

CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE

Een toelichting op de CSRD-vereisten en
ondersteuning bij het voldoen aan deze regels

White paper


**ZU
YD**

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

April 2023

Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks

 Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"

 tekst is een interne document- of externe hyperlink

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants


NBA

Zuyd
Hogeschool **ZU**
YD

© 2023 Koninklijke NBA

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

Colofon

Deze whitepaper is tot stand gekomen in co-creatie met het lectoraat Future-proof Auditor van Zuyd Hogeschool en de NBA-werkgroep Digitale Transformatie van Accounttech. Namens het lectoraat zijn als auteur opgetreden Mitch Steegmans (student en lid van het lectoraat) en dr. Eric J.H.J. Mantelaers RA (voorzitter werkgroep Digitale transformatie Accounttech en bijzonder Lector van het lectoraat). Namens de NBA heeft drs. Usha Ganga RA, Themaregisseur duurzaamheid bijgedragen als auteur. De auteurs zijn de diverse reviewers erkentelijk voor hun welkome opmerkingen.

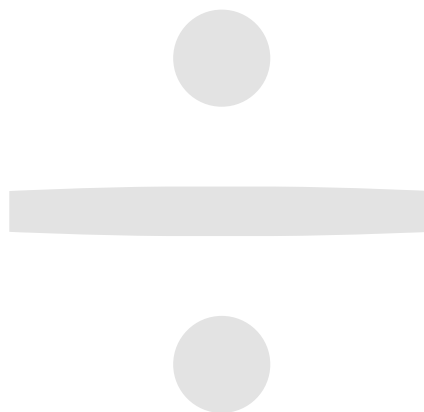
Disclaimer

Deze brochure is zo zorgvuldig mogelijk samengesteld. De NBA is echter niet aansprakelijk voor eventuele onjuistheden. De NBA heeft er voor gekozen een maximaal leesbare brochure op te stellen.

INHOUD

1	INLEIDING	4
2	EEN TOELICHTING OP DE CSRD	6
2.1	ACHTERGROND CSRD	6
2.2	ONDERNEMINGEN IN SCOPE VAN DE CSRD	6
3	RAPPORTAGE	9
4	MATERIALITEIT VAN ONDERWERPEN	11
4.1	DUBBELE MATERIALITEIT	11
4.2	WELKE ONDERWERPEN ZIJN MATERIEEL VOOR JOUW ORGANISATIE?	13
5	BEDRIJFSVOERING	17
6	KETENINFORMATIE	19
7	HET VOORDEEL VAN DIGITALISERING	21
8	ASSURANCE	22
8.1	REDELIJKE MATE VERSUS BEPERKTE MATE VAN ZEKERHEID	23
8.2	WIE GAAT DE ZEKERHEID VERSCHAFFEN?	23
9	DE VOLGENDE STAP	25
10	BIBLIOGRAFIE	26





1. INLEIDING

De duurzaamheidstransitie is de grootste uitdaging van onze tijd. Onze maatschappij bevindt zich in een transitie naar een duurzame economie en dat is voelbaar in alle aspecten van het bedrijfsleven. Deze transitie geldt niet alleen voor milieu-gerelateerde onderwerpen, zoals sommigen weleens denken, maar ook voor sociale en menselijke aspecten, bijvoorbeeld goede arbeidsomstandigheden en een veilige werkvloer. Door deze transitie worden ondernemingen genoodzaakt om duurzaamheid integraal te implementeren in de kern van hun bedrijfsvoering, hierover te rapporteren en deze rapportage te laten controleren door accountants.

In Nederland rapporteerden in 2022 90% van de 100 grootste ondernemingen over hun duurzaamheidsprestaties volgens de KPMG corporate reporting survey (KPMG Impact, 2021). In deze rapportages pasten ondernemingen vaak verschillende verslaggevingsraamwerken toe, waardoor het moeilijk is om de duurzaamheidsprestaties onderling te vergelijken. Dit betekent dat de relevantie van duurzaamheidsverslaggeving nu nog beperkt is, omdat het niet kan worden gebruikt om vergelijkingen te maken tussen ondernemingen op basis van hun duurzaamheidsprestaties.

In 2020 heeft 71 procent van de 250 grootste ondernemingen in de wereld de gerapporteerde duurzaamheidsinformatie van assurance laten voorzien. Hieruit blijkt dat een groot gedeelte van deze ondernemingen al vraagt om assurance bij hun duurzaamheidsverslag. (KPMG International, 2022). Grote accountantskantoren kennen daarom gespecialiseerde afdelingen voor de dienstverlening op het gebied van assurance van duurzaamheidsverslagen (De Waard, 2021).

In december 2022 heeft de Europese Commissie de Corporate Sustainability Reporting Directive (hierna: CSRD) goedgekeurd. Met deze richtlijn streeft de Europese Commissie ernaar om de kwaliteit, vergelijkbaarheid en transparantie van duurzaamheidsverslaggeving te vergroten (COMMISSION, 2021).

In deze publicatie wordt ingegaan op de gevolgen van de CSRD-richtlijn voor de grote ondernemingen. De informatie in deze publicatie kan ook andere organisaties helpen bij het rapporteren over duurzaamheid, zoals mkb-ondernemingen en organisaties in de publieke sector. De publieke sector willen we juist aanmoedigen om de informatie in dit paper te gebruiken, om ook een eerste stap te zetten naar het integreren van duurzaamheid in de eigen organisatie. Voor mkb-ondernemingen geldt dat meer inzicht in duurzaamheid kan leiden tot een betere sturing en beheersing van de chaos die de huidige geopolitieke en economische situatie kenmerkt. Voor organisaties in de publieke sector biedt duurzaamheidsverslaggeving de kans om zichtbaar te maken welke waarde een publieke organisatie toevoegt aan de maatschappij.

Achtereenvolgens besteden we in dit rapport aandacht aan:

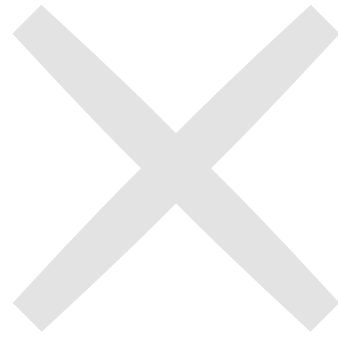
- Een toelichting op de CSRD en op de scope ervan: welke ondernemingen vallen onder de CSRD (hoofdstuk 2);
- de wijze van rapporteren, en over welke onderwerpen rapportage noodzakelijk is (hoofdstuk 3);
- materialiteit, een cruciaal onderwerp voor duurzaamheidsverslaggeving (hoofdstuk 4);
- de impact op de bedrijfsvoering van organisaties (hoofdstuk 5);
- de wijze waarop in de CSRD keteninformatie wordt verankerd (hoofdstuk 6);
- de voordelen die digitalisering biedt in de implementatie van de CSRD (hoofdstuk 7);
- assurance bij de duurzaamheidsinformatie (hoofdstuk 8); en
- de volgende stap om te nemen bij de implementatie van de CSRD (hoofdstuk 9).

Dit white paper van de NBA-werkgroep Digitale Transformatie van Accounttech is tot stand gekomen in co-creatie met het lectoraat Future-proof Auditor van Zuyd Hogeschool.

Als voorzitter van de werkgroep hoop ik dat deze publicatie bijdraagt aan een beter begrip van de duurzaamheidsregels die op het accountantsberoep afkomen en een belangrijke aanzet is voor een eerste stap richting duurzaamheidsverslaggeving.

Namens de werkgroep Digitale transformatie van Accounttech
dr. Eric J.H.J. Mantelaers RA (voorzitter)





2. EEN TOELICHTING OP DE CSRD

2.1 ACHTERGROND CSRD

De CSRD is een vervolg op de Non-Financial Reporting Directive (hierna: NFRD), in de Nederlandse wet vertaald in het Besluit Bekendmaking Niet-financiële informatie). De NFRD geldt vanaf boekjaar 2018 en houdt in dat organisaties van openbaar belang (oob's) met meer dan 500 werknemers moeten rapporteren over het beleid en de prestaties ten aanzien van onderwerpen zoals milieuvuiling, maatschappelijke verantwoordelijkheid, mensenrechten en diversiteit (Verheijke, Rijssel, & Grünberg, 2021).

Omdat de NFRD niet leidde tot vergelijkbare en uniforme rapportages door ondernemingen en daardoor alsnog niet leidde tot meer transparantie, heeft de EU besloten om de NFRD te vervangen door een nieuwe richtlijn: de CSRD. De CSRD-richtlijn heeft als doel om te zorgen voor openbaar beschikbare informatie over duurzaamheidsrisico's en de impact op mens en milieu door ondernemingen. Ondernemingen dienen deze informatie te rapporteren aan hun stakeholders. Volgens de concept European Sustainability Reporting Standard 1 – paragraaf 26 (EFRAG, 2022) zijn stakeholders degenen die de beslissingen van de onderneming kunnen beïnvloeden of door de beslissingen van de onderneming worden beïnvloed. Om het doel van de CSRD te bereiken is het van belang dat de gerapporteerde informatie relevant, vergelijkbaar, betrouwbaar en digitaal beschikbaar is. Hiervoor zijn nieuwe verslaggevingsregels nodig: de European Sustainability Reporting Standards (ESRS). De Europese Commissie heeft EFRAG de opdracht gegeven om deze ESRS uit te werken.

Omdat de CSRD een Europese Richtlijn is, dienen de vereisten van de CSRD in de Nederlandse wet geïmplementeerd te worden door een wijziging in de Nederlandse wet. De NFRD is eerder geïmplementeerd door het aannemen van het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie. Nederland dient de wet uiterlijk 18 maanden na de inwerkingtreding van de CSRD te implementeren. Uitgaande van de officiële publicatiedatum CSRD (december 2022) houdt dit in dat voor 30 juni 2024 de CSRD in de Nederlandse wet verankerd moet zijn.

2.2 ONDERNEMINGEN IN SCOPE VAN DE CSRD

De EU kiest in de CSRD voor een gefaseerde invoering van de CSRD-verplichtingen. De CSRD in de Europese tekst is van toepassing op ondernemingen met de vennootschap als rechtsvorm¹. Deze ondernemingen worden onderverdeeld in oob's met meer dan 500 medewerkers, overige grote ondernemingen, beursgenoteerde mkb-ondernemingen en overige mkb-ondernemingen, en niet-EU ondernemingen met > €150 miljoen omzet op de Europese markt.

¹ De CSRD is verplicht voor de volgende rechtsvormen: de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Ook is de CSRD verplicht voor de vennootschap onder firma en de commanditaire vennootschap indien alle directe of indirecte vennoten van de vennootschap die anders onbeperkt aansprakelijk zouden zijn, de facto beperkt aansprakelijk zijn omdat die vennoten naamloze of besloten vennootschappen zijn (Bron: accounting directive, artikel 1.1.b).

De indeling en timing is als volgt:

Grootte organisatie	oob's ² > 500 medewerkers	(Overige) grote ondernemingen	Beursgenoteerde mkb-ondernemingen	Overige mkb-ondernemingen	Niet-EU ondernemingen
Grootte-criteria EU en NL	Balanstotaal > EUR 20 mio Netto omzet > 40 mio Gem. # medewerkers: 500	Balanstotaal > EUR 20 mio Netto omzet > 40 mio Gem. # medewerkers: 250	Balanstotaal > EUR 350.000 <20 mi 700.000 < 40 mio Gem. # medewerkers: > 10 < 250	Balanstotaal > EUR 350.000 <20 mio Netto omzet > 700.000 < 40 mio Gem. # medewerkers: > 10 < 250	> €150 miljoen EU-omzet
Timing CSRD verplichting	1e rapportage in jaarverslag 2024	1e rapportage in jaarverslag 2025	1e rapportage in jaarverslag 2026	Vrijwillige toepassing	1e rapportage in jaarverslag 2028
Soort standaarden	ESRS	ESRS	ESRS of ESRS voor SME	ESRS voor SME	ESRS

Hierbij zijn een paar belangrijke kanttekeningen te plaatsen:

1. De Nederlandse wetgever kan bij de vertaling naar de Nederlandse wet kiezen voor een uitbreiding van de scope van ondernemingen die verplicht op basis van de CSRD moeten rapporteren. De CSRD is verplicht voor vennootschappen (NV's, BV's, VOF, CV onder voorwaarden). Echter is Titel 9 BW 2 van toepassing op een bredere groep organisaties, waaronder ook stichtingen en verenigingen. Afhankelijk van de wijze waarop de implementatie in de Nederlandse wet gaat plaatsvinden, kan de wetgever ervoor kiezen om ook deze rechtspersonen onder de CSRD-verplichtingen te laten vallen.
2. Of de CSRD van toepassing wordt op publieke instellingen is een veel gestelde vraag die niet gelijk beantwoord kan worden. Sommige publieke instellingen voldoen direct aan Titel 9 BW 2, andere publieke instellingen moeten op basis van een andere wet rapporteren volgens Titel 9 BW 2. Zo moeten onderwijsinstellingen volgens artikel 2 van de Regeling Jaarverslaggeving Onderwijs, rapporteren op basis van Titel 9 BW 2 (met uitzondering van afdelingen 1, 10, 11 en 12). Het is daarom belangrijk om per publieke sectorgroep in gesprek te gaan met het verantwoordelijke departement om te bepalen of de CSRD van toepassing wordt verklaard, en welke stappen genomen worden om dit in de wet- en regelgeving te verankeren.

In het originele EU-voorstel was sprake van implementatie van de CSRD door alle grote ondernemingen in boekjaar 2023 (Commissie, 2021). Deze termijn werd bij de politieke onderhandelingen te ambitieus geacht en is daarom verlaagd tot 2024. We zien dat veel ondernemingen daardoor opgelucht achterover hangen.

Onze boodschap: Er is hier geen sprake van uitstel, alleen de voorbereidingstijd is gelukkig wat langer geworden. Gebruik die extra tijd om de organisatie goed voor te bereiden op de CSRD, want de omschakeling naar deze verdergaande duurzaamheidsverslaggeving is erg tijdrovend en raakt alle afdelingen en aspecten van de organisatie.

² Artikel 2 Wta beschrijft organisaties van openbaar belang als volgt: "Organisaties van openbaar belang zijn ondernemingen of instellingen van wie de omgang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring." Dit zijn organisaties zoals banken, kredietinstellingen en beursgenoteerde bedrijven (Wetten.overheid, 2021)



Mijn organisatie of klant is een publiekrechtelijke organisatie van openbaar belang. Moet deze organisatie nu vanaf boekjaar 2024 over haar duurzaamheidsprestaties rapporteren op basis van de CSRD?

Opvallend is dat in Nederland ten minste twee typen organisaties van openbaar belang (hierna: oob's) bestaan. Het eerste type bestaat uit oob's zoals aangewezen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) artikel 1 en in de aan de Wta gekoppelde Algemene Maatregel van Bestuur 'Besluit Aanwijzing Organisaties van Openbaar Belang'. Hierin zijn de volgende organisaties aangewezen als oob: netbeheerders, woningcorporaties met meer dan 5.000 verhuureenheden, instellingen voor wetenschappelijk onderzoek, en pensioenfondsen die kwalificeren als grote pensioenfondsen.

Het tweede type oob's betreft: beursgenoteerde ondernemingen, kredietinstellingen en verzekeraars.

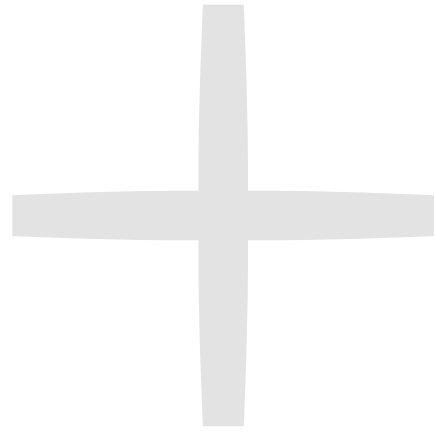
Bij de invoering van de NFRD in de Nederlandse wet is ervoor gekozen om het Besluit Bekendmaking Niet-Financiële Informatie te koppelen aan oob's die als zodanig zijn aangemerkt in artikel 398 lid 7 van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

Dit betreffen de volgende rechtspersonen:

1. beursgenoteerde ondernemingen;
2. kredietinstellingen die vallen onder het toezichtsregime voor kredietinstellingen en beleggingsondernemingen;
3. verzekeringsondernemingen; en
4. bij algemene maatregel van bestuur aangewezen rechtspersonen. Voor de laatste categorie geldt dat daarvoor nog geen rechtspersonen per AMVB zijn aangewezen. Die categorie is dus leeg. Onder deze doelgroep valt een deel van de oob's die zijn aangewezen op basis van de Wta niet.

De CSRD heeft echter een reikwijdte die verder reikt dan oob's alleen, de CSRD is ook van toepassing op grote ondernemingen. Omdat hierbij de rechtsvorm vennootschap bepalend is, zal een deel van de oob's mogelijk niet onder de reikwijdte van de CSRD vallen. We adviseren oob's om op grond van grondige bestudering van de wet- en regelgeving of op basis van juridisch advies te bepalen of sprake is van een CSRD-verplichting of niet.

Omdat het wetgevend proces nog niet is afgerond, bestaat de mogelijkheid dat de CSRD alsnog van toepassing wordt voor oob's die nu buiten de huidige scope vallen. Zoals eerder genoemd kan sprake zijn van mogelijke uitbreiding door de wetgever van het toepassingsbereik van de CSRD bij de Nederlandse vertaling van de richtlijn. Daardoor kunnen ook andere rechtsvormen dan vennootschappen verplicht worden op basis van CSRD te rapporteren.



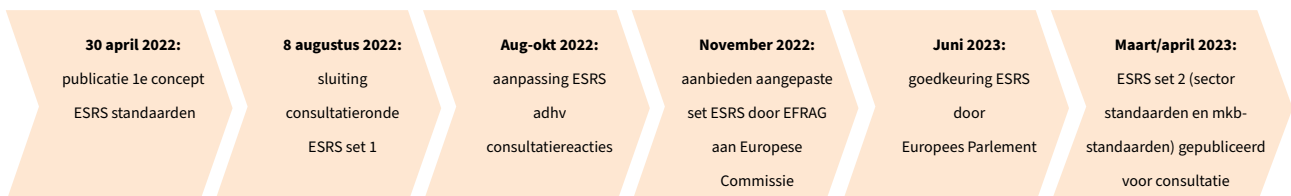
3. RAPPORTAGE

De CSRD-richtlijn betekent dat voor het eerst duurzaamheidsrapportage voor een brede groep ondernemingen wordt verplicht. De reden om deze verplichting zo breed in te steken is dat ondernemingen steeds vaker verantwoordelijk worden gehouden voor hun impact op de samenleving. Daarnaast wegen zowel consumenten als investeerders sociale en ecologische factoren steeds meer mee in hun keuzes. Daarom is het van belang dat ondernemingen sturen op bredere ‘integrale’ waarde waarin ook de sociale en ecologische factoren zijn meegenomen (Schoenmaker, 2021). Dit is een kwestie van behoorlijk ondernemingsbestuur.

In het voorstel voor **actualisering van de Corporate Governance Code** staat als eerste principe vermeld dat “van bestuurders en commissarissen wordt verwacht dat zij duurzaam handelen door zich bij de uitoefening van hun taken te richten op creatie van duurzame waarde op de lange termijn. Bij het bepalen van de strategie en het nemen van beslissingen staat de houdbaarheid daarvan op de lange termijn centraal en geven bestuurders en commissarissen zich rekenschap van de effecten van het handelen van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming in de productie- en waardeketen en worden belangen van stakeholders zorgvuldig gewogen. Eveneens verlangt lange termijn waardecreatie bewustzijn van en anticiperen op ontwikkelingen in nieuwe technologieën en veranderingen in business modellen”(Monitoring Commissie Corporate Governance Code, 2022).

Om te kunnen sturen en beheersen op duurzaamheid is het belangrijk om ook de duurzaamheidsprestaties te kunnen meten, monitoren en daarover te rapporteren. Alleen op die manier kan een onderneming daadwerkelijk sturen op het behalen van de duurzaamheidsdoelen die de onderneming opgesteld heeft. Door via de CSRD een rapportageverplichting in te stellen voor grote bedrijven, draagt de EU bij aan een integrale bedrijfsvoering die bestuurders en commissarissen kan helpen te sturen op langetermijnwaardecreatie. Om concreet invulling te geven hieraan stelt EFRAG de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) op.

De ESRS geven invulling aan lange termijn waardecreatie en zorgen ervoor, dat ondernemingen een set aan verslaggevingsregels hebben waarmee zij hun duurzaamheidsprestaties kunnen verantwoorden. Het tijdsplan bij het opstellen van de ESRS is als volgt:



Omdat de ESRS zogeheten “delegated acts” zijn, hebben zij na vertaling van de CSRD in de Nederlandse wet directe werking in Nederland. Er is dus geen vertaalslag van toepassing op de ESRS in Nederland. De ESRS zullen ook niet apart worden opgenomen in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.



De informatie hieronder is gebaseerd op de concept-ESRS en daarom nog onder voorbehoud.

EFRAG heeft de opdracht gekregen de standaarden op te stellen aan de hand van de “regel van drie”:

1. Drie lagen: sector-agnostisch (standaarden voor alle entiteiten gelijk, voor maximale vergelijkbaarheid), sectorspecifiek (standaarden alleen voor een bepaalde sector, voor maximale relevantie) en entiteit-specifiek (standaarden over hoe een onderneming dient te rapporteren over eigen relevante onderwerpen, voor extra flexibiliteit, relevantie en verantwoordelijkheid).
2. Drie rapportagegebieden: strategie, implementatie en prestatiemeting.
3. Drie onderwerpen: milieu (inclusief klimaat), sociaal en governance+, gezamenlijk aangeduid als “ESG+”.

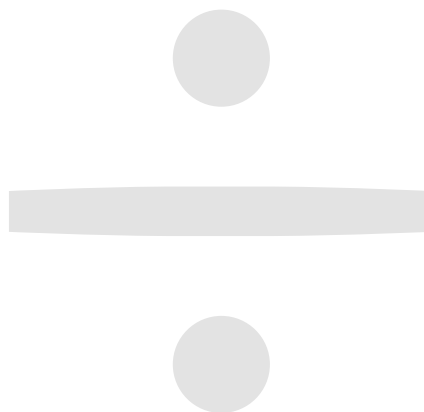
Schematisch is dit als volgt weergegeven in het model van Zoet en Mantelaers:

Verslaggevingsdimensies CSRD, (Zoet & Mantelaers), 2021

		Industrie onafhankelijk	Industrie specifiek	Organisatie specifiek
Environment (including climate)	Strategie			
	Implementatie			
	Performance			
Social	Strategie			
	Implementatie			
	Performance			
Governance+	Strategie			
	Implementatie			
	Performance			

Figuur 3 Verslaggevingsdimensies CSRD

In de paragraaf duurzaamheidsonderwerpen gaan we dieper in op de verschillende onderwerpen waarover in ieder geval moet worden gerapporteerd en de onderwerpen die vallen onder de industrie-onafhankelijke standaarden. Daaraan gekoppeld gaan we in op de materialiteit van onderwerpen, ook wel verslaggevingsmaterialiteit genoemd. Als de te rapporteren onderwerpen bekend zijn voor de organisatie, kan worden bepaald wat er per onderwerp gerapporteerd moet worden. Dit is onderdeel drie van de lagen van EFRAG: de rapportagegebieden Strategie, Implementatie en Prestatiemeting. Hoewel de rapportagegebieden gaan over rapportage, tonen ze duidelijk wat er van organisaties verwacht wordt qua verduurzaming van hun bedrijfsvoering. Verder in dit paper leggen we uit hoe die bedrijfsvoering eruit komt te zien



4. MATERIALITEIT VAN ONDERWERPEN

Materialiteit is een accountantsbegrip. Materialiteit bepaalt wanneer een fout in de jaarrekening een zodanig vertekend beeld geeft dat de accountant zonder correctie ervan moet concluderen dat de jaarrekening deels of geheel fouten bevat. In de kern is materialiteit de vraag wanneer informatie voor een gebruiker relevant is. Als informatie relevant wordt geacht, en dus materieel is, zou een onderneming erover moeten rapporteren.

Duurzaamheidsverslaggeving heeft zich de afgelopen 30 jaar sterk ontwikkeld. Daarbij zijn ook de onderwerpen waarover gerapporteerd wordt mede veranderd. Verslaggevingsstelsels schrijven daarom voor op welke manier de selectie van onderwerpen om over te rapporteren moet plaatsvinden.

4.1 DUBBELE MATERIALITEIT

Bij duurzaamheidsverslaggeving, en ook in de CSRD, is sinds een aantal jaren het begrip dubbele materialiteit in opkomst. Dubbele materialiteit is een begrip dat voor het eerst door de Europese Commissie werd genoemd in een handreiking voor ondernemingen die moesten rapporteren onder de NFRD. De definitie van het begrip is als volgt: Informatie over duurzaamheid moet worden gerapporteerd in de mate waarin dit noodzakelijk is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming (financiële materialiteit), alsmede van de effecten van de activiteiten op duurzaamheidsonderwerpen (impact materialiteit).

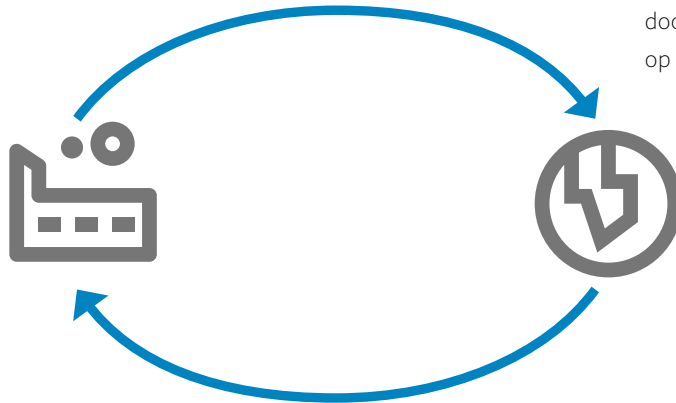
1. Financiële materialiteit omvat dus informatie die nodig is voor een goed begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming. Dit betekent in ruime zin dat deze van invloed is op de waarde van de onderneming. Duurzaamheidsonderwerpen zijn relevant als ze een financiële impact hebben op het bedrijf. Dit zijn risico's of kansen die toekomstige kasstromen beïnvloeden of kunnen beïnvloeden, en daarmee de ondernemingswaarde van het bedrijf op korte, middellange of lange termijn beïnvloeden (EFRAG, 2022). Deze informatie is vooral belangrijk voor eigenaren en beleggers;
2. Impact materialiteit omvat informatie die noodzakelijk is voor een goed begrip van de effecten (impact) van de activiteiten van de organisatie op de maatschappij (mens en milieu) voor de korte, middellange of lange termijn (EFRAG, 2022). Deze informatie is relevant voor een brede groep van stakeholders, waaronder medewerkers, consumenten, de overheid en ook beleggers (European Commission, 2022).

Impact materialiteit en financiële materialiteit hangen met elkaar samen en bij de beoordeling moet rekening worden gehouden met de onderlinge afhankelijkheid tussen deze twee dimensies. Over het algemeen wordt een beoordeling van de materialiteit van de impact beschouwd als het startpunt, aangezien duurzaamheidseffecten op korte tot middellange termijn, kunnen vertalen in financiële effecten. Naast de feitelijke en potentiële financiële gevolgen van de impact op duurzaamheidskwesties, moet het bedrijf ook meenemen hoe zij wordt beïnvloed door duurzaamheidskwesties buiten haar activiteiten (EFRAG, 2022).

Belangrijk is dat organisaties de impact materialiteit en de financiële materialiteit afzonderlijk bepalen. Informatie moet niet alleen worden gerapporteerd als deze vanuit beide invalshoeken materieel is, maar ook als het slechts één van deze twee invalshoeken betreft. Wanneer een duurzaamheidsthema belangrijk is vanuit impactperspectief, financieel perspectief, of beide, voldoet het aan het dubbele materialiteitscriterium (EFRAG, 2022).



Dubbele materialiteit



Impact materialiteit: significante invloed door de eigen activiteiten van de organisatie op ESG

Financiële materialiteit: significante invloed van ESG-ontwikkelingen op de waarde van de organisatie

Figuur 4: Dubbele materialiteit

Voorbeeld

Ter illustratie een transportonderneming als voorbeeld om te laten zien hoe dubbele materialiteit uitwerkt ten aanzien van het onderwerp luchtvervuiling.

Een transportonderneming heeft een significante invloed door de eigen activiteiten op het onderwerp luchtvervuiling, omdat de uitlaatgassen die de transportmiddelen uitstoten leiden tot vervuiling in de vorm van fijnstof, stikstofoxiden, CO₂ en dergelijke (impact materialiteit).

Door de wens van de maatschappij om luchtvervuiling te verminderen, ontstaan financiële consequenties voor de transportonderneming. Er kunnen investeringen nodig zijn in schonere transportmiddelen, de concurrentiepositie van de onderneming kan verslechteren als klanten op zoek gaan naar schoner vervoer, en er kunnen stikstofmaatregelen komen waarbij de transportonderneming niet meer langs Natura 2000 gebieden kan rijden met directe financiële gevolgen (financiële materialiteit).

Bij dubbele materialiteit wordt bij duurzaamheidsverslaggeving verwezen naar de impact op het bedrijf én de impact op de samenleving. Welke materiële duurzaamheidsontwikkelingen leiden tot mogelijke risico's voor het bedrijf; bijvoorbeeld in de vorm van grondstoffenschaarste of productieverstoringen door extreme weersomstandigheden, maar ook transitierisico's zoals een belasting op CO₂-uitstoot of het verlies van klanten door duurzaamheidsproblematiek? En welke materiële impact heeft het bedrijf op mensen en milieu, zoals biodiversiteitsverlies of arbeiders die in de toeleveringsketen niet genoeg inkomen ontvangen?

Daarnaast vinden we het in deze tijd belangrijk materialiteit te zien als iets dynamisch in plaats van statisch. Het concept van dynamische materialiteit, dit jaar geponeerd door het World Economic Forum, benadrukt dat sommige problemen in de loop van de tijd financieel materieel kunnen worden en dat er triggers zijn die dit proces in gang zetten. Het forum beschouwt materialiteit als een proces dat zich in de loop van de tijd ontvouwt - en soms heel snel. Dit perspectief is gebaseerd op de overweging dat wat vandaag financieel onbelangrijk lijkt, morgen bedrijfskritisch kan zijn.

De introductie van dubbele materialiteit in het verslag zorgt voor meer focus op niet-financiële onderwerpen. Door de verplichte rapportage zullen bedrijven eerder geneigd zijn om actie te ondernemen en doelen te stellen om deze effecten te verminderen. Het onderwerp van dubbele materialiteit, zoals CSRD voorstelt, is een evoluerend onderwerp. Totdat de CSRD volledig is geïmplementeerd, zullen veel organisaties de term op hun eigen manier interpreteren. Daardoor kunnen organisaties door selectieve rapportage in de vorm van 'cherry picking' aan 'greenwashing' doen. Greenwashing betekent dat de organisatie zich duurzamer voordeet dan dat zij in werkelijkheid is. Bij verslaggeving ontstaat een groot risico op 'greenwashing' als niet over die onderwerpen wordt gerapporteerd

waar de organisatie de grootste impact heeft. De CSRD-voorschriften over dubbele materialiteit zullen leiden tot minder mogelijkheden voor ‘greenwashing’ via verslaggeving (Commissie, 2021).

De CSRD beveelt ondernemingen aan om in hun bestuursverslag de nodige informatie op te nemen om inzicht te krijgen in de impact van de onderneming op duurzaamheidskwesties en hoe duurzaamheidsthema’s de groei, prestaties en positie van de onderneming beïnvloeden.

4.2 WELKE ONDERWERPEN ZIJN MATERIEEL VOOR JOUW ORGANISATIE?

Hoe bepaal je nu als organisatie welke onderwerpen voor jou materieel zijn? In principe heeft de EU daar al een uitspraak over gedaan in de vorm van de eerste laag, namelijk de industrie-onafhankelijke standaarden. Deze standaarden schrijven de volgende onderwerpen voor als materieel voor alle organisaties:

Onderwerp	Toelichting	Aan de slag
Klimaatverandering	<p>Klimaatverandering is een bedreiging voor ons welzijn en de leefbaarheid van onze planeet.</p> <p>De standaard over klimaatverandering schrijft voor dat een organisatie daarom over de financiële risico’s die de organisatie loopt als gevolg van klimaatverandering. Deze risico’s kunnen naar analogie van de TCFD-voorschriften worden gesplitst in fysieke risico’s (risico’s als gevolg van droogte of zeespiegelstijging), transitierisico’s als gevolg van nieuwe wetgeving (CO2-belasting), boetes en claims en verlies van omzet door duurzame keuzes van klanten.</p> <p>Daarnaast rapporteert de organisatie de eigen impact op klimaatverandering door te rapporteren over de uitstoot van de eigen activiteiten (scope 1), de uitstoot uit opwekken van gebruikte energie, warmte en koeling door derde partijen (scope 2) en de uitstoot van activiteiten in de keten (scope 3). Ten slotte, en het meest ingrijpend, rapporteert een organisatie over de eigen plannen om te voldoen aan het Parijsakkoord, oftewel aan zodanige reductie van emissies dat de activiteiten passen binnen een temperatuurstijging van maximaal 2 graden Celsius. Daarin zal de organisatie moeten aantonen dat het doel voldoet aan de wetenschappelijke inzichten op dit gebied. Een manier om een toereikende re-</p>	<p>GHG Protocol</p> <p>TCFD Recommendations</p> <p>CO2 emissiefactoren</p> <p>SKAO/prestatieladder</p> <p>Klimaatcommitment financiële sector</p> <p>Klimaatwijzer Rijksoverheid</p> <p>IPCC rapport</p> <p>Science based targets initiative</p>



	ductie te krijgen is door doelstellingen te verifiëren door het Science Based Targets Initiative.	
Vervuiling	Deze standaard bevat vereisten over de vervuiling van lucht, water, grond, levende organismen en voedselbronnen als gevolg van de eigen activiteiten. Dit betekent rapportage over de uitstoot van schadelijke stoffen die leiden tot vervuiling, maar ook over maatregelen die genomen worden ter preventie of om schade te herstellen.	Nederlandse Emissie Autoriteit Omgevingsdienst
Water en mariene bronnen	Deze standaard bevat vereisten over het gebruik van water, met een focus op gebieden waar sprake is van waterschaarste. Ook raakt deze standaard de wijze waarop activiteiten gevolgen hebben voor mariene bronnen, zoals de visstand.	World Resources Institute World Water Council
Biodiversiteit	De biodiversiteit in de wereld is de afgelopen decennia schrikbarend achteruit gegaan. (lees ook artikel WUR) Het is daarom belangrijk dat organisaties rapporteren over hun invloed op biodiversiteitsverlies en de bijdrage aan het herstel en behoud van biodiversiteit. De rapportage over biodiversiteit staat echter nog in de kinderschoenen en is daarom nog niet zo specifiek gemaakt.	IPBES Natural capital coalition
Gebruik van materialen en circulariteit	Grondstoffen zijn steeds schaarser en de winning ervan brengt ernstige schade toe aan mens en milieu. De grondstoffenschaarste leidt ook tot grote financiële risico's voor organisaties die sterk afhankelijk zijn van grondstoffen in het productieproces. In deze standaard wordt gerapporteerd over de instroom van grondstoffen, de uitstroom in de vorm van afval en de wijze waarop materialen hoogwaardig circulair kunnen worden hergebruikt. Ook de transitie naar een circulaire bedrijfsmodel is onderdeel van deze standaard.	Circle Economy Ellen McArthur Foundation Circular transition indicators Circulytics



Eigen werknemers	Deze standaard bevat een scala aan onderwerpen die gekoppeld zijn aan het welzijn van werknemers, waaronder werkomstandigheden, gezondheid, training en ontwikkeling, gewerkte uren en werk-privé balans, eerlijke beloning, gelijke rechten en diversiteit en inclusie, en de wijze waarop misstanden en klachten kunnen worden gemeld en worden behandeld.	<p>SER</p> <p>ILO</p>
Arbeiders in de keten	Deze standaard behandelt de manier waarop arbeiders in de waardeketen van de onderneming worden behandeld. Dit is vooral gericht op het voorkomen en verminderen van mensenrechtenschendingen in de keten. Hieronder vallen werkomstandigheden, zoals een leefbaar loon, onveilige werkomstandigheden en gezondheid, gewerkte uren en toegang tot water en sanitatie, toegang tot gelijke kansen voor vrouwen, gehandicapten en minderheden, en overige mensenrechten, zoals gedwongen arbeid en kinderarbeid.	<p>UN Guiding Principles on business and human rights</p> <p>Shift en de UN Guiding Principles on Business and Human Rights</p> <p>UN Global Compact</p> <p>OESO guidelines for multinational enterprises</p> <p>SER</p>
Invloed op gemeenschappen (affected communities)	Deze standaard vereist rapportage over de wijze waarop de organisatie invloed heeft op de economische, sociale en culturele en politieke rechten van de gemeenschap waarbinnen het opereert. Ook de wijze waarop de rechten van de inheemse bevolking worden behandeld is onderdeel van de rapportagevereisten.	
Consumenten en eindgebruikers	Deze standaard gaat over het beschermen van consumentenbelangen, klanttevredenheid, veiligheid van producten en de toegang tot producten en diensten voor alle groepen in de maatschappij. Ook de wijze waarop klachten worden behandeld is hier onderdeel van.	<p>Autoriteit Consument en Markt: Leidraad duurzaamheidsclaims</p> <p>Autoriteit Financiële Markten (AFM)</p>
Behoorlijk ondernemingsbestuur (business conduct)	Deze standaard bevat vereisten over de bedrijfscultuur en hoe dit leidt tot behoorlijk ondernemingsbestuur. Ook de wijze van omgang met corruptie en omkoping is onderdeel hiervan, net	<p>De Nederlandse Corporate Governance Code</p> <p>Transparency International: Corruption Perceptions Index</p>

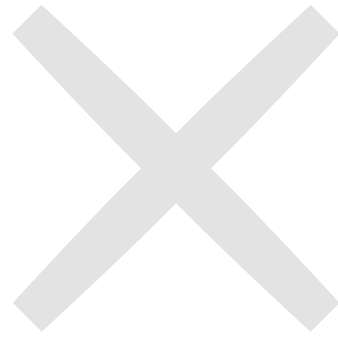


	als transparantie over anti-competitief gedrag, politieke engagement en lobby-praktijken.	
--	---	--

Voor al deze standaarden geldt dat zij vereisten bevatten ten aanzien van:

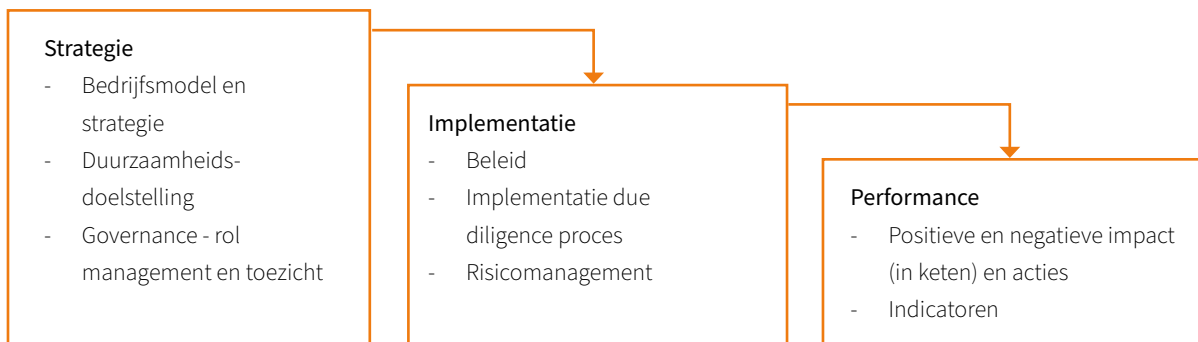
1. Financiële materialiteit – op welke manier leiden de betreffende onderwerpen tot risico's die leiden tot financiële effecten op de korte, middellange en lange termijn op de waarde van de organisatie; en
2. Impact materialiteit – welke invloed heeft de organisatie op het betreffende onderwerp door rapportage van actuele data over impact in de vorm van gerealiseerde data.
3. De wijze van inrichting van de bedrijfsvoering op basis van de 2e laag: strategie, implementatie en prestatie

Hoewel bovenstaande onderwerpen materieel geacht worden voor alle organisaties, is er de mogelijkheid om af te zien van rapportage als een onderwerp niet materieel is voor de organisatie. De EU biedt in ESRS 1 General Guidelines hiervoor richting om aan dubbele materialiteit invulling te geven. Een organisatie zal op basis van een materialiteitsanalyse zoals boven beschreven bepalen over welke onderwerpen, en dus welke ESRS-standaarden (agnostisch) gerapporteerd gaan worden. Echter zijn de vereisten conform ESRS E1, ESRS 2 en ESRS S1 (indien 250 of meer medewerkers in dienst) en de datapunten die verplicht zijn volgens Europese Wetgeving altijd van toepassing



5. BEDRIJFSVOERING

De CSRD is een richtlijn die rapportage vereist over de wijze van handelen van een organisatie. Voor elk materieel onderwerp moet worden gerapporteerd over de volgende aspecten:



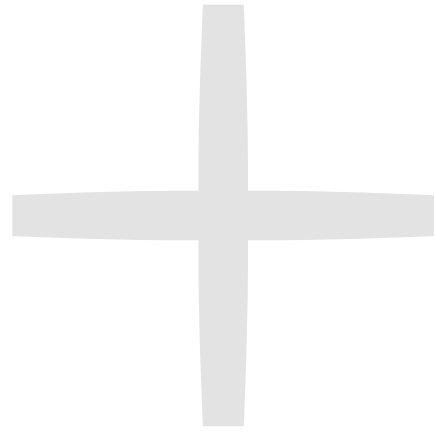
Dit betekent dat de EU verwacht dat voor elk hierboven genoemd onderwerp sprake is van een volwassen sturings- en beheersingsomgeving binnen de organisatie. Dit is natuurlijk in de praktijk voor duurzaamheidsonderwerpen nog niet het geval. Dat betekent dat organisaties of (deels) moeten gaan rapporteren dat bepaalde elementen nog niet zijn ingericht, of dat zij de kans benutten die de CSRD geeft om duurzaamheid volledig in de bedrijfsprocessen te integreren.

Hoe kan een organisatie deze elementen inrichten?

1. **Bedrijfsmodel en strategie:** hoe is het bedrijfsmodel ingericht, welke gevolgen heeft dit voor de invloed van de activiteiten op het duurzaamheidsonderwerp, en welke strategie heeft de organisatie gekozen om impact te verlagen of te stoppen?
2. **Duurzaamheidsdoelstellingen:** dit vraagt om gerichte doelstellingen om de strategie te bereiken, zoals doelstellingen op het verminderen van afvalstromen of op het voorkomen van kinderarbeid in de keten. Deze doelstellingen zijn kwantitatief en SMART geformuleerd, en de EU vraagt om de doelstellingen te baseren op wetenschappelijke inzichten.
3. **Governance:** het behalen van de strategie vraagt om de toekenning van verantwoordelijkheden ten aanzien van duurzaamheid binnen de organisatie, waarbij de rol van het management en de organen die toezicht houden heel belangrijk zijn om invulling aan te geven.
4. **Beleid:** om de strategie te bereiken en de duurzaamheidsdoelstellingen te behalen zal beleid moeten worden opgesteld dat leidt tot het gewenste gedrag en de juiste keuzes in de organisatie.
5. **Implementatie due diligence proces:** de inrichting van zorgvuldigheidsprincipes, oftewel de juiste checks en balances, in de organisatie is heel belangrijk om de organisatiedoelstellingen te bereiken. Dit kan gaan om de inrichting van interne controlemaatregelen, audit van processen, inrichting van functiescheiding, enzovoorts. De inrichting hiervan zorgt niet alleen voor het bereiken van de organisatiedoelstellingen, maar is ook een belangrijke randvoorwaarde om assurance te kunnen verlenen, zoals de CSRD voorschrijft.



6. **Risicomanagement:** risicomanagement is cruciaal om bedreigingen en kansen te kunnen sturen en beheersen, en daarom zal ook duurzaamheid in het risicomanagementproces geïntegreerd worden.
7. **Positieve en negatieve impact (in ketens) en acties:** op basis van het gevormde beleid zal de organisatie acties gaan ondernemen om de impact te verminderen, zowel binnen de eigen organisatie als in samenwerking met ketenpartners en de sector. Over deze acties dient de organisatie rapporteren in het jaarverslag.
8. **Indicatoren:** als laatste stelt de organisatie indicatoren op die meten of de verwachte prestaties ook worden bereikt. Deze indicatoren zijn extra sterk als ze zijn gekoppeld aan de vooraf opgestelde duurzaamheidsdoelstellingen. Door interne rapportage op basis van deze indicatoren in te richten en deze net als financiële informatie periodiek intern te rapporteren en monitoren, wordt de kans vergroot dat de strategie op duurzaamheid door de organisatie wordt behaald. Ook is het meten van de prestaties noodzakelijk om betrouwbaar over duurzaamheid te kunnen rapporteren in het jaarverslag.



6. KETENINFORMATIE

De CSRD integreert een belangrijke ontwikkeling die al jaren gaande is: het uitbreiden van verantwoordelijkheid naar de waardeketen toe. De CSRD schrijft voor dat de informatie over de duurzaamheidsprestaties zich uitstrekt naar de waardeketen, zowel upstream, oftewel de toeleveringsketen, als downstream, richting eindgebruiker en zogeheten end-of-life, oftewel afval.

Voor wat betreft mensenrechten neemt EFRAG in de ESRS als uitgangspunt, dat organisaties verantwoordelijkheid nemen op basis van een grondig due diligence proces (zorgvuldigheidsproces). De EFRAG hanteert hierbij de principes van de UN Guiding Principles on Business and Human Rights (Verenigde Naties, 2022) en de OECD Guidelines for Multinational Enterprises (OECD, 2022). Daarbij baseert de VN zich op de volgende drie stappen voor organisaties in een due diligence proces (Verenigde Naties, 2022):



Dit houdt in dat een organisatie ook zal moeten rapporteren over de gevolgen van het handelen op actoren in de waardeketen. Daarnaast zal de organisatie onder meer rapporteren over het beleid dat de organisatie heeft ingericht om mensenrechtenschendingen in de keten te voorkomen, en daaraan gekoppeld rapporteren over de prestaties die daarbij zijn bereikt. Vooral die laatste vraag leidt tot onzekerheid bij het midden- en kleinbedrijf. De vrees bestaat dat door het verstrekende inzicht in het handelen in de waardeketen van de organisatie een de facto rapportageplicht gaat ontstaan voor mkb-bedrijven die leveren aan CSRD-plichtige organisaties.

In de huidige set ESRS, en in de definitieve tekst van de CSRD, is gepoogd om deze situatie te voorkomen. Dit blijkt onder meer uit het feit dat in de definitieve tekst van de CSRD (artikel 29b, 2a) de volgende zinsnede is opgenomen: *“Standards shall not specify disclosures that would require undertakings to obtain information from small and medium-sized undertakings in their value chain that exceeds the information to be disclosed according to the sustainability reporting standards for small and medium-sized undertakings”* (Commission, 2022).

De opzet is dus om een trickle-down effect in de waardeketen te voorkomen. Toch is het risico op dit effect met de definitieve tekst nog niet geheel voorkomen. Aangezien in veel gevallen de waardeketen noodzakelijk is om bepaalde verbeteringen op duurzaamheidsonderwerpen te realiseren, zeker als het gaat om onderwerpen als gedwongen arbeid, leefbaar loon en biodiversiteit, zullen organisaties samen met hun leveranciers willen zorgen voor verbeteringen in organisatie-overschrijdende projecten. Dat kan betekenen



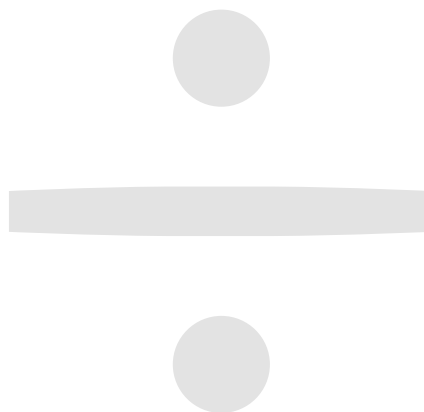
dat mkb-organisaties alsnog informatie over de bereikte verbeteringen rapporteren aan hun CSRD-plichtige klanten.

Naast de transparantie die de CSRD vraagt van organisaties over hun waardeketen, leidt ook de nieuw voorgestelde EU-Richtlijn de Corporate Sustainability Due Diligence Directive (hierna: de CSDDD) tot uitbreiding van de verantwoordelijkheid van organisaties van hun eigen activiteiten naar activiteiten in de waardeketen. Hierbij maakt het voor de EU niet uit hoe diep verstoort in de toeleveringsketen de negatieve impact op duurzaamheidsonderwerpen plaatsvindt. Als er sprake is van significante negatieve impact, heb je als organisatie een verantwoordelijkheid om te handelen en de negatieve impact te voorkomen of te reduceren (European Commission, 2022). Dit sluit ook aan op het Shell-vonnis in de rechtszaak Milieudefensie tegen Shell, waarin aan Shell een inspanningsverplichting is opgelegd om negatieve impact in de waardeketen te reduceren (McDonald, 2021). De CSRD beoogt de rapportageverplichtingen van de CSDDD direct over te nemen. Dit zou kunnen leiden tot aanvullende verslaggevingsvereisten in komende jaren op het gebied van de waardeketen.

Informatie verkrijgen uit de keten is ingewikkeld, tijdrovend en daardoor niet altijd mogelijk. De EU heeft in de CSRD de mogelijkheid opgenomen om de eerste drie jaar van rapportage bij uitzondering niet te rapporteren over de waardeketen (artikel 1, 3.3):

“For the first three years of the application of this Directive, in the event that not all the necessary information regarding the value chain is available, the undertaking shall explain the efforts made to obtain the information about its value chain, the reasons why this information could not be obtained, and the plans of the undertaking to obtain such information in the future.” (Commission, 2022).

Ketenmanagement is complex. Daarom raden wij aan om hier als organisatie niet alleen in te opereren. Er zijn veel initiatieven in sectoren gaande waarbij een organisatie zich kan aansluiten. Hoewel het in die gevallen lastiger is om over de eigen impact te kunnen rapporteren, leidt het wel tot wezenlijke verandering in een gehele keten. Aansluiten bij sector-convenanten is daarom een goede eerste stap. Mogelijke andere initiatieven worden onder meer geboden door de Sociaal-Economische Raad en MVO-Nederland.



7. HET VOORDEEL VAN DIGITALISERING

Het is duidelijk dat de invoering van de CSRD leidt tot ingrijpende wijzigingen in de bedrijfsvoering van organisaties. Dat betekent dat op het moment van inrichting optimaal gebruik kan worden gemaakt van de technologische mogelijkheden die IT biedt om de betrouwbaarheid van duurzaamheidsinformatie te waarborgen. Ook kan ondersteuning van IT leiden tot efficiency, waardoor de administratieve lastendruk van de CSRD kan worden verlaagd.

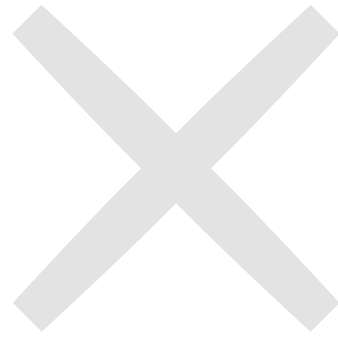
IT kan onder meer op de volgende manieren ondersteunen bij de vastlegging van duurzaamheidsinformatie:

- Workflow management systemen t.b.v. documentatie en Audit Trails.
- Gebruik van Artificial Intelligence om de volledigheid van de materiële topics te bepalen.
- Gebruik van IT voor de inrichting van due diligence, oftewel zorgvuldigheidsprincipes. Denk aan inrichting van functiescheiding, vaste normen door bijvoorbeeld minimumlonen in te stellen als basis en omrekenfactoren zoals CO₂-emissiefactoren opgenomen in de administratie van de organisatie.
- Gebruik van IT voor het meten van belangrijke duurzaamheidsinformatie, zoals automatische registratie van de inkomende hoeveelheid water en HR-data als duurzaamheidsinformatie.
- Dataverzameling vanuit inkoop- en financiële administratie om te rapporteren over gerealiseerde hoeveelheden, zoals de hoeveelheid inkoop van gerecyclede grondstoffen.
- Gebruik van innovatieve IT-mogelijkheden zoals blockchain bij het monitoren van data in de value chain.

Bij bekende boekhoudsystemen ontbreekt momenteel nog de mogelijkheid om duurzaamheidsinformatie geïntegreerd en gestructureerd te kunnen vastleggen. Er zijn wel applicaties op de markt beschikbaar voor het registreren van duurzaamheidsinformatie, maar veelal zijn die niet geïntegreerd met de productiesystemen of de financiële informatiesystemen. Deze integratie is zeer gewenst en we roepen grote softwareontwikkelaars dan ook op om die integratie op korte termijn mogelijk te maken. Daarmee kan de wens tot integratie en efficiency echt worden bereikt.

Daarnaast verplicht de CSRD dat de duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag ook digitaal gedeponeerd wordt. Dit houdt in dat via digitale tagging, het koppelen van een uniform kenmerk aan een bepaald stukje digitale duurzaamheidsinformatie, op basis van een strikte taxonomie (niet te verwarren met de EU duurzaamheidstaxonomie), de duurzaamheidsinformatie per onderdeel van de ESRS herkenbaar is. Het doel is om deze digitaal getagde informatie openbaar beschikbaar te maken in een grote database, het zogeheten European Single Access Point (ESAP). In deze database wordt dan de duurzaamheidsinformatie van circa 49.000 organisaties (European Commission, 2022) die onder de CSRD zullen gaan vallen openbaar beschikbaar en vooral vergelijkbaar. Dit betekent dat de duurzaamheidsprestaties van één organisatie vergeleken kunnen worden met de duurzaamheidsprestaties van andere organisaties, zoals branchegenoten. Dit geeft beleidsmakers en stakeholders in de maatschappij een middel om op gemakkelijke wijze onderscheid te maken tussen verschillende organisaties op basis van hun duurzaamheidsprestaties.





8. ASSURANCE

De wijze waarop niet-financiële informatie in het jaarverslag gerapporteerd wordt heeft een grote en snelle ontwikkeling doorgemaakt (De Waard, 2021). De Waard heeft in het maandblad voor de accountancy en bedrijfseconomie een nieuwe indeling en format van het jaarverslag voorgesteld. De Waard heeft een jaarverslag in drie hoofdstukken voor ogen: het bestuursverslag, de financiële jaarrekening en de niet-financiële jaarrekening, inclusief Assurance van de accountant (De Waard, 2021). De EU volgt dit principe eigenlijk door ook in de CSRD te verplichten dat er een aparte sectie komt in het bestuursverslag met de sustainability statements.



Figuur 1 Het jaarverslag in drie hoofdstukken (De Waard, 2021).

De behoefte aan assurance bij duurzaamheidsverslaggeving wordt steeds groter (Mantelaers, 2021 Zie hiertoe de bijbehorende thesis **An evaluation of technologies to improve auditing**). De CSRD stelt een beoordelingsverplichting voor de duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag voor. Het doel daarbij is om de betrouwbaarheid van de duurzaamheidsinformatie te waarborgen. Bij wettelijke controles zal de externe accountant (of een andere onafhankelijke deskundige) assurance met een beperkte mate van zekerheid afgeven bij de duurzaamheidsinformatie. In een later stadium wil de EU dit versterken door assurance met een redelijke mate van zekerheid te verplichten.

Assurance bij duurzaamheidsverslaggeving behoort tot de categorie assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. In deze categorie kennen we – binnen de Nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS) - momenteel 9 verschillende standaarden, waarvan er een aantal relevant en bruikbaar kunnen zijn in het kader van de CSRD-regelgeving. De standaarden 3000A (Attest) en 3000D (Direct) zijn het meest generiek en vormen daarom de basis voor deze categorie. NVCOS 3410 gaat in op assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen, terwijl NVCOS 3810N assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving behandelt. Voor CSRD-gerelateerde informatie zullen COS 3000A en COS 3810N de meeste handvatten geven voor de inrichting van de assurance-opdracht.

Zoals gesteld, is in de CSRD-regelgeving (2021) opgenomen dat over de onder deze richtlijn gerapporteerde informatie assurance met een beperkte mate van zekerheid afgegeven moet worden. Onderkend is dat hiertoe internationaal nog geen assurance-standaard voor bestaat. Het voorstel geeft de Europese Commissie wel de mogelijkheid om een assurance-standaard te ontwikkelen, maar onduidelijk is of de EU dit zal doen. De IAASB heeft wel aangegeven een assurance-standaard te ontwikkelen specifiek voor duurzaamheidsverslaggeving in 2023 en later. Hoewel in Nederland de herziene Standaard 3810N niet specifiek ontworpen is voor toepassing op CSRD-informatie, is de NBA van mening dat deze herziene Standaard wel hiervoor gebruikt zal kunnen worden.

8.1 REDELIJKE MATE VERSUS BEPERKTE MATE VAN ZEKERHEID

De begrippen audit & assurance worden vaak in één adem genoemd en als synoniemen gebruikt. Dit is echter niet correct. Vanuit accountantsperspectief is alle 'audit' als 'assurance' te betitelen. Niet alle 'assurance' is echter als 'audit' te bestempelen. De 'audit' (controle) van historische financiële informatie leidend tot een redelijke mate van zekerheid is geregeld in NVCOS 100-999. Regels met betrekking tot de beoordeling van historische financiële informatie (beperkte mate van zekerheid) zijn te vinden in de controle- en overige standaarden 2000-2699. Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie worden behandeld in de controle- en overige standaarden 3000-3999. Afhankelijk van de situatie kan hierbij of een redelijke mate, dan wel een beperkte mate van zekerheid worden gegeven. Bij de CSRD zal in eerste instantie assurance worden afgegeven met een beperkte mate van zekerheid. Dit is momenteel ook gangbaar bij bestuursverslagen waarin assurance wordt verleend bij duurzaamheidsinformatie.

8.2 WIE GAAT DE ZEKERHEID VERSCHAFFEN?

Volgens de CSRD-regelgeving is de assurance van duurzaamheidsverslaggeving niet alleen voorbehouden aan de openbaar accountant. Ook een onafhankelijk dienstverlener van assurance-diensten kan de assurance-opdracht aannemen, mits deze aan een aantal stringente kwaliteitseisen kan voldoen. Ook Hoekstra – als minister van Financiën - heeft erop gezinspeeld dat het wellicht goed zou zijn dit werk bij andere professionals neer te leggen, zo ook de Commissie Toekomst Accountancysector. Vanuit duurzaamheidsperspectief mogen wij van geluk spreken, dat de kwartiermakers hierop teruggekomen zijn en is de kennis van duurzaamheidsverslaggeving zelfs onderdeel geworden van een van de Audit Quality Indicators. Accountants zijn door hun positie bij organisaties, maar ook door hun kennis van controle in de aangewezen positie om assurance te verstrekken.

Wel heeft de Europese Commissie een aantal eisen gesteld over het borgen van onafhankelijkheid in het geval de accountant van de jaarrekening ook de assurance-opdracht voor duurzaamheidsinformatie uitvoert.

Ook zal het accountantsberoep zich moeten bijscholen om de benodigde kwaliteit van werkzaamheden te kunnen leveren.

Assurance bij duurzaamheidsinformatie heeft een aantal specifieke kenmerken die belangrijk zijn om te begrijpen.

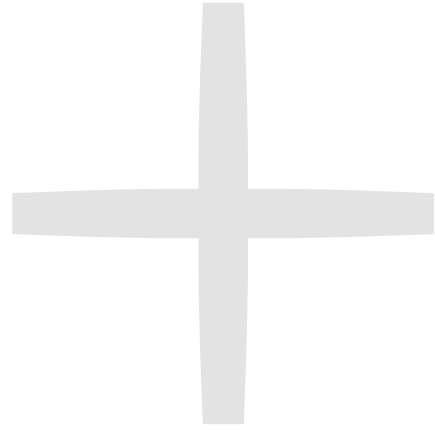
1. Beperkte mate van zekerheid versus redelijke mate van zekerheid: bij een beperkte mate van zekerheid vindt de assurance met een lagere diepgang plaats en worden werkzaamheden vooral gebaseerd op inlichtingen verkregen bij het management en cijferanalyses. Dit is gebaseerd op de professionele oordeelsvorming van de accountant die bepaalt wanneer er voldoende en geschikte assurance informatie is verkregen en dus voldoende zekerheid is verkregen voor een beperkte mate van zekerheid. Dit gesprek zal continue gevoerd worden in het assurance-team.
2. Review van de selectie van onderwerpen (materialiteitsanalyse): omdat het zo belangrijk is dat gerapporteerd wordt over de onderwerpen waarop een organisatie de meeste impact heeft of die leidt tot significante financiële effecten, en om greenwashing te voorkomen, is een grondige evaluatie van het selectieproces van de organisatie voor te rapporteren onderwerpen noodzakelijk. Dit wordt ook wel de review van de materialiteitsanalyse genoemd.
3. De assurance bij tekstuele informatie wordt belangrijker: duurzaamheidsinformatie bestaat veelal uit tekstuele informatie. Deze informatie zal niet met data onderbouwd kunnen worden. Zo zal voor informatie over beleid de bewijsvoering vooral bestaan uit geschreven beleidsdocumenten, notulen waarin beleid wordt goedgekeurd en bewijs dat het beleid ook is uitgerold in en wordt uitgevoerd door de organisatie. Hierbij zal het in geval van beperkte mate van zekerheid soms efficiënter zijn om via gegevensgerichte werkzaamheden zoals het onderbouwen met brondocumentatie zekerheid te verkrijgen dan via inlichtingen en data-analyse.
4. Toekomstgerichte informatie is belangrijker: toekomstgerichte informatie kan verwachtingen scheppen die accountants niet kunnen waarmaken. Accountants doen geen uitspraken over de verwachte uitkomst als toekomstgerichte informatie wordt gerap-



porteed, maar kunnen wel veronderstellingen toetsen en vaststellen of de gerapporteerde uitkomsten in lijn zijn met het gebruikte model. Dat stelt ook meer eisen aan de toelichting bij de informatie in het jaarverslag, omdat de wijze van berekenen of inschatten toereikend moet worden toegelicht om de lezer in staat te stellen de informatie op de juiste waarde te kunnen schatten.

5. Volledigheid: het is niet interessant wat er in het verslag staat, het is interessant wat er niet in staat. Bij veel informatie, vooral bij informatie over negatieve impact, zal sprake zijn van een tendentie om onvolledig te rapporteren. Volledigheid is, mede door het ontbreken van dubbel boekhouden, daarom lastig te toetsen en vraagt om een sterke interne controle-omgeving bij de organisatie, zeker omdat gestandaardiseerde rapportagesystemen nog ontbreken.

Meer informatie over de assurance van duurzaamheidsinformatie kan worden gevonden in de Extended External Reporting Guidance van de IAASB (IAASB, 2022). Tevens is in het najaar van 2022 de herziene Standaard NV COS 3810N uitgebracht door de NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2022).



9. DE VOLGENDE STAP

De CSRD leidt naar verwachting tot een grote verbouwing van de bedrijfsvoering van organisaties. Het doel dat daarbij hopelijk bereikt wordt is dat de transitie naar een duurzame economie wordt versneld, en dat ondernemingen toekomstbestendiger worden.

Wat is nu de volgende stap als u aan de slag wilt met de CSRD, of dit nu vanuit een rol als openbaar accountant of vanuit een rol in organisaties intern is? Wij raden u aan de volgende stappen te doorlopen als rapporterende organisatie:

1. Bepaal welke onderwerpen voor uw organisatie materieel zijn door uit een uitgebreide inventarisatie van onderwerpen uit te voeren. Daarna kan op basis van input van stakeholders bepaald worden welke van deze onderwerpen ook daadwerkelijk materieel zijn voor de organisatie.
2. Stel een projectteam samen, aangestuurd op board level, vanuit alle afdelingen in de organisatie. Alle afdelingen zullen namelijk worden geraakt in dit proces.
3. Maak een analyse per materieel onderwerp of de acht elementen van bedrijfsvoering al zijn ingericht.
4. Bepaal op basis van deze analyse de gaps tussen de huidige positie en de SOLL-positie zoals de EU die voorschrijft.
5. Bepaal welke strategie per onderwerp passend is, en welke doelstellingen hierbij gelden. Richt de governance-structuur zo in dat de verantwoordelijkheden op de juiste plek zijn belegd.
6. Richt de bedrijfsvoering zodanig in dat de strategie behaald kan worden, via beleid, zorgvuldigheidsprincipes en risico-management.
7. Start met het meten van data en stel een interne rapportage op, op basis waarvan ook de duurzaamheidsprestaties kunnen worden gemonitord en bijgestuurd.
8. Rapporteer over de duurzaamheidsinformatie in het jaarverslag.
9. Bespreek met de accountant de assurance bij de duurzaamheidsinformatie en laat de assurance-opdracht uitvoeren.

Door deze stappen iteratief te doorlopen kunnen organisaties de eerste noodzakelijke stappen zetten om CSRD-proof te worden. Als de ESRS dan definitief zijn geworden, kan de duurzame bedrijfsvoering nog verder aangepast worden om aan CSRD te kunnen voldoen. Wacht daar niet te lang mee. Elke extra dag voorbereiding voor deze transformatie is wenselijk.

Hopelijk zal al snel duidelijk worden dat duurzame bedrijfsvoering leidt tot betere beslissingen, snellere acties tot verduurzaming en uiteindelijk tot versterking van de toekomstbestendigheid van de organisatie.





10. BIBLIOGRAFIE

Autoriteit Financiële Markten. (z.d.). *Definities en begrippen*. Opgeroepen op oktober 22, 2021, van [www.afm.nl](https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/begrippen): <https://www.afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/accountantsorganisaties/begrippen>

Commissie, E. (2021, april 21). *Directive of the European Parliament*. Opgehaald van Eur-Lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52021PC0189>

Commission, E. (2022). *data.consilium.europa.eu*. Opgehaald van <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6292-2022-INIT/en/pdf>

De Waard. (2021, september 2). *Het jaarverslag in drie hoofdstukken*. Opgehaald van [www.mab-online.nl](https://mab-online.nl/article/68994/list/1/): <https://mab-online.nl/article/68994/list/1/>

Ecochain. (2021, Augustus). Opgehaald van Ecochain: <https://ecochain.com/knowledge/everything-about-the-corporate-sustainability-reporting-directive/>

EFRAG. (2022, januari). *[Draft] European Sustainability Reporting Guidelines*. Opgehaald van <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/Appendix%202.6%20-%20WP%20on%20draft%20ESRG%201.pdf>

EFRAG. (2022, December 07). *European Sustainability Reporting Standard 1 General Requirements*. Opgehaald van [efrag.org](https://www.efrag.org/lab6): <https://www.efrag.org/lab6>

European Commission - Consilium. (2022, 10 02). *Corporate Sustainability Reporting Directive - final text*. Opgehaald van Official site of the European Union: <https://www.consilium.europa.eu/media/57644/st10835-xx22.pdf>

European Commission. (2022, 12 07). *Corporate Sustainability Due Diligence*. Opgehaald van Corporate Sustainability Due Diligence: https://commission.europa.eu/business-economy-euro/doing-business-eu/corporate-sustainability-due-diligence_en

European Commission. (2022, 10 02). *Corporate sustainability reporting*. Opgehaald van Official site of the European Union: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

European Commission. (2022, 10 02). *EU Sustainable finance package*. Opgehaald van Official site of the European Union: https://finance.ec.europa.eu/publications/sustainable-finance-package_en

European Commission. (2022, 10 02). *EU Taxonomy for sustainable activities*. Opgehaald van Official site of the European Union: https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en

European Commission. (2022, December 07). *Mededeling van de Commissie - Richtsnoeren niet-financiële rapportage: aanvulling betreffende klimaatrapportage*. Opgehaald van europa.eu: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0620(01)&from=EN)

European Commission. (2022, 10 02). *Regulation (EU) 2019/2088 of the European Parliament and of the Council of 27 November 2019 on sustainability-related disclosures in the financial services sector*. Opgehaald van EUR-Lex - Access to European Union Law: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32019R2088>

Hadders, R., & Snijders, C. (z.d.). *Van twee kanten: dubbele materialiteit*. Opgeroepen op oktober 24, 2021, van www.actiam.com: <https://www.actiam.com/nl/duurzaam-beleggen/van-twee-kanten-dubbele-materialiteit/>

IAASB. (2022, 12 07). *Extended External Reporting (EER) Assurance*. Opgehaald van IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/extended-external-reporting-eer-assurance>

Insight, F. (2021, Oktober 6). *Factset*. Opgehaald van Factset: <https://insight.factset.com/eu-taxonomy-regulation>

International Integrated Reporting Council. (2022, December 07). Opgehaald van Integrated Reporting: <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>

Klimaatakkoord. (2021, april 22). Opgehaald van Klimaatakkoord: <https://www.klimaatakkoord.nl/actueel/nieuws/2021/04/22/eu-taxonomie-definieert-wat-duurzaam-is>

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. (2022, 12 07). *Publicatie herziene Standaard 3810N*. Opgehaald van NBA: <https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2022/november/publicatie-herziene-standaard-3810n/>

KPMG Impact. (2021). *The time has come. The KPMG survey of sustainability reporting*. Opgehaald van KPMG Impact: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>

KPMG International. (2022, december 07). *Small steps, big shifts - survey of sustainability reporting 2022*. Opgehaald van KPMG: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2022/10/ssr-small-steps-big-shifts.pdf>

Looijenga, M., & Janssen, J. (2021, april 23). *Een nieuw tijdperk in duurzaamheidsverslaggeving*. Opgeroepen op oktober 26, 2021, van www.pwc.nl: <https://www.pwc.nl/nl/themas/blogs/een-nieuw-tijdperk-in-duurzaamheidsverslaggeving.html>

McDonald, O. (2021, 05 26). **Rechter dwingt Shell tot strengere klimaatbeleid**. Het Financieele Dagblad.
Monitoring Commissie Corporate Governance Code. (2022, Februari). *De Nederlandse Corporate Governance Code - Voorstel voor actualisatie - consultatiedocument*. Opgehaald van Compliance instituut: <https://www.compliance-instituut.nl/wp-content/uploads/Consultatiedocument-Corporate-Governance-Code-voorstel-voor-actualisatie-2022.pdf>

Noonan, D. (2021). *The Evolution of NFRD into CSRD*. Opgehaald van Greenomy: <https://greenomy.io/blog/evolution-NFRD-CSRD>

OECD. (2022, 12 07). *Guidelines for multinational enterprises*. Opgehaald van Guidelines for multinational enterprises: <https://mneguidelines.oecd.org/>



Schoenmaker, D. (2021, augustus 26). *Bedrijven moeten sturen op integrale waarde en niet alleen op winst*.
Opgeroepen op oktober 24, 2021, van
[www.esb.nu: https://esb.nu/esb/20065904/bedrijven-moeten-sturen-op-integrale-waarde-en-niet-alleen-op-winst](https://esb.nu/esb/20065904/bedrijven-moeten-sturen-op-integrale-waarde-en-niet-alleen-op-winst)

Verenigde Naties. (2022, 12 07). *OHCHR*. Opgehaald van Guiding Principles on Business and Human Rights:
https://www.ohchr.org/sites/default/files/Documents/Publications/GuidingPrinciplesBusinessHR_EN.pdf

Verenigde Naties. (2022, 12 07). UNGP Three Pillars. Opgehaald van Business and Human Rights resource center:
<https://www.business-humanrights.org/en/big-issues/un-guiding-principles-on-business-human-rights/>

Verheijke, E., Rijssel, M. v., & Grünberg, G. (2021, juni 11). *CSRD verplicht duizenden bedrijven tot duurzaamheidsrapportage*.
Opgeroepen op oktober 22, 2021, van www.grantthornton.nl:
<https://www.grantthornton.nl/insights/themas/duurzaamheid/csrd-verplicht-duizenden-bedrijven-tot-duurzaamheidsrapportage/>

Wetten.overheid. (2021, juli). Opgehaald van Wettenoverheid: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0019468/2021-07-01>



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

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

