

Onafhankelijkheid accountant bij duurzaamheids-assurance-opdrachten en de waardeketen

A. Dieleman RA¹

Onafhankelijkheid is weliswaar geen fundamenteel beginsel voor accountants, als bedoeld in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants ('VGBA')², maar onafhankelijkheid is wel van fundamenteel belang voor het uitvoeren van assurance-opdrachten. Een assurance-opdracht wordt in het kader van onafhankelijkheid als volgt gedefinieerd:

“Professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken.”³

Het vertrouwen van die derde-gebruiker in combinatie met de zekerheid die een assurance-opdracht verstrekt, vraagt een onafhankelijk optreden van de accountant (c.q. het accountantskantoor⁴ waaraan hij⁵ verbonden is, het netwerk en de teamleden die een assurance-opdracht uitvoeren).

Met de introductie van assurance-opdrachten bij duurzaamheidsinformatie wordt daarmee ook de onafhankelijkheidsvraag voor dat type opdrachten relevant. Daarover gaat deze bijdrage, en dan specifiek over de onafhankelijkheidsvereisten met betrekking tot componenten uit de waardeketen (value chain components) als informatie uit die waardeketen onderdeel vormt van het duurzaamheidsverslag. Ik schrijf het artikel vanuit het vertrekpunt dat de groeps-assurance-opdracht van het duurzaamheidsverslag door een accountantskantoor wordt uitgevoerd.

1. International Ethics Standards for Sustainability Assurance

De *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) heeft begin 2025 definitieve regelgeving uitgebracht met daarin ethische en onafhankelijkheidsregels voor assurance-opdrachten bij duurzaamheidsinformatie: de *International Ethics Standards for Sustainability Assurance* (IESSA).⁶ Deze

IESSA hebben in Nederland juridisch geen rechtstreekse werking, maar de NBA heeft, als lid van IFAC, de verplichting om de internationale regelgeving van de IESBA zoveel mogelijk in Nederlandse regelgeving over te nemen.

Deze standaarden zijn van toepassing op duurzaamheids-assurance-opdrachten die betrekking hebben op verslaggevingsperiodes die beginnen op of na 15 december 2026 (ofwel: in veel gevallen met ingang van boekjaar 2027).

Dat de onafhankelijkheidsvoorschriften met betrekking tot de waardeketen extra uitdagend zijn, blijkt uit het feit dat de IESBA hiervoor een uitgestelde ingangsdatum heeft vastgesteld: deze voorschriften zijn van toepassing op duurzaamheids-assurance-opdrachten die betrekking hebben op verslaggevingsperiodes die aanvangen op of na 1 juli 2028 (afgezien van gebroken boekjaren betekent dit in de praktijk veelal boekjaren 2029).

In Nederland is voor de onafhankelijkheid van accountants(kantoren) de Verordening inzake de onafhankelijkheid van de accountant bij assurance-opdrachten (ViO) van toepassing. Deze ViO is in belangrijke mate gebaseerd op de onafhankelijkheidsbepalingen uit de door de IESBA uitgebrachte *Code of Ethics*, met dat verschil dat in Nederland gekozen is voor een meer *principle-based* set aan onafhankelijkheidsbepalingen in de ViO. De ViO zal (waar nodig) worden aangepast op basis van deze IESSA-bepalingen, zo blijkt uit het meerjarenplan van het College voor Beroepsreglementering van de NBA (met name omdat onafhankelijkheid in relatie tot de waardeketen een nieuw concept betreft dat tot op heden

1. Anton Dieleman is registeraccountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam, lid van de redactie van dit tijdschrift en was van 2017 tot medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.
2. De fundamentele beginselen uit deze VGBA zijn: a) professionaliteit; b) integriteit; c) objectiviteit; d) vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en e) vertrouwelijkheid (art. 2 VGBA).

3. Art. 1 ViO.
4. Voor de leesbaarheid gebruik ik de term 'accountantskantoor', maar de IESSA zijn professional-onafhankelijk geschreven, zodat het ook andere professionals kunnen zijn. De Basis for Conclusions bij de IESSA noemen dit 'profession-agnostic'.
5. Voor 'hij', 'hem' en 'zijn' moet tegelijkertijd 'zij' en 'haar' worden gelezen.
6. <https://www.ethicsboard.org/publications/login/77819>.

geen aandacht in de regelgeving vroeg).⁷ De ViO is van toepassing op alle assurance-opdrachten die door accountants worden uitgevoerd, waarbij het merendeel van de bepalingen opdracht-onafhankelijk is (uitgezonderd de bepalingen bij een wettelijke controle van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang). Om een voorbeeld te geven: als sprake is van een controle-opdracht van de jaarrekening gelden identieke onafhankelijkheidsvoorschriften als bij een beoordelingsopdracht van tussentijdse cijfers.

2. Belang waardeketen in duurzaamheidsinformatie

Hierna volgt eerst een korte toelichting op het belang van die waardeketen in de duurzaamheidsinformatie. Het concept van de waardeketen (zoals dat in duurzaamheidsverslagen wordt gehanteerd⁸) betekent dat een assurance-cliënt niet alleen rapporteert over de eigen duurzaamheidsonderwerpen, maar hierbij ook de relevante informatie uit de waardeketen betreft. Zowel upstream- (zoals grondstoffenleveranciers, producenten van halffabricaten, toeleveranciers van toeleveranciers, etc.) als downstream-relaties (distributeurs, detailhandel, klanten en de uiteindelijke eindgebruikers van producten en diensten) vallen hieronder. Een belangrijke reden voor het integreren van de informatie uit de waardeketen in het duurzaamheidsverslag is dat in veel situaties het grootste deel van de duurzaamheidsimpact zich voordoet buiten de eigen organisatie.

3. Algemene opmerkingen vooraf

Als informatie uit de waardeketen in het duurzaamheidsverslag wordt verwerkt, levert dat uit oogpunt van onafhankelijkheid een aantal bijzondere vraagstukken op.

De waardeketen is extra uitdagend in het kader van onafhankelijkheid, omdat informatie uit die waardeketen in het duurzaamheidsverslag wordt verwerkt, terwijl de entiteiten uit die waardeketen geen verbonden derde vormen van de assurance-cliënt. Een verbonden derde is een natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke (rapporterende) entiteit, dan wel in-

vloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit, alsmede de huishouding waarin de verantwoordelijke entiteit feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid.⁹ Ofwel: informatie uit de waardeketen die in het duurzaamheidsverslag wordt verwerkt komt van personen/entiteiten buiten de kring waar sprake is van een bepaalde gezagsrelatie door of in de assurance-cliënt. De assurance-cliënt kan daarmee niet (althans niet op basis van een directe gezagsrelatie) invloed uitoefenen op de partij in de waardeketen en dus mogelijk niet alle relevante informatie van voldoende kwaliteit verkrijgen die voor het rapporteren over de waardeketen van belang is. Uiteraard heeft de assurance-cliënt wel enige invloed in de upstream-waardeketen en kan zo aan die partijen bepaalde duurzaamheidsverplichtingen en -rapportages opleggen. Maar die invloed is altijd beperkt en geldt veelal niet de downstream-waardeketen.

Daarnaast kan de waardeketen gedurende het opstellen van het duurzaamheidsverslag nog wijzigen (in tegenstelling tot de groepsstructuur van de assurance-cliënt). Als bijvoorbeeld op basis van de dubbele materialiteitsanalyse sprake is van onderwerpen die voor het eerst relevant worden, komt een eventuele waardeketen-relatie pas op dat moment aan de orde. Dat maakt het treffen van eventuele maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen voor de accountant soms complex (of wellicht zelfs onmogelijk).

De onafhankelijkheidsbepalingen met betrekking tot assurance-opdrachten bij duurzaamheidsinformatie zijn in de IESSA opgenomen in hoofdstuk 5405 dat betrekking heeft op *groeps*-duurzaamheids-assurance-opdrachten. De relatie met een 'groep' roept mogelijk niet direct herkenning op, omdat ook sprake kan zijn van duurzaamheidsinformatie die geen betrekking heeft op een (verslaggevingstechnische) groep, maar op een enkelvoudige entiteit. De reden voor de keuze van deze term door de IESBA is dat 'groep' in relatie tot duurzaamheidsinformatie een ruimere reikwijdte kent. Dit betreft duurzaamheidsinformatie die op meer dan een entiteit of business unit betrekking heeft. Daarmee worden de partijen in de waardeketen onderdeel van

7. <https://www.nba.nl/siteassets/over-de-nba/organisatie/commissies-en-adviesorganen/college-voor-beroepsreg-elementering/cb-meerjarenplan-2026-2028.pdf>

8. De definitie van waardeketen uit de *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) is als volgt: Het volledige scala activiteiten, hulpbronnen en relaties met betrekking tot het businessmodel van de onderneming en de externe omgeving waarbinnen zij opereert. Een waardeketen omvat de activiteiten, hulpbronnen en relaties die de onderneming gebruikt en waarop zij een beroep doet voor het creëren van haar producten of diensten van ontwerp tot levering, consumptie en end-of-life. De betrokken activiteiten, hulpbronnen en relaties situeren zich binnen: i. de eigen activiteiten van de onderneming, zoals human resources; ii. haar toeleverings-, marketing- en distributiekanaalen, zoals de inkoop van materialen

en diensten en de verkoop en levering van producten en diensten; en iii. de financierings-, geografische, geopolitieke en reguleringsomgeving waarin de onderneming opereert. Een waardeketen omvat de activiteiten, hulpbronnen en relaties die de onderneming gebruikt en waarop zij een beroep doet voor het creëren van haar producten of diensten van ontwerp tot levering, consumptie en end-of-life. De betrokken activiteiten, hulpbronnen en relaties situeren zich binnen: i.) de eigen activiteiten van de onderneming, zoals human resources; ii.) haar toeleverings-, marketing- en distributiekanaalen, zoals de inkoop van materialen en diensten en de verkoop en levering van producten en diensten; en iii.) de financierings-, geografische, geopolitieke en reguleringsomgeving waarin de onderneming opereert.

9. Art. 1 ViO.

een dergelijke groep en is het logische gevolg dat de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn gebaseerd op *groeps-duurzaamheids-informatie*.

4. ‘Persoonlijke’ betrokkenheid bij de assurance-opdracht

Onderdeel B bij hoofdstuk 5405 van de IESSA bevat specifieke onafhankelijkheidsvoorschriften voor accountants die betrokken zijn bij de waardeketen. Dit betreft de betrokkenheid als (natuurlijk) persoon of als accountantskantoor met de assurance-cliënt c.q. de component in de waardeketen. Het gaat dan om onderwerpen als financiële belangen, persoonlijke en familierelaties etc.

De IESSA maakt voor de onafhankelijkheidsregels onderscheid tussen de volgende categorieën voor wat betreft onafhankelijkheid in relatie tot componenten uit de waardeketen:

- a. de assurance-werkzaamheden bij de component in de waardeketen worden uitgevoerd door het groeps-assurance-team;
- b. de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd door een netwerk-onderdeel van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert;
- c. de assurance-werkzaamheden bij de component in de waardeketen worden uitgevoerd door een entiteit buiten het netwerk van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert;
- d. assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd door een andere professional.¹⁰ Een andere professional is een organisatie of individuele persoon die werkzaamheden voor de assurance-opdracht uitvoert, maar bij wie de accountant niet de mogelijkheid heeft om voldoende en passend betrokken te zijn bij die werkzaamheden.

4.1. Assurancewerkzaamheden door het groeps-assurance-team

Als de assurance-werkzaamheden bij de component in de waardeketen door het groeps-assurance-team worden uitgevoerd, moeten de leden van het groeps-assurance-team die verbonden zijn aan of werkzaam zijn bij het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk zijn van die component uit de waardeketen.¹¹ Voor alle duidelijkheid: dit is beperkt tot de component uit de waardeketen zelf; verbonden partijen (waarop de component in de waardeketen invloed van betekenis of feitelijke beleidsbepalende invloed heeft of die dergelijke invloed in de component in de waardeketen hebben) vallen daar niet onder.

Verder moet het accountantskantoor dat verantwoordelijk is voor de groeps-assurance-opdracht onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen, als dat accountantskantoor assurance-werkzaamheden bij die component in de waardeketen verricht.¹²

De IESSA verduidelijkt dat netwerk-organisaties van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert en personen die daarbij werkzaam zijn en betrokken zijn bij de groeps-assurance-opdracht, niet onafhankelijk hoeven te zijn ten opzichte van de component in de waardeketen.¹³ Met betrekking tot die netwerkorganisaties is dat begrijpelijk, voor de teamleden die werkzaam zijn bij de netwerkorganisaties lijkt mij dat minder voor de hand te liggen. Voor hen zou – als lid van het assurance-team – onafhankelijkheid ook een voorwaarde moeten zijn.

Het voorgaande verduidelijkt ik aan de hand van het verbod op het houden van financiële belangen in de duurzaamheids-assurance-cliënt.

Financieel belang wordt gehouden door	Financiële belangen toegestaan in de	
	Duurzaamheids-assurance-cliënt ¹⁴	Component in de waardeketen
Accountantskantoor dat de duurzaamheids-assurance-opdracht uitvoert	Nee	Nee
Netwerkorganisatie	Nee	Ja
Lid van het assurance-team werkzaam bij het accountantskantoor	Nee	Nee
Lid van het assurance-team werkzaam bij een netwerk-organisatie	Nee	Ja
Een andere partner/bestuurder van het accountantskantoor	Nee	Ja
Een andere professional die andere dan duurzaamheids-assurancediensten verleent	Nee	Ja

10. In de IESSA als ‘another practitioner’ aangeduid.

11. IESSA, par. R5405.30A.

12. IESSA, par. R5405.32.

13. IESSA, par. R5405.30A A2 en IESSA, par. R5405.32 A2.

14. IESSA, par. R5510.4

Met betrekking tot het houden van financiële belangen in de verbonden partijen van de duurzaamheids-

assurance-cliënt, of de component uit de waardeketen, geldt het volgende.

Financieel belang wordt gehouden door	Financiële belangen toegestaan in de verbonden partijen van de cliënt / component in de waardeketen	
	Duurzaamheids-assurance-cliënt ¹⁵	Component in de waardeketen
Voor alle bovengenoemde entiteiten / personen	Nee	Ja

4.2. Assurancewerkzaamheden binnen het netwerk

Als de assurance-werkzaamheden bij de component in de waardeketen (ten behoeve van de groeps-assurance-opdracht) worden uitgevoerd door een netwerkonderdeel van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert gelden de volgende onafhankelijkheidsvereisten:

- de leden van het assuranceteam van dat netwerkonderdeel moeten onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen (die voor hen kwalificeert als ‘eigen’ assurance-duurzaamheids-cliënt),¹⁶
- de leden van het groeps-assuranceteam die worden ingeschakeld bij de assurancewerkzaamheden door het netwerkonderdeel moeten onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen.¹⁷

De organisatie binnen het netwerk van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert moet onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen waar die organisatie assurancewerkzaamheden uitvoert.¹⁸

4.3. Assurancewerkzaamheden buiten het netwerk

De assurance-werkzaamheden bij de component in de waardeketen (ten behoeve van de groeps-as-

surance-opdracht) kunnen ook worden uitgevoerd door een organisatie buiten het netwerk van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert. In dat geval zijn de volgende onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing:

- de leden van het assuranceteam van de organisatie buiten het netwerk moeten onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen (die voor hen kwalificeert als ‘eigen’ assurance-duurzaamheids-cliënt);¹⁹
- de leden van het groeps-assuranceteam die worden ingeschakeld bij de assurancewerkzaamheden de organisatie buiten het netwerk moeten onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen.²⁰

De organisatie buiten het netwerk van het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert moet onafhankelijk zijn van de component in de waardeketen waar die organisatie assurancewerkzaamheden uitvoert.²¹

4.4. Samenvatting

De voorgaande paragrafen kunnen met het volgende schema – ontleend aan de Basis for Conclusions van de IESBA – als volgt worden samengevat.²² De tabel geeft aan in hoeverre de organisaties of personen onafhankelijk moeten zijn ten opzichte van de component uit de waardeketen.

15. IESSA, par. R5510.4
 16. IESSA, par. R5405.5.
 17. IESSA, par. R5405.30B.
 18. IESSA, par. R5405.33.
 19. IESSA, par. R5405.5.

20. IESSA, par. R5405.31.
 21. IESSA, par. R5405.34.
 22. https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-01/IESSA%20-%20Basis%20for%20Conclusion_1.pdf (blz. 40).

Wie voert de assurance-werkzaamheden uit	Kantoor van de groeps-assurance-opdracht	Component uit netwerk	Component buiten netwerk
Kantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert	Ja	Nee	Nee
Leden van het groeps-assurance-team	Ja	Nee	Nee
Component uit het netwerk	Nee	Ja	Nee
Leden van het groepsteam werkzaam bij de component in het netwerk	Nee	Ja	Nee
Andere onderdelen van het netwerk	Nee	Nee	Nee
Component buiten het netwerk	Nee	Nee	Ja
Leden van het groepsteam werkzaam bij die component buiten het netwerk	Nee	Nee	Ja

4.5. Assurancewerkzaamheden door een andere professional

Als assurance-werkzaamheden voor een groeps-assurance-opdracht worden uitgevoerd door een andere professional heeft het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert geen invloed op de door die andere professional uitgevoerde werkzaamheden. De IESSA vereisen in dat geval dat het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert zich ervan overtuigt dat de andere professional voldoet aan de onafhankelijkheidsvereisten met betrekking tot de component in de waardeketen.²³

Om hieraan te voldoen noemt de IESSA als voorbeelden: het beoordelen van een onafhankelijkheidsverklaring van die andere professional (een verklaring waarin hij zijn onafhankelijkheid met betrekking tot een specifieke opdracht bevestigt), of het opvragen van een bevestiging van die andere professional dat aan de relevante onafhankelijkheidsvoorschriften is voldaan met betrekking tot de component in de waardeketen.²⁴

Mijns inziens is het daarbij van belang dat het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert extra inspanningen verricht om zich

te overtuigen van de onafhankelijkheid van die andere professional en dit goed te documenteren. Dit geldt zeker in situaties waar die andere professional geen accountant is en daarom ook niet altijd ‘ervaring’ heeft met onafhankelijkheidsregelgeving en de naleving ervan.

5. Niet-assurance-diensten bij de component in de waardeketen

Een ander onderwerp dat in het kader van onafhankelijkheid een rol speelt is het verlenen van zogenoemde niet-assurance-diensten aan de component in de waardeketen. Dergelijke niet-assurance-diensten die worden uitgevoerd door het accountantskantoor dat de assurance-opdracht uitvoert (dan wel een netwerkorganisatie ervan) kunnen leiden tot een bedreiging uit zelftoetsing. De accountant toetst dan zijn eigen werkzaamheden, of die van een collega binnen zijn accountantskantoor of een netwerkorganisatie daarvan. De IESSA benoemt (evenals de Code of Ethics doet voor assurance-opdrachten bij financiële informatie) de volgende vormen van niet-assurance-diensten:²⁵

- diensten met betrekking tot duurzaamheidsdata en -informatie;

23. IESSA, R5406.6

24. IESSA, R5406.6 A1

25. IESSA, sectie 5600.

- administratieve dienstverlening;
- waarderingsdiensten en opdrachten met betrekking tot toekomstgerichte informatie;
- fiscale dienstverlening;
- internal audit-diensten;
- IT-dienstverlening;
- diensten in het kader van juridische procedures;
- juridische dienstverlening;
- dienstverlening inzake werving en selectie; en
- corporate finance-diensten.

Ik beperk me in dit artikel tot de onafhankelijkheidsvoorschriften die gelden in relatie tot de component in de waardeketen. Voor alle duidelijkheid: Het gaat dan niet om onafhankelijkheidsvereisten als een accountantskantoor zelf een assurance-opdracht bij duurzaamheidsinformatie van de component uit de waardeketen uitvoert. In dat geval zijn (uiteraard) de onafhankelijkheidsvoorschriften rechtstreeks op een dergelijke opdracht van toepassing. Het gaat in dit artikel om de situatie dat het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert (dan wel een onderdeel uit het netwerk of een organisatie buiten het netwerk) ook assurance-werkzaamheden verricht bij de component uit de waardeketen uitsluitend *in het kader van* de groeps-assurance-opdracht bij de duurzaamheidsinformatie waarin de informatie van een component uit de waardeketen is opgenomen.

De IESSA bevatten hiervoor geen specifieke onafhankelijkheidsbepalingen. Dit geldt voor alle volgende situaties waarbij niet-assurance-diensten worden verleend aan de component uit de waardeketen door:

- het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert;
- een onderdeel van het netwerk – ongeacht de vraag of door dit onderdeel assurance-werkzaamheden ten behoeve van de groeps-assurance-opdracht worden uitgevoerd;
- een organisatie buiten het netwerk.

De IESSA bevatten met betrekking tot het verlenen van niet-assurance-diensten uitsluitend de volgende algemene bepalingen:

- Een accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert moet onafhankelijk zijn van de assurance-cliënt waarvoor de assurance-opdracht wordt uitgevoerd;²⁶
- Voordat een accountantskantoor of netwerkorganisatie van dat accountantskantoor een opdracht aanvaardt om een niet-assurance-opdracht uit te voeren voor een duurzaamheids-assurance-cliënt moet op basis van het conceptuele raamwerk een eventuele bedreiging van de onafhankelijkheid worden beoordeeld.^{27,28}

Ofwel: De IESSA bevatten geen specifieke bepalingen met betrekking tot het uitvoeren van niet-assu-

rance-opdrachten voor componenten uit de waardeketen. Alle specifieke bepalingen die in de IESSA zijn opgenomen met betrekking tot de hiervoor genoemde niet-assurance-diensten richten zich op het accountantskantoor dat de assurance-opdracht uitvoert en netwerkonderdelen daarvan aan de ene kant en de duurzaamheids-assurance-cliënt aan de andere kant.

Ik had minimaal een principles-based algemene bepaling verwacht dat de bedreiging die een dergelijke niet-assurance-dienst met zich brengt in overweging zou moeten worden genomen voor het onafhankelijk uitvoeren van de assurance-opdracht bij het duurzaamheidsverslag. Als bijvoorbeeld het accountantskantoor dat de groeps-assurance-opdracht uitvoert (dan wel een netwerkonderdeel daarvan) tegelijk een niet-assurance-opdracht uitvoert bij een component uit de waardeketen, kan die niet-assurance-opdracht betrekking hebben op de informatie van die component uit de waardeketen die uiteindelijk ook in het duurzaamheidsverslag terecht komt en van materieel belang is. Een beoordeling of daarbij sprake is van een bedreiging uit zelftoetsing met de verplichting om in dat geval maatregelen te treffen, zou wat mij betreft een minimale vereiste in de IESSA moeten zijn.

6. ViO

Interessant is vervolgens welke consequenties de IESSA-bepalingen met betrekking tot componenten uit de waardeketen hebben voor de in Nederland geldende onafhankelijkheidsregelgeving voor accountants die is opgenomen in de ViO. Deze vraag is vooral relevant omdat de NBA in Nederland, vanwege de verplichtingen richting de IESBA, de internationale regelgeving zoveel mogelijk overneemt in de Nederlandse regelgeving, met waar nodig aanvullende vereisten als de nationale situatie daarom vraagt. Daarbij is een belangrijk uitgangspunt van de ViO dat de regelgeving opdracht-onafhankelijk moet zijn. Bij de implementatie van die ViO (en tot heden) is daarvan ook sprake. Zoals eerder toegevoegd is de ViO van toepassing op alle assurance-opdrachten die door accountants worden uitgevoerd, waarbij het merendeel van de bepalingen opdracht-onafhankelijk is.

Interessant is dan de vraag of die opdracht-onafhankelijke structuur van de ViO ertoe leidt dat hierin ook onafhankelijkheidsbepalingen voor duurzaamheidsopdrachten passen die betrekking hebben op componenten in de waardeketen. Ik licht dat kort toe op basis van de hiervoor in mijn artikel genoemde a) persoons- en kantoorgerichte onafhankelijkheidsvoorschriften; en b) de opdrachtgerichte onafhankelijkheidsvoorschriften die samenhangen met het verrichten van niet-assurance-diensten.

26. IESSA, par. R5405.10.

27. IESSA, par. R5600.9.

28. Het conceptuele raamwerk houdt in dat de accountant eventuele bedreigingen voor de onafhankelijkheid beoordeelt; maatregelen neemt om die bedreiging weg te nemen en dit adequaat documenteert.

6.1. Persoons- en kantoorgerichte onafhankelijkheidsvoorschriften

De persoons- en kantoorgerichte onafhankelijkheidsvoorschriften die nu in de ViO zijn opgenomen (zoals met betrekking tot financiële belangen, zakelijke relaties, werkrelaties, vergoedingen etc.) hebben betrekking op enerzijds de accountantskantoor (c.q. het netwerk) en anderzijds de assurance-cliënt (en de daarmee verbonden partijen). Het concept van de component in de waardeketen ontbreekt daarin; als logische consequentie van het feit dat dit nieuw is in de duurzaamheidsverslaggeving. De ViO zal daarop in ieder geval – in lijn met de IESSA – moeten worden aangevuld.

6.2. Aanbieden van niet-assurance-diensten

Met betrekking tot de samenloop van dienstverlening, waarbij naast de assurance-opdracht bij het duurzaamheidsverslag ook niet-assurance-diensten worden verleend aan de assurance-cliënt, blijkt uit het voorgaande dat de IESSA voor deze vormen van dienstverlening geen bepalingen bevat. De meeste bepalingen in de huidige ViO sluiten daarop aan

en hebben uitsluitend betrekking op de aan de verantwoordelijke (rapporterende) entiteit (en daarmee verbonden derden) verleende niet-assurance-diensten. Dit zou daarom geen specifieke aanpassing van de ViO vragen.

7. Tot slot

Onafhankelijkheid met betrekking tot componenten uit de waardeketen blijkt op basis van de IESSA-regelgeving een complexe materie. Ik heb er begrip voor dat de IESBA geprobeerd heeft om vooral een praktische oplossing te bieden voor dit vraagstuk. De keuzes die daarbij gemaakt zijn, zijn over het algemeen begrijpelijk in het licht van (vereiste) onafhankelijkheid. Alleen zou ik met betrekking tot het verlenen van niet-assurance-diensten aan componenten uit de waardeketen iets meer principles based-regelgeving hebben verwacht. Ik ben benieuwd hoe de NBA dit in de ViO gaat opnemen, waarbij ik me kan voorstellen dat – gegeven het principles-based-karakter van de ViO – er ook voor gekozen kan worden om dit te verwerken in Handreiking 1131²⁹ van de NBA waarin voorbeelden worden gegeven met betrekking tot de uitleg en toepassing van de ViO.

29. NBA-Handreiking 1131: Voorbeelden toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van accountants bij assurance-opdrachten ([nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties-en-projecten/2024/cons](https://nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties-en-projecten/2024/consultatie-nba-handreiking-1131--voorbeelden-toepassing-van-de-verordening-inzake-de-onafhankelijkheid-vio-van-accountants-bij-assurance-opdrachten/nba-handreiking-1131---toepassing-vio.pdf)

ultatie-nba-handreiking-1131--voorbeelden-toepassing-van-de-verordening-inzake-de-onafhankelijkheid-vio-van-accountants-bij-assurance-opdrachten/nba-handreiking-1131---toepassing-vio.pdf).