

Mei 2020

CO₂

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

CO₂ onder controle?

Onderzoek naar de betrokkenheid van
externe accountants bij het verminderen
van CO₂-uitstoot



university of
 groningen

faculty of economics
and business

Institute for Governance and Organizational Responsibility (iGOR)

 www.rug.nl/igor

Voor meer informatie kunt u terecht bij:

NBA: drs. Lucas Geusebroek; telefoon: 06 55 4143 19

iGOR: dr. Teye Marra; telefoon: 06 22 1653 45

De NBA en iGOR hebben zich ten doel gesteld om voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin is noch de NBA noch iGOR aansprakelijk voor onjuistheden die onverhoopt in deze uitgave voorkomen.

© NBA en iGOR. Niets uit deze uitgave mag worden veelevoudigd of openbaar gemaakt zonder voorafgaande toestemming van NBA of iGOR.

Managementsamenvatting en aanbevelingen

CO2 onder controle?

Managementsamenvatting

In de strijd tegen klimaatverandering is vermindering van de uitstoot van broeikasgassen, dat wil zeggen vooral CO₂, noodzakelijk. Nederland heeft zich gecommitteerd aan de klimaatafspraken van Parijs en met het Klimaatakkoord hieraan invulling gegeven, wat neerkomt op 25% minder broeikasgassen in 2020 en 49% minder CO₂-uitstoot in 2030. In 2018 onderzocht de Rijksuniversiteit Groningen (RuG) in samenwerking met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in hoeverre accountants in business zich, als financieel professional binnen bedrijven en organisaties, met CO₂-beleid bezighouden. De aanpak van CO₂-uitstoot door bedrijven schiet tekort, was de conclusie in het rapport 'CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda'¹.

Als vervolg op het vorige onderzoek staat nu de vraag centraal: in hoeverre zijn externe accountants betrokken bij het realiseren van minder CO₂-uitstoot? Om dit in beeld te krijgen, zowel met betrekking tot wat zij zien bij hun cliënten als hun eigen organisatie (het accountantskantoor waar zij werken), hebben wederom RuG en NBA samen dit onderzoek uitgevoerd. De enquête is daarmee gericht op een groep van bijna 9.000 externe accountants, ook wel openbaar accountants genoemd. Tevens is gekeken naar persoonlijke opvattingen en de aanwezige kennis bij accountants ten aanzien van klimaat en van daarmee verbonden afspraken, regelgeving en methodieken.

De belangrijkste conclusies uit het onderzoek zijn:

- 1. Accountants houden zich nog beperkt bezig met klimaatvraagstukken, maar zij ambiëren een grotere rol. De meerderheid verwacht dat de dienstverlening op dit gebied zal toenemen.**

Er is verschil tussen de wens en verwachting van accountants inzake hun betrokkenheid bij klimaatvraagstukken, en de huidige praktijk. Van de respondenten houdt op dit moment 21% zich in de praktijk hiermee bezig, terwijl 42% van de respondenten van mening is dat zij betrokken zou moeten zijn bij dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken. 68% verwacht dat de betrokkenheid bij deze dienstverlening de komende jaren zal toenemen.

- 2. Het onderwerp CO₂-uitstoot wordt door driekwart van zowel cliënten als hun accountants niet geagendeerd. Een meerderheid van de respondenten vindt dat organisaties dit onderwerp aandacht moeten geven in hun risicoanalyse. Concretisering door cliënten van CO₂ in de risicoanalyse ontbreekt over het algemeen.**

Volgens de respondenten gaat 76% van de cliënten niet in gesprek met de accountant over CO₂-uitstoot. Dit geldt tevens omgekeerd: 71% van de accountants agendeert het onderwerp CO₂-beleid niet richting cliënt. Dat het onderwerp door driekwart van de accountants en cliënten niet aan de orde zou worden gesteld, staat haaks op de uitkomst

¹ CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda - Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop. NBA - Rijksuniversiteit Groningen, februari 2018.

dat 59% van de respondenten vindt dat organisaties in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht moeten besteden aan de financiële impact van klimaatverandering. Volgens de respondenten concretiseert nu 3,5% van de cliënten het CO2-beleid door het te verwerken in de risicoanalyse.

- 3. Meer dan de helft van cliënten heeft geen CO2-beleid. Vertaling van CO2-beleid naar doelen, meten en rapporteren wordt door respondenten nauwelijks waargenomen. Meer dan de helft van accountantskantoren voert eveneens geen concreet CO2-beleid. Accountantskantoren schatten de effecten van het onderwerp CO2 voor hun dienstverlening op dit moment laag in.**

Volgens de respondenten voert ruim de helft van de cliënten (58%) geen concreet CO2-beleid. Bij meer dan de helft van de accountantskantoren (53%) wordt volgens de respondenten geen concreet beleid gevoerd met betrekking tot het terugdringen van zijn CO2-uitstoot of aan medewerkers gevraagd hierin actief te participeren. Daarnaast is 26% niet op de hoogte van dergelijk beleid. Een meerderheid van de kantoren lijkt de effecten van CO2-beleid op externe verslaggeving, financiële prestaties en naleving van wet- en regelgeving bij hun cliënten, niet als belangrijk onderdeel van de dienstverlening te zien. Oorzaken voor deze uitkomsten kunnen worden gezocht in het ontbreken van wet- en regelgeving op het gebied van de verslaggeving over CO2-uitstoot.

- 4. De meeste accountants zijn persoonlijk bezorgd over klimaatverandering. Een minderheid is voorstander van verplichte rapportage en assurance van CO2-uitstoot. De helft ziet beprijzing van CO2 als een geschikt instrument om uitstoot terug te dringen.**

Gevraagd naar hun persoonlijke mening is 72% van de respondenten het in enige tot hoge mate eens met de stelling: 'Ik maak me persoonlijk zorgen over klimaatverandering'. Tegelijkertijd kijkt men terughoudend naar maatregelen als verplichte rapportage over CO2-uitstoot: 65% vindt rapporteren de vrije keuze van organisaties, waarbij 31% vindt dat verslaggeving hierover van assurance dient te worden voorzien. 52% vindt CO2-beprijzing een geschikt instrument voor terugdringing, 35% is voorstander van een interne CO2-prijs en 18% vindt het EU ETS systeem een geschikt instrument om uitstoot terug te dringen.

Aanbevelingen

Om de betrokkenheid van externe accountants bij CO2-reductie te bevorderen bevelen onderzoekers de volgende stappen aan:

A. Neem verantwoordelijkheid en begin als accountant het gesprek over klimaat.

Als externe accountants een grotere verantwoordelijkheid willen nemen ten aanzien van klimaatvraagstukken, dan liggen er voldoende mogelijkheden. Zij zijn in de positie om, veel vaker dan nu het geval is, het onderwerp op de agenda te plaatsen in besprekingen met hun cliënten. Hiertoe worden accountants tevens opgeroepen in de Publieke Managementletter van de NBA (januari 2020) over klimaatverandering²: wijs organisaties op klimaatrisico's en -kansen. De cliëntgerichte aandacht voor klimaatverandering kan ook zijn gelegen in het belang van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de jaarrekening en de controle daarvan. Klimaatverandering en klimaatmaatregelen kunnen (directe) impact hebben op de activiteiten van de onderneming van de cliënt.

B. Help organisaties om CO2-beleid concreet te maken.

Het ontwikkelen van CO2-beleid ligt primair bij de cliënten zelf, en bijna de helft heeft formeel beleid op dit vlak. Accountants kunnen in hun adviserende rol en vanuit hun vakkennis helpen bij het concretiseren hiervan, zodat organisaties hun CO2-boekhouding op orde krijgen. Ook dit sluit aan op een aanbeveling in genoemde Publieke Managementletter: integreer klimaat in de bedrijfsvoering. Het onderzoek laat zien dat dit in de meeste gevallen nog geen realiteit is.

² Aanbeveling 4, Publieke Managementletter Klimaat is financieel (NBA), januari 2020.

C. Ga als accountantskantoor aan de slag met het ontwikkelen van kennis, doelstellingen en dienstverlening.

Wanneer accountantskantoren in de spiegel kijken, geldt voor meer dan de helft dat zij nog geen beleid voeren inzake CO₂-reductie en zij hun medewerkers hier niet bij betrekken. Zowel qua doelstellingen voor de eigen organisatie, als voor het onderdeel maken van hun dienstverlening en het opbouwen van kennis, is er nog veel werk te doen. Ook bij de NBA als beroepsorganisatie ligt een verantwoordelijkheid om het kennisniveau bij haar leden op dit gebied te bevorderen en waar mogelijk faciliterend op te treden. Dit kan worden vormgegeven door gerichte cursussen en het aanreiken van handvatten zoals checklists of handleidingen, die de accountant in de controle- en adviespraktijk kan gebruiken.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	7
1.1 Aanleiding en achtergrond	7
1.2 Toelichting bij het onderzoek	8
1.3 Belangrijkste uitkomsten	8
1.4 Toelichting bij het rapport	8
2. Uitkomsten	9
2.1 Kenmerken van de respondenten en betrokkenheid bij opdrachten ten aanzien van informatie over broeikasgassen	9
2.1.1 Kenmerken van de respondenten	9
2.1.2 De activiteiten van accountants(organisaties) in segmenten en sectoren en de betrokkenheid van de accountant bij opdrachten ten aanzien van informatie over broeikasgassen	10
2.1.3 Houding van de accountant ten aanzien van klimaatverandering	12
2.1.4 Conclusie	13
2.2 De accountantsorganisatie en de visie op de dienstverlening ten aanzien van klimaatvraagstukken	14
2.2.1 Het belang en de organisatie van de dienstverlening op het gebied van klimaatvraagstukken	14
2.2.2 Bewustwording van dienstverlening met betrekking tot het klimaatvraagstuk	15
2.2.3 Eigen doelstellingen accountantsorganisaties	15
2.2.4 Conclusie	16
2.3 De mate waarin cliënten het vraagstuk van klimaatverandering agenderen bij hun accountant en de motieven	16
2.3.1 Met de cliënt in gesprek	16
2.3.2 Het beleid en de verslaggeving van de cliënt	17
2.3.3 Conclusie	18
2.4 Kennis over CO2-beleid in het algemeen	18
2.4.1 Standaarden gericht op beleid en verslaggeving	18
2.4.2 Standaarden gericht op assurance	19
2.4.3 Conclusie	20
2.5 Mening van de accountant ten opzichte van enkele specifieke vraagstukken aangaande klimaatverandering	20
2.5.1 Enkele specifieke beleidskeuzes	21
2.5.2 Mening van de accountant over rol en ambities	22
2.5.3 Klimaatverandering en accountantsonderwijs	23
2.5.4 Conclusie	23
2.6 Eindconclusies	24
3. Onderzoeksmethodologie en-verantwoording	25
3.1 Vragenlijst	25
3.2 Verspreiding van de enquête	26
3.3 Representativiteit van de data	26

1 | Inleiding

1.1 Aanleiding en achtergrond

Is voor de externe accountant een verantwoordelijkheid weggelegd bij de aanpak van klimaatverandering? Deze vraag wordt in toenemende mate gesteld en vanuit diverse gremia beantwoord. De antwoorden variëren van een ronduit 'nee' naar een uitgesproken 'ja', met daartussenin antwoorden die ingaan op de nodige mitsen en maren³.

Dat klimaatverandering belangrijk is voor het welzijn en de welvaart in de komende jaren wordt scherp zichtbaar in bijvoorbeeld het Global Risks Report 2020 van het World Economic Forum. In de risicomatrix die daarin wordt gepresenteerd, domineren vijf klimaat- en milieugerelateerde risico's de ranglijst van toprisico's en is klimaatverandering het meest centrale risico in het relatieschema.

Door de Nederlandse overheid wordt - in navolging van gedane toezeggingen in EU-verband en in het akkoord van Parijs - van iedereen een bijdrage gevraagd die leidt tot de terugdringing van broeikasgasuitstoot. Naast alle individuen in onze samenleving, wordt deze vraag ook aan ondernemingen voorgelegd en is in juni 2019 het Nederlandse Klimaatakkoord gesloten. In 2030 wil Nederland 49 procent minder CO₂ uitstoten ten opzichte van 1990. In 2050 moet dat zelfs met 95 procent zijn teruggebracht. Op dit moment zijn de maatregelen uit het Klimaatakkoord, zoals de CO₂-heffing voor de industriële sector, nog niet definitief vastgesteld. Als gevolg van het coronavirus heeft de regering het bekendmaken van nieuwe maatregelen uitgesteld, maar wel aangekondigd (april 2020) de energieproductie door kolencentrales terug te schroeven.

In 2018 onderzocht de Rijksuniversiteit Groningen (RuG) in samenwerking met de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in hoeverre accountants in business zich, als financieel professional binnen bedrijven en organisaties, met CO₂-beleid bezighouden. De conclusie van het rapport 'CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda'⁴ was dat de aanpak van CO₂-uitstoot door bedrijven tekort schiet. Onder meer werd vastgesteld dat de vormgeving van CO₂-beleid bij de meerderheid van Nederlandse organisaties (nog) niet is geïntegreerd in de bedrijfsvoering. Ook kwam naar voren dat een minderheid van de financieel professionals actief is betrokken bij CO₂-beleid, maar een ruime meerderheid van mening was dat dit wel het geval zou moeten zijn.

Metten is weten. Dat geldt ook voor informatie omtrent de uitstoot van broeikasgassen. Om acties te voeren, zal de Nederlandse overheid over bruikbare informatie moeten beschikken: plan-do-check-act. Dat geldt ook voor ondernemingen: doelen stellen en weten of doelen zijn gerealiseerd. Daarbij draait het niet alleen om doelen die zijn gericht op het leveren van een bijdrage in de terugdringing van de uitstoot. Minstens zo belangrijk is de impact van klimaatverandering op de toekomstige ontwikkeling van de onderneming. Door veranderende regelgeving en fysieke factoren ontstaan risico's en kansen.

Beide vormen van impact (van de onderneming op de omgeving en van de omgeving op de onderneming) vragen aandacht. Bij het verstrekken van informatie door de onderneming moet sprake zijn van bruikbare informatie. Dit vereist om te beginnen een kloppende CO₂-boekhouding. Bij de bepaling van de koers van de onderneming zal een adviesvraag

³ Zie De kwestie, magazine Accountant nr.1 maart 2020 pagina 10: Is klimaatverandering een zaak van accountants?

⁴ CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda - Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop. NBA - Rijksuniversiteit Groningen, februari 2018.

ontstaan. Door zijn/haar positie komt de externe accountant in beeld bij beide vraagstukken. Een belangrijk aspect van bruikbare informatie is, dat deze betrouwbaar is. Dat betreft in de eerste plaats de informatie omtrent de uitstoot van broeikasgassen en in de tweede plaats de continuïteitsbeoordeling die ten grondslag ligt aan de jaarlijkse financiële verslaggeving. Ten aanzien van de mogelijke adviesvraag zal geen sprake zijn van materie-inhoudelijke advisering. Wel kan van de accountant worden verwacht dat hij/zij het vraagstuk van klimaatverandering nadrukkelijk agendeert in de bespreking met zijn/haar cliënt.

1.2 Toelichting bij het onderzoek

De in de vorige paragraaf weergegeven overwegingen hebben ertoe geleid, dat de NBA in samenwerking met de Rijksuniversiteit Groningen een onderzoek heeft uitgevoerd onder externe accountants in Nederland. Doel van dit onderzoek is vast te stellen in hoeverre de externe accountant in Nederland op enigerlei wijze betrokken is bij de controle of beoordeling van verslaggeving over de uitstoot van broeikasgassen door cliënten of advisering ter zake. In het onderzoek zijn - naast de vragen naar de persoonlijke situatie - de volgende vraagstellingen aan de orde gekomen:

- Is de externe accountant betrokken bij controle- of beoordelingsopdrachten ten aanzien van informatie over broeikasgassen?
- Op welke wijze is in de organisatie waar de accountant werkzaam is de kennis omtrent (verslaggeving over) broeikasgassen geborgd?
- In welke mate agenderen cliënten het vraagstuk van klimaatverandering bij hun accountant en welke motieven hebben cliënten daarbij?
- In welke mate agenderen accountants het vraagstuk van klimaatverandering bij hun cliënten?
- Wat is de mening van accountants ten opzichte van enkele specifieke vraagstukken aangaande klimaatverandering?

Teneinde antwoorden op deze vragen te krijgen, is een survey uitgevoerd waarvoor alle externe accountants die zijn ingeschreven in het accountantsregister zijn uitgenodigd. Deze doelgroep bestaat uit circa 8.750 geregistreerde accountants. Hiervan hebben 228 accountants deelgenomen aan het onderzoek door de vragenlijst in zijn geheel in te vullen.

1.3 Belangrijkste uitkomsten

De belangrijkste bevindingen uit het onderzoek zijn:

- Veruit het merendeel van de respondenten (79,2%) is niet direct betrokken bij dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken.
- Een kleine meerderheid van de respondenten geeft aan, dat de organisatie waarin zij werkzaam is, geen beleid heeft geformuleerd over haar CO₂-uitstoot (53,1%) of dat zij niet van op de hoogte is van zulk beleid (26,3%).
- Driekwart (76,3%) van de cliënten gaat niet in gesprek met de accountant over het eigen CO₂-beleid.
- Bijna driekwart (71,1%) van de respondenten geeft aan CO₂-beleid niet te agenderen bij besprekingen met cliënten.
- Het merendeel (57,9%) van de cliënten voert geen concreet CO₂-beleid, en voor zover men wel beleid voert, is men daar niet open over naar hun omgeving.
- Het door cliënten gevoerde CO₂-beleid is volgens de respondenten vooral een gevolg van regelgeving.
- De meerderheid van de respondenten (65,2%) vindt dat het rapporteren over CO₂-uitstoot een vrije keuze moet zijn.
- Ook vindt een meerderheid van de respondenten (58,6%) dat organisaties in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht moeten besteden aan de financiële impact van klimaatverandering.
- Veruit de meeste respondenten vinden het CO₂-beleid van zowel de eigen organisatie als het cliëntenbestand niet ambitieus.
- 42,0% van de respondenten is van mening dat zij in een zekere mate betrokken zou moeten zijn bij dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken en 67,7% verwacht dat haar betrokkenheid bij deze vorm van dienstverlening zal toenemen de komende jaren.

1.4 Toelichting bij het rapport

In het navolgende zijn in hoofdstuk 2 de analyses weergegeven van de uitkomsten van het onderzoek, waarbij tevens conclusies per onderdeel zijn geformuleerd, uiteindelijk uitmondend in een eindconclusie. In hoofdstuk 3 is een nadere toelichting gegeven bij de wijze waarop het onderzoek is uitgevoerd.

2 | Uitkomsten

2.1 Kenmerken van de respondenten en betrokkenheid bij opdrachten ten aanzien van informatie over broeikasgassen

In Grafiek 1 zijn de kenmerken weergegeven van de respondenten en de accountantsorganisaties⁵ waar zij werkzaam zijn. In de enquête is hen gevraagd naar enkele specifieke kenmerken ten aanzien van de eigen positie in het accountantsberoep, te weten:

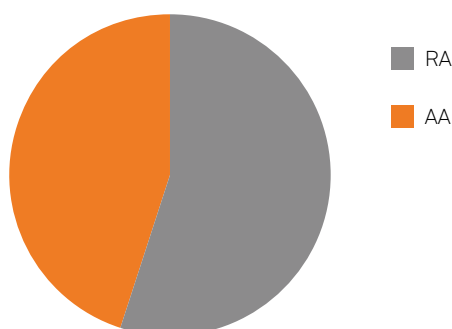
- De accountantstitel (RA of AA) die de respondent voert;
- Het aantal jaren dat de respondent werkzaam is in de accountancy;
- De positie binnen de organisatie waar de respondent werkzaam is;
- De omvang van de organisatie waar de respondent werkzaam is, gemeten in het aantal accountants verbonden aan de organisatie.

Aansluitend is in kaart gebracht of de organisatie waar de respondenten werkzaam zijn, betrokken is bij assurance-opdrachten bij beursgenoteerde ondernemingen, in welk segment en welke sectoren de respondenten actief zijn en of de respondenten zelf betrokken zijn bij opdrachten op het gebied van de advisering, controle of beoordeling van klimaatgerelateerde informatie. Tenslotte is de respondenten gevraagd of zij zich zorgen maken over klimaatverandering en of zij privé-maatregelen treffen om bij te dragen aan de reductie van de uitstoot van broeikasgassen.

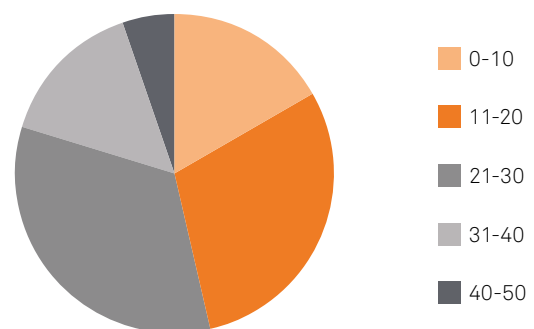
2.1.1 Kenmerken van de respondenten

De totale steekproef bestaat uit 228 respondenten. Sommige respondenten hebben niet alle vragen beantwoord. Daarom kan het totaal per onderdeel afwijken. Zie Hoofdstuk 3 voor meer informatie over de enquête en de steekproef.

Grafiek 1a: Verdeling accountantstitel in procenten

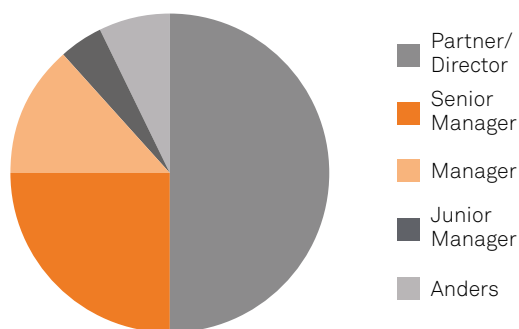


Grafiek 1b: Aantal jaren werkzaam in accountancy

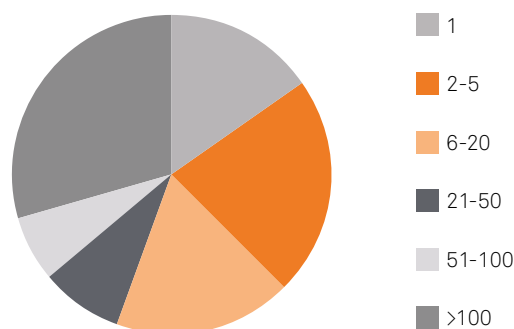


⁵ In de enquête is onderscheid gemaakt tussen vestiging en organisatie. Onder vestiging verstaan wij de vestiging van de accountantsorganisatie waar de respondent werkzaam is. Een accountantsorganisatie kan meerdere vestigingen hebben.

Grafiek 1c: Positie binnen de organisatie



Grafiek 1d: Aantal accountants verbonden aan de organisatie



Alle respondenten voeren een accountantstitel waarbij de meerderheid (55%) de RA-titel voert. De respondenten zijn over het geheel genomen goed ingevoerd in het beroep. De gemiddelde ervaring in de accountancy is zo'n 22 jaar met een variatie tussen 5 en 49 jaar. De positie in de accountantsorganisatie van de respondenten is over het algemeen hoog te noemen. Het gemiddelde niveau van de respondenten is het senior managementniveau. De verdeling van het functieniveau over de respondenten is echter niet symmetrisch. De helft van de respondenten (50%) bekleedt het hoogst gedefinieerde niveau, dat van partner of director. Een tiental (4,4%) respondenten geeft aan op het laagst gedefinieerde niveau te werken, dat van junior-manager (16 respondenten (7%) geven het antwoord "anders" bij deze vraag). De respondenten zijn werkzaam bij accountantsorganisaties van verschillende grootte, waarbij grootte is gemeten in aantal accountants (AA en RA) per organisatie. Ongeveer drie van de tien respondenten (29,4%) geeft aan bij een organisatie te werken met meer dan 100 accountants en ongeveer 15% betreft zelfstandig werkende accountants. Tussen de grote organisaties en de zelfstandigen is de verdeling van de respondenten naar rato van aantal accountants per organisatie als volgt: 2-5: 22,4%, 6-20: 18,0%, 21-50: 8,3% en 51-100: 6,6%.⁶

2.1.2 De activiteiten van accountants(organisaties) in segmenten en sectoren en de betrokkenheid van de accountant bij opdrachten ten aanzien van informatie over broeikasgassen

Een belangrijk deel van de Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen rapporteert op enigerlei wijze over de impact en strategie van de onderneming ten aanzien van klimaatverandering⁷. We verwachten daarom dat accountants die werkzaam zijn bij accountantsorganisaties die assurance-opdrachten uitvoeren voor beursgenoteerde ondernemingen beroepshalve eerder in aanraking komen met klimaatvraagstukken. Om die reden is aan de respondenten de vraag voorgelegd of de organisatie waar zij werkzaam zijn assurance-opdrachten verricht voor beursgenoteerde ondernemingen. Het belang van klimaatvraagstukken in de eigen werkomgeving van de accountant zal ook groter zijn als die zelf betrokken is bij deze vorm van dienstverlening. Daarom is ook de vraag voorgelegd of de respondenten zelf betrokken zijn bij dienstverlening ten aanzien van klimaatvraagstukken.

Tabel 1: Relatie assurance-opdrachten voor beursfondsen en betrokkenheid bij dienstverlening m.b.t. klimaatvraagstukken

Organisatie doet assurance-opdrachten voor beursfondsen	Betrokken bij dienstverlening klimaatvraagstukken		Totaal
	Niet	Wel	
Nee	137 (60,6%)	38 (16,8%)	175 (77,4%)
Ja	42 (18,6%)	9 (4,0%)	51 (22,6%)
Totaal	179 (79,2%)	47 (20,8%)	226*

* Eén respondent heeft één van de vragen niet beantwoord, één respondent wist niet of organisatie assurance-opdrachten voor beursfondsen uitvoert.

6 In 2018 waren in totaal 8.792 openbaar accountants lid van de NBA. Daarvan was 4.548 (52%) RA-accountant en 4.244 (48%) AA-accountant. Deze percentages komen vrijwel overeen met de verdeling van de respondenten in het onderzoek. De verdeling naar organisatiegrootte is ook in lijn met die van het ledenbestand van de NBA. Het relatieve aantal partners en directeuren in de steekproef en de daarmee verband houdende werkervaring is hoog ten opzichte van de verdeling van deze kenmerken van het NBA-ledenbestand. Het responspercentage van het onderzoek is 2,6% op grond van het ledental eind 2018 (www.accountant.nl/feiten-en-cijfers/ledenaantallen-nba/#).

7 Volgens onderzoek van de Rijksuniversiteit Groningen (2019) - verricht in opdracht van Planbureau voor de Leefomgeving - rapporteerde in 2017 72% van de aan de AEX, AMX en AsCX genoteerde ondernemingen over de strategie gericht op klimaatverandering, <https://www.rug.nl/feb/news/2019/transparant-over-klimaatimpact.pdf>

Wat betreft de eigen betrokkenheid bij dienstverlening die gerelateerd is aan klimaatvraagstukken geeft veruit het merendeel (79,2%) van de respondenten aan niet direct betrokken te zijn bij deze vorm van dienstverlening. Van de respondenten die wel betrokken zijn bij deze dienstverlening geeft de meerderheid (29 van de 47: 61,7%) aan dat dit voor een periode tussen de 1 en 5 jaar is. Slechts één respondent geeft aan langer dan 10 jaar betrokken te zijn bij klimaatgerelateerde dienstverlening.

De respondenten die actief betrokken zijn bij dienstverlening op het gebied van klimaatverandering, zijn voor het merendeel werkzaam bij accountantsorganisaties die geen assurance-opdrachten uitvoeren voor beursgenoteerde ondernemingen (zie Tabel 1). Er is dus binnen de steekproef geen directe relatie zichtbaar tussen de dienstverlening door de accountantsorganisatie aan beursfondsen en de eigen betrokkenheid van de accountant bij klimaatgerelateerde dienstverlening.⁸

Tabel 2: Verdeling van werkzaamheden over sectoren

Sector	Werkzaam in		Totaal
	Algemene controle- en adviespraktijk	Samenstelpraktijk	
Woningcorporaties	8	1	9
Overige multinationale ondernemingen - niet-financiële sector	28	4	32
Beursgenoteerde ondernemingen - niet financiële sector	11	2	13
Overheid (landelijk, regionaal of lokaal)	20	6	32
Onderwijs	4	2	6
Energie en afvalverwerking	9	8	17
Industriële sector	34	32	66
Financiële sector	24	24	48
Zorgsector	16	19	35
Bouwsector	26	53	79
Agrarische sector	6	30	36
Anders	72	112	184
Totaal	258	293	551

De respondenten is gevraagd welke werkzaamheden zij hoofdzakelijk doen en in welke sectoren zij dat doen. Wat betreft werkzaamheden is onderscheid gemaakt tussen de algemene controle- en adviespraktijk, en de samenstelpraktijk. Wat betreft sectoren is een onderscheid gemaakt tussen 11 nader gespecificeerde sectoren. In Tabel 2 is de verdeling van deze werkzaamheden over de gespecificeerde sectoren inzichtelijk gemaakt. Respondenten konden meerdere keuzes maken. De 228 respondenten hebben aangegeven ongeveer evenveel werkzaamheden te doen in de algemene controle- en adviespraktijk (46,8%) als in de samenstelpraktijk (53,2%). Beide praktijken zijn dus evenwichtig vertegenwoordigd in het onderzoek. Verder blijkt dat de respondenten in meerdere sectoren actief kunnen zijn. Van de respondenten hebben er 85 aangegeven alleen werkzaamheden te doen in de algemene controle- en adviespraktijk, 107 doen alleen werkzaamheden in de samenstelpraktijk en 34 respondenten zijn werkzaam in beide praktijken (2 respondenten hebben de vraag niet beantwoord). Van de respondenten die hebben aangegeven dat zij betrokken zijn bij opdrachten op het gebied van klimaatvraagstukken zijn de meesten werkzaam in de samenstelpraktijk en in het bijzonder de sectoren bouw en industrie.

We vinden geen overtuigende relatie tussen de uitgevoerde werkzaamheden en de betrokkenheid van de respondenten bij klimaatvraagstukken van cliënten (zie Tabel 3).⁹ De mogelijke oververtegenwoordiging van respondenten uit genoemde sectoren kan maken dat de uitkomsten van dit onderzoek een overtrokken beeld geven van de rol van externe accountants in de CO₂-kwestie in het algemeen.¹⁰ Anderzijds zijn de sectoren bouw en industrie relatief grote bedrijfstakken.

8 De hypothese dat beide kenmerken onafhankelijk van elkaar zijn, kan niet worden verworpen op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets (Chi²=0,66).

9 De hypothese dat beide kenmerken onafhankelijk van elkaar zijn, kan niet worden verworpen op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets (Chi²=3,05).

10 Hier wordt bedoeld op de zelfselectie bias, dat externe accountants die in hun werkzaamheden meer te maken hebben met het onderzochte thema eerder zullen reageren op de uitnodiging deel te nemen aan het onderzoek.

Tabel 3: De relatie tussen betrokkenheid bij dienstverlening ten aanzien van klimaatvraagstukken en de praktijk waarin respondenten werkzaam zijn.

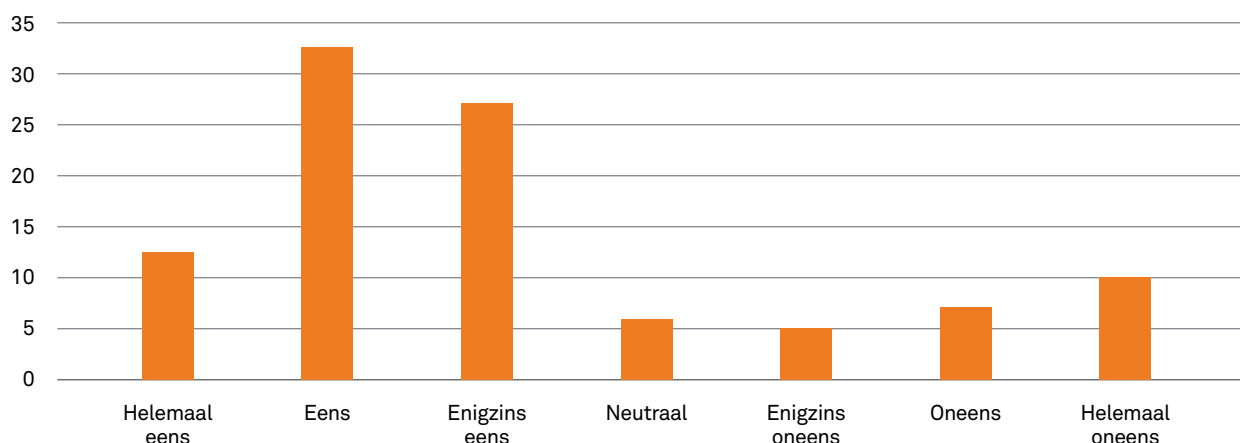
Werkzaam in	Betrokken bij dienstverlening klimaatvraagstukken		Totaal
	Niet	Wel	
Samenstelpraktijk	81 (35,8%)	26 (11,5%)	107 (47,3%)
Controle en adviespraktijk	72 (31,9%)	13 (5,8%)	85 (37,6%)
Beide	26 (11,5%)	8 (3,5%)	34 (15,0%)
Totaal	179 (79,2%)	47 (20,8%)	226*

* Twee respondenten hebben niet aangegeven in welke praktijk zij werkzaam zijn.

2.1.3 Houding van de accountant ten aanzien van klimaatverandering

Om een beeld te krijgen van de houding van de respondenten ten aanzien van klimaatverandering zijn twee vragen voorgelegd. Ten eerste is gevraagd in welke mate men zich persoonlijk zorgen maakt om klimaatverandering. Ten tweede is gevraagd aan te geven in welke mate in de privé-omgeving maatregelen zijn genomen om minder CO2 uit te stoten.

Grafiek 2: Antwoord op de stelling: 'Ik maak me persoonlijk zorgen over klimaatverandering' (in %)

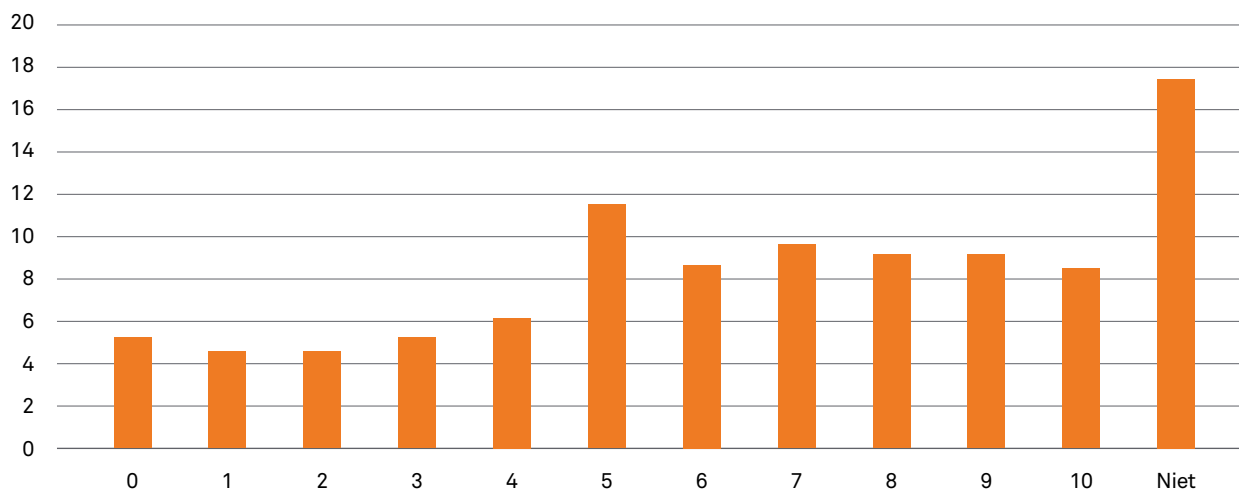


Op de vraag of zij zich persoonlijk zorgen maken over het klimaat, konden respondenten aangeven in welke mate zij het eens zijn met de stelling: "ik maak me persoonlijk zorgen over klimaatverandering". Op een 7-punts schaal, variërend van helemaal oneens (1 punt) tot helemaal eens (7 punten), is de gemiddelde score 4,80 (mediaan 5, "Enigszins eens"). Gemiddeld genomen maakt men zich dus zorgen. Het merendeel van de respondenten (71,9%) is het in ieder geval eens met de stelling, waarbij de antwoorden variëren van enigszins eens (27,2%), eens (32,5%) tot helemaal eens (12,3%). Een groep van 23 respondenten (10%) geeft aan het helemaal oneens te zijn met de stelling.

Uit een nadere analyse van deze informatie blijkt, dat geen sprake is van een verband tussen het aantal jaren dat respondenten in de accountancy werkzaam zijn en de mate waarin de respondenten zich zorgen maken. Het lijkt dus niet zo te zijn dat jongere medewerkers (die vanzelfsprekend minder ervaring hebben) zich meer zorgen maken dan oudere medewerkers van de accountantsorganisatie. We zien wel dat accountants die betrokken zijn bij klimaatgerelateerde opdrachten zich meer zorgen maken over klimaatverandering dan accountants die aangeven dat ze niet betrokken zijn bij zulke opdrachten.¹¹

¹¹ De hypothese dat beide kenmerken onafhankelijk van elkaar zijn, kan worden verworpen met een overschrijdingskans van 6% op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets (Chi²=11,9, p=0,06).

Grafiek 3: Mate waarin accountants privémaatregelen treffen tegen CO2-uitstoot (in%)



Op de vraag wat men in de eigen omgeving doet aan het terugdringen van de CO2-uitstoot scoren de respondenten gemiddeld een 5,16 (mediaan 5) op een schaal van 0 tot 10. De spreiding in de scores is vrij groot (standaarddeviatie 2,40, spreidingsbreedte 10). Veruit het merendeel van de respondenten geeft aan maatregelen te nemen tegen de eigen CO2-uitstoot. Een minderheid van 12 respondenten (5,3%), geeft aan in het geheel geen maatregelen te nemen (score 0). Deze vraag is overigens door een vrij grote groep (40 respondenten, 17,5% van het totaal) niet beantwoord.

Een nadere analyse van de uitkomsten leert, dat geen sprake is van een verband tussen het aantal jaren dat respondenten in de accountancy werkzaam zijn en de mate waarin privé-maatregelen worden getroffen. Wel kunnen we vaststellen dat accountants die betrokken zijn bij klimaatgerelateerde opdrachten meer privé-maatregelen treffen ter voorkoming van CO2-uitstoot.¹²

Uit eerder onderzoek naar de rol van de financieel professional¹³ bij het terugdringen van de CO2-uitstoot bleek een vergelijkbare hoge respons op de vraag naar privé-maatregelen tegen de eigen uitstoot. Een meerderheid van de respondenten uit dat onderzoek gaf aan groene stroom te gebruiken en een bovengemiddeld deel gaf aan in een elektrische auto te rijden (13%) en de CO2-uitstoot van vliegvluchten te compenseren (18%). Vergeleken met landelijke cijfers zijn de uitslagen aan de hoge kant. Dat kan deels verklaard worden door het bovengemiddelde opleidings- en welvaartsniveau van de onderzochte doelgroep.

2.1.4 Conclusie

De analyses zijn gebaseerd op een groep van 228 respondenten waarin de verdeling van RA's en AA's overeenkomt met die van het ledenbestand van de NBA. Het merendeel van de respondenten beschikt over ruime werkervaring en bekleedt een hoge positie in de organisatie. De meesten zijn beroepshalve niet betrokken bij de dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken maar maken zich wel zorgen over klimaatverandering en nemen in de privésfeer maatregelen tegen de uitstoot van CO2. Wat betreft de dienstverlening zijn de respondenten ongeveer in gelijke mate werkzaam in de samenstel- als in de algemene controle- en adviespraktijk. De dienstverlening vindt plaats in een veelheid van sectoren en niet alleen sectoren waarbij klimaatvraagstukken evident zijn.

12 De hypothese dat beide kenmerken onafhankelijk van elkaar zijn, kan worden verworpen met een overschrijdingskans van 3% op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets ($\chi^2=21,8$, $p=0,03$).

13 CO2 staat nauwelijks op de financiële agenda - Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO2-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop. NBA - Rijksuniversiteit Groningen, februari 2018.

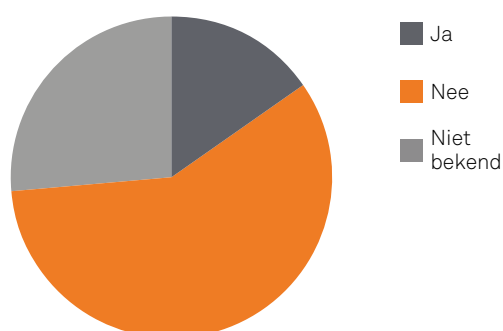
2.2 De accountantsorganisatie en de visie op de dienstverlening ten aanzien van klimaatvraagstukken

Vinden accountantsorganisaties de dienstverlening op het gebied van (de verslaggeving over) klimaatverandering van belang voor de eigen dienstverlening aan cliënten? Teneinde hierin inzicht te verwerven is de respondenten gevraagd in welke mate de accountantsorganisatie waar zij werkzaam zijn het belang van deze dienstverlening onderkent, in welke servicelijn(en) deze dienstverlening is ondergebracht en op welke wijze wordt gewerkt aan het creëren van bewustwording omtrent het belang van deze dienstverlening. Aanvullend hierop is in kaart gebracht of de accountantsorganisatie waar de respondenten werkzaam zijn haar eigen doelen op het gebied van haar CO₂-uitstoot heeft geformuleerd en of de medewerkers daarbij worden betrokken.

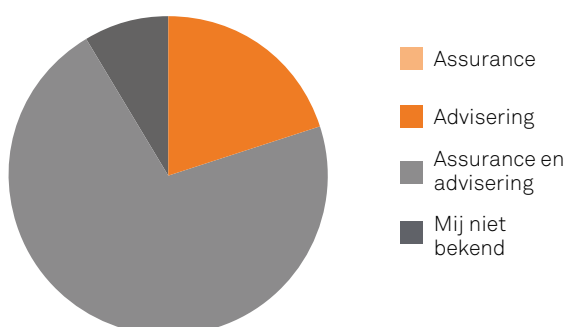
2.2.1 Het belang en de organisatie van de dienstverlening op het gebied van klimaatvraagstukken

Aan de respondenten is gevraagd of de accountantsorganisatie waar zij werkzaam zijn de effecten van CO₂-beleid op de externe verslaggeving, de financiële prestaties en de naleving van wet- en regelgeving bij haar cliënten ziet als een belangrijk onderdeel van de dienstverlening. Daarbij is tevens in kaart gebracht waar de betreffende accountantsorganisaties deze dienstverlening in de eigen organisatie hebben ondergebracht.

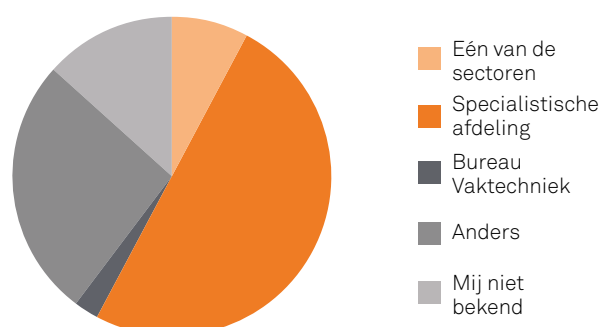
Grafiek 4a: Klimaatvraagstuk als belangrijk onderdeel van de dienstverlening.



Grafiek 4b: Servicelijn waar dienstverlening is ondergebracht.



Grafiek 4c: Afdeling waar dienstverlening is ondergebracht.

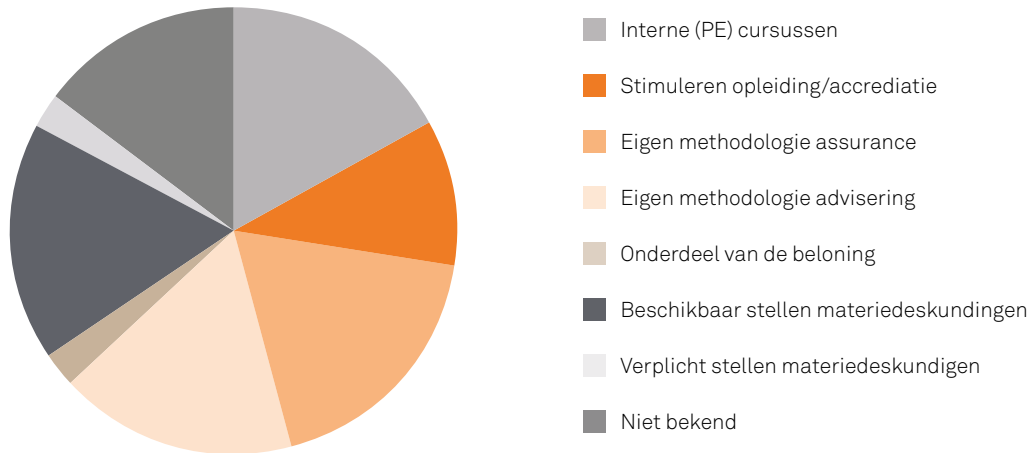


Van de respondenten geeft een meerderheid (58,3%) aan dat dienstverlening op het gebied van klimaatverandering geen belangrijk onderdeel van de dienstverlening is. Een veel kleiner deel (15,4%) geeft aan, dat de accountantsorganisatie waar men werkzaam is deze dienstverlening wel belangrijk vindt (Grafiek 4a). In Grafiek 4b is zichtbaar gemaakt, dat bij de accountantsorganisaties die klimaatvraagstukken wel een belangrijk onderdeel van de dienstverlening vinden, de meesten (71,4%) dit zowel een belangrijk onderdeel vinden van de activiteiten op het gebied van advisering als die van assurance. Er zijn geen respondenten die aangeven dat deze dienstverlening vooral een onderdeel is van alleen assurance. Voor zover er sprake is van dienstverlening over klimaatvraagstukken, is deze dienstverlening vooral ondergebracht bij een specialistische afdeling (50,0%).

2.2.2 Bewustwording van dienstverlening met betrekking tot het klimaatvraagstuk

Op de vraag op welke wijze de accountantsorganisatie actief werkt aan het creëren van bewustwording van de dienstverlening met betrekking tot het klimaatvraagstuk wordt gevarieerd geantwoord. De respondenten konden op deze vraag meerdere antwoorden kiezen.

Grafiek 5: Wijze waarop bewustwording van dienstverlening voor klimaatvraagstukken wordt gecreëerd.



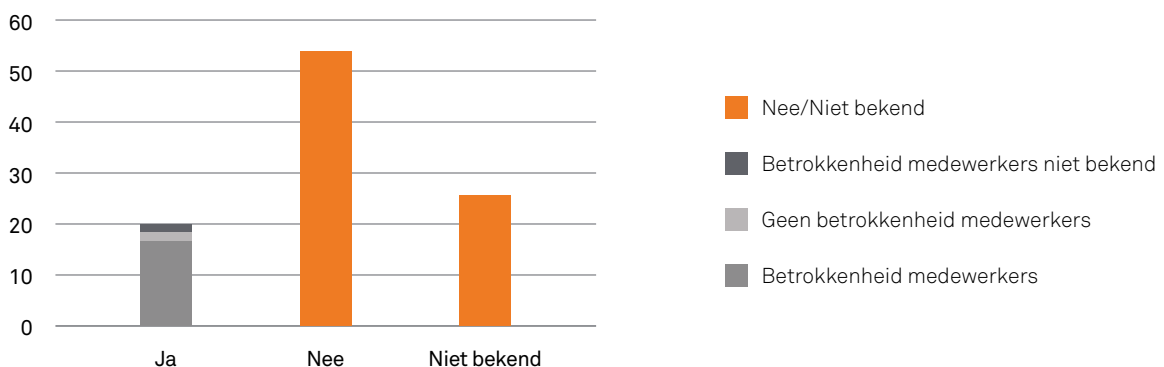
Het meest en even vaak worden genoemd: het volgen van interne (PE) cursussen, het ontwikkelen van een specifieke methodologie voor assurance- en voor adviesopdrachten, en het beschikbaar stellen, dan wel verplicht inschakelen van materiedeskundigen.

Van de respondenten die hebben aangegeven wel betrokken te zijn bij de dienstverlening met betrekking tot het klimaatvraagstuk (20,8%, zie Tabel 1), geeft veruit de meerderheid aan zich daarbij niet te laten ondersteunen door een (interne of externe) materiedeskundige (28 van de 47 respondenten). Van degenen die aangeven zich wel te laten ondersteunen door een deskundige (van een enkele keer tot zeer regelmatig) is dat ongeveer even vaak een externe als een interne specialist.

2.2.3 Eigen doelstellingen accountantsorganisaties

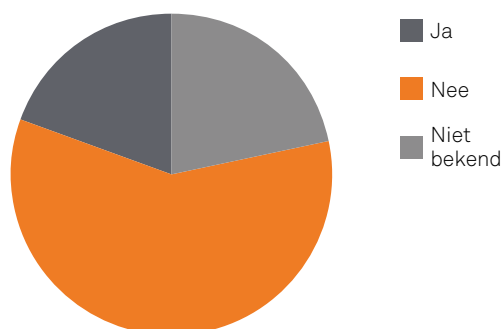
Aan de respondenten is gevraagd of de accountantsorganisatie waar zij werkzaam zijn, doelen heeft geformuleerd om de eigen CO₂-uitstoot te reduceren. Daarbij is tevens in kaart gebracht of bij het eventueel formuleren van beleid ter zake, de medewerkers van de eigen organisatie worden betrokken.

Grafiek 6: Mate waarin accountantsorganisaties eigen doelen op het gebied van CO₂-reductie hebben geformuleerd en, als dat zo is, of zij de medewerkers daarbij betrekken.



Uit Grafiek 6 blijkt dat van een beperkt aantal accountantsorganisaties bekend is dat zij CO₂-reductiebeleid hebben geformuleerd. Meer dan de helft van de respondenten (53,1%) geeft aan dat de eigen organisatie geen concrete CO₂-doelen heeft geformuleerd of is daarvan niet op de hoogte (26,3%). Indien de organisatie dat wel heeft gedaan, worden de medewerkers meestal betrokken bij het formuleren van deze doelstellingen. Ook zijn accountantsorganisaties niet actief in het stimuleren van de medewerkers om CO₂-uitstoot te reduceren. Bijna 60% van de respondenten geeft aan dat dit niet gebeurt (Grafiek 7). Eenzelfde beeld zien we terug in de beoordeling van het belang van CO₂-gerelateerde activiteiten in de dienstverlening aan cliënten: 58,3% van de organisaties waar respondenten werkzaam zijn, ziet dit niet als belangrijk onderdeel van de dienstverlening (Zie Grafiek 4a).

Grafiek 7: Accountantsorganisaties vragen hun medewerkers actief te participeren in initiatieven om CO₂-uitstoot te reduceren.



Accountantsorganisaties die een zichtbaar beleid op het gebied van CO₂-uitstoot hebben geformuleerd, motiveren hun personeel om ook actief te zijn op dat vlak. Uit de resultaten blijkt een zeer sterke samenhang tussen deze beide aspecten.¹⁴

2.2.4 Conclusie

Meer dan de helft van de accountantskantoren voert geen concreet beleid met betrekking tot het terugdringen van haar CO₂-uitstoot of vraagt haar medewerkers hierin actief te participeren. Ook ziet een meerderheid van de kantoren de effecten van CO₂-beleid op externe verslaggeving, financiële prestaties en naleving van wet- en regelgeving bij haar cliënten niet als belangrijk onderdeel van de dienstverlening. Voor zover zij dat wel vinden, betreft dat zowel assurance als advisering en is de dienstverlening meestal ondergebracht bij een specialistische afdeling.

2.3 De mate waarin cliënten het vraagstuk van klimaatverandering agenderen bij hun accountant en de motieven daarbij

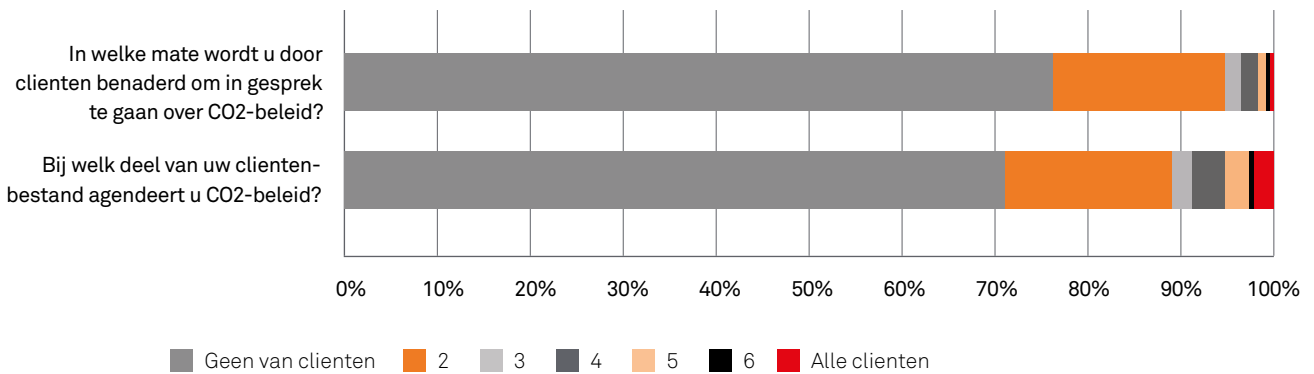
Aan de respondenten is gevraagd naar hun dialoog met de cliënt inzake het klimaatvraagstuk. Deze vraag is gesteld vanuit twee perspectieven: (1) in hoeverre cliënten de respondenten benaderen om met hen in gesprek te gaan over het CO₂-beleid van de onderneming en (2) in hoeverre respondenten bij de cliënten het onderwerp CO₂-beleid aankaarten.

2.3.1 Met de cliënt in gesprek gaan

Vanuit het cliëntenbestand van accountantsorganisaties is weinig vraag naar CO₂-gerelateerde accountancy-werkzaamheden. Driekwart (76,3%) van de cliënten gaat niet met de accountant in gesprek over het eigen CO₂-beleid. Andersom zien we nagenoeg hetzelfde beeld: 71,1% van de respondenten geeft aan dit thema niet te agenderen bij besprekingen met cliënten. Hiervoor is al vastgesteld (zie Tabel 1) dat 79,2% van de respondenten niet betrokken is bij de dienstverlening rondom klimaatvraagstukken. Het is daarom niet opmerkelijk dat dit onderwerp dan ook weinig wordt besproken met cliënten.

¹⁴ De hypothese dat beide aspecten onafhankelijk van elkaar zijn, kan worden verworpen met een overschrijdingskans kleiner dan 1% op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets (Chi²=143,0, p=0,00).

Figuur 1: Overleg met de cliënt over het CO2-beleid



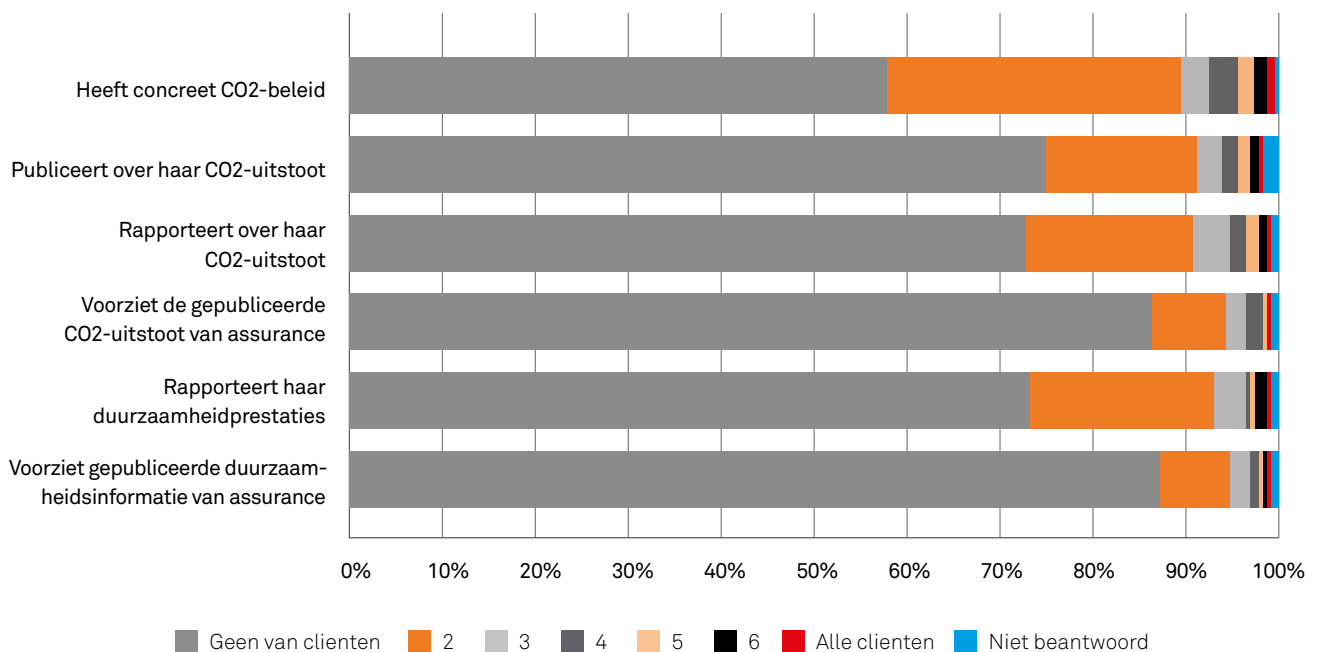
Volgens de groep van respondenten die aangeeft zelf betrokken te zijn bij de dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken, hebben deze diensten vooral betrekking op het duurzaamheidsverslag (24,4%), het jaarverslag (28,2%) en het integrale verslag (22,7%). Een viertal respondenten is betrokken bij dienstverlening ten aanzien van het EU-ETS-verslag en één respondent geeft aan dat de dienstverlening betrekking heeft op informatie op de website van de cliënt.

Van de groep accountants die het CO2-beleid wel agenderen bij hun cliënten zijn het niet, zoals kan worden verwacht, vooral de accountants die bij grotere accountantsorganisaties werken. We vinden geen significant verband tussen het agenderen van dit vraagstuk en organisatiegrootte.

2.3.2 Het beleid en de verslaggeving van de cliënt

Volgens de respondenten voert het merendeel van het cliëntenbestand (57,9%) geen concreet beleid over de eigen CO2-uitstoot (zie Figuur 2). Indien sprake is van CO2-beleid, is dat overwegend en uitsluitend verwoord in het formele beleid van de betreffende cliënt (20,6% van de totale steekproef). Een kleine groep concretiseert het CO2-beleid door het daarnaast te verwerken in de risicoanalyse (3,5%), en tevens door het beleid te vertalen naar gekwantificeerde reductiedoelstellingen (2,2%), als ook de werkelijke uitstoot te monitoren (1,3%).

Figuur 2: Beleid en verslaggeving op het gebied van CO2-uitstoot bij cliënten



Naar het oordeel van de respondenten is de verander(en)de wet- en regelgeving ter zake (32,9%) het voornaamste motief voor cliënten om CO2-beleid te formuleren. De beweegredenen - voor zover bekend bij de respondent (11,4% geeft aan het niet te weten) - zijn, in volgorde van belangrijkheid:

- verander(en)de wet- en regelgeving ter zake (32,9%);
- intrinsieke zorg om het klimaat (25,7%);
- invloed van stakeholders (18,6%);
- signalering van kansen door de ondernemingsleiding (7,1%);
- signalering van concrete risico's door de ondernemingsleiding (4,3%).

Met betrekking tot de openheid over de CO2-uitstoot van cliënten is respondenten gevraagd aan te geven welk deel van de cliëntenportefeuille hierover naar buiten treedt en in welke vorm. Figuur 2 toont de scores op de vragen over de openheid van cliënten. Het algemene beeld is dat - in de beleving van de respondenten - het merendeel van de cliënten geen concreet CO2-beleid voert (57,9%) en niet open is over de eigen CO2-uitstoot of meer algemeen de eigen duurzaamheidsprestaties. Volgens de respondenten rapporteert rond 73% van het cliëntenbestand in het geheel niet over de CO2-uitstoot noch over duurzaamheidsprestaties in meer algemene zin. Van het deel dat wel rapporteert, wordt meestal aangegeven dat het om veel minder dan de helft (schaal 2 in Figuur 2) van het cliëntenbestand gaat (respectievelijk 18,0% over CO2 en 19,7% over duurzaamheid). Van de cliënten die wel rapporteren, voorziet nog geen 8% (respectievelijk 7,9% en 7,5%) de CO2- dan wel duurzaamheidsinformatie van assurance.

2.3.3 Conclusie

Op basis van het vorenstaande kan worden geconcludeerd dat - voor zover door de respondenten wordt waargenomen - een groot deel van de ondernemingen nog geen beleid of informatievoorziening heeft op het gebied van de voor de onderneming relevante klimaatvraagstukken. Deze uitkomst komt overeen met de uitkomsten van het vergelijkbare onderzoek onder accountants in business: de financieel professional, zoals verwoord in het rapport 'CO2 staat nauwelijks op de financiële agenda' (NBA, 2018).

2.4 Kennis over CO2-beleid in het algemeen

Om het algemene kennisniveau over CO2-beleid van de respondenten te meten, hebben we hen gevraagd aan te geven in welke mate zij bekend zijn met een twaalfstal standaarden of richtlijnen. Daarbij is gevraagd op een 5-punts schaal (die varieert van helemaal niet bekend tot in zeer grote mate bekend) aan te geven in hoeverre zij bekend zijn met de betreffende richtlijn of standaard. Daarbij is een onderscheid gemaakt tussen (1) een groep met standaarden op het gebied van beleid en verslaggeving en (2) een groep met standaarden op het gebied van assurance. De genoemde standaarden betreffen voor het merendeel beleid, verslaggeving en assurance op het gebied van duurzaamheid in meer brede zin, waarvan het klimaatvraagstuk een onderdeel is. Enkele daarvan, zoals het Greenhouse Gas (GHG) Protocol, de Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) en Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) 3410 zijn specifiek gericht op de diverse aspecten van het klimaatvraagstuk.

2.4.1 Standaarden gericht op beleid en verslaggeving

Tabel 4 toont de scores op de verschillende kennisitems van hoogste tot laagste gemiddelde score ten aanzien van een groep standaarden die zijn gericht op CO2- en duurzaamheidsbeleid en de verslaggeving daarover.

Tabel 4: Algemeen kennisniveau over specifieke beleid- en verslaggevingstandaarden

Geef aan in hoeverre u bekend bent met de volgende richtlijnen/standaarden?	Gemiddelde score	Standaard-deviatie
<i>1= helemaal niet bekend tot 5=in zeer grote mate bekend</i>		
Klimaatakkoord van Nederland	2,50	0,90
Klimaatakkoord van Parijs	2,42	0,93
Global Reporting Initiative (GRI)	1,70	1,03
United Nations Sustainable Development Goals	1,60	1,08
International Integrated Reporting Council (IIRC)	1,55	0,93
European Union Emissions Trading System (EU ETS)	1,44	0,78
EU-Richtlijn 2014/95/EU	1,37	0,81
Greenhouse Gas Protocol (GHG)	1,29	0,75
Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD)	1,20	0,58

Uit de gemiddelde scores is af te leiden dat de respondenten het best bekend zijn met de klimaatakkoorden van Nederland en Parijs. De tabel laat verder zien dat respondenten minder bekend zijn met de meer internationaal georiënteerde beleidsinstrumenten op het terrein van CO₂- en duurzaamheidsbeleid en de verslaggeving daarover. Een meer in het oog springende uitkomst betreft de relatief lage score voor de Richtlijn 2014/95 EU. Dit betreft EU-regelgeving gericht op de opname van relevante duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag van grote organisaties van openbaar belang.

De lage score hangt waarschijnlijk samen met de vertegenwoordiging in de steekproef van accountants die werkzaamheden verrichten voor beursgenoteerde ondernemingen.¹⁵ Zo is bijvoorbeeld de accountantsorganisatie van 3 op de 4 respondenten (79% van de respondenten, zie Tabel 1) niet betrokken bij assurance-opdrachten voor beursgenoteerde ondernemingen en geeft een grote meerderheid van de respondenten aan niet werkzaam te zijn in de advies- of samenstellpraktijk van ondernemingen van algemeen belang (beursfondsen en financiële sector) en multinationale ondernemingen (zie Tabel 2).

2.4.2 Standaarden gericht op assurance

In de Nederlandse situatie zijn voor accountants die betrokken zijn bij assurance-opdrachten op het gebied van niet-financiële informatie of duurzaamheidsverslaggeving in ieder geval twee standaarden uit de NV COS relevant: standaard 3000 (assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie) en standaard 3810N (assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen). Standaard 3410 is specifiek van toepassing op emissie-verslagen (broeikasgasemissies).

Tabel 5: Algemeen kennisniveau over specifieke assurance-standaarden

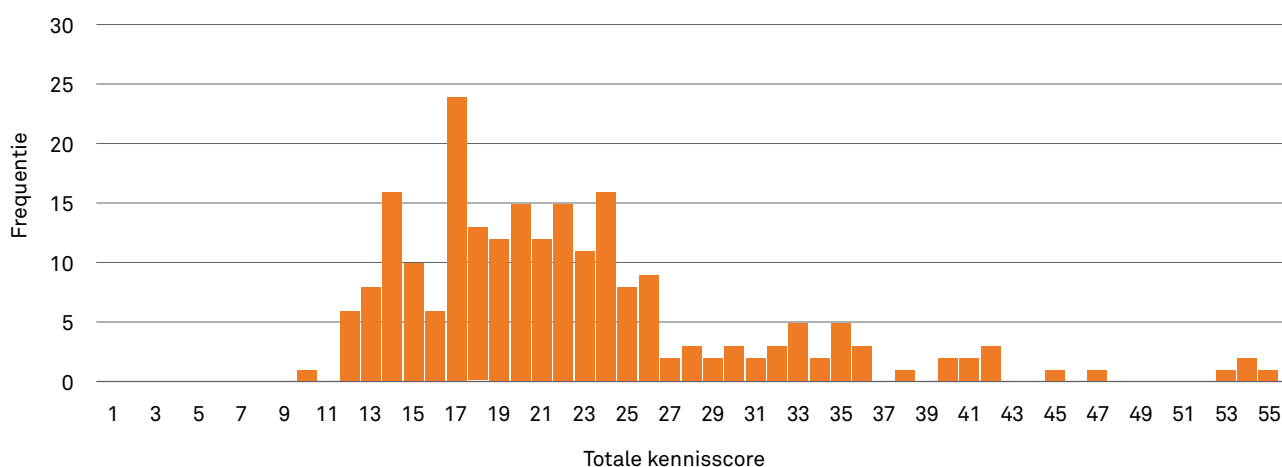
Geef aan in hoeverre u bekend bent met de volgende richtlijnen/standaarden?	Gemiddelde score	Standaard-deviatie
<i>1= helemaal niet bekend tot 5=in zeer grote mate bekend</i>		
NV COS 3000	2,81	1,28
NV COS 3410	2,43	1,29
NV COS 3810N	2,19	1,17

¹⁵ De hypothese dat beide aspecten onafhankelijk van elkaar zijn, kan worden verworpen met een overschrijdingskans van 11% op basis van de Pearson Chi-kwadraat toets (Chi²=21,7, p=0,11).

Het is geen verrassing dat de genoemde controlestandaarden - naast de beide klimaatakkoorden (Tabel 5) - gemiddeld genomen de grootste bekendheid genieten. Wel opvallend is dat de spreiding in de scores het hoogst is voor de controlestandaarden. Gegeven de doelgroep, mag worden verondersteld dat kennis van de beroepsregels aanwezig is. Toch geeft respectievelijk 19%, 31%, en 35% van de respondenten aan helemaal niet bekend te zijn met de controlestandaarden NV COS 3000, 3410 en 3810N. Overigens kan dat ook weer verband houden met de lage betrokkenheid van de respondenten bij klimaatvraagstukken in hun beroepspraktijk (zie Tabel 1).

De scores van de respondenten op iedere afzonderlijke kennisvraag zijn opgeteld om een beeld te krijgen van het totale kennisniveau van de respondenten. De frequentieverdeling van de totale kennisscore is weergegeven in Grafiek 8. Respondenten scoren gemiddeld 22,4 punten waarbij de scores variëren van 10 tot 55 (de hoogst mogelijke score is 60: 12 vragen maal 5 punten). Ook de totaalscores per respondent laten zien dat het kennisniveau over de standaarden en richtlijnen ter zake relatief laag is. Het merendeel van de respondenten is niet goed bekend met de belangrijkste beleidsrichtlijnen en -standaarden over niet-financiële informatie in het algemeen en CO₂-uitstoot in het bijzonder.

Grafiek 8: Frequentietabel van de totale kennisscore



* De gemiddelde totale kennisscore is 22,4, de standaarddeviatie 8,3 en het aantal observaties 226 (2 respondenten hebben de kennisvragen niet beantwoord).

2.4.3 Conclusie

Wat betreft het kennisniveau inzake standaarden die zijn gericht op CO₂-beleid, verslaggeving en assurance zijn de respondenten in meerderheid goed bekend met de controlestandaarden (NV COS) ter zake en de klimaatakkoorden van Nederland en Parijs. Met betrekking tot de controlestandaarden valt wel op dat een aanzienlijk deel daar helemaal niet bekend mee is. Datzelfde geldt voor de lage bekendheid met de EU-richtlijn over het opnemen van niet-financiële informatie in het bestuursverslag van grote organisaties van openbaar belang. Dat respondenten minder bekend zijn met de controlestandaarden en de nieuwe EU-richtlijn over niet-financiële informatie hangt waarschijnlijk samen met het lage aandeel van de respondenten dat betrokken is bij klimaatgerelateerde werkzaamheden voor cliënten.

2.5 Mening van de accountant ten opzichte van enkele specifieke vraagstukken aangaande klimaatverandering

We hebben de respondenten gevraagd een mening te geven over enkele specifieke aspecten inzake het CO₂-beleid van organisaties in het algemeen en hun cliënten in het bijzonder en over hun visie ten aanzien van hun eigen rol en ontwikkeling ter zake. Daarvoor hebben wij een aantal stellingen geponereerd waarbij de respondent kon aangeven het daarmee eens of oneens te zijn. Omdat wij geen mening bij de respondent wilden afdwingen, vanwege het risico van non response, hebben we ook de keuzemogelijkheid "geen mening" geboden.

2.5.1 Enkele specifieke beleidskeuzes

Organisaties kunnen er voor kiezen om te rapporteren over hun CO₂-uitstoot, al dan niet voorzien van assurance. In de praktijk is zichtbaar dat - met name beursgenoteerde ondernemingen en semipublieke organisaties - in toenemende mate transparant zijn over hun prestaties op het gebied van duurzaamheid, waaronder de CO₂-uitstoot. De risicoanalyse wordt gezien als een plek (in het jaarverslag) voor het management om zichtbaar te maken in hoeverre klimaatverandering en de impact daarop voor de organisatie een relevant thema is. Ten slotte wordt in het maatschappelijk debat ingegaan op de vraag of het beprijzen van de CO₂-uitstoot door ondernemingen een bruikbaar instrument is om de uitstoot terug te dringen, en of in dat kader het EU ETS systeem een geschikt instrument is. Aan de respondenten is over deze onderwerpen hun mening gevraagd.

Tabel 6: Mening van de openbaar accountant over CO₂-beleid

Ik vind:	Ja (%)	Nee (%)	Geen mening (%)	N
• het de vrije keuze van organisaties om te rapporteren over CO ₂ -uitstoot:	65,2	25,6	9,3	227
• dat de verslaggeving over CO ₂ -uitstoot van assurance moet worden voorzien:	31,4	46,0	22,6	226
• beprijzing van CO ₂ -uitstoot een bruikbaar instrument om deze uitstoot terug te dringen:	52,0	27,8	20,3	227
• het EU-ETS-systeem een zeer geschikt instrument om de CO ₂ -uitstoot terug te dringen:	17,6	42,7	39,7	227
• het instellen van een interne CO ₂ -prijs een bruikbaar instrument om de CO ₂ -uitstoot terug te dringen:	34,5	31,4	34,1	226
• dat organisaties in hun risicoanalyse nadrukkelijk aandacht moeten besteden aan de financiële impact van klimaatverandering:	58,6	22,5	18,9	227

Een meerderheid (65,2%) van de respondenten geeft aan dat de rapportage over CO₂-uitstoot op vrijwillige basis moet gebeuren. De respondenten is ook gevraagd aan te geven waar de informatie over CO₂-uitstoot zou moeten worden opgenomen, indien het rapporteren ervan verplicht wordt gesteld. Een vrijwel even grote groep geeft aan dat dit in het jaarverslag moet worden opgenomen (binnen de scope van NV COS 720), dan wel op de website van de organisatie (respectievelijk 36,6% en 34,8%). Een veel kleinere groep (11,9%) vindt dat deze informatie in de jaarrekening moet worden opgenomen, binnen de scope van de accountantscontrole. De overige respondenten hebben geen mening (9,3%) of zijn voor een andere vorm van verslaggeving (7,5%). Bijna 1 op de 3 respondenten (31,4%) is van mening van de verslaggeving over CO₂-uitstoot (indien van toepassing) van assurance moet worden voorzien. Iets minder dan de helft (46%) vindt dit niet nodig.

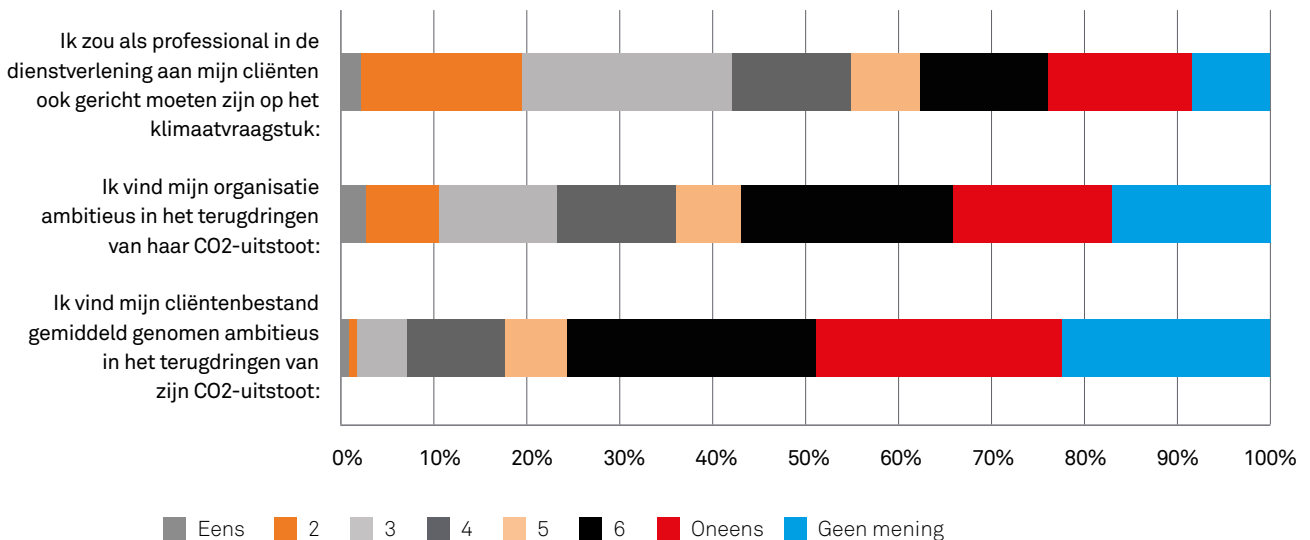
Het beprijzen van CO₂-emissies wordt door de helft van de respondenten (52%) als een bruikbaar middel gezien om de uitstoot te reduceren. Over de instelling van een interne CO₂-prijs als bruikbaar instrument zijn de meningen verdeeld (34,5% vindt dit wel en 31,4% niet). Men vindt het Europese CO₂-emissiehandelsstelsel (EU ETS) over het algemeen geen geschikt instrument (17,6% wel en 42,7% niet), ondanks het feit dat 52% van de respondenten CO₂-beprijzing als een bruikbaar instrument ziet om uitstoot terug te dringen.

Wel is men van mening dat de financiële impact van klimaatverandering, waaronder de uitstoot van CO₂, nadrukkelijk aandacht moet krijgen in de risicoanalyse van organisaties. Bijna 3 op de 5 respondenten (58,6%) is het eens met deze stelling. Toch gaan openbaar accountants een gesprek daarover met de cliënt meestal niet aan: het merendeel (71,1%) van de respondenten geeft aan dit niet te doen (zie Figuur 1). Met andere woorden: men vindt dit in meerderheid wel belangrijk, maar snijdt het onderwerp klimaat meestal niet zelf aan.

2.5.2 Mening van de accountant over rol en ambities

De respondenten is een aantal stellingen voorgelegd over hun visie op de ontwikkeling van hun rol ten aanzien van het klimaatvraagstuk in gesprek met hun cliënten. Daarnaast is de respondenten gevraagd om een mening te geven over de ambitie van hun cliënten ten aanzien van het klimaatvraagstuk in vergelijking met de ambitie van de eigen accountantsorganisatie. Respondenten konden op een 7-punts schaal aangeven in hoeverre zij het eens dan wel oneens zijn met de stellingen.

Figuur 3: Mening van de accountant over de ontwikkeling van de eigen rol en de ambities van cliënten en de accountantsorganisatie.



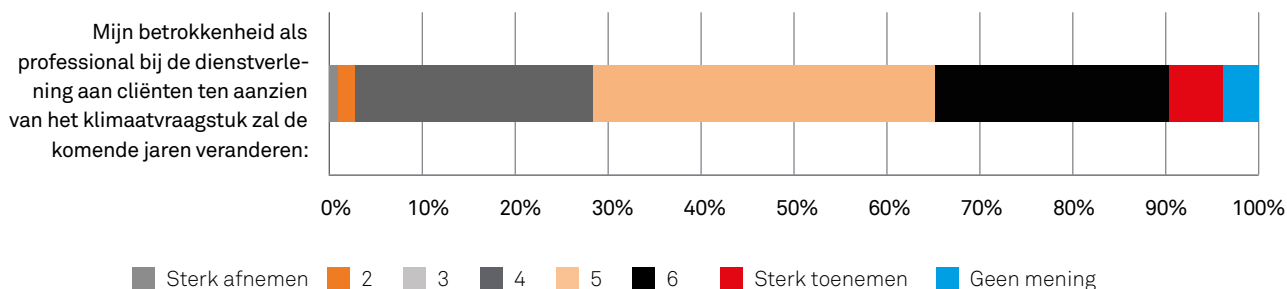
Over het algemeen vinden de respondenten de eigen organisatie ambitieuzer met betrekking tot het terugdringen van de CO2-uitstoot dan het cliëntenbestand. Met de stelling: "Ik vind mijn organisatie ambitieus in het terugdringen van CO2-uitstoot.", is 23,2% van de respondenten het eens (variërend van helemaal eens (2,6%), eens (7,9%) en enigszins eens (12,7%)). Voor wat betreft het eigen cliëntenbestand antwoordt 7% van de respondenten het in enigerlei mate eens te zijn met de stelling. Veruit de meeste respondenten vinden het CO2-beleid van zowel de eigen organisatie als het cliëntenbestand niet ambitieus. Bijna de helft van de respondenten (47%) is het in enigerlei mate oneens met de stelling dat de eigen organisatie een ambitieus CO2-beleid heeft en 60% vindt dat met betrekking tot het CO2-beleid van haar cliënten.

Er is overigens wel een grote variatie in de mening van respondenten met betrekking tot deze stellingen, zoals uit Figuur 3 blijkt.

Op de stelling: "Ik zou als professional in de dienstverlening aan mijn cliënten ook gericht moeten zijn op het klimaatvraagstuk.", antwoordt 42,0% van de respondenten het daarmee in enigerlei mate eens te zijn. Gegeven de lage inschatting van de CO2-ambities van de cliënten ten opzichte van de eigen organisatie is dat wellicht geen verrassende uitkomst. Overigens is een bijna even grote groep van 36,7% van de respondenten het in enigerlei mate oneens met deze stelling. Gevraagd naar een mogelijke verandering in de betrokkenheid bij deze dienstverlening aan haar cliënten de komende jaren, antwoordt 67,7% te verwachten dat deze in meer of mindere mate zal toenemen (zie Figuur 4). Een kwart van de respondenten (schaal 4, 25,7%) verwacht dat deze betrokkenheid niet zal veranderen de komende jaren en 2,7% is van mening dat de betrokkenheid zelfs zal afnemen (4,0% van de respondenten had geen mening).

Ook met betrekking tot deze twee stellingen blijkt er een sterke variatie in meningen van de respondenten te zijn. Men is het er grotendeels wel over eens dat de eigen betrokkenheid bij de dienstverlening over klimaatvraagstukken zal veranderen.

Figuur 4: Mening van de accountant over de verandering van de betrokkenheid bij dienstverlening m.b.t. klimaatvraagstukken

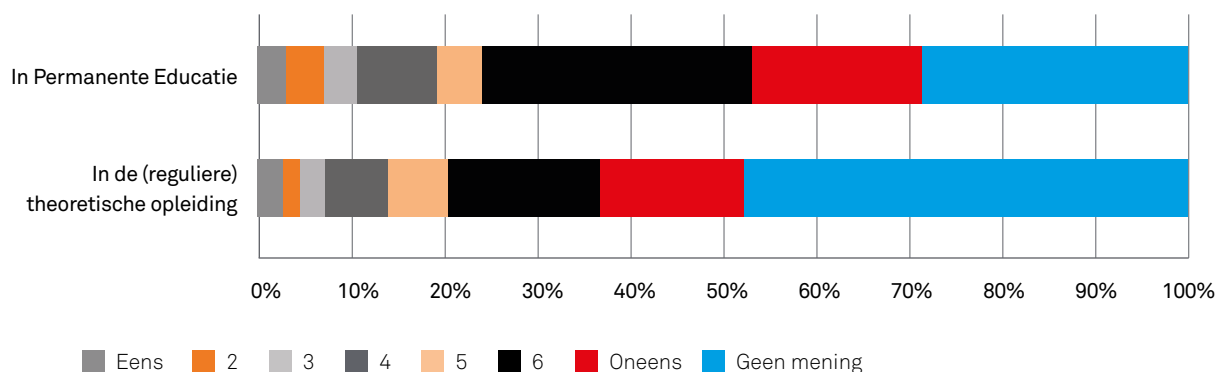


De uitkomsten zijn weliswaar niet een op een vergelijkbaar (mede door de andere tijd waarin de onderzoeken hebben plaatsgevonden, respectievelijk 2017 en 2019), maar een overeenkomst met de uitkomsten uit een eerder onderzoek onder accountants in business¹⁶ is dat zij meer bij de materie betrokken zouden willen zijn dan nu het geval is. Hierbij valt echter op dat onder deze financieel professionals een veel hoger percentage (82%) zelf van mening is dat zij een rol bij CO₂-beleid zouden moeten spelen, dan onder externe accountants (42%). Waarbij echter een ruime meerderheid (68%) van de externe accountants verwacht dat dit de komende jaren zal toenemen.

2.5.3 Klimaatverandering en accountantsonderwijs

Wat betreft het onderwijs in het opleidingstraject tot accountant zijn de respondenten van mening dat het onderwerp niet-financiële informatie onvoldoende aandacht krijgt in zowel het reguliere aanbod als in het aanbod van Permanente Educatie (PE). Figuur 5 toont de resultaten met betrekking tot dit vraagstuk. Respondenten is de stelling voorgelegd of de assurance van niet-financiële informatie, zoals die met betrekking tot CO₂-beleid en -uitstoot, voldoende aandacht krijgt in beide generieke trajecten van de accountsopleiding. Van de respondenten vindt 7% dat er voldoende aandacht voor dit onderwerp is in de reguliere opleiding en 10,5% vindt dat er voldoende aandacht voor is in de permanente educatie. Het valt op dat een groot deel van de respondenten geen mening geeft over deze kwestie: bijna de helft (47,7%) van de respondenten in de situatie van de reguliere opleiding en meer dan een kwart (28,7%) in de situatie van de permanente educatie. Wat betreft de reguliere opleiding kan dit worden verklaard doordat een groot deel van de respondenten al langere tijd werkzaam is (zie Grafiek 1b) en daardoor minder bekend zal zijn met de inhoud van het huidige reguliere onderwijs. Wat betreft de permanente educatie kan dit mogelijk worden verklaard doordat de respondenten cursussen over het onderwerp niet kiezen, gegeven de uitkomst dat het merendeel (79%, zie Tabel 1) niet betrokken is bij de dienstverlening met betrekking tot klimaatvraagstukken.

Figuur 5: De mening van de respondenten over de aandacht voor de assurance van niet-financiële informatie (zoals informatie met betrekking tot CO₂-beleid en -uitstoot) in de opleiding van accountant.



16 CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda - Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop. NBA - Rijksuniversiteit Groningen, februari 2018.



**Sustainable
development**

**Greenhouse
gas**

Environment

Re

**Clim
cha**

**En
sav**

cycle

Emissio



mate
ange

Busines

Industry

ergy
ving

2.5.4 Conclusie

Veruit de meeste respondenten vinden het CO₂-beleid van zowel de eigen organisatie als het cliëntenbestand niet ambitieus. Zij zijn daarbij positiever over de ambities van de eigen organisatie dan die van de cliënten. Verder vinden ze dat de rapportage over CO₂-uitstoot op vrijwillige basis zou moeten gebeuren, het beprijzen van de uitstoot een bruikbaar instrument is, maar dat het EU-ETS-systeem geen geschikt instrument is. 42% van de respondenten vindt dat zij meer betrokken zouden moeten zijn bij klimaatvraagstukken en 68% verwacht dat zij hierbij in de (nabije) toekomst meer betrokken zal worden. Ook is men van mening dat het onderwerp meer aandacht moet krijgen in de educatie van accountants.

2.6 Eindconclusies

Op basis van de voorgaande analyses kunnen samenvattend de volgende conclusies worden getrokken.

Een beperkt aantal externe accountants houdt zich beroepshalve bezig met het vraagstuk van CO₂-reductie. Wel verwacht en ambieert een groot deel van hen een toenemende rol in deze. Dat de rol van de accountant ten aanzien van advisering of assurance bij klimaatvraagstukken nog beperkt is, wordt duidelijk in het percentage cliënten dat niet om deze dienstverlening vraagt (76%) en het percentage accountants dat dit vraagstuk niet agendeert (71%). Dit wordt versterkt doordat een groot deel van de cliënten van de respondenten niet concreet en transparant is over hun beleid en prestaties. Een meerderheid (58%) heeft sowieso geen beleid ten aanzien van klimaat geformuleerd, volgens de observatie van de respondenten. Ook van de accountantskantoren zelf voert meer dan de helft (53%) geen concreet CO₂-beleid. Accountantskantoren schatten de effecten van CO₂-beleid op hun dienstverlening bij cliënten op dit moment laag in.

Daar staat tegenover dat het merendeel van de respondenten zich wel degelijk zorgen maakt over klimaatverandering. Toch is men terughoudend ten aanzien van maatregelen die verslaggeving daarover verplicht stellen. Beprijzing van de CO₂-uitstoot van ondernemingen wordt door de helft (52%) wel als een bruikbaar instrument gezien, maar de inzet van het EU ETS systeem is volgens de meesten daarvoor geen goede keuze.

3 | Onderzoeksmethodologie en-verantwoording

Dit onderzoek is gebaseerd op het eerder in dit verslag gememoreerde onderzoek naar het beleid aangaande CO₂-uitstoot bij Nederlandse organisaties onder financieel professionals werkzaam bij deze organisaties¹⁷. De bij dat onderzoek gebruikte vragenlijst vormt de basis van de vragenlijst bij dit onderzoek. De vragenlijst bij dat onderzoek is tot stand gekomen op basis van literatuuronderzoek en explorerende interviews onder financial professionals (Accountants in Business). In dat onderzoek is gemeten hoever organisaties zijn gevorderd met hun broeigasbeleid, en wat de rol van de financieel professional daarbij is. Het huidige onderzoek is gericht op de rol van de openbaar accountant bij het CO₂-beleid.

In het onderhavige onderzoek hebben we expliciet onderscheid gemaakt tussen vragen over CO₂-beleid bij de eigen accountantsorganisatie en vragen over het CO₂-beleid bij de klanten van de accountantsorganisatie. Dit is een wezenlijk verschil met de eerdere enquête, waarin wij alleen vragen stelden over het beleid bij de organisatie waar de financial professional werkzaam is (of recent was geweest). Een ander belangrijk verschil is het aantal vragen. Ter verhoging van de respons is het aantal vragen sterk verminderd. Daarnaast is, vanwege het verschil tussen de rol van beide groepen financieel professionals in het CO₂-beleid van organisaties, de vraagstelling aangepast. De enquêtevragen zijn op correctheid en validiteit getoetst door medewerkers van de NBA. Op grond van de verschillen tussen beide onderzoeken, kunnen de resultaten ervan niet zondermeer met elkaar worden vergeleken. Daar waar dat wel mogelijk is, hebben we dat gedaan.

3.1 Vragenlijst

De vragenlijst bevat 50 vragen die zijn opgedeeld in de volgende 6 categorieën: kenmerken van de functie, kenmerken van de accountantsorganisatie, beleidsaspecten van de accountantsorganisatie, kennisniveau van de professional, mening van de professional over het CO₂-beleid van cliënten, en gedrag van de professional. Het invullen van de vragenlijst nam gemiddeld iets meer dan 10 minuten in beslag (616 seconden). In de enquête zijn lussen opgenomen zodat vragen die niet van toepassing waren, niet werden getoond en dus ook niet konden worden beantwoord. Verder is er in de opzet van de enquête voor gekozen om respondenten niet tot een antwoord te dwingen om naar een volgende vraag te kunnen gaan. Er is voor deze opzet gekozen om te voorkomen dat respondenten voortijdig de invulling van de enquête zouden staken.

We hebben in de analyse van de resultaten alleen de respons opgenomen van de respondenten die de enquête tot het einde toe hebben doorlopen en waarvan de respons als volledig is aangemerkt (door het gebruikte softwareprogramma Qualtrics). Daarbij hoeven dus niet alle vragen te zijn beantwoord (omdat ze niet van toepassing werden geacht of niet zijn beantwoord). Daardoor kan de totale response per vraag verschillen.

17 CO₂ staat nauwelijks op de financiële agenda - Onderzoek naar de rol van de financieel professional bij het CO₂-beleid van organisaties in Nederland en zijn visie hierop. NBA – Rijksuniversiteit Groningen, februari 2018.

3.2 Verspreiding van de enquête

De enquête is door middel van mailings onder de aandacht gebracht van de doelgroep. De enquête is alleen digitaal opengesteld via het programma Qualtrics. Respondenten zijn door een publieke oproep uitgenodigd deel te nemen aan de enquête door het aanklikken van een link. Deelnemers werden gestimuleerd tot deelname door het verloten van twintig waardebonnen van elk € 25. De enquête is opengesteld van begin september tot 21 oktober 2019. In deze periode hebben in totaal 333 mensen deelgenomen aan de enquête. Daarvan hebben 105 respondenten de enquête niet volledig doorlopen. De response van deze deelnemers is niet meegenomen in de analyse van de resultaten.

3.3 Representativiteit van de data

Het gebruik van een vragenlijst als dataverzamelmethode brengt beperkingen met zich mee voor het onderzoek. Het ligt voor de hand dat het vooral respondenten trekt met persoonlijke of professionele belangstelling en ervaring op het genoemde beleidsterrein. De consequentie is dat de gevonden resultaten een overschatting kunnen laten zien van de werkelijke situatie. Openbaar accountants zonder interesse in klimaatontwikkelingen en broeikasgasproblemen in het bijzonder zullen zich minder geroepen voelen deel te nemen aan de enquête. Daaruit zou geconcludeerd kunnen worden, dat de betrokkenheid bij het klimaatvraagstuk in de relatie met de cliënt bij de totale doelgroep nog beperkter is, dan dat de uitkomst van deze enquête doet vermoeden. Daarnaast is niet iedere accountant direct betrokken bij het broeikasbeleid van de eigen organisatie of van haar cliënten, waardoor niet iedereen de gevraagde detailkennis bezit.

Colofon

Over de NBA en Planet Finance

Als vervolg op de 'Groene Brigade' van de NBA, gericht op de rol van accountants en financials in de duurzame economie, is in 2020 de community Planet Finance van start gegaan. Een community waarin de keten van het accountantsberoep, in samenwerking met wetenschap, overheid, relevante organisaties en bedrijfsleven leert, deelt en krachten bundelt om tot concrete oplossingen en toepassingen te komen.

Binnen de projecten en activiteiten in deze community, staat als doelstelling centraal dat accountants bijdragen aan relevantie en betrouwbaarheid van sturings- en verantwoordingsinformatie die nodig is voor verduurzaming van organisaties. Meer informatie op www.nba.nl/planetfinance

Over iGOR

Het *Institute for Governance and Organizational Responsibility* (iGOR) verenigt Groningse academici met interesse in vraagstukken rondom het functioneren van Raden van Commissarissen en Raden van Toezicht. Wat ons drijft is nieuwsgierigheid naar de effectiviteit van bestaande praktijken, nieuwe ontwikkelingen, en antwoorden voor de toekomst.

We richten ons op drie thema's: Corporate Governance, Corporate Responsibility & Corporate Reporting. Onze ambitie is het op gang brengen van een gezonde kruisbestuiving tussen wetenschap en praktijk. Meer informatie op www.rug.nl/igor

Dit rapport is tot stand gekomen met medewerking van

Institute for Governance and Organizational Responsibility, Rijksuniversiteit Groningen:
prof. dr. D.A. de Waard, hoogleraar Financial Auditing, Directeur Executive Master of Accountancy
dr. T.A. Marra, universitair docent Vakgroep Accounting en Vakgroep Accountancy

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants:
drs. L.L.H. Geusebroek, beleidsmedewerker Beroep & Maatschappij

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

Antonio Vivaldistraat 2 - 8
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01
E nba@nba.nl
I www.nba.nl



**rijksuniversiteit
groningen**

**faculteit economie
en bedrijfskunde**