

> **Retouradres** Postbus 16228 2500 BE Den Haag

Aan de minister voor Rechtsbescherming  
De heer F.M. Weerwind  
Postbus 20301  
2500 EH DEN HAAG

**ATR, Adviescollege  
toetsing regeldruk**  
Rijnstraat 50  
2515 XP Den Haag

Postbus 16228  
2500 BE Den Haag

**Onze referentie** MvH/RvZ/PS/Is/ATR3199/2024-U001

**Uw referentie**

**T** 070 310 86 66  
**E** [info@atr-regeldruk.nl](mailto:info@atr-regeldruk.nl)  
[www.atr-regeldruk.nl](http://www.atr-regeldruk.nl)

Datum 11 januari 2024  
Betreft Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering

Geachte heer Weerwind,

Op 22 november 2023 is aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR) advies gevraagd over het *Conceptimplementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering*. De advies-termijn voor ATR loopt tot en met 12 januari 2024.

### Context en aanleiding

Het conceptimplementatiebesluit (hierna: het besluit) dient ter verdere implementatie van de richtlijn van het Europese Parlement en de Europese Raad om te rapporteren over duurzaamheid en sociale kwesties (de 'Corporate Sustainability Reporting Directive' (CSRD)). De CSRD is op 5 januari 2023 in werking getreden. De richtlijn stelt regels over verplichte inhoudelijke duurzaamheidsrapportages voor ondernemingen en over het algemeen beschikbaar stellen van deze rapporten. Tevens regelt de richtlijn verplichte controles van duurzaamheidsrapporteringen door accountantsorganisaties en accountants. De CSRD kent de Europese Commissie de bevoegdheid toe om bij uitvoeringsverordening standaarden op te stellen die ingaan op de rapporteringseisen en waarin is gespecificeerd welke informatie verstrekt moet worden. De CSRD moet uiterlijk op 6 juli 2024 zijn geïmplementeerd in nationale wetgeving.

De eerste stap van implementatie was de *Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering*. ATR heeft op 14 september 2023 daarover geadviseerd.<sup>1</sup> Het dictum was "niet indienen tenzij met de adviespunten rekening wordt gehouden" (dictum 3). De tweede stap van implementatie is het nu voorliggende besluit. Dit besluit werkt onderdelen van de richtlijn uit zoals de reikwijdte, de fasering qua inwerkingtreding en op hoofdlijnen de inhoud van de duurzaamheidsrapportages.

### Inhoud van het besluit

Grote beursvennootschappen, banken en verzekeraars kenden al een verplichting om te rapporteren over duurzaamheid. De CSRD breidt het toepassingsbereik van de rapporteringsverplichtingen uit naar kort gezegd alle grote ondernemingen. De rapportering moet zowel de impact van de onderneming op de samenleving en milieu als de impact van de samenleving en milieu op de onderneming zelf beschrijven (de zogeheten dubbele

---

<sup>1</sup> Zie <https://www.atr-regeldruk.nl/implementatie-eu-richtlijn-duurzaamheidsrapportering/>

materialiteit). De onderneming bepaalt daarbij zelf welke onderwerpen relevant zijn. Het besluit voegt verder een verplichte accountantscontrole op de rapportering toe en verplicht het gebruik van één elektronisch formaat voor duurzaamheidsinformatie. Dit laatste is van belang voor de vergelijkbaarheid en transparantie.

Het voorliggende besluit betreft een 1-op-1 implementatie van een deel van de richtlijn. Het verwijst naar (EU-)rapportagestandaarden in een EU-uitvoeringsverordening. De standaarden gaan onder andere over klimaatverandering, milieuvervuiling, materiaalgebruik en arbeiders in de keten. Het gaat om twee generieke standaarden en tien thematische standaarden. Daarnaast komen er standaarden per sector en vereenvoudigde standaarden specifiek voor het MKB. Die standaarden moeten nog ontwikkeld worden. Ondernemingen moeten niet alleen over hun eigen prestaties op de genoemde thema's rapporteren, maar ook over die van hun klanten en leveranciers in de waardeketen.

Het besluit bevat nog veel onduidelijkheden die leiden tot de vraag of de rapportagestandaarden in de praktijk werkbaar zullen zijn:

- Een onderneming mag gebruik maken van schattingen of verwijzen naar sectorrapportages als het alle "redelijkerwijs" te verwachten inspanningen heeft betracht om de gegevens te verkrijgen die direct relevant zijn voor de eigen situatie. Niet duidelijk is wat redelijkerwijs aan inspanningen wordt verwacht en wanneer deze inspanningen voldoende worden geacht.
- Niet duidelijk is hoe de grote bedrijven invulling zullen geven aan de uitvraag bij hun leveranciers en klanten. In dit verband is met name relevant of en in hoeverre zij die klanten en toeleveranciers zullen helpen bij het verzamelen van informatie.
- Niet duidelijk is of de verplichte accountscontroles bij grote bedrijven ook de cijfers van de klanten en toeleveranciers omvatten.
- De toelichting bij het voorstel maakt niet inzichtelijk of er standaardisatie voor toeleveranciers per sector komt en hoe die standaardisatie werkt als de toeleveranciers aan grote bedrijven in verschillende sectoren leveren.
- Onbekend is tot hoever in de keten bedrijven terug moeten gaan bij het rapporteren over de impact qua duurzaamheid en sociale kwesties.

De gefaseerde inwerkingtreding houdt in dat vanaf 2025 alle ondernemingen die nu onder de richtlijn *non-financial reporting directive* (de NFRD) vallen, verplicht rapporteren over hun duurzaamheidsprestaties van 2024. Vanaf 2026 moeten ook andere grote ondernemingen rapporteren, te beginnen over 2025. Daarna, vanaf 2027, voegen de beursgenoteerde MKB-bedrijven zich bij het rijtje en moeten zij rapporteren over 2026 en volgende. Tot slot moeten vanaf 2029 dochterondernemingen en bijkantoren met een netto-omzet van meer dan 40 miljoen euro, een separaat verslag inzake duurzaamheid over 2028 publiceren over de gehele groep van hun moedermaatschappij, die buiten de EU/EER is gevestigd.

#### Toetsingskader

ATR beoordeelt de regeldrukgevolgen aan de hand van het volgende toetsingskader:

1. Nuloptie (nut en noodzaak): is er een taak voor de overheid en is wetgeving het meest aangewezen instrument?
2. Zijn er minder belastende alternatieven mogelijk?

3. Is gekozen voor een uitvoeringswijze die werkbaar is voor de doelgroepen die de wetgeving moeten naleven?
4. Zijn de gevolgen voor de regeldruk volledig en juist in beeld gebracht?

#### *1. Nut en noodzaak*

De toelichting bij het besluit geeft aan dat het nodig is voor (verdere) implementatie van de CSRD. De richtlijn zelf is volgens de toelichting nodig om te voorzien in de informatiebehoefte van investeerders vanwege Europeesrechtelijke verplichtingen rond groene investeringen. Ook is de richtlijn nodig door het actieplan van de Europese Commissie voor financiering van de duurzame groei: transparantie rond duurzaamheidskwesties is een noodzakelijke voorwaarde voor die duurzame groei. Verder loopt de (implementatie van de) CSRD vooruit op de richtlijn *corporate sustainability due diligence directive* (CSDDD) die naar verwachting binnenkort in werking treedt.

In lijn met het advies van ATR over de *Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering*, merkt het college op dat nut en noodzaak voor het overige onvoldoende is onderbouwd (zie voetnoot 1). De toelichting bij de wet vermeldt dat de CSRD tot doel heeft om de duurzaamheidsrapportering te verbeteren tegen een zo laag mogelijke kostprijs en zo bij te dragen aan de transitie naar een volledig duurzaam en inclusief economisch en financieel systeem in de interne markt. Niet duidelijk wordt in welke mate de rapportages zullen bijdragen aan die transitie. De toelichting bij het besluit lijdt aan hetzelfde euvel. Zij gaat in op de informatiebehoeften bij verschillende partijen in de maatschappij, maar maakt niet duidelijk in hoeverre de rapporteringen bijdragen aan de uiteindelijke doelen van bijvoorbeeld verbeterde mensenrechten, minder milieuschade en betere arbeidsomstandigheden. Inzicht hierin is nodig, omdat (a) de directe en indirecte regeldruk voor ondernemingen zeer hoog kan zijn en (b) het risico bestaat dat transparantie zelfs contraproductief uitwerkt (zie hierover ons eerder genoemde advies over de implementatiewet). Daarom herhaalt het college het destijds uitgebrachte advies.

#### **1.1 Het college adviseert om inzichtelijk te maken in welke mate de verplichte duurzaamheidsrapportages worden geacht bij de dragen aan het verwezenlijken van de doeleinden van het duurzaamheidsbeleid.**

#### *2. Minder belastende alternatieven*

Het college constateert dat de toelichting aandacht besteedt aan minder belastende alternatieven. Tegelijkertijd zijn de rapporteringsverplichtingen omvangrijk. Zoals in het voorgaande al genoemd, bestaan er nog veel onduidelijkheden over deze verplichtingen. Zo moet duidelijkheid worden verschaft wanneer een onderneming aan de voorwaarden heeft voldaan om met schattingen te werken en/of te verwijzen naar sectorrapportages. Het college ziet bovendien mogelijkheden voor de overheid om het bedrijfsleven te faciliteren bij het vervullen van hun rapporteringsverplichtingen. Dit kan door sectorinitiatieven te faciliteren voor het opstellen van sectorrapportages, door het opstellen van standaard rapportageformats en regelhulpen, en door het zorgen voor voldoende expertisecentra. Met deze maatregelen kunnen de regeldrukgevolgen van het voorliggende voorstel worden beperkt.

#### **2.1 Het college adviseert om het bedrijfsleven zoveel mogelijk te faciliteren bij het vervullen van hun rapportageverplichtingen.**

### 3. Werkbaarheid

Het besluit bevat complexe regels en veel uitzonderingen. Grote ondernemingen kunnen een dergelijke complexiteit vaak makkelijker hanteren dan kleinere. Het college wees in zijn advies over de implementatiewet hier al eerder op (voetnoot 1). Het college stelt echter vast dat er geen MKB-toets is uitgevoerd om de werkbaarheid van het voorliggende voorstel te achterhalen. Het college acht een dergelijk toets bij een zo veelomvattend en complex voorstel noodzakelijk.

Het merendeel van de bedrijven krijgt geen rapportageverplichting en zal dus niet direct met de regels in het besluit te maken krijgen. Door de ketenverantwoordelijkheid van grote bedrijven zal dit echter wel indirect gebeuren. Klanten en leveranciers zullen – ongeacht hun grootte – informatie moeten aanleveren aan de grote bedrijven die wel een rapportageverplichting hebben.<sup>2</sup> Het is de vraag of dit voor die klanten en leveranciers werkbaar is. Dit geldt zeker als zij informatie moeten verschaffen aan grote ondernemingen in verschillende sectoren die mogelijk met verschillende formats werken en uiteenlopende informatiebehoeften hebben. Het ligt in de rede om een invoeringstoets (één jaar na inwerkingtreding van het besluit) te achterhalen of in hoeverre zich dergelijke problemen voordoen voor klanten en leveranciers van grote bedrijven.

#### **3.1 Het college adviseert om een MKB-toets en een invoeringstoets te organiseren om na te gaan of en zo ja welke problemen de rapporteringsregels voor de klanten en toeleveranciers van grote bedrijven opleveren.**

Het is raadzaam om bij beide toetsen onderscheid te maken naar onder andere de omvang van de betreffende bedrijven. Een groter MKB-bedrijf (met meer werknemers) kan de extra regeldruk wellicht beter opvangen dan een klein MKB-bedrijf of een zzp'er. Ook is het zinvol om onderscheid te maken naar producten: bij goederen gelden wellicht ingewikkelder rapporteringsverplichtingen (vanwege de herkomst van elders geproduceerde materialen) dan bij diensten die lokaal geleverd worden.

### 4. Gevolgen regeldruk

Het college constateert dat in de toelichting geen volledig beeld is gegeven van de omvang van de regeldruk.

- De toelichting maakt gebruik van een extern onderzoek van de Europese Commissie naar kosten en baten van de richtlijn. Dat betrof een voorlopige versie van de richtlijn. Sindsdien is de richtlijn echter aangepast. De berekening van de regeldrukgevolgen is hierop niet bijgesteld.
- Het besluit verwijst naar standaarden. Nog niet alle rapportagestandaarden zijn vastgesteld. Daarbij is het onduidelijk hoe de standaarden (de eisen) in de praktijk worden uitgelegd.
- De toelichting bij het besluit maakt niet inzichtelijk of en in hoeverre klanten en toeleveranciers hulp krijgen (van overheid, sectorinitiatieven of grote bedrijven) bij het verzamelen van cijfers over hun impact op milieu en samenleving.
- De toelichting bevat alleen cijfers uit een onderzoek naar het gemiddelde van Europese bedrijven. Niet duidelijk is of die cijfers toepasbaar zijn op de specifieke Nederlandse situatie.

---

<sup>2</sup> De klanten en toeleveranciers omvatten zowel MKB-bedrijven als zzp'ers.

Volgens de toelichting is de regeldruk op onderdelen in het geheel niet in te schatten, omdat bijvoorbeeld niet bekend is hoeveel dochterondernemingen onder de rapporteringsverplichting zullen vallen. De regeldrukberekeningen die wel zijn gemaakt, geven geen conclusie op het niveau van Nederland als geheel. Het college merkt daarbij op dat inzicht in die gevolgen niet onmogelijk lijkt. Grote bedrijven kennen nu al rapportageverplichtingen en kunnen op basis daarvan mogelijk helpen om een inschatting te krijgen van de verwachte regeldrukkosten. Een andere mogelijkheid is om MKB-Nederland en accountantskantoren te bevragen over de regeldrukkosten. Het grotere inzicht dat hierdoor kan ontstaan in de regeldrukgevolgen van de rapportageverplichtingen kan de wetgever helpen zicht te krijgen op de proportionaliteit van die verplichtingen. Ook zal het een indicatie geven van de noodzaak om het bedrijfsleven te faciliteren.

Het externe onderzoek van de Europese Commissie biedt het volgende inzicht in de regeldrukgevolgen:

- De eenmalige regeldrukkosten voor de grote ondernemingen, bovenop de reeds bestaande kosten, bedraagt volgens in de hele Europese Unie (EU) in totaal 1,7 miljard euro.
- De jaarlijks terugkerende (structurele) extra kosten van het opstellen van de duurzaamheidsrapportering bedragen in totaal in de 1,9 miljard euro.
- De totale kosten voor een accountantsonderzoek met beperkte mate van zekerheid liggen tussen 2,6 en 3,9 miljard euro per jaar voor de hele EU.

De regeldrukkosten voor het MKB bedragen volgens de toelichting bij het voorstel eenmalig gemiddeld 1.300 euro per bedrijf en jaarlijks terugkerend (structureel) 2.000 euro per bedrijf in de EU. Het onderzoek dat als bron dient voor deze cijfers, stelt dat tussen de 9% en 59% van het MKB in de EU hiermee te maken kan krijgen. De specifieke Nederlandse situatie is niet (apart) in kaart gebracht. Niet duidelijk is of en in hoeverre de Europese gemiddelde situatie vergelijkbaar is met de Nederlandse situatie.

Een inschatting van de regeldrukkosten voor de specifiek Nederlandse situatie ontbreekt. Gelet op de verwachte regeldrukkosten per bedrijf en op het grote aantal bedrijven dat direct of indirect met de rapportageverplichtingen te maken kan krijgen, is de verwachting dat de totale regeldrukkosten voor het bedrijfsleven in Nederland zeer hoog zullen zijn.

#### **4.1 Het college adviseert om de regeldrukkosten voor bedrijven in beeld te brengen en op te nemen in de toelichting bij het voorstel, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen grote bedrijven, MKB-bedrijven en zzp'ers.**

De regeldruk moet in beeld worden gebracht conform de Rijksbrede methodiek, zodat inzicht ontstaat in de eenmalige en de structurele (jaarlijks terugkerende) regeldrukkosten. Daarbij kan gebruik worden gemaakt van scenario's of bandbreedtes. Het college geeft in overweging om de kennis en ervaring van grote bedrijven, MKB-Nederland en accountants te benutten.

Verder constateert het college dat de toelichting de regeldrukkosten relateert aan de omzet. De eenmalige kosten zouden zo'n 0,01% van de omzet bedragen en de jaarlijks terugkerende kosten zo'n 0,02%. Dit klinkt als niet heel substantieel. Het college merkt daarbij op dat een vergelijking met omzetcijfers niet een goed beeld geeft van de gevolgen voor het betreffende bedrijfsleven. Daarvoor is het logischer om de regeldrukkosten

te relateren aan de winst van die bedrijven, omdat die winst veel relevanter is voor de toekomstzekerheid van bedrijven dan de omzet.<sup>3</sup> Ten slotte merkt het college op dat de duurzaamheidsrapporteringen optellen bij verplichtingen in andere wetten, besluiten en regelingen. De cumulatie van verplichtingen kan tot grote complexiteit en regeldruk leiden.

**4.2 Het college adviseert om in de toelichting de regeldruk niet te relateren aan de omzet, maar aan de winstgevendheid van het betreffende bedrijfsleven.**

**Dictum**

Gelet op bovengenoemde bevindingen is het eindoordeel ten aanzien van dit voorstel:

**Niet indienen, tenzij met de adviespunten rekening wordt gehouden.**

Het college vertrouwt erop u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd. Het verneemt graag van u op welke wijze u met onze adviespunten rekening houdt. Verder verzoekt het u om een eventuele wijziging van het voorstel voor te leggen aan het college, opdat wij kunnen beoordelen of een aanvullende zienswijze noodzakelijk is.

In de verwachting u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd,

Hoogachtend,

*w.g.*

M.A. van Hees  
Voorzitter

R.W. van Zijp  
Secretaris

---

<sup>3</sup> Hierbij kan worden gedacht aan de winst voor rente, belastingen, afschrijvingen en amortisaties (EBITDA).