

ESG – UITDAGINGEN EN HANDVATTEN VOOR INTERNAL AUDIT



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Colofon

ESG - Uitdagingen en handvatten voor internal audit

Opdrachtgever

IIA Nederland

Werkgroep

Thon de Blok (Corporate Manager CSRD Reporting, SHV Holdings NV)

Peter Hartog (Directeur Vaktechniek, IIA Nederland)

Els Heesakkers (Internal Audit Manager, Achmea)

Margot Hovestad (Senior audit manager, ASN Bank)

Fred Ruoff (onafhankelijk adviseur audit en duurzaamheid)

© IIA Nederland, 2025

Gebruik van de tekst is toegestaan met bronvermelding.



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

Voorwoord

Het IIA, als beroepsvereniging van internal auditors probeert handvatten te geven om nieuwe ontwikkelingen en risico's te duiden en om daar in de audit-activiteiten op effectieve manier aandacht aan te besteden. Jaarlijks wordt daartoe bijvoorbeeld het Risk in Focus (RiF) uitgebracht, waarin de belangrijkste risico's voor organisaties worden geduid.

Voor deze risico's wordt nadere guidance gegeven.

Klimaatverandering is zo'n strategisch risico.

In 2021 bracht IIA Nederland daartoe een rapport uit over [Climate Change and Environmental Risk](#). Het rapport beschrijft de uitdagingen op het gebied van klimaatverandering en handvatten voor de internal auditfunctie (IAF). Toen al werd gezegd dat dit gebied nog volop in ontwikkeling is. Om ervaringen met elkaar te delen is destijds een specifieke Professional Practice groep 'Climate Change - Sustainability' binnen het IIA opgericht.

Vanuit die groep is het initiatief gekomen om het onderzoek uit 2021 te herhalen en te verbreden. [Risk in Focus 2025](#) toont dat het risico eigenlijk alleen maar belangrijker is geworden en zal worden. Tegelijkertijd zijn er veel ervaringen opgedaan, vaak in het bredere kader van ESG en de vanuit CRSD verplichte rapportages. Zodoende is het een mooi moment om opnieuw te kijken hoe de IAF de organisatie op dit thema goed kan ondersteunen.

Dit rapport biedt wederom een scala aan handvatten. Zeker ook omdat in het tweede deel van het rapport twaalf organisaties bereid zijn geweest hun ervaringen te delen. Dit biedt een overzicht aan 'good practices' die als voorbeeld kunnen worden genomen, om als IAF een eigen rol te kiezen die het meest past bij de strategie en aard van de organisatie en die rol efficiënt en effectief in te vullen.

Wij danken Thon, Peter, Els, Margot en Fred alsmede de respondenten, de organisaties die hun good practices hebben willen delen en alle anderen die hebben bijgedragen aan de totstandkoming van dit onderzoeksrapport.

Frans Eusman, voorzitter IIA Nederland

Belangrijkste bevindingen | UITKOMSTEN SURVEY

92%

van de respondenten
volgt CSRD

De **belangrijkste risicogebieden** zijn climate change (E),
own workforce (S) en business conduct and ethics (G)

> 30%

Als drivers zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid en compliance
het belangrijkste – de verschillen tussen organisaties zijn echter groot

97%

van de respondenten
heeft de DMA uitgevoerd

± 90%

vertaalt de impact, risico's en
kansen in de bedrijfsstrategie,
doelen en KPI's

37%

van de respondenten vindt
de interne beheersing sterk
voor verbetering vatbaar

Modellen

39% heeft een
eigen model voor de
interne beheersing
van de ESG-doelen

72% gebruikt
CSRD als framework
voor externe
rapportages

COSO (50%)
is het meest
gebruikte
framework

33%

van de IAF's besteedt
meer dan 1 FTE
aan ESG-activiteiten

> 83%

bespreekt de ESG-aspecten
met AC, RvB én lagere
management

IAF's bieden een scala aan diensten:

78% voert
audits uit op de
betrouwbaarheid
van de rapportages

60% geeft
advies over de
besturing en
interne beheersing

50% doet audits
op ESG (risico)-
management en
op het DMA-proces

23%

neemt ESG mee
in alle audits

± 70%

voert (ook) specifieke audits
op ESG uit

6%

van de IAF's werkt samen met
de externe accountant in het
proces van externe assurance

KSF'en voor het auditen van ESG-risico's zijn:

78% een
gedefinieerde ESG-strategie

67% steun
van het bestuur

56% vakkennis
van de IAF

Belangrijkste bevindingen | AANBEVELINGEN

UIT DE GOOD PRACTICES

Strategie en ontwikkeling van de IAF

- Bezie de strategie en sluit voor ESG en duurzaamheid aan bij bestaande initiatieven.
- Start met een klein, multidisciplinair team, op een voor de organisatie bekend en belangrijk onderwerp en bouw kennis op vanuit de uitgevoerde onderzoeken.
- Zorg als IAF vroegtijdig betrokken te zijn. Beheersing en risicomanagement kunnen dan waar nodig tijdig worden beoordeeld en verbeterd.
- Zorg voor goede afstemming van rol en aanpak van de IAF op de volwassenheid van de 1e en 2e lijn van de organisatie.
- Zie duurzaamheid niet als een apart project, maar als integraal onderdeel van de dagelijkse bedrijfsvoering en dus van de audits.

Diensten van de IAF

- Denk niet alleen aan de verantwoording, maar juist aan de sturing en (operationele) beheersing. Hier kan je het verschil maken.
- Leg nadruk op een beperkt aantal strategische KPI's, vanuit praktisch oogpunt, én voor de relevantie.
- Richt je op de strategische en materiële onderwerpen en begin met de basismaatregelen (governance, beleid en procedures en data).
- Richt je vooral op waardecreatie van het bedrijf. Compliance is randvoorwaardelijk en staat niet gelijk aan succes en waardecreatie voor de organisatie.
- Gebruik externe (sectorale) benchmarks en normen om prestaties te meten en te vergelijken.

Auditplan, methoden en technieken

- Koppel het audit(jaar)plan aan de strategische ESG- en duurzaamheidsdoelen.
- Neem duurzaamheid (analyse ESG-risico's) systematisch op in de voorbereiding van de audit
- Pak duurzaamheid top down en breed aan, vanuit diverse perspectieven, zoals vanuit strategie, financiën en wet- en regelgeving.

- Voer thema-audits uit en integreer daarnaast duurzaamheid zoveel mogelijk in reguliere (proces)audits.
- Bezie beschikbare en mogelijk verplichte modellen, bespreek de keuze met de stakeholders en leg keuzes expliciet vast om inconsistenties en misinterpretaties te voorkomen.

Afstemming met de organisatie

- Zorg voor formele afstemmomenten met stakeholders om te komen tot relevante en gerichte audits.
- Zorg voor een heldere rolverdeling en communicatie tussen afdelingen. Maak dit onderdeel van een governance-audit.
- Zorg voor een holistische benadering en voorkom dubbel werk door samenwerking en afstemming met alle betrokken afdelingen en de externe accountant.
- Begrijp de verwachtingen van stakeholders, zodat je duidelijke toegevoegde waarde kunt bieden en tevens grenzen kunt stellen aan de rol van de IAF.

Opbouwen van kennis

- Verzamel collega's met intrinsieke motivatie voor (de audit van) duurzaamheid in een kenniskring.
- Bepaal als IAF welke kennis minimaal nodig is. Borg de kennis door interne opbouw en/of externe inhuur.
- Sta met de voeten in de klei om te begrijpen wat er gebeurt en wat de impact is. Gebruik beschikbare data, denk out-of-the-box, betrek 1e en 2e lijns experts, luister naar stakeholders en wees creatief. Organiseer innovatiesessies om tot een vernieuwende en impactvolle auditaanpak te komen.
- Pas niet je eigen kijk op de wereld toe, maar begrijp hoe het management acteert. Het gaat om risicobereidheid, geïnformeerde besluitvorming en goed bestuur, en niet per se om het redden van de wereld.

Inhoud

Voorwoord	3
Belangrijkste bevindingen	4
Uitkomsten survey	4
Aanbevelingen	5
1. Inleiding	7
Achtergrond en doel	7
Onderzoeksvraagstelling	7
Opzet van het onderzoek	8
Response	8
Leeswijzer	9
2. De uitdagingen	10
Wet- en regelgeving	10
ESG Risico's	12
3. De antwoorden: getroffen maatregelen	13
Drijfveren: het waarom	13
Maatregelen - PDCA en Level of Control	13
Modellen en normenkaders	14
4. Dubbele materialiteitsanalyse	17
5. Rol IAF: Het Wat	19
Vorbereiding	19
Tijdsbesteding	20
Geleverde diensten/uitgevoerde activiteiten	20
Stakeholders	21
6. Rol IAF: Het Hoe	22
Wijze van uitvoering	22
Samenwerking met externe accountant	22
Kennis en vaardigheden	23
Kritieke succesfactoren	24
7. Good Practices	25
Bijlage 1: Survey	50

1. Inleiding

Achtergrond en doel

In 2021 bracht IIA Nederland een rapport uit over [Climate Change and Environmental Risk](#). Het rapport gaf informatie over uitdagingen op het gebied van klimaatverandering en hulpmiddelen en technieken om deze uitdagingen aan te pakken als internal auditfunctie (IAF). Het rapport werd goed ontvangen door de IIA-community.

Sindsdien is er veel gebeurd. In de afgelopen drie jaar hebben organisaties en IAF's veel ervaring opgedaan, is er nieuwe wetgeving en zijn nieuwe kaders ontwikkeld. Dat was reden voor IIA Nederland het eerdergenoemde onderzoek te actualiseren. De resultaten van het geactualiseerde onderzoek (uitgevoerd 2024 – 2025) worden in deze publicatie gepresenteerd.

Risk in Focus 2025 laat zien dat 'Climate change, biodiversity and environment sustainability' wordt gezien als een belangrijk risico voor een organisatie. En richting 2028 steeds belangrijker wordt. De tijdsbesteding van een IAF is nu nog relatief beperkt; de verwachting is dat er richting 2028 meer tijd zal worden besteed.

We zien dat Climate Change and Environmental Risk niet apart wordt aangepakt, maar onderdeel is van de 'ESG'-risico's (Environmental, Social and Governance). ESG-onderwerpen worden integraal benaderd, in zowel wetgeving als implementatie binnen de organisatie. Veel van deze onderwerpen zijn immers vaak op de een of andere manier met elkaar verbonden. Dit was reden om de scope van dit onderzoek te verbreden van Climate Change (voornamelijk 'E') naar ESG.

Binnen het beheer van ESG is, geëxpliciteerd in de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), de 'double materiality assessment' een cruciaal onderdeel, nauw verwant aan Enterprise Risks Management (ERM). Daarom besteden we hier speciale aandacht aan.

Weliswaar toont [onderzoek van Forvis Mazars](#) (mei 2025) aan dat de meerderheid van de grote beursgenoteerde bedrijven vrijwillig een volledig CSRD-compliant verslag heeft gepubliceerd, maar [onderzoek van Nextens](#) (maart 2025) onder financiële managers gaf aan dat veel bedrijven in Nederland nog niet klaar zijn voor invoering van de CSRD. Ruim een derde zegt klaar te zijn; 22 procent is nog niet klaar en de rest (43%) is nog niet zeker van de mate waarin men kan voldoen aan de Europese richtlijn. De percentages verschillen als gekeken wordt naar de grootte van het bedrijf en sector. Dit rapport kan hierbij mogelijk ook van dienst zijn.

Onderzoeksvraagstelling

In het onderzoek stonden drie vragen centraal:

1. In hoeverre hebben en krijgen organisaties te maken met ESG-gerelateerde onderwerpen?
2. Wat doen organisaties om (de risico's en kansen van) ESG-gerelateerde onderwerpen aan te pakken?
3. Wat betekent dat voor de rol van de IAF?

Door deze vragen te beantwoorden, wordt beoogd de IAF te ondersteunen om de kansen en bedreigingen van ESG-zaken binnen haar organisatie te bespreken en te auditen.

Opzet van het onderzoek

Het onderzoek bestond uit twee stappen: de survey en de verdiepende interviews, gericht op good practices. De vragenlijst van het onderzoek uit 2021 is als basis gebruikt en aangevuld voor de verbreding van Climate Change naar ESG. De vragenlijst bestond uit vijf delen ([zie bijlage 1](#)):

1. Organisatie en Strategie
2. Dubbele materialiteitsassessment
3. (Re)actie van de organisatie op ESG-risico's
4. Gebruikte modellen/frameworks
5. Rol van de IAF.

De survey is uitgestuurd naar alle hoofden Internal Audit in Nederland. In de survey heeft een aantal IAF's aangegeven bereid te zijn haar ervaringen te delen. Daartoe zijn in totaal 12 verdiepende interviews gehouden, die hebben geresulteerd in 12 'good practices' met een concrete beschrijving van de rol en werkwijze van de betreffende IAF.

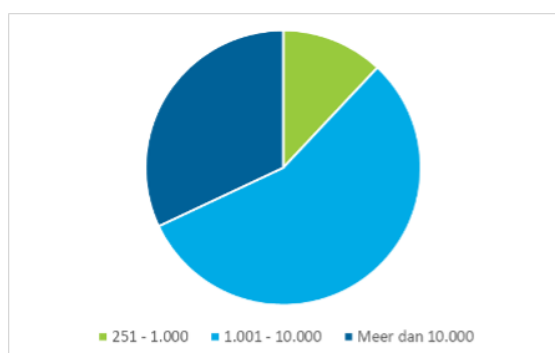
Response

We ontvingen 25 reacties (2021: 63) van de aangeschreven 200 hoofden van IAF's in Nederland. Dit is helaas een lage response, waardoor de resultaten slechts een algemeen beeld geven, er rekening moet worden gehouden met een selectie-bias en geen harde conclusies kunnen worden getrokken.

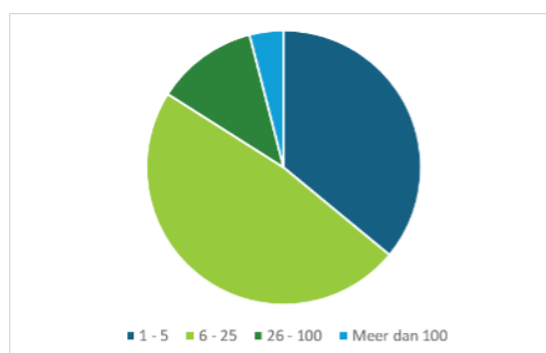
Zoals verwacht werken de respondenten vooral voor grotere organisaties: iets meer dan de helft werkt bij organisaties met tussen de 1.000 en 10.000 medewerkers en bijna een derde vertegenwoordigt meer dan 10.000 medewerkers.

De meerderheid van de IAF's (84%) is relatief klein. 36% heeft 1-5 medewerkers en 48% 6-25 medewerkers.

De kleine auditfuncties, tot 26 medewerkers, zijn verspreid over alle sectoren waarvan 77% in de profit sector. De grotere, vanaf 26 medewerkers, zijn alle werkzaam in de profit sector, waarvan 75% in de financiële sector.



Figuur 1: Omvang organisatie



Figuur 2: Omvang IAF

Leeswijzer

In hoofdstukken 2 t/m 6 worden de resultaten van de survey beschreven, aangevuld met enig literatuuronderzoek. Deze literatuur is via hyperlinks direct te benaderen. Achtereenvolgens wordt ingegaan op:

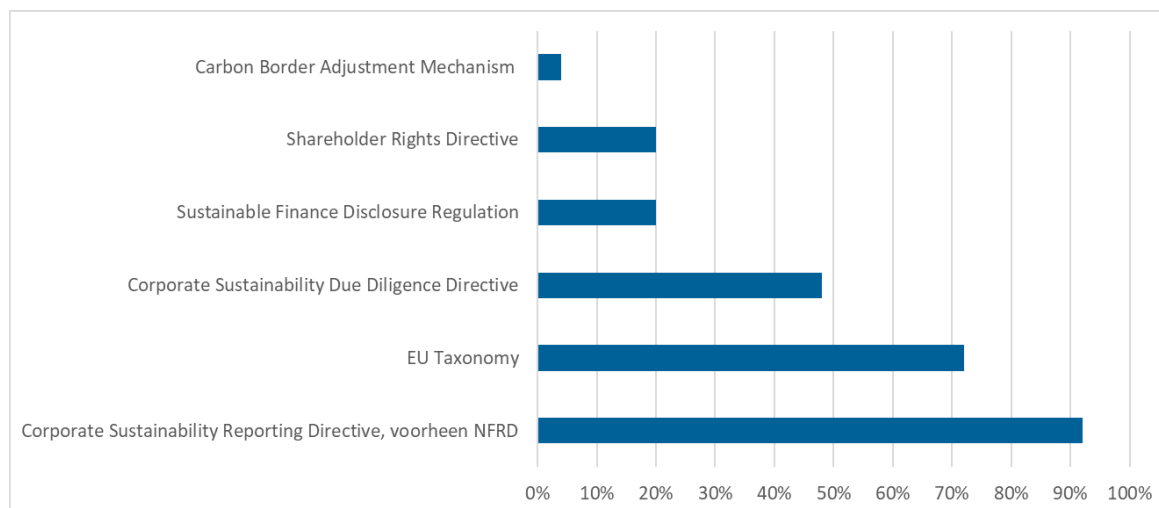
-  (2) De setting, waarin wordt ingegaan op de uitdagingen van de organisaties met betrekking tot ESG-onderwerpen
-  (3) De antwoorden, de door de organisatie getroffen maatregelen om de uitdaging tegemoet te treden
-  (4) De dubbele materialiteitsanalyse, de ervaringen van de organisaties met het uitvoeren van deze analyse
-  (5) De rol van de IAF - het wat, waarin wordt ingegaan op wat de IAF doet qua tijdsbesteding, activiteiten en producten
-  (6) De rol van de IAF - het hoe, waarin de wijze van uitvoering en het verkrijgen van kennis wordt beschreven, alsmede kritieke succesfactoren voor een succesvolle rol op dit gebied.

In hoofdstuk 7 worden de good practices beschreven.

2. De uitdagingen

Allereerst is in het onderzoek gekeken naar de mate waarin organisaties worden geconfronteerd met ESG-wetgevingen en risico's die zij lopen met betrekking tot ESG.

Wet- en regelgeving



Figuur 3: Relevante wet- en regelgeving

Zoals uit figuur 3 blijkt, is de in dit kader meest relevante wetgeving de CSRD, de EU Taxonomy en Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD). Deze wetgeving wordt genoemd door alle sectoren. De overige wetgeving is van toepassing op de profit sector, waarbij de Sustainable Finance Disclosure Regulation specifiek voor de Finance sector en de Carbon Border Adjustment Mechanism voor de Non-finance.

CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD)

In november 2022 is door de Europese Unie de CSRD aangenomen. De CSRD geldt vanaf boekjaar 2024 voor bedrijven die al onder de Non Financial Reporting Directive vielen. Organisaties worden verplicht om te rapporteren over hun impact op milieu, sociale en governance aspecten. De rapporteringsrichtlijnen op deze aspecten zijn vastgelegd in 12 [European Sustainability Reporting Standards \(ESRS\)](#).

Overigens heeft Nederland de CSRD nog niet in de Nederlandse wet- en regelgeving omgezet. [NBA, de Vereniging Effecten Uitgevende Ondernemingen \(VEUO\) en werkgeversorganisatie VNO-NCW hebben gewaarschuwd](#) voor juridische problemen door de te late implementatie van de Europese duurzaamheidsrichtlijn CSRD. Zij vrezen dat er bij het invoeren van de wet met terugwerkende kracht knelpunten zullen ontstaan en riepen begin 2025 de Tweede Kamer op deze terugwerkende kracht niet toe te passen en de implementatiewet pas vanaf het boekjaar 2025 toe te passen.

Dat organisaties de CSRD serieus nemen, blijkt uit [onderzoek van Forvis Mazars](#) (mei 2025): 72 van de 84 onderzochte verslagen van de grote beursgenoteerde bedrijven (uit wave 1) heeft vrijwillig een volledig CSRD-compliant verslag gepubliceerd. Andere organisaties kunnen hiervan leren.

In de publieke sector zijn, ondanks dat men

niet onder deze richtlijnen valt, vrijwillige initiatieven, zoals de [Handreiking duurzaamheidsrapportage decentrale overheden](#).

Het ministerie van Economische Zaken heeft in het [2024 CSRD best practices-rapport](#) vijf zogeheten best practices en tien andere praktijkvoorbeelden van het toepassen van de CSRD in de jaarverslagen over 2023 laten bundelen. Dit rapport beoogt primair de opstellers te helpen bij het implementeren, maar is ook voor internal auditors bruikbaar om kennis van te nemen.

CORPORATE SUSTAINABILITY DUE DILIGENCE DIRECTIVE (CSDDD)

Tevens is in juli 2024 de CSDDD van kracht geworden. Deze richtlijn verplicht bedrijven om te onderzoeken wat de impact op mensenrechten en het milieu is in de waardeketen:

-  Upstream: activiteiten en relaties die voor de eigen organisatie activiteiten plaatsvinden zoals leveranciers van grondstoffen
-  Downstream: relaties die na de eigen organisatie activiteiten plaatsvinden zoals verkoop en levering van producten.

EU TAXONOMY

De EU Taxonomy is per juli 2020 van kracht. Dit is een classificatiesysteem om te bepalen of een activiteit duurzaam is of niet. De EU taxonomy is een van de standaarden die gebruikt moeten worden binnen het rapportagekader van de CSRD.

ONTWIKKELINGEN

Eind februari 2025 heeft de [Europese Commissie een vereenvoudiging](#) van de duurzaamheids-regelgeving (CSRD, CSDDD, EUtaxonomy) geïnitieerd. ECIIA heeft een [factsheet](#) opgesteld met een overzicht van de wijzigingen. Dat zogenaamde omnibuspakket moet de regel-druk verminderen en het concurrentievermogen van Europese bedrijven stimuleren met behoud van de doelstellingen van de Green Deal. De focus van de regelgeving zal zich nu met name richten op grote bedrijven, omdat deze een grotere impact hebben op het klimaat, mens en milieu. De belangrijkste wijzigingen zijn:

CSRD	• +/- 80% van de bedrijven die moeten rapporteren volgens de CSRD hoeft dit niet meer vanwege nieuwe volumecriteria • uitstel tot 2028 voor bedrijven die per 2026 of 2027 moeten voldoen aan de CSRD • versimpeling van de ESRS • vrijwillige rapportagestandaard CSRD voor kleinere bedrijven • verklaring van de accountant blijft beperkte mate van zekerheid (geen redelijke mate van zekerheid op termijn).
CSDDD	• versmalling definitie van stakeholder tot 'direct' getroffen werknemers en hun vertegenwoordigers.
EU taxonomy	• verplichting wordt beperkt tot de grootste bedrijven • gerapporteerd kan worden over activiteiten die deels aan de EU taxonomy voldoen • versimpeling van de tabellen • aanpassing grenswaarden activiteiten waar niet over gerapporteerd hoeft te worden.

De Europese Commissie stelt kortom een forse reductie van de eisen voor. Echter de Commissie verlaagt de uiteindelijke ESG-doelen niet en blijft de duurzaamheidsagenda steunen, zowel wat betreft het reduceren van de impact als het beheersen van risico's. Rapportage is een middel om de voortgang op de doelen zichtbaar te maken. Zoals [Wim Bartels](#) (maart 2025) aangeeft, kan dit, nu wordt teruggegaan naar de kern, voor de IAF betekenen dat wellicht minder aandacht behoeft te worden besteed aan de betrouwbaarheid van de rapportages, maar dat het gesprek over duurzaamheid, de impact en de interne beheersing van de doelen nog even belangrijk blijft. Dat lijkt te worden bevestigd door [een onderzoek van #WeAreEurope](#) waaruit blijkt dat veel organisaties tevreden zijn met de huidige CSRD.

ESG Risico's

In het onderzoek is gekeken naar de ESG-risico's die de organisaties in 2024 lopen en welke zij verwachten te lopen in 2027. De uitvraag is gedaan op basis van de 12 ESRS-rapportagestandaarden van de CSRD.

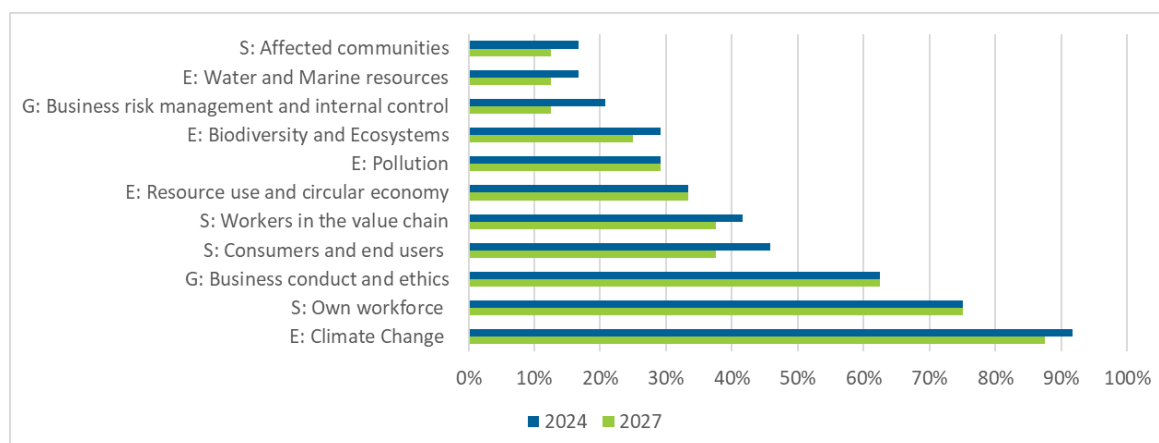
De grootste vijf risico's zijn een combinatie van E, S en G, met daarbij drie S-risico's. Bij zowel de E, S als de G wordt één risico het meest benoemd voor nu én voor 2027:

-  E: Climate change
-  S: Own workforce
-  G: Business conduct and ethics.

De drie meest genoemde risico's worden door alle sectoren als hoogste risico genoemd. Binnen de sectoren zien we een aantal verschillen:

-  Resource use and circular economy (2024: 80%) en Consumers and end users (2024: 60%) worden als hoog risico genoemd in de Non-profit sector
-  Workers in the value chain wordt als hoog risico genoemd in de sector Profit Non-finance (2024: 64%).

De top 5 van verwachte risico's in 2027 is identiek aan die van 2024. De respondenten verwachten op de korte termijn dus geen wijzigingen in de risico's op ESG-gebied voor hun organisatie. Dat sluit niet geheel aan bij [Risk in focus 2025](#) waarin de verwachting is dat de risico's met betrekking tot klimaatverandering, biodiversiteit en duurzaamheid belangrijker worden.



Figuur 4: Belangrijkste risico's

3. De antwoorden: getroffen maatregelen

Na de uitdagingen in hoofdstuk 2, gaat dit hoofdstuk in op de wijze waarop organisaties deze tegemoet treden. Achtereenvolgens wordt ingegaan op het waarom (de strategische drijfveren met betrekking tot ESG), de getroffen maatregelen en de hulpmiddelen die de organisatie daarbij inzet.

Drijfveren: het waarom

Organisaties kunnen verschillende drijfveren hebben als reactie op ESG-ontwikkelingen:

- Compliance met wet- en regelgeving
- Kansen voor verandering
- Bedreigingen en zorgen maken over nadelige gevolgen
- Maatschappelijke verantwoordelijkheid voelen en acteren op ESG-risico's.

Daartoe is gevraagd 100% te verdelen naar rato van het belang van deze drijfveren voor de organisatie.

Over alle sectoren heen zijn compliance met wet- en regelgeving (32%) en het voelen van een maatschappelijke verantwoordelijkheid (35%) de belangrijkste 'waarom'. Dit is vergelijkbaar met het onderzoek van 2021. Toen was echter het verschil tussen compliance (30%) en maatschappelijke verantwoordelijkheid

(46%) groter. De stijging van compliance kan verklaard worden door de invoering van diverse wetgeving op het gebied van ESG (zoals CSRD).

Het merendeel van de organisaties wordt gedreven door alle vier de drijfveren, waarbij deze verschillen per sector:

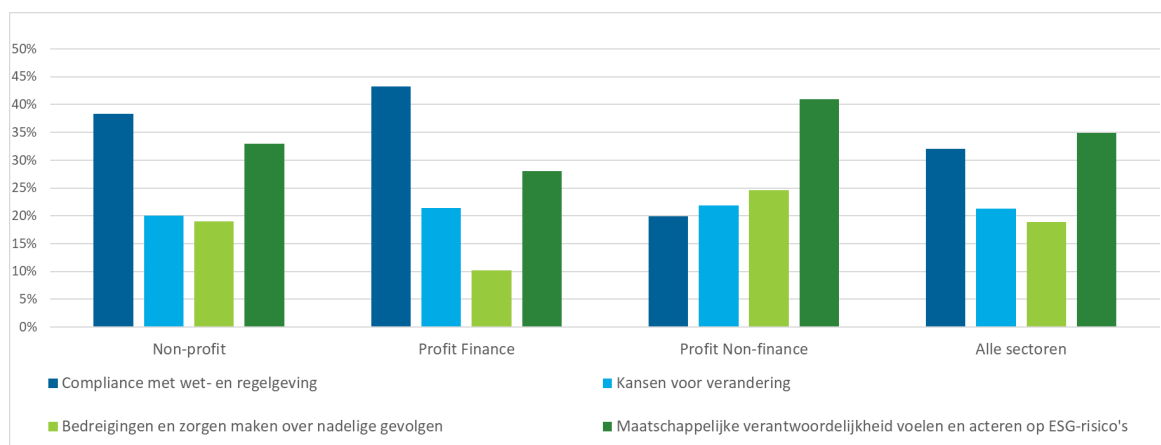
- Compliance is met name van belang voor de Profit Finance en Non-profit sector
- Maatschappelijke verantwoordelijkheid en Bedreigingen zijn de belangrijkste drijfveren voor Profit Non-finance sector.

Overigens zijn er grote verschillen in de drijfveren tussen organisaties binnen dezelfde sector. Dit impliceert dat de drijfveren niet alleen afhankelijk zijn van de sector. Als auditor is het belangrijk kennis te nemen van de drijfveren en de strategie van de organisatie. [De IIA-tool 'Assessing Sustainability Readiness'](#) biedt daar een praktisch hulpmiddel voor.

Maatregelen - PDCA en Level of Control

Voor de vraag hoe de organisaties de impact, risico's en kansen met betrekking tot ESG adresseren is gekeken naar de vier fasen van de PDCA-cyclus.

Organisaties adresseren in de PLAN-fase de



Figuur 5: Waarom organisaties zich bezighouden met ESG risico's (gemiddeld)

impact, risico's en kansen in de dubbele materialiteitsanalyse (97%) en in de bedrijfsvoering door deze op te nemen in hun bedrijfsstrategie (83%), doelstellingen (90%) en KPI's (92%).

In de DO-fase worden vooral de risico's opgenomen in het risicoregister en zijn verantwoordelijkheden voor het reageren op risico's belegd. Het vaststellen van een risk appetite blijkt relatief laag te scoren.

In de CHECK-fase ligt de focus op het monitoren van de gestelde KPI's en doelstellingen uit de PLAN-fase. Het daadwerkelijk monitoren van het optreden van de risico's vindt in mindere mate plaats, wat mogelijk verklaard kan worden door de lage score van de risk appetite in de DO-fase.

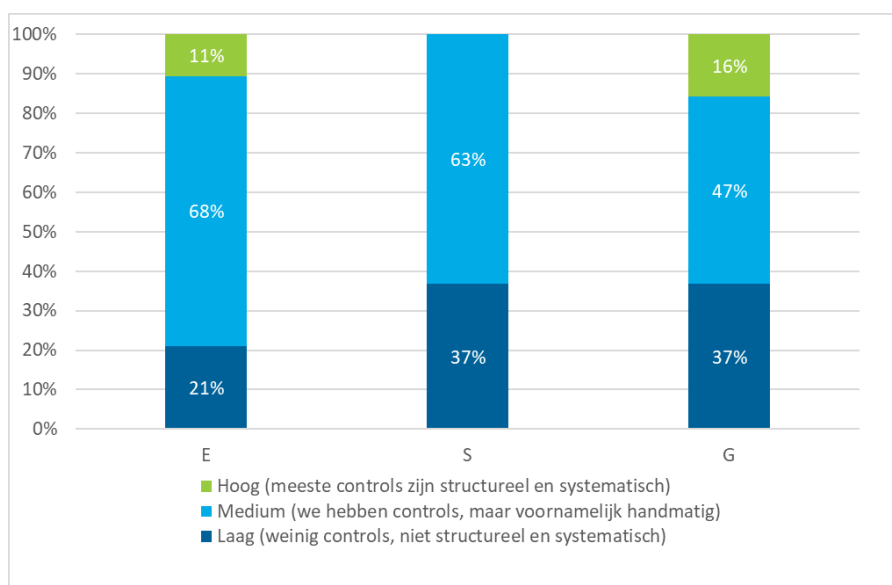
In de ACT-fase sturen organisaties bij op de maatregelen en doelen voor met name de E. Dat doen alle respondenten; voor de S en G gebeurt dat echter maar net iets meer dan 5%. Dat is in lijn met de DO- en PLAN-fase, waarin ook minder aandacht is voor S en G, dan voor E.

Uit [onderzoek van KPMG](#) blijkt dat een groeiend aantal bedrijven duurzaamheidsdoelstellingen koppelt aan de beloning van leidinggevendenden, zie ook [Accountancy Vanmorgen](#) en [Governance-web](#). In mei 2024 bleek al dat grote be-

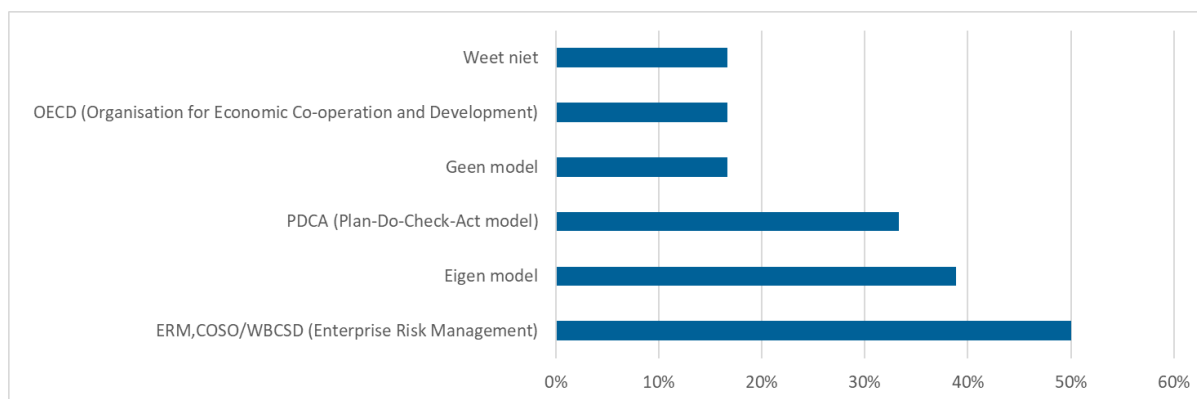
drijven in Nederland topmanagers bonussen geven voor prestaties op sociaal vlak, milieu en verantwoord bestuur. Nieuw onderzoek, bij 375 beursgenoteerde bedrijven uit 15 landen, toont aan dat duurzaamheid wereldwijd een steeds belangrijkere rol speelt in de beloningsstructuren van de raad van bestuur. Bij Nederlandse bedrijven blijft het percentage bedrijven dat de doelstellingen hanteert (88%) gelijk, maar het aantal gekoppelde onderwerpen is sterk toegenomen.

- 🌱 In Nederland hanteert 88% van de 25 onderzochte bedrijven dit beleid, wat hoger is dan het wereldwijde gemiddelde van 78%.
- 🌱 Het aantal duurzaamheidsonderwerpen waarmee de koppeling wordt gemaakt, is toegenomen. Vooral lange termijn doelstellingen worden belangrijker.
- 🌱 De meest voorkomende duurzaamheidsdoelstellingen richten zich op klimaatverandering, specifiek broeikasgasemissies, en het personeelsbestand van bedrijven, met de nadruk op vrouwelijk leiderschap en letselcijfers.

Het niveau van de interne beheersing van de ESG-risico's is voor het merendeel van de organisaties nog voor verbetering vatbaar, en dus nog niet structureel en systematisch (zie figuur 6).



Figuur 6: Niveau van beheersing ESG risico's



Figuur 7: Gebruikte modellen voor risicobeheersing

Het niveau van beheersing verschilt per aspect en sector:

- Een hoge mate van beheersing is aanwezig in de Profit Finance sector (van de E en G), en in de Profit Non-finance sector (voor G)
- Voor de S is de beheersing laag of medium, in de Profit sector voor ongeveer 75% medium, in de Non-profit sector voor 75% laag.

Modellen en normenkaders

Voor het managen van de ESG-doelstellingen en de bijbehorende risico's kan gebruik worden gemaakt van diverse kaders of modellen, voor (a) de beheersing ofwel het risicomanagement, en voor (b) externe rapportages. Door de IAF kunnen deze worden gebruikt als (basis voor het) te hanteren normenkader bij ESG-audits.

MODELLEN VOOR INTERNE BEHEERSING

De belangrijkste conclusies (figuur 7) zijn:

- Vrijwel iedereen (83%) gebruikt, zoals te verwachten, een framework
- Door de organisaties worden meerdere frameworks naast elkaar gebruikt
- De frameworks worden voor de E, S en G gebruikt. Slechts een enkeling geeft aan een framework alleen voor de E te gebruiken
- 39% heeft een eigen framework; dit is veel meer dan in 2021 (16%)
- De meest gebruikte modellen zijn COSO-ERM en PDCA, maar geen enkel framework is heel breed geadopteerd.

Opgemerkt wordt dat COSO haar generieke IC-model specifiek heeft gemaakt voor duurzaamheidsinformatie in haar rapport [Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting \(ICSR\)](#). Ook [IIA Spanje heeft recent een uitgebreide toelichting gepubliceerd](#) over het gebruik van het COSO ICSR als hulpmiddel voor het opzetten, onderhouden en toetsen van een effectief ICSR-systeem, inclusief een concrete beschrijving van de rollen van bestuur, management, interne beheersing en internal audit.



Figuur 8: Gebruikte externe rapportage frameworks

MODELLEN VOOR EXTERNE RAPPORTAGE

Om te rapporteren over ESG-doelstellingen en resultaten wordt met name gebruikt gemaakt van de CSRD en de EU-taxonomy. Dit lijkt logisch aangezien het merendeel van de organisaties compliant met de CSRD en EU-taxonomy wil zijn. Verder blijkt (figuur 8), in lijn met de conclusies voor de beheersmodellen:

- 🌐 Door de organisaties worden meerdere frameworks naast elkaar gebruikt.
- 🌐 De frameworks worden in het algemeen voor de E, S en G tezamen gebruikt. Vijf organisaties gebruiken een framework alleen voor de E. Dit zijn ook frameworks die een sterke focus hebben op de E, zoals IFRS, TCFD en SBTi.

Ten opzichte van het onderzoek in 2021 zien we een verschuiving naar het gebruik van frameworks die verplicht zijn van uit wet- en regelgeving. Zo zijn de CSRD en IFRS 1 en 2 na 2021 in werking getreden.

4. Dubbele materialiteitsanalyse

De dubbele materialiteitsanalyse (DMA) is een van de belangrijkste onderdelen van de CSRD. Hiermee worden de te rapporteren materiële impacts, risico's en kansen in kaart gebracht. En is daarmee het uitgangspunt voor de rapportage op basis van de [ESRS](#).

Deze materiële onderdelen worden bepaald vanuit twee perspectieven:

- 🌐 **Financiële materialiteit (outside-in):** de impact van externe ontwikkelingen/veranderingen op de eigen organisatie. Denk hierbij aan klimaatverandering, ESG wet- en regelgeving. Dit is een financieel risico voor organisaties.
- 🌐 **Impact materialiteit (inside-out):** de impact van de eigen organisatie op de externe omgeving (op mens en milieu). Denk hierbij aan CO₂-uitstoot door organisatie, arbeidsomstandigheden in de keten. Dit heeft te maken met de maatschappelijke verantwoordelijkheid van organisaties richting diverse stakeholders.

De DMA is voor veel organisaties een uitdaging:

- 🌐 **Complexiteit van het concept**
De dubbele materialiteit vereist een bredere blik dan traditionele ESG rapportageprocessen, omdat naast de twee perspectieven bijvoorbeeld ook naar de gehele waardeketen moet worden gekeken.
- 🌐 **Stakeholderbetrokkenheid**
Om impactmaterialiteit goed te beoordelen, moeten diverse interne én externe stakeholders worden geraadpleegd. Dit kost tijd, vereist structuur en kan leiden tot uiteenlopende inzichten.
- 🌐 **Gebrek aan eenduidigheid**
Hoewel de EFRAG in 2024 [guidance](#) heeft uitgebracht hoe een DMA uitgevoerd moet worden, blijken in praktijk nog diverse interpretatieverschillen te zijn, wat geleid heeft tot diverse aanpakken en uitwerkingen.

🌐 Data- en informatievoorziening

Het verzamelen van betrouwbare, relevante ESG-data is lastig, zeker als het gaat om ketenimpact of niet-financiële aspecten die eerder niet systematisch zijn bijgehouden.

🌐 Afstemming tussen afdelingen

ESG-rapportage vraagt om samenwerking tussen verschillende functies zoals duurzaamheid, finance, compliance, HR, inkoop en andere afdelingen – die vaak nog in silo's opereren.

DMA en Enterprise Risk Management

Het is belangrijk de DMA en het 'reguliere Enterprise Risico Management' (ERM) goed op elkaar af te stemmen en waar mogelijk te integreren. Dat voorkomt dubbel werk, maar versterkt ook de governance door één samenhangend en eenduidig geheel van risico's (en kansen) te verkrijgen en daarmee duurzaamheidsrisico's in het risicomanagement en in de strategie van de organisatie te verankeren. Concreet kan deze afstemming en integratie als volgt worden vorm gegeven:

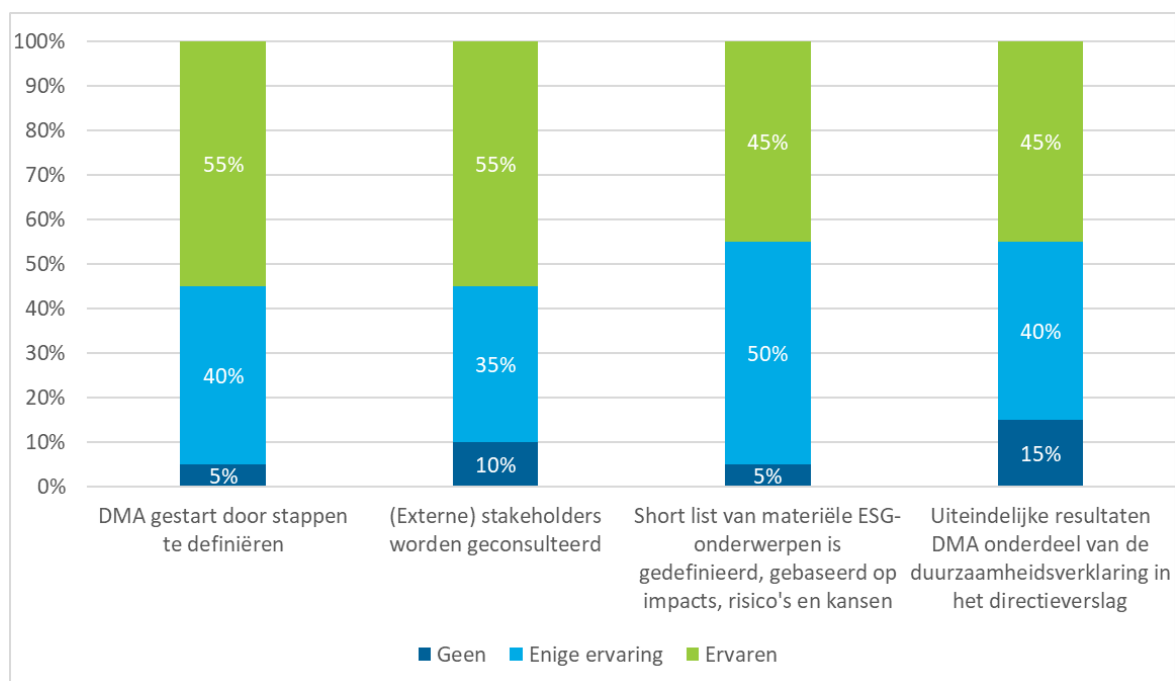
- 🌐 ESG-risico's die uit de DMA komen worden in het ERM-risicoregister opgenomen
- 🌐 Impactmaterialiteit kan leiden tot strategische risico's in het ERM, vooral als stakeholders, zoals aandeelhouders en toezichthouders er belang aan hechten
- 🌐 Financiële materialiteit sluit aan bij reeds bestaande risicocategorieën in het ERM zoals operationeel, reputatie en financieel risico
- 🌐 Risk owners moeten de DMA-materialiteitsaspecten integreren in hun monitoring- en beheersmaatregelen.

Diverse organisaties hebben een handleiding opgesteld voor het uitvoeren van de analyse. Naast het eerdergenoemde richtsnoer van EFRAG (zie p 17) heeft ook de NBA [een stappenplan](#) opgesteld om te komen tot een dubbele materialiteitsanalyse. De uitvoering bestaat uit:

- Definiëren van de te nemen stappen
- Raadplegen stakeholders
- Opstellen short list van ESG-onderwerpen
- Uitkomsten van de DMA opnemen in het duurzaamheidsverslag.

Uit de survey blijkt (figuur 9), dat ongeveer 50% van de organisaties ervaren is en alle stappen van de DMA heeft doorlopen. Slechts een enkele organisatie is nog zonder ervaring. Hoe groter de organisatie, hoe meer ervaring men heeft met het uitvoeren van de DMA. Dat kan komen door de volgorde van implementatie van CRSD, waarin grotere organisaties als eerste aan de verplichtingen moeten voldoen, maar ook het gevolg zijn van de voor de DMA vereiste capaciteit.

Op de rol van de IAF bij de DMA wordt in de volgende hoofdstukken nader ingegaan.



Figuur 9: Ervaring met uitvoeren DMA

5. Rol IAF: Het Wat

In dit hoofdstuk gaan we in op de rol van de IAF. [Wim Bartels noemde in een blog](#) in 2023 de internal auditors de Verbindingstroepen voor duurzaamheid, en gaf ook aan dat zij zich toen nog maar weinig lieten horen: “ze hebben een essentiële taak: ervoor zorgen dat die rapportages niet bij mooie en loze woorden blijven, maar dat ze worden vertaald in met de strategie uitgelijnde processen en sturing. Door te auditen, door het bestuur scherp te houden, door bloot te leggen waar doelstellingen niet gehaald gaan worden. En natuurlijk door te helpen bij het opzetten van oplossingen daarvoor.” Dit en volgend hoofdstuk proberen daarvoor de handvatten te geven.

We kijken daarbij eerst naar het ‘wat’. Het ‘hoe’ wordt in hoofdstuk 6 uitgewerkt. Met het ‘wat’ doelen we op de activiteiten van de IAF op het gebied van ESG: de tijdsbesteding, de geleverde diensten en uitgevoerde activiteiten en de stakeholders met wie dat wordt besproken.

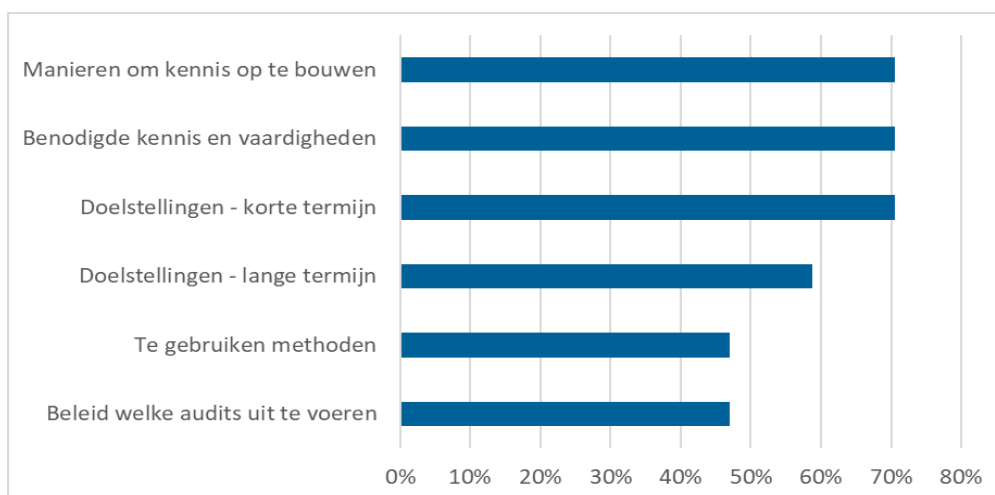
Voorbereiding

IAF's hebben ter voorbereiding van het auditen van ESG, met name de volgende zaken uitgewerkt:

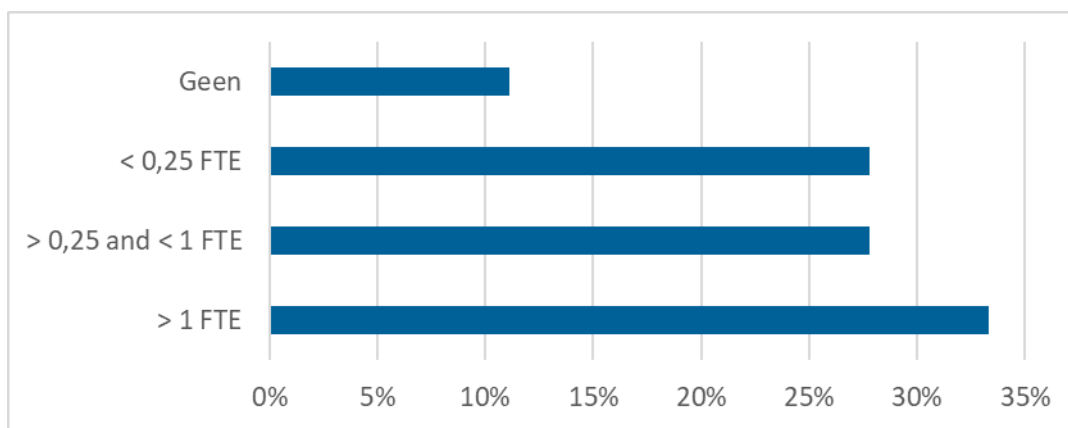
- De korte en lange termijn doelen
- De benodigde deskundigheden
- De wijze hoe die deskundigheid te verkrijgen.

Andere aspecten, die minder vaak expliciet vooraf lijken te worden uitgewerkt, zijn de procedures en methoden om te gebruiken. Dat kan zijn omdat ESG-audits conform de bestaande methodiek van de organisatie worden uitgevoerd.

De meerderheid pakt de voorbereiding van het auditen van ESG als geheel op, in plaats van per aspect (E, S of G).



Figuur 10: Voorbereiding auditen ESG



Figuur 11: Tijdsbesteding aan ESG in FTE

Tijdsbesteding

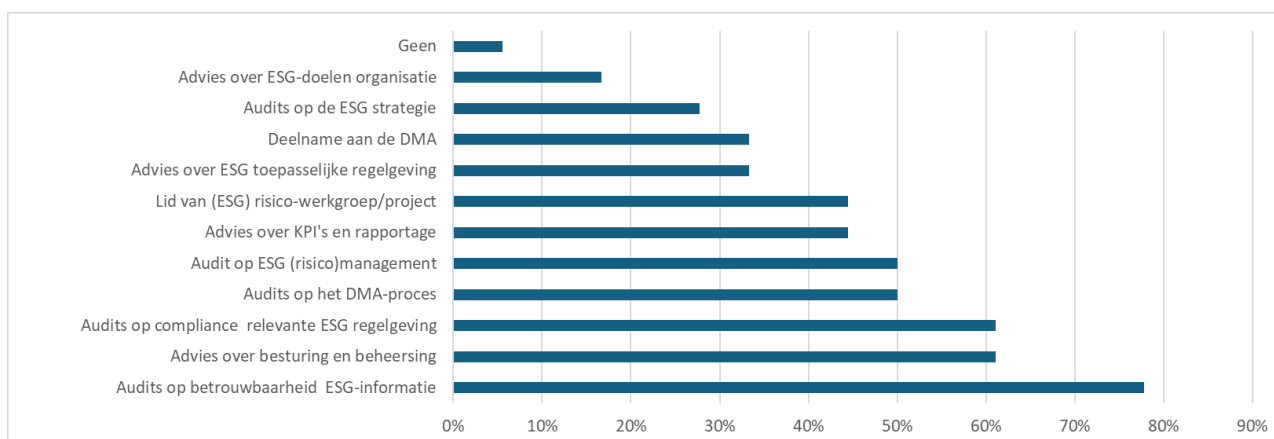
Figuur 11 geeft aan dat de tijdsbesteding van de IAF (in FTE) sterk varieert. Zoals te verwachten is deze afhankelijk van de omvang van de IAF en de organisatie. Gemiddeld geldt dat tijdsbesteding toeneemt met de omvang van de IAF en de omvang van de organisatie. Bij de grotere organisaties besteedt meer dan de helft van de IAF's meer dan 1 FTE aan ESG-onderwerpen. Bij de kleinere organisaties (1-10K) bestaat een diverser beeld. Het merendeel besteedt tussen de 0,25 en 1 FTE aan ESG-onderwerpen, een enkeling minder, een enkeling meer.

Opvallend is dat twee IAF's nog geen tijd besteden aan ESG-onderwerpen. Deze organisaties verwachten in de toekomst wel tijd te gaan besteden aan ESG-onderwerpen.

Qua focus van het werk is de tijdsbesteding aan G hoger dan die voor E en S. Dat komt waarschijnlijk doordat G tot de traditionele werkvelden van de IAF behoort. De verwachting van de respondenten is dat in 2027 iets meer tijd aan G, en substantieel meer tijd aan E en S zal worden besteed. Qua tijdsbesteding betekent dit concreet van minder dan 5% naar tussen de 5 en 10%.

Geleverde diensten/uitgevoerde activiteiten

IAF's bieden een breed scala aan activiteiten op het gebied van ESG; dat omvat zowel assurance als advies, maar door enkelen ook participatie in een projectgroep of in de DMA van de organisatie.



Figuur 12: Uitgevoerde audit werkzaamheden ESG-risico's

Overall kan worden gesteld dat meer aandacht aan assurance wordt besteed dan aan advies. Voor wat betreft de assurance richt ongeveer driekwart zich op de betrouwbaarheid van informatie, 60% op compliance en 50% (ook) op het (risk)management en het DMA-proces. Advies wordt, in het verlengde van de expertise van de IAF, vooral gegeven op het gebied van interne beheersing; iets minder vaak op de gewenste KPI's en wijze van rapporteren respectievelijk de van toepassing zijnde wetgeving. Een enkele IAF geeft ook advies over de doelen van de organisatie.

Ten opzichte van het onderzoek van 2021 wordt aan assurance en advies veel meer aandacht besteed.

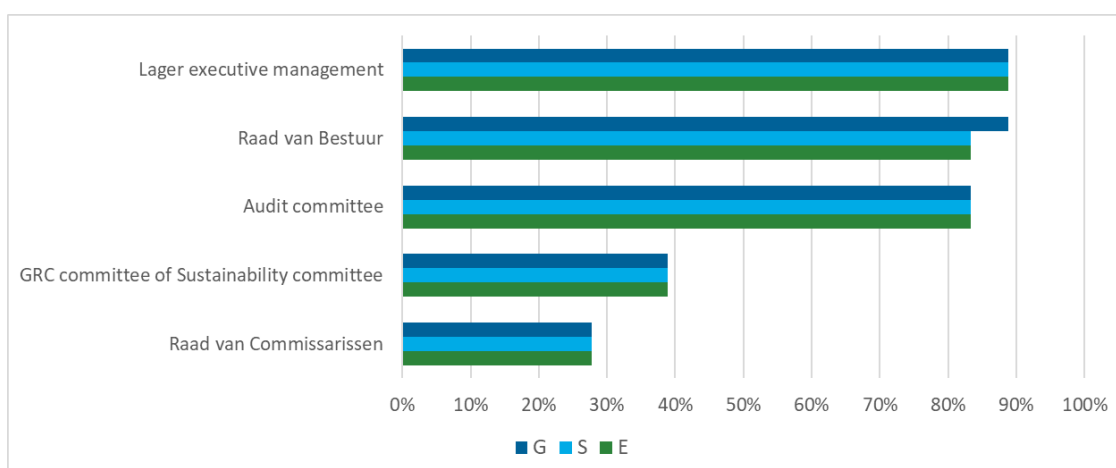
In het onderzoek is ook gekeken naar de aard van de activiteiten op elk van de gebieden E, S en G. Voor zowel E, S en G geldt een heel divers beeld; er is duidelijk geen uniform beeld van wat de IAF wel/niet zou moeten doen: vier organisaties geven (vrijwel) alleen advies, twee hebben een sterke focus op assurance. Vaak is sprake van een combinatie van advies en audit maar in behoorlijk verschillende verhoudingen.

Zoals ook door KPMG in haar [Klimaatbrief 2025](#) is aangegeven, hangen de diverse gebieden van assurance nauw met elkaar samen en is het belangrijk CSRD niet als 'compliance-oefening' te zien. De CSRD gaat niet alleen om rapportage, maar uiteindelijk om inzicht in de realisatie van de ambities van organisaties. Uiteindelijk is de regelgeving een middel, niet het doel. Het doel is om impact te maken met een eigen ESG-strategie en uniform inzicht te krijgen in de ESG-prestaties van bedrijven.

Stakeholders

Voor wat betreft de stakeholders waarmee de IAF de ESG-impacts, risico's en kansen bespreekt, bestaan er nauwelijks verschillen tussen E, S en G.

Deze worden door vrijwel iedereen besproken met Audit Committee, Raad van Bestuur en het lagere management. Een kleine 30% van de respondenten bespreekt dit met gehele Raad van Commissarissen en een kleine 40% met de GRC of Sustainability Committee.



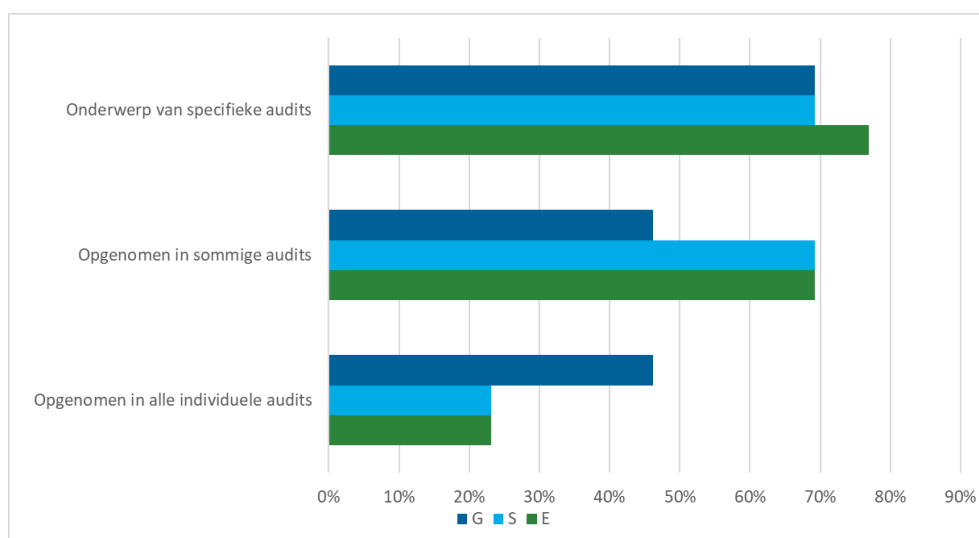
Figuur 13: Stakeholders waarmee ESG-impact, risico's en kansen worden besproken

6. Rol IAF: Het Hoe

Na in het vorige hoofdstuk te hebben gekeken naar 'wat' de IAF doet en kan doen, gaan we hier in op de vraag 'hoe' men dat doet dan wel kan doen: de wijze van auditen, de samenwerking met de externe accountant, het verkrijgen van kennis, alsmede de kritieke succesfactoren voor een succesvolle rol op dit gebied.

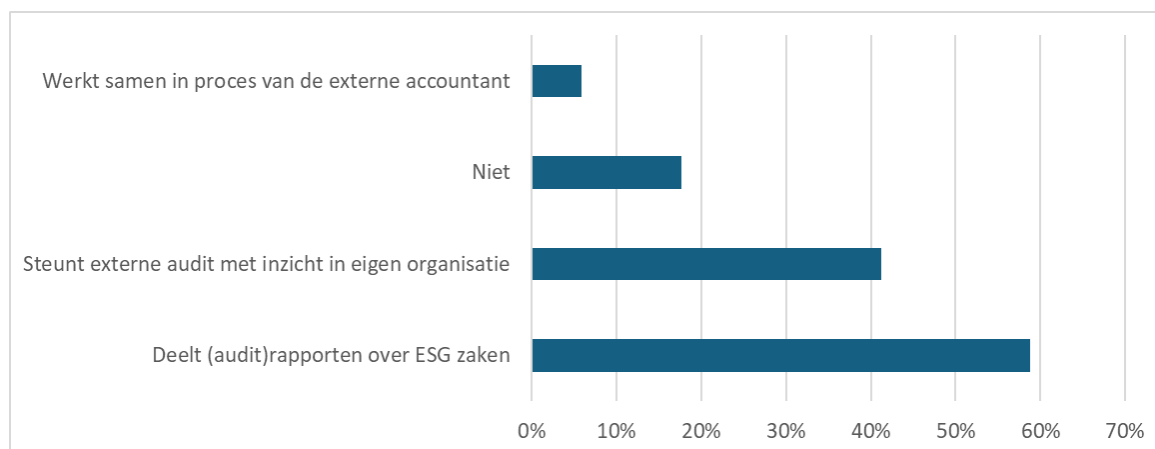
Wijze van uitvoering

In het onderzoek is gevraagd op welke wijze de auditactiviteiten worden uitgevoerd. Dat geeft een divers beeld: de meeste respondenten onderzoeken ESG als specifieke audit en als onderdeel van sommige audits. Een klein aantal IAF's (ongeveer 23%) neemt E en S mee in alle audits. Dat is (voor de S) wel duidelijk meer dan in het vorige onderzoek, toen dit slechts het geval was bij minder dan 10%. Meer IAF's, ongeveer de helft, doet dat voor G.



Figuur 14: Wijze van uitvoering audits

Samenwerking met extern accountant



Figuur 15: Samenwerking externe accountant

De samenwerking met de externe accountant is relatief beperkt:

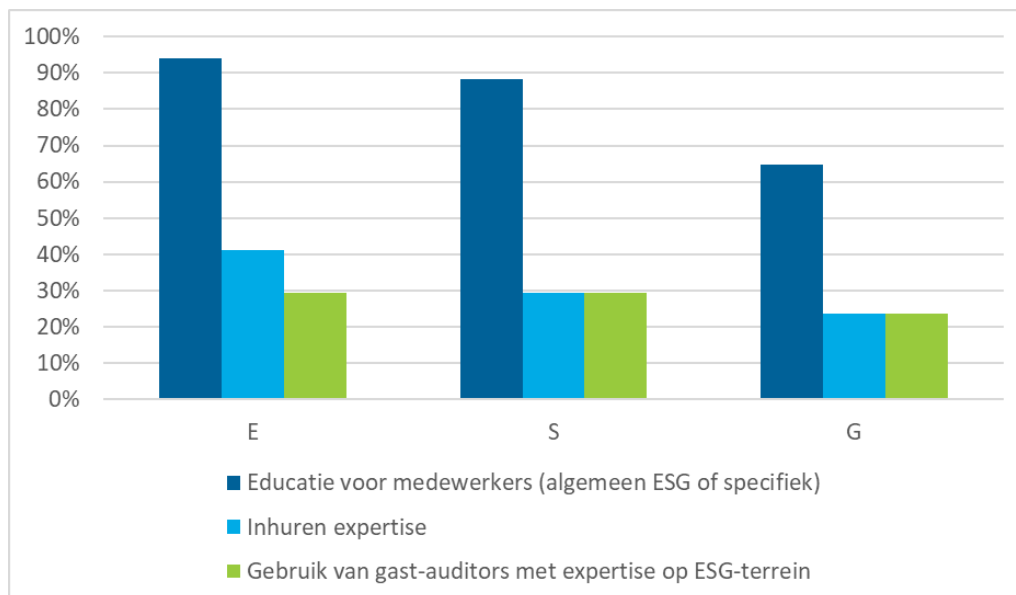
- Een kleine groep (18%), uit de Profit Finance en Non-profit sector, werkt niet samen. Dit is minder dan in 2021 toen dat 38% was.
- Ondersteuning betreft met name het beschikbaar stellen van informatie. Een kleine meerderheid doet dat via het beschikbaar stellen van auditrapporten over ESG-zaken (59%). Opvallend is dat dit alleen wordt gedaan door de beide profit sectoren. Daarnaast stelt 41% informatie beschikbaar door het geven van inzicht in de organisatie.
- Slechts een enkeling (6%) werkt samen in het proces van externe assurance. Dat kan komen doordat de externe accountant slechts beperkt gebruik mag maken van interne ondersteuning en een mogelijke bewuste keuze voor een complementaire scope.

- Eén van de respondenten uit de Non-profit sector geeft aan dat “de externe auditor de IAF coacht bij het opstellen van de fit/gap analyse voor de CSRD (zolang die nog niet verplicht is)”.

Kennis en vaardigheden

Om haar rol goed te kunnen spelen, maakt iedere IAF gebruik van trainingen. In lijn met de mate van ontwikkeling, geldt dat vooral voor E en S.

Twee andere belangrijke bronnen zijn de inhuur van expertise en het inzetten van gast-auditors met expertise op een specifiek topic. Afhankelijk van het topic wordt dat door 25% tot 40% van de IAF's gedaan.

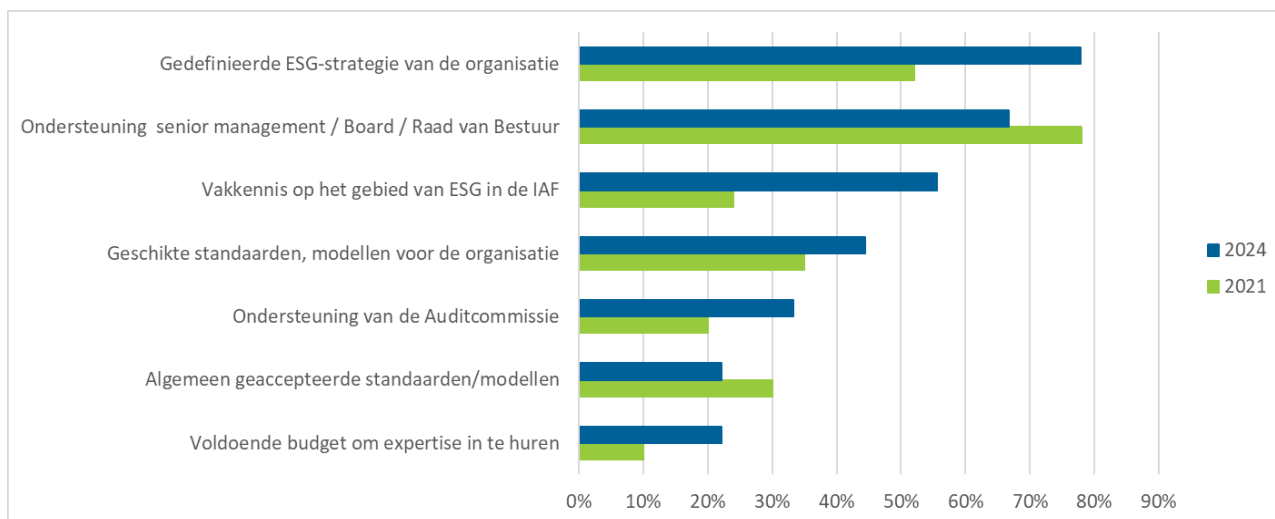


Figuur 16: Kennis en vaardigheden

Kritieke succesfactoren

Hiervoor gingen we met name in op de vereiste kennis en kunde van de auditors voor het auditen van ESG-risico's. Bij de vraag naar de factoren die bepalend zijn voor het succesvol auditen van ESG-risico's blijkt nog meer de nadruk te liggen op het belang dat de organisatie eraan geeft. Net als in 2021 zien de meeste CAE's de geformuleerde strategie (78%) en de steun van het management (67%) als belangrijkste succesfactoren. Wel was het relatieve belang van beide in 2021 net andersom.

De expertise binnen de IAF (56%) scoort wel sterker dan in 2021 (toen 24%). Tenslotte spelen voor de organisatie bruikbare standaarden (44%) en steun van de AC (33%) een rol, vergelijkbaar met maar net hoger dan de getallen uit 2021 (35% en 20%). Opvallend is dat het budget nauwelijks wordt gezien als kritieke succesfactor, net als algemeen geaccepteerde standaarden.



Figuur 17: Kritieke succesfactoren 2024 vs 2021

7. Good practices

Om de auditor concrete voorbeelden en handvatten te geven, beschrijft dit hoofdstuk twaalf good practices, van IAF's die ruime ervaring hebben op het gebied van het auditen van de ESG.

In elk van de good practices wordt kort beschreven hoe de organisatie omgaat met ESG en sustainability, waarna wordt beschreven wat de IAF doet en op welke wijze. Ten slotte wordt een aantal tips gegeven.

Met deze selectie van good practices dekken we een groot deel van de mogelijke activiteiten door de IAF af, voor de diverse sectoren.

Activiteiten IAF	CSRD-project	DMA	Audit (reporting) NFI	Audit (risico) management
Profit - Financiële sector	1. ABN AMRO 7. ING	9. Mollie	2. Achmea 7. ING	1. ABN AMRO 2. Achmea 7. ING
Profit - Niet- financiële sector	5. ANWB 6. Heineken 10. PostNL	8. KPN 10. PostNL 11. Randstad	4. Alliander 8. KPN 11. Randstad	4. Alliander 6. Heineken 10. PostNL 11. Randstad
Non-Profit sector		12. UvA	3. ADR	3. ADR 2. UvA

CASE 1 ABN AMRO

In [het IIA-onderzoek van 2021](#) was Group Audit van ABN AMRO ook opgenomen als Good Practice. Veel van de toen genoemde activiteiten worden nog steeds met succes uitgevoerd. Hieronder een korte samenvatting, aangevuld met nieuwe ontwikkelingen.

Organisatie/positionering

ABN AMRO is aanbieder van financiële dienstverlening en advies variërend van leningen, hypotheek tot sparen, betalingen en investeringsbeslissingen. De bank gebruikt haar expertise om klanten te ondersteunen bij financiële beslissingen – of het nu gaat om het kopen van een huis, het starten van een bedrijf of het doen van beleggingen. ABN AMRO heeft meer dan 21.000 medewerkers (fte's), waarvan het merendeel – ruim 86% – in Nederland is gevestigd. De bank heeft 5 miljoen klanten en 365.000 zakelijke klanten. In 2024 realiseerde de bank een operationele winst van 8.861 miljoen euro en een nettowinst van 2.403 miljoen euro.

ESG is opgenomen in de strategie van de bank. Ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheid bieden kansen: immers het ondersteunen van klanten met advies en financieringsoplossingen op dit gebied komt ABN AMRO ook ten goede. Er zijn echter ook uitdagingen: duurzaamheidsregelgeving, toezeggingen die de bank heeft gedaan t.a.v. klimaatstrategie en maatschappelijke druk stellen ABN AMRO bloot aan een breed scala aan reputatie- en juridische risico's als de verwachtingen niet worden waargemaakt. Naarmate ABN AMRO – net als andere banken – groeit in haar (ESG)-activiteiten, moet zij ook rekening houden met externe regelgeving (zoals de CSRD). ABN AMRO hanteert een strategie, waarbij zij haar

klanten wil ondersteunen tijdens de noodzakelijke transitie naar een 'net zero' economie in 2050 ondersteunen. Toekomstige juridische en financiële gevolgen zijn denkbaar als klanten ondermaats presteren op duurzaamheidscriteria. ABN AMRO beheert actief duurzaamheidsrisico's door dit type risico op te nemen in haar risicomanagement, met name in haar kredietrisicomanagement.

Nadat in 2023 al een start was gemaakt met de CSRD in het jaarverslag, heeft ABN AMRO in 2025 voor het eerst een jaarverslag opgeleverd overeenkomstig de CSRD ([ABN AMRO annual report 2024](#)). In

Activiteiten van de IAF

ABN AMRO Group Audit biedt de organisatie onafhankelijke, risico gebaseerde, objectieve zekerheid, inzicht en vooruitzicht ter ondersteuning van de realisatie van de doelstellingen van ABN AMRO. Group Audit bestaat uit 143 fte's, met lokale teams in Frankrijk, Duitsland, België en de VS. De structuur van Group Audit is een afspiegeling van de organisatie met audit teams per business line.

Voor bepaalde overstijgende thema's zijn assurance circles, zo ook voor Sustainability. Deze dienen als kenniscentrum, maar bieden ook assurance op dat betreffende thema. Een circle met deelnemers uit alle audit teams komt eenmaal per maand bij elkaar, naast een tweewekelijkse update van een half uur. Een circle definieert de op te leveren deliverables, zoals werkprogramma's, kennissessies, awareness programma's, trainingen, maar ook tweede lezer van sustainability aspecten in audit rapporten. Recent is een groep van ambassadeurs gevormd die extra training krijgen en ondersteunen in hun eigen audit team op sustainability audit aspecten.

Group Audit is hiermee een deskundige gesprekspartner voor management op het gebied

van sustainability. De sustainability experts zitten in de 1e en 2e lijn.

Sustainability is gedefinieerd als risicotype, geheel geïntegreerd in de risico taxonomie en het risicomanagement van de bank, waarover dus ook door Corporate Sustainability Risk wordt gerapporteerd.

Group Audit hanteert een integrated audit approach, waarbij sustainability in elke audit wordt meegenomen, vanuit doelstelling- of risicoperspectief. Dit wordt tijdens de planning en oriëntatiefase van de audit ingevuld, op basis van een verplichte sectie in het Planning & Oriëntatie wat aan het begin van de audit opgesteld dient te worden. Jaarlijks worden ook een aantal specifieke sustainability audits uitgevoerd.

Group Audit levert inzicht en zekerheid aan de Raad van Bestuur door onder meer de belangrijkste bevindingen uit de diverse audits en accountmanagement gesprekken op te nemen in een kwartaalrapportage ('management-letter'). Thema's als ESG risk management, integratie van sustainability in de bedrijfsprocessen en datakwaliteit komen daarin regelmatig terug.

Group Audit heeft over het jaarverslag jaar 2023 en 2024 een CSRD readiness assessment uitgevoerd, wat erg gewaardeerd werd door de organisatie. Hierbij is ook gekeken of externe GRC tooling op een effectieve wijze is ingezet in het rapportage proces.

De (limited) assurance activiteiten op de "CSRD sustainability statements" in het geïntegreerde jaarverslag zijn geheel door de externe accountant uitgevoerd. Die keuze is gemaakt om geen overlap te creëren tussen de werkzaamheden van externe en interne auditor. Group Audit heeft wel een adviserende rol in de external disclosure commissie (sub commissie van de Raad van Bestuur) vanuit een brede blik en kennis die IAF heeft op de gehele organisatie.

Adviezen voor andere IAF's

- 🌐 Zorg dat er een duidelijke koppeling van het auditplan met de strategische doelstellingen van de organisatie is. Als de organisatie sustainability doelen heeft geformuleerd, geeft dat de internal auditor een goede referentie.
- 🌐 Neem sustainability mee als integraal onderdeel van je audit approach, besteed hier voldoende aandacht aan bij de voorbereidingen van de audit (analyse van ESG-risico's).
- 🌐 Creëer voor een grotere IAF een 'kenniskring' en verzamel daarbij mensen met een intrinsieke motivatie en enthousiasme om het sustainability onderwerp te auditen.

CASE 2 Achmea

Organisatie/positionering

Achmea is een brede financiële dienstverlener met merken als Centraal Beheer, Interpolis en Zilveren Kruis. Achmea heeft ongeveer 18.000 fte's, waarvan meer dan 14.000 in Nederland werken. Met de visie 'Duurzaam Samen Leven' geeft Achmea invulling aan de aanpak van duurzaamheid. Deze strategie is afgestemd op de milieu, sociale en governance (ESG)-pijlers. Op vier maatschappelijke domeinen - gezondheid dichterbij - inkomen voor nu, straks en later - slimme mobiliteit - onbezorgd wonen & werken - wil Achmea onderscheidend zijn op vijf 'Sustainable Development Goals': SDG 3 (Goede gezondheid en welzijn), SDG 8 (Waardig werk en economische groei), SDG 10 (Ongelijkheid verminderen), SDG 11 (Duurzame steden en gemeenschappen) en SDG 13 (Klimaatactie).

Vanaf 2021 geeft Achmea versnelling aan ambities en prestaties op het gebied van duurzaamheid, zoals het verminderen van de CO₂-emissies en het aanscherpen van het fossiele beleggingsbeleid. Dit uit zich in stijgende ESG-scores van externe ratingbureaus.

In het jaarverslag 2024 is voor het eerst gerapporteerd in overeenstemming met de CSRD. Daarvoor heeft een herbeoordeling van de materiële thema's plaatsgevonden, waarbij op basis van de waardeketen input is gevraagd van relevante interne en externe stakeholders.

Activiteiten van de IAF

De IAF bestaat uit circa zestig auditors, met diverse (audit-)achtergronden.

De IAF heeft een expertise team, bestaande uit enkele auditors binnen de afdeling met affini-

teit en kennis op het gebied van duurzaamheid. Zij volgt relevante opleidingen op dit gebied en zorgt voor kennisuitwisseling door het organiseren van masterclasses en ondersteuning van andere auditors bij duurzaamheidsaspecten binnen de audits.

Periodiek overleg vindt plaats met de directeur duurzaamheid, business verantwoordelijken, de divisies, de 2e lijn en met de externe accountant om te zorgen dat de IAF op de hoogte blijft van duurzaamheidsontwikkelingen en inspeelt op relevante risico's en interne beheersingsvraagstukken. De IAF neemt ook deel aan de vaktafel duurzaamheidswet- en regelgeving om vanuit de 1^e en 2^e lijn ontwikkelingen te betrekken in haar werkzaamheden.

De IAF hanteert onderstaande werkwijze voor het thema Duurzaamheid:

Risicoanalyse Duurzaamheid: De IAF actualiseert jaarlijks de analyse van de duurzaamheidsrisico's. De risico's betreffen onder meer de realisatie van duurzaamheidsdoelen in een veranderende omgeving, het voldoen aan duurzaamheidswet- en regelgeving en de financiële risico's als gevolg van ESG-gebeurtenissen.

Auditplan Duurzaamheid: Vanaf 2025 stelt de IAF een specifiek Auditplan Duurzaamheid op, als onderdeel van het auditjaarplan. Dit plan bevat acht audits, onder meer naar (de interne beheersing van) duurzaam beleggingsbeleid, totstandkoming kwantitatieve CSRD-data en social- & greenwashing in uitingen van Achmea.

Audit naar de totstandkoming van kwantitatieve CSRD-data

De IAF voert in 2025 een audit uit naar de totstandkoming van kwantitatieve CSRD-data in het Jaarverslag, zoals CO₂-emissies vanuit beleggingen, financieringen en verzekeringen. Het doel van de audit is om assurance hierover te verstrekken. Het normkader hiervoor richt zich onder meer richt op vereisten aan de data, controles op

inputdata, totstandkomingsproces, uitkomsten en soft controls.

Audit social- en greenwashing

In 2025 voert de IAF een audit uit naar social & greenwashing, dat wil zeggen naar de interne beheersing van het inherente risico op misleidende duurzaamheidsbeweringen in allerlei vormen van communicatie. In de voorbereiding hierop betreft de IAF vanuit de 2e lijn en organiseert een innovatiesessie met experts binnen de IAF. De opgedane ervaringen kan de IAF gebruiken bij de aanpak van 'reguliere' audits. Daarmee streeft de IAF naar continu verbeteren.

Integratie Duurzaamheid in reguliere audits:

Naast specifieke duurzaamheidsaudits integreert de IAF aspecten van duurzaamheid in reguliere audits, zoals de audits naar verzekeringstechnische en financiële risico's bij schade als gevolg van storm of wateroverlast, het ORSA-proces, productontwikkelingsproces en het inkoopproces.

Rapportages Duurzaamheid: In aanvulling op de hiervoor genoemde audits, rapporteert de IAF over duurzaamheid in de kwartaal- en jaarlijkse rapportage aan de Raad van Bestuur en aan het Audit & Risk Comité.

Adviezen voor andere IAF's

-  Pak duurzaamheid top down en breed aan vanuit diverse perspectieven, bijvoorbeeld strategie, financieel en wet- en regelgeving.
-  Zorg voor een duidelijke structuur (auditplan en risicoanalyse) en formele afstemmomenten binnen de organisatie, om te komen tot een gerichte en gedragen auditaanpak en integratie binnen de governance.
-  Voer thema-audits uit, zoals naar de interne beheersing van ESG stuur-/ verantwoordingsinformatie, de interne sturing en monitoring op aangegane ESG commitments, de borging van ESG-wetgeving in de organisatie, performance management op ESG-doelstellingen en de eerder genoemde audit naar social- en greenwashing. Integreer daarnaast duurzaamheid zoveel mogelijk in reguliere (proces)audits.
-  Ga de diepte in en sta met de voeten in de klei om te snappen wat er gebeurt en wat de impact is om daarmee toegevoegde waarde te leveren. Gebruik daarbij beschikbare data, denk out of the box, betrek 1e en 2e lijns experts, luister naar stakeholders en ben creatief en organiseer innovatiesessies met het auditteam om tot een vernieuwende en impactvolle auditaanpak te komen en de opgedane ervaringen te gebruiken bij het uitvoeren van 'reguliere' audits.



CASE 3 ADR

Activiteiten van de IAF

De Auditdienst Rijk (ADR) is de onafhankelijke interne auditor van de Rijksoverheid en de Audit Autoriteit in Nederland voor de Europese Commissie. Vanuit wettelijke grondslag en in opdracht van de ministeries voert de ADR verschillende vormen van dienstverlening uit: de certificering van de jaarverslagen, het onderzoeken van het beheer en grote projecten, risico-gestuurde en gevraagde dienstverlening en opdrachten voor de Europese Unie.

Duurzaamheid op de strategische agenda

Sinds 2021 is duurzaamheid als thema opgenomen in de strategische auditagenda van de ADR. Bij de herijking voor de periode 2025–2028 is dit thema onverminderd belangrijk gebleven. In de eerste jaren richtten de onderzoeken zich met name op de CO₂-Prestatieladder, maar sinds 2024 is er een duidelijke verbreding en verdieping zichtbaar. De vraag naar audits op het gebied van duurzaamheid is toegenomen, wat resulteerde in een gevarieerd onderzoeksportfolio.

Dit hebben wij bereikt door specifieke capaciteit vrij te maken en een themagroep Duurzaamheid op te richten. Deze themagroep is bewust samengesteld uit collega's uit zowel de operational audit als de financial audit. Daarnaast is ervoor gekozen om in te zetten op onderzoeken in de gehele PDCA-cyclus rond duurzaamheid, dus zowel sturing, beheersing als verantwoording.

Door deze multidisciplinaire en brede focus kon de ADR kennis uitbreiden, het netwerk vergroten en daardoor meer onderzoeksvragen creëren en beantwoorden.

Verantwoordingsonderzoek als ingang

In 2024 lag de nadruk op verantwoordingsonderzoeken, mede omdat de ADR binnen de Rijksoverheid bekend staat om haar expertise op dit terrein. Onderzoeken richtten zich onder meer op pre-assurance van ministeriële duurzaamheidsverslagen. Deze waren primair bedoeld om verbetermogelijkheden te signaleren, met als doel de kwaliteit van de verslaggeving te versterken. In dit kader heeft de ADR een groeimodel voor duurzaamheidsverslagen ontwikkeld: begin eerst met een verslag waarmee je probeert stakeholders te inspireren (publicitair verslag), bouw dit uit naar een verslag volgens standaarden zoals de GRI en overweeg tenslotte assurance op het verslag.

Ook voerde de ADR met behulp van data-analyse een rijksbreed inventariserend onderzoek uit naar de stand van zaken rondom duurzaamheidsverslaggeving. Dit bracht in kaart op welke wijze en met welke diepgang ministeries rapporteren over duurzaamheid.

Verbreding naar sturing en beheersing

Hoewel de focus in eerste instantie lag op verantwoording, zag de ADR het belang in van een bredere aanpak. Om opdrachtgevers te stimuleren ook sturing en beheersing te laten onderzoeken, zijn in 2024 proactief onderzoeksvoorstellen gedaan.

De combinatie van de vraag blijven prikkelen en het uitbreiden van kennis en netwerken door de onderzoeken op het gebied van verantwoording, heeft geleid tot interessante onderzoeken op het gebied van sturing en beheersing. Zo zijn de onderzoeken naar de CO₂-Prestatieladder inmiddels uitgebreid naar de meerderheid van de ministeries.

Daarnaast onderzoekt de ADR hoe duurzaamheid geborgd is in bestuurlijke besluitvorming en op welke wijze duurzaamheidsdoelstellingen kunnen worden ingebed in de lijnsturing van een ministerie. De verschuiving van alleen verantwoordingsonderzoeken naar de volledige managementcyclus (sturing, beheersing, verantwoording) is mede mogelijk gemaakt door

het opgebouwde vertrouwen in de ADR als kennispartner op het gebied van duurzaamheid.

Inhoudelijke verdieping en denkmodel

In het eerder genoemde rijksbrede onderzoek naar duurzaamheidsverslaggeving onderzocht de ADR ook in hoeverre het Rijk – hoewel (nog) niet CSRD-plichtig – rapporteert over thema's uit de European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Daaruit bleek dat er binnen het Rijk al veel duurzaamheidsinformatie beschikbaar is, zij het verspreid over diverse rapportages en met uiteenlopende diepgang. De meeste ministeries richten zich met name op hun beleidsmatige duurzaamheidsthema's.

De resultaten van dit onderzoek zijn via de reguliere accountantsrapportages gedeeld. Dit leidde tot positieve reacties bij diverse auditcommittees van ministeries, waarbij met name de toekomst van duurzaamheidsverslaggeving bij het Rijk de aandacht trok.

Op basis van dit onderzoek werkt de ADR aan de ontwikkeling van een denkmodel voor duurzaamheidsverslaggeving bij het Rijk. Een belangrijk uitgangspunt hierin is dat informatiewaarde toeneemt door vergelijkbaarheid, zowel tussen ministeries als met de private sector. Daarom sluit het model zoveel mogelijk aan op bestaande kaders en systemen, zoals de ESRS, SDG's, indicatoren voor Brede Welvaart en de begrotings- en verantwoordingscyclus van het Rijk.

Samenwerking en 'versnellers'

Een ander interessante ontwikkeling is een samenwerkingsverband geweest met de Algemene Rekenkamer, de accountantsdienst van de gemeente Den Haag en de NBA. Gezamenlijk zijn tien 'versnellers' gedefinieerd die overheidsorganisaties kunnen helpen om duurzaamheid te integreren in bestaande processen. [Deze visualisatie is inmiddels een bruikbaar instrument](#) gebleken in de dialoog met ministeries over duurzame sturing en verantwoording.

Adviezen voor andere IAF's

-  Denk groot, begin klein: Kijk waar de auditfunctie concreet waarde kan toevoegen aan de duurzaamheidsdoelen van de organisatie.
-  Stel een multidisciplinair team samen: Combineer kennis uit verschillende auditdisciplines en bouw de kennis op vanuit het uitvoeren van onderzoeken.
-  Bouw voort op bestaand werk: Start met een bekend onderwerp en breid dit uit. Dit zorgt vaak voor spin-off in de vorm van nieuwe vragen en vervolgonderzoeken.
-  Evaluer en leer: Kijk regelmatig of je de juiste dingen doet en of je effectief bent. Denk ook aan het tempo van de organisatie en loop niet te ver voor de troepen uit.
-  Focus op de hele PDCA-cyclus: Verantwoording is belangrijk, maar juist op sturing en beheersing kan de auditfunctie het verschil maken.
-  Blijf nieuwsgierig en heb plezier: Duurzaamheid is een dynamisch en deels onontgonnen terrein, waarin leren en ontdekken centraal staan.

CASE 4 Alliander

Organisatie/positionering

Alliander is een van de toonaangevende netbeheerders in Nederland, met een jaarlijkse omzet van ongeveer 3 miljard euro, waarin verschillende bedrijven actief zijn. Netbeheerder Liander leidt de energiedistributie over alle netten dagelijks in goede banen. Qirion legt zich toe op de ontwikkeling van duurzame technologieën en intelligente energie-infrastructuren.

Alliander telt bijna 10.000 medewerkers; het laatste jaar zijn er 1.500 nieuwe medewerkers bijgekomen o.a. ter ondersteuning van de energietransitie.

Dochterbedrijf Liander heeft met ruim 5,9 miljoen aansluitingen 2,7 miljoen klanten. Zij verzorgt als netbeheerder de aansluiting en het transport van gas en elektriciteit in de provincies Gelderland en Noord-Holland en in grote delen van Flevoland, Friesland en Zuid-Holland. Als brede netbeheerder heeft Liander vanaf 1 juli 2008 het eigendom van de gas- en elektriciteitsnetten en voert zij ook het onderhoud, de uitbreiding en de innovatie van die netten zelf uit.

Alliander heeft een lange historie op het gebied van duurzaamheid en de bijbehorende verslaggeving, wat ook prijzen heeft opgeleverd zoals [de Sijthoff- en Kristalprijs in 2022](#). Al jarenlang beschikt Alliander over een proces om de niet-financiële data (KPI's) efficiënt bij verschillende organisatieonderdelen Alliander op te halen. Omdat zij een organisatie van Openbaar Belang is, is zij ook CSRD-plichtig sinds 2024 ([Alliander Jaarverslag 2024](#)).

Activiteiten van IAF

De Internal Audit Functie (IAF) van Alliander bestaat uit 9 medewerkers, waaronder financiële auditors, IT-auditors en operational auditors. De IAF is verantwoordelijk voor het uitvoeren van audits om de effectiviteit van de interne controles en processen te waarborgen en is onafhankelijk gepositioneerd met een rechtstreekse lijn naar de Raad van Bestuur en Raad van Commissarissen.

Vanwege het belang voor Alliander, wordt al jarenlang door de IAF het onderwerp veiligheid geaudit vanuit diverse invalshoeken (zoals governance, incident rapportages). Daarnaast wordt waar mogelijk in onderzoeken, zoals inkoop gekeken naar relevante duurzaamheidsaspecten zoals CO2. In de toekomst zal de IAF zich meer gaan toeleggen op met name die duurzaamheidsthema's die bijdragen aan de realisatie van de strategie van Alliander.

De IAF ondersteunt de externe accountant bij haar (limited) assurance werkzaamheden door relevante data op te halen en analyses van teksten en KPI's uit te voeren en te delen o.a, Veiligheid eigen personeel (S1), Circulariteit (E5) en Werknemers in de waardeketen. Er wordt daarbij ook gekeken naar de onderliggende processen en systemen, denk bijvoorbeeld aan HR-processen en personeel registratiesystemen. Veiligheid is een van de topprioriteiten van Alliander, gezien de aard van de werkzaamheden van Alliander (gas, elektriciteit), vandaar dat IAF daar de nodige tijd aan besteedt. Dit speelt bijvoorbeeld ook bij het inkoopproces, waarbij het belangrijk is dat de materialen voldoen aan bepaalde veiligheidsaspecten. Ook wordt gekeken naar de inkoop gerecyclede producten.

Ter voorbereiding op de CSRD is in 2022 een audit uitgevoerd op het change management voor de relevante IT-systemen die een rol spelen bij de CSRD-verantwoording. Mogelijk kan dit ook helpen bij een toekomstige systeemgerichte aanpak.

In 2024 heeft de IAF actief meegewerkt aan de invoering en uitwerking van de CSRD in de organisatie. Ze was o.a. klankbord-lid van de stuurgroep.

Het is de verwachting dat de ondersteunen de rol van IAF bij de CSRD-verantwoording zal afnemen en dat de beoordeling van het CSRD-deel in het jaarverslag geheel wordt overgelaten aan de externe accountant.

Adviezen voor andere IAF's

 Duidelijkheid in rollen binnen de stuurgroep: Ontwikkel een duidelijke richtlijn m.b.t. de verantwoordelijkheden van de auditfunctie binnen verschillende stuurgroepen, zoals binnen het CSRD-project. Dit kan helpen om een balans te vinden tussen actieve deelname aan projecten en het handhaven van een onafhankelijke rol.

 Proactieve aanpak in Duurzaamheid: Voer themagerichte audits uit, die zich richten op de duurzaamheidsstrategie van de organisatie zoals het verminderen van CO₂-uitstoot. Focus op relevante processen en onderwerpen die een systeemgerichte auditaanpak kunnen ondersteunen (zoals toetsen van de ITGC's). Betrek hierbij ook de wettelijke verplichte (aankomende) rapportagerichtlijnen.

 Rapportagelijnen: Ken je plaats als IAF en stimuleer dat verantwoordelijkheden op de juiste plaats liggen, d.w.z. binnen Alliant wordt sterk gesteund op de 1e lijn m.b.t. oplevering van niet-financiële data (KPI's). Daarbij zijn eigenaren van KPI's verantwoordelijk voor de kwaliteit van de KPI's, directeuren tekenen actief voor de KPI-waarde. Bij grote wijzigingen voeren data-analisten een cijferbeoordeling uit.

 Opleiding, kennisborging en kennisdeling: Bepaal als IAF welke kennis minimaal nodig is voor het uitvoeren van de CSRD-audits. Deze kennis kan bestaan uit regelgeving en richtlijnen, zoals de ESRS (CSRD), maar ook technische onderwerpen zoals het beoordelen van broeikasgasemissies (GHG) en de onderliggende details en bronnen. Borg dat de juiste kennis binnen de IAF-functie aanwezig is, door interne opbouw of externe inhuur. Zorg daarnaast voor actieve kennisdeling binnen het IAF-team, zodat opgedane expertise breed beschikbaar is.



CASE 5 ANWB

Organisatie/positionering

De ANWB is een vereniging met 5,3 miljoen leden die met een unieke mix van beïnvloedende en dienstverlenende activiteiten de belangen van haar leden behartigt op het gebied van mobiliteit, vakantie en vrije tijd. In 2023 is een nieuwe activiteit gestart ANWB Energie waarbij dynamische energiecontracten worden aangeboden. Bij de ANWB werken ca 4300 fte. Sinds enkele jaren heeft de organisatie in haar missie opgenomen dat zij ernaar streeft iedereen zorgeloos onderweg te laten zijn in een duurzame samenleving.

In 2023 is, met de inrichting van een dedicated project en externe ondersteuning de ANWB de voorbereidingen begonnen om de CSRD in te voeren. De jaarverslagen over 2023 en 2024 ([Jaarverslagen ANWB](#)) bevatten al diverse elementen van de CSRD. ANWB heeft ervoor gekozen om verantwoordelijkheid van de kwantitatieve data bij Finance neer te leggen en de kwalitatieve uitkomsten ('narratives') bij de duurzaamheidsafdeling.

Nu met de Omnibus vindt er in de organisatie een herbezinning plaats van de planning, waarbij de ANWB voor het eerst over 2027 hoeft te rapporteren. De verwachting dat het project door gaat, ook in 2025 wellicht met een kleinere scope.

Activiteiten van IAF

De IAF binnen de ANWB bestaat al enige tijd met 4 gecertificeerde auditors (RE, AA, RO, CIA). Wanneer nodig wordt specifieke expertise ingehuurd. De IAF speelt een belangrijke rol in het waarborgen van de kwaliteit en effectiviteit van processen binnen de organisatie, door het risk based selecteren en uitvoeren van auditonderzoeken op een diversiteit aan onderwerpen van strategisch tot operationeel en compliance gerelateerd. Deze zijn vooral assurance gerelateerd, maar de vraag naar adviesopdrachten neemt toe. Ook haar rol tijdens kritische projecten wordt gewaardeerd, waardoor mogelijke risico's eerder worden gerapporteerd en kunnen worden opgevolgd.

In 2023 is het thema duurzaamheid en voorbereiding op CSRD voor het eerst op de audit agenda gezet in de vorm van een review op de eerste voorbereidingen op de nieuwe rapportage eisen. Er is sprake van een goede samenwerking met Financiën, waarbij de IAF regelmatig als klankbord wordt gebruikt

De IAF is daarna in een latere fase betrokken bij het project met o.a. een review van de opzet, inrichting en sturing van het project met aandacht voor deliverables op rapportage-eisen en governance inrichting. IAF heeft ook bij ANWB Retail vanuit een adviesrol specifiek gekeken naar de selectie en kwaliteit van de proces en systeeminrichting voor relevante ESRS-datapunten.

Ook de externe accountant kijkt mee in het project en geeft op onderdelen feedback aan het project, bijvoorbeeld op de dubbele materialiteitsanalyse.

Adviezen voor andere IAFs

- 🌈 Bij de invoering van duurzaamheidsverslaggeving is het belangrijk dat er een duidelijke rolverdeling en goede communicatielijnen tussen verschillende afdelingen geformuleerd is. Maakt dit bv onderdeel van een governance audit.
- 🌈 De IAF kan een meer toegevoegde waarde leveren als ze vroegtijdig betrokken is bij kritische projecten zoals de CSRD. Onderwerpen als proces controls en risicobeheersing kunnen dan tijdig worden gereviewd en waar nodig verbeterd.
- 🌈 Goede samenwerking tussen IAF en Finance, maar ook met de externe accountant is essentieel. Met name wanneer door de lijn geformuleerde duurzaamheid strategieën verder uitgewerkt worden in doelstellingen, KPI's en rapportages.



CASE 6 Heineken

Organisatie/positionering

Heineken NV is een Nederlandse multinational in de bier- en drankensector en is actief in ruim 190 landen. Er werken ca 85.000 medewerkers. Heineken bezit 300 biermerken. Met een totaal biervolume van meer dan 240 miljoen hectoliter (2024) behoort Heineken tot de grootste brouwerijen van de wereld.

Duurzaamheid is een belangrijk strategisch onderwerp voor Heineken: 'Brew a Better World Strategy 2030' (BaBW), met ondermeer focus op reductie van CO2 emissie, beperking van energie- en waterverbruik, diversiteit in senior management en veel aandacht voor verantwoord alcoholgebruik.

Voor de invoering van de CSRD rapporteerde Heineken al over de resultaten en voortgang van de BaBW strategie in haar jaarverslag. In 2025 werd het eerste CSRD-compliant rapport over 2024 uitgebracht ([Heineken - Annual report 2024](#))

Activiteiten van de IAF

De IAF bestaat uit een mix van 50 accountants en andere professionals en is verdeeld over 4 locaties (Singapore, Mexico, Amsterdam en Krakow. De IAF beschikt over een eigen data-analyse team. Het team is divers, met 23 verschillende nationaliteiten en een man vrouw verdeling van 42/58%. De focus op samenwerking, diversiteit en voortdurende ontwikkeling binnen het auditteam wordt als een belangrijke succes factor beschouwd voor het succes van de duurzaamheidsinitiatieven van Heineken.

De IAF is lange tijd betrokken geweest bij de beoordeling van de duurzaamheids-onderdelen in het jaarverslag. Ongeveer 4-5 medewerkers werkten mee met de externe accountant, met het doel limited assurance te geven bij de sustainability non-financial information. Er was veel aandacht voor de kwaliteit van de 25 BaBW KPI's: alle KPI-paspoorten (van de verschillende functies) zijn bezien op consistentie in scope en tijdslijn; daarbij is vooral nagegaan of de definities meetbaar waren..

Met de komst van de CSRD is de betrokkenheid bij duurzaamheidsonderwerpen veranderd. De hoeveelheid metrics en narratives in het jaarverslag was aanzienlijk toegenomen (ca 1.000), maar de business was zodanig gegroeid in ervaring en kennis dat ze zelfstandig met de externe accountant kon werken. Met de externe accountantswissel in 2024 is besloten om het assurance deel geheel aan de externe accountant over te laten. Daarbij heeft de IAF haar focus verlegd naar meer strategische duurzaamheids-thema's.

De tweede lijn (P&CI) is verantwoordelijk voor het definiëren en implementeren van de vereiste controls in de diverse processen, wat wordt vertaald in de zgn. KPI-paspoorten. Finance coördineert het gehele non-financial reporting proces, de diverse functies (zoals Supply Chain, People, Commerce) zijn verantwoordelijk voor de implementatie. De externe accountant is uiteindelijk verantwoordelijk voor de assurance. Het streven is om op termijn van limited assurance naar reasonable assurance te gaan.

Door deze verschuiving en versterking van verantwoordelijkheden, kan de IAF zich als independent assurance provider zich meer gaan richten op procesreviews, waarbij wordt beoordeeld of de realisatie van de strategie voldoende is gewaarborgd in processen, controls en systemen. Daarnaast worden onderzoeken gedaan naar diverse strategische duurzaamheids thema's. Er wordt bijvoorbeeld gekeken naar de Governance set-up van de CSRD / non

financial reporting, maar ook naar consistentie van de scope van de KPI paspoorten van de diverse functies en met de scoping van non-financial reporting. Ook het CO2 reductie programma staat op de agenda.

De verwachting is dat voor 2025 twee tot drie onderzoeken worden uitgevoerd op het gebied van duurzaamheid. Qua audit plan maakt de IAF onderscheid naar fundamental audits (standaard proces reviews) en topical audits. Deze laatste wordt bepaald door de actuele stand van zaken. CSRD was een topical audit, maar is nu, na implementatie van de BaBW strategie, onderdeel van de eerste groep, waarbij in elke audit wordt gekeken of de realisatie van de strategie voldoende is gewaarborgd in processen, controls en systemen. Dat gebeurt bijvoorbeeld voor Carbon Scope 1-2 en Social Pillar (onderwerp voor onderwerp), met dezelfde aanpak als voor andere KPI's.

Adviezen voor andere IAF's

-  Zorg voor een goede afstemming van de rol en aanpak van de IAF op de volwassenheid van de organisatie. Denk hierbij aan de eerste en tweede lijn. In organisaties met een lagere volwassenheid kan het nodig zijn om meer een hands-on support benadering te hanteren, terwijl in meer volwassen organisaties de focus kan liggen op meer onafhankelijke assurance reviews.
-  Begrijp de verwachtingen van stakeholders, zodat je bij besprekingen en het rapporteren duidelijke grenzen kunt stellen aan de rol van de interne audit.
-  Overweeg om een aantal strategische KPI's te kiezen die relevant zijn voor de toekomst van de organisatie, deze te beoordelen en de uitkomsten te delen met de Board om aandacht voor duurzaamheid te vergroten.



CASE 7 ING

Organisation/position

ING is a leading European bank headquartered in Amsterdam, serving over 40 million customers across 100 countries with retail and wholesale banking services. Sustainability is one of the two overarching strategic priorities for the bank. ING aims to play a leading role in accelerating the transition to a low-carbon economy by financing the changes needed and helping to drive down emissions to meet the global goal of net zero by 2050. ING issued their first CSRD disclosures over 2024 in the annual report.

Activities of the IAF

The ING Internal Audit (IA) function is a global organization with teams in many countries. It comprises around 410 auditors, performing audits in all countries where the bank operates. In response to growing regulatory expectations and the relevance of sustainability for the bank, IA established a dedicated ESG Audit Team in January 2022. The team includes four ESG specialists and a global network of ESG Champions, auditors located in different countries, acting as ESG ambassadors in their teams.

The ESG Audit Team acts as IA's centre of ESG audit expertise. It developed a structured approach to auditing ESG risks, including a dedicated *ESG audit universe*, a standard *audit approach* to ensure sufficient coverage, and *global guidance* for audits with ESG relevance.

Audit Universe: structures ING's ESG audit work around four pillars:

1. sustainable Business – Auditing sustainable product criteria and ESG integration in

retail and wholesale banking, e.g. lending and investment products. These engagements build on relevant regulation, market standards and internal policies/guidelines for specific products/services and anti-greenwashing instructions.

2. ESG Risk Management – Reviewing risk frameworks, governance, and implementation of ESG risk management. These engagements consider ECB-, EBA-, NGFS-frameworks, and COSO-ERM next to internal ESG Risk Policy and instructions.
3. ESG Reporting – Assessing the readiness or the quality of disclosures, in line with regulation like CSRD, EU Taxonomy or the ESRS.
4. Sustainability Strategy & Targets – Auditing strategic goals like ING net-zero commitments and sector-specific decarbonization targets, in line with voluntary frameworks like the Science Based Targets initiative (SBTi), Net-Zero Banking Alliance (NZBA).

Audit approach, Collaboration and Integration: The level of assurance provided is tailored on the maturity of the topic. For emerging areas, the team provides limited assurance or non-assurance audit engagements to review and improve control design. A notable example is the CSRD readiness review of 2024, encompassing CSRD program management and governance and the double materiality assessment process.

The ESG Audit Team holds periodical meetings with key first and second-line stakeholders to keep up with developments in regulation, markets and organization. Similarly, stakeholders are informed about the results of recent engagements and the audit planning. Additionally, the team attends ESG-related committee meetings to maintain business monitoring.

Global audit guidance is issued for key ESG topics and embedded in the audit tools, to facilitate integration of ESG controls in regular (non-ESG) audits. This guidance complements

the audit universe. It is particularly relevant for audits in areas like procurement, lending, investment or HR. In these domains, it helps auditors to integrate material ESG-related risks and controls not being the primary focus of the audit.

The team coordinates ESG trainings for other auditors in the bank, including webinars and dedicated sustainability training as part of the on-boarding program.

ING initiated in 2021 a virtual ESG Audit Forum, where over 30 financial institutions from different continents meet annually exchanging insights and practices to audit ESG.

Advice for other IAFs

- 🌐 Integrate ESG into audit planning by embedding it into your risk assessment methodology and ensuring ESG is reflected in the audit universe. Assign responsibilities to auditors with relevant knowledge and build ESG capabilities through training and collaboration.
- 🌐 Focus on material and strategic ESG topics using tools like double materiality assessments, ESG public commitments or ESG risk heatmaps. Start by auditing foundational controls, like ESG governance structures, and integrating ESG into policies and procedures, before moving to advanced topics.
- 🌐 Stay informed on ESG developments through regulatory monitoring (e.g. ECB, EBA), participation in ESG-related committees/working groups, and regular engagement with first- and second-line stakeholders.
- 🌐 Collaborate across the three lines of defence and with external peers to strengthen ESG assurance. Work closely with Sustainability and Risk teams to align on ESG definitions, data sources, and control expectations. Externally, learn from audit approaches of peers.

- 🌐 Start doing audits on ESG, be part of the journey—early audits shape the control environment and drive improvements. Early integration of ESG into audit practices and engagements not only adds value but also positions Internal Audit as a strategic partner in the ESG journey.



CASE 8 KPN

Organisatie/positionering

Koninklijke KPN N.V. levert telecommunicatie- en ICT-diensten en biedt consumenten vaste en mobiele telefonie, internet en televisie. Voor zakelijke klanten verzorgt KPN complete telecommunicatie- en ICT-oplossingen. In 2025 heeft KPN haar eerste CSRD-conform jaarverslag over 2024 gepubliceerd ([KPN Jaarverslag 2024](#)).

Activiteiten van de IAF

De IAF van KPN, bestaande uit ongeveer 15 personen, waarvan inmiddels 4 zich bezig houden met CCE risico's, richt zich op verschillende aspecten van risicobeheer en controle, waaronder duurzaamheid. De afdeling heeft, onder andere, als doel het verbeteren van interne controlesystemen en het verder ontwikkelen van Risk & Control frameworks. Daarnaast voert de afdeling opdrachten uit die mede betrekking kunnen hebben op duurzaamheidsonderwerpen, waaronder het jaarverslag.

Ontwikkelingen sinds 2021

Sinds 2021 is de focus van IAF op duurzaamheid verder versterkt door de integratie van sustainability KPI's in het KPN Internal Control System (KICS). De IAF speelt een belangrijke rol in het waarborgen van de betrouwbaarheid van rapportages over duurzaamheid.

Een belangrijke activiteit in dit kader is de beoordeling en onderbouwing van de duurzaamheidsclaims in het jaarverslag. Afgelopen jaar is in nauwe samenwerking met External Reporting en de externe accountant een review uitgevoerd op de volledigheid van beantwoorden van rapportagevereisten zoals door de CSRD

opgelegd. Vervolgens zijn in afstemming met de externe accountant op de conceptversies van het verslag, het afgelopen jaar ongeveer 800 claims geïdentificeerd. Door de CSRD is het aantal claims ten opzichte van 2021 met een factor 1,6 toegenomen. Daarnaast is het aantal pagina's over duurzaamheid (CSRD) met een factor 2,5 toegenomen. Desalniettemin kan worden gesteld dat de dichtheid van claims is afgenomen; er is meer tekst en in verhouding minder claims. Dat wordt mede veroorzaakt door verplichte verantwoording en beschrijvende karakter van de tekst welke niet persé een claim zijn. Anticiperend op de toename van de IAF-werkzaamheden als gevolg van de CSRD-implementatie was in 2024 het aantal auditors op CCE uitgebreid naar 5.

De doelstelling van KPN is om de tekst over 2025 verder te comprimeren met behulp van GenAI. Voor elke claim (met betrekking tot metrics of narratieven) vraagt IA onderbouwend bewijs van de samensteller van de tekst, welke vervolgens wordt getoetst. Dit kan leiden tot aanpassing van de claim. Daarnaast wordt beoordeeld op volledigheid, waarbij gekeken wordt naar wat niet vermeld is, maar wel verwacht zou worden gezien de doelstellingen en eerdere rapportages. Hiermee wordt gewaarborgd dat het jaarverslag evenwichtig is. De IAF heeft in de opzet van het jaarverslag een coachende rol binnen de organisatie. De IAF en externe accountant identificeren claims die worden besproken en waarover overeenstemming wordt bereikt. Hierbij heeft KPN extra claims in vergelijking met de scope van de externe accountant; deze zijn met name gericht op de toekomst of reputatierisico.

Een belangrijke innovatie is het gebruik van zelf te ontwikkelen tooling en data-analyse om de efficiëntie van het werk van de IAF te verbeteren. Zo experimenteert de IAF met tooling om teksten te analyseren op sentiment en mate van objectiviteit. Deze risico-gerichte aanpak heeft als doel om het aantal claims te vermin-

deren en de betrouwbaarheid van het jaarverslag te verhogen.

Naast deze intensieve samenwerking (o.a. afstemmen claims, delen evidence, overleg met de business) voert de externe accountant ook ieder jaar eigen werkzaamheden uit, waaronder die op Scope 1 en Scope 2 van de CO₂e-uitstoot en verschaft daar een redelijke mate van zekerheid bij.

In 2024 heeft de IAF feedback gegeven op het DMA proces en de uitkomsten. De belangrijkste uitkomst was de 'Impacts, Risks en Opportunities' (IRO's) van de materiële ESG-onderwerpen, aangezien deze de reikwijdte van het jaarverslag bepaalden. Daarnaast is er door KPN aanzienlijk geïnvesteerd in Risk & Control frameworks voor de belangrijkste KPI's en workflows om bewijsdocumentatie voor tekstclaims aan te leveren. Bestaande GRC-tools worden waar mogelijk aangepast.

Op dit moment geeft de externe accountant, met uitzondering van de CO₂e-uitstoot, een beperkte mate van zekerheid bij de KPI's. Het werk van de IAF omvat o.a. het waarborgen dat de belangrijkste KPI's geïdentificeerd worden in de organisatie, inclusief bijbehorende Risk & Control-frameworks. De ontwikkeling van deze frameworks en integratie van de checks & balances in de eerste lijn, is een taak die Risk Management oppakt.

applicaties kunnen helpen bij het analyseren van teksten en het identificeren van risico's.

 **Beperk de scope:** Benadruk als IAF dat de organisatie zich beperkt tot alleen de essentiële KPI's. Dit helpt om de relevantie van het jaarverslag te waarborgen en voorkomt dat onnodige informatie wordt toegevoegd die het jaarverslag kan vertroebelen. Houd het feitelijk en to-the-point, om daadwerkelijk waarde toe te voegen voor de stakeholders.

Adviezen voor andere IAF's

 **Focus op DMA en IRO's:** Neem de dubbele materialiteit analyse (DMA), inclusief de bepaling van IRO's als basis voor de verantwoording met de bijbehorende controles en audit activiteiten.

 **Maak gebruik van Data-analyse en andere IT-tooling:** Maak gebruik van data-analysemethoden en IT-tools om de efficiëntie en kwaliteit van de audits te verhogen. Tools zoals sentimentanalyse en AI-gedreven



CASE 9 Mollie

Organisatie/positionering

Mollie Payments is een bedrijf dat 20 jaar geleden is opgericht om kleine en middelgrote bedrijven te helpen met het afhandelen van online betalingen. Hoewel de focus zich wat meer heeft verschoven naar grotere bedrijven, blijft het klantenportfolio voornamelijk bestaan uit kleine en middelgrote ondernemingen. In Nederland en België is Mollie een belangrijke speler met meer dan 200.000 klanten, wat nog maandelijks toeneemt. De organisatie heeft haar activiteiten uitgebreid naar andere landen, zoals België, Frankrijk, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Italië. Mollie staat onder toezicht van de DNB (EU) en FCA (UK). Het hoofdproduct van Mollie is de verwerking van online betalingen, met een aanbod van bijna 40 verschillende betaalmethodes. Daarnaast biedt Mollie ook flexibele business financing voor e-commerce en in-person betalingen aan via terminals in fysieke winkels.

Activiteiten van de IAF

Het team bestaat uit hoogopgeleide professionals met aanzienlijke werkervaring, en rapporteert aan de Management Board en Audit & Risk Committee van Mollie. De rol van internal audit binnen Mollie is belangrijk bij het waarborgen van de kwaliteit van processen en procedures. Zij doet zowel assurance opdrachten (80-90%), als advisory (10-20%); advisory vooral bij de implementatie van nieuwe processen en/of systemen.

Internal audit is betrokken geweest bij het beoordelen van de duurzaamheidstransitie van de organisatie. Tijdens het proces van de dubbele

materialiteitsbeoordeling (DMA) heeft internal audit samengewerkt met externe consultants om de methodologie en uitvoering beter te begrijpen. Dit heeft geleid tot waardevolle inzichten, maar ook tot uitdagingen, zoals het verder borgen van meer kennis over duurzaamheid en de impact van risicomanagement.

Uit de beoordeling van de DMA (met ondersteuning van KPMG) door de IAF kwamen de nodige bevindingen, onder andere over de door Mollie gevolgde DMA methodologie. Gezien de zwaarte van de bevindingen, heeft de IAF besloten om de auditwerkzaamheden te staken en de opdracht om te zetten naar een advisory opdracht. KPMG heeft vervolgens de business geadviseerd hoe de DMA moet worden vormgegeven. Vervolgens werd het Omnibus pakket aangekondigd en heeft Mollie besloten om de CSRD implementatie te pauzeren en vrijwillig over te gaan tot een lichtere vorm van ESG rapportage.

Adviezen voor andere IAF's

De volgende lessons learned zijn opgedaan tijdens de beoordeling van de DMA:

-  Belang van externe expertise: Het inschakelen van externe experts kan cruciaal zijn om blinde vlekken te voorkomen en om te profiteren van gespecialiseerde kennis. Dit heeft internal audit geholpen om de juiste vragen te stellen en om de juiste methodologieën te gebruiken.
-  Risico's vroegtijdig identificeren: Het uitvoeren van een grondige risicoanalyse aan het begin van een audit is essentieel, ook bij onderwerpen als ESG en CSRD. Dit helpt om potentiële problemen vroegtijdig te signaleren en om een betere basis te leggen voor de audit.
-  Communicatie en samenwerking: Goede communicatie met andere afdelingen en externe partijen is noodzakelijk om ervoor te zorgen dat iedereen op dezelfde lijn zit en om misverstanden te voorkomen. Dit geldt

vooral voor samenwerking met externe consultants, die soms zelfstandig kunnen opereren zonder voldoende afstemming met de IAF.

 Documentatie en methodologie: Het is belangrijk dat de business de methodologie die zij gebruikt bij bepaalde projecten en thema's vooraf goed documenteert en volgt om inconsistenties en misinterpretaties te voorkomen. Zeker bij nieuwe onderwerpen zoals de DMA en andere aspecten van ESG cq CSRD. Dit helpt ook bij de rapportage naar de board en andere belanghebbenden.



CASE 10 PostNL

Organisatie/positionering

PostNL is actief op meerdere fronten binnen de post- en pakketbezorging, met een sterke focus op digitalisering, duurzaamheid en efficiëntie. Bij PostNL valt de operationele beheersing en de realisatie van ESG-doelstellingen grotendeels samen, denk aan de relatie tussen emissies vanwege logistieke beweging en de afhankelijkheid van mensen bij de uitvoering van de postale dienstverlening. PostNL heeft in februari 2025 haar eerste CSRD-compliant jaarverslag uitgebracht ([PostNL Jaarverslag 2024](#)).

Activiteiten van de IAF

PostNL Audit & Security ('A&S') valt onder verantwoordelijkheid van de Auditcommissie en de Raad van Bestuur en bestaat uit 3 disciplines met ongeveer 55 medewerkers, waarvan 13 zich bezighouden met interne audits, 5 met Risk Management & Internal Control (inclusief compliance) en 37 met Security & Integrity. De afdeling A&S voert dus 2e en 3e lijnstaken uit. Er is een systeem opgezet om de onafhankelijkheid van de interne audit te waarborgen. De IAF werkt nauw samen met de externe accountant voor externe validatie in geval van onderwerpen die binnen het verantwoordelijkheidsgebied van A&S vallen, zoals het internal control management self-assessment proces en fraud risk procedures. De IAF is gestopt met financial auditwerk voor de externe accountant en heeft veel capaciteit gestoken in opbouw van ESG-audits.

Elk van deze disciplines draagt bij aan duurzaamheid door rekening te houden met de

milieu-impact en sociale verantwoordelijkheden. Internal Audit (IA) helpt bij het beoordelen van de governance en rapportering over duurzaamheidsinitiatieven en -prestaties van de organisatie (zie bijvoorbeeld review op de DMA, hard-close op tussentijdse ESG-KPI's, en CSRD-implementatie project-audits).

PostNL heeft de afgelopen jaren veel geïnvesteerd in duurzaamheid en ESG-audits. Voorbeelden zijn:

ESG Domein: thema-gericht werken: De IAF is thema-gericht gaan werken om de duurzaamheid en milieu- en human rights impact van de operationele businessprocessen beter te beheersen. ESG is geïntegreerd in de operationele beheersing waarbij verschillende disciplines zoals Operations, Group HR en Inkoop & Services worden samengebracht. De IAF heeft capaciteit vrijgemaakt in dit eerste jaar van CSRD voor ondersteuning bij implementatie en opbouw van de ESG-beheersing en de eisen vanuit CSRD en CSDDD (denk aan health & safety audits bij Operations, third party risk management-audits in de logistieke keten en de beoordeling van de milieuaspecten van de sorteercentra en vervoersmiddelen).

Rol IA bij CSRD: Governance en Controle: De IAF heeft een QA-rol vervuld bij de invoering van de CSRD op het gebied van strategie, control, reporting en in relatie tot de business en de governance van het programma. Zo is beoordeeld of deliverables van het programma (zoals een hard-close op de betrouwbaarheid van relevante KPI's en metrics) in lijn zijn met vooraf door PostNL gestelde doelen en definities. Definities uit de ESRS zijn vergeleken met voorafgaande rapportering onder GRI (met reasonable assurance).

Rol IA en Risk Management in Relatie tot DMA: IA en Risk Management hebben nauw samengewerkt met de CSRD-projectorganisatie om de DMA en de Enterprise Risk Management

(ERM) processen te stroomlijnen. Bij de DMA en het bepalen van de IRO's door de stuurgroep CSRD is een overzicht gemaakt van onderwerpen waarmee rekening gehouden moet worden bij de DMA update 2025. RMIC heeft gezorgd voor een geïntegreerde DMA/ERM-aanpak, waarin de risicoanalyses ten behoeve van de DMA, het ERM-proces en de Environment en de Social salience assessments samenkomen. De businessseigenaren nemen deel aan de risk assessments. RMIC heeft beoordeeld of en hoe deze DMA/ERM-resultaten kunnen worden geïntegreerd in de interne controle. De IAF reviewt het geïntegreerde DMA/ERM-proces en doorvertaling naar de interne controle. De uitkomsten van de risicoanalyses zijn input voor de auditplannen, wat een holistische benadering van risicobeheer en auditwerkzaamheden bevordert.

Adviezen voor andere IAF's

 **Integratie van Duurzaamheid in Kernprocessen:** Duurzaamheid moet niet als een apart project worden beschouwd, maar als een integraal onderdeel van de dagelijkse bedrijfsvoering. Operationele beheersing en ESG i.c.m. kwaliteitsmanagement ligt in elkaars verlengde. Het is cruciaal dat duurzaamheid wordt ingebed in alle operationele processen, zodat de impact van de operatie op het milieu en de mensenrechten continu wordt gemonitord en verbeterd. Dit zorgt ervoor dat duurzaamheid een prioriteit blijft binnen de organisatie. Hier kan de IAF een zeer waardevolle bijdrage aan leveren om dit te realiseren.

 **Effectieve Communicatie en Samenwerking:** De samenwerking tussen verschillende disciplines, is essentieel voor het succes van duurzaamheidsinitiatieven. Door open communicatie en samenwerking kunnen de disciplines elkaar ondersteunen en inzichten delen, wat leidt tot een meer holistische benadering van duurzaamheid. Dit versterkt

de effectiviteit van de implementatie van duurzaamheid binnen de organisatie.

 **Proactieve Aanpak en Flexibiliteit:** Organisaties moeten proactief zijn in hun aanpak van duurzaamheid en zich aanpassen aan veranderende regelgeving en maatschappelijke verwachtingen. De IAF heeft hiertoe een capability assessment uitgevoerd op basis van de CSRD-ervaringen in het eerste jaar van implementatie. Het is belangrijk om flexibel te blijven en bereid te zijn om processen te herzien en te verbeteren op basis van nieuwe informatie en ervaringen. Het delen van lessen en ervaringen tussen teams, zoals het gebruik van interne audits voor feedback en verbetering, helpt om een cultuur van continue verbetering te bevorderen. De IAF heeft een belangrijke rol om dit proces van continue verbetering te beoordelen.

 **Duurzaamheid gaat over operationele beheersing:** De IAF moet dit begrijpen en kunnen auditen om waarde toe te kunnen voegen aan de organisatie. Assurance bij de financiële jaarrekeningcontrole ligt primair bij de externe accountant, waardoor ruimte ontstaat voor andere soort audits, zoals operational (quality), IT-compliance en ESG-/Sustainability audits. Al deze internal audit onderwerpen komen vanaf 2025 samen in de Verklaring omtrent Risicobeheersing ('VOR').

CASE 11 Randstad

Organization/positioning

Randstad is the global leader in the HR services industry. Randstad was founded in 1960 and is headquartered in Diemen, the Netherlands. They provide outsourcing, staffing, consulting and workforce solutions within 39 markets like in the areas of engineering, accounting and finance, healthcare, human resources, IT, legal, life sciences, manufacturing and logistics, office and administration and sales and marketing. Around 41.400 employees and 24 billion revenue (2024). On an average weekly basis around 570,000 people are working via Randstad.

In 2025, Randstad published their first CSRD report 2024 ([Randstad Annual Report 2024](#))

Activities of the IAF

The Internal Audit consists of 26 FTE, still growing (expect to have a staff of 40 people by the end of 2025). Internal Audit also fulfills the roles of Enterprise Risk Management facilitation, Internal Governance & Policies, Management Key Control Framework, including control self assessments and Fraud & Forensic investigations

The function was reorganized as per Jan 1st 2024 from a federated function to a globally managed team through 4 hubs.

ESG is already top of mind for some years, where the focus changes depending on the developments in the space of ESG. The changes can be caused by management stepping up on certain topics lowering the need for audit activities or focus. At the same time a reorganization within the company, a change in one of our markets or a change of key staff could

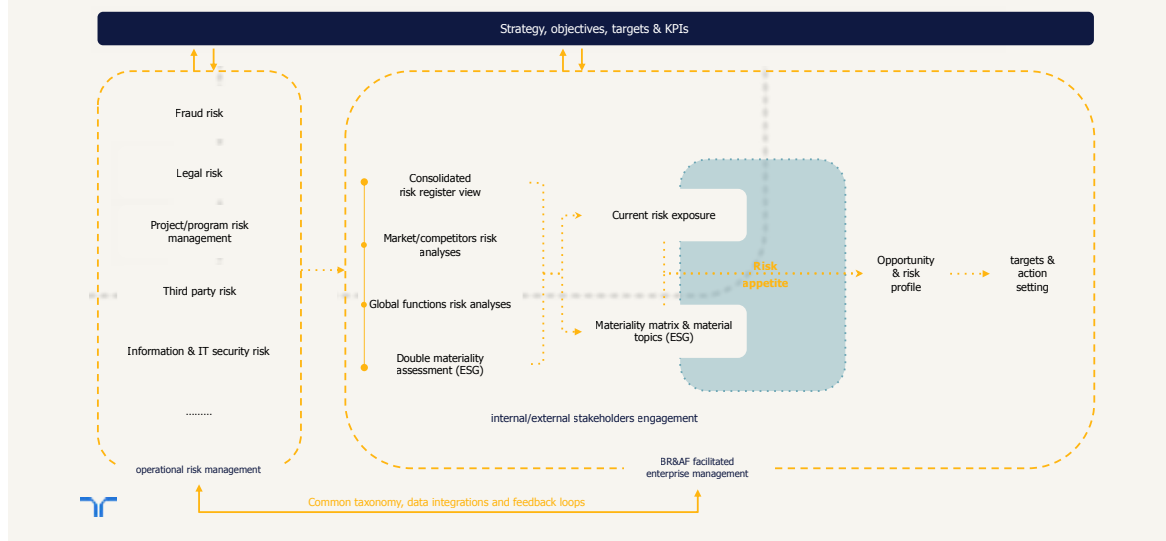
lead to increased attention to specific topics. As the IAF applies a risk-based approach they focus their attention to where the most value can be created. This is combined with advising/ collaborating to the extent possible without impeding their independence and supporting management in making next steps on ESG. With a lot of attention on CSRD in general, the focus for 2025 is not so much on CSRD compliance but rather on material ESG topics on their strategic inclusion and goal setting. E.g. engaging on conversation regarding enabling ESG not because of ESG but on business rationale and with that strengthens the strategic and business DNA link.

Multiple nonfinancial (NF) topics are in the top risk profile of Randstad. This includes, amongst others, Labor Law, Health & Safety and Data Protection. This continuously translates into the audit plans where multiple NF topics are addressed. For example, Audits on NF data completeness & accuracy as well as audits on the business logic over NF topics (e.g. integration of policies, goals, objectives, KPIs and targets on NF). Furthermore, IAF is involved as an independent sparring partner in NF process such as DMA-IRO. In their non audit role, they are also engaged in the strategy to operations (and vice versa) topics on non NF.

Also, the 'Verklaring omtrent Risicobeheersing (VOR)' adds some considerations for IAF. With the introduction of the VOR, Financial, ESG, and operational risk are being drawn even closer together. In the past, management might have been able to get away with addressing issues in "splendid isolation." That situation is changing, and integration will be increasingly necessary to prevent duplication of work and potential inconsistencies.

The IAF is working on evaluating how effective DMA-IRO integrates into RM practices.

enterprise risk management building on and leveraging from ORM - DM - IRO



It is clear that there is an overlap, and with that leverage to be gained, in ERM, ORM and DMA-IRO. ORM and ERM activities and insights can enrich the DMA-IRO process and vice versa. In addition to that, and in line with the VOR, ORM is an important source as well as dependent on the same two processes. By integrating ORM, ERM and DMA-IRO through a common risk universe and risk appetite richer, and with that, consistent and relevant perspective on relevant topics, risks and steps forward can be derived.

Advice for other IAFs

- Be aware not (only) to be focused on CSRD as a compliance topic and with that as ESRS driven initiatives. Compliance does not equal success and value creation for the organization and should not be considered as the driving force for any risk & audit department.
- Ensure not to be judgmental. E.g. the political developments internationally have an implication for ED&I policies and operations. For auditors it is important to understand these developments primarily in terms of how management responds to it rather than applying their 'own' view of the world. In the end it is about risk appetite, informed decision making and good governance and not necessarily about saving the world, something for auditors to keep in mind.



CASE 12 UvA

Organisatie/positionering

Duurzaamheid is een integraal onderdeel van de missie van de universiteit, en er is een breed draagvlak voor initiatieven vanuit de organisatie zelf, inclusief studenten en medewerkers. Er wordt samengewerkt tussen verschillende afdelingen (zoals HR, financiën en juridische zaken) om duurzaamheid te integreren in de organisatie. Er is een open dialoog over de verantwoordelijkheden en de impact van de universiteit.

Het is belangrijk dat elke student in contact komt met duurzaamheid, bijvoorbeeld door gerichte modules of cursussen. Dit creëert bewustzijn en stimuleert studenten om actief bij te dragen aan duurzaamheid. Op centraal niveau binnen de universiteit is een hoogleraar International Law and Sustainability aangesteld met een uitgebreid onderzoeksprogramma gericht op het creëren van impact via de primaire taak van de universiteit.

Activiteiten van de IAF

De interne auditfunctie is direct verantwoording schuldig aan het College van Bestuur (CvB). Auditbevindingen worden gepresenteerd aan het CvB en de Raad van Toezicht. De universiteit heeft een governance-structuur die op hoofdlijnen vergelijkbaar is met het bedrijfsleven, d.w.z. een eindverantwoordelijk CvB, met een Raad van Toezicht daarboven, en beperkt instemmingsrecht van ondernemings- en studentenraad.

De IAF van de UvA heeft geconstateerd dat in de reguliere Planning & Control-cyclus de evaluatie van de voortgang en de effectiviteit van

de maatregelen om duurzaamheidsdoelen te realiseren niet goed was ingebed. Vanuit haar verantwoordelijkheid om toe te zien op een goede tweede lijn heeft Internal Audit (IA) de taak opgenomen om bij te dragen aan een “emancipatie” van dit thema in de cyclus.

Na de goedkeuring van de ‘white paper’ met de UvA duurzaamheidsdoelen in 2021 constateerde IA dat de doelstellingen vooral gericht waren op de E van ESG en dat de verantwoording over de doelstellingen summier en in niet meetbare termen werd gedaan, met weinig feitelijke onderbouwing. IA heeft zich toen -met instemming van het CvB - opgeworpen als “aanjager” van een degelijker vorm van verantwoording, waarbij ze de organisatie helpt om meer integraal, strikter en concreter naar de duurzaamheidsdoelen te kijken. In de UvA was voordien vooral de afdeling Financiën betrokken bij dit thema; IA heeft ook de afdelingen HR, Juridische Zaken en Facilities betrokken.

De UvA heeft zich in haar duurzaamheidsstrategie gerealiseerd dat het belangrijk is om niet alleen naar interne doelstellingen te kijken, maar ook naar externe normen en verwachtingen. Dit heeft geleid tot het inzicht dat het, hoewel niet verplicht, nodig is een DMA uit te voeren. Deze analyse helpt de universiteit te begrijpen welke duurzaamheidsthema's zowel intern (betrekking hebbend op de organisatie zelf) als extern (de impact op de samenleving en het milieu) van materieel belang zijn. IA heeft daarvoor een workshop georganiseerd (gemodereerd door een externe consultant) met vertegenwoordiging van veel verschillende disciplines (zowel E, S als G - gerelateerd) uit de universiteit, waarin een inventarisatie van materiele thema's is gedaan, als start van een rudimentaire DMA (zonder uitgebreide stakeholder-analyse).

Behalve op de E-thema's, werden ook verschillende S-thema's aangewezen (de universiteit is een grote en personeel intensieve organisatie). Dit helpt de universiteit niet alleen om verantwoording af te leggen aan externe belanghebbenden, maar ook om verdere stappen te zetten richting het behalen van de eigen duurzaamheidsdoelen.

IA heeft in dit traject vooral opgetreden als gids naar het nieuwe duurzaamheid terrein. De toekomst moet uitwijzen of de terreinverkenning verder zal doorzetten. IA gaat deze gidsfunctie niet blijvend vervullen; de tweede lijn is nu aan zet.

Adviezen voor andere IAFs

 **Knoop aan bij interne ambities:** Begin met duurzaamheid binnen de IAF bij de doelen die al binnen de organisatie zijn vastgesteld. Dit zorgt ervoor dat je niet begint vanuit het niets, maar voortbouwt op bestaande initiatieven. Het is belangrijk om te kijken naar wat al is gedaan en waar behoefte aan is. Vooral in de situatie waarin de externe regelgeving niet bindend voorschrijft hoe gerapporteerd moet worden en er wel intrinsieke motivatie bestaat om duurzaamheidsdoelen na te jagen en dat te tonen.

Voorbeeld: De UvA heeft de bestaande White paper als basis genomen voor haar duurzaamheidsstrategie, waarbij de IAF kon aanhaken.

 **Gebruik externe maatstaven:** Maak gebruik van externe benchmarks en normen om duurzaamheidsprestaties te rapporteren. Dit helpt om objectieve gegevens te verzamelen en te vergelijken met andere organisaties.

Voorbeeld: De IAF heeft gekeken naar wat andere universiteiten, hebben gedaan in duurzaamheidsrapportages, om te leren van best practices in de sector. Dit geldt vooral de DMA, die per universiteit uiteraard niet wezenlijk zal verschillen. Zonder het scherpe

kompas van bindende regelgeving is wat peers doen een goede referentie.

 **Samenwerking en communicatie:** Zorg voor samenwerking tussen verschillende afdelingen en stimuleer open communicatie en eigenaarschap over duurzaamheid. Dit creëert draagvlak en maakt het mogelijk om gezamenlijk doelen binnen de tijdslijnen te realiseren.

Voorbeeld: Door HR, juridische en financiële, vastgoed en facilitaire medewerkers te betrekken bij de workshop over duurzaamheid, werd er een breed draagvlak gecreëerd en werd het belang en de reikwijdte van duurzaamheid breder in de organisatie verankerd.

Bijlage 1: Survey

Demographics

1. What is the size of your organisation/legal entity (where your IAF is working for) (by average number of employees)?
2. What is the size of your internal audit function (by average number of employees)?
3. In which sector do you operate?

The setting of your organization

4. Which ESG legislations apply to your organization (as from) this year (2024)?
5. Please select the 5 currently highest ESG risks (if any) out of the ESRS-list for your organization. If a double materiality assessment (DMA) is available, we suggest to use the most recent DMA. (select maximum 5 that apply)
6. Please select the 5 in 2027 expected to be the highest ESG risks (if any) out of the ESRS-list for your organization.
7. What are the main drivers of the strategy of your organization in response to ESG risks? (100% to be divided).

Double Materiality Assessment

8. What experience (score by none, some, experienced) does your organization have with the (double) materiality assessments (DMA)?
9. This question is divided in four parts (A-D): plan - do - check - act (scored by E, S, G)
- 9A. PLAN: How is your organization (as a whole) addressing ESG impacts, risks and opportunities? (select all that apply)
- 9B. DO: How is your organization (as a whole) addressing ESG impacts, risks and opportunities? (select all that apply)
- 9C. CHECK: How is your organization (as a whole) addressing ESG impacts, risks and opportunities? (select all that apply)
- 9D. ACT: How is your organization (as a whole) addressing ESG impacts, risks and opportunities? (select all that apply)

The response of your organization

10. How would you classify your organization's level of controls around ESG matters? (Score by Unclear/unaware, Low, Medium or High)

The frameworks used

11. What management framework(s) does your organization use to manage ESG-objectives and risks? (select all that apply, score by: E, S, G, overall)
12. What reporting framework(s) does your organization use (or is planning to use) to report on ESG-objectives and risks? (select all that apply, score by: E, S, G, overall)

Your role as IAF

13. What elements did your IAF develop in preparation for ESG auditing? (select all that apply, score by: E, S, G, overall)
14. How many (estimated in FTE (36 hours/week) of your IAF team is occupied with ESG matters this year?
15. How much of the current work (2024) of your IAF team is related to E, S and/or G risk, or with ESG in general? (Note: if you are addressing ESG in audits together, please divide these efforts over E, S and G)
16. How much of your IAF team's work will you expect to be dedicated to E, S and/or G matters after three years (in 2027)? (Note: if you are addressing ESG in audits together, please divide these efforts over E, S and G)
17. What kind of activities with regard to ESG-risks are you performing? (select all that apply)
- 18A. What part (in % - adding up to 100%) of the ENVIRONMENTAL-related activities in your Internal Audit plan (2024) is dedicated to the following IAF's four types of service?
- 18B. What part (in % - adding up to 100%) of the SOCIAL-related activities in your Internal Audit plan (2024) is dedicated to the following IAF's four types of service?
- 18C. What part (in % - adding up to 100%) of the GOVERNANCE-related activities in your Internal Audit plan (2024) is dedicated to the following IAF's four types of service?
19. With which of your stakeholders did you discuss ESG impacts, risks and opportunities? (select all that apply, score by: E, S, G).
20. If applicable, in what way are you performing audits with regards to ESG-risks? (select all that apply) In our audits E, S and/or G matters ...
21. In what way does your IAF cooperate with the external auditor (4th line) on ESG matters? (select all that apply)
22. What are you doing as IAF to get sufficient knowledge about ESG risk to fulfil your role? (select all that apply) To get sufficiently informed we do ...
23. What do you see/experience as the most important critical factors for success in auditing ESG-risks in your organization? (select maximum 3 that apply)

Follow Up

24. Would you be willing to share your good practices or advice with other IAF's?



Instituut van
Internal Auditors
Nederland