

Ministerie van Financiën
T.a.v. de heer E. Heinen MSc – minister van Financiën
Korte Voorhout 7
2511CW 's Gravenhage

Postbus 242
2130 AE Hoofddorp
Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
T 088 4960 301
nba@nba.nl
www.nba.nl

Datum	Onderwerp	Referentie	Bijlage(n)	Doorkiesnummer
31 januari 2025	Reactie consultatie Implementatie- besluit assurance-onderzoek duur- zaamheidsrapportering	25/JZ/171815	Gedetailleerde opmerkingen op het concept- implementatiebesluit	T 088-4960254

Geachte heer Heinen,

Met deze brief reageren wij, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), op de internetconsultatie over het concept-Implementatiebesluit assurance-onderzoek duurzaamheidsrapportering.

Inleiding

De NBA onderschrijft het belang van rapportering en assurance over duurzaamheid ten volle. Wij vragen uw nadrukkelijke aandacht voor de voorgeschreven voorhang bij de Staten-Generaal, en hebben ernstige zorgen bij de voorgestelde inwerkingtreding met materieel terugwerkende kracht waarmee de duurzaamheidsrapportering en de vereisten voor het bijbehorende assurance-onderzoek worden ingevoerd. Wij zullen deze punten hierna nader toelichten. In de bijlage hebben wij verder diverse technische opmerkingen bij enkele bepalingen opgenomen.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Voorhang van het implementatiebesluit

In de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) is bepaald¹ dat een voordracht voor een algemene maatregel van bestuur die nadere uitwerking geeft aan onder meer de bepalingen over het AFM-register en over het stelsel van kwaliteitsbeheersing, eerst bij de beide Kamers der Staten-Generaal moet worden voorgehangen.

In de Nota van toelichting bij het besluit is aangegeven dat deze voorhang niet plaatsvindt, omdat het richtlijnimplementatie betreft en het bovendien om technische wijzigingen gaat. De bepaling in de Wta die de voorhang regelt, kent echter geen uitzonderingen op de voorhangvereiste. De aanwijzingen van de regelgeving² geven weliswaar aan dat voor de implementatie van bindende EU-rechtshandelingen geen advies-, overleg-, inspraak- en voorpublicatieverplichtingen gelden, maar merken ook op dat de voorhangprocedures wel van toepassing zijn.

Wij vragen uw nadrukkelijke aandacht voor de naleving van deze dwingendrechtelijke bepalingen, en geven u in overweging om door middel van een wetswijziging een uitzondering in de voorhang-bepaling op te nemen voor de implementatie van bindende EU-rechtshandelingen. Zolang dit niet is aangepast, zou het passend zijn de huidige wetgeving te volgen.

¹ De voordracht voor een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in de artikelen 2, 3, 11, derde lid, 15, tweede lid, 18, derde lid, 19, derde lid, 21, tweede lid, 22, 25, 25a, derde lid, 26, tweede en derde lid, en 28 wordt niet eerder gedaan dan vier weken nadat het ontwerp aan beide kamers der Staten-Generaal is overgelegd.

² Aanwijzing 9.16 in samenhang met artikel 1:8, tweede lid, Algemene wet bestuursrecht.

Materieel terugwerkende kracht van invoering van duurzaamheidsrapportering en assurance

Wij verzoeken u met klem om de inwerkingtreding van het nu voorliggende besluit in samenhang met de implementatiewet niet voor voorafgaande boekjaren te laten plaatsvinden. Ook vragen wij om een goede overgangsregeling voor de invoering in het lopende boekjaar.

Het implementatiebesluit is een nadere uitwerking van de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering, die onlangs bij de Tweede Kamer is ingediend. Uit artikel IX van het wetsvoorstel blijkt dat de rapporteringsverplichting voor de eerste groep ondernemingen (organisaties van openbaar belang, waaronder beursfondsen boven een bepaalde omvang) ingaat per 1 januari 2024, en dat ook het assurance-onderzoek dan verplicht is. Nu in zowel de wet als het implementatiebesluit geen overgangsrecht is opgenomen, kan het voorkomen dat na de inwerkingtreding nieuwe eisen gelden voor lopende opdrachten waaraan accountants/-organisaties niet hebben voldaan.

De NBA heeft bezwaren bij deze materieel terugwerkende kracht. Momenteel bereiden de betrokken ondernemingen de jaarverslaggeving 2024 voor, die in de komende maanden algemeen verkrijgbaar moet worden gesteld, en waarmee de aandeelhouders uiteindelijk zullen moeten instemmen. De NBA is van mening dat het invoeren van gewijzigde wetgeving gedurende het proces van het opmaken, algemeen verkrijgbaar stellen en instemmen met de jaarverslaggeving, zeer onwenselijk is omdat het tot allerlei juridische vraagstukken kan leiden.

Wij stimuleren onze leden om zoveel als mogelijk het assurance-onderzoek te laten uitvoeren in lijn met de vereisten van Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)³. Nu de implementatie van de CSRD in de Nederlandse wet verlaat is, zijn wij van mening dat invoering van de vereisten van rapportage en assurance daarbij voor boekjaar 2024 niet achteraf alsnog wettelijk verplicht gesteld kan worden. Ook menen wij dat een goede overgangsregeling bij inwerkingtreding in het lopende boekjaar, noodzakelijk is.

Afsluitende opmerkingen

Wij danken u voor de mogelijkheid om te reageren op het ontwerpbesluit, en wij vertrouwen er op u hiermee voldoende informatie te hebben gegeven. Wij roepen op om de wet- en regelgeving voortvarend tot stand te brengen. Wij vragen u met klem om de inwerkingtreding van het nu voorliggende besluit in samenhang met de implementatiewet niet voor 1 januari 2025 te laten plaatsvinden en te zorgen voor een goede overgangsregeling.

Wij zijn bereid nadere toelichting te geven op onze reactie.

Voor eventuele vragen naar aanleiding van onze reactie kunt u contact opnemen met Martijn Duffels (m.duffels@nba.nl).

Met vriendelijke groeten,

Namens het bestuur van de NBA,
Ondertekend door:

w.g. Kris Douma

Kris Douma, Voorzitter

Namens het bestuur van de NBA,
Ondertekend door:

w.g. Aleks Kayhan

Aleks Kayhan, Bestuurslid



³ [NBA Alert 49 en CSRD-voorbeeldteksten](#)

Bijlage – gedetailleerde opmerkingen op het concept-implementatiebesluit

Onderstaand geven wij diverse technische en gedetailleerde opmerkingen bij het voorgestelde besluit weer:

- Met Artikel I, onderdeel D worden de gegevens van de ingeschreven auditkantoren uitgebreid. Na de wijziging zal de bepaling als volgt luiden: ‘de naam van de toezichhoudende instanties van de lidstaat waar het auditkantoor is toegelaten tot het verrichten van controles (onderstreping NBA) als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de richtlijn en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer en of de inschrijving betrekking heeft op het verrichten van wettelijke controles of het verrichten van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering, of op beide.’
Wij stellen voor om ook bij de onderstreepte tekst een verwijzing naar de toelichting tot het verrichten van assurance-onderzoeken op te nemen.
- Door middel van Artikel I, onderdeel E wordt een nieuw derde lid aan artikel 4 Bta toegevoegd. Hiermee wordt in het AFM-register zichtbaar gemaakt welke accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan een accountantsorganisatie, ook het assurance-onderzoek mogen verrichten waardoor de accountantsorganisatie duurzaamheidsassurance kan aanbieden. U heeft gekozen om aansluiting te zoeken bij de aantekening, die op grond van de bepalingen aan de Wet op het accountantsberoep en CSRD aan veel accountants zal worden verleend. Wij menen dat de bepaling niet het voldoet, omdat hiermee voorbij wordt gegaan aan de rol van de accountantsorganisatie die accountants moet voordragen voor inschrijving in het AFM-register. Wij stellen voor aansluiting te zoeken bij de voordracht tot inschrijving als accountant voor duurzaamheidsassurance in het AFM-register, zoals bedoeld in artikel I onderdeel B van het wijzigingsbesluit.
- In onderdeel G wordt de verwijzing naar de bepalingen in artikel 24 bis van de richtlijn aangepast. De aangepaste bewoording van de laatste zin van artikel 8, eerste lid komt hierdoor te luiden: ‘Het beleid, bedoeld in artikel 18b van de wet, maakt in elk geval onderdeel uit van het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en voldoet aan de in artikel 24 bis, eerste lid, onderdeel j, van de richtlijn gestelde eisen, welke eisen van overeenkomstige toepassing zijn indien de accountantsorganisatie assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering verricht.’ Naar ons oordeel is deze zin te lang en te ingewikkeld om goed te begrijpen. Bovendien is het laatste deel van de zin onduidelijk, in die zin dat er staat dat eisen van overeenkomstige toepassing zijn. Er wordt onvoldoende duidelijk gemaakt dat de accountantsorganisatie die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verricht, het beleid volgens deze eisen moet inrichten. Wij verzoeken u de bepaling te herschrijven en de vereisten in meerdere zinnen op te splitsen om zo de leesbaarheid te vergroten en verkeerde uitleg tegen te gaan.
Deze opmerking geldt ook voor de bepaling in onderdeel H, met betrekking tot de wijziging van het tweede lid van artikel 8a.
- In het nieuwe artikel 11a van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) wordt in onderdelen c. en e. van lid 2 een verwijzing gemaakt naar een assuranceplan. Wij merken op dat het maken van een afzonderlijk assuranceplan geen vereiste is vanuit Standaard 3810N, noch vanuit de Europese richtlijn. Wij verzoeken u daarom de betreffende verwijzingen naar het assuranceplan uit het besluit te verwijderen.
- Onderdeel K van artikel I bepaalt dat het assuredossier opgenomen kan worden in het controledossier. Wij onderschrijven die intentie. Wij vragen u echter te duiden dat niet het assuredossier als zodanig in het controledossier wordt opgenomen, maar dat de informatie die bij een zelfstandige assuranceopdracht in het assuredossier wordt opgenomen, ook in het controledossier mag worden opgenomen. Tevens vragen wij u dan in de toelichting te duiden welke normen op dat (gecombineerde) dossier van toepassing zijn.
- Na de wijzigingen van artikel I onderdeel M, komt het derde lid van artikel 13 Bta als volgt te luiden: ‘Onverminderd artikel 393, tweede lid, laatste volzin, en artikel 393a, eerste lid, tweede volzin, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat



de tussentijdse beëindiging dan wel de intrekking van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle of een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering door de voor de controle of het assurance-onderzoek verantwoordelijke externe accountant wordt gemeld aan de Autoriteit Financiële Markten, indien bekend onder opgave van een afdoende motivering daarvoor.'

De NBA is van mening dat deze bepaling door haar lengte en de diverse gebruikte bijzinnen, moeilijk te begrijpen is. Wij geven u in overweging de bepaling te splitsen in afzonderlijke bepalingen. Wij stellen voor afzonderlijke bepalingen voor de wettelijke controle en voor de duurzaamheidsassurance op te stellen. Hierbij kan dan worden aangegeven dat in voorkomend geval dergelijke meldingen ook gecombineerd kunnen worden gedaan.

- Met onderdeel P wordt een wijziging voorgesteld in artikel 15, eerste lid Bta. Wij denken dat hier sprake is van een verschrijving, en dat beoogd wordt om artikel 15a Bta te wijzigen.
 - De Nota van Toelichting bij artikel I onderdeel R van het besluit benoemt waarderingsdeskundigen als voorbeeld van vakbekwame personen aan wie advies zou kunnen worden gevraagd in het kader van het assurance-onderzoek. Wij vragen u om hiervoor een meer passend voorbeeld te geven, omdat waarderingsdeskundigen eerder relevante deskundigheid zullen hebben voor de jaarrekeningcontrole. Dit zou kunnen worden gedaan door te verwijzen naar deskundigen bijvoorbeeld op het gebied van governance, ecologie of arbeidsomstandigheden.
 - In het nieuwe artikel 18a, tweede lid, onderdeel b. wordt een verwijzing gemaakt naar werkervaring die de Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er) moet hebben. Wij menen dat voor de werkervaring van de OKB-er vooral ook werkervaring nodig is om de betreffende assurance-opdracht te beoordelen, en niet (zoals vermeld) de wettelijke controle. We stellen voor om daarbij in de toelichting op te nemen dat accountants en dus ook OKB-ers voor assurance over duurzaamheidsrapportering in de komende jaren een leertraject moeten doorlopen en dat de werkervaring en wat daarmee als voldoende relevante werkervaring kan worden aangemerkt, zich ook sterk zal ontwikkelen.
 - Met onderdeel U van artikel I worden de eisen voor het instellen van een compliance officer gewijzigd. Uit de voorstellen vloeit voort dat bij een accountantsorganisatie die wettelijke controles uitvoert bij Organisaties van Openbaar Belang (OOBs), de compliance officer ook moet toezien op de naleving van de bepalingen omtrent assurance bij duurzaamheidsrapportering. Indien echter de assurance bij duurzaamheidsrapportering wordt verricht door een accountantsorganisatie die geen wettelijke controles uitvoert bij OOBs, is het aanwijzen van een compliance officer niet verplicht. Zeker daar waar het gaat om assurance over duurzaamheidsrapportering van organisaties van openbaar belang, acht de NBA een dergelijke inconsistentie ongewenst. Wij adviseren u om de verplichting tot het instellen van een compliance officer te koppelen aan de aard van de klanten (wordt er controle of assurance verricht bij OOBs) en niet aan de status van de vergunning.
 - Na de wijzigingen van onderdeel U van artikel I, komt artikel 23, eerste lid, Bta als volgt te luiden: 'Een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang wijst een persoon aan die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24b, en voor zover van toepassing, artikelen 24c tot en met 24e van de wet en bij de EU-verordening gestelde regels. De accountantsorganisatie wijst eveneens een plaatsvervanger aan.'
- Door deze formulering is het niet geheel helder of de zinsnede 'voor zover van toepassing' alleen verwijst naar de bepalingen met betrekking tot duurzaamheidsassurance (artikelen 24c tot en met 24e van de wet) of dat deze ook ziet op de bepalingen in de EU-verordening. Wij adviseren u de bepaling op dit vlak te verduidelijken.
- Met onderdeel DD van artikel I, wordt in artikel 30d tweemaal de zinsnede 'welk artikellid van overeenkomstige toepassing is indien de accountantsorganisatie assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering verricht.' Wij zijn van mening dat door deze verwijzing onvoldoende duidelijk gemaakt is tot welke normadressaten de bepalingen in artikel 22, tweede lid van de richtlijn zich in het geval van de assurance bij duurzaamheidsrapportering zich richten. Wij vragen u deze bepalingen te verhelderen.



- Wij steunen de uitbreiding van de scope van het orgaan voor intern toezicht, zoals uitgewerkt in onderdeel FF van het implementatiebesluit. Wij vragen daarbij wel om nader te duiden hoe deze uitbreidingen zich verhouden tot de bepaling in artikel 34a die de scope van intern toezicht beperken tot OOB-accountantsorganisaties. Wij geven daarbij in overweging om voor alle accountantsorganisaties die duurzaamheidsassurance bij OOBs verrichten, dit hoofdstuk van toepassing te verklaren.
- In onderdeel HH van artikel I wordt de fraude-meldingsplicht uitgebreid, zodat ook in geval van fraude met duurzaamheidsrapportering, meldingen aan de orde kunnen zijn. Wij vragen u te verduidelijken hoe moet worden omgegaan met een eventuele samenloop van meldingen, indien er twee externe accountants betrokken zijn (een accountant voor de wettelijke controle en een andere accountant voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering).
- In onderdeel B van artikel III wordt de inhoud van het examen gekoppeld aan het voornemen om assurance-onderzoeken te gaan verrichten. Een dergelijke koppeling lijkt ons onlogisch, omdat het voor een examenkandidaat moeilijk is in te schatten of deze ooit een dergelijk onderzoek voornemens is te verrichten. Wij geven u in overweging om de inhoud van het examen te koppelen aan de wens van de geëxamineerde om de aantekening als bedoel in artikel 36, tweede lid, onderdeel j van de Wet op het accountantsberoep te verkrijgen.
- Artikel VI, onderdeel A voert een nieuwe maatstaf in voor de heffingen van de AFM ten aanzien van accountantsorganisaties. Wij stellen daarbij voor om, in lijn met de heffingen ten aanzien van wettelijke controles, een onderscheid te maken tussen assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering bij OOBs en bij andere cliënten. Wij denken dat focus op OOBs past bij de thans bestaande focus op OOB-organisaties van de AFM en volgt uit het verhoogde maatschappelijke belang, en daarom ook bij duurzaamheidsassurance een onderscheid in tarief rechtvaardigt.