

HANDLEIDING DUURZAAMHEID: KLIMAAT

Handvatten voor accountants





Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

NBA

September 2021

Dit document bevat bladwijzers en hyperlinks

 Adobe Acrobat bladwijzers - toetsencombinatie "Ctrl-b"

 tekst of bullit is een interne document- of externe hyperlink

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



© 2021 Koninklijke NBA

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar worden gemaakt in enige vorm of op enige wijze dan ook, zonder voorafgaande toestemming.

INHOUD

VOORWOORD.....	4
INLEIDING: KLIMAAT IS PUBLIEK BELANG.....	5
1 STRATEGIE.....	7
2 IMPLEMENTATIE IN BEDRIJFSVOERING.....	10
3 INFORMATIEVERSTREKKING OVER KLIMAATPRESTATIES.....	12
4 ASSURANCE- EN ANDERE OPDRACHTEN.....	15
BIJLAGEN	
1. CO ₂ -VOETAFDRUK.....	17
2. ATTENTIEPUNTEN JAARREKENING EN KLIMAAT.....	19
3. NUTTIGE LINKS.....	20



VOORWOORD

Beste collega's,

Het onderwerp klimaat(verandering) en de impact daarvan komt vast en zeker ter sprake binnen uw eigen organisatie, bij uw klant, uw afnemer of opdrachtgever. En anders hoort en leest u er regelmatig over in de media, of in gesprekken met familie, vrienden en collega's. Want niet alleen in de politiek en aan de nationale klimaattafels, maar op talloze plekken in onze maatschappij wordt er indringend over gesproken.

Het debat over (mogelijke) klimaatmaatregelen kent veel deelnemers en vrijwel net zo veel meningen, overtuigingen en argumenten. Ook wij als beroepsorganisatie NBA spreken ons uit. Met een Publieke Managementletter stelden we begin 2020 vast: klimaat is financieel. Een jaar eerder namen we het standpunt in: ieder jaarverslag zou moeten rapporteren over klimaatprestaties. De volgende stap lijkt te zijn: de controleerbaarheid van klimaatdoelen in lijn met 'Parijs'!

Niet alleen de maatschappij vraagt hierom, ook wet- en regelgeving wordt hierin concreter en dwingender, met name vanuit de Europese Unie. Keuzes en (economische) afwegingen om bijvoorbeeld de CO₂-uitstoot te verminderen, liggen soms voor de hand, maar kunnen ook ingewikkeld zijn. Echter in alle gevallen geldt: betrouwbare informatie vormt de basis.

De rollen en verantwoordelijkheden van de accountant zijn zeer verschillend. Maar in ons beroep delen we met elkaar dat we betrouwbaarheid toevoegen aan informatie. Deze publicatie biedt handvatten voor alle accountants. Dat wil zeggen: geen nieuwe regels, maar wel houvast bij regelgeving die er al is en die er nog aan komt. We verwijzen waar mogelijk naar standaarden. We schrijven natuurlijk niet voor hoe de strategie van bedrijven rondom klimaatverandering en directe en indirecte maatregelen maar juist ook kansen eruit moet zien. Wel benoemen we aanknopingspunten voor wie ernaar streeft om daaraan invulling te geven.

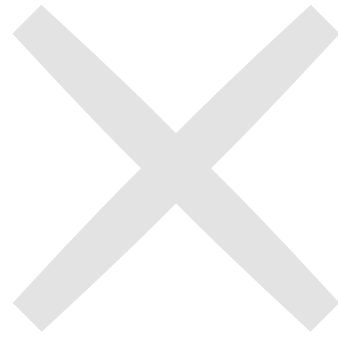
Deze benadering past binnen de veranderende inrichting van onze beroepsorganisatie; de 'groene community' Planet Finance heeft gewerkt aan de totstandkoming van deze handleiding. Voor en door leden dus, om kennis te delen en te vergroten. Wij hopen dat u met deze handleiding aan de slag kunt, en zien uit naar uw bevindingen.



Marco van der Vegte,
voorzitter NBA



Fou-Khan Tsang,
ambassadeur Planet Finance



INLEIDING:

KLIMAAT IS PUBLIEK BELANG

Onze maatschappij bevindt zich in een transitieperiode op het gebied van duurzaamheid. De duurzaamheidstransitie is een van de grootste maatschappelijke en economische uitdagingen sinds generaties, en de impact en de financiële consequenties zijn ongekend. Deze is door het Parijsakkoord, de EU, en de Nederlandse overheid ingezet en deels geformaliseerd, onder meer door het nationale Klimaatakkoord en de Europese Green Deal.

Er is een complex speelveld met veel actoren zoals internationale instanties, overheid, politiek, bedrijven, financiële instellingen en consumenten. Organisaties zullen stappen moeten zetten qua CO₂-voetafdruk om hun 'license to operate' te behouden en hun continuïteit op (middel)lange termijn te handhaven. Accountants kunnen en moeten hun cliënten en werkgevers daarbij ondersteunen vanuit hun maatschappelijke rol. En in het publiek belang.

CSR

De Europese Commissie heeft een voorstel aangenomen voor een Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) als onderdeel van de inspanningen om in 2050 de doelstelling van klimaatneutraliteit in de EU te behalen (Green Deal). De EU tilt hiermee duurzaamheidsrapportages van organisaties naar een hoger niveau, integreert deze informatie in het bestuursverslag en stelt assurance verplichtingen voor. De CSRD zal grote gevolgen hebben vanaf 2023. Organisaties moeten zich hierop voorbereiden en nu al aan de slag gaan om ervoor te zorgen dat de juiste data aanwezig zijn. De richtlijn zal gaan gelden voor alle grote en beursgenoteerde ondernemingen, maar ook mkb organisaties krijgen hier mee te maken door informatieverzoeken van belanghebbenden.

In 2020 heeft de NBA de Publieke Managementletter (PML) *Klimaat is financieel* uitgebracht. De NBA geeft nu follow-up met de praktische uitwerking in deze publicatie, waarbij tevens rekening wordt gehouden met de CSRD. De focus ligt hierbij op klimaat, die in de CSRD ook als eerste en belangrijkste thema aan bod komt. Net als in de PML zal het in deze publicatie met name gaan om de financiële impact van klimaatrisico's, zowel met betrekking tot het effect op de organisatie, als de impact van de organisatie op haar omgeving: de zogeheten dubbele materialiteit. Continuïteit van de organisatie en inzicht hierin vormt een centraal issue bij deze transitie. De inrichting van het risicomanagement en het gewijzigde risicoprofiel zijn daarmee relevanter geworden.

Het risico van 'greenwashing', oftewel het milieuvriendelijker voorstellen van producten of diensten dan ze in werkelijkheid zijn, wordt hierbij benadrukt. Doordat accountants betrouwbaarheid toevoegen aan informatie, hebben zij een rol van betekenis in het informatie- en verantwoordingsproces. Bij duurzaamheidsinformatie kan het zowel om financiële als niet-financiële informatie gaan.



DOEL

Doel van deze handleiding is om aan accountants concreet houvast te bieden bij het nemen en invullen van hun verantwoordelijkheid ten aanzien van klimaat, rekening houdend met (aankomende) verplichtingen vanuit wet- en regelgeving. Verschillen in functies en organisaties, brengen voor accountants verschillende verantwoordelijkheden met zich mee. Deze handleiding beoogt hiervoor een breed en passend raamwerk te bieden.

ACCOUNTANTS IN ALLE ROLLEN

Accountants zijn in verschillende rollen actief en in staat om organisaties te ondersteunen op het gebied van klimaat.

Accountants in een financiële functie zullen vooral betrokken zijn bij het integreren van klimaatbeleid in de dagelijkse bedrijfsvoering en de informatieverstrekking over klimaatprestaties (denk aan CO₂-registratie en -reductie) en soms ook bij het verwerken van klimaat in de strategie van een organisatie.

Internal auditors kunnen adviseren over de strategie en bedrijfsprocessen en naarmate er sprake is van meer 'volwassenheid' meer een interne beoordelings- en assurancerol vervullen.

Openbare accountants bij grote organisaties zullen met name een assurancerol vervullen. Openbare accountants binnen het mkb kunnen vooral als adviseur een belangrijke rol spelen. Andere partijen stellen vaak eisen waar ook het mkb mee te maken krijgt (regelgeving, vermogensverschaffers, aanbesteding).

ONDERSCHIED MKB EN GROTE ORGANISATIES

Deze handleiding maakt een onderscheid tussen het mkb en grote organisaties. Alle organisaties hebben te maken met de klimaatopgave. Binnen het mkb zal vooral naar praktische, concrete toepassing gekeken moeten worden. Grote organisaties hebben meer verplichtingen vanuit wet- en regelgeving.

Voor het onderscheid gaan we uit van de grootte criteria van de CSRD die gaan gelden voor grote ondernemingen en alle ondernemingen die op gereguleerde markten van de EU genoteerd zijn (met uitzondering van micro-ondernemingen). Een onderneming wordt als

groot beschouwd wanneer zij op haar balansdatum ten minste twee van de drie volgende criteria overschrijdt: balanstotaal twintig miljoen euro, netto-omzet veertig miljoen euro, 250 werknemers. Er komt op termijn wel een vrijwillige rapportagestandaard¹ voor het mkb. Dit houdt de administratieve last beperkt, maar deze standaard zal het mkb wel handvatten bieden. Denk hierbij aan het beantwoorden van de informatieverzoeken van financiële instellingen en ketenpartners die duurzaamheidsgegevens nodig hebben voor hun eigen naleving.

INDELING/LEESWIJZER

Deze handleiding volgt de indeling van de PML *Klimaat is financieel* en kent vier hoofdstukken:

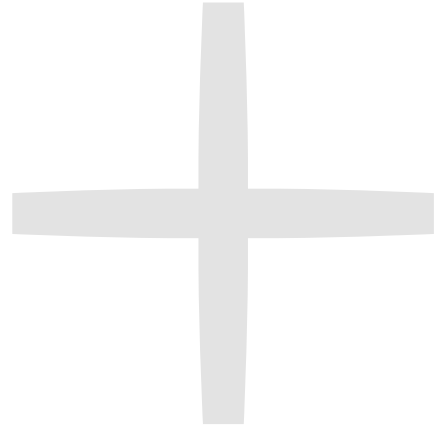
- 1 Strategie: verwerken van klimaatrisico's en -kansen op zowel korte als lange termijn in de visie en strategie van de organisatie.
- 2 Implementatie in bedrijfsvoering: integreer klimaat in de dagelijkse bedrijfsprocessen en interne rapportage.
- 3 Informatieverstrekking over klimaatprestaties: rapporteer in het jaarverslag of in andere (separate) informatie over klimaatprestaties.
- 4 Assurance- en andere opdrachten: houd rekening met klimaatrisico's en -kansen.

Er wordt steeds onderscheid gemaakt tussen mkb en grote organisaties. Voor grote organisaties is separate tekst opgenomen vanwege aanvullende eisen en eigenschappen. In de bijlagen worden praktische methodieken en aandachtspunten weergegeven.

STATUS

Deze handleiding heeft geen officiële status als vaktechnische uiting, maar geeft naast handvatten een uiteenzetting van en/of verwijzing naar (toekomstige) regelgeving, standaarden en (mogelijke) stappen voorwaarts bij het voldoen aan de klimaatopgave.

¹ Het gaat hier om zogenaamde 'non-binding' guidelines die een voorloper kunnen zijn van 'binding-guidelines' en dan wel verplicht worden.
Zie: <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vwik7m1c3gyxp/vh75mdhkg4s0>



1. STRATEGIE

MKB

Toenemende verplichtingen en economische prikkels op het gebied van klimaat zullen ook invloed hebben op het mkb. Het is verstandig om nu al in te spelen op de risico's en kansen op dit gebied. Organisaties die bezig zijn met een omgevings- en risicoanalyse hebben een voorsprong en zijn beter voorbereid op de toekomst. Hoewel er een dilemma kan ontstaan of het op korte termijn financieel loont om vanwege klimaat te investeren, kan het uitstellen ervan op langere termijn leiden tot verhoogde kosten en zelfs boetes of stopzetting van de bedrijfsactiviteiten. Familiebedrijven hebben over het algemeen een lange termijn focus, maar kunnen dit vaak nog explicieter maken en hier duidelijk over communiceren. Niet alleen

de overheid, maar ook andere partijen zoals vermogensverschaffers en afnemers zullen eisen stellen aan organisaties en behoeften in de markt en maatschappij veranderen.

Accountants hebben vanuit hun maatschappelijke rol de verantwoordelijkheid hun cliënten ervan bewust te maken dat de continuïteit van de bedrijfsvoering op (middel) lange termijn in gevaar kan komen als zij geen aandacht besteden aan klimaatbeleid. Het is in de huidige duurzaamheidstransitie van algemeen belang dat organisaties wendbaar zijn en dat zij stappen zetten waardoor ze onderdeel worden van die transitie.

Risico's en kansen

Bij de omgevings- en risicoanalyse kan gedacht worden aan:

- Huidige en toekomstige wet- en regelgeving met grote gevolgen voor alle organisaties, ook in het mkb. Zonder volledig te zijn kan hierbij gedacht worden aan:
 - Rapporterings- en informatieverplichtingen inclusief (beperkte) controle hierop. De CSRD kan op termijn vrijwillig worden toegepast door het mkb, maar deze legt vanaf 2023 indirect ook verplichtingen op aan het mkb vanwege het feit dat zij informatie over duurzaamheid moet verstrekken aan vermogensverschaffers en ketenpartners.
 - Verplicht informeren over energiebesparing/Wet Milieubeheer. In 2023 worden organisaties verplicht om naast energiebesparende maatregelen ook CO₂-reducerende maatregelen te treffen en hierover te rapporteren.
 - Hogere directe/indirecte CO₂-kosten vanwege belastingen/heffingen.
 - Uitbreiding van producentenverantwoordelijkheid
 - Subsidies (energie, mobiliteit/vervoer, scholing, huisvesting).
- Internationale ontwikkelingen op het gebied van risicomanagement. De duurzaamheidschecklist van Accountancy Europe kan hierbij behulpzaam zijn (zie bijlage 3).



- Keuze voor een duurzamer bedrijfsmodel. Werknemersbetrokkenheid is hierbij van belang. Denk hierbij aan de volgende aspecten/gebieden:
 - Energie
 - Hergebruik: maak afval waardevol
 - Gebruik van grond- en hulpstoffen
 - Verhuur versus verkoop van producten
 - Huisvesting
 - Mobiliteit/vervoer
 - Inkoop
 - Circulair ondernemen.
- Marktpositie
Organisaties die duurzamer opereren kunnen hiermee een concurrentievoordeel behalen doordat consumenten bewuster voor duurzaam kiezen.
- Eisen leveranciers/afnemers (keten)
Afnemers kunnen duurzaamheidseisen stellen aan hun inkoop (denk aan duurzame aanbesteding). De organisatie kan ook zelf duurzaam inkopen. Binnen de waardeketen kunnen ook afspraken worden gemaakt op dit gebied.
- Vermogensverschaffers
 - Investeerders en financiers willen weten wat organisaties doen op het gebied van klimaat en hebben informatie nodig om hun portefeuilles te kunnen beheren (mede als gevolg van de EU Sustainable Finance Disclosure Regulation, SFDR). Wel of geen aandacht voor het klimaat en verduurzaming kan tot gewijzigde financieringskosten leiden.
 - Er zijn gerichte fondsen en subsidies voor verduurzaming beschikbaar voor mkb-ondernemers.

Bovenstaande gaat vooral over de invloed van de omgeving op de organisatie. Andersom heeft de organisatie ook invloed op de omgeving.

De accountant kan in ieder geval het gesprek hierover aangaan met de organisatie en mogelijk de organisatie adviseren op dit gebied. Of suggesties doen over het inzetten van externe expertise. Als er concrete continuïteitsrisico's zijn, zal de accountant erop aandringen om hierop in te spelen.

GROTE ORGANISATIES: AANVULLENDE ZAKEN

Algemeen

Grote organisaties hebben vaak een meer uitgewerkt strategisch proces en ook voor hen is het essentieel om concreet aandacht te besteden aan klimaat in hun strategie. Zij horen nog een stap verder te gaan en vanuit de Corporate Governance Code een nadere invulling te geven aan lange termijn waardecreatie in hun missie en visie. Continuïteitsaspecten zijn hierbij van belang. De klimaatstrategie moet vanuit de top gedragen worden. Toezicht-houders dragen hier ook aan bij.

Risico's en kansen

Ook voor grote organisaties biedt klimaatverandering

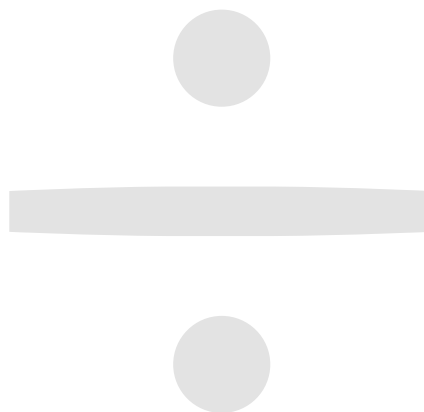
risico's en kansen. Voor grote organisaties gelden nog meer verplichtingen vanuit (internationale) regelgeving dan voor het mkb. De CSRD is voor hen verplicht vanaf boekjaar 2023. Klimaatstrategie zal bij grote organisaties in de regel een meer geformaliseerd proces zijn en er zal ook meer afstemming met belanghebbenden zijn. Er zullen waarschijnlijk ook meer stakeholders zijn en de belangen zijn groter. Een geformaliseerde dialoog met belanghebbenden kan zinvol zijn. Toezichthouders kunnen hier ook een rol in spelen. Afhankelijk van de sector zullen er veelal ook specifieke sectorinitiatieven zijn.

Scenarioanalyse

Grote organisaties kunnen doorgaans het beste klimaatrisico's en -kansen kwantificeren met modellen en scenarioanalyses. Denk bij scenarioanalyse aan bijv. financiële gevolgen van verschillende hoogtes van CO₂-beprijzing, veranderende wet- en regelgeving ten aanzien van toegestane CO₂-uitstoot, maar ook kosten die worden veroorzaakt door temperatuurstijging (klimaatadaptatie).

Met name accountants in een financiële functie (accountants in business) kunnen een rol spelen in het integreren van klimaataspecten in de strategie, rekening houdend met bovenstaande aandachtspunten.





2. IMPLEMENTATIE IN BEDRIJFSVOERING

MKB

Om klimaat te integreren in de bedrijfsvoering is naast aanpassing van processen en datasystemen ook gedragsverandering nodig. De transitie begint met bewustwording. Het zal per organisatie verschillen op welke gebieden de meeste 'winst' te behalen valt. Hiervoor is eerst informatie nodig. Het verdient aanbeveling om de volgende gebieden nader te onderzoeken (zie ook bijlage 1).

Duurzame huisvesting/kantoor etc.

Per 1 januari 2023 moet in principe elk kantoorgebouw minimaal energielabel C hebben. Dit betekent een primair fossiel energiegebruik van maximaal 225 kWh per m² per jaar.

Daarnaast is logisch om oog te hebben voor andere aspecten van een gebouw en (kantoor)verbruik van grondstoffen en materialen zoals papier, plastic, water, catering, etc.

Vervoer/mobiliteit

Voor veel (dienstverlenende) organisaties bepaalt mobiliteit, naast huisvesting, een groot deel van de CO₂-footprint. Het gaat er niet alleen om werknemers duurzaam te laten reizen (minder met de auto en vliegtuig, meer met de fiets en trein of elektrisch vervoer), maar ook om transport van goederen. Op termijn zullen er voornamelijk elektrische auto's geproduceerd gaan worden, maar in de tussentijd valt er nog veel te winnen op dit gebied. Denk hierbij ook aan investeringen en afschrijvingen voor transportmiddelen.

Inkoop incl. certificaten/ketenverantwoordelijkheid

Er kunnen grondstoffen noodzakelijk zijn bij de productie die maar een beperkte beschikbaarheid hebben en/of die een schadelijke impact op het milieu hebben, zowel bij

de winning, transport, bewerking, enz. als aan het eind van de levenscyclus van producten. Het is zinvol om na te gaan of er risico's zijn voor de levering van kritische grondstoffen en op zoek te gaan naar duurzame(re) alternatieven.

Duurzaam ondernemen houdt niet op bij de poort van een organisatie. Ook van toeleveranciers, onderaannemers en afnemers die betrokken zijn bij de productieketen wordt verwacht dat zij duurzaam ondernemen (ketenverantwoordelijkheid). Alhoewel een kleine organisatie weinig eisen kan opleggen, kan zij wel besluiten met welke andere partijen zij zaken wil doen.

Bij duurzaam inkopen kan een organisatie een leverancier om een certificaat vragen. Er zijn verschillende in omloop. Het risico van 'greenwashing' bestaat en vereist een kritische beoordeling door de gebruikers hiervan.

Productie/dienstverlening (incl. afvalscheiding en -vermindering)

Een bedrijf met 'een duurzaam productiecertificaat' laat zien dat bijvoorbeeld alle rest- en afvalmaterialen nuttig worden gebruikt in het productieproces. Elk product is weer een 'voedingsstof' voor een ander product. Zo wordt niets gezien als afval: alles kan weer een doel hebben. In de praktijk van onze geavanceerde economie en samenstelling van producten is dit vaak (zeer) complexe materie, waarin nog veel 'winst' valt te behalen voor het milieu. Hierbij valt onderscheid te maken tussen een productieomgeving waarbij afval onderdeel is van het primaire proces en dienstverlening waarbij afval een niet-materiële stroom is.

GROTE ORGANISATIES: AANVULLENDE ZAKEN

Het verankeren van nieuwe waarden in een organisatie is moeilijk. Als een organisatie zich committeert aan nieuwe waarden, is een bepaalde urgentie noodzakelijk om medewerkers ervan te overtuigen dat individueel gedrag en de impact van de organisatie daadwerkelijk tellen. De Covid-19-crisis heeft veelal het besef vergroot dat structurele verandering noodzakelijk is. Dit besef kunnen organisaties gebruiken om veranderingen in gedrag te laten beklijven. Voor klimaat geldt echter dat dit een lange termijn probleem is maar we niet kunnen wachten totdat dit een acuut probleem wordt in ons economisch systeem; er is daarom nu actie nodig.

Interne beheersing

De interne organisatie en governance rondom klimaatdoelstellingen verdienen aandacht. Het is fundamenteel om relevante, meetbare prestatie-indicatoren te hebben op het gebied van klimaat. CO₂-registratie en -reductie via concrete doelstellingen en meetmethoden leveren hieraan een evidente bijdrage. Een interne CO₂-prijs kan hierbij helpen: dat is een (fictieve) belasting die een organisatie op haar eigen CO₂-uitstoot berekent en intern gebruikt om mee te nemen in bijv. investeringsbeslissingen. Andere prestatie-indicatoren zijn ook mogelijk. Denk hierbij aan energieverbruik, percentage hergebruik en recycling van materialen, etc.

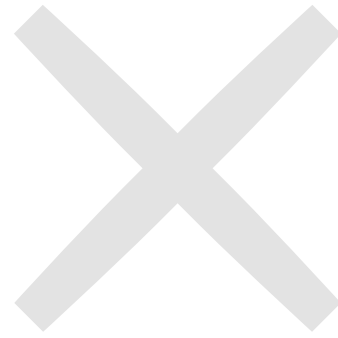
De kwaliteit van interne gegevens is uiteraard essentieel. Methodieken zoals het Greenhouse Gas Protocol of de CO₂-Prestatieladder dragen hieraan bij.

Accountants in een financiële functie kunnen een cruciale bijdrage leveren aan het opstellen en monitoren van relevante en betrouwbare prestatie-indicatoren.

Internal audit

De internal auditor kan vanuit zijn of haar positie kijken naar het borgen van duurzaamheid in de (informatie)-processen van de organisatie. De internal auditor zal met zijn of haar expertise belangrijke toegevoegde waarde leveren aan het proces van definiëren van beleid en criteria, normen stellen, beheersingsmaatregelen bepalen, uitkomsten meten, vastleggen en rapporteren. De integratie van klimaat in de bedrijfsprocessen, de IT-systemen, het risicomanagement en de interne beheersing moet groeien. Belangrijke (directe) risico's zijn reputatie- en compliance risico's. Internal audit is, gezien de expertise van de bedrijfsprocessen en -risico's, bij uitstek geschikt om de daaraan gerelateerde (audit)werkzaamheden uit te voeren.





3. INFORMATIEVERSTREKking OVER KLIMAATPRESTATIES

MKB

Zowel intern als extern zal er inzicht moeten zijn in de klimaatprestaties in rapportages. Als er sprake is van materiële financiële effecten van klimaatrisico's waarvan het waarschijnlijk is dat deze optreden en/of als er mogelijk invloed is op de continuïteit, dan moet verantwoording hiervan in de (interne) rapportages en jaarrekening plaatsvinden. Als de financiële effecten onzeker zijn, dan is verantwoording in het bestuursverslag op zijn plaats in de risicoparagraaf en de toekomstparagraaf. Het is mogelijk dat mkb organisaties hun jaarrekening en bestuursverslag niet (in zijn geheel) hoeven te publiceren, maar belanghebbenden kunnen hier wel behoefte aan hebben en druk op uitoefenen. Zij kunnen ook specifieke eisen stellen en bepaalde duurzaamheidsinformatie verlangen (zie ook hoofdstuk 1).

Ongeacht het gebruikte verslaggevingsstelsel², staan hieronder financiële aspecten die van belang kunnen zijn mede door hun invloed op de liquiditeit:

- De waardering van activa kan wijzigen door bijv. een mogelijke afwaardering of versnelde afschrijving. Denk hierbij aan: verouderde machines die veel dure, fossiele energie verbruiken, een niet-duurzaam gebouw, benodigde (milieu)investeringen, activa die minder kasopbrengsten genereren, schade aan activa door natuurrampen of extreme weersomstandigheden (bijv. door droogte of juist overstromingen).
- De waardering van passiva kan wijzigen door bijv. voorzieningen of (voorwaardelijke) verplichtingen. Denk hierbij aan: claims en additionele klimaatkosten door hogere belastingen/heffingen op fossiele energie.
- De opbrengsten kunnen wijzigen. Denk hierbij aan:

subsidies voor verduurzaming van o.m. energie, lagere opbrengsten door minder vraag naar producten die vervuילend zijn.

- De kosten kunnen wijzigen. Denk hierbij aan: hogere kosten door hogere energiebelasting, CO₂-heffingen of andere overheidsmaatregelen, hogere financieringskosten en duurdere grondstoffen. Kostenbesparingen zijn ook mogelijk door minder energieverbruik.
- De toelichtingen inzake klimaatrisico's zijn van belang om de financiële invloed op de balans en resultaten en de onzekerheden daaromtrent te kunnen inschatten.
- Er kan een mogelijke invloed zijn op de continuïteit van de organisatie. Denk hierbij aan grote afwaarderingen van fossiele energiereserves, bestaansonzekerheid voor toeleveranciers aan de fossiele industrie, etc.

In het bestuursverslag is ook aandacht nodig voor specifieke risico's en kansen in de risicoparagraaf en in de toekomstparagraaf. Niet alleen met betrekking tot het beleid, maar ook tot de uitvoering.

Het is ook mogelijk om aparte duurzaamheidsrapportages en/of specifieke prestaties inzake niet-financiële informatie uit te brengen of te vermelden om hier meer inzicht in te geven. Een groeipad naar een geïntegreerde rapportage met financiële informatie is wenselijk. Het loont om duurzaamheidsinformatie die van cruciaal belang is voor het succes en voortbestaan van de organisatie te integreren in de reguliere informatieprocessen. Dit zal het verstrekken van duurzaamheidsinformatie aan belanghebbenden vergemakkelijken en tegelijkertijd bijdragen aan meer vertrouwen en transparantie. Hierbij is wel oplettendheid (professioneel-kritische instelling) nodig voor het voorkomen van 'greenwashing'.

² Voor het mkb m.n. BW2 en RJ400 over het bestuursverslag

GROTE ORGANISATIES: AANVULLENDE ZAKEN

Ook bij grote organisaties geldt ongeacht het gebruikte verslaggevingsstelsel dat er aandacht moet worden besteed aan de financiële impact van klimaatrisico's in de jaarrekening en/of het bestuursverslag. De Europese Unie stelt eisen vanuit de Non-Financial Reporting Directive, die vanaf boekjaar 2023 vervangen zal worden door de CSRD. Ook volgens IFRS moet er aandacht worden besteed aan klimaatgerelateerde toelichtingen en vanuit de Corporate Governance Code aan lange termijn waardecreatie. De Transparantiebenchmark heeft eveneens criteria op het gebied van klimaat.

De aanbevelingen van de TCFD (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures) vormen op dit moment de meest gezaghebbende leidraad om specifiek over financiële klimaatrisico's te rapporteren.

Organisaties moeten zich nu gaan voorbereiden om tijdig aan de eisen van de CSRD te kunnen voldoen. Er zullen binnen afzienbare termijn (2022) nieuwe, gedetailleerde EU-standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving worden vastgesteld. Uit hoofde van de CSRD wordt de volgende informatie relevant:

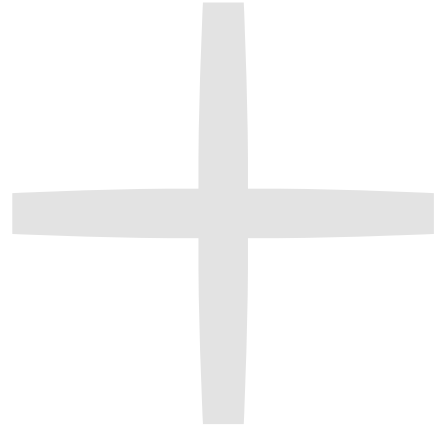
- Het bedrijfsmodel en de strategie (veerkracht van het bedrijfsmodel, kansen, aanpassingsvermogen van het bedrijfsmodel met de transitie naar een duurzame economie; implementatie van de strategie; belangen van belanghebbenden en impact op andere ESG-aangelegenheden);
- Duurzaamheidsdoelstellingen en de voortgang daarin;
- Regeling van verantwoordelijkheden met betrekking tot duurzaamheidsaangelegenheden binnen de organisatie: bestuur, management en toezichthoudende organen;
- Duurzaamheidsbeleid, 'forward looking' en inachtneming van dubbele materialiteit (impact op organisatie en impact op samenleving);
- Due diligence-processen, belangrijke negatieve effecten en maatregelen die zijn genomen om die effecten te voorkomen, te reduceren of te herstellen;
- Belangrijkste (klimaat)risico's;
- Indicatoren met betrekking tot al het bovenstaande;

- Immateriële activa (intellectueel, menselijk en sociaal en relationeel kapitaal).

Het gaat bij al het bovenvermelde om toekomstgerichte en retrospectieve, kwalitatieve en kwantitatieve informatie; hierbij heeft de EU Taxonomie-verordening een centrale functie. Als er sprake is van separate duurzaamheidsrapportages, kunnen specifieke verslaggevingsstelsels relevant zijn met specifieke vereisten. Het framework van de IIRC (International Integrated Reporting Council, recentelijk gefuseerd met de Sustainability Accounting Standards Board (SASB) tot de Value Reporting Foundation) kan dienen als raamwerk en/of denkkader.







4. ASSURANCE- EN ANDERE OPDRACHTEN

INLEIDING

Accountants behoren er in hun rol als controleur of als samensteller van jaarrekeningen op te letten dat als er klimaatrisico's zijn, deze op een toereikende wijze in de jaarverslaggeving zijn vermeld zoals belicht in hoofdstuk 3. Klimaatrisico's kunnen financiële consequenties hebben en daarmee van invloed zijn op de continuïteit van een organisatie. De accountant kan ook een (certificerende) functie hebben bij geïntegreerde of aparte duurzaamheidsrapportages. Ook in een adviserende rol kan de accountant toegevoegde waarde bieden op het gebied van klimaat.

De CSRD stelt een controleverplichting voor de duurzaamheidsinformatie in bestuursverslagen. Bij wettelijke controles zal de externe accountant of een andere onafhankelijke deskundige een beperkte mate van zekerheid geven over de duurzaamheidsinformatie, wat in een later stadium kan overgaan in een redelijke mate van zekerheid. Hiervoor zullen door de EU assurance-standaarden worden ontwikkeld.

Uitvoeren van een controle

Klimaataspecten en dan met name klimaatrisico's zijn onderdeel van de jaarrekeningcontrole. De accountant gaat na in hoeverre klimaatrisico's van materieel belang zijn voor het inzicht in de jaarrekening. In de volgende fasen van de controle komt dit aan bod:

RISICOANALYSE EN WERKZAAMHEDEN

Bij de risicoanalyse³ weegt de accountant de implicaties van klimaatrisico's. De accountant gaat daarbij na wat de invloed is op het business model van de organisatie inclusief de toeleveringsketen en welke factoren van belang zijn. Denk hierbij aan sectorgebonden en regelgevingsfactoren. Ook technologie kan van invloed zijn. De accountant gaat hierbij ook na hoe het management en de toezichthouders omgaan met klimaatrisico's. Zij moeten ook voldoen aan regelgeving op dit gebied, anders kunnen er bijv. boetes of problemen met vergunningen

ontstaan (zie hoofdstuk 1). Als er klimaatrisico's zijn, gaat de accountant na hoe relevant deze risico's zijn en hoe de accountant er op in kan spelen met specifieke werkzaamheden⁴. Hierbij speelt ook een rol welke informatie volgens de verslaggevingsstandaarden moet worden opgenomen in de jaarrekening en de toelichting daarop of in het bestuursverslag in de risicoparagraaf en toekomstparagraaf.

CONTROLE-INFORMATIE

Klimaatrisico's kunnen een impact hebben op waarderingen en schattingen⁵. Denk bijv. aan de waarderingen bij afhankelijkheid van fossiele brandstoffen (met 'stranded assets' tot gevolg), de verplichting om CO₂-uitstoot te verminderen en/of subsidies voor duurzame energie. De accountant gaat na in hoeverre er een impact is op de balans inclusief verplichtingen en de resultaten. Scenario-analyse kan hierbij een goed hulpmiddel zijn, vooral voor de toelichtingen.

³ Zie Standaard 315

⁴ Zie Standaard 330

⁵ Zie Standaard 540



Ook fysieke klimaatrisico's kunnen invloed hebben op de continuïteit van een organisatie⁶. Denk hierbij aan extreme weersomstandigheden, zeespiegelstijging, alsmede grote (milieu)claims, etc.

De accountant zal ook aandacht besteden aan het voorkomen van greenwashing⁷. De focus op duurzaamheid kan leiden tot 'druk' om een positief beeld te schetsen. Daarnaast bestaat er op dit moment nog geen eenduidige verslaggevingsstandaard. Organisaties kunnen en mogen vooralsnog (voor een groot deel) zelf bepalen wat er wordt gerapporteerd. Het gebrek aan eenduidige richtlijnen brengt tegelijkertijd de 'gelegenheid' mee om zaken te florissant te presenteren. Dat accountants in de regel nog beperkt oog hebben voor bijvoorbeeld klimaatrisico's en verantwoording daarover, draagt hier eveneens aan bij. De 'rationalisatie' wordt mogelijk gevoed doordat veel organisaties vooral positief nieuws willen melden. Branchegenoten zullen dan geneigd zijn dit gedrag te kopiëren en dit acceptabel te vinden. Ook zij zullen dan met name positieve berichten verspreiden. Het kan zelfs nog verder gaan en leiden tot (een vorm van) fraude. De drie elementen uit de zogeheten fraudedriehoek: druk, gelegenheid en rationalisatie, kunnen met andere woorden ook aanwezig zijn in de context van duurzaamheid.

COMMUNICATIE EN RAPPORTAGE

Klimaatrisico's kunnen een financieel effect hebben in de jaarrekening en moeten dan adequaat worden toegelicht. Als het effect nog niet helemaal duidelijk is, moet de organisatie er in elk geval iets over melden in het bestuursverslag, waarin niet-financiële informatie steeds belangrijker wordt⁸. Als dit niet gebeurt terwijl er wel risico's zijn, behoort de accountant aan te dringen in de communicatie met het management en de toezichthouders op vermelding hiervan, bijvoorbeeld via het accountantsverslag of de 'managementletter' (zie Standaard 260). Als er dan geen correctie plaatsvindt, zal de accountant dit in zijn of haar controleverklaring opnemen, vooral als er ook continuïteitsrisico's zijn⁹. Dit alles met als doel dat gebruikers van de jaarrekening en bestuursverslag verantwoorde keuzes kunnen maken.

Assurance bij niet-financiële informatie inzake klimaat

Buiten de jaarrekeningcontrole hebben openbaar accountants ook te maken met assurance bij niet-financiële informatie (duurzaamheid, CO₂, integrated reports e.d.). Voor dit type opdrachten zijn separate standaarden¹⁰ van toepassing.

6 Zie Standaard 570

7 Zie naar analogie Standaard 240 en 250

8 Zie Standaard 720

9 Zie Standaard 570, 700 en 701

10 Zie Standaard 3000, 3810N (maatschappelijke verslagen) en 3410 (emissieverslagen)

Samenstellen (vooral mkb)

Klimaatrisico's kunnen significante aangelegenheden zijn die de accountant bespreekt met de cliënt. Het gaat met name om risico's op (middel)lange termijn waarop wel nu al actie nodig is.

Voorbeelden zijn (zie bijlage 2 voor verdere uitwerking):

- met behulp van de accountant bepaalde relevante schattingsposten zoals waardering van activa en passiva;
- met behulp van de accountant geformuleerde belangrijke toelichtingen;
- hoe informatie voor belangrijke posten bij de cliënt tot stand is gekomen;
- welke informatie onvolledig of onjuist blijkt en hoe daarmee is omgegaan;
- desbetreffende posten die besproken of bediscussieerd zijn met de cliënt.

Advies en voorlichting (vooral mkb)

- Wijzen op ontwikkelingen en initiatieven op het gebied van klimaat in bijv. de sector.
- Adviseren over strategische, organisatorische en financiële gevolgen op het gebied van klimaatrisico's en -kansen.
- Geven van voorlichting bijv. op de genoemde wet- en regelgeving en aandachtsgebieden in eerdere hoofdstukken.
- AO/IB (Administratieve Organisatie en Interne Beheersing): aangeven welke verbeteringen rondom klimaataspecten mogelijk zijn (eventueel via managementletter).
- Beleidsmatig: aangeven hoe de organisatie inzicht in haar klimaatproblematiek kan verbeteren en hoe zij dit kan vertalen naar beleid en wat het effect zal zijn op het resultaat. Een doorlichting van het bedrijf op klimaataspecten waarbij het wettelijk kader in kaart wordt gebracht kan hierbij helpen.
- Financieel: nadere analyse over gebruiken van fiscale of subsidiemogelijkheden.
- Milieuaansprakelijkheid en verzekering.

BIJLAGE 1

CO₂-VOETAFDruk

Accountants kunnen hun cliënten adviseren om het volgende 5-stappenplan CO₂-neutraal ondernemen te gebruiken:

1. Energieverbruik van de organisatie kennen (CO₂-voetafdruk);
2. Besparen op energieverbruik;
3. Zelf duurzame energie opwekken;
4. Compenseren van (nog) niet te reduceren CO₂-uitstoot;
5. De genomen stappen communiceren met belanghebbenden.

Belangrijk bij het bepalen van de CO₂-voetafdruk zijn de scope (of diepte) en de grenzen die een organisatie zich stelt. Hiermee wordt inzichtelijk voor welke uitstoot van broeikasgassen een organisatie zelf verantwoordelijk is. Hierbij zijn de zogeheten emissiefactoren nodig voor het bepalen van de CO₂-uitstoot van bijvoorbeeld een liter benzine of een kilowattuur stroom.

Om de grenzen van de eigen voetafdruk te bepalen is het effectief om eerst de scope, of diepte, van de eigen verantwoordelijkheid te bepalen. Het Greenhouse Gas Protocol (wereldwijd het meest gebruikte protocol om uitstoot van broeikasgassen te berekenen) noemt een drietal scopes:

Scope 1: directe CO₂-uitstoot, veroorzaakt door eigen bronnen binnen de organisatie. Het betreft dan de uitstoot door eigen gebouw-, vervoer- en productiegerelateerde activiteiten. Denk hierbij aan eigen dieselgeneratoren en verwarmingsinstallaties, eigen (vracht)auto's of de toepassing van koelvloeistof in koelapparatuur en klimaatinstallaties.

Scope 2: deze omvat de indirecte uitstoot van CO₂ door opwekking van zelf gekochte en verbruikte elektriciteit of warmte. De organisatie gebruikt deze energie intern, maar wekt deze niet intern op. Die opwekking vindt fysiek ergens anders plaats, bijvoorbeeld in een elektriciteitscentrale.

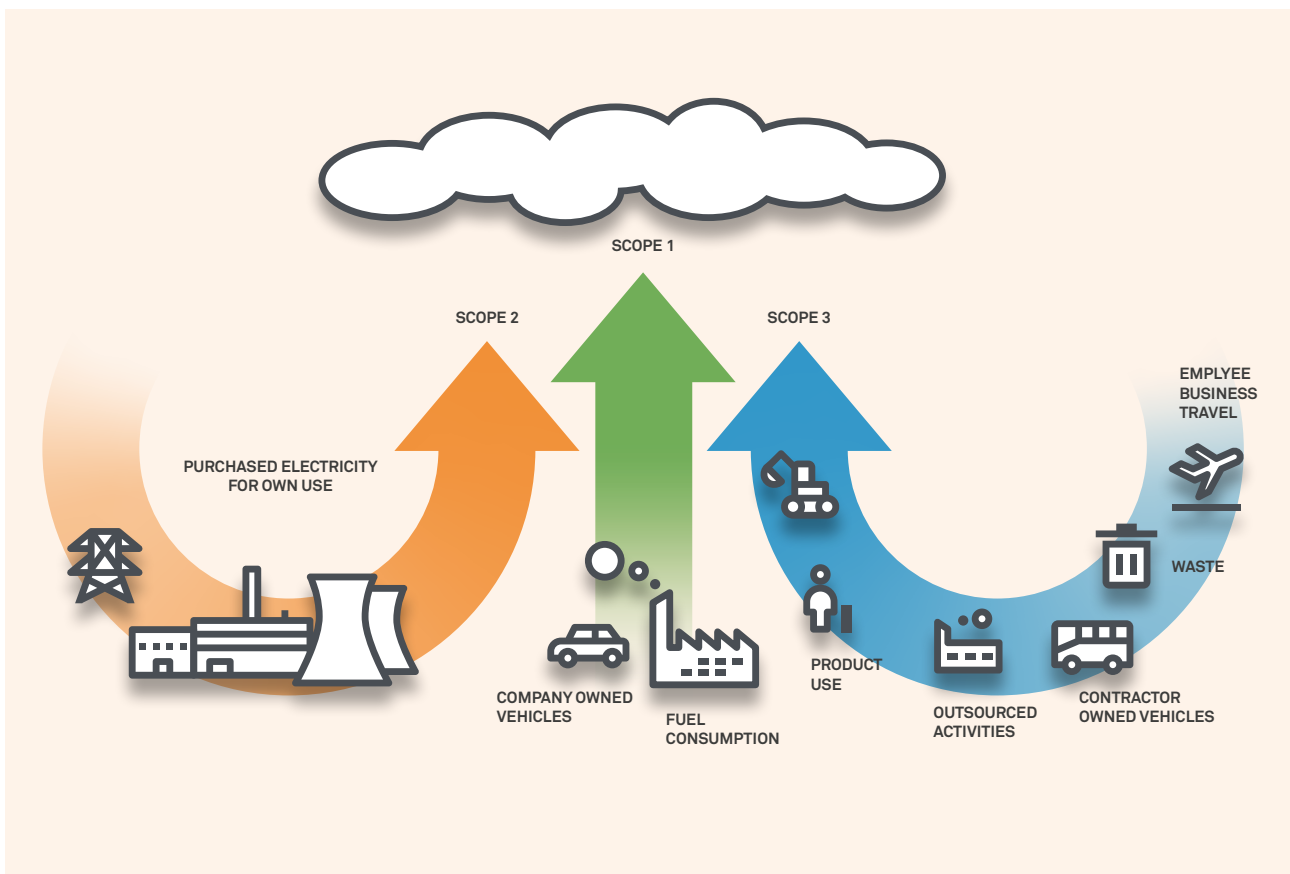
Scope 3: indirecte uitstoot van CO₂, veroorzaakt door bedrijfsactiviteiten van een andere organisatie. Het betreft dan uitstoot door bronnen die niet in het bezit zijn van de eigen organisatie en waar ze ook geen directe invloed op kan uitoefenen. Bijvoorbeeld de uitstoot veroorzaakt door de productie of winning van ingekochte grondstoffen of materialen en uitbestede werkzaamheden zoals goederenvervoer. Ook de indirecte uitstoot als gevolg van zakelijk verkeer met privévoertuigen en zakelijk vliegverkeer hoort bij scope 3.

Volgens het Greenhouse Gas Protocol – en dit is in de praktijk ook grotendeels zichtbaar – neemt een organisatie in ieder geval verantwoordelijkheid voor uitstoot van CO₂ veroorzaakt door Scope 1 en 2. Men neemt dan het volledige energieverbruik van de eigen organisatie mee zoals dit ook op de energierekening terug te vinden is. Het gaat daarbij zowel om gebouwgebonden energie (de hoeveelheid energie die men gebruikt voor bijvoorbeeld verwarming, koeling en verlichting van het gebouw) als om procesgebonden energie (de hoeveelheid die men gebruikt om producten te maken of diensten uit te voeren). Vaak laten organisaties onder de footprint ook de zakelijke vliegkilometers en zakelijke kilometers gereden in een privéauto uit scope 3 vallen. Dit omdat zij op deze manieren van vervoer direct invloed kunnen uitoefenen.



Belangrijkste hulpmiddel bij de calculatie van de CO₂-voetafdruk van een organisatie, evenement of product zijn de verschillende emissiefactoren die behoren bij een bepaald energieverbruik. Zo zijn er emissiefactoren voor het bepalen van de CO₂-uitstoot van een liter benzine of diesel of van het verbruik van stroom of gas. Elke brandstof heeft bij verbranding zijn eigen CO₂-emissiefactor.

Er zijn gratis CO₂-calculatoren beschikbaar die een aantal veroorzakers van CO₂ met de bijbehorende emissiefactor weergeven. De calculatoren kunnen gebruikt worden voor het bepalen van de eigen CO₂-voetafdruk. Dat leidt tot bewustwording van en inzicht in het verbruik. Vervolgens is het mogelijk om per periode te onderzoeken of genomen besparingsmaatregelen ook effect hebben gehad: bij minder energieverbruik is er minder uitstoot van CO₂ geweest. Benchmarken van energieverbruik is ook mogelijk.



BIJLAGE 2

ATTENTIEPUNTEN JAARREKENING EN KLIMAAT

ALGEMEEN

- Is er (klimaat)beleid geformuleerd?
- Is er een energie transitie plan?
- Wordt er naar klimaataspecten verwezen in notulen of andere interne vastleggingen?
- Wordt er naar klimaataspecten verwezen in correspondentie met juristen, milieudeskundigen, accountants of overheden?
- Zijn er lopende procedures inzake klimaat/milieuaspecten?
- Is (milieu) aansprakelijkheid verzekerd?
- Zijn klimaat/milieuaspecten meegenomen in de bevestiging bij de jaarrekening door het management?

BALANS

Immateriële vaste activa

- Is er sprake van ecologische veroudering?
- Zijn er klimaatgerelateerde investeringen of is er activering van klimaatkosten?

Materiële vaste activa

- Zijn er investeringen in het boekjaar? Is rekening gehouden met subsidieregelingen?
- Zijn er bijzondere waardeverminderingen (o.a. energie- of CO₂-intensieve activa)

Financiële vaste activa (effecten)

- Zijn er investeringen met klimaatrisico's?
- Is de portefeuille gediversificeerd inzake klimaatrisico's?

Voorraden

- Zijn er voorraden (of afval) die een negatieve of verminderde waarde hebben vanwege klimaat/milieuaspecten?

Vorderingen

- Zijn er claims bij derden ingediend of nog te verwachten?

Voorzieningen/(voorwaardelijke) schulden

- Zijn voorzieningen/(voorwaardelijke) schulden voor claims en additionele klimaatkosten nodig (belastingen/heffingen)?

Niet uit de balans blijvende verplichtingen

- Zijn er contractuele verplichtingen inzake klimaataspecten?

Opbrengsten

- Zijn klimaatsubsidies mogelijk?
- Is er invloed op de vraag naar bepaalde producten en diensten als gevolg van klimaataspecten?

Kosten

- Zijn er heffingen of belastingen op klimaatgebied te verwachten?
- Is besparing mogelijk bijv. op het gebied van energie, gebruik van grondstoffen?
- Wijzigen financieringskosten als gevolg van wel of niet voldoen aan klimaatvoorwaarden?

Bij alle posten hoort een adequate toelichting.



BIJLAGE 3

NUTTIGE LINKS

HOOFDSTUK 1

- Corporate sustainability reporting | European Commission (europa.eu)
- <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2020/06/26/infographic-wat-betekent-het-klimaatakkoord-voor-mijn-mkb-bedrijf>
- Digitaal advies voor mkb over kansen en verplichtingen Klimaatakkoord - Digitaleoverheid.nl
- <https://www.mkb servicedesk.nl/9871/wettelijke-verplichtingen-gebied-milieu.htm>
- Verbreding en verbetering energiebesparingsplicht met CO₂-vermindering in 2023 - Kenniscentrum InfoMil
- 3-step sustainability assessment for SMEs - Accountancy Europe
- Integrated Reporting
- <https://www.fsb-tcf.org/recommendations/>
- <https://home.kpmg/nl/nl/home/insights/2020/07/looking-forward-to-a-rising-temperature.html>

HOOFDSTUK 2

- Stappenplan scan energiebewust CO₂ en klimaatneutraal ondernemen MKB (klimaatplein.com)
- Starten met een duurzame bedrijfsvoering | Ondernemersplein - KVK
- Doe de MVO-scan: MVO Start | MVO Nederland
- Circulaire economie | RVO.nl | Rijksdienst
- Sneller een duurzame organisatie door te werken aan cultuur (pwc.nl)
- <https://www.stimular.nl/maatregelen/gebruik-een-interne-co2-prijs>

HOOFDSTUK 3

- nba-brochure_duurzaam_ondernemen_mvo_voor_mkb-accountants_juni_2012.pdf
- De netto-voordelen van integrated reporting voor het MKB (nba.nl)
- nemacc-voor-de-ondernemer-in-7-stappen-naar-geïntegreerd-rapporteren.pdf (nba.nl)
- https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_AUASBJointBulletin.pdf
- <https://www.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements>
- Non-financial reporting | European Commission (europa.eu)
- Klimaatgerelateerde informatie in het jaarverslag (mab-online.nl)
- deloitte-nl-risk-a-closer-look-to-climate-change.pdf
- <https://www.efrag.org/News/Meeting-211/How-to-improve-climate-related-reporting>
- <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/11/towards-net-zero.html>

HOOFDSTUK 4

- <https://www.iaasb.org/publications/consideration-climate-related-risks-audit-financial-statement>
- <https://www.nba.nl/themas/mkb/informatie-voor-mkb-accountants/nemacc/activiteiten/publicaties/nemacc-brochure-voor-de-accountant-in-7-stappen-geintegreerd-rapporteren.pdf> (nba.nl)

BIJLAGE 1

- <https://www.klimaatplein.com/over-de-scope-en-grenzen-van-uw-co2-voetafdruk/>
- <https://ondernemersplein.kvk.nl/co2-uitstoot-verminderen-als-ondernemer/>
- <https://www.kvk.nl/advies-en-informatie/innovatie/duurzaam-ondernemen/minder-co2-uitstoot-zo-bereid-je-je-voor>
- <https://www.shredit.nl/nl-nl/blog/duurzaamheid/20-manieren-om-uw-co2-uitstoot-te-verlagen>

Colofon

Deze publicatie is tot stand gekomen vanuit de community Planet Finance. Binnen deze community wordt de energie bij elkaar gebracht van accountants, financials en andere professionals op weg naar een duurzame economie. Met als voornaamste doel om mensen te verbinden die samen willen werken aan verduurzaming, circulariteit en de klimaatopgave. Kortom: aan een toekomstbestendige bedrijfsvoering.

De community is bedoeld om kennis te delen en te ontwikkelen, om te inspireren en elkaar praktisch en inhoudelijk te versterken. Zie voor meer informatie:

www.nba.nl/planetfinance.

Consultatie van dit document heeft plaatsgevonden via het NBA Community Platform en de Werkgroep ESG Assurance. Voor het schrijven van deze handleiding heeft een werkgroep zich ingespannen die bestaat uit:

Ambassadeurs Planet Finance

drs. Jochem Bosgraaf RA EMA

Joost Kelderman RA

drs. Joep Rinkel RA

Fou-Khan Tsang RA

drs. Vincent Wanders RA

Bureau NBA

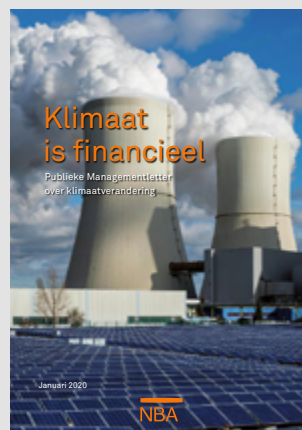
drs. Karin van Hulsen RA

drs. Lucas Geusebroek

Paul Hurks RA

Vervolg op PML

Deze publicatie vormt een rechtstreeks vervolg op de Publieke Managementletter (PML) *Klimaat is financieel*, die de NBA in 2020 heeft uitgebracht en primair is gericht aan bestuurders en ondernemers. Met deze *Handleiding duurzaamheid* wordt de PML vertaald naar de dagelijkse praktijk van accountants en beoogt de beroepsorganisatie concrete handvatten te bieden ten aanzien van het onderwerp klimaat.



Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Antonio Vivaldistraat 2
1083 HP Amsterdam
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

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

