

Implementatie Europese duurzaamheids- rapportering in Nederlandse wet

Juli 2024

Inhoudsopgave

1	Inleiding	2
2	Toepassingsgebied duurzaamheidsrapportering	3
2.1	Algemeen en gefaseerde invoering	3
2.2	Participatiemaatschappij/personal holding	4
2.3	Niet-EU-ondernemingen met activiteiten in de EU	5
2.4	Vermogensbeheerders	5
3	Vrijstellingen	6
3.1	Vrijstelling van opstellen duurzaamheidsrapportering	6
3.2	Relatie vrijstelling artikel 2:408 BW en vrijstelling duurzaamheid en gevolgen van de omvang van de groep	6
3.3	Artificiële consolidatie	7
3.4	Vrijstelling indien sprake is van concurrentiegevoelige informatie	8
4	Inhoud duurzaamheidsrapportering	9
5	Uitbreiding reikwijdte EU-Taxonomieverordening	9
6	Rapportage over essentiële immateriële middelen	9
7	Publicatie duurzaamheidsrapportering	10
8	Accountant, mate van assurance en tijdelijke regeling omtrent benoeming	11
8.1	Toetsing door de accountant	11
8.2	Mate van assurance	11
8.3	Tijdelijke regeling omtrent benoeming accountant	11
9	Niet voldoen aan CSRD en/of ESRS	12
10	Slot en proces tot invoering	12

Totaal aantal pagina's: 13

Implementatie Europese duurzaamheidsrapportering in Nederlandse wet

Juli 2024

1 Inleiding

De implementatie van de “Corporate Sustainability Reporting Directive” (CSRD) in de Nederlandse wet is een stap verder nu in juni 2024 zowel het ontwerpbesluit (inclusief Nota van toelichting) als de ontwerpwet (inclusief Memorie van toelichting) zijn gepubliceerd.

Het wetsvoorstel Implementatie duurzaamheidsrapportering (hierna: wetsvoorstel) bevat onder andere wijzigingen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA), de Wet op het financieel toezicht (Wft) en Boek 2 BW in de vorm van een nieuw artikel 2:391a BW.

Het voorstel-Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering (hierna: besluit) regelt een verdere implementatie van de rapporteringseisen uit de CSRD.

De wetgever heeft de keuze gemaakt om de CSRD beleidsarm in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren. Dit betekent dat de diverse bepalingen uit de CSRD vrij letterlijk zijn overgenomen en dat geen sprake is van een uitbreiding van eisen. Wel is hier en daar gebruikgemaakt van lidstaattopties die de CSRD biedt. De tijd dringt want de eerste groep ondernemingen zal al over het boekjaar 2024 moeten rapporteren inclusief de “limited assurance” door een accountant. In deze publicatie geven wij de belangrijkste punten uit het wetsvoorstel en (met name) het besluit weer in een negental paragrafen:

- ▶ toepassingsgebied (par. 2);
- ▶ vrijstellingen (par. 3);
- ▶ inhoud (par. 4);
- ▶ EU-Taxonomieverordening (par. 5);
- ▶ rapportage over essentiële immateriële middelen (par. 6);
- ▶ publicatie (par. 7);
- ▶ accountant, mate van assurance en tijdelijke regeling omtrent benoeming accountant (par. 8);
- ▶ niet voldoen aan CSRD/ESRS (par. 9);
- ▶ slot en proces tot invoering (par. 10).

De regelgeving is nog niet definitief en dat betekent dat er nog wijzigingen kunnen komen. Daarnaast zijn sommige van de hieronder besproken onderwerpen aan interpretatie onderhevig.

2 Toepassingsgebied duurzaamheidsrapportering

Grote coöperaties en grote commerciële stichtingen hebben geen verplichting een duurzaamheidsrapportering op te stellen.

2.1 Algemeen en gefaseerde invoering

Onderstaande tabel geeft weer voor welke organisaties en vanaf wanneer de verplichting om een duurzaamheidsrapportering op te stellen gaat gelden. De navolgende paragrafen van deze publicatie gaan verder in op een aantal van deze situaties.

EU-vennootschappen	Vanaf wanneer
Grote organisaties van openbaar belang ongeacht de rechtsvorm (banken, verzekeraars, beursgenoteerde entiteiten) met meer dan 500 werknemers.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024 (rapportage in 2025).
Grote vennootschappen (met of zonder beursnotering) en grote banken en verzekeraars (met of zonder beursnotering en ongeacht rechtsvorm).	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025 (rapportage in 2026).
Middelgrote en kleine beursgenoteerde entiteiten.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2026 (rapportage in 2027). Er is een mogelijkheid voor uitstel naar boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028 (rapportage in 2029).
Instellingen uit derde land met beursnotering in de EU	Vanaf wanneer?
Grote organisaties met beursnotering in de EU en met >500 werknemers.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2024 (rapportage in 2025).
Grote organisaties uit derde land met beursnotering in de EU.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2025 (rapportage in 2026).
Middelgrote en kleine organisaties uit derde land met beursnotering in de EU en beursgenoteerde middelgrote en kleine banken en verzekeringsmaatschappijen uit derde land.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2026 (rapportage in 2027). Er is een mogelijkheid voor uitstel naar boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028 (rapportage in 2029).
Activiteiten van een niet EU-instelling in de EU	Vanaf wanneer?
Niet-EU-moeder met netto-omzet van > € 150 miljoen in EU – grote groepsmaatschappij in EU.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028 (rapportage in 2029).
Niet-EU-moeder met netto-omzet van > € 150 miljoen in EU – beursgenoteerde SME groepsmaatschappij in EU.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028 (rapportage in 2029).
Niet-EU-moeder met netto-omzet van > € 150 miljoen in EU – EU bijkantoor met > € 40 miljoen netto-omzet.	Boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2028 (rapportage in 2029).

De verplichting een duurzaamheidsrapportering op te stellen gaat allereerst gelden voor grote¹ organisaties van openbaar belang (OOB's) met meer dan 500 werknemers, ongeacht de rechtsvorm.

¹ De grootte van een rechtspersoon wordt op geconsolideerde basis bepaald volgens artikel 2:397 lid 1 BW.

Dat betekent in Nederland: beursgenoteerde instellingen, banken en verzekeringsmaatschappijen. De in Nederland aangewezen OOB's, zoals pensioenfondsen, woningcorporaties et cetera vallen niet onder de nieuwe wetgeving omdat zij zijn aangewezen als OOB onder de Wet toezicht accountantsorganisaties (WTA) en niet onder het Burgerlijk Wetboek. Tevens worden dergelijke instellingen in zijn algemeenheid niet in een vennootschap gedreven zodat ook uit hoofde van de rechtsvorm dergelijke instellingen doorgaans niet onder de nieuwe wetgeving vallen.

De verplichting een duurzaamheidsrapportering op te stellen, gaat (namelijk) tevens gelden voor grote NV's en BV's alsmede grote VOF's/CV's waarvan alle aansprakelijke vennoten kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. De Nederlandse wetgever volgt hiermee de (verplichte) reikwijdte van de EU-Richtlijn Jaarrekening (2013/34), zonder deze verder uit te breiden. Dat heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld grote coöperaties of grote commerciële stichtingen niet verplicht zijn om een duurzaamheidsrapportering op te stellen, ondanks dat zij voor bijvoorbeeld de jaarrekening en het bestuursverslag wel onder Titel 9 BW 2 vallen.

2.2 Participatiemaatschappij/personal holding

Een participatiemaatschappij is niet verplicht een duurzaamheidsrapportering op te stellen indien zij gebruik maken van de consolidatievrijstelling vanwege de exit-strategie en zij als gevolg daarvan niet als grote vennootschap zou gelden. Naar onze mening zal een personal holding in veel gevallen geen duurzaamheidsrapportering behoeven op te stellen omdat de personal holding niet als hoofd van een groep zal worden aangemerkt en daarom in veel gevallen geen grote vennootschap zal zijn. Als de personal holding vanwege haar omvang groot is zal zij een enkelvoudige duurzaamheidsrapportering moeten opstellen.

Door de wetgever is nu uitdrukkelijk bevestigd dat de consolidatiekring zoals bedoeld in artikel 2:406 BW en artikel 2:407 BW eveneens van toepassing is voor de duurzaamheidsrapportering. Dit betekent dat de groepsmaatschappijen en dochtermaatschappijen die zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een moedermaatschappij tevens moeten worden opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering.

Participatiemaatschappijen en beleggingsmaatschappijen hebben een consolidatievrijstelling voor meerderheidsdeelnemingen waarvoor een exit-strategie geldt. Overeenkomstig hebben zij dezelfde vrijstelling voor de duurzaamheidsrapportering.

In het besluit en de bijbehorende Nota van toelichting wordt geen afzonderlijke aandacht besteed aan de zogenoemde personal holding. Wel is in dit kader belangrijk dat een moedermaatschappij in het besluit gedefinieerd wordt als een vennootschap die aan het hoofd staat van een groep als bedoeld in artikel 2:24b BW. Een personal holding wordt veelal niet als hoofd van een groep aangemerkt. Dat betekent dat de personal holding de gehouden belangen niet zal consolideren en de omvang van de personal holding veelal op basis van de enkelvoudige gegevens zal worden bepaald. Dit zal in er in veel gevallen toe leiden dat de personal holding aangemerkt zal worden als een kleine vennootschap en derhalve geen duurzaamheidsrapportering zal behoeven op te stellen. Als de personal holding vanwege haar omvang groot is zal zij een enkelvoudige duurzaamheidsrapportering moeten opstellen. Of een personal holding als hoofd van een groep moet worden aangemerkt is aan interpretatie onderhevig.

2.3 Niet-EU-ondernemingen met activiteiten in de EU

Ondernemingen uit derde landen die een aanzienlijke activiteit in de EU uitoefenen, worden ook verplicht om duurzaamheidsinformatie te verschaffen om ervoor te zorgen dat er een “level playing field” bestaat met EU-ondernemingen.

Voor niet-EU-moedermaatschappijen van EU-groepsmaatschappijen geldt een afzonderlijke verplichting tot opstellen van een duurzaamheidsrapportering, indien aan de volgende twee eisen wordt voldaan:

- ▶ er is sprake van een grote groepsmaatschappij en/of een kleine of middelgrote beursgenoteerde groepsmaatschappij dan wel een bijkantoor met een eigen netto-omzet van meer dan € 40 miljoen in de EU;
- ▶ de uiteindelijke niet-EU moedermaatschappij heeft in de gehele EU een geconsolideerde netto-omzet van meer dan € 150 miljoen.

Het doel van deze verplichting is dat inzicht wordt verkregen in hoe de uiteindelijke moedermaatschappij die actief is in de EU, omgaat met duurzaamheid. Het verslag moet betrekking hebben op de totale (wereldwijde) groep van de moedermaatschappij. Dit verslag wordt opgesteld overeenkomstig specifiek daartoe nog op te stellen standaarden die minder vergaand zullen zijn dan de reguliere “European Sustainability Reporting Standards” (ESRS). De Europese Commissie heeft voor deze situaties echter nog geen standaard ontwikkeld en het is onduidelijk op welke termijn zij dit gaat doen.

De moedermaatschappij uit het derde land mag ook een duurzaamheidsrapportering opstellen in overeenstemming met de CSRD/ESRS of op gelijkwaardige wijze.

De EU-groepsmaatschappij/het bijkantoor is verplicht de duurzaamheidsrapportering, dat door de uiteindelijke moeder uit het derde land op groepsniveau (dus wereldwijd) is opgesteld, als een afzonderlijk document te deponeren.

2.4 Vermogensbeheerders

Vermogensbeheerders behoeven niet te rapporteren over de beleggingen van hun klanten.

Beleggingsinstellingen en instellingen voor collectieve beleggingen in effecten (icbe's) als bedoeld in artikel 1:1 Wft zijn uitgezonderd van de duurzaamheidsrapporteringsverplichting. Verduidelijkt is dat ook beheerders van dergelijke beleggingsinstellingen en icbe's niet hoeven te rapporteren over de duurzaamheidsimpact van de beleggingen. Voorts is in de Nota van toelichting bij het besluit verduidelijkt dat beheerders van beleggingsinstellingen, beheerders van icbe's en beleggingsondernemingen die individuele vermogens beheren, hoeven niet te rapporteren over de beleggingen van hun klanten. Deze financiële ondernemingen dienen wel te rapporteren over beleggingen voor eigen rekening.

Dit betekent overigens niet automatisch dat deze vermogensbeheerders geen duurzaamheidsrapportering behoeven op te stellen. Of een dergelijke verplichting bestaat hangt af van hun omvang, zoals hiervoor beschreven en rechtsvorm.

3 Vrijstellingen

Vrijstellingen samengevat

- ▶ Vrijstelling voor een EU-groepsmaatschappij met een EU-moeder
- ▶ Vrijstelling voor een EU-groepsmaatschappij met een niet-EU-moeder
- ▶ Tijdelijke mogelijkheid van artificiële consolidatie door EU-groepsmaatschappij van niet-EU-moeder
- ▶ Vrijstelling indien sprake is van koersgevoelige informatie

3.1 Vrijstelling van opstellen duurzaamheidsrapportering

Er is een vrijstelling voor een Nederlandse groepsmaatschappij indien de informatie is opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering van de EU-moedermaatschappij, dan wel de niet-EU moedermaatschappij indien sprake is van een geconsolideerde duurzaamheidsrapportage die is opgesteld in overeenstemming met CSRD/ESRS.

Het besluit bevat een vrijstelling van de verplichting een duurzaamheidsrapportering op te stellen indien de duurzaamheidsinformatie van de Nederlandse groepsmaatschappij is opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportage (onderhevig aan in ieder geval “limited assurance”) op een hoger niveau door een Nederlandse moedermaatschappij, een EU-moedermaatschappij of een niet-EU moedermaatschappij.

Indien sprake is van een niet EU-moedermaatschappij moet onder andere de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering wel zijn opgesteld conform de CSRD/ESRS of een aan ESRS gelijkwaardige internationale standaard voor duurzaamheidsrapportering. De Europese Commissie moet nog bepalen welke (internationale) standaarden of standaarden uit derde landen als gelijkwaardig aan de Europese standaarden kunnen worden beschouwd. Tot die tijd kunnen EU-groepsmaatschappijen enkel gebruikmaken van de vrijstelling indien de niet-EU-moedermaatschappij vrijwillig de geconsolideerde duurzaamheidsrapportage opstelt in overeenstemming met de CSRD/ESRS.

Overigens bestaat er geen vrijstelling voor grote beursgenoteerde entiteiten; zij zullen in alle gevallen een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen.

3.2 Relatie vrijstelling artikel 2:408 BW en vrijstelling duurzaamheid en gevolgen van de omvang van de groep

De vrijstelling van artikel 2:408 BW voor de jaarrekening van een tussenhoudstermaatschappij staat los van het vrijstellingsregime voor het opstellen van de duurzaamheidsrapportering. Een Nederlandse tussenhoudstermaatschappij van een grote groep is verplicht om een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering op te stellen ongeacht de eigen omvang. Er is wel een vrijstelling mogelijk indien op een hoger niveau in de groep een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering wordt opgesteld overeenkomstig de CSRD/ESRS.

Het hierboven beschreven vrijstellingsregime voor de duurzaamheidsrapportering moet niet worden verward met het huidige vrijstellingsregime voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en bestuursverslag op basis van artikel 2:408 BW. Het (consolidatie)vrijstellingsregime van artikel 2:408 BW betreft de jaarrekening en het bestuursverslag en staat los van het vrijstellingsregime voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportering. Zo kan een onderneming bijvoorbeeld vrijgesteld zijn van het opmaken van een geconsolideerde jaarrekening, maar niet vrijgesteld zijn van het opmaken van een (geconsolideerde) duurzaamheidsrapportering.

Een tussenhoudstermaatschappij met een grote groep is verplicht om een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering op te stellen ongeacht de eigen omvang. Omdat bij toepassing van artikel 2:408 BW voor de jaarrekening uitgegaan mag worden van de eigen omvang (dus zonder meetelling van de gegevens van de groep) kan het zijn dat een dergelijke tussenhoudstermaatschappij voor de jaarrekening als kleine rechtspersoon wordt aangemerkt (op basis van haar eigen omvang) en voor de duurzaamheidsrapportering als grote rechtspersoon (op basis van de omvang van de door haar gehouden groep).

Voorbeeld Nederlandse groepsmaatschappij met Amerikaanse moeder

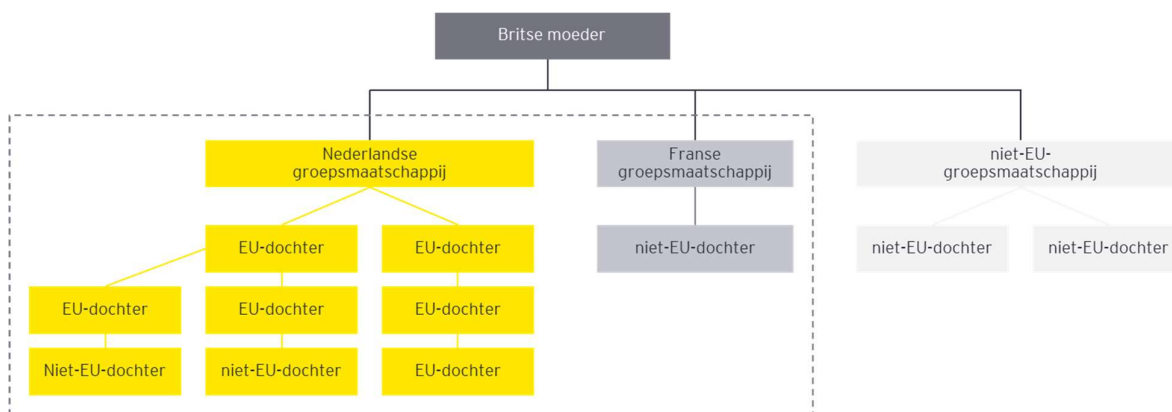
Een Nederlandse tussenhoudstermaatschappij met een grote groep maakt gebruik van de vrijstelling voor consolidatie op grond van artikel 2:408 BW. Enkelvoudig kwalificeert deze Nederlandse tussenhoudstermaatschappij als klein. De tussenhoudstermaatschappij heeft een Amerikaanse moedermaatschappij die een geconsolideerde jaarrekening opstelt op basis van US GAAP. De Amerikaanse moeder stelt geen geconsolideerde duurzaamheidsrapportering op. Dit betekent dat de Nederlandse tussenhoudstermaatschappij ondanks de (jaarrekening)vrijstelling voor consolidatie op grond van artikel 2:408 BW en ongeacht de eigen omvang toch een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering moet opstellen.

Voor een tussenhoudstermaatschappij die op grond van artikel 2:408 BW vanwege de eigen omvang is vrijgesteld van het opstellen van het bestuursverslag wordt in een dergelijk geval de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering aangemerkt als haar bestuursverslag.

3.3 Artificiële consolidatie

De mogelijkheid van artificiële consolidatie is opgenomen in het besluit. De wetgever heeft verduidelijkt dat de niet-EU-zustermaatschappijen niet worden geconsolideerd door een Nederlandse groepsmaatschappij. De niet-EU-groepsmaatschappijen die tot de EU- (sub)groep behoren, moeten wel worden geconsolideerd.

In de CSRD is een tijdelijke mogelijkheid van zogenoemde artificiële consolidatie opgenomen die is overgenomen in het besluit. Deze mogelijkheid geldt tot boekjaren die eindigen op 6 januari 2030 en biedt EU-groepsmaatschappijen van een niet-EU-moedermaatschappij een vrijstelling van het opstellen van een eigen duurzaamheidsrapportering. De grootste van de EU-groepsmaatschappijen dient in dat geval een (artificieel) geconsolideerd duurzaamheidsrapportering op te stellen waarin zij haar EU-zustermaatschappijen betreft.



In het plaatje hierboven is sprake van een Britse moedermaatschappij met groepsmaatschappijen in Frankrijk, Nederland en overige landen buiten de EU. Indien de Nederlandse groepsmaatschappij de grootste maatschappij in de EU is, kan de Nederlandse groepsmaatschappij een artificiële consolidatie toepassen waarin de Franse (sub)groep is opgenomen en waardoor de Franse groepsmaatschappij is vrijgesteld van het opstellen van een eigen duurzaamheidsrapportering. De Nederlandse wetgever heeft verduidelijkt dat de niet-EU-zustermaatschappijen niet worden geconsolideerd door de Nederlandse groepsmaatschappij. De niet-EU-groepsmaatschappijen die tot de Nederlandse en Franse (sub)groep behoren, moeten wel worden geconsolideerd.

3.4 Vrijstelling indien sprake is van concurrentiegevoelige informatie

Nederland past de lidstaattoptie toe dat in uitzonderlijke gevallen bepaalde informatie weg mag worden gelaten indien de openbaarmaking daarvan ernstige schade zou toebrengen. Van deze vrijstelling kan echter niet snel gebruik worden gemaakt.

De Nederlandse wetgever past de lidstaattoptie toe die ondernemingen toestaat bepaalde informatie uit de duurzaamheidsrapportering in uitzonderlijke gevallen weg te laten als die openbaarmaking ernstige schade zou toebrengen aan de commerciële positie van de onderneming. Deze uitzondering is alleen van toepassing op lopende ontwikkelingen of zaken waarover onderhandelingen worden gevoerd, indien de openbaarmaking van die informatie naar de gerechtvaardigde opvatting van de leidinggevende en toezichthoudende organen ernstige schade zou kunnen toebrengen aan de commerciële positie van de onderneming. Aan de andere kant mag het weglaten van de informatie niet in de weg staan aan een getrouw en evenwichtig begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming en van de effecten van haar activiteiten. Het moge duidelijk zijn dat niet snel van deze vrijstelling gebruik kan worden gemaakt.

4 Inhoud duurzaamheidsrapportering

De Nederlandse wetgever stelt geen andere of aanvullende eisen ten aanzien van de inhoud van de duurzaamheidsrapportering dan de CSRD/ESRS.

Het besluit stelt geen andere eisen ten aanzien van de inhoud van de duurzaamheidsrapportering dan de CSRD en volgt deze voor wat betreft de inhoud nauwgezet. De inhoud van de duurzaamheidsrapportering is door de EU uitgewerkt in de ESRS. De ESRS zijn rechtstreeks van toepassing en behoeven geen implementatie in nationale regelgeving.

Voor informatie die verstrekt moet worden over de waardeketen geldt gedurende de eerste drie boekjaren waarop de rapporteringsverplichting van toepassing is, het beginsel van pas-toe-of-leg-uit. Als in die periode de benodigde informatie over de waardeketen niet (volledig) beschikbaar is, mag de onderneming ermee volstaan om uit te leggen wat ze heeft gedaan om de informatie te verkrijgen, waarom dat niet is gelukt, en hoe zij denkt om in de toekomst die informatie wel te verkrijgen. Deze vrijstelling kent een gefaseerd verloop afhankelijk van het moment van verplichting een duurzaamheidsrapportering op te stellen.

5 Uitbreiding reikwijdte EU-Taxonomieverordening

De reikwijdte van de EU-Taxonomieverordening is uitgebreid naar alle ondernemingen die verplicht een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen.

De CSRD heeft ook effect op de toepassing van de EU-Taxonomieverordening die een classificatiesysteem voor duurzame activiteiten bevat. In de EU-Taxonomieverordening zijn onder andere de criteria vastgesteld om te bepalen of een economische activiteit als ecologisch duurzaam kan worden aangemerkt en waarover in dit kader gerapporteerd dient te worden.

De ondernemingen die een duurzaamheidsrapportering op grond van het besluit moeten opstellen, zullen ook aan de toelichtingsvereisten van artikel 8 van de EU-Taxonomieverordening moeten voldoen.

6 Rapportage over essentiële immateriële middelen

Een Nederlandse vennootschap moet rapporteren over essentiële immateriële middelen. Deze informatie wordt in de duurzaamheidsrapportering opgenomen dan wel in een ander onderdeel van het bestuursverslag, afhankelijk van de specifieke informatie.

In de CSRD is een verplichting opgenomen voor grote (al dan niet beursgenoteerde) vennootschappen en kleine en middelgrote beursgenoteerde vennootschappen om in het bestuursverslag te rapporteren over essentiële immateriële middelen. Deze verplichting is niet van toepassing op banken en verzekeraars die een andere rechtsvorm hebben dan een NV of BV. Het gaat er bij deze verplichting om dat de vennootschap informatie verschaft over de immateriële middelen waarvan het bedrijfsmodel van de vennootschap fundamenteel afhangt en die een bron zijn voor de waardecreatie van de vennootschap.

Daarbij licht de vennootschap toe, hoe dit bedrijfsmodel fundamenteel afhankelijk is van die middelen en hoe deze middelen een bron voor die waardecreatie van de vennootschap zijn. Deze informatie hoeft niet noodzakelijk in de duurzaamheidsrapportering te worden opgenomen, maar kan ook in een ander deel van het bestuursverslag worden weergegeven.

Bepaalde informatie over immateriële middelen kan echter samenhangen met duurzaamheidskwesties en zal in dat geval wel opgenomen worden in de duurzaamheidsrapportering. Daaraan hoeft dan niet nogmaals aandacht besteed te worden in het andere deel van het bestuursverslag. In de Nota van toelichting is dit aan de hand van enkele voorbeelden uitgelegd. Bijvoorbeeld kan in de duurzaamheidsrapportering opgenomen informatie over de vaardigheden, competenties en ervaring van werknemers, hun loyaliteit aan de vennootschap en motivatie om processen, goederen en diensten te verbeteren, worden beschouwd als informatie over immateriële middelen. Ook duurzaamheidsinformatie in verband met sociale of governance kwesties, waaronder informatie over de kwaliteit van de relaties van de vennootschap met haar belanghebbenden, zoals klanten, leveranciers en de gemeenschappen die de gevolgen van haar activiteiten ondervinden, kan worden beschouwd als informatie over immateriële middelen. In dergelijke gevallen waarin er geen duidelijk onderscheid te maken valt tussen informatie over immateriële middelen en informatie over duurzaamheidskwesties, kan in de duurzaamheidsrapportering verwezen worden naar de informatie in het bestuursverslag over de essentiële immateriële middelen.

7 Publicatie duurzaamheidsrapportering

Het bestuursverslag inclusief duurzaamheidsrapportering moet worden gepubliceerd op de website van de onderneming naast de verplichte publicatie bij het handelsregister.

De Nederlandse wetgever heeft gebruikgemaakt van de lidstaattoptie om ondernemingen te verplichten, naast de deponering bij het handelsregister van de Kamer van Koophandel, de duurzaamheidsrapportering (als onderdeel van het bestuursverslag) op de website van de onderneming te laten publiceren naast de publicatie bij het handelsregister. De mogelijkheid om het bestuursverslag ten kantore van de vennootschap te houden voor ondernemingen die verplicht zijn om een duurzaamheidsrapportering op te stellen, komt te vervallen.

Indien ondernemingen niet over een website beschikken, moeten zij naast de deponering bij de Kamer van Koophandel, op verzoek, kosteloos een volledig of gedeeltelijk afschrift van het bestuursverslag verstrekken.

8 Accountant, mate van assurance en tijdelijke regeling omtrent benoeming

8.1 Toetsing door de accountant

De accountant die de jaarrekening controleert, een accountant van dezelfde accountantsorganisatie of een accountant van een andere accountantsorganisatie geeft assurance bij de duurzaamheidsrapportering.

De duurzaamheidsrapportering, als onderdeel van het bestuursverslag, moet vanaf 2024 separaat beoordeeld worden. In dat kader wordt een oordeel met ten minste beperkte mate van zekerheid ("limited assurance") door een externe "assurance provider" verstrekt. Lidstaten kunnen op grond van de CSRD zelf bepalen of naast accountants ook andere "assurance providers" deze werkzaamheden mogen uitvoeren. Ofschoon de Nederlandse wetgever in beginsel positief tegenover deze lidstaattoptie stond, heeft de wetgever er vanwege de korte implementatietijdslijnen voorlopig voor gekozen alleen accountants toe te staan om deze beoordeling te verrichten. Het is wel toegestaan om een andere accountant (of van dezelfde accountantsorganisatie of van een andere accountantsorganisatie) dan de accountant die de jaarrekening controleert, te benoemen om de duurzaamheidsrapportering te beoordelen.

8.2 Mate van assurance

Er kan zowel een oordeel met een beperkte mate van zekerheid worden gegeven, als een oordeel met een redelijke mate van zekerheid. Ook is een combinatie mogelijk.

De werkzaamheden die de accountant verricht om te komen tot een oordeel met een beperkte mate van zekerheid ("limited assurance") ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering gaan aanzienlijk verder dan de werkzaamheden die een accountant op dit moment verricht ten aanzien van het bestuursverslag. Wel zijn deze assurance-werkzaamheden minder uitgebreid dan de controlewerkzaamheden bij de jaarrekening, waarbij een oordeel met een redelijke mate van zekerheid wordt gegeven ("reasonable assurance"). De wetgever staat voor de duurzaamheidsrapportering overigens beide mogelijkheden ("limited assurance" en "reasonable assurance") toe. Daarnaast behoort ook een combinatie tot de mogelijkheden: een oordeel met beperkte mate van zekerheid over de gehele duurzaamheidsrapportering en voor specifieke onderdelen een oordeel met redelijke mate van zekerheid.

8.3 Tijdelijke regeling omtrent benoeming accountant

De Nederlandse wetgever heeft voor de periode 1 januari 2024 tot 1 januari 2025 een tijdelijke regeling in de wet opgenomen om een accountant te laten benoemen door de raad van commissarissen of, indien die er niet is, door het bestuur.

In het wetsvoorstel is een tijdelijke regeling opgenomen met betrekking tot de benoeming van een accountant. Deze benoeming vindt doorgaans plaats door de algemene vergadering voorafgaande aan of in het begin van het boekjaar waarover hij als eerste het onderzoek van de jaarverslaggeving gaat doen. Voor ondernemingen die al over boekjaar 2024 een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen en daarbij een accountant moeten benoemen, is dat mogelijk niet haalbaar geweest.

De tijdelijke regeling houdt in dat als de algemene vergadering niet is overgegaan tot benoeming van een accountant, de raad van commissarissen de opdracht kan verlenen en als een raad van commissarissen ontbreekt, het bestuur dat kan doen. Indien de algemene vergadering in 2023 of 2024 wel een opdracht tot het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering heeft verleend, dan is die opdracht geldig. Indien de algemene vergadering niet in de gelegenheid is geweest de opdracht te verlenen, dan moet de opdrachtverlening voor het daaropvolgende boekjaar wel in de algemene vergadering van het daaropvolgende jaar worden geagendeerd, zodat de algemene vergadering haar bevoegdheid dan alsnog kan uitoefenen. Hierdoor kan de tijdelijke regeling er niet toe leiden dat het bestuur voor een aantal jaren de accountant benoemt en de algemene vergadering van haar bevoegdheid tot benoeming wordt uitgesloten. De tijdelijke regeling is alleen van toepassing op het eerste boekjaar dat aanvangt op of na 1 januari 2024. De tijdelijke regeling geldt dus voor alle boekjaren die aanvangen tussen 1 januari 2024 en 31 december 2024.

9 Niet voldoen aan CSRD en/of ESRS

Het niet opmaken of niet tijdig deponeren van de duurzaamheidsrapportering is een economisch delict.

De CSRD verplicht ondernemingen om in de duurzaamheidsrapportering inzicht te geven in de impact van duurzaamheidsfactoren op de onderneming en de impact van de onderneming op mens en milieu. Een onderneming voldoet aan de openbaarmakingsvereisten wanneer de onderneming in de duurzaamheidsrapportering alle materiële informatie openbaar maakt. Dus ook wanneer de onderneming niet (volledig) duurzaam is, kan de onderneming voldoen aan de ESRS, zo lang de duurzaamheidsrapportering weergeeft hoe duurzaam de bedrijfsvoering van de onderneming is. Een onderneming voldoet niet of niet volledig aan de CSRD/ESRS wanneer in de duurzaamheidsrapportering materiële informatie ontbreekt of niet voldaan wordt aan de vereisten van ESRS.

Ten aanzien van de deponering van de duurzaamheidsrapportering kan iedere belanghebbende de nakoming van deze verplichtingen vorderen. Het niet opmaken of het niet tijdig deponeren van de duurzaamheidsrapportering is een economisch delict (artikel 1 onder 4 WED).

10 Slot en proces tot invoering

De implementatiewetgeving heeft even op zich laten wachten, maar er is nu meer duidelijkheid over de gekozen richting. De Nederlandse wetgever heeft voor een beleidsarme implementatie gekozen om de invoering van de duurzaamheidsrapporteringsplicht voor ondernemingen zo snel mogelijk te laten verlopen. Het wetsvoorstel is ter advies voorgelegd aan de Raad van State en zal daarna in de Tweede en Eerste Kamer worden behandeld. Het besluit is eerst aangeboden aan de Tweede en Eerste Kamer en zal, na advisering door de Raad van State, worden afgerond. Het is de verwachting dat de CSRD voor het einde van 2024 in de Nederlandse wet- en regelgeving is geïmplementeerd en dat de toepassing van de regelgeving aldus geen vertraging oplevert. Het is belangrijk om het vervolg van het implementatieproces te blijven volgen om eventuele wijzigingen te identificeren.

EY | Building a better working world

EY exists to build a better working world, helping to create long-term value for clients, people and society and build trust in the capital markets.

Enabled by data and technology, diverse EY teams in over 150 countries provide trust through assurance and help clients grow, transform and operate.

Working across assurance, consulting, law, strategy, tax and transactions, EY teams ask better questions to find new answers for the complex issues facing our world today.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients.

Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation are available via ey.com/privacy. EY member firms do not practice law where prohibited by local laws. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2024 EY Accountants B.V.

All Rights Reserved.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, legal or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com/nl