

Ministerie voor Rechtsbescherming
t.a.v. De Minister voor Rechtsbescherming, de heer F.M. Weerwind
Turfhout 147
2511 DP Den Haag
Ingediend via internetconsultatie.nl

Rotterdam, 18 december 2023

AdB/brMvJ181223/sv

Reactie consultatie Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering

Geachte heer Weerwind,

Wij bedanken u voor de mogelijkheid te reageren op het voorstel van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsverslaggeving. Graag maken wij daarvan gebruik.

In het vervolg van deze brief geven wij eerst een aantal algemene opmerkingen en gaan wij vervolgens in op een aantal specifieke artikelen van het Implementatiebesluit waarbij wij opmerkingen hebben geplaatst.

Kernboodschappen

Wij ondersteunen het belang van het onderwerp

EY steunt het achterliggende doel van duurzaamheidsrapportering en bijbehorende assurance. Wij hopen met onze reactie dan ook bij te dragen aan een duidelijke en werkbare implementatie van de richtlijn, waarmee de maatschappij wordt voorzien van relevante en betrouwbare duurzaamheidsinformatie.

Wij steunen de door u gekozen insteek

We waarderen de wijze van implementatie van de CSRD die in het Implementatiebesluit is gekozen waarbij ondernemingen in staat gesteld worden om de invoering van de duurzaamheidsrapportageplicht zo snel mogelijk te laten verlopen..

Wij voorzien nog de nodige implementatie-issues

De implementatie van de CSRD is een enorme uitdaging voor zowel ondernemingen als accountants. De implementatie vergt voor alle betrokkenen een transitieperiode, waarin nog de nodige lessen zullen worden geleerd waarbij ook de regelgeving op Europees niveau nog verder moet worden uitgekristalliseerd. Daarbij zal sprake zijn van verschillende interpretaties door verschillende partijen. Belangrijk is wat ons betreft dat in het Besluit tot implementatie van de CSRD en in de bijbehorende Nota van Toelichting (hierna: NvT) zo min mogelijk ruimte is voor onduidelijkheid. Dit betekent wat ons betreft dat er meer duidelijkheid zou moeten komen omtrent de volgende onderwerpen:

- ▶ Verwijzing naar het begrip dochtermaatschappijen in de zin van artikel 2:24a BW (algemeen);

- ▶ Duidelijkheid over de vraag of vermogensbeheerders die beleggingen van hun klanten beheren buiten de reikwijdte van het Implementatiebesluit vallen (artikel 2, NvT).
- ▶ Duidelijkheid over de relatie tussen het duurzaamheidsverslag en de toepassing van artikel 2: 408 BW (artikel 5);
- ▶ De keuze om het oordeel van de accountant met betrekking tot duurzaamheid te integreren in de bestaande controleverklaring bij de jaarrekening van de onderneming (artikel 8);
- ▶ Duidelijkheid over het aftekenen van die verklaring (artikel 8);
- ▶ De formulering van het oordeel (artikel 8);
- ▶ De verplichting voor de accountant genoemd in artikel 16.

Op elk van deze onderwerpen zullen wij hieronder nader ingaan. Enkele meer redactionele opmerkingen hebben wij opgenomen in de bijlage.

Opmerkingen bij het Implementatiebesluit

Algemeen

- ▶ Het gebruik van het begrip dochtermaatschappij en de definitie dochtermaatschappij zoals gedefinieerd in art. 2:24a BW zal leiden tot verschillen in de consolidatiekring voor wat betreft de jaarrekening en het duurzaamheidsverslag. Het komt voor dat een aandeelhouder meer dan 50% van de stemrechten in het aandelenkapitaal houdt maar door middel van een aandeelhouders-overeenkomst 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) waardoor deze dochtermaatschappij niet wordt opgenomen in de consolidatiekring en daarmee niet in de geconsolideerde jaarrekening. Ook de omgekeerde situatie kan zich voordoen waarbij een aandeelhouder minder dan 50% van de stemrechten in het aandelenkapitaal houdt maar door middel van aandeelhoudersovereenkomst de doorslaggevende zeggenschap bezit. Daardoor wordt deze maatschappij meegenomen in de consolidatiekring en derhalve in de geconsolideerde jaarrekening. Voor het geconsolideerde duurzaamheidsverslag zou de dochtermaatschappij in alle gevallen wel moeten worden meegenomen (of een niet-dochtermaatschappij niet meegenomen) uit hoofde van de verwijzing naar de definitie van art 2:24a BW hetgeen naar onze mening ongewenst is en in strijd met de CSRD en ESRS 1. 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. Daarbij geldt dat in de CSRD en in de jaarrekeningrichtlijn wordt gesproken over 'subsidiary' waarbij het gaat om het begrip overheersende zeggenschap (control) en daarom stellen wij voor om voor de consolidatiekring te verwijzen naar de artikelen 2:405 tot en met 2:407 BW in plaats van naar dochtermaatschappijen zoals bedoeld in art 2:24a BW. Dit sluit aan bij de CSRD en de jaarrekeningrichtlijn. Bovendien wordt in ESRS 1.62 gesteld dat de rapporterende onderneming voor de duurzaamheidsverslaggeving gelijk is aan die voor de gerelateerde jaarrekening (ESRS 1.62) en dat indien bijvoorbeeld de rapporterende onderneming de moedermaatschappij van een groep is en de moedermaatschappij verplicht is om een geconsolideerde jaarrekening op te stellen, de duurzaamheidsverslaggeving de groep zal betreffen (ESRS 1.63). Derhalve zijn wij van mening dat voorkomen moet worden dat ongelijkheid bestaat tussen de ondernemingen die worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening en de ondernemingen die worden opgenomen in de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering met uitzondering van de specifieke bepalingen inzake artikel 2:408 BW.

- ▶ In de voorstellen wordt gesproken over ‘assuranceverklaringen’ ten opzichte van ‘accountantsverklaringen’. Dit onderscheid vinden wij verwarrend. Sinds 2010 is de term accountantsverklaring in de beroepsreglementering van NBA gedefinieerd als ‘Schriftelijke verklaring van een accountant naar aanleiding van een assurance- of aan assurance verwante opdracht.’ Deze term accountantsverklaring is dus een paraplubegrip geworden. In lijn met de Engelse term ‘audit report’, wordt voor een verklaring bij een jaarrekening ‘controleverklaring’ gebruikt en een verklaring bij een ander assurance object een ‘assurance-rapport’. Wij verzoeken u dit aan te passen.
- ▶ Daarnaast wordt meermaals gesproken over een assurance-oordeel. De term *oordeel* heeft betrekking op een redelijke mate van zekerheid, waarbij een *conclusie* betrekking heeft op een beperkte mate van zekerheid. Wij verzoeken u daarom te spreken over een assurance-conclusie in plaats van een assurance-oordeel. Enkel in relatie tot redelijke mate van zekerheid zoals in artikel 8 lid 4, is het gebruik van de term *oordeel* gepast.
- ▶ Bij de implementatie van de CSRD is er door u voor gekozen om de verplichting een duurzaamheidsrapportage op te stellen te beperken tot grote NV’s, BV’s, commanditaire vennootschappen en vennootschappen onder firma waarvan alle vennoten die volledig jegens schuldeisers aansprakelijk zijn kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn. Uit het oogpunt van een beleidsarme implementatie van de CSRD begrijpen wij deze keuze, maar we vragen ons af waarom bijvoorbeeld een grote coöperatie en grote commerciële stichting/vereniging niet verplicht worden een duurzaamheidsrapportage op te stellen. Titel 9 BW 2 is naast naamloze en besloten vennootschappen onverkort van toepassing op coöperaties en commerciële stichtingen en verenigingen van een bepaalde omvang. Omdat coöperaties en commerciële stichtingen/verenigingen op vergelijkbare wijze actief zijn in het economisch verkeer en ingevolge de wet moeten zijn ingeschreven in het handelsregister zouden wat ons betreft ook deze rechtspersonen de verplichting moeten hebben tot het opstellen van een duurzaamheidsverslag. Dergelijke rechtspersonen geen verplichting op te leggen een duurzaamheidsrapportage op te stellen leidt ons inziens niet tot een gelijk speelveld tussen de grote BV/NV enerzijds en de grote coöperatie en grote commerciële stichting/vereniging anderzijds. Daarnaast ontstaat op deze wijze een risico van een vlucht naar de rechtsvorm van de coöperatie/commerciële stichting/vereniging. Daarom vragen wij u om de verplichting een duurzaamheidsrapportage op te stellen ook op te leggen voor grote coöperaties en grote commerciële stichtingen/verenigingen.

Opmerkingen per artikel

Artikel 2

In de NvT bij artikel 2 is het volgende opgenomen: “Beheerders van beleggingsinstellingen, beheerders van icbe’s en beleggingsondernemingen die individuele vermogens beheren, vallen niet onder de reikwijdte van het besluit voor zover het gaat om beleggingen van hun klanten. Deze financiële ondernemingen kunnen wel onder de reikwijdte van het besluit vallen wanneer het gaat om beleggingen voor eigen rekening.”

Het lijkt alsof u hier vermogensbeheerders die beleggingen van hun klanten beheren buiten de reikwijdte van het Implementatiebesluit plaatst. Een dergelijke uitzondering voor vermogensbeheerders is niet in artikel 2 lid 3 van het Implementatiebesluit zelf opgenomen; dit artikel kent slechts een beperkte reikwijdte. Ingevolge de CSRD vallen vermogensbeheerders onder de reikwijdte van de CSRD ongeacht de

vraag of zij vermogens voor klanten beheren dan wel voor eigen rekening; daarnaast is in de CSRD geen lidstaatoptie opgenomen dergelijke vermogensbeheerders buiten de reikwijdte van de CSRD te plaatsen. Ons inziens is de CSRD dan ook onverkort van toepassing op vermogensbeheerders indien zij beursgenoteerd zijn dan wel gedreven worden in de rechtsvorm van een BV/NV en als grote rechtspersoon moeten worden aangemerkt. Indien het uw bedoeling is vermogensbeheerders die individuele vermogens beheren buiten de reikwijdte van het Implementatiebesluit te plaatsen dan verzoeken wij u dit als zodanig op te nemen in het Implementatiebesluit zelf. Overigens vragen wij ons af of een dergelijke inperking van de reikwijdte van de CSRD niet in strijd is met de bepalingen van de CSRD.

Indien het niet uw bedoeling is vermogensbeheerders die individuele vermogens beheren buiten de reikwijdte van het Implementatiebesluit te plaatsen dan verzoeken wij u de hierboven geciteerde passage te schrappen.

Artikel 5

- ▶ In artikel 5 worden de vrijstellingen besproken. In de NvT staat het volgende: “Het vrijstellingsregime op grond van dit artikel moet overigens niet worden verward met het huidige vrijstellingsregime voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en geconsolideerd bestuursverslag (bijvoorbeeld op basis van artikel 2:408 BW). Het is bijvoorbeeld niet zo dat een vennootschap of rechtspersoon die is vrijgesteld van het opstellen van een geconsolideerd bestuursverslag, daarmee ook automatisch is vrijgesteld van het opstellen van een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering, om het enkele feit dat het duurzaamheidsrapportering onderdeel is van het bestuursverslag (zie overweging 26 van de preambule van de CSRD en artikel 23, vierde lid, onderdeel b, en achtste lid, onderdeel b, onder i en iii van de richtlijn).” Wij begrijpen wat u hier stelt: dit komt rechtstreeks uit de CSRD. De toepassing van artikel 2: 408 BW als vrijstellingsmogelijkheid voor de jaarrekening leidt niet automatisch tot een vrijstelling een geconsolideerd duurzaamheidsverslag op te stellen. Dit betekent naar onze mening dat in het kader van de verplichting een duurzaamheidsrapportage op te stellen de bepaling van het grootte regime altijd plaatsvindt op geconsolideerde basis en dat het gestelde in de artikelen 2: 395a lid 2, tweede volzin¹, 396 lid 2, tweede volzin en 397 lid 2, tweede volzin BW) niet van toepassing is. Dit blijkt ons inziens ook uit de gehanteerde definitie “grote groep” die is opgenomen in artikel 1 lid 1 van het Implementatiebesluit. Wij willen u vragen de betreffende bepaling in het Implementatiebesluit aan te passen en dit te bevestigen in de NvT. Overigens zien wij hier wel de nodige uitvoeringsproblemen omdat rechtspersonen die gebruik maken van de vrijstellingsmogelijkheid van artikel 2:408 BW veelal voor de jaarrekening als kleine rechtspersoon kunnen worden aangemerkt en uit hoofde daarvan niet onderworpen zijn aan accountantscontrole en ook geen bestuursverslag behoeven op te stellen.
- ▶ Overigens is de term “geconsolideerd bestuursverslag” geen wettelijke term in de Nederlandse wetgeving; om verwarring te voorkomen zou in artikel 1 lid 1 een definitie kunnen worden opgenomen.

¹ In de tweede volzin in de betreffende artikelen is opgenomen: “Dit geldt niet, indien de rechtspersoon artikel 408 toepast.”

- ▶ In lid 3, letter a wordt aan de vrijstelling van een dochtermaatschappij met een moeder die niet valt onder het recht van een EER lidstaat onder andere de voorwaarde verbonden dat het assuranceoordeel over de geconsolideerde duurzaamheidsrapportage die is uitgebracht door een of meer personen of kantoren die uit hoofde van het recht waaronder die moedermaatschappij valt, gerechtigd is een oordeel te geven over de duurzaamheidsrapportering openbaar wordt gemaakt. Uit de gekozen bewoordingen lijkt te kunnen worden afgeleid dat geen nadere eisen worden gesteld aan de personen of kantoren die dit assuranceoordeel afgeven. De geconsolideerde duurzaamheidsrapportering waarover het assuranceoordeel wordt afgegeven moet daarentegen aan de eisen van de CSRD voldoen of aan gelijkwaardige eisen (nog op te stellen door de Europese commissie). Soortgelijke eisen (voldoen aan de Europese Auditrichtlijn dan wel gelijkwaardige eisen) zouden naar onze mening tevens moeten gelden voor degenen die het assuranceoordeel afgeven.

Artikel 8

- ▶ In lid 1 wordt aangegeven dat de accountant aan wie de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening is verleend, een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering verricht. Hiermee lijkt u een besluit te nemen, waarover in juli 2023 nog geconsulteerd is door de Minister van Financiën. Wij hebben geen reactie of wetsvoorstel van het Ministerie van Financiën in navolging van deze consultatieronde gezien, waarin duidelijk wordt wat het uiteindelijk genomen besluit is. Wij zouden ons voor kunnen stellen dat in dit lid verwezen wordt naar de Wet toezicht accountantsorganisaties in plaats van de bepaling tevens in artikel 8 op te nemen. Wij benadrukken het belang dat er afstemming plaatsvindt tussen de uitkomsten van de twee consultaties en in de finale regelgeving om te bewerkstelligen dat deze ook onderling consistent zijn.
- ▶ In onze reactie op de consultatie van de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsverslaggeving hebben wij reeds gevraagd of wordt bedoeld dat namens de accountantsorganisatie uitsluitend de externe accountant (zijnde de eindverantwoordelijke voor de jaarrekeningcontrole) degene is die assurance verleent bij de duurzaamheidsrapportering of dat dit eventueel ook hetzij een andere accountant binnen de accountantsorganisatie kan zijn, hetzij gezamenlijke ondertekening door die andere accountant en de externe accountant voor de wettelijke controle kan zijn. Onze voorkeur is dat dezelfde persoon (externe accountant) zowel assurance verleent bij de jaarrekening als bij de duurzaamheidsrapportering, die immers onderdeel is van het bestuursverslag. De belangrijkste overweging hierbij is dat beide rapportages onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Uiteraard dienen waar relevant de benodigde specialisten betrokken te worden. Wij kunnen ons overigens voorstellen, met name gelet op de transitieperiode waarin de nodige kennis en ervaring zal moeten worden opgedaan, dat als overgangsregeling tijdelijk de assurance bij de duurzaamheidsrapportering wordt verleend door een accountant van dezelfde accountantsorganisatie, anders dan de externe accountant, met specifieke expertise op het gebied van assurance bij duurzaamheidsrapportages. Wij stellen dan ook voor om in een transitieperiode deze mogelijkheid te bieden.
- ▶ Door de gekozen bewoordingen in lid 1 lijkt de indruk te worden gewekt dat er geen toelating van geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten zal plaatsvinden, terwijl in paragraaf 3.3 van de NvT wordt gemeld dat deze lidstaatoptie nog verkend wordt. Wij herhalen het belang dat, op het moment dat hierin een andere keuze wordt voorgesteld, de vereisten die aan geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten worden gesteld op voldoende wijze wettelijk verankerd zijn.

- ▶ In lid 2, sub e, wordt aangegeven dat een assurance-oordeel op basis van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid wordt verwacht. Hiermee lijkt niet de mogelijkheid geboden te worden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid, zelfs niet op vrijwillige basis. Wij zien in de NvT dat de Europese Commissie heeft onderkend dat door het ontbreken van een gemeenschappelijk overeengekomen standaard voor de assurance van duurzaamheidsrapportering, die redelijke mate van zekerheid nog niet verlangd kan worden omdat het niet duidelijk is wat dit inhoudt. Dit betekent volgens ons niet dat dit niet zou kunnen. In Nederland is er wel degelijk een assurance-standaard die tevens invulling geeft aan de werkzaamheden bij een assurance-opdracht met redelijke mate van zekerheid over duurzaamheidsverslaggeving (NV COS 3810N), tevens wordt hier in de concept International Sustainability Assurance Standard 5000 (ISSA 5000) invulling aan gegeven. Ook zijn er reeds organisaties die een redelijke mate van zekerheid verkrijgen over de gerapporteerde duurzaamheidsinformatie. Het lijkt ons niet wenselijk dat wanneer een organisatie dit wil continueren, ze verplicht zouden worden om zowel een assurance-rapport met een beperkte mate van zekerheid alsook een aanvullend assurance-rapport met een redelijke mate van zekerheid over hetzelfde object van onderzoek in de verslaggeving op te moeten nemen. Ten slotte, in de preambule van de CSRD (overweging 60) is reeds het volgende opgenomen: "Ondernemingen die moeten voldoen aan de verplichtingen voor duurzaamheidsrapportage moeten, indien zij dit wensen, kunnen kiezen voor een assuranceoordeel over hun duurzaamheidsrapportage op basis van een assurance met een redelijke mate van zekerheid, en in dergelijke gevallen moeten zij worden geacht te hebben voldaan aan de verplichting een oordeel op basis van een assurance met een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen."

Daarom stellen wij voor om in artikel 8, lid 2, onder e te bepalen dat het assuranceoordeel wordt verstrekt op basis van een opdracht met tenminste een beperkte mate van zekerheid. Op deze wijze kunnen ondernemingen ook kiezen voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, zoals ook is voorzien in overweging 60, laatste volzin CSRD.

- ▶ Wij verzoeken u de vereisten aan het assurance-rapport, zoals weergegeven in lid 2, sub e, aan te laten sluiten met tekst van artikel 34, eerste lid, onderdeel a bis, van de jaarrekeningrichtlijn (2013/34/EU) zoals ook is opgenomen in de NvT. De huidig opgenomen tekst wijkt af van de jaarrekeningrichtlijn en wij stellen voor deze paragraaf als volgt te verwoorden:
"bevat een assurance-conclusie op basis van een assurance-opdracht met tenminste een beperkte mate van zekerheid over:
 - ▶ de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de vereisten van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, waaronder:
 - ▶ de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de European Sustainability Reporting Standards (ESRS);
 - ▶ het door de rechtspersoon uitgevoerde proces om de op grond van de ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen
 - ▶ de naleving van het vereiste om de duurzaamheidsrapportering te markeren overeenkomstig de technische reguleringsnormen vastgelegd in de Gedelegeerde Verordening (EU) 2019/815 voor de specificatie van een uniform elektronisch verslagleggingsformaat; en
 - ▶ de naleving van de in artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 bepaalde rapporteringsvereisten.
- ▶ In lid 3 wordt aangegeven dat de assurance-verklaring (assurance-rapport) over de duurzaamheidsrapportering wordt opgenomen als afzonderlijk onderdeel van de

accountantsverklaring van de jaarrekening (controleverklaring). In de NvT is de voornaamste overweging dat opname van het assurance-rapport in de controleverklaring ervoor zorgt dat alle informatie omtrent de accountantscontrole en accountantsonderzoek op een plek te vinden is en als zodanig herkenbaar is. Echter, wij vinden dit geen gewenste situatie en wij zouden willen pleiten voor de opname van het assurance-rapport afzonderlijk van de controleverklaring. De herkenbaarheid en begrijpelijkheid voor een lezer wordt daarmee verhoogd omdat het een apart document is. Wij hebben ervaren dat zogenaamde “gecombineerde controleverklaring en assurance-rapporten” niet altijd goed begrepen worden door de lezer, zeker niet op het moment dat er twee verschillende niveaus van zekerheid in één verklaring tot uitdrukking worden gebracht. Om voorgenoemde redenen, vooral voor het begrip van de gebruiker van de controleverklaring én het assurance-rapport, zou de wetgever in ieder geval de mogelijkheid moeten bieden om de controle verklaring en het assurance-rapport als separate documenten op te maken.

- ▶ Indien lid 3 gehandhaafd blijft, dan vragen wij om verduidelijking omtrent de wijze waarop het assurance-rapport inzake de duurzaamheidsrapportering dient te worden opgenomen in de controleverklaring bij de jaarrekening. Wij stellen voor om deze in een aparte sectie '*Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten*' op te nemen (NV COS, Standaard 700, paragrafen 43 tot en met 45A), consistent met de wijze van opname van het assurance-rapport inzake ESEF of inzake de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen (SiSa). Daarenboven vragen wij om duidelijkheid voor situaties waarbij de assurance-conclusie dan wel het oordeel in de controleverklaring anders dan goedkeurend is.
- ▶ Naar aanleiding van lid 3 en de transponeringstabel inzake artikel 34, onderdeel a, onder (ii) van de Jaarrekeningrichtlijn (Richtlijn (EU) 2013/34), zijn wij van mening dat de wijziging die is aangebracht in dat artikel van de jaarrekeningrichtlijn wel degelijk implementatie in Nederlands recht behoeft. Op basis van het huidige artikel 2:393 lid 5 (e) BW wordt geoordeeld over het bestuursverslag. Artikel 34, onderdeel a, onder (ii) van de jaarrekeningrichtlijn maakt duidelijk dat dit niet een oordeel omvat van de duurzaamheidsrapportering: “met uitzondering van de in artikel 19 bis van deze richtlijn vastgelegde duurzaamheidsrapporteringseisen”. Zonder implementatie van deze uitzondering worden er nu twee oordelen van de accountant gevraagd over de duurzaamheidsrapportering: één op grond van artikel 2:393 lid 5 (e) BW en één op grond van artikel 8 van het Implementatiebesluit, hetgeen onwenselijk is.

Artikel 16

- ▶ De NvT vermeldt het volgende over de bedoeling van artikel 16: Om de handhaving van de verslagleggingsverplichting te vereenvoudigen over in een derde land gevestigde uiteindelijke moedermaatschappij, dient de accountant in de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering van de dochtervennootschap te vermelden of de dochtervennootschap het voorafgaande boekjaar verplicht was een verslag inzake duurzaamheid te publiceren en, zo ja, of het verslag openbaar is gemaakt. Het uitgangspunt daarbij is dat de dochtervennootschap een grote of beursgenoteerde vennootschap (geen micro vennootschap) is en dus ook een eigen duurzaamheidsrapportering moet opstellen. Hierbij wordt gerefereerd aan een lidstaatoptie in artikel 40bis, eerste lid, zesde alinea van de jaarrekeningrichtlijn waarin wij geen basis vinden voor een verplichte rapportage door de accountant: *“De lidstaten kunnen eisen dat de in de eerste en derde alinea bedoelde dochterondernemingen of bijkantoren informatie aan hen verstrekken over de netto-omzet die de ondernemingen uit derde*

landen op hun grondgebied en in de Unie behaald hebben."

Artikel 16 is onderdeel van Hoofdstuk 3. *Verslaglegging over uiteindelijke moedermaatschappijen en op zichzelf staande vennootschappen uit derde landen*. Dit suggereert dat artikel 16 ook van toepassing is op het bijkantoor en dit lijkt ook uit de NvT te blijken. De reikwijdte betreft echter (de accountant van) een dochtermaatschappij die een vennootschap is als bedoeld in artikel 2, lid 1. Wij verzoeken u de tekst in de NvT te verduidelijken zodat voor een ieder helder is dat onder de reikwijdte van artikel 16 slechts een dochtermaatschappij die een vennootschap is als bedoeld in artikel 2, lid 1 wordt bedoeld.

Daarnaast is het vereiste van artikel 16 lastig leesbaar en geeft bovendien geen uitleg over de wijze waarop de rapportage van artikel 16 in de controleverklaring bij de jaarrekening waarin het assurance-rapport inzake de duurzaamheidsrapportering is opgenomen tot uitdrukking moet worden gebracht.

- ▶ Verder zijn wij er in het algemeen geen voorstander van om in een controleverklaring bij een jaarrekening voor algemene doeleinden tevens te rapporteren over (handhavings)informatie voor een specifiek doel of gebruiker. Gebruikers van onze controleverklaring zijn reeds van mening dat een controleverklaring steeds lastiger leesbaar wordt, zodat het toevoegen van informatie die niet voor algemene gebruikers bedoeld is, geen verbetering betreft.

Wij bedanken u nogmaals voor de mogelijkheid tot reageren en zijn gaarne bereid onze schriftelijke reactie verder toe te lichten. Wij zien een aangepast Implementatiebesluit met interesse tegemoet en zullen onze rol blijven vervullen ter bevordering van betrouwbare informatieverschaffing.

Ernst & Young Accountants LLP

Ernst & Young Accountants LLP

Drs. Patrick Gabriëls RA

Prof. Dr. Auke de Bos RA

Bijlage: enkele redactionele opmerkingen

Artikel 1

In de NvT, artikelsgewijze toelichting bij artikel 1, pagina 25 bovenaan staat: "Ten tweede bevat het eerste lid van artikel 1 enkele ondernemingsrechtelijke definities. Dit betreft de begrippen 'vennootschap', 'grote groep', 'dochtermaatschappij' en 'moedermaatschappij'. In dit besluit is gekozen voor de benaming 'vennootschap' als verzamelbegrip, omdat de richtlijn betrekking heeft op NV's en BV's en op commanditaire vennootschappen en vennootschappen onder firma waarvan alle vennoten die volledig jegens schuldeisers aansprakelijk zijn, NV's of BV's of kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn." De woorden ", NV's of BV's of" zijn onjuist en moeten worden geschrapt.

Artikel 7

Lid 1, letter a stelt dat de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering wordt opgesteld door de dochtermaatschappij die op individueel niveau of, in het geval de dochtermaatschappij tevens een moedermaatschappij is, op groepsniveau, in ten minste één van de voorafgaande vijf boekjaren de grootste omzet heeft behaald in de EER. Wij gaan ervan uit dat de omzet gemeten moet worden op basis van de van toepassing zijnde regels inzake financiële verslaggeving in de EU Richtlijnen voor de specifieke onderneming; zou u dat in de NvT willen bevestigen?

Artikel 3

- ▶ In lid 3, punt e gebruikt u de term stimuleringsregelingen; wij vinden dat een wat ongelukkig begrip en zouden in ieder geval in de NvT verwachten dat wordt uitgelegd dat het gaat om de koppeling van beloningsbeleid aan duurzaamheid.
- ▶ In lid 4 zouden wij in plaats van de gebruikte woorden "het proces dat is uitgevoerd om informatie in kaart te brengen" het begrip "dubbele materialiteitsanalyse" hanteren.
- ▶ In lid 10 wordt de gehele derde volzin van artikel 2:391 lid 1 buitenwerking gesteld; terwijl deze volzin zowel financiële als niet-financiële informatievereisten bevat. Het komt ons vreemd voor als de financiële informatievereisten ook zouden vervallen indien een duurzaamheidsverslag wordt opgesteld.

Artikel 6

Wij vragen ons af op welke wijze een onderneming aan het gestelde in lid 2 kan voldoen indien het duurzaamheidsverslag op geconsolideerde basis is opgesteld en de jaarrekening op grond van bijvoorbeeld de vrijstelling van artikel 2:408 BW op enkelvoudige basis.

Nota van toelichting

- ▶ Pagina 30: het voorbeeld met de boekjaren is naar onze mening onjuist; het boekjaar begint in het voorbeeld op 1 december 2025, als er dan gedurende een periode van 3 jaar sprake is van een vrijstelling, dan is naar onze mening het 3e jaar het boekjaar dat eindigt op 30 november 2028. Voor het boekjaar dat begint op 1 december 2029 is de vrijstelling dan niet langer van toepassing.
- ▶ Pagina 35: Wij zijn van mening dat het voor alle vennootschappen wenselijk zou zijn het bestuursverslag te deponeren.
- ▶ Pagina 38: We begrijpen de uitleg bij artikel 7 niet; immers als de deadline van publicatie 6 januari 2030 is dan zou een vennootschap met een boekjaar eindigend op 30 juni 2029 er ook aan kunnen

voldoen indien deze onderneming er voor zorgt dat het duurzaamheidsverslag binnen 6 maanden (althans voor 6 januari 2023) wordt gepubliceerd. Dit lijkt in de NvT te worden uitgesloten; terwijl dit in de overgangsbepalingen naar onze mening mogelijk zou moeten zijn.

- ▶ Pagina 39: dat een beperkte mate van zekerheid aansluit bij de huidige rol van de accountant bij het bestuursverslag is naar onze mening onjuist, als hiermee wordt beoogd te duiden dat deze rol (en de mate van zekerheid die wordt verstrekt voor deze twee situaties aan elkaar gelijk is); er zijn wezenlijke verschillen tussen deze twee rollen.
- ▶ Pagina 49: wij zijn niet bekend met een eis uit de WFT die stelt dat beursvennootschappen altijd het kalenderjaar als boekjaar moeten hebben.