norm daarvoor in Frankrijk en Denemarken is ISO/IEC 17029. Accreditatie onder deze norm is echter niet voldoende. Alle lidstaten maken een directe koppeling naar het bestaande stelsel voor accountants. Doorgaans gebeurt dit door het eisenpakket dat

⁵⁷ [wetten.nl - Regeling - Wet toezicht accountantsorganisaties - BWBR0019468](https://wetten.nl/Regeling-Wet-toezicht-accountantsorganisaties-BWBR0019468)

⁵⁸ Onderdeel van toezicht op organisatieniveau is toezicht op borging competentie van individuele medewerkers.

⁵⁹ De Raad voor Accreditatie (RvA) stelt geen expliciete eis tot permanente educatie voor CBI's. Wel moeten deze instellingen aantonen dat hun personeel competent is en blijft, wat doorgaans inhoudt dat zij hun kennis en vaardigheden actueel houden.

aan accountants wordt gesteld ook van toepassing te verklaren op verificateurs voor de IASP, zulke verificateurs ook in te schrijven in een register dat vergelijkbaar is met dat voor accountants en de accountantstoezichthouder vervolgens ook op deze verificateurs en IASP's toezicht te laten houden.

In meerdere lidstaten wordt een tweetrapsproces gehanteerd voor toezicht en accreditatie. In de eerste stap accrediteert de nationale accreditatieinstelling de IASP. In de tweede stap laat de geaccrediteerde IASP zich registreren bij de nationale toezichthouder op het accountantsberoep. Deze registratie is een formaliteit en omvat geen inhoudelijke toets. Dankzij dit systeem ontstaat een centraal register waarin zowel accountantsorganisaties als geaccrediteerde IASP's zijn opgenomen. Ondernemingen die op zoek zijn naar een partij om duurzaamheidsassurance te verlenen, kunnen via dit register in één oogopslag de beschikbare organisaties zien.

4 Nulalternatief en beleidsopties

We presenteren fiches voor het nulalternatief en de beleidsopties.

4.1 Nulalternatief

Fiche 1 bevat een omschrijving van het nulalternatief. Dit is de situatie waarin er geen IASP's worden toegelaten. Op basis van de voorgaande hoofdstukken brengen we de gevolgen van het nulalternatief in kaart.

Fiche 1: Nulalternatief

Nulalternatief

Omschrijving van de maatregel

Er worden geen IASP's toegestaan en dus blijven alleen accountants assuranceverklaringen over de duurzaamheidsrapportage afgeven. Zij doen dit conform de standaarden en waarborgen die thans voor hen gelden. De uitvoering van de werkzaamheden per boekjaar 2024 zijn hiervoor een referentiepunt. Hierbij geldt wel dat verwacht kan worden dat leereffecten en aanvullende *guidance* door de EC of andere instanties de uitvoering van de werkzaamheden geleidelijk beïnvloeden. Hiertoe behoort ook de uiteindelijke uitkomst van het huidige Omnibusproces, o.a. inzake de reikwijdte van de CSRD en de vraag of *reasonable assurance* op termijn de standaard wordt.

Het nulalternatief kan mogelijk worden uitgebreid met aanpassing van de NV COS 620-standaard indien dat nodig blijkt te zijn.⁶⁰ Deze werkwijze houdt in dat de controlerend accountant expliciet een opdracht verstrekt aan een externe deskundige om (een deel van) de assurance bij de duurzaamheidsrapportage uit te voeren conform de eisen voor de wettelijke controle. Dit betekent dat de accountant niet zomaar een eerder door een externe deskundige opgesteld rapport onverkort kan gebruiken, maar altijd zelf de opdrachtverlening en afstemming moet verzorgen, wat de mogelijkheden in de praktijk beperkt.

Achtergrond en rationale

Accountants hebben thans ervaring met het uitvoeren van assurance-onderzoeken en vallen onder een uitgebreid stelsel van toezicht en waarborgen. Zij hebben in toenemende mate ervaring opgedaan met het verlenen van assurance over duurzaamheidsinformatie, o.a. door vrijwillige partiële controles die in het verleden gangbaar waren en via voorbereiding op de CSRD en uitvoering van controles ter zake over het boekjaar 2024. De overwegingen om geen IASP's toe te staan lijken daarmee op de overwegingen bij de NFRD-implementatie, in reactie op de bevindingen van de Cta, en bij de vormgeving van de huidige Nederlandse implementatiewet voor de CSRD.

Effecten

Kwaliteit van de dienstverlening	Accountants krijgen geleidelijk meer kennis van duurzaamheid- en duurzaamheidsrapportage.. Accountants bekwamen zich door het aantrekken van gekwalificeerde mensen, leereffecten en opleiding(seisen) meer en meer in het doen van de vereiste controles. De verbetering van de kwaliteit van de dienstverlening zal sneller verlopen bij organisaties die reeds enige ervaring hebben, bijvoorbeeld doordat zij eerder vrijwillige assurance bij (delen van) de verslaglegging hebben afgegeven of ervaring hebben opgedaan over het boekjaar 2024. De groep accountantsorganisaties waarvoor dit geldt is vermoedelijk geconcentreerd in het marktsegment voor grote organisaties.
----------------------------------	---

Het Omnibusvoorstel van de EC kan hier een bepalende invloed hebben. De reikwijdtekrimp in dit voorstel reduceert de reikwijdte van de CSRD tot de groep

⁶⁰ Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige

Nulalternatief

ondernemingen die nu overwegend al door de grootste accountantsorganisaties (met ter zake ervaring) worden bediend. Wanneer deze reikwijdtekrimp door het Omnibusvoorstel geen doorgang vindt, moet vermoedelijk een grotere groep ondernemingen voor hun duurzaamheidsassurance bediend worden door een groep accountants(organisaties) met thans minder ervaring. Die accountantsorganisaties zullen met de tijd die ervaring wel opdoen en zij hebben de afgelopen jaren ook geïnvesteerd in het opdoen van relevante kennis. De groei in de kwaliteit van de dienstverlening zal voor deze groep evenwel vermoedelijk trager zijn. Mogelijk is dat in reactie hierop specialisatie in de markt ontstaat, waarbij gespecialiseerde accountantsorganisaties meer van de duurzaamheidsassurance voor hun rekening nemen (daarbij gebruikmakend van de andere lidstaatoptie). Dit kan de groei van de kwaliteit van de dienstverlening in dit segment versnellen (maar voor kanttekeningen hierbij, zie hieronder).

Werkdruk
dienstverleners

De werkdruk bij accountants neemt toe omdat meer controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. De werkdruk in de sector is momenteel vaak al hoog en het aantal accountants neemt door exogene factoren ook trendmatig af. Meer controlewerkzaamheden zorgen dan niet voor een verlichting van de werkdruk.

Het Omnibusvoorstel heeft gevolgen voor de werkdruk. Wanneer meer ondernemingen binnen de reikwijdte komen en/of blijven vallen neemt het totaalvolume aan controleactiviteiten materieel toe. Effectuering van het Omnibusvoorstel remt de groei van de werkdruk, maar deze groei blijft bestaan - zij het geconcentreerd in een specifiek marktsegment dat nu overwegend bediend wordt door de Big Four.

Lasten voor
ondernemingen

Een toename van de controlewerkzaamheden leidt tot hogere kosten voor ondernemingen die assurance moeten verkrijgen. Ten dele is dit een natuurlijk gevolg van het feit dat om assurance gevraagd wordt, en daarmee een beoogd/ingecalculeerd neveneffect van de CSRD. Over boekjaar 2024 zijn de kosten voor ondernemingen hiermee ook daadwerkelijk toegenomen. Waar accountants om de betreffende controles goed te kunnen verlenen meer en meer moeten gaan concurreren om schaarse mensen met schaarse kennis kan dit prijsopdrijvend werken in het loongebouw van accountants. Zij kunnen dit dan doorbelasten aan ondernemingen omdat de vraag naar accountantsdiensten vrij inelastisch is (ondernemingen moeten nu eenmaal een assuranceverklaring verkrijgen). Specialisatie door accountantsorganisaties kan voor efficiencyvoordelen zorgen, maar dan moeten ook kosten gemaakt worden voor de coördinatie tussen de accountant die de jaarrekening controleert en de accountant die de duurzaamheidsverslaglegging doet.

Het Omnibusvoorstel heeft mogelijk gevolgen voor de lastengroei voor ondernemingen. Wanneer een kleinere groep ondernemingen onder de CSRD komt te vallen, nemen de lasten voor minder ondernemingen toe. Wanneer de plicht tot *reasonable assurance* komt te vervallen betekent dit dat in de toekomst zwaardere controlewerkzaamheden niet nodig zijn.

Mededinging

De marktverhoudingen op de accountantsmarkt blijven zoals ze zijn. Dat betekent dat er verschillende marktsegmenten zijn, waarbij er sprake is van concentratie aan de top. De keuzevrijheid is en blijft daar beperkt. In dit segment zal dezelfde accountant vermoedelijk zowel de financiële als niet-financiële controle blijven uitvoeren, mede omdat dat voor zowel de accountant als voor de betreffende onderneming de meest aantrekkelijke variant is. Het segment onder de top is thans minder geconcentreerd, al lijkt er ook een consolidatieslag gaande. Voorstelbaar is dat accountantsorganisaties buiten het OOB-segment proberen met schaalvergroting voldoende interne kennis te realiseren of de samenwerking te zoeken met gespecialiseerde accountantsorganisaties (die zich vooral toelagen op de duurzaamheidscontrole). Het Omnibusvoorstel is hier wederom relevant. De mate waarin de mededingingsverhoudingen op de controlemarkt veranderen indien IASP's in het buitenland wel, maar in Nederland niet op de markt

Nulalternatief

	worden toegelaten, hangt af van de mate waarin grensoverschrijdende dienstverlening tot stand komt. Dit is thans beperkt.
Budgettair	Nihil (reeds verwerkt in budgetten van relevante organisaties gegeven dat dit het nulalternatief is)
Uitvoering	Is reeds gerealiseerd. Eventueel aanpassing aan NV COS 620-standaard door NBA.

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

4.2 Beleidsopties IASP-lidstaatoptie

Hoofdvariant

Fiche 2 is de hoofdvariant voor het toelaten van IASP's tot de controlemarkt voor duurzaamheidsinformatie.

We merken op voorhand bij dit fiche een aantal zaken op. Gegeven het juridisch kader in Hoofdstuk 2, de verkenning van de werkzaamheden van accountants en geaccrediteerde CBI's in Hoofdstuk 3 en de voorbeelden uit het buitenland inzake de vormgeving van de IASP-lidstaatoptie (eveneens) in Hoofdstuk 3, zien we een beperkt aantal (voorstelbare) mogelijkheden voor het benutten van de lidstaatoptie. In het bijzonder lijkt te gelden dat:

1. de nationale accreditatieinstelling gaat over de accreditatie van de CBI die wordt toegelaten om assurancediensten voor duurzaamheidsinformatie te verlenen; maar
2. accreditatie door deze nationale instelling is een noodzakelijke, maar niet voldoende voorwaarde voor het realiseren van de IASP-lidstaatoptie.

Voor wat betreft punt 2 hierboven heeft de EC bedoeld dat er voor IASP-auditors een gelijkwaardig systeem van kwaliteitswaarborgen gaat gelden als dat thans geldt voor accountants. Dat is niet noodzakelijk hetzelfde systeem, maar omdat dat voor accountants al bestaat, is het logisch om daarbij aan te sluiten. Dit is ook de invulling die andere Europese lidstaten hier vooralsnog aan hebben gegeven. In Hoofdstuk 3 hebben we geconstateerd dat er licht zit tussen de zwaarte van het stelsel van waarborgen dat thans voor accountants geldt en dat voor geaccrediteerde CBI's (onder ogenschijnlijk passende normen). Dit betekent dat accreditatie alleen op het moment niet voldoende is om te komen tot een gelijkwaardig systeem voor IASP's (ten opzichte van het huidige systeem voor accountants)

In Fiche 2 kiezen we daarom een beleidsoptie die aan de noodzakelijke en voldoende voorwaarden lijkt te voldoen. Varianten hierop bespreken we separaat na Fiche 2. Volledigheidshalve merken we op dat alle effecten in Fiche 2 ten opzichte van het nulalternatief zijn.

Fiche 2: Beleids optie (hoofdvariant)

Hoofdvariant IASP-lidstaattoptie**Omschrijving van de maatregel**

IASP's worden toegelaten tot de controlemarkt. De RvA accrediteert in dit geval CBI's om de gevraagde assurance-onderzoeken te verrichten. Een aannemelijke basistitel daarvoor lijkt ISO 17029, aangevuld met nadere eisen die dienen te volgen uit het huidige kader dat geldt voor accountants. Verstandig lijkt dat de AFM en de RvA hierover *ex ante* schriftelijk en publiekelijk overeenstemming bereiken. Onderdeel daarvan dient in elk geval te zijn het regelen van waarborgen op persoonsniveau (naast organisatieniveau), net zoals het regelen van toezicht en tucht en de verantwoordelijkheid van de verschillende toezichthouders voor de onderdelen. Met aanvulling van de ISO 17029 kunnen er namelijk aanvullende eisen worden gesteld op persoonsniveau. Dit is een uitzondering van de gangbare praktijk, waarbij deze aanvullende eisen expliciet wettelijk vastgelegd moeten worden.⁶¹ In elk geval dient een persoonsregister tot stand te komen, waarin zowel de NBA als de AFM zouden kunnen voorzien. Voor wat betreft toezicht en tucht ligt het in de rede om hiervoor het bestaande stelsel te benutten. Normen hiervoor kunnen direct volgen uit die thans voor accountants gelden, zij het met de differentiatie dat sommige dienstverleners *assurance* verlenen voor *financiële informatie* en anderen dat doen voor *niet-financiële informatie*.

Een mogelijkheid is dat een schemabeheerder wordt aangewezen die een schema opstelt waarin onder andere de uitvoering van de verificatie en benodigde competenties worden gespecificeerd op basis van onder andere het kader dat voor accountants van toepassing is. Deze schemabeheerder kan vervolgens de werkzaamheden van IASP's harmoniseren en zorgen voor de afstemming met accountants. In deze context kunnen ook afspraken worden gemaakt voor de wijze waarop verschillende dienstverleners samenwerken indien de opdracht voor het verlenen van *assurance* voor financiële en niet-financiële informatie is verdeeld over verschillende dienstverleners, in het bijzonder wanneer een van hen een niet-(financiële) accountant is. Gelet op het feit dat dit thans al mogelijk is tussen (voor de duidelijkheid: financiële) accountants, lijkt het logisch als de NBA hierin zou voorzien. In alle gevallen is de basis de huidige standaard die voor accountants geldt. Dit betekent verder ook dat IASP-auditors geacht worden te controleren in lijn met de controlestandaarden die een accountant toepast bij de assurance inzake de duurzaamheidsrapportage indien de opdracht daartoe aan een accountant zou zijn verleend.

Achtergrond en rationale

IASP's hebben mogelijk meer relevante duurzaamheidskennis en kunnen daarmee de kwaliteit van de CSRD-controles vergroten. Het toelaten van zulke controleurs vormt dan een inhoudelijke kwaliteitsimpuls voor de controles. Daarnaast vergroot het toestaan van IASP's het aanbod van controleurs, wat kan helpen bij het beheersen van de werkdruk, het verminderen van lasten voor ondernemingen en het bevorderen van keuzerimte en mededinging op de controlemarkt. Het wettelijk kader bepaalt echter dat aan zulke dienstverleners vergelijkbare eisen gesteld moeten worden als thans aan accountants. Dat betekent dat er e.e.a. geregeld moet worden teneinde deze variant mogelijk te maken.

Effecten

Kwaliteit van de dienstverlening

De kwaliteit van de dienstverlening kan sneller toenemen doordat assuredienstverleners met meer direct relevante kennis en ervaring sneller de markt kunnen betreden. Het werkingsmechanisme hiervoor heeft twee onderdelen. Ten eerste kunnen ondernemingen kiezen voor controleurs met meer relevante kennis en ervaring, en ten tweede gaat hier een competitieve prikkel van uit richting bestaande assuredienstverleners (waardoor zij meer zullen moeten gaan investeren in kwaliteit). De mate waarin de controlekwaliteit ook daadwerkelijk toeneemt hangt in belangrijke mate af van de mate waarin ondernemingen ook daadwerkelijk ervoor kiezen om hun

⁶¹ Beoordelen op persoonsniveau is een uitzondering op de gangbare praktijk, omdat de RvA CBI's niet op persoonsniveau beoordeelt. Hier kan alleen een uitzondering op worden gemaakt wanneer dit wettelijk voorgeschreven wordt. In haar gangbare toezicht op de IASP besteedt de RvA er ook aandacht aan of de bemensing van de organisatie passend is voor de werkzaamheden en of de onafhankelijkheid geborgd is. Accreditatie voorziet daarnaast niet in tuchtrecht.

Hoofdvariant IASP-lidstaatoptie

	controles te laten uitvoeren door meerdere partijen (i.e. financial auditors en IASP-auditors). In verschillende marktsegmenten is dit meer of minder waarschijnlijk. In de regel kiezen ondernemingen voor het hebben van één auditor (om verschillende redenen, zie hierboven). In sommige gevallen kunnen ondernemingen ondanks deze voorkeur toch kiezen om van de diensten van meerdere dienstverleners gebruik te maken. Deze zal minder vaak voorkomen in het OOB-segment en/of voor de grotere ondernemingen, dan voor de ondernemingen buiten het OOB-segment en/of van beperktere omvang. Het Omnibusvoorstel kan hier daarmee van invloed zijn. De kwaliteitsimpuls is vermoedelijk kleiner wanneer de reikwijdte van de CSRD wordt beknot.
Werkdruk dienstverleners	De werkdruk bij accountants neemt af omdat een deel van hun taken wordt overgenomen door IASP's. De mate waarin dit feitelijk gebeurt, hangt af van de mate waarin ondernemingen ervoor kiezen om hun duurzaamheidsrapportages door verschillende dienstverleners te laten controleren. Dit bevat wel waterbedelementen wanneer IASP's en accountants concurreren om dezelfde schaarse mensen: wanneer het controlevolume toeneemt en aan de controleurs vergelijkbare eisen worden gesteld, is er in zekere mate sprake van één arbeidsmarkt. In dat geval maakt het voor de werkdruk in de sector maar beperkt uit waar deze schaarse mensen werkzaam zijn, maar is de belangrijkste variabele vooral het totaalvolume aan controlewerkzaamheden. Het Omnibusvoorstel heeft hier invloed op.
Lasten voor ondernemingen	Een verruiming van het aantal aanbieders van controlewerkzaamheden moet in beginsel zorgen voor lagere kosten als gevolg van concurrentie en specialisatie. Wanneer de financiële en niet-financiële assurance wordt verdeeld over verschillende aanbieders resulteren wel nadere afstemmingslasten. In verschillende marktsegmenten zullen deze worden geëxternaliseerd of geïnternaliseerd. Vermoedelijk zullen controles in het OOB-segment bij dezelfde aanbieder belegd blijven, waarmee aldaar schaalvoordelen kunnen ontstaan. Als de CBI al aan de onderneming in het OOB-segment conformiteitsbeoordelingen verstrekt, kan de onderneming er ook voor kiezen om de CBI de assurance uit te laten voeren. Voor kleinere ondernemingen kan specialisatie kostenvoordelen opleveren, mits de samenwerking tussen de verschillende controleurs goed geregeld is. Het Omnibusvoorstel heeft gevolgen voor de mate waarin in macrotermen besparingen resulteren.
Mededinging	Toetreding van aanvullende aanbieders zorgt voor meer concurrentie. Het effect hiervan is vermoedelijk wel gedifferentieerd naar marktsegmenten. Voor grote ondernemingen c.q. het OOB-segment is thans beperkt aannemelijk dat op afzienbare termijn niet-accountants een significant marktaandeel verwerven en daarmee serieuze prijsdruk kunnen uitoefenen. Voor het segment daaronder is dit beter voorstelbaar, maar de mate waarin dat relevant gaat zijn hangt af van de uitwerking van het Omnibusvoorstel.
Budgettaire	Structureel +0.5 tot 2.5 miljoen euro ⁶² in verband met accreditatie en toezicht en eenmalig +PM voor transitielasten.
Uitvoering	De maatregel vereist naar verwachting een significant transitietraject, inclusief wetswijzigingen en administratieve afstemming tussen verschillende publieke en private instanties (ZBO of anders).

Bron: SEO Economisch Onderzoek.

⁶² De begroting van de AFM is met 2,4 miljoen euro toegenomen in 2024 in verband met intensivering van het toezicht (algeheel) en voorbereiding op de CSRD. Voor de structurele gevolgen van het introduceren van de IASP-lidstaatoptie zien we dit als een bovengrens voor de kosten (op basis van het prijspeil in 2024), daar vermoedelijk een kleine groep CBI's toegelaten zal worden tot de controlemarkt. Er zijn thans twee binnenlandse partijen geaccrediteerd onder ISO 17029 en enkele tientallen partijen in het voorportaal van ISO 17021. Een aantal van hen kan er mogelijk voor kiezen om zich op de IASP-markt te begeven, maar dit zal een kleinere groep zijn dan het aantal thans actieve accountants. Zie voor de begroting van de AFM: <https://verslaggeving.afm.nl/onze-kosten-en-baten-in-balans-april-2025/begroting>

Alternatieve varianten

In de hoofdvariant hierboven hebben we een aantal keuzes gemaakt. Andere keuzes zijn voorstelbaar, maar met vermoedelijk hogere lasten – in het bijzonder:

1. In plaats van het toezicht op IASP's te regelen via bestaande structuren kan een nieuwe organisatie worden opgericht die deze toezichtrol op zich neemt. Een eventuele nieuwe organisatie zou in dit scenario niet zelf accreditaties mogen verlenen, maar zou verantwoordelijk zijn voor het (operationele of inhoudelijke) toezicht op IASP's die door de RvA zijn geaccrediteerd.⁶³ De keuze voor een aparte, nieuwe toezichtorganisatie brengt vermoedelijk meerkosten met zich mee als gevolg van het meermaals moeten dekken van vaste kosten en investeringskosten voor het opbouwen van de daartoe vereiste capaciteit (ander organisaties hebben meer ervaring). De kwalitatieve uitwerking van Fiche 2 is daarmee waarschijnlijk vergelijkbaar, maar tegen hogere budgettaire lasten en potentieel een langere uitvoeringstermijn;
2. In weerwil van de ogenschijnlijk beoogde gelijkwaardigheid tussen het stelsel voor accountants en IASP-auditors bestaat de mogelijkheid om een andere variant te introduceren, waarin het overzetten van de eisen voor accountants naar die voor IASP-auditors niet één-op-één gebeurt. Gelet op het feit dat in deze beleids optie afgeweken wordt van hetgeen juridisch lijkt bedoeld in de CSRD bestaan er juridische risico's. Daarom is besloten om deze variant niet op te nemen als beleidsvariant.

4.3 Optie naast de IASP-lidstaatoptie

Er bestaan opties buiten de IASP-lidstaatoptie om de kwaliteit van duurzaamheidscontroles te vergroten. De IASP-lidstaatoptie strekt ertoe dat niet-accountants hun handtekening zetten onder de duurzaamheidsinformatie, waarvan een van de beoogde baten is dat daarmee de kwaliteit van de assurance toeneemt doordat organisaties en personen met meer ter zake relevante kennis en ervaring die handtekening zetten. Het werkingsmechanisme is hier in de kern het benutten van de kennis en ervaring van deze organisaties en personen. Dit kan mogelijk ook buiten de IASP-lidstaatoptie geregeld worden. Fiche 3 gaat hierop in.

Fiche 3: Beleids optie organiseren inbreng (geaccrediteerde) CBI's bij assurance

Inbreng geaccrediteerde CBI's bij assurance

Omschrijving van de maatregel

CBI's worden niet toegelaten tot de controlemarkt, maar er komt een raamwerk zodat de door hen afgegeven verklaringen makkelijker en ruimer door accountants in de assurance kunnen worden benut. Dit gaat verder dan wat thans mogelijk is in het nulalternatief, namelijk dat de accountant alleen gebruik kan maken van werkzaamheden van een externe deskundige wanneer hij deze zelf expliciet heeft ingeschakeld en aangestuurd. Daartoe dient een normenkader te worden opgesteld dat kan rekenen op goedkeuring van de toezichthouder op het accountantsberoep. De NBA lijkt de aangewezen organisatie om een dergelijk normenkader te ontwikkelen, waarbij mogelijk ook eisen aan de schemabeheerder en te gebruiken normen kunnen worden meegenomen. Dat kader zal in elk geval eisen moeten bevatten voor accountants om vast te stellen dat de CBI ter zake deskundig en onafhankelijk is. Ook kan beschreven worden op welke wijze de accountant gebruik kan maken van de kennis van de CBI. Eisen aan de CBI in dit normenkader kunnen bijvoorbeeld zijn dat de betreffende CBI is geaccrediteerd (onder een passende norm) en de werkzaamheden heeft uitgevoerd conform een vastgelegde onderzoeksopdracht en aan de hand van een passende norm. Deze beleids optie gaat verder dan wat nu gangbare praktijk is, namelijk dat accountants voor het vervullen van hun assurance *input kunnen* vragen van specialistische dienstverleners. Deze optie voorziet er namelijk in dat zonder expliciete opdrachtverstrekking van de accountant (natuurlijk wel met een opdrachtverstrekking door de rapporterende onderneming), de beoordelingen van de CBI gebruikt kunnen worden door de accountant.

⁶³ Het accreditatieproces zelf mag uitsluitend worden uitgevoerd door (conform Verordening (EG) 765/2008) door de daartoe aangewezen nationale accreditatie-instantie, in Nederland de Raad voor Accreditatie (RvA).

Inbreng geaccrediteerde CBI's bij assurance

Een uitdaging voor deze optie is dat deze optie alleen mogelijk is indien er passende afspraken gemaakt kunnen worden over de verdeling van verantwoordelijkheden tussen accountants(organisaties) en CBI's, zoals bijvoorbeeld een assurance-protocol. Hierin zit een onzekerheid voor de haalbaarheid van de optie.

Achtergrond en rationale

Eén van de doelen van de IASP-lidstaattoptie is om de kwaliteit van controles te vergroten door meer ter zake relevante experts te betrekken bij het afgeven van de controleverklaring. Accountants en CBI's erkennen in de regel elkaars specialismen, maar merken ook op dat samenwerking bij assurance uitdagend is doordat hiervoor maar beperkte spelregels bestaan. Het ontwikkelen van zulke spelregels kan een impuls zijn voor het ruimer betrekken van niet-accountants bij assurance inzake duurzaamheidsinformatie.

Effecten

Kwaliteit van de dienstverlening	De kwaliteit van de dienstverlening kan toenemen doordat accountants makkelijker en ruimer gebruik kunnen maken van specialistische duurzaamheidsinformatie tijdens de uitvoering van de assurance. De mate waar deze kwaliteitsimpuls feitelijk in resulteert hangt af van een aantal factoren, waaronder de mate waarin accountants ervoor kiezen om toch liever zelf de benodigde expertise intern te organiseren en de mate waarin het afgesproken spelregelboekje een werkbare variant is. Een risico voor deze laatste succesfactor is de mate waarin ex ante goede afspraken gemaakt kunnen worden over de verantwoordelijkheidsverdeling die relevant wordt op het moment dat er een foutieve controleverklaring blijkt te zijn afgegeven.
	Het Omnibusvoorstel is relevant voor zover er een grote groep ondernemingen bediend zal moeten worden door accountants die thans niet zelf al voldoende duurzaamheidskennis in huis hebben. Dit zal meer en meer het geval zijn naarmate de reikwijdte van de CSRD groot blijft.
Werkdruk dienstverleners	De werkdruk voor accountants kan afnemen doordat vaker en meer vertrouwd mag worden op het oordeel van (daartoe geschikt bevonden) CBI's.
Lasten voor ondernemingen	De lasten voor ondernemingen kunnen afnemen doordat zij nu twee overlappende activiteiten (de conformiteitsbeoordeling voor de certificering tegen relevante normen en de assurance bij de duurzaamheidsrapportage) kunnen bundelen in één. De oordelen van de CBI voor de conformiteitsbeoordeling kunnen met deze beleids optie onderdeel zijn van de assurance door accountants. De onderneming contracteert dan de CBI voor de conformiteitsbeoordeling en de accountant voor de assurance-opdracht.
Mededinging	De mededinging op de accountantsmarkt blijft grotendeels zoals zij is in het nulalternatief, met dien verstande dat accountants zich strategisch meer of minder kunnen bekwamen in het gebruiken van informatie aangeleverd door CBI's.
Budgettaire	Eenmalig +PM voor transitielasten.
Uitvoering	De maatregel vereist naar verwachting een beperkt transitietraject, waarin met name administratieve afstemming tussen verschillende publieke en private instanties. Dit gebeurt op basis van vrijwilligheid. Een uitdaging voor deze optie is dat deze optie alleen mogelijk is indien er concrete afspraken (assurance-protocol) worden gemaakt over de verdeling van verantwoordelijkheden tussen accountants(organisaties) en CBI's. Hierin zit een onzekerheid voor de haalbaarheid van deze optie.



“De wetenschap dat het goed is.”

SEO Economisch Onderzoek doet onafhankelijk toegepast onderzoek in opdracht van overheid en bedrijfsleven. Ons onderzoek helpt onze opdrachtgevers bij het nemen van beslissingen. SEO Economisch Onderzoek is gelieerd aan de Universiteit van Amsterdam. Dat geeft ons zicht op de nieuwste wetenschappelijke methoden. We hebben geen winstoogmerk en investeren continu in het intellectueel kapitaal van de medewerkers via promotietrajecten, het uitbrengen van wetenschappelijke publicaties, kennisnetwerken en congresbezoek.

SEO-rapport 2025-195
ISBN 978-90-5220-616-5

Informatie & Disclaimer

SEO Economisch Onderzoek heeft op de verkregen informatie en data geen onderzoek uitgevoerd dat het karakter draagt van een accountantscontrole of due diligence. SEO is niet verantwoordelijk voor fouten of omissies in de verkregen informatie en data.

Copyright © 2025 SEO Amsterdam.

Alle rechten voorbehouden. Het is geoorloofd gegevens uit dit rapport te gebruiken in artikelen, onderzoeken en collegesyllabi, mits daarbij de bron duidelijk en nauwkeurig wordt vermeld. Gegevens uit dit rapport mogen niet voor commerciële doeleinden gebruikt worden zonder voorafgaande toestemming van de auteur(s). Toestemming kan worden verkregen via secretariaat@seo.nl.

Roetersstraat 29
1018 WB Amsterdam

+31 20 399 1255
secretariaat@seo.nl
www.seo.nl