



4

Duurzaamheids- verslaggeving na de CSRD

De
impact van
het systeem van
interne beheersing
op sustainability
assurance: wanneer
is goed, goed
genoeg?

De
praktijk
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 praktijk aan het woord

De impact van het systeem van interne beheersing op sustainability assurance: wanneer is goed, goed genoeg?

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.

Aansluitend vindt de verankering van deze richtlijn en standaard in de Nederlandse wetgeving plaats en zullen de eerste grote ondernemingen in Nederland op grond van deze wettelijke bepalingen verslag doen 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 ophalen, voor accountants en andere externe auditors die het duurzaamheidsverslag beoordelen en van *assurance* voorzien, voor investeerders, afnemers, financiers, leveranciers, medewerkers die duurzaam-

heidsvraagstukken 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 praktijk. Wij zijn in gesprek gegaan met professionals die bij de onderneming waaraan zij verbonden zijn betrokken zijn bij de ontwikkeling van de duurzaamheidsverslaggeving door de onderneming een bij de inbedding daarvan in de interne beheersing.

Wat hebben we geleerd in de afgelopen jaren van het vrijwillig rapporteren over niet-financiële informatie en de betrouwbare totstandkoming van deze informatie? Wat zijn de dagelijkse vraagstukken om betrouwbare niet-financiële informatie te registreren en te ontsluiten? Hoe houd je hierbij rekening met de complexiteit van je

organisatie, zodat de oplossing passend is? Kortom, wanneer is goed, goed genoeg? De praktijk aan het woord.

- Simon Braaksma, Senior Director Corporate Group Sustainability bij Koninklijke Philips N.V. en lid van de EFRAG Sustainability Reporting Board;
- An Lommers FCCA, Corporate Chief Accountant bij ASML Holding N.V. en lid van de EFRAG Financial Reporting Technical Expert Group;

- Daniel Locker, Manager Corporate Control bij N.V. Nederlandse Gasunie;
- Judith Lugtenberg, Lead ESG Reporting bij N.V. Nederlandse Gasunie;
- Mischa Vredeveld, Algemeen Directeur bij Vredeveld Group B.V..



Inhoud

| | |
|--|----|
| 1. Tips voor de verslaggevingsstrategie van uw onderneming | 5 |
| 2. Interne beheersing – waarom eigenlijk? | 7 |
| 3. Betrouwbaarheid van informatie | 9 |
| 4. De componenten van interne beheersing | 10 |
| 5. Het proces in de praktijk | 14 |
| 6. Interne beheersing en de impact op de uitvoering van de <i>assurance opdracht</i> | 19 |
| 7. Conclusie | 22 |
| Bronvermelding | 24 |



1.

Tips voor de verslaggevingsstrategie van uw onderneming

Veel organisaties krijgen te maken met materiële onderwerpen waarover kwalitatieve en kwantitatieve data verzameld moeten worden. Hiervoor zijn veelal nog geen processen ingericht. Daarom de volgende tips:

1. Leg de focus op het verkrijgen van betrouwbare data. Accepteer dat het volwassenheidsniveau van de administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB) een groeimodel is, en neem hier de tijd voor.
2. Richt een heldere *governance* structuur in waarbij data-eigenaren worden benoemd die ook een lijnverantwoordelijkheid hebben en betrek deze vroegtijdig in het proces. Finance & Control heeft een ondersteunende rol in het samenbrengen van informatie in het directie- of bestuursverslag. Uiteindelijk is de lijn verantwoordelijk voor de betrouwbaarheid van de verzamelde data die nodig zijn voor toelichtingen op de materiële thema's.
3. Voer een gestructureerde verschillenanalyse uit: maak vanuit de materiële thema's inzichtelijk welke data wel én niet voor handen zijn. Deze verschillen moeten opgelost worden. Faciliteer een projectstructuur om ontbrekende data beschikbaar te maken.
4. Accepteer dat het meten en registreren van data op onderdelen nog niet voldoet aan de kwaliteitskenmerken van informatie, ook hier is een groeimodel van toepassing. Bij het ontbreken van meetinstrumentarium kun je werken met proxy-data.
5. AO/IB speelt met name een belangrijke rol bij het kwantitatieve deel van de informatie. Breng focus aan: begin met de borging van de AO/IB rond de verplichte kwantitatieve datapunten.
6. Besteed vroegtijdig aandacht aan definitievorming. Waarborg dat deze uniform is en consistent wordt toegepast bij het registreren, verwerken en toelichten van niet-financiële informatie.

7. Waarborg vanuit de materiële onderwerpen en geduide definities een gedegen vastlegging van de totstandkoming van de duurzaamheidsinformatie, zodat de reproduceerbaarheid van data wordt geborgd (vaststellen opzet).
8. Voer een *dry run* uit waarbij met behulp van lijncontroles getoetst wordt of de data ook daadwerkelijk conform de opzet opgeleverd kunnen worden (vaststellen bestaan).
9. Identificeer *key* risico's en definieer *key controls* in de processen rondom de totstandkoming van de niet-financiële informatie en veranker deze in de reguliere risicomanagement processen. Heb hierbij in het bijzonder aandacht voor de risico's en *controls* rond datapunten die (nog) in spreadsheets worden bijgehouden.
10. ESG data komen bij veel bedrijven uit een verzameling van systemen (niet het gemak van één ERP systeem). Ook hier geldt een groeimodel van focus op het *überhaupt* kunnen verkrijgen van data naar het betrouwbaar inrichten en gebruik van een IT systeem inclusief continue monitoring van data.

2.

Interne beheersing – waarom eigenlijk?

Interne beheersing is de samenhang van processen en procedures die geïmplementeerd zijn in een organisatie om met een redelijke mate van zekerheid aan te kunnen tonen dat de organisatiedoelstellingen bereikt worden (Romney en Steinbart, 2020). De behoefte aan betrouwbare besturings- en beheersingsinformatie binnen organisaties is actueel vanaf het moment dat organisaties zijn opgericht. Hierin bestaat geen onderscheid tussen een zelfstandige zonder personeel die financiële cijfers moet opmaken voor de btw-aangifte en een grote multinational die een investeringsbeslissing moet nemen die verstrekkende gevolgen heeft op de bedrijfsactiviteiten. De afgelopen 50 jaar onderkennen we een groei van het aantal financiële en niet-financiële registraties die in organisaties worden gedaan, met een (geïntegreerd) informatiesysteem als instrument om dit op een betrouwbare wijze te realiseren.

Informatiesystemen en interne beheersing ondersteunen bij het opmaken van betrouwbare besturings- en beheersingsinformatie. Naarmate organisaties groter worden, ontstaat een grotere afstand tussen het registreren van data in processen en het nemen van besluiten op basis van geaggregeerde informatie vanuit deze data. Dit effect wordt verder versterkt wanneer leiding en eigendom van de organisatie niet in handen zijn van dezelfde personen. Dit fenomeen is

beschreven in de *agency* theorie door Jensen en Meckling (1976). Centraal staat hier de informatieachterstand van de eigenaar van de onderneming, de principaal, ten opzichte van de personen die de dagelijkse leiding in handen hebben, de agent. De informatieachterstand van de principaal leidt tot een informatievraag die hem of haar in staat stelt om vast te stellen dat de agent de belangen op een juiste wijze behartigt. In deze verhouding speelt de accountant een belangrijke rol als onafhankelijke partij om vast te stellen dat deze informatie daadwerkelijk betrouwbaar is. In ons derde essay 'De pioniers aan het woord' zijn wij hier nader op ingegaan.

Niet-financiële verslaggeving vraagt een duidelijk bredere lens dan alleen de financiële verslaggeving. De dubbele materialiteitsanalyse, een verplicht onderdeel in de CSRD waarin de te rapporteren onderwerpen voor organisaties worden bepaald, legt duidelijk de focus op een bredere groep belanghebbenden dan alleen aandeelhouders en de leiding van de organisatie, zoals verondersteld in de *agency* theorie. Het legt de focus op een brede groep belanghebbenden, *stakeholders*, die hun behoefte aan (niet-)financiële informatie vervuld willen zien. Daarmee draait de focus vanuit een origineel enge financiële lens vanuit de *agency* theorie naar een brede (niet-)financiële lens vanuit de *stakeholder*

theorie. Deze laatste omschrijft dat organisaties, en de leiding daarvan, de belangen van *stakeholders* meewegen (Friedman en Miles, 2002). Voor een nadere toelichting verwijzen wij naar ons derde essay: 'De pioniers aan het woord'.

Dat het vaststellen van betrouwbaarheid van (niet-)financiële informatie een belangrijke schakel is in het vertrouwen dat de maatschappij stelt in deze informatie, wordt onderstreept door verschillende schandalen rond misinformatie uit financiële en niet-financiële processen, waaronder het *dieselgate* schandaal bij VW, het verbloemen van de milieueffecten van oliemaatschappijen in Nigeria, fraude bij Wirecard, et cetera. Rode draad in deze schandalen is het falsificeren van feiten en documenten dat uiteindelijk heeft geleid tot een foutieve weergave van feiten en omstandigheden, waar dit niet in alle gevallen ontdekt is door de accountant. Dit heeft een negatieve impact gehad op het vertrouwen van belanghebbenden, waaronder de aandeelhouders, ten opzichte van de bestuurders van deze organisaties en de accountants die de financiële cijfers hebben gecontroleerd. Dit staat nog los van de (niet-)financiële schade die is geleden door de onderneming zelf, de aandeelhouders, maar mogelijk ook door klanten, leveranciers en overige belanghebbenden door het afwentelen van kosten op gemaakte producten en onderhandelingen die zij hebben gedaan in de waardeketen waarin de onderneming actief is.

De behoefte aan betrouwbare niet-financiële informatie om de prestaties van een onderneming te meten, beoordelen en in perspectief te plaatsen is net zo groot als die voor financiële informatie. Dit geldt voor

zowel externe belanghebbenden als ook voor de interne belanghebbenden, omdat op basis van informatie (investerings)beslissingen worden genomen. De wet- en regelgeving rondom niet-financiële informatie heeft de insteek om bedrijven te verplichten om belanghebbenden een evenwichtig beeld te geven van de positieve én negatieve impacts, risico's en kansen van de onderneming. Gelijk aan financiële verslaggeving ligt hier het risico op (on)bewuste sturing van de verantwoording – het duurzaamheidsverslag. In plaats van niet-financiële fraude gebruiken we het woord *greenwashing*. *Greenwashing* is een term die gebruikt wordt als een organisatie zich bewust groener (duurzamer) voordoet dan dat zij in werkelijkheid is. De eerder aangehaalde relatie tussen agent en principaal, waarbij de accountant behulpzaam is om de betrouwbaarheid en toegevoegde waarde van de financiële informatiewaarde te borgen is ook hier van toepassing. De accountant dient *assurance* (zekerheid) te verstrekken bij de niet-financiële informatie met ten minste een beperkte mate van zekerheid om zodoende *greenwashing* door ondernemingen tegen te gaan.

In de hierop volgende hoofdstukken gaan wij nader in op kwaliteitskenmerken van informatie, hoe informatie van goede kwaliteit kan helpen om vanuit het 'huis van beheersing' een organisatie te besturen en beheren. Kortom, er wordt ingegaan op de vraag: wat is een 'goed proces van interne beheersing' en wanneer is goed, goed genoeg?

3.

Betrouwbaarheid van informatie

Bij het rapporteren over financiële informatie gaat het primair over data die afkomstig zijn uit de eigen organisatie. Via de administratieve processen en het interne beheersingssysteem worden deze data betrouwbaar geregistreerd en vervolgens omgezet in besturings- en beheersingsinformatie. Om de betrouwbaarheid te waarborgen zijn processen en procedures ingericht met bijvoorbeeld het organiseren van tegengestelde belangen, een vier-ogen-principe en functiescheiding. Tot slot passen we een systeem toe van dubbel boekhouden. Het dubbel boekhouden is in het midden van de 16e eeuw voor het eerst toegepast door Luca Pacioli, en is sindsdien vrijwel ongewijzigd. Pas later ontstond de behoefte naar eenduidige verslaggevingsregels. In 1936 is in de Verenigde Staten de eerste basis gelegd voor de 'Generally Accepted Accounting Principles', wat later is uitgegroeid tot US GAAP en verschillende (inter)nationale *accounting*standaarden (waaronder IFRS).

Bij niet-financiële informatie is het systeem van dubbel boekhouden afwezig. Ook gaat het bij niet-financiële informatie niet uitsluitend over de informatie uit de eigen organisatie. Integendeel: de CSRD en ESRS vereisen dat voor diverse onderwerpen informatie uit de waardeketen inzichtelijk gemaakt en gerapporteerd moet worden. Ook moet breder gekeken worden dan de

financiële consolidatie: ook minderheidsdeelnemingen en/of *joint-ventures* kunnen te rapporteren impacts, risico's of kansen in zich hebben die de CSRD-plichtige entiteit moet meenemen in haar verslag. Dit maakt het betrouwbaar kunnen verkrijgen van niet-financiële data en daar vervolgens over rapporteren complexer dan bij financiële gegevens. Op een betrouwbare wijze data registreren, verzamelen en vervolgens omzetten in informatie is van groot belang om tot een betrouwbare verantwoording te komen. Kwaliteit van informatie heeft verschillende kenmerken. Het ene kenmerk is niet belangrijker dan het andere, gezamenlijk dienen zij een doel namelijk dat de gebruiker op basis van de verstrekte informatie een juiste beslissing kan nemen.

De kenmerken van informatie zoals geduid in Bijlage B van ESRS 1 zijn:

Relevantie, getrouwe weergave, vergelijkbaarheid, controleerbaarheid, en begrijpelijkheid. Wanneer informatie aan deze kenmerken voldoet stelt het de gebruiker in staat om beslissingen te nemen.

4.

De componenten van interne beheersing

Bij het vormgeven van de interne beheersing is het van belang om te kijken naar de karakteristieken van een organisatie: een theater heeft andere kenmerken, risico's en beheersmaatregelen dan een (beursgenoteerd) wereldwijd opererend productiebedrijf. Om structuur aan te brengen in de organisatie-inrichting kan aansluiting gezocht worden bij het typologiemodel van Starreveld en van Leeuwen (Starreveld en Van Leeuwen, 2007). Het typologiemodel helpt om organisaties te classificeren in het kader van omzetverantwoording. Deze classificering helpt als startpunt hoe financiële informatiestromen door de organisatie worden verwerkt. Hoewel het typologiemodel primair is bedacht voor- en duiding geeft aan financiële informatiestromen, kan het gedachtegoed (deels) ook worden gebruikt voor niet-financiële informatie. Het proces van identificeren en analyseren van risico's en het definiëren van beheersmaatregelen rond een betrouwbare omzetverantwoording is conceptueel niet anders dan de verantwoording van bijvoorbeeld een thema als energieverbruik.

Het COSO ERM-raamwerk kent een lange historie en wordt breed toegepast om *enterprise risk management* in te richten in organisaties (COSO ERM, 2017). Met de groeiende behoefte aan betrouwbare niet-financiële informatie ontstond ook hier de behoefte aan een toepasbaar raamwerk. De World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) heeft een aangepast COSO ERM-raamwerk ingericht, specifiek voor het identificeren en beheersen van niet-financiële risico's: het COSO ERM WBCSD-raamwerk (COSO ERM WBCSD, 2018). Beide modellen ondersteunen organisaties bij het identificeren van (*key*) risico's en het vervolgens inrichten van (*key*) *controls* om deze risico's te beheersen, zoals hieronder geduid vanuit COSO ERM WBCSD, in stap 10 tot en met 13¹:

¹ Ontleend aan Enterprise Risk Management 'Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks', Oktober 2018 via <https://www.wbcso.org/resources/applying-enterprise-risk-management-to-environmental-social-and-governance-related-risks/>



Organisaties streven naar het vervullen van hun *licence to operate*. Deze *licence to operate* is breder dan alleen continuïteit en een voorspelbare dividendstroom naar aandeelhouders: het is ook op de langere termijn waarde toevoegen aan de *stakeholders* in de waardeketen waar de onderneming in betrokken is.

Enterprise risk management ondersteunt de organisatie op twee manieren: enerzijds om risico's te identificeren en te beheersen, om zo de continuïteit te waarborgen en anderzijds vanuit de continuïteit het invullen van de *licence to operate*. Om in beeld te brengen hoe organisaties hun doelstellingen kunnen realiseren en welke rol interne beheersing daarbij speelt, kan de metafoor van een huis gebruikt worden. Het huis staat synoniem voor de organisatie.



- De **fundering** bestaat uit *soft controls*. De niet-tastbare gedrag beïnvloedende factoren die ondersteunen bij het realiseren van (duurzaamheids)doelstellingen. Hierbij gaat het om aspecten als ethiek en betrokkenheid van bestuurders. Draagt de directie uit dat betrouwbare informatie relevant is en ondersteunt zij dit consequent met acties? Heeft de directie de focus op een eerlijke voorstelling van (duurzaamheids)doelstellingen, of wordt er gekozen voor een strategie van (on)bewuste *greenwashing*?
- De **begane grond** staat symbool voor de *soft control* instrumenten. Hierbij kan gedacht worden aan de *code of conduct*, klokkenluidersregeling en dergelijke. Deze documenten en regelingen helpen om het gedrag van de organisatie te sturen.
- Op de **eerste verdieping** bevinden zich de bouwstenen van *hard controls*. Deze gaan onder andere over het inrichten van de *governance* structuur, het opstellen

en inrichten van de (duurzaamheids) processen, het gebruik en de inrichting van IT-systemen, de identificatie van (duurzaamheids) risico's en -beheersmaatregelen, het organiseren van de (duurzaamheids) informatievoorziening en dergelijke.

- **De missie, visie, strategie en doelstellingen** zijn de zolder van het huis. Hier wordt het voortbestaan van de organisatie gewaarborgd.
- Tot slot zijn er **externe factoren**. Wisselende weersinvloeden staan symbool voor kansen en bedreigingen. Bijvoorbeeld het ontstaan van nieuwe kansen, ontwikkelingen in regelgeving, verschuiving in geopolitieke verhoudingen, inflatie, technologische ontwikkelingen, klimaatverandering et cetera.

De *hard controls* ondersteunen bij het beheersen van risico's, het monitoren van prestaties en daarop op adequate wijze bijsturen. De *soft controls* fungeren als het cement tussen de bouwstenen. Alleen



wanneer de *soft controls* goed functioneren, leidt de samenloop tussen *soft*- en *hard controls* tot een adequaat stelsel van interne beheersing. Anders gezegd: er kunnen nog zulke duidelijke kaders zijn over hoe te handelen, maar wanneer er een mores heerst van 'dat doen wij toch anders', dan leidt dit tot een interne beheersingsomgeving die is gebouwd op drijfzand.

Bouwstenen die de '*hard controls*' vormen:

- Inrichten *governance* structuur;
- Strategie- en doelbepaling;
- Inrichten van primaire proces inclusief beheersmaatregelen;
- Inrichten van IT systeem inclusief beheersmaatregelen;
- Taken/ verantwoordelijkheden;
- Informatievoorziening (cyclus);
- Inrichten risicomangement;
- Monitoring en bijsturing.

Bouwstenen die de '*soft controls*' vormen:

- Helderheid;
- Voorbeeldgedrag;
- Betrokkenheid;
- Uitvoerbaarheid;
- Transparantie;
- Bespreekbaarheid;
- Aanspraakbaarheid;
- Handhaving.

Bovengenoemde *soft controls* zijn afkomstig uit het *soft controls* model van Muel Kaptein. Dit model is tevens onderwerp in de NBA handreiking: '*Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekening controle. Impact van cultuur en gedrag op de risicoanalyse*'. Dit impliceert mogelijk dat *soft controls* zijn gerelateerd aan financiële informatie. Dat is niet juist. Het *soft controls* model is breed toepasbaar en tevens geschikt voor niet-financiële informatie doeleinden.

5.

Het proces in de praktijk


De praktijk is echter weerbarstig: voor financiële verslaggeving ligt er een strategie, zijn processen en procedures geformaliseerd en wordt betrouwbare dataverzameling veelal ondersteund door volwassen IT-systemen en wordt het werk uitgevoerd door financieel onderlegde medewerkers. Voor niet-financiële verslaggeving zijn deze vier pijlers niet in alle gevallen aanwezig: In veel gevallen is geen sprake van een duurzame strategie, maar een strategie waar duurzaamheid onderdeel van is. Processen en procedures zijn bij de beursfondsen ingericht, de grote groep aan organisaties die over 2025 moet rapporteren heeft dit nog onderhanden of gaat hiermee aan de slag. Volwassen IT-systemen die ondersteunen bij betrouwbare dataverzameling zijn schaars en inhoudsdeskundige medewerkers op duurzaamheidsthema's mogelijk nog schaarser. Deze worsteling is organisatie-onafhankelijk: van 'kleine'

grote onderneming tot beursfondsen, ieder heeft zijn uitdaging om alle vier pijlers op voldoende niveau te krijgen. De kernvraag bij CSRD-verslaggeving blijft daarom: Hoe zorgen organisaties ervoor dat niet-financiële informatie betrouwbaar tot stand komt, zodanig dat het de gebruikers van deze informatie in staat stelt om de juiste beslissingen te nemen?

Het snelle antwoord is dat dit voor alle organisaties in beginsel gelijk is; elke organisatie streeft naar het opleveren van betrouwbare besturings- en beheersingsinformatie. Ook hier komt de weerbarstige praktijk weer om de hoek kijken. Neem het fictieve voorbeeld van een lokale transportonderneming die met 150 trucks net aan twee van de drie groottecriteria van het Burgerlijk Wetboek voldoet en daarmee aan de CSRD moet voldoen versus een grote complexe wereldwijd opererende beursge-

“Er worden te veel wielen uitgevonden door organisaties. Zoek samenwerking in de waardeketen en met kennis instituten.”

An Lommers, Corporate Chief Accountant ASML Holding N.V.



“De CSRD is een middel om een duurzame(re) wereld te bewerkstelligen, het rapporteren niet een doel op zich.”

Simon Braaksma,
Senior Director Group Sustainability Koninklijke Philips N.V.

noteerde onderneming. De internationale beursgenoteerde onderneming rapporteert al 15 jaar over niet-financiële informatie, beschikt over een *sustainability* afdeling, heeft een groot aantal duurzaamheidsspecialisten in dienst die de tijd en middelen hebben om de complexe wet- en regelgeving van zowel CSRD (en ESRS) als EU Taxonomy zich eigen te maken en te vertalen naar de organisatie. Deze vertaling is complex, want naast de bestaande registraties moeten er voor talloze nieuwe verplichte datapunten processen, procedures en systemen ingericht worden. Bij complexe vraagstukken zijn er voor grotere ondernemingen meer mogelijkheden én middelen beschikbaar om een externe adviseur hierin te betrekken.

Het contrast tussen het grote beursfonds en de transportonderneming is groot. De spelregels zijn hetzelfde, de kennis en beschikbaarheid van personeel is uiteraard van een significant ander niveau. Het rapporteren over niet-financiële informatie is voor de transportonderneming compleet nieuw. De *sustainability* afdeling is niet aanwezig.

Ook beschikt de transportonderneming niet over eigen duurzaamheidsexperts (want er werd nog niet extern over duurzaamheid gerapporteerd). En tot slot zijn de middelen voor inhuur van externe expertise beperkt. Hier wringt de schoen en is waakzaamheid op zijn plaats.


De European Sustainability Reporting Standards (ESRS) zijn geschreven als de uiteindelijke lat: de norm. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen het transportbedrijf en de grote multinational. Voor de wet: gelijke monniken, gelijke kappen. Hoewel de transportondernemer op onderdelen gebruik kan maken van een phase-in periode (periode waarin meer tijd gegeven wordt) blijft de opgave om CSRD-compliant te worden enorm. Inmiddels lijkt het besef van deze mismatch tussen een eenduidige norm en de weerbarstige praktijk in te dalen. De Europese Commissie stelt dat de CSRD niet ‘over-geïmplementeerd’ moet worden. Met gelijke focus roert ook Wim Bartels, Senior Sustainability Partner bij Deloitte en EFRAG Sustainability Reporting Board-lid,

zich in het debat met de stelling dat wanneer de kernthema's van de onderneming worden toegelicht, en dit ook op een adequate wijze gebeurt, het toch logisch zou moeten zijn dat beperkte werkzaamheden gedaan moeten worden om dit nader te duiden vanuit een significantie of materialiteit perspectief.

Deze signalen zijn de noodzakelijke wind in de rug om de kern van de CSRD te bewerkstelligen namelijk, dat de CSRD organisaties beweegt om vanuit de strategie bedrijfsactiviteiten te verduurzamen. De verantwoording die hierover wordt afgelegd in het duurzaamheidsverslag stelt *stakeholders* in staat om vergelijkingen en keuzes te maken. Dit proces leidt tot een beoogde verschuiving van financiële middelen van niet-duurzame activiteiten naar meer duurzame activiteiten, om zo te bewegen naar een duurzamere wereld. Niet-financiële verslaggeving is daarmee een middel om een doel te bereiken, en niet een doel op zich.

Over-implementeren, met een grote focus op *compliance*, leidt af van de kern, kost veel tijd, energie en geld en is daarmee niet duurzaam.

Als we inzoomen op de totstandkoming van de informatie, dan zijn de contrasten ook groot. Het beursfonds rapporteert al geruime tijd over niet-financiële data en kent hiervoor ingerichte processen, procedures en (IT-) systemen inclusief de bijbehorende '*checks and balances*' om tot een betrouwbare niet-financiële verantwoording te komen. Het beursfonds heeft de focus op de nieuwe datapunten die voortkomen uit de CSRD en daarmee een *step-up* zijn ten opzichte van het GRI-raamwerk (Global Reporting Initiative). Voor de transportondernemer is alles nieuw. De duurzame strategie moet meer expliciet vorm krijgen, processen en procedures zijn (nog) niet ingericht en de datacollectie bestaat voor een groot deel uit het gebruik van *downloads* uit de financiële-,



“De implementatie van de checks and balances binnen de processen moet niet worden onderschat.”

Daniel Locker Manager Corporate Control
N.V. Nederlandse Gasunie.

“Het is goed dat er accountantscontrole plaatsvindt. Houd het bovenliggende doel voor ogen en voorkom checklist management.”

Judith Lugtenberg, Lead ESG Reporting N.V. Nederlandse Gasunie

HR- en ERP-administratie om met enkele omrekeningen in Excel te komen tot een basis om de verantwoording op te maken. In beide gevallen dient het systeem van interne beheersing het doel van de organisatie: het betrouwbaar verzamelen van data en dit omzetten in informatie zodat gebruikers instaat zijn om goede besluiten te nemen. Dat het verschil tussen het IT-systeem en Excel groot is behoeft geen uitleg. Daarbij varieert de interne beheersing van een groot Excel-bestand met tal van *queries* en complexe berekeningen waarbij de validatie van de betrouwbaarheid al een klus op zich is, tot een systeem van interne beheersing met *interfaces*, digitale rapporten en aantoonbare betrouwbaarheid.

De accountant wordt, in het geval van niet-financiële informatie, gevraagd om *assurance* te verlenen bij de verantwoording in het bestuursverslag. De mate van *assurance*, een beperkte of een redelijke mate van zekerheid, heeft impact op de diepgang van de werkzaamheden van de accountant. In eerste aanleg is tenminste een beperkte mate van zekerheid vereist. De Nederlandse Controlestandaard 3810N is de huidige leidraad voor het inrichten van verplichte werkzaamheden. Deze zal naar verwachting uiteindelijk vervangen worden door de nog naar het Nederlands te vertalen International Standard on Sustainability Assurance 5000 (IAASB, 2024).

Voor de *assurance*opdracht zijn de normen voorschrijvend van aard, waarbij de

accountant gevraagd wordt om formeel vast te stellen dat de relevante stappen om tot betrouwbare niet-financiële informatie te komen door de opsteller van het duurzaamheidsverslag zijn doorlopen. Dit vraagt aan de zijde van de onderneming dat het proces van ‘wat’ naar ‘hoe’ te rapporteren gestructureerd en gedocumenteerd uiteen wordt gezet. Het gaat hierbij onder meer om de *scoping*, *business context*, *peeranalyse*, de *governance*structuur, en *stakeholder*betrokkenheid. Vervolgens wordt het proces van de *long*, naar *medium* en *shortlist* uitgelegd inclusief de gebruikte drempelwaarden. Vanuit de geïdentificeerde materiele onderwerpen wordt toegewerkt naar te rapporteren data. De accountant kiest een *comply or explain* aanpak en bij een gebrek aan *explain* wordt daar aanvullend over gerapporteerd. En de accountant staat voor een forse opgave, omdat het eerdergenoemde systeem van dubbelboekhouden ontbreekt, informatie en berekeningen vaak niet-financieel van aard zijn en daarmee niet altijd direct tot de kernexpertise van de accountant horen. Daarbij varieert de interne beheersing van een groot Excel-bestand met tal van *queries* en complexe berekeningen waarbij de validatie van de betrouwbaarheid al een klus op zich is, tot een systeem van interne beheersing met *interfaces*, digitale rapporten en aantoonbare betrouwbaarheid. Waar bij de controle op de financiële verantwoording voornamelijk financiële expertise is vereist, is het speelveld van niet-financiële informatie veel breder en daarmee nog complexer. Er ligt nog veel onontgonnen

terrein, de ruimtes voor interpretaties en persoonlijke oordeelsvorming zijn op onderdelen groot. En afhankelijk van de aard en thematiek van het onderwerp en de organisatie kan het belang van het niet hoeven rapporteren groot zijn. Neem bijvoorbeeld de onduidelijkheid van de impact voor mens en milieu van bepaalde chemicaliën die door toedoen van een fabrikant in lucht, water of grond terecht komen. En de gevolgen voor de fabrikant indien de schade verhaald gaat worden. Wat is het effect op het morele kompas van het bestuur als het gaat om transparante verantwoording? Deze samenloop maakt het risico op *greenwashing* op onderdelen groot.

Deze fenomenen maken het vak van accountant als onafhankelijk partij in de dynamiek tussen belanghebbenden en de

opstellende organisatie complex. Het feit dat deze context voor de opstellende organisatie én de accountant nieuw is, verkleint de kans op het maken van fouten bepaald niet. En wat betekent dit voor de rol en de houding van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) die toezicht houdt op de accountants? Wordt er ruimte geboden voor het maken van fouten? Of gaat de praktijk uitwijzen dat er een *zero tolerance* beleid wordt gehanteerd? En wat zijn hiervan de gevolgen voor bedrijven? En hoe verhouden die gevolgen zich tot het ontmoedigingsbeleid van de Europese Commissie met betrekking tot het 'over-implementeren' en de ingezette lijn op het verder verlichten van de administratieve lasten voor bedrijven?



6.

Interne beheersing en de impact op de uitvoering van de *assurance opdracht*

Ondernemingen hebben allen behoefte aan een systeem van interne beheersing dat ondersteunend is bij het identificeren van (*key*)risico's en het inrichten van (*key*)controls ter waarborging van betrouwbare (niet-) financiële informatievoorziening.


De accountant zal waar mogelijk gebruik willen maken van het systeem van interne beheersing dat de onderneming heeft ingericht. In geval van een redelijke mate van zekerheid dient de accountant inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing. Bij een beperkte mate van zekerheid is dit

relevant waar het waarschijnlijk is dat in het duurzaamheidsverslag een afwijking van materieel belang zich zou voordoen. Professionele oordeelsvorming om af te wegen welk inzicht benodigd is, is bij beperkte mate van zekerheid voldoende. Dit verschil in mate van zekerheid, duidt het verschil aan in de aard, *timing* en diepgang van de werkzaamheden die de accountant dient uit te voeren.

Voor opstellers van niet-financiële informatie bestaat er geen verschil. De ESRS maken geen onderscheid tussen het beursfonds en de lokale 'kleine' grote onderneming.

“Met een beetje graven en zoeken komen we er wel.”

Mischa Vredeveld, algemeen directeur Vredeveld Group B.V.



“Beschouw CSRD als een groeimodel, houd het behapbaar. Sluit zoveel mogelijk aan bij de huidige strategie en doelstellingen. Bouw dan de strategie en doelen uit naar een CSRD verantwoording.”

An Lommers
Corporate Chief Accountant ASML Holding N.V.

Doelmatigheid zou naar onze beleving het uitgangspunt moeten zijn. Bij het beursfonds met internationale vertakkingen, een grote diversiteit aan (digitale) bronnen waar informatie vandaan moet komen en een diverse groep aan *stakeholders* die belangen hebben bij de informatie, zal de interne wens voor een systeem van interne beheersing groot zijn. Dit horen we ook terug uit de markt wanneer wij vertegenwoordigers van deze organisaties spreken. Daar is een systeem van interne beheersing geen wens, dat is een eis. De vier pijlers: een duurzame strategie, ingerichte processen en procedures, een IT-systeem dat ondersteunt bij betrouwbare dataverzameling en de deskundigheid van medewerkers zijn daar leidend. Bij de transportondernemer is de wijze van beheersing gemakkelijker: één hoofdlocatie met enkele nevenvestigingen, een kleine groep personen betrokken bij de rapportage en een kleinere groep aan *stakeholders* die behoefte heeft aan informatie. Zoals de DGA van een transportonderneming aangaf: ‘Met een beetje graven en zoeken, komen we er wel’.

Een vraag die voor hem veel belangrijker is, is of zijn opdrachtgevers bereid zijn te betalen voor een verduurzaming van transport. *Fit for purpose* zou de boventoon moeten voeren. Dit merken wij ook wanneer wij accountants én opstellers van niet-financiële informatie spreken en vragen naar hun beeld.

De eerste trends worden nu zichtbaar bij de eerste beoordelingen van de dubbele materialiteitsanalyses. En voorzichtig ontstaat een beeld dat de accountant de focus legt op het naleven van de subparagrafen van de ESRS. Naleving die afleidt van datgene waar het werkelijk om gaat. Kern van het accountantsberoep is dat er wordt getoetst aan normen. En daar schuurt het. Er is nog geen uitgekristalliseerde norm, er zijn grijze gebieden, veel moet nog uitgevonden worden. Er is behoefte aan accountants die nieuwsgierig zijn en zich inleven in de context van de onderneming en haar waardeketen. Dat is echt wat anders dan een *checklist* met vragen afvinken.

Het zal onmogelijk zijn voor alle CSRD-plichtige entiteiten om in het eerste jaar van toepassing, volledig te voldoen aan alle vereisten van toelichting. Accountants, en andere *assurance providers*, leveren de maximale inspanning om te komen tot een beperkte mate van zekerheid: 'wij hebben niet vastgesteld dat het gepresenteerde niet juist is'.

Hoe houden we het proces behapbaar? Misschien is 'lef' het toverwoord. Want het tonen van lef is van belang. Lef moet getoond worden door organisaties om ook te rapporteren over de onderwerpen die minder welgevallig zijn. Lef moet getoond worden door *stakeholders*, om organisaties te bevragen over specifieke- en soms gevoelige onderwerpen. Lef moet

getoond worden door accountants. Door te durven zeggen: Het is een groeimodel, het is goed genoeg, ondanks dat het volwassenheidsniveau nog veel potentie heeft. En tenslotte de AFM, door ruimte te bieden om te leren. Zodat organisaties en accountants in staat gesteld worden om te leren van fouten in het opmaken en beoordelen. *Fit for purpose*. Doelmatig. Met verschillen in verschijningsvorm. Daar moeten we niet van opkijken, maar mee om leren gaan.



7.

Conclusie

Antwoord op de vraag ‘Wanneer is goed, goed genoeg?’ is niet eenvoudig te geven. Grote organisaties die al jarenlang over duurzaamheidsthema’s rapporteren, hebben ontegenzeggelijk een voorsprong op de organisaties voor wie dit helemaal nieuw is. Tegelijkertijd blijkt ook nadrukkelijk uit de gesprekken met de koplopers dat er voor hen nog een groot verbeterpotentieel ligt. Onder andere op het gebied van informatie uit de waardeketen, financiële deelnemingen of *joint-ventures* waarin de onderneming actief is, de verwachte gevolgen van het bekend worden van de sector specifieke standaarden, maar ook als het gaat om de datapunten die nu uitsluitend nog op basis van schattingen gegeven kunnen worden en de informatie die nog buiten het ERP systeem in lokale databases of in *spreadsheets* worden bijgehouden. En wat te denken van het verder inrichten en optimaliseren van de interne beheersing en de verankering van (*key*)risico’s en (*key*)controls in het risicomangementsysteem? De vervolgstap daarna wordt het gebruik van AI en robotisering, bijvoorbeeld voor het geautomatiseerd aflezen van duurzaamheidsinformatie uit brondocumenten en systemen.

Voor de organisaties die voor het eerst in aanraking komen met het rapporteren over niet-financiële informatie liggen de prioriteiten veelal elders: alle energie wordt gestoken in het *überhaupt* kunnen opleveren van datgene wat wordt gevraagd. Daar waar mogelijk worden interne controles ter kwaliteitsborging op de betrouwbaarheid

van data toegepast. In veel gevallen waar data nog niet uit geautomatiseerde systemen komen, is sprake van *spreadsheet-management*. En ook dat kan met de nodige *checks and balances* prima fungeren als ‘goed genoeg’. De lokale transportondernemer is geen beursfonds, en andersom.

De rode draad uit de gesprekken levert een aantal waardevolle inzichten op als het gaat om de vraag ‘wanneer is goed, goed genoeg?’. Er is consensus over de stelling dat van een grote internationaal opererende organisatie een hogere standaard verwacht mag worden dan van een organisatie die net aan het rapportagecriterium voldoet. Daarnaast is er consensus over het feit dat CSRD-verslaggeving als een groeimodel moet worden beschouwd. Er wordt ontzettend veel geleerd, en er komt in een razend tempo aanvullende informatie ter beschikking die gaat helpen om betrouwbaarder en efficiënter te rapporteren.

Een veel gehoorde opmerking is dan ook ‘als we vandaag het proces zouden starten dan zouden we op onderdelen een andere aanpak kiezen’. Het zou veel waard zijn dat – naast organisaties, wet- en regelgevers en accountants – de toezichthouders dit ook gaan onderkennen. Want het eerlijke verhaal is dat de accountants die nu de processen onder de loep nemen die hun klanten een jaar of meer geleden zijn gestart, met bevindingen komen die de klant met de kennis van nu mogelijk anders zou hebben gedaan. Dat geldt evenzo voor de accountant. Die maakt volgend jaar

waarschijnlijk ook andere keuzes dan dit jaar.

Daarom pleiten wij ervoor om de vraagstelling scherper te formuleren: 'wanneer is goed, voor nu, goed genoeg?'. Als organisaties de waardeketen in beeld hebben gebracht, een *peeranalyse* hebben gedaan, de impacts, risico's en kansen in beeld hebben gebracht, gedegen hebben vastgelegd hoe de onderwerpen in het gebied tussen net wel en net niet materieel zijn beoordeeld en gewogen, waarbij de uitkomsten van de DMA worden bevestigd door belangrijke *stakeholders* en waarbij vervolgens een systeem is ingericht om de vereiste CSRD-informatie betrouwbaar te ontsluiten uit de verschillende systemen in de eigen organisatie, dan ligt er wat ons betreft een stevige basis om te zeggen 'voor nu, is goed, goed genoeg'. Van organisaties mag verwacht worden dat zij een *'reasonable effort'* plegen om te voldoen aan dat wat de regelgeving vraagt. Deze *'reasonable effort'* is voor een groot internationaal beursfonds anders dan voor de lokale transportondernemer. Het zou de AFM sieren als zij, in nauwe afstemming met de Europese Commissie, met de opstellers van de duurzaamheidsverslagen, met

de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ('NBA') en met de accountants zelf het gesprek aan gaan hoe dit samenspel gevat kan worden in een passende naleving van wet- en regelgeving. Alleen wanneer de toezichthouder het ingroeimodel accepteert voor opsteller én *assurance provider*, heeft de accountant het gevoel dat hij of zij met een *'reasonable effort'* bril naar het proces en de gedocumenteerde uitkomsten kan kijken. Dat is niet de makkelijke weg. Want dit betekent dat op onderdelen een beroep op 'pragmatisme' en 'gezond boerenverstand' gedaan moet worden. Geen termen die prominent in de *checklist* van een toezichthouder én accountant voorkomen. Wel noodzaak, want accountants die, voortgedreven door een stringente toezichthouder, uitsluitend op basis van een CSRD-*checklist* tot vijf spades diep naar de huidige processen gaan kijken, voeden juist de over-implementatie. Dit leidt tot frustratie aan zowel de zijde van de klant als de accountants zelf, om nog maar te zwijgen over de enorme investering die deze aanpak vraagt. En misschien wel het allerbelangrijkste, duurzaam is het allerminst.



Bronvermelding

- COSO ERM (2020). Enterprise Risk Management. The Committee of Sponsoring Organizations. <https://www.coso.org/guidance-erm>
- COSO ERM WBCSD (2018). Enterprise Risk Management - Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. World Business Council for Sustainable Development. https://docs.wbcsd.org/2018/10/COSO_WBCSD_ESGERM_Guidance.pdf
- Friedman, A.L en Miles, S. (2002). Developing Stakeholder Theory. Journal of Management Studies, 39(1), 1-21. <https://doi.org/10.1111/1467-6486.00280>
- International Accounting and Assurance Standards Board (November 2024). 'International Standard on Sustainability Assurance 5000 Approved For Public Consultation by unanimous vote. <https://www.iaasb.org/news-events/2023-06/proposed-international-standard-sustainability-assurance-5000-approved-public-consultation-unanimous>
- Jensen, M.C. en Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=94043
- Romney, M. en Steinbart, P. (2020). Accounting Information Systems. (15e editie). Pearson
- Starreveld, R.W. en Leeuwen, van O.C. (2007). Bestuurlijke informatieverzorging Typologie van de bedrijfshuishoudingen. (5e editie). Wolters-Noordhoff
- NBA handreiking: Het verkrijgen van inzicht in soft controls in het kader van de jaarrekening controle. Impact van cultuur en gedrag op de risicoanalyse (2022). [NBA-handreiking 1 148: Soft controls](#)





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(sverslaggeving).



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 2024 werkzaam bij BDO. Hij is momenteel actief in de Audit & Assurance praktijk binnen BDO en is één van de kartrekkers van BDO Sustainability. Hij verricht sinds een aantal jaren – ook in zijn eerdere aanstelling bij Deloitte – assurance- en advieswerkzaamheden op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving. 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