



3

Duurzaamheids- verslaggeving na de CSRD

Waarom
ondernemingen al
in de jaren 90 van de
vorige eeuw begonnen
met verslaggeving over
duurzaamheid, al dan niet
met assurance, hoe de CSRD
hierop inspeelt en wat wij
van deze reis kunnen
leren

De
pioniers
aan het
woord

In deze serie van essays wordt vanuit een variëteit aan perspectieven en belanghebbenden ingegaan op de impact van de invoering van de CSRD, leidend tot duurzaamheidsverslaggeving bij ondernemingen in Nederland en de EU.

De pioniers aan het woord

Waarom ondernemingen al in de jaren 90 van de vorige eeuw begonnen met verslaggeving over duurzaamheid, al dan niet met *assurance*, hoe de CSRD daarop inspeelt en wat wij van deze reis kunnen leren.

Verantwoording

De invoering van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) is een feit. In haar kielzog zijn de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) door het Europese parlement aangenomen. In 2024 vindt de verankering van deze richtlijn en standaard in de Nederlandse wetgeving plaats. Na afsluiting van het boekjaar 2024 doen de eerste grote ondernemingen in Nederland op grond van deze wettelijke bepalingen verslag van hun duurzaamheidsprestaties- en doelstellingen.

Met een serie essays wil de University of Groningen Business School (UGBS) informeren en inspireren op het gebied van duurzaamheid en de verslaggeving daarover. Deze essays zijn geschreven voor ondernemingen groot en klein die een voortrekkersrol willen vervullen op het gebied van duurzaam ondernemen en die daar transparant over willen zijn, voor controllers die met hun collega's de informatie voor het duurzaamheidsverslag uit de onderneming moeten ophalen, voor accountants en andere externe auditors die het duurzaamheidsverslag moeten beoor-

delen en van *assurance* moeten voorzien, voor investeerders, afnemers, financiers, leveranciers, medewerkers die duurzaamheidsvraagstukken laten meewegen in hun beslissingen om zaken te doen, voor niet-gouvernementele organisaties die de ontwikkelingen op de voet volgen en voor ieder ander die hierin is geïnteresseerd.

De essays worden geschreven onder de titel 'Duurzaamheidsverslaggeving na de CSRD' en in ieder essay wordt de ontwikkeling, invoering, toepassing en relevantie van duurzaamheidsverslaggeving benaderd vanuit een ander perspectief. In dit essay wordt een toelichting gegeven bij de totstandkoming van duurzaamheidsverslaggeving vanuit het perspectief van de pioniers.

Wij zijn in gesprek gegaan met pioniers die betrokken zijn (geweest) bij de ontwikkeling van de duurzaamheidsverslaggeving bij de onderneming waar zij werkzaam waren en met pioniers die betrokken waren bij de ontwikkeling en uitvoering van *assurance*opdrachten namens accountantsorganisaties. Daarbij kijken wij vanuit de wetenschap mee

naar de ontwikkeling van enkele in dit kader relevante economische theorieën.

Werkzaam bij ondernemingen

- André Veneman, voormalig corporate director sustainability bij Akzo Nobel;
- Koen Eising, CSR director bij Alliander;
- Liliane Naalden-de Jager, directeur corporate control bij Alliander;
- Thessa Menssen, voormalig CFO/ COO bij Havenbedrijf Rotterdam;
- Tjeerd Krumpelman, voormalig global head of reporting, regulations and *stakeholder* management bij ABN Amro Bank.

Werkzaam als accountant

- Nancy Kamp-Roelands, voormalig accountant bij Ernst & Young Climate Change and Sustainability Services;
- Wim Bartels voormalig accountant bij KPMG Sustainability, momenteel European sustainability senior partner bij Deloitte;
- Marcus Looijenga, accountant bij PwC ESG;
- Dick de Waard, voormalig accountant bij Ernst & Young Climate Change and Sustainability Services.



Inhoud

De pioniers aan het woord	2
Verantwoording	2
1. Tips voor de verslaggevingsstrategie van uw onderneming	5
2. Waar het allemaal begon	6
3. Vrijwillige duurzaamheidsverslaggeving	8
Een korte theoretische analyse	8
De onderneming en haar omgeving	8
Agency theorie	9
Stakeholder theorie	9
Legitimatie theorie	10
Signalling theorie	11
De onderneming en transparantie	11
De CSRD en haar wortels	12
Geluiden uit de praktijk – de pioniers – de ondernemingen	13
De waaromvraag	13
Waar schreef men over?	14
Het belang van de strategie	16
4. Als assurance wordt gevraagd	18
Vrijwillige vraag naar <i>assurance</i>	18
<i>Assurance</i>	19
Toetsen aan normen	19
Is de mate van <i>assurance</i> meetbaar?	20
Verwachtingskloof	21
5. Geluiden uit de praktijk – de pioniers – de accountants	24
Werkwijze	25
Weerstand	26
Tijdens het werk	26
6. De balans opgemaakt	30
Theoretische match	30
De actualiteit	31
Bronnen	31

1.

Tips voor de verslaggevingsstrategie van uw onderneming

1. Stel jezelf tijdens het schrijven van het duurzaamheidsverslag altijd de vraag of de gepresenteerde informatie objectief verifieerbaar is. Zorg voor een adequate onderbouwing.
2. Maak al vroeg in het verslagjaar (derde kwartaal) het raamwerk voor het duurzaamheidsverslag en neem in een vroeg stadium contact op met je accountant. Dat voorkomt teleurstellingen als de accountant relevante bevindingen heeft bij het definitieve verslag.
3. Schrijf als accountant een kwalitatief goed en inspirerend verslag van bevindingen en sta als onderneming open voor de bevindingen van de accountant.
4. Wees moedig bij het maken van keuzes.
5. Borg de verantwoordelijkheid voor de benoeming en communicatie met de accountant in de top van de organisatie (de organen belast met *governance*).
6. Schakel de pioniers in. Zij hebben het leergeld betaald.
7. Wees je als schrijver bewust van informatieasymmetrie – verplaats je in de lezer van het verslag – maak het een leesbaar verhaal.
8. Haal de duurzaamheidsverslaggeving weg bij de afdeling duurzaamheid, die moet zich vooral richten op de relevantie van vraagstukken, ondersteuning bij de strategievorming, bewustwording in de organisatie en het aanjagen van innovatie.
9. Houd oog voor de connectiviteit tussen de financiële informatie en de duurzaamheidsinformatie. Duurzaamheid staat niet op zichzelf, maar is een geïntegreerd onderdeel van de activiteiten van de onderneming.
10. Kijk goed naar de ontwikkeling van duurzaamheidsverslagen en hun inhoud binnen de sector of de *peer group*. Het geeft een check op volledigheid van onderwerpen, maar is ook een bron van inspiratie.

2.

Waar het allemaal begon

Eckart Wintzen wordt door menigeen gezien als dé pionier op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving. Hij publiceerde over de jaren 1990 tot en met 1994 namens zijn onderneming BSO¹ in het jaarverslag van de onderneming een milieujaarrekening. Dit betrof een milieujaarrekening waarin hij de directe impact van de onderneming op het milieu rapporteerde in guldens. Hij saldeerde vervolgens het bedrag van deze bruto impact met de uitgaven voor milieubelasting en dergelijke, zodat een netto milieupact resteerde: de netto onttrokken waarde. Door deze netto onttrokken waarde te verrekenen met financiële toegevoegde waarde van de onderneming werd de netto toegevoegde waarde van de onderneming in een jaar bepaald. Met deze vorm van monetarisering van de milieupact van de onderneming was Eckart Wintzen zijn tijd ver vooruit (Sneller, De Ritter & Roobeek, 2013).

Ondertussen speelden rond de jaren 90 van de vorige eeuw in Nederland diverse vraagstukken op het gebied van milieu, die vooral werden gedomineerd door verontreiniging van de lucht, het water en de bodem. Bekende vraagstukken betroffen de verontreiniging van een woonwijk in Lekkerkerk, de golfbanen in de Vogeltjespolder, het fabrieksterrein van Aagrulon in Groningen, de meerdere locaties van gasfabrieken in Nederland, buitenlands afval in de Rijn en de Maas en de actie Tankslag waarbij de bodem van benzinstations werd gereinigd.

In 1993 vond een herziening plaats van de

Wet milieubeheer. In deze wetgeving werd opgenomen dat ondernemingen met een vergunning op basis van deze wet jaarlijks een milieujaarverslag dienden op te stellen. Een overheidsverslag voor de vergunningsverlener en een publieksverslag voor het algemeen publiek. Deze laatste verplichting is na verloop van tijd komen te vervallen, mede omdat milieuverlaggeving en later duurzaamheidsverslaggeving op vrijwillige basis een grote vlucht nam.

Met de opkomst van ondernemingsraden is in de tweede helft van de vorige eeuw ook sterke aandacht ontstaan voor het

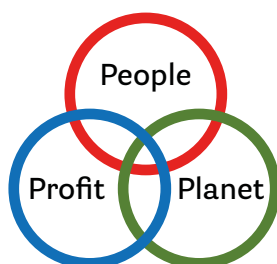
¹ Bureau voor Systeem Ontwikkeling (BSO) was een dienstverlener op het gebied van automatisering. De onderneming is opgegaan in Atos Origin.

sociaal jaarverslag. Ook deze vorm van verslaggeving is opgegaan in de groeiende aandacht voor duurzaamheidsverslaggeving.

Als dan in 1997 John Elkington zijn boek 'Cannibals with forks' publiceert (Elkington, 1997), waarin hij het door hem bedachte *triple-p* model nader toelicht, komen deze ontwikkelingen samen. John Elkington roemt in zijn boek Eckart Wintzen als pionier op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving. Hij gaat nog een stapje verder in het bepalen van de toegevoegde waarde van de onderneming en presenteert het *triple-p* model. Als basis voor dit model noemt Elkington *the triple bottom line*, een model dat hij al in 1994 introduceerde. Ondernemingen moeten volgens Elkington op zoek naar hun toegevoegde waarde vanuit het financiële, milieu en sociale perspectief. Door voor deze drie perspectieven de bedrijfsresultaten te maximaliseren, is de kans groter – zo stelt Elkington – dat organisaties een positieve impact op de wereld hebben en tegelijkertijd de financiële prestaties verbeteren. Het *triple-p* model is wereldwijd breed omarmd en is nog steeds herkenbaar in de vele raamwerken voor duurzaamheidsverslaggeving. Het monetariseren van de sociale en milieuimpact van ondernemingen wordt slechts op heel beperkte schaal gedaan. Vanuit onder meer deze ontwikkelingen

zijn ondernemingen geïnspireerd en aan de slag gegaan met duurzaamheidsverslaggeving en zijn accountants daarbij betrokken geraakt om aan de vraag naar *assurance* te voldoen. Eerst nog zonder verslaggevingsraamwerken, later ondersteund door initiatieven als Global Reporting Initiative (GRI), Sustainability Accounting Standards Board (SASB), International Integrated Reporting Council (IIRC) en meer. Dit vond hoofdzakelijk plaats op vrijwillige basis. De ontwikkelingen rondom milieujaarverslaggeving trokken de aandacht van een kleine groep accountants. Het Wetenschappelijk Instituut voor Milieu Management (Universiteit van Amsterdam) speelde hier op in en verzorgde gedurende enkele jaren een opleiding op het gebied van milieumanagement specifiek voor (een kleine groep) geïnteresseerde accountants. Als resultante daarvan is de Vereniging van Milieuaccountants (VMA) opgericht. Deze vereniging – inmiddels omgezet naar een stichting – leidt nog een slapend bestaan.

Nu anno 2024 duurzaamheidsverslaggeving met bijbehorende *assurance* voor een grote groep ondernemingen is omgezet naar een wettelijke verplichting, is het goed om te leren van de beweegredenen van deze pioniers – ondernemingen en accountants – en van de reis die zij maakten.



3.

Vrijwillige duurzaamheidsverslaggeving

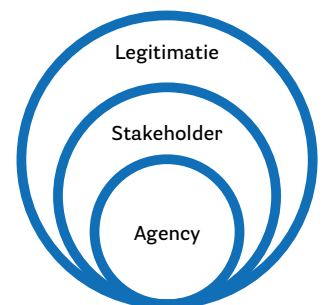
Een korte theoretische analyse

Als we willen begrijpen waarom en hoe ondernemingen er voor kiezen om vrijwillig over te gaan tot duurzaamheidsverslaggeving, is het goed om toch ook de theorie in te duiken. Er zijn diverse economische theorieën die ingaan op de relatie tussen de onderneming en haar omgeving en er zijn theorieën die beschrijven hoe ondernemingen – door naar elkaar te kijken – duurzaamheidsverslaggeving ontwikkelen. Ook nu sprake is van wetgeving – dus niet verslaggeving op basis van vrijwilligheid – zijn deze theorieën nog steeds van toepassing/zichtbaar. We nemen u kort mee naar de wereld van de economische theorieën.

De onderneming en haar omgeving

Zoals hiervoor al toegelicht besloot in de jaren 90 van de vorige eeuw een groeiende groep ondernemingen (pioniers) om transparant te zijn over hun impact op het milieu en later over hun impact breder op de samenleving. Er zijn meerdere redenen hiervoor aan te voeren. In deze paragraaf gaan wij in op enkele zuiver theoretische uitgangspunten: de *agency* theorie, de stakeholder theorie en de legitimatie theorie.

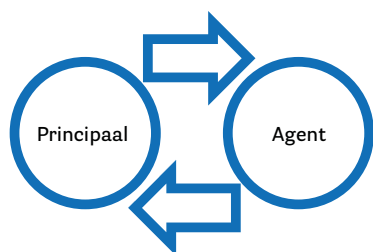
Deze drie theorieën hebben een onderling verband, een rode draad. Het gaat om de onderneming in haar omgeving. In de *agency* theorie betreft dit de relatie tussen de onderneming en haar leiding enerzijds en haar eigenaren anderzijds. In de *stakeholder* theorie betreft dit de relatie tussen de onderneming en de belanghebbenden bij de onderneming. In de legitimatie theorie tenslotte betreft dit de relatie tussen de onderneming en de brede maatschappij. De scope wordt steeds breder; van de eigenaren naar de belanghebbenden naar de maatschappij. De rode draad is de informatieachterstand van de eigenaren, belanghebbenden en de maatschappij met betrekking tot de activiteiten, resultaten en de impact van de onderneming. Dit noemen wij de informatieasymmetrie. Een heel specifieke theorie in dit kader is de *signalling* theorie. Door Yi An, Howard Davey en Ian R.C. Eggleton is in 2011 een verhelderend artikel gepubliceerd waarin deze theorieën worden toegelicht.



Agency theorie

De *agency* theorie beschrijft de relatie tussen de leiding van de onderneming en de eigenaar van de onderneming. Naarmate ondernemingen groter en groter werden, ontstonden in toenemende mate situaties waarbij sprake is van een scheiding tussen eigendom (aandeelhouders) en leiding (directie). Dit is expliciet zichtbaar bij beursgenoteerde ondernemingen en andere organisaties van openbaar belang. Het zijn vooral ook de beursgenoteerde ondernemingen en grote financiële instellingen

geweest die in de jaren 90 van de vorige eeuw zijn begonnen met milieu- en later duurzaamheidsverslaggeving. Een belangrijke publicatie op het gebied van *agency* komt van de hand van M.C. Jensen en W.H. Meckling (1976). In deze theorie wordt de eigenaar van de onderneming aangeduid als de principaal en wordt de ondernemingsleiding aangeduid als de agent.



Allerhande geïnteresseerden zijn bereid om aandelen te kopen in een onderneming of deel te nemen in een coöperatie, waarmee zij de onderneming de financiële middelen verschaffen om haar activiteiten te starten. Zij zijn dan de aandeelhouders. Bij de onderneming wordt een raad van bestuur of directie aangesteld die namens de aandeelhouders de doelstelling van de onderneming moet realiseren. Voor de aandeelhouders betekent dit vooral, dat het door hen verschafte kapitaal leidt tot een financieel rendement. In deze relatie doen zich twee

vraagstukken voor. Het eerste vraagstuk betreft de zogenaamde tegengestelde belangen tussen agent en principaal en het tweede vraagstuk betreft de zogenaamde informatieasymmetrie. De principaal (aandeelhouder) verschafft de financiële middelen (aandelenkapitaal), maar hij/zij is afhankelijk van de activiteiten van de agent bij de inzet van deze financiële middelen. Gebruikt de agent het geld zodanig dat de belangen van de eigenaar (principaal) maximaal worden gediend, of heeft de agent ook zo zijn/haar eigen belangen? De principaal wil hier graag inzicht in hebben. De principaal staat op enige afstand van de onderneming en heeft een informatieachterstand (informatieasymmetrie) en de agent moet deze informatieachterstand verkleinen door informatie te verschaffen. Een belangrijk medium om informatie te verschaffen is het jaarverslag. Dit jaarverslag betreft niet alleen financiële informatie (de jaarrekening), maar de ondernemingsleiding moet ook aanvullende informatie verstrekken in het jaarverslag van de onderneming (het bestuursverslag). In hun drang om informatie over de activiteiten van de onderneming naar buiten te brengen is in de jaren 90 van de vorige eeuw een groep ondernemingen begonnen om daarin ook informatie te verstrekken over de impact van de onderneming op het milieu en haar omgeving: duurzaamheidsinformatie.

Stakeholder theorie

De stakeholder theorie kan worden gezien als een uitbreiding van de scope van de *agency* theorie. De onderneming heeft niet alleen rekening te houden met haar eigena(a)r(en), maar met allen die op enigerlei wijze belang hebben bij de onderneming: de belanghebbenden, of

de stakeholders. In 1984 publiceerde R.E Freeman een gezaghebbend document waarin hij beschrijft dat een onderneming er niet alleen voor de aandeelhouders is, maar dat een onderneming ook waarde moet creëren voor de brede groep van belanghebbenden bij de onderneming. De belanghebbenden bij de onderneming kan een grote groep zijn. Niet alleen de aandeelhouders dus, maar ook de werknemers, de leveranciers, de financiers, de verzekeraars, de omwonenden, de afnemers, de overheid en noem maar op. Iedere belanghebbende heeft zo zijn/haar eigen belang. En de belangrijkste overeenkomst met de *agency* theorie is, dat ook deze stakeholders op informatieachterstand staan: er is sprake van informatieasymmetrie.

De introductie van het *stakeholder*-denken was een belangrijk keerpunt in een tijdperk dat ondernemingen vooral gericht waren op het creëren van aandeelhouderswaarde. Meer en meer is het besef geland dat een bredere groep belanghebbenden van informatie moet worden voorzien. Ook deze belanghebbenden hebben een informatieachterstand, net als de aandeelhouders. Nu – anno 2024 – is dit *stakeholder*-denken expliciet zichtbaar in de informatievraag die wordt verwoord in de CSRD en ESRS. In de dubbele materialiteitsanalyse wordt vanuit

het perspectief van de impactmaterialiteit vooral gekeken naar de impact van de onderneming op haar omgeving (de belanghebbenden – de *affected stakeholders*) en in de ESRS wordt specifiek *inside-out* informatie gevraagd over de tien onderscheiden thema's op het gebied van ESG.

Legitimatietheorie

Als we de onderneming in een nog groter speelveld plaatsen dan de eigenaren en belanghebbenden, dan zien wij de onderneming acteren in de maatschappij. In de legitimatietheorie heeft de onderneming een sociaal contract met de maatschappij: een zogenaamde *license to operate*. De onderneming is onderdeel van het maatschappelijk voortbrengingsproces en dat brengt ook verplichtingen met zich mee. De onderneming zal zich moeten conformeren aan de waarden en normen in het maatschappelijk verkeer; anders verliest zij haar rechten, haar *license to operate*. Om die reden zal de ondernemingsleiding er veel aan gelegen zijn om aan de maatschappij uit te leggen wat de onderneming doet, wat haar resultaten zijn en wat haar impact is. Het is vooral dit uitgangspunt dat bij veel ondernemingen er toe heeft geleid om naast de voorgeschreven financiële informatie ook duurzaamheidsinformatie te verstrekken. Ook de maatschappij in deze brede zin verkeert in een situatie

“Het draait om de business case. Het is geen duurzaamheid, het is gewoon business.”

André Veneman

van informatieachterstand en ondernemingen werken aan hun *license to operate* door deze informatie te verstrekken. Er kan op verschillende manieren naar deze ontwikkeling worden gekeken. Zijn ondernemingen overgegaan op duurzaamheidsverslaggeving omdat de leiding oprecht van mening is dat zij verantwoording moet afleggen over meer dan alleen de financiële prestaties van de onderneming, of doen ondernemingen dit, omdat de ondernemingsleiding vooral wil werken aan een maximale *license to operate*? Beide motieven zijn valide en zullen bij veel ondernemingen zichtbaar zijn.

Signalling theorie

In de drang om een positieve invloed op hun *license to operate* te realiseren, zijn ondernemingen geneigd om vrijwillig informatie te verstrekken over vooral aspecten, activiteiten en/of impact van de onderneming met een duidelijk voordeel voor belanghebbenden of de maatschappij. Een onderneming zal het nieuws zoeken als zij op het gebied van duurzaamheid in haar productieproces iets heeft ontwikkeld dat gericht is op de beperking van haar CO₂-uitstoot, of indien goederen worden geproduceerd die meer of beter recyclebaar zijn of zuiniger zijn in energieverbruik, of indien uit onderzoek blijkt dat sprake is van afnemende schendingen van mensenrechten en verbeteringen in de

arbeidsomstandigheden upstream in de keten. Hiermee probeert de onderneming het beeld te creëren van een hoge mate van kwaliteit.

Ondernemingen kunnen dit soort – veelal positieve – informatie delen door op het moment dat deze informatie beschikbaar wordt dit direct te publiceren via de *website* of via andere nieuwsportalen. Gedurende de achter ons liggende jaren is ook zichtbaar geworden, dat deze informatie wordt opgenomen in de duurzaamheidsverslagen. Door eenzijdige aandacht voor deze informatie kan onbalans ontstaan in het duurzaamheidsverslag. Dit is een concreet aandachtspunt bij de beoordeling daarvan.

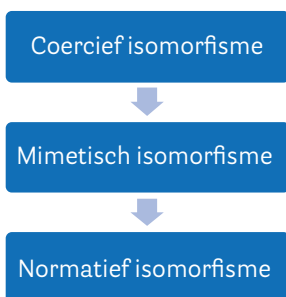
De onderneming en transparantie

Er zijn zo door de jaren heen de nodige raamwerken ontwikkeld. De Global Reporting Initiative (GRI) en de Sustainability Accounting Standards Board (SASB) zijn – zo blijkt ook uit onderzoek van KPMG (KPMG, 2020) – de meest toegepaste raamwerken. Dit zijn verslaggevingsraamwerken die zijn ontwikkeld in een periode dat duurzaamheidsverslaggeving vooral vrijwillig was.

In deze periode van vrijwillige duurzaamheidsverslaggeving is goed zichtbaar dat leidinggevenden van ondernemingen en



ontwerpers van verslaggevingsraamwerken goed naar elkaar keken. De duurzaamheidsverslagen van ondernemingen, de verslaggevingsraamwerken en ook de verklaringen van accountants daarbij vertonen de nodige overeenkomsten. Dit kan worden verklaard vanuit een fenomeen dat wij isomorfisme noemen. Dit isomorfisme omvat drie fasen: coërcief isomorfisme, mimetisch isomorfisme en normatief isomorfisme. Kort beschreven komt dit op het volgende neer.



Er doet zich iets voor waarin ondernemingen een aanleiding zien om te gaan acteren. Die aanleiding kan wetgeving zijn, maar ook gewoon een actie van een andere onderneming. Het zou kunnen zijn dat de publicatie van het milieujaarverslag van BSO in de

jaren 90 een dergelijke gebeurtenis is. Deze actie van BSO kan aanleiding zijn geweest voor andere ondernemingen om ook een

milieujaarverslag te gaan publiceren. Dan is de actie van BSO de prikkel om dat te doen. Deze eerste actie/reactie noemen wij coërcief isomorfisme. Vervolgens gaan meer ondernemingen over op milieu- of duurzaamheidsverslaggeving, maar zijn zij onzeker over de opzet en inhoud van een dergelijke verslag. In hun zoektocht naar hoe dit te doen, kijken zij vooral naar hun concurrenten en *peers* en kopiëren de verslaggevingsvormen en inhoud van anderen. Dit kopieergedrag noemen wij mimetisch isomorfisme. Na verloop van tijd ontstaat dan – ondersteund door de ontwikkeling van toonaangevende raamwerken – een norm voor verslaggeving over duurzaamheid: normatief isomorfisme. Op het moment dat de CSRD het daglicht zag, was deze zoektocht nog gaande. Eén van de doelstellingen achter de introductie van de CSRD is dat de Europese Commissie het proces van verduurzaming wil versnellen, onder meer door een norm voor verslaggeving op te leggen.

“In die begintijd was het voor mij ook allemaal nieuw, dus ben ik eerst maar eens gaan praten met anderen bij Philips en DSM en meer.”

André Veneman

De CSRD en haar wortels

Nu is het 2024 en zijn de CSRD en ESRS van toepassing verklaard en wordt deze regelgeving in de Nederlandse wet verankerd. In de CSRD en ESRS is duidelijk zichtbaar dat de aandacht voor de *stakeholders* en de brede maatschappij belangrijk is: de *stakeholder* theorie en legitimatie theorie hebben een belangrijke rol gespeeld in de ontwikkeling van deze regelgeving. Ook is in de uitwerking van deze regelgeving kopieergedrag duidelijk zichtbaar. Bij de ontwikkeling van de ESRS is uitbundig gebruik gemaakt van bestaande raamwerken als de GRI en de GHG Protocol. En ook in de komende jaren zal duidelijk zijn dat ondernemingen en accountants naar elkaar gaan kijken en met elkaar gaan overleggen over de inhoud van de verslaggeving en de interpretatie van de ESRS en aanpalende richtlijnen. Ondernemingen zullen op zoek gaan naar voorbeelden en zullen modellen van *frontrunners* overnemen en toepassen in hun eigen duurzaamheidsverslag. De sectorstandaarden zullen daarbij zeer behulpzaam zijn. De hoop is dat dit alles uiteindelijk leidt tot eenduidige en vergelijkbare informatie.

Geluiden uit de praktijk – de pioniers – de ondernemingen

De waaromvraag

Duurzaamheidsverslaggeving is met ingang van 2024/2026 dan nu voor een grote groep ondernemingen verplicht. Maar sinds de jaren 90 van de vorige eeuw is – zoals hiervoor beschreven – een groeiende groep ondernemingen hier vrijwillig mee gestart. De vraag die daarbij kan worden gesteld (en die door betrokken accountants daadwerkelijk werd gesteld) is: waarom hebben deze ondernemingen dit gedaan? Gesprekken met vertegenwoordigers van ondernemingen hebben gedurende de jaren de volgende antwoorden opgeleverd.

- Het is een instrument om te werken aan de legitimatie van de onderneming.
- Het is het gevolg van een oprechte drang naar het afleggen van maatschappelijke verantwoording.
- Het is een vorm van kopieergedrag: de concurrent doet het ook en er is druk vanuit de peer group.

“Geïntegreerde verslaggeving. Het was zo vanzelfsprekend als het maar kon zijn en toch was het moedig.”

Thessa Menssen

“Het duurzaamheidsverslag (en de verificatie door een accountant) heeft een disciplinerende werking naar de eigen organisatie.”

Tjeerd Krumpelman

- Het is een onderscheidend punt in de concurrentieslag - de onderneming kan mooie sier maken met een hoge positie in de Transparantiebenchmark.
- Het levert de raad van bestuur aanzien op.
- Duurzaamheidsdoelstellingen zijn onderdeel van de beloning van de raad van bestuur.
- De bank of grote opdrachtgevers vragen er naar.
- Het is onderdeel van het proces van versterking van de interne bewustwording in de organisatie en versterking van het proces om tot ambitieuze doelstellingen te komen.

Het besluit binnen de onderneming om meer aandacht te besteden aan duurzaamheid en over te gaan op duurzaamheidsverslaggeving wordt in veel gevallen gemaakt door de CEO. Hoe groot een onderneming ook kan worden, de stem van de CEO is hierin veelal doorslaggevend. Daarmee is niet gezegd dat het idee ook uit de koker van de CEO komt. Het kan heel goed zijn, dat managers in de organisatie het belang hiervan inzien en de CEO hiervan hebben kunnen overtuigen. De steun van de CEO (met raad van bestuur en

management team) is ook erg belangrijk, want ook bij veel ondernemingen bestond (bestaat) hiertegen veel weerstand in de eigen organisatie. Tot op de dag van vandaag moet hard gewerkt worden aan bewustwording in de organisatie.

Waar schreef men over?

Ook voor de betrokkenen bij ondernemingen die verantwoordelijk waren voor het milieujaarverslag en later het duurzaamheidsverslag was het allemaal nieuw. Daar waar de eerste verslagen vooral nog inzoomden op milieuvraagstukken, hoofdzakelijk de gevolgen van vervuiling, passeerde met de ontwikkeling van duurzaamheidsverslagen een steeds breder palet aan onderwerpen de revue. De duurzaamheidsmanagers gingen op reis: (1) duurzaamheid, wat is het, (2) kan je het meten, zo ja hoe dan, (3) hoe brengen wij dit in onze management systemen, en (4) kunnen we hier extern verantwoording over afleggen?


In het begin van deze pioniersfase werden door veel ondernemingen de opkomende *benchmarks* gebruikt om in kaart te brengen wat duurzaamheid was en welke prestatie-indicatoren daaruit konden worden gedestilleerd. Een toonaangevende benchmark voor grote beursgenoteerde ondernemingen

“Intrinsieke motivatie is absoluut nodig, maar het is niet genoeg.”

Marcus Looijenga

“Wij ontdekten de Dow Jones Sustainability Index en besloten die te volgen. Deze benchmark gaf een goed houvast voor de uitwerking van thema's, kpi's en doelstellingen.”

André Veneman



“Het is belangrijk dat de verantwoordelijkheid voor het duurzaamheidsverslag wordt belegd bij de afdeling finance en control.”

Koen Eising/Liliane Naalden-de Jager

“Als dingen transparant zijn, dan kan iedereen zijn/haar eigen keuze maken.”

Wim Bartels

is de Dow Jones Sustainability Index en in Nederland werd de Transparantiebenchmark door veel duurzaamheidsmanagers ingezet als raamwerk voor verslaggeving. Deze *benchmarks* werden ingezet naast de inmiddels bestaande raamwerken, zoals de GRI. Een belangrijke achterliggende reden daarvoor was, dat ondernemingen zich ook graag wilden onderscheiden door een hoge notering in prestigieuze *benchmarks*. De positie in de Dow Jones Sustainability Index werd ook als parameter voor directiebeloningen ingevoerd. Deze ontwikkeling bezorgde ondernemingen ook het imago, dat zij dit alles ‘voor de *bühne*’ deden: het streven naar legitimatie leek belangrijker dan het daadwerkelijk duurzaam opereren. Dit bracht menig duurzaamheidsmanager in een spagaat: wat doet de onderneming feitelijk, en wat is in het belang van de onderneming om over te rapporteren.

Een zeer belangrijk element in de ontwikkeling van duurzaamheidsverslaggeving was de introductie van de materialiteitsanalyse. Ondernemingen gingen in gesprek met

interne en externe partijen om in kaart te brengen wat werd gezien als de meest relevante impact van de onderneming op de maatschappij. De uitkomst van deze materialiteitsanalyse was sterk bepalend voor de strategie van de onderneming en de centrale thema's in het duurzaamheidsverslag. Dit betrof in het overgrote deel van de gevallen de inside-out materialiteit: de impactmaterialiteit. Veel ondernemingen hebben dan ook al ruime ervaring in de uitvoering van deze analyse. Dit in tegenstelling tot de financiële materialiteit. Uit een onderzoek van de World Business Council for Sustainable Development (WBCSD 2017) bleek dat afdelingen die belast waren met het risicomanagement van de onderneming, duurzaamheidsvraagstukken veelal buiten beschouwing lieten. Van de relevante duurzaamheidsrisico's kwam slechts 29% voor in de risicoanalyse en bij 35% van de onderzochte ondernemingen werd geen enkel duurzaamheidsrisico in de risicoanalyse opgenomen.

Het belang van de strategie

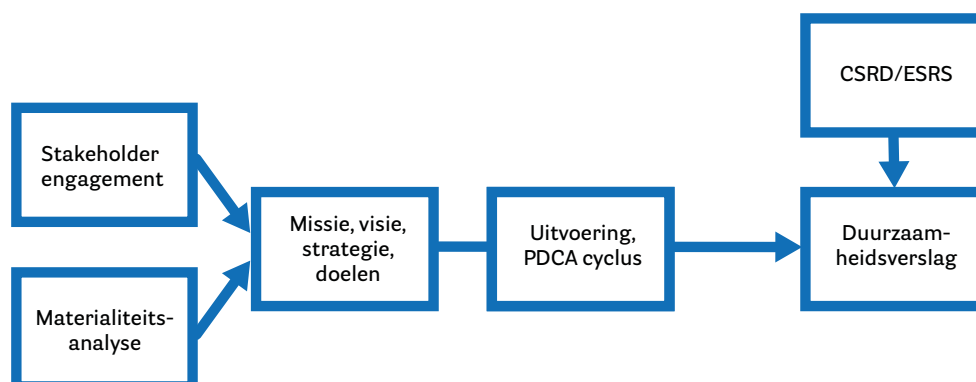
Zoals hiervoor al opgemerkt, speelt de raad van bestuur van de onderneming – vaak in de persoon van de CEO – een belangrijke rol bij het verduurzamen van de organisatie. Uiteindelijk is de raad van bestuur ook verantwoordelijk voor de verslaggeving daarover in het jaarverslag en/of duurzaamheidsverslag. De raad van bestuur moet het belang van duurzaamheid actief uitdragen in de organisatie. Zonder uitzondering geven alle geïnterviewden aan dat *the tone at the top* doorslaggevend is. Bij ondernemingen ontstonden functies en afdelingen die zich expliciet bezighouden met het belang en de impact van duurzaamheid voor de onderneming en haar omgeving. Zij vervullen een coördinerende en stimulerende rol naar de onderneming en haar raad van bestuur, die onder meer de belangrijke vraag moet beantwoorden: hoe brengen wij dit in onze managementsystemen? De derde stap uit de vorige paragraaf.

Dit blijkt een belangrijke en uitdagende vraag die begint met bewustwording, ondersteund door sturing vanuit de raad van bestuur. Zoals in de theoretische paragraaf toegelicht, was in de beginperiode van duurzaamheidsverslaggeving vooral ook veel

sprake van externe druk. Deze externe druk komt van *stakeholders*, wetgevers en de *peer group*. Dan is het een kwestie van volgen en kopiëren. Het gaat echt leven, als deze externe druk wordt vertaald naar interne motivatie. Daarbij is de strategie cruciaal.


De strategie van de onderneming wordt uiteraard vooral gevoed door de centrale doelstelling en missie en de visie van de onderneming en mondt uit in concrete doelen en borging in de organisatie (de taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden). Bij de uitwerking daarvan wordt geput uit de uitkomsten van de *stakeholderraadpleging* en *materialiteitsanalyse*. En als de organisatie dan aan de slag gaat, draagt een adequate *plan-do-check-act* cyclus in sterke mate bij aan de realisatie van de doelen. En het kan niet vaak genoeg worden gezegd: in dit proces is de ondersteuning door de raad van bestuur essentieel. De organisatie moet het worden verteld, ze moeten het zien, er op worden aangesproken, ervoor beloofd: *walk the talk* en *lead by example*.

Bij het strategieformuleringsproces kunnen twee verschillende benaderingswijzen van het duurzaamheidsvraagstuk worden



toegepast. Wij onderscheiden (1) de doelstellingsbenadering en (2) de randvoorwaarde benadering. Bij de doelstellingsbenadering is sprake van het willen realiseren van concrete duurzame uitkomsten (*substantial contribution*). Bij de randvoorwaarde benadering is sprake van het realiseren van aandeelhouderswaarde, rekening houdend met milieu en sociale vraagstukken (*do no significantly harm*). De wijze waarop de onderneming haar strategie benadert, bepaalt de doelen en de uitvoering en dus ook de verslaggeving.

Het is goed om op te merken dat duurzaamheidsverslaggeving – ook al staat dit in deze serie essays centraal – niet het uiteindelijke doel is. Het is het sluitstuk van een proces, waarbij realisatie van de duurzame lange termijn doelstellingen van en duurzame waardecreatie door de onderneming leidend zijn. Als de onderneming een duurzaamheidsverslag schrijft omdat het moet of omdat de *peer group* het ook doet, dan draagt dit veelal niet substantieel bij aan de verduurzaming van de onderneming. Interne motivatie is effectiever dan externe druk.



“Ik ben altijd zo zoek geweest naar een geïntegreerd perspectief.”

Nancy Kamp-Roelands

“Interne motivatie is effectiever dan externe druk.”

Dick de Waard

4.

Als *assurance* wordt gevraagd

De ontwikkeling van duurzaamheidsverslaggeving voltrekt zich – nu mede voortgestuwd door regelgeving – relatief snel. Midden jaren 90 van de vorige eeuw kwam deze vorm van verslaggeving echt op gang en al vrij snel vroegen de eerste ondernemingen (de pioniers) om *assurance* bij hun milieu- of duurzaamheidsverslag. Deze vraag naar *assurance* is gedurende de jaren daarna gestaag gegroeid. In de KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020 – ‘The time has come’ laten de onderzoekers zien, dat van de nationale top 100 ondernemingen (N100) in 52 landen (5.200 ondernemingen) in 2020 51% hun duurzaamheidsverslag van *assurance* heeft laten voorzien. Van de mondiale 250 grootste ondernemingen (G250 uit Fortune 500) bevat 71% van de duurzaamheidsverslagen een *assurance*-rapport van een externe onafhankelijke auditor (gecorrigeerd voor verschuivingen in de Fortune 500 index).

Vrijwillige vraag naar *assurance*

In veel gevallen kwam de vraag naar *assurance* terecht bij de (huis)accountant. Dit heeft er toe geleid, dat bij enkele accountantsorganisaties kleine groepen

nieuwsgierige accountants en adviseurs ontstonden, die geïnteresseerd waren in de verificatie van niet-financiële informatie: de pioniers. Bij dit proces: (1) de vrijwillige verslaggeving over duurzaamheid, (2) de vraag naar *assurance* door ondernemingen (de pioniers), en (3) de bereidheid om *assurance* te geven door de accountant (de pioniers), kan de vraag worden gesteld: waarom werd dit gevraagd en gedaan? Wij zijn in gesprek gegaan met betrokkenen uit het eerste uur om hen onder meer deze vraag voor te leggen. Hierover leest u meer verderop in dit hoofdstuk. Eerst staan wij stil bij een aantal factoren en vraagstukken die een belangrijk rol spelen in het *assurance* proces. Daarbij geven wij eerst een toelichting bij het begrip *assurance*. Aansluitend bespreken wij het belang van heldere en eenduidige normen voor een goed *assurance* proces. In de daarop volgende paragraaf beantwoorden wij de vraag of *assurance* meetbaar is. Tenslotte bespreken wij het verschil in perceptie ten aanzien van *assurance* tussen de accountant en de ontvangers daarvan (principaal, *stakeholder*, maatschappij).

“Woorden zijn belangrijker dan getallen. De echte betekenis zit in de woorden.”

Wim Bartels

“Een beoordeling door de accountant is ook volstrekt logisch. De verklaringen zijn er echter niet leesbaarder op geworden.”

Thessa Mensen

Assurance

Het Engelse woord *assurance* betekent zekerheid. *To assure* betekent: verzekeren. Volgens Koenen² betekent verzekeren onder meer: waarborgen, betuigen, met klem verklaren. Deze betekenissen vormen de bron van een adequate toelichting bij *assurance*. In het vorige hoofdstuk hebben wij enkele relevante economische theorieën toegelicht, te beginnen met de agency theorie. Volgens deze theorie is veelal sprake van tegengestelde belangen tussen de agent (directie) en de principaal (eigenaar) en moet de principaal het doen met de informatie die de agent hem/haar periodiek verstrekt. Hier ligt de ontstaansgrond van het accountantsberoep. Iemand (een onafhankelijke deskundige) moet bevestigen dat de informatie van de agent betrouwbaar is, zodat de principaal kan beoordelen hoe met zijn/haar investering in de onderneming is omgegaan en wat dit heeft opgeleverd. Deze onafhankelijke deskundige is de accountant en hij/zij bevestigt de kwaliteit van de informatie van de agent door middel van een verklaring: het *assurancerapport*. De meest voorkomende vorm hiervan is de controleverklaring van de accountant bij de jaarrekening.

Dit *assurancerapport* heeft door de jaren heen een groter maatschappelijk belang gekregen. Het zijn niet alleen de aandeelhouders/eigenaren die belang hebben bij zekerheid bij de aan hen gepresenteerde informatie (jaarrekening en jaarverslag). Ook de brede groep *stakeholders* en de maatschappij hechten er belang aan dat deze informatieverstrekking door ondernemingen en instellingen betrouwbaar is. Op basis van

jaarrekeningen, jaarverslagen en duurzaamheidsverslagen wordt door belanghebbenden besloten om zaken te (blijven) doen met de onderneming, door investeringen, leningen, leveranties, inkopen, arbeidsrelaties, subsidieverstrekking, belastingheffing en meer.

Als de accountant in het *assurancerapport* verklaart dat de jaarrekening, het jaarverslag of het duurzaamheidsverslag een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid en is opgesteld in overeenstemming met de wet, dan is dit voor een grote groep van belanghebbenden zeer waardevol.

Toetsen aan normen

Controleren is toetsen aan normen. Het toetsen is de uitvoering van de *assurance*-opdracht. En om dat te kunnen doen, heeft de accountant een norm nodig. In het geval van verslaggeving, bestaat deze norm uit verslaggevingsvoorschriften. Als de accountant een jaarrekening controleert, dan stelt hij/zij vast dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid en dat deze is opgesteld in overeenstemming met de geldende wetgeving voor jaarrekeningen (2BW titel 9, IFRS of vergelijkbaar).

De pioniers (ondernemingen en accountants) hadden tot 2017 niet de beschikking over een wettelijk vastgestelde norm voor duurzaamheidsverslaggeving en er was tot 2024 ook geen sprake van een wettelijk vastgelegde plicht om *assurance* toe te voegen. Dit alles gebeurde op basis van vrijwilligheid. In het overgrote deel van de gevallen werd door ondernemingen het duurzaamheidsverslag opgesteld in

2 Wolters Woordenboek Nederlands Koenen 1988.

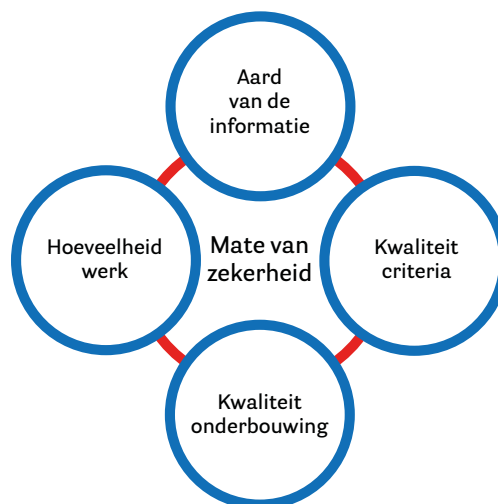
overeenstemming met de Global Reporting Initiative (GRI) of de het raamwerk van de Sustainability Accounting Standards Board (SASB). Deze vrijwillige situatie betrof: (1) de keuze om een duurzaamheidsverslag op te stellen, (2) de keuze van het verslaggevingsraamwerk dat daarbij werd toegepast, (3) de wijze waarop het verslaggevingsraamwerk werd toegepast, (4) de keuze om *assurance* bij het duurzaamheidsverslag te vragen, (5) de keuze van de onderdelen van het verslag waarbij *assurance* werd gevraagd, en tenslotte (6) de keuze van de mate van zekerheid waarmee de accountant zijn/haar oordeel in het *assurance*rapport geeft.

Deze ruime mate van vrijwilligheid en keuzemogelijkheden vormde voor de accountant pionier een complex dilemma bij de uitvoering van zijn/haar werkzaamheden. Los van de vraag welke vorm van *assurance* en bij welke onderdelen van het verslag dit moest worden afgegeven, was vooral de vaststelling van een bruikbare norm de grote uitdaging. De veel gebruikte raamwerken van de GRI en SASB zijn zeer gedetailleerd en veelomvattend qua duurzaamheidsthema's en diepgang. Ondernemingen voerden om die reden een materialiteitsanalyse uit die zich ontwikkelde in de richting van een analyse van de *inside-out* materialiteit; in de nu voorliggende CSRD en ESRS aangeduid met impactmaterialiteit. Het was en is voor accountants van groot belang om vast te stellen dat met name de analyse van de impactmaterialiteit zeer consciëntieus wordt uitgevoerd, omdat de uitkomst daarvan feitelijk de verslaggevingsnorm voor het duurzaamheidsverslag bepaalt. Het draait daarbij vooral om de volledigheid van de onderwerpen waarover moet worden gerapporteerd. Al in de raamwerken van de

GRI en SASB (en nu ook in de CSRD/ESRS) is bepaald, dat het raamwerk zelf (de wet) de verslaggevingsnorm is, maar dat in de toepassing daarvan de materialiteitsanalyse tot de feitelijke norm leidt. De onderneming bepaalt – mede in afstemming met *stakeholders* – welke thema's specifiek relevant zijn voor de onderneming en moet daar dan ook over rapporteren. De accountant toetst aan deze feitelijke norm. Hij/zij moet dan vaststellen dat deze afgeleide norm (de materialiteitsanalyse) is bepaald in overeenstemming met het toegepaste verslaggevingsraamwerk in relatie tot de aard van de onderneming. In deze uiteenzetting wordt niet ingegaan op het belang van de financiële materialiteit, omdat die analyse feitelijk een onderdeel is van het risicomanagement van de onderneming.

Is de mate van *assurance* meetbaar?

Een weerkerend onderwerp van gesprek in het accountancydomein betreft de hoeveelheid zekerheid die een accountant na de uitvoering van een *assurance*opdracht kan geven. Als het gaat om de zekerheid bij financiële informatie, waaronder de jaarrekening (in de basis de oorspronkelijk taak van de accountant), dan onderscheiden wij twee niveaus van zekerheid: een beperkte mate van zekerheid en een redelijke mate van zekerheid.





Om tot een beperkte mate van zekerheid te komen, voert de accountant een beoordelingsopdracht uit. Daarbij voert hij minder werkzaamheden uit, met minder diepgang. Dit resulteert in een *assurance*rapport met zogenaamde *negative* assurance. De accountant zegt dan dat hem/haar niets is gebleken dat onjuist is of niet in overeenstemming is met de wet.

Om tot een redelijke mate van zekerheid te komen, voert de accountant een controleopdracht uit, waarbij hij/zij met diepgang een breed scala aan werkzaamheden verricht om met 95% zekerheid te kunnen zeggen dat de financiële informatie een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid, in overeenstemming met de wet.

In de achter ons liggende jaren hebben ook accountants veel geleerd van de *assurance*-


opdrachten bij duurzaamheidsverslagen. Ook al gaat het bij de *assurance*werkzaamheden bij een duurzaamheidsverslag ook gewoon om toetsen aan normen, de *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag is toch iets anders dan die bij een jaarrekening. De hoeveelheid zekerheid die de accountant kan vergaren kan per onderwerp sterk variëren en is afhankelijk van ten minste vier factoren. Dit noemen wij het *assurance*raamwerk.

In de pioniersfase van de duurzaamheidsverslaggeving publiceerden ondernemingen in hun duurzaamheidsverslag met regelmaat toekomstgerichte informatie, of informatie die speculatief is (de grootste, de beste, de schoonste). Dit is qua aard informatie die zeer moeilijk is te verifiëren. Ook de kwaliteit en de toepassing van criteria (de norm) leidden vaak tot onzekerheid, zie ook

de toelichting omtrent vrije keuzes in de paragraaf hiervoor. Informatie kan soms niet worden onderbouwd met sluitend bewijs. Een voorbeeld daarvan is het aantal incidenten dat zich gedurende een jaar heeft voorgedaan. En tenslotte bepaalt de hoeveelheid en diepgang van de door de accountant verrichte werkzaamheden de mate van zekerheid (zie de toelichting hiervoor). Uit deze uitwerking van het *assuranceraamwerk* moge duidelijk worden, dat de mate van zekerheid bij een duurzaamheidsverslag minder eenduidig is te bepalen dan bij een jaarrekening.

In *assurancerapporten* van accountants van de afgelopen jaren is met regelmaat

zichtbaar dat de accountant bepaalde informatie uitzondert van zijn/haar oordeel, of dat hij/zij daarbij specifieke bevindingen rapporteert. Een goed voorbeeld daarvan is een zinsnede die regelmatig voorkwam bij duurzaamheidsverslagen waarin toekomstgerichte informatie was verwerkt: *“In het duurzaamheidsverslag is toekomstgerichte informatie opgenomen in de vorm van ambities, strategie, plannen, verwachtingen en ramingen. Inherent aan deze informatie is dat realisatie onzeker is. Om die reden wordt door ons ten aanzien van de realisatie van toekomstgerichte informatie geen zekerheid verstrekt.”*



Als tijdens een paneldiscussie de vertegenwoordiger van Amnesty International zegt dat de accountant maar even moet gaan controleren of ergens in een buitenland wel of geen sprake is van kinderarbeid, dan hebben we nog veel uit te leggen.

Als een onderneming een goedkeurend assurancerapport bij haar duurzaamheidsverslag krijgt, wil dat nog niet zeggen dat de onderneming 100% duurzaam is.

Dick de Waard

Verwachtingskloof

Als de accountant in zijn/haar *assurance*-rapport een uitspraak doet over de betrouwbaarheid van het duurzaamheidsverslag van de onderneming, hoe mogen belanghebbenden die dit lezen, dit dan interpreteren? Mogen zij er van uitgaan, dat alles in het duurzaamheidsverslag met 100% zekerheid juist en volledig is? Mogen zij er van uitgaan dat de onderneming op duurzaamheidsgebied 'goed bezig is'?

De regelgeving voor accountants schrijft voor dat de accountant in ieder geval onafhankelijk is en dat hij/zij voldoende werkzaamheden heeft gedaan. Daarnaast schrijft de gedragscode voor de accountant voor dat hij/zij objectief, professioneel, integer, deskundig en zorgvuldig is. De accountant moet vanuit die positie een goede inschatting maken van de kwaliteit en onderbouwing van de informatie in het duurzaamheidsverslag, de *assurance*werkzaamheden die moeten gebeuren, de noodzaak om andere deskundigen (bijvoorbeeld milieukundigen) in te zetten en van de kwaliteit van de criteria die van toepassing zijn. De lezer van het *assurancerapport* moet op zijn/haar beurt vaststellen of de accountant rapporteert met een redelijke of beperkte mate van zekerheid. Dat geeft aan of de accountant de *assurance*werkzaamheden met meer of minder diepgang heeft uitgevoerd. Tenslotte zal de accountant in het *assurancerapport* vermelden dat hij/zij ook uitgaat van een materialiteitsbeginsel: dus niet ieder detail in het duurzaamheidsverslag is gecheckt. De accountant richt zich op de echt relevante thema's en het beeld van het duurzaamheidsverslag als geheel.

Het kan voorkomen dat de belanghebbenden verwachten dat de accountant werkzaamheden heeft gedaan, die niet redelijkerwijs

van de accountant kunnen worden verwacht. Anderzijds kunnen accountants door *assurance*opdrachten te accepteren een verwachting wekken die zij mogelijk niet kunnen waarmaken. Deze twee verschillen in verwachtingen noemen wij de verwachtingskloof. De achter ons liggende jaren hebben accountants geleerd, dat zij goed moeten communiceren over dat wat zij wel en niet hebben gedaan en over de verwachtingen die belanghebbenden terecht te dien aanzien mogen hebben. Een kenmerkend voorval dat zich in het eerste decennium van deze eeuw voordeed, was dat een accountant-sorganisatie het duurzaamheidsverslag van een chemisch bedrijf had voorzien van een goedkeurend *assurancerapport*, waarop een milieuorganisatie zich in het openbaar afvroeg hoe het nu zo kon zijn dat een zo gerenommeerde accountantsorganisatie een goedkeurend *assurancerapport* gaf bij het duurzaamheidsverslag van een zo vervuilende onderneming. Het antwoord op die vraag is eenvoudig, maar klinkt complex. Accountants beoordelen de kwaliteit van de weergave en niet van het weergegevene. Een onderneming die vervuilend is, kan een goed duurzaamheidsverslag schrijven dat voldoet aan de wet en waarbij de inhoud daarvan conform de werkelijkheid is (dus de mate van vervuiling wordt juist en volledig beschreven). Daarbij wordt dan door de accountant een goedkeurend *assurance*-rapport afgegeven.

5.

Geluiden uit de praktijk – de pioniers – de accountants

Toen de accountants in het midden van de jaren 90 van de vorige eeuw de eerste verzoeken ontvingen van cliënten hadden zij niets. De accountants die geïnteresseerd waren in deze nieuwe vorm van verslaggeving – destijds hoofdzakelijk milieujaarverslagen – deden dit voor een belangrijk deel uit nieuwsgierigheid en een persoonlijke motivatie. Het startpunt was voor een ieder verschillend.

De vraag naar accountants

De vraag naar accountants is oorspronkelijk niet door de wet afgedwongen. Dat is nu wel wettelijk geregeld in de CSRD. De vraag naar *assurance* is uit de markt ontstaan. Zeker in de beginfase was het zo dat de onderneming die een *assurance*vraag had, contact opnam met een accountant en niet dat de accountant contact opnam met de onderneming. Een vraag die – met name in de beginperiode – onder accountants werd

Nancy Kamp-Roelands

“De grond bij ons nieuwe huis was ernstig verontreinigd en ik vroeg mij af waarom ondernemingen daarover niet transparant hoefden te zijn. Ik ben politieke partijen gaan bellen en werd best wel activistisch.”

Wim Bartels

“Een grote onderneming/cliënt vroeg hierom en het bestuur van onze accountantsorganisatie keek naar mij en ik dacht: ‘Hee, dit is nog niet uitgezocht. Wat zou het zijn?’ Pas na een jaar kwam de overtuiging dat dit relevant was.”

Dick de Waard

“Ik was op zoek naar een onderwerp voor mijn afstudeerscriptie en liep toevallig tegen een publicatie van prof. Hans Blokdijs aan die over milieujaarverslaggeving en accountants schreef. Dat vond ik wel interessant. Het besef van nut en noodzaak kwam veel later.”

Marcus Looijenga

“Ik was al een aantal jaren actief in echte financial audits, maar na mijn afstuderen kwam de vraag: ‘Wat nu?’. Ik zag wat er – bijvoorbeeld op het gebied van klimaatverandering – in de wereld gebeurde en besloot dat ik mijn bijdrage wilde leveren. Dus maakte ik de overstap naar onze ESG Afdeling”.

gesteld is: waarom vragen ondernemingen vrijwillig om een beoordeling door accountants? Dit kost de onderneming geld en accountants worden (in de situatie van de controle van de jaarrekening) vaak als een soort van noodzakelijk kwaad gezien. De uitvoering van de opdrachten en de gesprekken met cliënten hebben de volgende mogelijke antwoorden opgeleverd, die deels een sterke overeenkomst vertonen met de redenen om over te gaan op vrijwillige duurzaamheidsverslaggeving.

- Het is een check op de kwaliteit van de eigen organisatie en het verslaggevingsproces.
- Het is een instrument om te werken aan de legitimatie van de onderneming (het logo van de accountantsorganisatie).
- Het ondersteunt de oprechte drang naar het afleggen van maatschappelijke verantwoording.
- Het kan een vorm zijn van kopieergedrag: de concurrent doet het ook.
- Het levert punten op in de Transparantiebenchmark.
- Het kan een bijdrage leveren aan de versterking van het interne bewustwordingsproces (het is de directie menens).

Bij de eerste opdrachten aan accountants werd door de teams aan deze verschillen in

motivatie geen aandacht besteed. Echter, gedurende de uitvoering van de opdrachten liepen accountants er snel tegenaan, dat de motivatie om een duurzaamheidsverslag te publiceren en van *assurance* te laten voorzien zeer relevant is voor de wijze waarop het verslag wordt opgesteld en voor de wijze waarop de onderneming de aanwezigheid van een *assurance*rapport inzet in externe communicatie. Als een onderneming het duurzaamheidsverslag uitsluitend ziet als een instrument om te werken aan haar legitimatie, dan moet de accountant zich afvragen of hij/zij de *assurance*opdracht wil aanvaarden.

Werkwijze

Er bestond in het geheel geen methodologie om een *assurance*opdracht uit te voeren. Het enige houvast dat accountants hadden, was de methodologie die werd gebruikt voor de controle van jaarrekeningen. Daarnaast waren er interne procedures voor opdrachtacceptatie, dossiervoering, archivering, controlehandelingen, communicatie met de cliënt en dergelijke. Deze procedures waren vooral gericht op voorgeschreven handelingen; de vorm en niet de inhoud. Het ontbrak deze pioniers dan ook volledig aan inhoudelijke handreikingen om een deugdelijke verificatie uit te voeren. In de beginfase werd daarom gekopieerd uit de methodologie voor jaarrekeningcontroles en werden de daarin toegepaste controlemethoden en -technieken vertaald naar het


“Dat is geen relevant thema,” zegt het lid van de directie, “want daar hebben wij niets positiefs over te melden.”

werkprogramma voor de *assurance*opdracht bij een duurzaamheidsverslag.

Naast het ontbreken van een methodologie, ontbrak het ook aan concrete richtlijnen vanuit de beroepsorganisatie en werd in de opleiding van accountants geen aandacht besteed aan milieu- of duurzaamheidsvraagstukken. Dat betekende dat de pioniers elk per accountantsorganisatie hun eigen methoden uitwerkten. Zo ontstond de situatie dat *assurance*rapporten afgegeven door accountants niet eenduidig qua opzet en qua formulering waren. Dit had tot gevolg dat ondernemingen die accountants wilden inhuren, selecteerden op de werkwijze van en rapportering door de accountant. Dit heeft er toe geleid, dat veel overleg op gang is gekomen tussen deze accountants, waarbij de concurrentiegedachte opzij werd geschoven. Dit heeft vrij snel daarna geresulteerd in een meer gestructureerd overleg via de NBA en de ontwikkeling van de nu van toepassing zijnde richtlijnen.

Weerstand

Deze pioniers waren accountants die – binnen de grote accountantsorganisatie waaraan zij waren verbonden – veelal zelfstandig opereerden. Er was in de eerste jaren – zoals hiervoor al gemeld – geen concrete vaktechnische ondersteuning. Dat wat zij deden, werd door hen zelf bedacht. De doorsnee – sterk financieel georiënteerde – accountant was over het algemeen in het geheel niet geïnteresseerd in de vraagstukken die samenhangen met milieu of duurzaamheid. Ook niet in de waarderingsvraagstukken die daardoor mogelijk konden ontstaan, zoals de potentiële waardedaling van vastgoed door bodemverontreiniging. Dit waren de eerste signalen dat er zoiets bestond als financiële materialiteit, maar ook daaraan werd relatief weinig aandacht besteed. De eerste decennia – voor sommigen zelfs tot op de dag van vandaag – was het vooral tegen de stroom in roeien. Ook nu, op het moment van invoering van de CSRD en ESRS is nog steeds sprake van relatief veel weerstand onder accountants.



“Ik werd gevraagd om een controlemethodologie uit te werken. Ik ben maar begonnen met veel te kopiëren uit de controlemethodologie voor de jaarrekeningcontrole.”

Nancy Kamp-Roelands

Wim Bartels: “Ik heb sterke armen.”

Dick de Waard: “Je moet wel zo koppig zijn als een ezel.”

Marcus Looijenga: “Het werd mij afgeraden om naar de duurzaamheidsafdeling te gaan.”

Tijdens het werk

De contacten tussen accountant en cliënt waren in de eerste decennia de contacten tussen accountants met veel ervaring op het gebied van informatie, verslaggeving en *assurance* en duurzaamheidsmanagers die sterk bevlogen werkten aan het vraagstuk van duurzaamheid. De duurzaamheidsmanagers waren over het algemeen onervaren op het gebied van verslaggeving en in de omgang met accountants. De accountants troffen met de duurzaamheidsmanagers professionals die accountantstaal niet verstonden. In de gesprekken met de pioniers blijkt dat zij het allen eens zijn over de stelling: haal duurzaamheidsverslaggeving weg bij de duurzaamheidsafdeling. Plaats dit bij de afdeling die ervaring heeft op het gebied van interne beheersing, dataverzameling, verslaggeving en accountants. Laat de duurzaamheidsafdeling vooral

relevante ontwikkelingen volgen en vertalen naar de organisatie en innovatie aanjagen. Carola Wijdoogen schrijft hierover: “*De impact van een duurzaamheidsmanager die effectief is in zijn innoverende rol kan van groot belang zijn voor de transitie naar een duurzame organisatie.*” (Wijdoogen, 2021) Uit de gesprekken blijkt ook dat de pioniers bij de ondernemingen van mening zijn, dat accountants een belangrijke waarde hebben toegevoegd aan de duurzaamheidsverslaggeving. Zij zien in het *assurancerapport* van de accountant een bevestiging dat de onderneming haar zaken goed op orde heeft. De accountant heeft tijdens de uitvoering van de *assurance* opdracht vaak bevindingen op het gebied van de inhoud van het verslag, maar ook ten aanzien van de kwaliteit van de interne organisatie.

“Mede doordat vanuit de eigen organisatie en de toezichthouders zo weinig aandacht was voor wat ik deed, kon ik mij in alle vrijheid (met vallen en opstaan) ontwikkelen.”

Dick de Waard

“De samenwerking tussen de duurzaamheidsafdeling (gericht op innovatie) en de ‘blauwe’ afdeling controlling en finance is essentieel.”

Koen Eising en Liliane Naalden-de Jager


6.

De balans opgemaakt

In dit essay is beschreven dat de pioniers 'met niets' begonnen aan een reis op weg naar duurzaamheidsverslaggeving en assurance daarbij. Het ontbrak hen daarbij initieel aan standaarden en raamwerken. De motivatie om die reis te beginnen varieerde per onderneming en per accountant. Gaande weg de reis ontstonden standaarden en raamwerken waaruit ondernemingen en auditors konden kiezen. Deze vrije keuze is al die jaren door critici ook gezien als de achilleshiel van deze vorm van verslaggeving. Men vermoedde greenwashing en transparantie 'voor de *bühne*' en een risico

op cherry picking bij de onderwerpkeuze. Uit de gesprekken met de pioniers blijkt, dat vooral sprake is van zeer betrokken en gemotiveerde professionals.

Nu zijn de Europese richtlijn (CSRD) met daaraan gekoppeld de rapporteringsstandaarden (ESRS) een feit en wordt duurzaamheidsverslaggeving wettelijk voorgeschreven. Een positief punt daarbij is, dat EFRAG bij de ontwikkeling van de ESRS gebruik heeft gemaakt van bestaande raamwerken als GRI en GHG Protocol. Dat betekent dat ondernemingen die hun



In de fase van de formulering van de opdracht kwam de mate van zekerheid ter sprake. De medewerker van de cliënt (duurzaamheidsmanager) die niet bekend was met accountants en de verschillen tussen een beperkte mate en een redelijke mate van zekerheid, zei: "Ach doet u maar wat zekerheid."

duurzaamheidsverslagen op basis van deze raamwerken opstelden een zekere voorsprong hebben bij de implementatie van de nieuwe wetgeving. Dan is het goed om in kaart te brengen in hoeverre bestaande economische theorieën in dit proces van toepassing zijn en om de pioniers te vragen wat hun afdronk is van deze ontwikkeling.

Theoretische match

Het interessante van de CSRD en de ESRS is, dat in sterke mate wordt ingezoomd op de *stakeholders* (*stakeholder* theorie) en de bredere maatschappelijk omgeving (legitimatie theorie). Het duurzaamheidsverslag is voor meer dan de aandeelhouders alleen. De *stakeholderraadpleging* en de daaraan gekoppelde materialiteitsanalyse (waaronder de impactmaterialiteit) vervullen een centrale rol in de bepaling van de voor de onderneming relevante thema's en in het duurzaamheidsverslag moet over beide processen en hun uitkomsten gedetailleerd verslag worden gedaan.

Ook wordt nu al zichtbaar dat ondernemingen die nog geen historie hebben opgebouwd op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving nu – door de wetgeving of door partners in de keten/*peer group* – worden aangespoord om een duurzaamheidsverslag te publiceren (coercief isomorfisme) en dat zij naarstig op zoek zijn naar voorbeelden in de *peer group* of daarbuiten (mimetisch isomorfisme). De realisatie van de sectorsupplementen is vertraagd, maar uiteindelijk streeft de Europese Commissie naar uniforme verslaggeving (normatief isomorfisme). Het is goed om te zien, dat in bepaalde sectoren – zoals bij de banken (Accountant.nl 15 augustus 2024) – samenwerking op gang komt om tot uniforme



verslaggeving te komen.

De actualiteit

Als we in gesprek gaan met de pioniers, dan is de afdronk dat zij het over het algemeen jammer vinden dat er wetgeving moet komen. “Het zou toch van de bedrijven zelf moeten komen”, is de breed gedragen opvatting. Maar andersom is de conclusie ook, dat – nu de wetgeving er is – dit ook wel weer een positieve ontwikkeling is die omarmd kan worden. Want nu gaat er wellicht iets gebeuren. Uiteraard is het een opgave voor veel ondernemingen om in de eerste jaren tot een acceptabel duurzaamheidsverslag te komen, maar dan komt hopelijk het vliegwiel op gang van de *plan-do-check-act* cyclus; van doelen stellen naar realisatie.

In de afgelopen jaren heeft een flink aantal van de ondernemingen waar de pioniers actief waren een geïntegreerd jaarverslag gepubliceerd. Vanuit dat perspectief wordt het als jammer ervaren dat in de voorliggende regelgeving weer wordt gevraagd om een apart hoofdstuk in het jaarverslag. Enerzijds wordt opgemerkt, dat dit wellicht onvermijdelijk is door de grote hoeveelheid informatie die in het duurzaamheidsverslag wordt gevraagd. Aan de andere kant

wordt opgemerkt dat duurzaamheid een geïntegreerd onderdeel is van alles wat de onderneming raakt. De richtlijnen geven ruimte voor verwijzingen binnen het jaarverslag, maar het is nog niet duidelijk of daarmee voldoende integratie kan worden gerealiseerd. Belangrijk is, dat de schrijvers van de jaarrekening, het jaarverslag en het duurzaamheidsverslag oog houden voor de connectiviteit tussen de financiële en niet-financiële thema's. Er wordt waargenomen, dat er meer samenwerking komt binnen de onderneming. De duurzaamheidsafdeling gaat in gesprek met de materiedeskundigen en de beleidsmakers in de organisatie. De afdeling *finance* en *control* gaat – als verantwoordelijke voor het interne en externe verslaggevingsproces – in gesprek met een grotere groep betrokkenen in de organisatie om tot (een goede analyse van) stuur- en verantwoordingsinformatie te komen.

En ook de accountants zien, dat samenwerking essentieel is. Ook voor de accountant is het omvangrijke regelgeving en de accountant wordt geconfronteerd met vraagstukken die nieuw zijn. Andersoortige informatie die op een andere manier

moet worden onderbouwd. Dat betekent dat nieuwe deskundigheid moet worden opgenomen in de accountantsteams en dat accountants moeten wennen aan andere aanspreekpunten in de organisatie van de onderneming. Zowel de accountants als de ondernemers onder de pioniers signaleren dat accountants de neiging hebben om zeer gedetailleerd en compliance-gericht te werk te gaan. De algemene opvatting is, dat de realisatie van goede duurzaamheidsverslaggeving tijd nodig heeft en dat dus niet vanaf het eerste uur bij het ontwikkelen daarvan, de *assurance* daarbij en het toezicht daarop op iedere slak zout moet worden gelegd. Alle partijen (overheid, handhavers, toezichthouders, accountants, ondernemers, belanghebbenden) moeten zich realiseren dat dit een reis wordt. Niet om zaken uit te stellen door ze voor ons uit te schuiven, maar gewoon omdat Rome en Keulen ook niet op één dag zijn gebouwd. In de ontwikkeling van de verslaggeving is het ook goed om in de sector en de *peer group* naar elkaar te kijken. Het gaat de samenleving ook om het grote plaatje: waar beweegt het allemaal naar toe. Bronvermelding

“Het is goed dat in de richtlijnen essentiële vragen worden gesteld;
is er een business case voor jouw onderneming?”

Koen Eising

“Men moet wel geïntegreerd blijven denken.”

Tjeerd Krumpelman

“Het is één verhaal, hoe kan je er nu twee boekjes van maken?”

Thessa Menssen

“Accountants vragen soms wel heel erg gedetailleerd.”

Wim Bartels - Koen Eising

“De combinatie tussen de duurzaamheidsafdeling (innovatiegericht) en de (blauwe) controlling en finance-afdeling is essentieel.”

Liliane Naalden-de Jager

“Vergelijkbaarheid is essentieel en dat kan ten koste gaan van organisatie specifieke informatie en de detaillering.”

Nancy Kamp-Roelands

Bronnen

- Carola Wijdoogen, 2021. “7 Rollen voor duurzaam success”. AUP. nl ISBN 8799463721899.
- Yi An, Howard Davey & Ian R.C. Eggleton, 2011, Toward a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure, Journal of Intellectual Capital, vol 12 Iss 4 pp. 571-585.
- M.C. Jensen en W.H. Meckling, 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics, vol 3 Iss 4, pp 305-360
- Freeman, R. E. (1984): Strategic management: a stakeholder approach, Boston: Pitman
- Kamp-Roelands, Nancy en Dick de Waard, 2023. Onzekere mate van zekerheid, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 97(3/4) (2023): pp. 115-124 DOI 10.5117/mab.97.98577
- KPMG Impact 2020, The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020 – The time has come <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Lineke Sneller, Monique de Ritter en Annemieke Roobeek. 2013. Duurzaamheidsverslaggeving: de stand van zaken twintig jaar na Eckart Wintzens BSO. Holland/Belgium Management Review. Nr. 148 pp. 64-72
- WBCSD 2017, Sustainable and enterprise risk management: The first step toward integration. www.wbcsd.com

De redactie



Nancy Kamp-Roelands is hoogleraar niet-financiële informatie, integrale verslaggeving en *assurance* aan de Rijksuniversiteit Groningen. Zij is betrokken bij diverse opleidingen die de University of Groningen Business School verzorgt op het gebied van duurzaamheid. Daarnaast verricht zij onderzoek naar de kwaliteit van duurzaamheidsverslaggeving en *assurance*. Zij behoorde internationaal bij de pioniers op dit vakgebied en is tussen 1995 en 2021 betrokken geweest bij de ontwikkeling van vele (inter)nationale raamwerken op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving en *assurance*, waaronder UNCTAD-ISAR, IIRC, A4S, GRI, IFAC, IAASB, EFRAG, Accountancy Europe, NBA en de RJ. Nancy is bijna 20 jaar werkzaam geweest voor EY op het gebied van duurzaamheid en de verslaggeving daarover.



Dick de Waard is vanaf 1977 tot 2013 werkzaam geweest bij EY Accountants. Hij is één van de oprichters van de service line EY Climate Change & Sustainability Services. Hij heeft sindsdien *assurance*- en advieswerkzaamheden verricht op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor een groot aantal (multi)nationale ondernemingen. Al sinds 1992 is Dick betrokken bij het accountancy-onderwijs van de Rijksuniversiteit Groningen. Zijn promotieonderzoek richtte zich op het snijvlak van corporate governance en duurzaamheidsvraagstukken. Hij verzorgt als emeritus hoogleraar namens de University of Groningen Business School tal van cursussen op het gebied van duurzaamheid(sverslaggeving) en sinds 2021 ondernemingen en accountants bij de daadwerkelijke toepassing van de CSRD.



Adrianca Mens is sinds 2007 werkzaam bij BDO. Zij is Partner in de Audit & Assurance praktijk en binnen BDO één van de kartrekkers van BDO Sustainability. Zij verricht sinds een aantal jaren assurance- en advieswerkzaamheden op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor grote ondernemingen. Adrianca is sinds 2021 betrokken bij het accountancy-onderwijs van de Rijksuniversiteit Groningen. In haar rol als docent *auditing* verzorgt zij voor de studenten colleges op het gebied van *assurance* bij duurzaamheidsverslaggeving. Tevens is zij actief voor de University of Groningen Business School cursussen op het gebied van duurzaamheid(verslaggeving).



Jurgen Wagenaar is Senior Manager bij KPMG Accountants. Hij verricht daar audits en voert *assurance*- en advieswerkzaamheden uit op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving voor (inter) nationale ondernemingen en organisaties in het publieke domein. Daarnaast is Jurgen als universitair docent verbonden aan de vakgroep Accounting en Auditing van de Rijksuniversiteit Groningen. Hier verzorgt hij samen met anderen de vakken Accounting Information Systems in de bachelor, master en executive master van de accountantsopleiding en is hij een van de docenten in de ESG Reporting & Assurance opleiding.



Arjan Bouwmeester is sinds 2013 werkzaam bij Deloitte en is momenteel medeverantwoordelijk voor het ESG Reporting & Assurance team binnen de service line Audit & Assurance. Sinds 2022 is hij verbonden aan de Rijksuniversiteit Groningen als vooral docent ESG Reporting & Assurance actief voor de University of Groningen Business School. Daarnaast is Arjan lid van de werkgroep ESG Assurance van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants.



Klaas Zwaagman heeft een achtergrond in de accountancy en is sinds 2007 als consultant aan KPMG verbonden. Daarnaast heeft hij sinds 2008 een parttime dienstbetrekking als docent internal control aan de Rijksuniversiteit Groningen waar hij – als lid van de vakgroep Accounting en Auditing – college geeft aan (toekomstig) accountants en controllers. Vanuit KPMG is hij nauw betrokken bij het verzorgen van trainingen en workshops op het gebied van (onder andere) de CSRD. Ook ondersteunt hij verschillende organisaties bij de toepassing van de CSRD.



university of
 groningen

BUSINESS SCHOOL

**University of Groningen Business School:
 Connecting for impact**

Binnen haar opleidingenportfolio biedt UGBS verschillende masters, korte programma's en incompany oplossingen op het gebied van sustainability. Deze programma's haken in op de verschuiving van de nadruk op financiële prestaties naar duurzaamheidsprestaties van een bedrijf of organisatie.

De UGBS opleidingen dagen u uit om vooruit te denken, het beste uit uzelf te halen en blijvend impact te maken.

www.rug.nl/ugbs

University of Groningen Business School
 Nettelbosje 2
 9747 AE Groningen
 T: (+31) 050 36 37 000
 E: ugbs@rug.nl



©2024 University of Groningen Business School