

Ministerie van Justitie en Veiligheid  
T.a.v. de Minister voor Rechtsbescherming  
Turfmarkt 147  
2511 DP Den Haag

Baker Tilly (Netherlands) N.V.  
Papendorpseweg 53-59  
Postbus 85007  
3508 AA Utrecht

T: +31 (0)10 258 70 00

utrecht@bakertilly.nl  
[www.bakertilly.nl](http://www.bakertilly.nl)

KvK: 24425560

**Datum**  
18 december 2023

**Kenmerk**  
JS/2023121801

**Behandeld door**  
J.W. Stam MSc. RA

**Betreft**

Reactie op consultatie 'Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering'

Geachte heer Weerwind,

Graag maakt Baker Tilly gebruik van de gelegenheid om te reageren op de openbare internetconsultatie inzake het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Baker Tilly onderschrijft het belang van duurzaamheidsverslaggeving en het bijbehorende assurance-onderzoek en is bereid haar bijdrage te leveren ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

De snelheid waarmee de CSRD wordt geïmplementeerd en ingevoerd heeft naar onze verwachting grote impact op ondernemingen en de waardeketens waarin ondernemingen actief zijn. Daarnaast heeft het grote impact op ons als accountantsorganisatie waar het gaat om de korte tijd waarin we ons moeten voorbereiden om de assurance-opdrachten ten aanzien van duurzaamheidsverslaggeving uit te kunnen voeren.

In deze brief benoemen wij een aantal, voor ons belangrijke, punten ter overweging aan de minister. In de bijlage hebben wij nog enkele meer gedetailleerde opmerkingen opgenomen.

**Vorm van Implementatie**

Op basis van de CSRD moeten lidstaten de bepalingen ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering bij wet vastleggen in de nationale wet- en regelgeving. De minister heeft ervoor gekozen om de vereisten van de CSRD niet allemaal te verwerken in bestaande wetsartikelen maar deels te verwerken in een algemene maatregel van bestuur (hierna: AMvB) op basis van het concept-wetsartikel 2:391a BW.

Het risico wat ontstaat is dat er inconsistenties ontstaan tussen de wet en de algemene maatregel van bestuur wanneer in één van beiden wijzigingen worden doorgevoerd. Dit risico is naar onze mening zeker aanwezig aangezien het ministerie van Financiën nog bezig is met de concept-wet Implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering die in augustus/september jongstleden is geconsulteerd.

Aangezien beide documenten afzonderlijk van elkaar worden geconsulteerd en aangepast is het voor ons lastig om vast te stellen of alle bepalingen van de CSRD ook zijn verwerkt in de Nederlandse wet- en regelgeving en of mogelijk sprake is van inconsistenties. We adviseren u dan ook om de gewijzigde teksten opnieuw te consulteren. Mocht u besluiten niet opnieuw te consulteren willen we u vragen relevante betrokken partijen, waaronder tenminste de Raad voor de Jaarverslaggeving en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, de mogelijkheid te geven kennis te nemen van de

voorgestelde wijzigingen en een advies te verstrekken ter voorkoming van inconsistenties en ongewenste neveneffecten voordat de AMvB aan de Tweede Kamer wordt toegezonden.

### **Consolidatiekring**

In de AMvB wordt voor het begrip ‘dochtermaatschappij’ de definitie van dochtermaatschappij conform art. 2:24a BW gehanteerd. Het gebruik van het begrip dochtermaatschappij conform art. 2:24a BW zal leiden tot verschillen in de consolidatiekring voor wat betreft de jaarrekening en het duurzaamheidsverslag. Tijdens de assurance-opdrachten ten aanzien van de Tijdelijke Noodmaatregelen Overbrugging voor behoud van Werkgelegenheid voor het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid hebben wij regelmatig geconstateerd dat het begrip ‘overheersende zeggenschap’ uit het jaarrekeningrecht en de definitie van een dochtermaatschappij zoals opgenomen in art. 2:24a BW niet overeenkomen.

In de EU Richtlijn 2013/34/EU (de Accounting Directive) wordt gesproken over ‘Subsidiaries’ waarbij in de Accounting Directive sprake is van een ‘subsidiary’ als sprake is van overheersende zeggenschap en daarmee wijkt het Nederlandse begrip ‘dochtermaatschappij’ zoals bedoeld in art. 2:24a BW af van de definitie van een ‘subsidiary’ in de Accounting Directive.

Het komt in onze praktijk regelmatig voor dat een aandeelhouder meer dan 50% van de stemrechten in het aandelenkapitaal houdt maar door middel van een aandeelhoudersovereenkomst is overeengekomen met minderheidsaandeelhouders dat alle besluiten met enige importantie moeten worden genomen door meerdere aandeelhouders gezamenlijk. Daarmee is voor de jaarrekening geen sprake van overheersende zeggenschap (control ontbreekt) waardoor deze dochtermaatschappij niet wordt opgenomen in de consolidatiekring. Andersom komt het ook voor dat een aandeelhouder minder dan 50% van de aandelen houdt en op basis van een optieovereenkomst de mogelijkheid heeft op elk moment alsnog een meerderheid in de stemrechten te verkrijgen op basis van een vooraf vastgestelde prijs. Op basis van art. 2:24a BW is in dit geval geen sprake van een dochtermaatschappij maar wel sprake van overheersende zeggenschap waardoor de vennootschap moet worden betrokken in de consolidatiekring. In beide gevallen ontstaat een verschil tussen de consolidatiekring uit hoofde van de definitie van art 2:24a BW en die van de jaarrekening hetgeen naar onze mening ongewenst is en ook niet in lijn is met de bedoeling van de CSRD zoals wij deze interpreteren.

Voor zover ons bekend wordt in de CSRD uitgegaan van connectiviteit tussen de jaarrekening en het duurzaamheidsverslag en zou de consolidatiekring van de jaarrekening gelijk moeten zijn aan die van het duurzaamheidsverslag wanneer geen rekening wordt gehouden met de consolidatievrijstelling voor tussenhoudstermaatschappijen.

Wij stellen daarom voor om voor de consolidatiekring te verwijzen naar de artikelen 2:406 en 2:407 BW in plaats van naar dochtermaatschappijen zoals bedoeld in art 2:24a BW. Naar onze mening zou de consolidatiekring voor het duurzaamheidsverslag gelijk moeten zijn aan die voor de jaarrekening. Dit benadrukt de onderlinge samenhang tussen duurzaamheidsverslag en jaarrekening en voorkomt additionele administratieve lasten voor opstellers als gevolg van een verschil in consolidatiekring.

### **Vrijstelling voor tussenhoudstermaatschappijen**

In artikel 5 worden onder meer de voorwaarden voor vrijstelling voor het opstellen van een duurzaamheidsverslag voor tussenhoudstermaatschappijen beschreven. In de Nota van Toelichting wordt op pagina 33 onderaan opgemerkt dat het vrijstellingsregime op grond van het voorgestelde artikel niet moet worden verward met het huidige vrijstellingsregime voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en geconsolideerde bestuursverslag (zoals bijvoorbeeld art 2:408 BW). Deze uitleg is in overeenstemming met de bepaling uit de CSRD.

Echter als een vennootschap gebruik maakt van artikel 2:408 BW wordt ingevolge de wet voor de bepaling van het grootte-regime alleen gekeken naar de enkelvoudige gegevens van de vennootschap (art. 2: 395a lid 2 tweede volzin, 396 lid 2 tweede volzin en 397 lid 2 BW tweede volzin) bij de bepaling van de grootte van de onderneming. In het voorgelegde Besluit worden deze bepalingen niet uitgesloten en daarmee lijken deze bepalingen dus onverkort van toepassing te zijn. Omdat de vennootschap (tussenhoudstermaatschappij) vanwege deze bepalingen (het enkel kijken naar de enkelvoudige cijfers) in veel gevallen klein dan wel middelgroot zal zijn, zal de CSRD op een vennootschap die gebruik maakt van de consolidatievrijstelling van art. 2:408 BW niet snel van toepassing zijn omdat de vennootschap niet snel groot zal zijn.

Als gevolg van deze inconsistentie tussen het concept-besluit en Nota van Toelichting ontstaat een onzekere situatie wat nu precies beoogd is door de minister en vragen wij de minister het concept-besluit en de Nota van Toelichting met elkaar in overeenstemming te brengen.

Om de beoogde situatie zoals beschreven in de CSRD en de Nota van Toelichting te bereiken zou de minister in de definitie voor een grote groep alleen moeten verwijzen naar de vereisten zoals bedoeld in art. 2:397 lid 1 en 2 eerste volzin. Uiteraard geldt deze opmerking ook voor de verwijzingen naar de artikelen art. 2:395a lid2, 396 lid 2 en 397 lid 2 BW..

#### **Doorwerking Besluit naar mkb-ondernemingen**

Ter beperking van de administratieve lastendruk van kleine en middelgrote ondernemers, is in de CSRD bepaald dat aan kleine- en middelgrote ondernemingen die deel uitmaken van de waardeketen van grote ondernemingen, geen verdere eisen mogen worden gesteld dan bepaald in artikel 29 quater van CSRD. In dit artikel wordt gerefereerd naar de nog te ontwikkelen ESRS-standaard voor beursgenoteerde MKB-ondernemingen.

Graag onderschrijven wij het belang van beperking van administratieve lasten voor kleine- en middelgrote ondernemingen en vragen wij u om in het besluit voldoende waarborgen op te nemen om de uitvoering van deze bepaling in de CSRD te realiseren.

#### **Plaats van het assurance-oordeel**

In het derde lid van artikel 8 is bepaald dat de assuranceverklaring als afzonderlijk onderdeel van de accountantsverklaring wordt opgenomen. Van deze lidstaattoptie is gebruik gemaakt omdat hierdoor 'alle informatie omtrent de controle en het onderzoek door de accountants op een plek te vinden is en als zodanig herkenbaar is'.

Wij vragen ons af of het combineren van twee opdrachten met een verschillende mate van diepgang in één accountantsverklaring wenselijk is. Naar onze mening zal het combineren eerder verwarring voor gebruikers opleveren dan inzicht verschaffen.

Daarnaast merken wij op dat deze verwerkingswijze tot gevolg heeft dat de assurance-opdracht met betrekking tot de duurzaamheidsinformatie alleen kan worden uitgevoerd door de externe accountant die ook de jaarrekeningcontrole uitvoert. Daarmee sluit de lidstaattopties die door het Ministerie van Financiën worden onderzocht en zijn geconsulteerd in augustus en september van dit jaar uit. Zoals ook gemeld in de consultatiereactie aan de Minister van Financiën gaat onze voorkeur uit naar de optie waarbij de opdrachten voor de jaarrekeningcontrole en het assurance-onderzoek bij het duurzaamheidsverslag worden gegund aan één accountantsorganisatie waarbij verschillende geaccrediteerde accountants de opdrachten kunnen uitvoeren (en dus twee handtekeningen geplaatst zullen worden). Wij vragen u onze zienswijze te overwegen en te waarborgen dat dit besluit en de implementatiewet zoals deze door het Ministerie van Financiën wordt voorbereid consistent zijn op dit punt.

**Nota van toelichting pagina 39: Onjuiste scope van het huidige onderzoek naar het bestuursverslag.**

De Nota van Toelichting bevat onder de artikelgewijze toelichting van artikel 8 een onjuiste scope van het huidige onderzoek naar het bestuursverslag:

*“Een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid sluit ook aan bij de praktijk voor controle door de accountant van het bestuursverslag op basis van artikel 2:393, derde lid, BW en voorheen ook bij de controle van de niet-financiële informatie op basis van het Besluit niet-financiële informatie. De accountant onderzoekt of het bestuursverslag overeenkomstig de wet is opgesteld en of het in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat”.*

De reikwijdte van de werkzaamheden zoals die door de accountant worden uitgevoerd onder Standaard 720 is substantieel kleiner en anders dan die voor een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid. Wij stellen voor om dit aan te passen.

Wij zijn graag bereid nadere toelichting te geven op onze reactie. Voor eventuele vragen naar aanleiding van deze brief vraag ik u contact op te nemen met de heer Jonathan Stam ([j.stam@bakertilly.nl](mailto:j.stam@bakertilly.nl)).

Met vriendelijke groet,

J.H.J. Spiekker RA  
Directeur Bureau Vaktechniek Accountants

Bijlage(n):      Gedetailleerde opmerkingen op het wetsvoorstel

## **Bijlage – gedetailleerde opmerkingen op het wetsvoorstel**

### **Definities:**

#### Definitie van het begrip ‘waardeketen’

Op grond van CSRD moeten ondernemingen bij hun duurzaamheidsrapportering ook de relevante informatie met betrekking tot de waardeketen rapporteren. Zowel de CSRD als de *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) die recent bij Gedelegeerde Verordening door de Europese Commissie zijn vastgesteld, leggen het begrip waardeketen breed uit. De concept-Nota van Toelichting lijkt echter een veel nauwere definiëring van het begrip waardeketen te hanteren en beperkt de waardeketen tot de toeleveranciers en afnemers van producten en diensten. Wij verzoeken u om in de nota van toelichting het begrip waardeketen te hanteren en uit te leggen zoals dat in ESRS-en is gedefinieerd.

#### Definitie van het begrip ‘netto-omzet’

In lid 2 van artikel 1 van het concept-besluit wordt het begrip netto-omzet gedefinieerd voor toepassing door rechtspersonen die niet vallen onder het recht van een EU/EER-lidstaat. Hierbij is aangegeven dat onder netto-omzet de inkomsten moeten worden verstaan zoals die zijn ‘gedefinieerd door of in de zin van het stelsel van financiële verslaggeving op basis waarvan de jaarrekeningen worden opgesteld.’ Wij vinden deze bepaling onduidelijk, omdat er wordt verwezen naar het verslaggevingsstelsel in enkelvoud en de jaarrekeningen in meervoud.

Hierbij merken wij op dat inkomsten niet hetzelfde zijn als omzet. Zo kan een onderneming in enig jaar een materieel vast actief wat in gebruik was verkopen waarmee een verkoopopbrengst wordt gerealiseerd. Er is dan wel sprake van inkomsten maar geen sprake van netto-omzet op basis van het verslaggevingsstelsel.

We adviseren u dan ook niet te refereren aan inkomsten maar aan netto-omzet gebaseerd op het gehanteerde stelsel voor financiële verslaggeving wat is gehanteerd bij het opstellen van de jaarrekening.

#### Definitie van het proces van materialiteitsanalyse

In artikel 3, vierde lid, wordt vastgelegd dat de onderneming rapporteert over ‘het proces dat is uitgevoerd om de informatie in kaart te brengen’. Hiermee wordt beoogd om de laatste alinea van het nieuwe artikel 19 bis van Richtlijn 2013/34/EU te implementeren. De bepaling in de richtlijn is echter veel specifiekere dan het implementerende artikel in het concept-besluit.

De huidige bewoording in het concept-besluit kan op twee manieren worden opgevat. Enerzijds op het proces van de door de onderneming op basis van ESRS uitgevoerde dubbele materialiteitsanalyse (zoals beoogd) maar anderzijds ook op het proces van het verzamelen van de informatie waarover gerapporteerd zal worden. Wij verzoeken u de bewoordingen van artikel 3, vierde lid, aan te laten sluiten op de bewoordingen in de genoemde Richtlijn.

### **Verwijzing naar ESRS**

De normen voor de duurzaamheidsrapportage liggen vast in een gedelegeerde verordening van de Europese Commissie, die haar basis heeft in artikel 29 ter van de (gewijzigde) richtlijn 2013/34/EU. Gegeven het belang van deze ESRS-en vinden wij het van belang dat deze in het Besluit worden verankerd. Wij stellen dan ook een expliciete bepaling op te nemen in artikel 3 om naleving van de ESRS-en te waarborgen. De minister zou dan ook de termijnen zoals nu uitgebreid benoemd in artikel 3.6 lid 2 tweede volzin en artikel 21.1 die moeilijk leesbaar zijn achterwege kunnen laten doordat de fasering van rapportageverplichtingen is geregeld in de ESRS-en.

**Juridische grondslag voor toepassing Titel 9 BW 2 voor bijkantoren**

Op grond van CSRD wordt duurzaamheidsrapportering ook voorgeschreven voor bijkantoren die niet onder het recht van een lidstaat vallen. Wij begrijpen dat met het nu in de Eerste Kamer voorliggende ontwerp voor invoering van een nieuw artikel 2:391a aan het Burgerlijk Wetboek, een juridische grondslag wordt voorzien. Wij merken daarbij op dat Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek al bepaalt op welke groep van entiteiten deze titel van toepassing is. De bijkantoren die niet onder het recht van een lidstaat vallen, worden daarin niet genoemd. Ook is onduidelijk in hoeverre de reikwijdtebepaling in artikel 2:360 BW het toelaat om nadere eisen te stellen aan duurzaamheidsrapportering van bijkantoren, omdat in artikel 2:360.3 de bijkantoren niet worden benoemd.

**Concept-besluit artikel 6.3:**

In dit artikel in het concept-besluit wordt bepaald dat als de in de materialiteitsanalyse geïdentificeerde materiële onderwerpen van een dochtermaatschappij afwijken van de geïdentificeerde materiële onderwerpen van de moedermaatschappij, de moedermaatschappij een adequaat inzicht verschaft in de risico's voor en de effecten van de betrokken dochtermaatschappij(en). Deze zinsnede bevat veel mogelijkheden tot interpretatie. Wij verzoeken u te verwijzen naar de vereisten in ESRs in dit kader, waarin staat opgenomen hoe deze bepaling ingevuld dient te worden.