

N Duurzaamheidsinformatie A1
MH/EDJ/AS
925-2024

Brussel, 22 januari 2024

ADVIES

OVER

**HET VOORONTWERP VAN WET BETREFFENDE DE ZORGPLICHT, DE
OPENBAARMAKING VAN DUURZAAMHEIDSINFORMATIE DOOR BEPAALDE
VENNOOTSCHAPPEN EN GROEPEN EN DE ASSURANCE
VAN DUURZAAMHEIDSINFORMATIE**

Op 19 december 2023 heeft de heer Pierre-Yves Dermagne, Vice-eersteminister en minister van Economie en Werk het advies van de Hoge Raad voor de Zelfstandigen en de KMO gevraagd over het voorontwerp van wet betreffende de zorgplicht, de openbaarmaking van duurzaamheidsinformatie door bepaalde vennootschappen en groepen en de assurance van duurzaamheidsinformatie.

Na raadpleging van de sectorcommissie nr. 12 – Juridische en economische beroepen, de commissie Algemeen KMO-beleid en de commissie Fiscaliteit heeft het bureau van de Hoge Raad bij hoogdringendheid op 22 januari 2024 onderstaand advies uitgebracht.

CONTEXT

Het voorontwerp van wet beoogt enerzijds het instellen van een wettelijk kader voor een zorgplicht voor ondernemingen (in afwachting van de goedkeuring van het voorstel voor een Europese richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937, COM (2022) 71) en de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (CSRD-richtlijn, Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464).

Het ITAA en het IBR werden eveneens om advies gevraagd. Een gezamenlijk advies in naam van beide instituten zal aan de Minister overgemaakt worden.

STANDPUNTEN

A. Zorgplicht voor ondernemingen

De Europese Commissie heeft op 23 februari 2023 een voorstel van richtlijn van de Europese Commissie inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937, COM (2022) 71 uitgebracht.

Het nieuwe voorstel bevat een zorgvuldigheidsplicht voor ondernemingen om negatieve effecten op de mensenrechten en het milieu in de eigen activiteiten, in die van dochterondernemingen en in de waardeketen van de onderneming te identificeren, te voorkomen, te doen ophouden, te beperken en te verantwoorden. Het voorstel moet duurzaam en verantwoord gedrag van ondernemingen in de hele mondiale waardeketen bevorderen. Voor bedrijven bieden deze nieuwe regels rechtszekerheid en een gelijk speelveld. Voor consumenten en beleggers zorgen ze voor meer transparantie.

In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat het op zich laten wachten van een goedkeuring van de richtlijn door de Europese regelgever als gevolg heeft dat er bij het Belgische bedrijfsleven een juridisch instrument ontbreekt om hun zorgplicht te regelen, wat nadelige gevolgen heeft voor het concurrentievermogen van Belgische ondernemingen. Door onmiddellijk werk te maken van een wet kan België zich voorbereiden op de Europese regelgeving die binnen enkele jaren van toepassing zal zijn. Daarnaast wordt opgemerkt dat het niet onbelangrijk is te vermelden dat een regelgevend kader over de passende zorgvuldigheidsregels sterk bijdraagt tot een hogere kwaliteit van de rapportering van duurzaamheidsinformatie die bepaalde Belgische vennootschappen en groepen zullen moeten verzorgen, wat ook door dit wetsontwerp verplicht zal worden (omzetting van de CSRD-richtlijn).

In het voorontwerp van wet vallen de kmo's niet rechtstreeks onder het toepassingsgebied.¹

De Hoge Raad heeft volgende opmerkingen m.b.t. het invoeren van een zorgplicht in het voorontwerp van wet.

Hij benadrukt om niet aan *gold plating* te doen en vraagt om niet op eigen initiatief een zorgplicht op nationaal niveau in te voeren, maar om te wachten op een goedkeuring op Europees niveau over het voorstel van Richtlijn. Bovendien wijst de Hoge Raad erop dat de Europese Commissie in zijn voorstel eveneens begeleidende maatregelen voorziet ter ondersteuning van alle ondernemingen, met inbegrip van kmo's, waarvoor de regels indirect gevolgen kunnen hebben.²

De Hoge Raad merkt op dat op 14 december 2023 een voorlopig akkoord werd bereikt tussen de Raad en het Parlement over duurzaam ondernemen.³ Het invoeren van verplichtingen inzake een zorgplicht in het voorontwerp van wet is dan ook voorbarig, inefficiënt en contraproductief in het licht van de eisen inzake de zorgvuldigheidsplicht die nog niet gekend zijn op Europees niveau en van het voorontwerp van wet dat verder lijkt te gaan dan wat de Europese Commissie voorstelt. Hij vraagt dan ook om te wachten op de publicatie van de Richtlijn.

De Hoge Raad merkt eveneens volgende specifieke opmerkingen op over het voorontwerp van wet.

In artikel 5 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel III. 97 WER) wordt bepaald dat “om haar zorgvuldigheidsplan op gepaste wijze uit te werken, steunt de onderneming zich op erkende Europese en internationale kaderregelingen. De kaderregelingen en de nadere regels voor het opstellen van het zorgvuldigheidsplan wordt (sic) vastgesteld door de Koning, bij een in Ministerraad overlegd besluit.” De Hoge Raad vraagt om er rekening mee te houden dat de gekozen kaderregelingen ook een impact kunnen hebben op het vrijwillig kader dat in navolging van deze regelgeving zal ontstaan.

De Hoge Raad merkt op dat artikel 7 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel III. 99 WER) ondernemingen verplicht om hun ontwerp van zorgvuldigheidsplan te publiceren en om rekening te houden met de feedback van ngo's en andere belanghebbenden. Het is volgens de

¹ Artikel 4 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel III.96. WER) bepaalt het toepassingsgebied nl. “*Dit hoofdstuk is van toepassing op volgende ondernemingen:*
1° de ondernemingen opgericht in een rechtsvorm van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid en die gedurende twee opeenvolgende boekjaren op het einde van het boekjaar ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden:
a) een balanstotaal van 25.000.000 euro;
b) een jaarlijks omzetcijfer van 50.000.000 euro, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde;
c) een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 250.
2° de ondernemingen die een moedervennootschap zijn van een groep die op het einde van het boekjaar gedurende twee opeenvolgende boekjaren ten minste twee van de volgende criteria overschrijden:
a) een geconsolideerd balanstotaal van 25.000.000 euro;
b) een geconsolideerd omzetcijfer van 50.000.000 euro, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde;”
c) een jaargemiddelde van het aantal werknemers in de groep van 250, op geconsolideerde basis.
De bepalingen van dit hoofdstuk zijn niet van toepassing op de Nationale Bank van België.”

² Artikel 14 van het voorstel van de Europese commissie voor een Europese richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937, COM (2022) 71

³ Persbericht van [de Raad van 14 december 2023](#) over het voorlopig akkoord tussen de Raad en het Parlement over duurzaam ondernemen,

Hoge Raad ongezien dat ngo's zo rechtstreeks een inspraak zouden krijgen in het beleid van een onderneming. Hoewel het overgrote deel van de kmo's niet worden onderworpen aan de voorgestelde wettelijke zorgplicht, vraagt de Hoge Raad om deze bepaling te schrappen om zo een precedent voor andere regelgeving te vermijden. Bovendien moet te allen tijde vermeden worden dat kmo's op één of andere wijze gevolgen van deze verplichting zouden ondervinden.

Artikel 11 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel 103 WER) belast de Koning met het oprichten van een begeleidingscomité. De Hoge Raad is blij met dit initiatief maar vraagt dat er ook rekening gehouden wordt met het verstrekken van advies en begeleiding op maat van de kmo's.

In artikel 12 van het voorontwerp van wet (nieuw art. III. 104 WER)⁴ worden inbreuken op het opstellen van een zorgvuldigheidspan openbaar gemaakt. De Hoge Raad is bezorgd over de publicatie van de inbreuk op de websites van de FOD Economie en de onderneming en vraagt erover te waken dat dit soort verplichtingen geen trickle-down effect hebben en in het kader van toekomstige ontwikkelingen aan de kmo's zouden worden opgelegd.

Aangezien enkel vennootschappen onder het toepassingsgebied vallen geldt dit niet voor verenigingen of de overheidssector. De Hoge Raad vraagt zich af of dit geen discriminatie inhoudt, los van het feit dat de overheid het goede voorbeeld dient na te streven. Grote verenigingen die voldoen aan dezelfde criteria zoals bepaald in artikel 4 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel III.96. WER) dat het toepassingsgebied bepaalt voor ondernemingen en overheden kunnen immers eveneens economische activiteiten uitoefenen. De Hoge Raad is van mening dat het enkel onderwerpen van vennootschappen aan de verplichtingen kan zorgen voor deloyale concurrentie.

B. Duurzaamheidsrapportering (CSRD)

Momenteel zijn alleen grote organisaties van openbaar belang wettelijk verplicht om over hun niet-financiële informatie te rapporteren. De wet van 3 september 2017 betreffende de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote vennootschappen en groepen heeft de NFRD-richtlijn, de Europese richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van de Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen, in Belgisch recht omgezet.

De wet voorziet hierbij niet in een wettelijke verplichting om zekerheid ("assurance") te hebben over de niet-financiële informatie van een onderneming. De wettelijke auditor (commissaris) dient enkel te bevestigen dat de niet-financiële verklaring van de entiteit de vereiste informatie bevat en dat zij in overeenstemming is met de informatie opgenomen in de jaarrekening over hetzelfde boekjaar.

⁴ Artikel 12 voorontwerp van wet (nieuw artikel III.104 WER) : *"Art. III.104. In afwijking van de bepalingen van Boek XV, worden inbreuken op de in artikel III.97 bedoelde bepalingen openbaar gemaakt: 1° op de website van de Federale Overheidsdienst Economie, K.M.O., Middenstand en Energie, met vermelding van de benaming van de onderneming, de zetel, het ondernemingsnummer, de aard van de inbreuk en het boekjaar waarop de inbreuk betrekking heeft; 2° op de website van de onderneming in de taal van het taalgebied waar de zetel gevestigd is met vermelding van de inbreuk en het boekjaar waarop de inbreuk betrekking heeft. De Koning bepaalt de nadere regels voor de openbaarmaking van de inbreuken. De minister die de Economie onder zijn bevoegdheid heeft, duidt de ambtenaren aan die de inbreuken vaststellen."*

De Europese Commissie heeft in het kader van de Green Deal de Europese regels inzake de bekendmaking van niet-financiële informatie door ondernemingen geëvalueerd en heeft de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD-richtlijn) goedgekeurd waardoor meer bedrijven vanaf 2024 verplicht worden te rapporteren over hun impact op de mens en op het klimaat. De richtlijn is bedoeld om voor meer transparantie over duurzaamheid te zorgen en voor een betere kwaliteit hiervan.

De CSRD-richtlijn zal onder andere een aantal tekortkomingen van de richtlijn 2014/95/EU verhelpen en het toepassingsgebied aanzienlijk uitbreiden. Terwijl volgens de NFRD-richtlijn enkel de ondernemingen en moederondernemingen die grote organisaties van openbaar belang zijn en die meer dan 500 werknemers tewerkstellen een verklaring van niet-financiële informatie moeten opstellen en openbaar maken, zullen door de CSRD-richtlijn alle grote ondernemingen en groepen onderworpen worden aan de verplichting om duurzaamheidsinformatie in hun jaarverslag op te nemen. Dat geldt ook voor de moedervenootschappen en hun dochtervenootschappen. Bovendien zullen ondernemingen die genoteerd staan op een gereglementeerde markt duurzaamheidsinformatie moeten opstellen en openbaar maken, ongeacht hun grootte. Er wordt evenwel een uitzondering gemaakt voor genoteerde micro-ondernemingen.

De CSRD-richtlijn voorziet eveneens in de verplichting voor bepaalde niet-Europese ondernemingen die economisch actief zijn binnen de Europese Unie om duurzaamheidsinformatie op te stellen en openbaar te maken. Deze maatregel komt tegemoet aan de wens van het Europese bedrijfsleven om te streven naar een meer gelijk speelveld tussen Europese ondernemingen en hun niet-Europese concurrenten op de Europese markt.

In België zijn de vennootschappen die onder het toepassingsgebied van de CSRD vallen de vennootschappen die onder de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen vallen. In beginsel geldt dit niet voor verenigingen of de overheidssector, aangezien deze niet onder de richtlijn vallen.

De Europese richtlijn met betrekking tot duurzaamheidsrapportering heeft in eerste instantie tot doel om de kwaliteit en vergelijkbaarheid van de verslaglegging van duurzaamheidsinformatie door ondernemingen te verbeteren. Hierdoor wordt het bewustzijn en de kennis over maatschappelijk verantwoord ondernemen bij ondernemingen vergroot. Investeerders, consumenten en andere belanghebbenden zijn aan de hand van die rapportering ook beter in staat om de duurzaamheidsprestaties en -impact van ondernemingen te beoordelen en om die ondernemingen aan te moedigen om maatschappelijk verantwoord te ondernemen.

De ondernemingen zullen hun duurzaamheidsinformatie moeten rapporteren op basis van de Europese standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving (European Sustainability Reporting Standards, ESRS). De richtlijn voert daarbij een verplichting in voor ondernemingen om verslag uit te brengen over zowel de wijze waarop duurzaamheidsaspecten hun prestatie, positie en ontwikkeling beïnvloeden (het perspectief “van buiten naar binnen”), als over de effecten die zij hebben op mens en milieu (het perspectief “van binnen naar buiten”). Dit staat bekend als het begrip “dubbele materialiteit”. Kmo’s op gereglementeerde markten in de Unie met tot de handel toegelaten effecten moeten de mogelijkheid krijgen om te rapporteren overeenkomstig standaarden die evenredig zijn met hun capaciteiten en middelen en die relevant zijn voor de schaal en complexiteit van hun activiteiten. Hierbij dient steeds het belang van een objectieve en uniforme berekeningswijze (bv. reductie broeikasgasemissies) benadrukt te worden. De Commissie stelt hiertoe uiterlijk voor 30 juni 2024 gedelegeerde handelingen.

Kmo's zonder op gereguleerde markten in de Unie tot de handel toegelaten effecten, moeten ook de mogelijkheid hebben om vrijwillig gebruik te maken van dergelijke evenredige standaarden.

De duurzaamheidsrapporteringsstandaarden voor kmo zouden eveneens een referentie vormen voor binnen het toepassingsgebied van deze wijzigingsrichtlijn vallende ondernemingen betreffende het niveau van duurzaamheidsinformatie dat zij redelijkerwijs zouden kunnen verlangen van kleine en middelgrote ondernemingen die leveranciers of klanten in de waardeketen van dergelijke ondernemingen zijn.

Het ontbreken van een verplichte assurance van niet-financiële informatie werd als een van de belangrijkste tekortkoming beschouwd bij de toepassing van richtlijn NFRD. Zonder controle op de niet-financiële informatie bestaat er immers een hoger risico op 'greenwashing' en 'boilerplating'. De CSRD-richtlijn verplicht dan ook een assurance van de duurzaamheidsinformatie om een hoge kwaliteit van openbaar gemaakte duurzaamheidsinformatie te verzekeren.

De Richtlijn geeft in het kader van de omzetting verschillende opties met betrekking tot de verlener van assurance van duurzaamheidsinformatie bij grote ondernemingen of genoteerde KMO-ondernemingen (met uitzondering van genoteerde micro-ondernemingen) of kleine ondernemingen van openbaar belang. Zo kan naast de wettelijke auditor ook een andere bedrijfsrevisor dan de wettelijke auditor of een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten tot deze activiteit toegelaten worden.

Wat het soort assurance betreft, voorziet de richtlijn dat vennootschappen tijdens de eerste jaren voor de toepassing van de CSRD verplicht worden om hun verslag te laten controleren op basis van een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid. De assurance verstrekker zal daarbij een conclusie over de betrouwbaarheid van de informatie in negatieve vorm moeten formuleren. De Europese Commissie zal vóór 1 oktober 2026 door middel van gedelegeerde handelingen deze beperkte assurancstandaarden vaststellen. Ondertussen kunnen de lidstaten nationale assurancstandaarden, -procedures of -vereisten toepassen. De Europese Unie voorziet om het niveau van de vereiste zekerheid "assurance" progressief te verhogen naar een assurance "met een redelijke mate van zekerheid". De Commissie stelt uiterlijk op 1 oktober 2028 gedelegeerde handelingen vast die voorzien in standaarden voor een redelijke mate van zekerheid, na een beoordeling om te bepalen of een redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen.⁵

Tot op heden bestaat er geen Europese of nationale norm. Momenteel zijn de enige bestaande normen voor het verrichten van deze beoordeling internationale controlestandaarden, meer bepaald de International Standards on Assurance Engagements, en meer specifiek ISAE 3000 betreffende assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. De International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) werkt momenteel aan het uitbrengen van een overkoepelende standaard voor assurance inzake duurzaamheidsverslaggeving (de International Standard on Sustainability Assurance ISSA 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (ISSA 5000)). Teneinde de assurance van duurzaamheidsrapportage in alle lidstaten te harmoniseren, wordt het Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) aangespoord om niet-bindende richtsnoeren vast te stellen voor het bepalen van de procedures

⁵ Rekening houdend met de resultaten van die beoordeling en als het dientengevolge passend is, wordt in die gedelegeerde handelingen bepaald vanaf welke datum het bedoelde oordeel moet worden gebaseerd op een op die assurancstandaarden gebaseerde assuranceopdracht met een redelijke mate van zekerheid.

die moeten worden gevolgd bij het uitbrengen van een assuranceoordeel over de duurzaamheidsrapportering, totdat de Commissie een assurancestandaard betreffende hetzelfde aspect goedkeurt. Verwacht mag worden dat de Europese Commissie en het CEAOB rekening houdt met dit IAASB-voorstel.

De CSRD-richtlijn geldt vanaf 1 januari 2024 voor bedrijven die nu vallen onder de non-financial reporting directive (NFRD) en vanaf 2025 voor alle grote ondernemingen. Voor beursgenoteerde kmo-ondernemingen, met uitzondering voor de genoteerde micro-ondernemingen, geldt de CSRD-richtlijn vanaf 1 januari 2026.

De Hoge Raad heeft volgende opmerkingen met betrekking tot het voorontwerp van wet.

Een uitbreiding van de beroepsbeoefenaars van assurediensten bij kmo's

A. Situatie

De Hoge Raad merkt op dat de algemene formulering van het begrip “assurance van duurzaamheidsinformatie” in het voorontwerp van wet laat uitschijnen dat steeds, dus naast grote vennootschappen⁶ of genoteerde vennootschappen (uitgezonderd micro-vennootschappen⁷), kleine vennootschappen die organisaties van openbaar belang zijn en de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die moet consolideren⁸ ook de kmo's een beroep zullen (moeten) doen op een bedrijfsrevisor om assurance van duurzaamheidsinformatie uit te laten voeren. De Hoge Raad merkt immers op dat ook kmo's direct of indirect te maken zullen hebben met de gevolgen van deze regelgeving.

In het voorontwerp van wet wordt weliswaar naast de commissaris-revisor eveneens gekozen voor het toelaten van een andere bedrijfsrevisor dan de wettelijke auditor en wordt de mogelijkheid voorzien om een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten op de markt toe te laten voor de assurance van de duurzaamheidsinformatie voor vennootschappen die daartoe verplicht worden. Echter gezien het wetsontwerp bepaalt dat, na een periode van drie jaar vanaf de inwerkingtreding van het wetsontwerp, IASP's gemachtigd

⁶ Artikel 18 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel 3:6/1 §1 WVV) bepaalt het toepassingsgebied nl.

“Deze afdeling is van toepassing op de volgende vennootschappen:

1° de vennootschappen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren op balansdatum minstens twee van de volgende criteria overschrijden:

a) een balanstotaal van 25.000.000 euro;
b) een netto-omzet, van 50.000.000 euro;
c) een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 250;

2° genoteerde vennootschappen als bedoeld in artikel 1:11.”

⁷ Artikel 18 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel 3:6/1 §2 WVV) bepaalt het toepassingsgebied nl.

“Deze afdeling is niet van toepassing op:

1° de vennootschappen onder firma, de commanditaire vennootschappen en de Europese economische samenwerkingsverbanden waarvan alle onbeperkt aansprakelijke vennoten natuurlijke personen zijn;
2° genoteerde vennootschappen die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de volgende criteria overschrijden:

a) een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 10;
b) netto-omzet, bedoeld in artikel 1:31/2, 5°: 900.000 euro;
c) balanstotaal: 450.000 euro;

3° de Nationale Bank van België, met uitzondering van artikel 3:6/2.”

⁸ Artikel 31 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel 3:32/1 §1 WVV) “Dit artikel is van toepassing op moedervenootschappen van groepen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren minstens twee van de volgende criteria overschrijden, op de balansdatum en op geconsolideerde basis:

1° een geconsolideerde balanstotaal van 25.000.000 euro;
2° een geconsolideerde netto-omzet van 50.000.000 euro;
3° een jaargemiddelde van het aantal werknemers op jaarbasis van 250.”

zullen zijn om een dergelijke accreditatie aan te vragen, tenzij de Koning, bij een in de Ministerraad overlegd besluit en na een evaluatie van de markt van de assurance van duurzaamheidsinformatie, beslist om IASP's niet toe te laten een dergelijke accreditatie aan te vragen, met name wanneer de markttoegangsvoorwaarden niet zijn vervuld, bestaat geen duidelijkheid over de optie die een kmo heeft om een andere assurance verstrekker aan te stellen dan een bedrijfsrevisor.

In het voorontwerp van wet wordt enkel voor de bedrijfsrevisoren een wettelijk kader gecreëerd, waarbij een bedrijfsrevisor, via permanente vorming, stage en examens, zijn expertise terzake zal kunnen aantonen en wordt het begrip "revisorale opdracht" ruimer ingevuld door de assurance over duurzaamheidsinformatie op te nemen in de definitie van "revisorale opdracht" als een opdracht die ertoe strekt een deskundig oordeel te geven van duurzaamheidsinformatie verschaft door een onderneming of instelling.

De Hoge Raad wil zich ervan verzekeren dat een kmo niet enkel beroep zal kunnen doen op een bedrijfsrevisor voor het uitvoeren van assurance op de duurzaamheidsinformatie gezien:

- de bedrijfsrevisoren de enige beroepsgroep is waar duurzaamheidsassurance een opdracht is die door de wet wordt vermeld, ook bij kmo's (cfr. nieuwe definitie van "revisorale opdracht")
- de bedrijfsrevisoren de enige beroepsgroep is die zal kunnen aantonen over de nodige expertise ter zake te beschikken. Dit door het wettelijk opnemen van assurance van duurzaamheid in de permanente vorming, examens en de stage van bedrijfsrevisoren.
- door het niet lichten van de optie om geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance toe te laten, is geen enkele andere beroepsgroep in staat gelijkwaardige garanties inzake expertise aan te tonen.

Om de lastendruk en het kostenplaatje bij kmo's zo laag mogelijk te houden, is het voor de Hoge Raad essentieel dat kmo's voldoende keuze hebben aan verleners van assurance over duurzaamheidsinformatie.

De Hoge Raad is van mening dat deze beperking in keuze van assuranceverleners in het geval van vrijwillige assurance bij kleine vennootschappen een disproportionele administratieve en financiële last zal teweegbrengen voor de kmo. Bovendien zal dit ongetwijfeld ook een negatieve rol spelen in de beslissing van een kmo om op vrijwillige basis assurance van duurzaamheidsinformatie bekend te willen maken. De Hoge Raad wijst erop dat het bemoeilijken van vrijwillige duurzaamheidsassurance bij kleine ondernemingen tegen de filosofie van de duurzaamheidspolitiek van Europa is, die ook de kmo's wil stimuleren om volledig deel te nemen aan en bij te dragen tot de overgang naar een duurzame economie zoals beschreven in de Europese Green Deal.

De Hoge Raad wijst er eveneens op dat de kmo's die onder druk staan van hun grote klant duurzaamheidsinformatie zullen moeten opstellen en hierop een assurance zullen moeten laten uitvoeren.

De Richtlijn voorziet immers dat de gerapporteerde duurzaamheidsinformatie van een grote onderneming informatie moet bevatten over de gehele waardeketen van de onderneming, met inbegrip van haar eigen activiteiten, haar producten en diensten, haar zakelijke betrekkingen en haar toeleveringsketen.⁹

Hoewel de kmo's zelf niet rechtstreeks onder het toepassingsgebied van de wet vallen, zullen zij indirect wel te maken hebben met deze nieuwe duurzaamheidsverplichtingen voor grote ondernemingen ("trickle down-effect"). De Hoge Raad vraagt bijzondere aandacht voor de lastendruk die hierdoor zal ontstaan op kmo's.

De Richtlijn voorziet enkele maatregelen die gericht zijn op het beperken van de lasten op de waardeketen.

Zo voorziet de CSRD-richtlijn dat de Commissie via gedelegeerde handelingen zal voorzien in duurzaamheidsrapporteringsstandaarden die in verhouding staan tot en relevant zijn voor de capaciteiten en kenmerken van kmo's die genoteerd staan op een gereguleerde markt (met uitzondering van genoteerde micro-ondernemingen) rekening houdend met de schaal en complexiteit van hun activiteiten. De eisen die in de duurzaamheidsstandaarden worden gesteld aan het niveau van informatie dat ondernemingen moeten opvragen bij de ondernemingen in hun waardeketen, mogen daarbij niet verder gaan dan de standaarden voor deze genoteerde kmo's.

Daarnaast voorziet de CSRD-richtlijn in een overgangperiode van 3 jaar om de informatie over zijn waardeketen te verstrekken indien niet alle nodige informatie over haar waardeketen beschikbaar is, de onderneming uitlegt welke inspanningen zijn geleverd om de informatie over haar waardeketen te verkrijgen, waarom niet alle nodige informatie kon worden verkregen en welke plannen zij heeft om in de toekomst de nodige informatie te verkrijgen.

De vraag kan gesteld worden of deze maatregelen voldoende garantie bieden tot het beperken van de lasten op de waardeketen. Zeker bij de eerste maatregel inzake de vereenvoudigde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden rijzen er twijfels over het effect ervan op de lastenbeperking en de handhaving ervan. Tussen partijen in een commerciële relatie, is er immers altijd een kleinere partner waarop de grotere partner druk zal kunnen leggen om via contractuele bepalingen het informatieniveau te verhogen.

⁹ Overweging 33 CSRD-richtlijn : "...In de artikelen 19 bis en 29 bis van Richtlijn 2013/34/EU moet daarom worden gespecificeerd dat de gerapporteerde duurzaamheidsinformatie toekomstgerichte en terugblikkende informatie en zowel kwalitatieve als kwantitatieve informatie moet bevatten. De informatie moet waar passend gebaseerd zijn op overtuigend wetenschappelijk bewijs. De informatie moet ook worden geharmoniseerd, vergelijkbaar zijn en waar voorhanden gebaseerd zijn op uniforme indicatoren, waarbij rapportage mogelijk is die specifiek is voor individuele ondernemingen en de commerciële positie van de onderneming niet in gevaar brengt. De gerapporteerde duurzaamheidsinformatie moet ook rekening houden met tijdhorizonten op korte, middellange en lange termijn en informatie bevatten over de gehele waardeketen van de onderneming, met inbegrip van haar eigen activiteiten, haar producten en diensten, haar zakelijke betrekkingen en haar toeleveringsketen, waar van toepassing. Informatie over de gehele waardeketen van de onderneming omvat informatie die betrekking heeft op haar waardeketen binnen de Unie en informatie over derde landen indien de waardeketen van de onderneming zich tot buiten de Unie uitstrekt. Gedurende de eerste drie jaar van de toepassing van de door de lidstaten vast te stellen maatregelen overeenkomstig deze wijzigingsrichtlijn en indien niet alle nodige informatie over de waardeketen beschikbaar is, moet de onderneming uitleggen welke inspanningen zijn geleverd om de informatie over haar waardeketen te verkrijgen, waarom die informatie niet kon worden verkregen en welke plannen de onderneming heeft om die informatie in de toekomst te verkrijgen."

Daarnaast verwijzen wij eveneens naar de voorwaarden waaronder – volgens de ISSA 5000 – de commissaris of revisor gebruik kan maken van het werk van andere experts van de onderneming (die geen assurance afleveren).

De ISSA 5000 zal waarschijnlijk de standaard zijn die de commissaris of de bedrijfsrevisor zal volgen in het kader van zijn opdracht van assurance van duurzaamheidsinformatie bij grote ondernemingen en geeft duiding over de voorwaarden waaronder hij assurance van duurzaamheidsinformatie van kmo's uit de waardeketen in rekening mag nemen voor zijn opdracht.

Deze standaard geeft een grote appreciatiemarge aan de commissaris of de bedrijfsrevisor¹⁰ in verband met het al dan niet in aanmerking nemen van assurance van duurzaamheidsinformatie komende vanuit de waardeketen nl.¹¹

- Indien de commissaris of bedrijfsrevisor het werk van een andere beroepsbeoefenaar wil gebruiken, zal hij evalueren of de andere beroepsbeoefenaar onafhankelijk is en de noodzakelijke competenties en bekwaamheden heeft met het oog op de doelen van de commissaris of de bedrijfsrevisor.
- Indien hij de onafhankelijkheid beoordeelt van een andere beroepsbeoefenaar, zal hij nakijken of er geen bedreigingen zijn voor relevante ethische vereisten, met inbegrip van deze van onafhankelijkheid.
- Indien deze het werk van een andere beroepsbeoefenaar wil gebruiken, zal hij bepalen of dit werk adequaat is voor de doelen van de commissaris/revisor
- De commissaris/revisor zal bepalen of, en in welke mate, het noodzakelijk is om bijkomende documentatie met betrekking tot het werk, gemaakt door een andere beroepsbeoefenaar, na te kijken.

De Hoge Raad wijst erop dat, alhoewel er op dit moment enkel sprake is van een beperkte mate van zekerheid (limited assurance), er in de toekomst bepaald kan worden dat er gebruik moet worden gemaakt van een redelijke mate van zekerheid (reasonable assurance), waardoor het “zekerheidsniveau” van de duurzaamheidsinformatie die de grote ondernemingen van hun waardeketen zullen vragen, nog hoger zal liggen.

De druk vanuit de grote onderneming op haar waardeketen inzake duurzaamheid, duurzaamheidsverslaggeving en assurance van duurzaamheidsinformatie zal dan ook gelet op bovenstaande factoren groot zijn.

B. Voorstel Hoge Raad uitbreiding beroepsbeoefenaars

Teneinde de Europese duurzaamheidsvisie te laten slagen op alle types van ondernemingen, is het dan ook noodzakelijk dat de keuzes van de Belgische wetgever in het kader van de omzetting expliciet gericht zijn op het zo minimaal houden van de lastenverzwaring bij kmo's. De Hoge Raad vraagt dat een kmo niet *de facto* verplicht wordt om een bedrijfsrevisor in te schakelen, maar voor de assurance een beroep kan doen op een (gecertificeerd) accountant/gecertificeerd belastingadviseur of eventueel een andere daartoe geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten. Hij vraagt dat al vanaf de inwerkingtreding van de wet ook andere IASP's dan de bedrijfsrevisoren de duurzaamheidsinformatie kunnen controleren en dat hiervoor een duidelijk kader met kwaliteitsstandaarden wordt uitgewerkt. De in het voorontwerp voorgestelde regeling waarbij na drie jaar mogelijks andere IASP's worden toegelaten (tenzij dit wordt uitgesloten via KB) heeft geen enkele meerwaarde en maakt de zaken nodeloos complex.

¹⁰ Er dient te worden opgemerkt dat ISSA 5000 de toepassing ervan niet beperkt tot de "(statutory) auditor" (commissaris of bedrijfsrevisor in België) maar van toepassing maakt op "practitioners".

¹¹ [Paragraaf 51 ISSA 5000.](#)

De Hoge Raad merkt op dat de volgende passage in de memorie van toelichting (pag. 8) voor verwarring kan zorgen “Kortom, al deze nieuwigheden zullen door omzetting van de richtlijn CSRD in Belgisch recht ook van toepassing zijn op de Belgische vennootschappen en groepen: 1. Een uitbreiding van het toepassingsgebied naar alle vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, tenzij die klein zijn;”

Hij stelt voor om de passage te herformuleren als volgt :

Kortom, al deze nieuwigheden zullen door omzetting van de richtlijn CSRD in Belgisch recht ook van toepassing zijn op de Belgische vennootschappen en groepen:

1. Een uitbreiding van het toepassingsgebied naar alle vennootschappen die gedurende twee opeenvolgende boekjaren op balansdatum minstens twee van de volgende criteria overschrijden zijnde een balanstotaal van 25.000.000 euro; een netto-omzet, van 50.000.000 euro of een jaargemiddelde van het aantal werknemers van 250.

Hierdoor kan geen verwarring ontstaan m.b.t. de grootteorde van de ondernemingen die onder het toepassingsgebied zullen vallen en wordt in plaats van te verwijzen naar enkel vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid verwezen naar alle vennootschapsvormen zoals bepaald in het WVV.

Hij vraagt specifiek om daarbij rekening te houden met volgende voorstellen :

a) Onderscheid verplichte assurance bij grote ondernemingen vs. andere assurance

De Hoge Raad vraagt een duidelijk onderscheid tussen door de wet verplichte assurance van duurzaamheidsinformatie bij grote ondernemingen, kleine genoteerde vennootschappen, kleine vennootschappen die organisaties van openbaar belang zijn en de vennootschappen die deel uitmaken van een groep die moet consolideren en andere assurance van duurzaamheidsinformatie bij ondernemingen van de waardeketen.

De Hoge Raad stelt voor om – naar analogie met de controle op financiële overzichten cf. artikel 3:72, 2° WVV – een onderscheid te maken tussen de wettelijk verplichte assurance van duurzaamheidsinformatie voor grote ondernemingen en assurance van duurzaamheidsinformatie bij kmo’s, zowel deze vrijwillig uitgevoerd door kmo’s als assurance, uitgevoerd door kmo’s die deel uitmaken van de waardeketen van een grote onderneming.

De Hoge Raad stelt dan ook voor om enerzijds het begrip “wettelijke assurance van duurzaamheidsinformatie” te gebruiken en anderzijds het begrip “assurance van duurzaamheidsinformatie”.

b) Vrijwillig assurance van duurzaamheidsinformatie door kmo’s

De Hoge Raad vraagt dat kmo’s die vrijwillig duurzaamheidsassurance laten uitvoeren, ook de mogelijkheid hebben om een beroep te kunnen doen op een gecertificeerd accountant. Een gecertificeerde accountant mag immers ook opdrachten uitvoeren die leiden tot een attestering of een expertiseverslag bestemd om aan derden te worden afgegeven, waaronder deze die door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen toevertrouwd worden aan de gecertificeerd accountant of de bedrijfsrevisor.

In de mate dat zij aantonen voldoende expertise inzake duurzaamheidsassurance te bezitten, is er geen enkele reden waarom zij deze assurance van duurzaamheidsinformatie bij kleine ondernemingen niet zouden kunnen opnemen, op gelijke voet met de revisoren.

De Hoge Raad hamert erop dat alle onevenredige administratieve lasten moeten worden vermeden voor kmo's die vrijwillig duurzaamheidsinformatie rapporteren. Hij vraagt dan ook dat kmo zonder op gereglementeerde markten in de Unie tot de handel toegelaten effecten, gebruik kunnen maken van de standaarden voor genoteerde kmo-vennootschappen die de Europese Commissie via gedelegeerde handelingen zal voorzien.

c) Wettelijke uitbreiding van de scope van verleners van assurance van duurzaamheidsinformatie bij kmo's

In het voorontwerp van wet wordt niets bepaald over de voorwaarden waaraan assurance van duurzaamheidsinformatie van kmo's moeten voldoen indien deze opgevraagd worden door grote ondernemingen aan kmo's binnen hun waardeketen.

Zoals hierboven opgemerkt, kan de commissaris of bedrijfsrevisor van een grote onderneming het werk van een andere beroepsbeoefenaar enkel gebruiken als er sprake is van onafhankelijkheid, ethische vereisten en het bestaan van de noodzakelijke competenties en bekwaamheden.

Daar waar een gecertificeerd accountants nu al over de onafhankelijkheidsvoorwaarden beschikken om assurance-opdrachten uit te voeren, vraagt de Hoge Raad dat ook elk andere accountant en/of gecertificeerd belastingadviseur in aanmerking kan komen om, onder bepaalde voorwaarden, assurance van duurzaamheidsinformatie binnen de waardeketen te verrichten. De Hoge Raad verwijst naar het gezamenlijk advies van het ITAA en het IBR voor een concretere invulling van de vereisten.

C. Optionele safe harbour-clause

In de CSRD-richtlijn¹² wordt een optie voorzien om een safe harbour clause in Belgische wetgeving op te nemen. De optie luidt als volgt: *“De lidstaten kunnen toestaan dat informatie betreffende ophanden zijnde ontwikkelingen of zaken waarover wordt onderhandeld, in uitzonderlijke gevallen wordt weggelaten indien naar behoorlijk gerechtvaardigde opvatting van de leden van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen, handelend binnen het kader van de hun krachtens het nationaal recht toegewezen bevoegdheden en met collectieve verantwoordelijkheid voor dat standpunt de openbaarmaking van dergelijke informatie ernstige schade zou toebrengen aan de commerciële positie van de onderneming, mits het weglaten van die informatie niet in de weg staat aan een getrouw en evenwichtig begrip van de ontwikkeling, de resultaten en de positie van de onderneming alsmede van de effecten van haar activiteiten”*. In het voorontwerp van wet wordt deze clause niet opgenomen omwille van transparantieredenen.

De Hoge Raad vraagt om de optionele safe harbour-clause uit de CSRD-richtlijn wel toe te passen in de Belgische omzetting. Enkel zo kan worden vermeden dat een onderneming informatie moet publiceren die haar commerciële positie ernstige schade zou toebrengen. De Hoge Raad wijst erop dat België bij de omzetting van de richtlijn 2014/95/EU (NFRD) deze optie wel gelicht heeft.

¹² Artikel 1, 4) en 7) CSRD-richtlijn (Nieuw artikel 19bis, lid 3, alinea 4 van de boekhoudrichtlijn (Richtlijn 2013/34) en artikel 29bis, lid 3, alinea 4 van de boekhoudrichtlijn maar dan voor groepen opgenomen.

D. Verenigingen en overheidssector

Enkel de vennootschappen die onder het toepassingsgebied van de CSRD vallen worden in het voorontwerp van wet geïnviseerd. In beginsel geldt dit niet voor grote verenigingen of de overheidssector, aangezien die niet onder de richtlijn vallen.

De Hoge Raad vraagt zich af of de grote verenigingen, die voldoen aan dezelfde criteria zoals bepaald in artikel 18 van het voorontwerp van wet (nieuw artikel 3:6/1 §1 WVV) dat het toepassingsgebied bepaalt voor grote ondernemingen, en de overheidssector ook niet moeten opgenomen worden in het toepassingsgebied.

BESLUIT

Het voorontwerp van wet beoogt enerzijds het instellen van een wettelijk kader voor een zorgplicht voor ondernemingen en de omzetting in Belgisch recht van de Europese richtlijn met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (CSRD-richtlijn, Corporate Sustainability Reporting Directive 2022/2464).

Gezien het voorlopig akkoord tussen de Raad en het Parlement in december 2023 vraagt de Hoge Raad om in plaats van reeds in het voorontwerp van wet een wettelijk kader voor een zorgplicht voor ondernemingen in te stellen te wachten op de publicatie van het voorstel voor een Europese richtlijn inzake passende zorgvuldigheid in het bedrijfsleven op het gebied van duurzaamheid en tot wijziging van Richtlijn (EU) 2019/1937.

Voor de duurzaamheidsrapportering wijst de Hoge Raad op verschillende effecten die het voorontwerp van wet zal hebben op de kmo's.

De Hoge Raad vraagt dat de kmo's (nl. bij zowel de kmo's die vrijwillig de duurzaamheidsverslaggeving toepassen als de kmo's die ressorteren onder de waardeketen van een grote onderneming) niet *de facto* verplicht worden om een bedrijfsrevisor in te schakelen voor de controle op de duurzaamheidsinformatie, maar voor de vrijwillige assurance een beroep kunnen doen op een gecertificeerd accountant en voor de kmo's die ressorteren onder de waardeketen op een (gecertificeerd) accountant/ gecertificeerd belastingadviseur, naast eventueel een andere daartoe gekwalificeerde persoon. Meer in het bijzonder wenst hij daartoe een onderscheid in te voeren tussen de door de wet verplichte assurance van duurzaamheidsinformatie bij grote ondernemingen en andere assurance van duurzaamheidsinformatie bij kmo's.

De Hoge Raad vraagt om de optionele safe harbour-clausule uit de CSRD-richtlijn wel toe te passen waardoor vermeden wordt dat een onderneming informatie moet publiceren die haar commerciële positie ernstige schade zou toebrengen.

De Hoge Raad vraagt zich af of de duurzaamheidsrapportering ook niet moet voorzien worden voor de grote verenigingen en de overheidssector.