

Ministerie van Financiën

Eindhoven, 4 februari 2025

Betreft : Reactie consultatie Implementatiebesluit assurance-onderzoek
duurzaamheidsrapportering
Referentie : AAC 25-001

Geachte heer, mevrouw,

Met belangstelling hebben wij kennisgenomen van het concept “Implementatiebesluit assurance-onderzoek duurzaamheidsrapportering” (hierna: “Implementatiebesluit”) en de bijbehorende Nota van Toelichting (hierna: “toelichting”). Graag maken wij van de mogelijkheid gebruik om op voornoemde stuk te reageren.

Inleiding

Het Implementatiebesluit werkt de wettelijke eisen voor accountants en accountantsorganisaties uit als zij de duurzaamheidsverslaggeving, zoals bedoeld in het wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering (richtlijn 2022/2464, CSRD), beoordelen. Dit gebeurt onder andere door wijzigingen in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). De Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) heeft niet alleen grote gevolgen voor de ondernemingen die onder de scope hiervan vallen, maar ook voor de accountants en accountantsorganisaties die deze duurzaamheidsverslaggeving zullen gaan beoordelen. Wij juichen dan ook toe dat de wettelijke eisen voor accountants en accountantsorganisaties zijn uitgewerkt. Desondanks zijn er een aantal punten die in onze ogen om een nadere toelichting vragen. Wij zullen deze punten hieronder toelichten.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's)

In artikel 18a van de Bta worden de vereisten aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering beschreven. Wij kunnen ons vinden in het standpunt van de wetgever dat deze kwaliteitsbeoordelingen op assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering plaatsvinden. Wij vragen de wetgever om te verduidelijken wat onder ‘voldoende bekwaam’ (artikel 18a.2b Bta) wordt verstaan. In de praktijk kan de tekst van artikel 18a.2b Bta tot onduidelijkheid leiden, omdat niet gespecificeerd is dat bedoeld wordt ‘voldoende bekwaam met assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering’. Graag zien wij daarom verduidelijkt dat met voldoende bekwaam wordt bedoeld ‘voldoende bekwaam met assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering’. Wij lezen in dit kader in wetsvoorstel ‘Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering’ van 13 januari 2025 dat de wetgever de ingroeieregeling (lidstaatoptie), zoals beschreven in artikel 29 lid 2 sub 2bis van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad toepast (in een nieuw opgenomen artikel 86b Wta). Wij juichen dit besluit toe.

Informatiedeling

De wetgever breidt artikel 38a van de Bta uit, zodat informatie, verkregen in het kader van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering, kan worden gedeeld met derden. In het vijfde lid van de wijziging is een regeling opgenomen voor de externe accountant die een oordeel moet geven overeenkomstig artikel 2:393 lid 5, onderdelen f en g BW. In de toelichting bij het implementatiebesluit lezen wij dat de externe accountant die de jaarrekening controleert alle informatie die hij nodig heeft voor het zojuist genoemde oordeel kan opvragen bij de externe accountant die de duurzaamheidsrapportering beoordeelt. De laatstgenoemde dient de informatie te verschaffen, terwijl in andere leden van artikel 38a de term ‘kunnen’ wordt gehanteerd. Wij zien graag de bewoording in artikel 38a lid 5 aangepast, zodat dit beter aansluit bij de overige leden van dit artikel. Tevens wijzen wij de wetgever op de ruime formulering van dit artikel (‘alle relevante informatie benodigd om dat oordeel te kunnen geven’), waardoor de onwenselijke situatie kan ontstaan dat de externe accountant van de wettelijke controle van de jaarrekening volledig inzage vraagt in het opdracht dossier van de externe accountant die de duurzaamheidsrapportering beoordeelt.

Fraude van materieel belang in de duurzaamheidsrapportering

Door middel van de aanpassingen in de artikelen 36 t/m 38 Bta stelt de wetgever fraude van materieel belang in de duurzaamheidsrapportering gelijk aan fraude van materieel belang in de financiële verantwoording bij een wettelijke controle-opdracht (art 36 Bta), inclusief de daarop van toepassing zijnde meldplicht (art. 37 en 38 Bta). In principe kunnen wij ons vinden in de aanpassing om ook ‘ESG-fraude’ in de Bta te definiëren echter vragen wij aandacht voor het volgende:

- duurzaamheidsrapportering bevindt zich in een relatief onvolwassen stadium, waardoor de scheidslijn tussen opzettelijk en onopzettelijk handelen of nalaten, alsmede tussen misleiden en verleiden (nog) onduidelijk is. Hierdoor kan de definitie van artikel 36 Bta niet eenvoudig worden gehanteerd;
- een duurzaamheidsrapportage heeft vaak veel stakeholders met uiteenlopende belangen. Hierdoor zullen zij steeds anders tegen het begrip ESG fraude aankijken;
- het huidige voorstel gaat verder dan ‘overtreding van wet- en regelgeving’ en ook verder dan de binnen Europa inmiddels geaccepteerde definitie van ESG-fraude/greenwashing¹, namelijk: *‘a practice where sustainability-related statements, declarations, actions, or communications do not clearly and fairly reflect the underlying sustainability profile of an entity, a financial product, or financial services. This practice may be misleading to consumers, investors, or other market participants.’* ESAs merkt daarbij tevens op: *‘The ESAs also highlight that sustainability-related misleading claims can occur and spread either intentionally or unintentionally and in relation to entities and products that are either within or outside the remit of the EU regulatory framework’*;
- wij stellen daarom voor om artikel 36 Bta ongewijzigd te laten, althans aan te vullen met een lid 2, waarin een specifieke definitie voor ESG-fraude/greenwashing is opgenomen die overeenkomt met de ESAs-definitie;
- op deze wijze ontstaat meer helderheid rondom het concept ESG fraude en dit draagt onzes inziens bij aan het creëren van een meer volwassen wet- en regelgeving rondom de duurzaamheidsrapportering en de rol van de externe accountant daarbij.

Wettelijke borging vereisten onafhankelijke verleners van assurediensten

Ondanks dat in onderhavig Implementatiebesluit niet expliciet de toelating van onafhankelijke verleners van assurediensten geregeld wordt, brengen wij navolgende desondanks onder de aandacht. In [onze reactie op het Wetsvoorstel Implementatie duurzaamheidsrapportering](#) (hierna: “WID”) gaven wij eerder aan dat wij van mening zijn dat ondernemingen vrij moeten zijn om assuredienstverleners te kiezen die het beste bij hen passen om de controle van de jaarrekening en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uit te voeren. De lidstaatopties om het assurance-onderzoek van

¹ [ESAs put forward common understanding of greenwashing and warn on risks](#)

duurzaamheidsrapportering te laten uitvoeren door een andere accountantsorganisatie of door een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten bieden ondernemingen grotere keuzevrijheid en opent de markt voor deze diensten voor nieuwe marktpartijen. Het Wetsvoorstel Implementatie duurzaamheidsrapportering bevat in artikel 5a, tweede lid, Wta een mogelijkheid om bij AMvB de markt open te stellen voor geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten. In de Memorie van Toelichting is beschreven dat daarvoor vereisten, toezicht en handhaving gaan gelden die gelijkwaardig zijn aan die gelden voor accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren. Deze gelijkwaardigheid is in het Wetsvoorstel daarmee echter niet op wetsniveau geborgd. Wij vinden het wenselijk dat het beoogde gelijke speelveld, het beoogde consistente kwaliteitsniveau voor deze diensten en gelijk of gelijkwaardig toezicht en handhaving daarop op hetzelfde wettelijke niveau wordt geregeld.

Overige observaties

Enkele overige observaties onzer zijde ten aanzien van het implementatiebesluit en de toelichting:

No.	Verwijzing	Observatie
1.	Diversen	In het implementatiebesluit en de toelichting wordt gebruik gemaakt van terminologie die niet aansluit bij de terminologie elders in de wetgeving en de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS). Enkele voorbeelden: <ul style="list-style-type: none">- Assurancedossier (NV COS hanteert 'opdrachtdossier')- Assuranceverklaring (NV COS hanteert 'assurance rapport')- Assurance plan (NV COS hanteert 'opdrachtplan' of 'geplande werkzaamheden')
2.	Bta, artikel 38a & Nota van toelichting	In geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) gesproken over een 'conclusie'. In het implementatiebesluit en de toelichting worden zowel de termen 'conclusie' als 'oordeel' gehanteerd. Wij vragen de wetgever om een consistente toepassing van het begrip 'conclusie'.
3.	Diversen	In het implementatiebesluit en de toelichtingen worden zowel de term controle als de term assurance onderzoek gehanteerd voor het aanduiden van de wettelijke opdracht tot het onderzoek van de duurzaamheidsrapportering. Wij vragen de wetgever ook hier om eenduidige terminologie te hanteren.

Uiteraard zijn wij tot een nadere toelichting bereid.

Met vriendelijke groet,
BDO Audit & Assurance B.V.
namens deze,

drs. M.M.G. Mans RA
Head of Audit
Lid Raad van Bestuur

A.C.M. Mens MSc. RA
Partner Audit & Assurance | ESG