



Ministerie van Justitie en Veiligheid  
(digitaal verzonden)

18 december 2023

Referentie: REG/HR/VV/24112023

***Betreft: Reactie PwC op Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering***

Geachte lezer,

Onder verwijzing naar de openbare consultatie van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, gepubliceerd op 20 november 2023, maken wij graag van de gelegenheid gebruik hierop te reageren.

**Inleiding**

PwC vindt het van groot belang dat ondernemingen hun rol spelen in verduurzaming. Een transitie naar een meer duurzame onderneming kan in potentie een grote impact hebben op een organisatie en ook tot aanzienlijke investeringen leiden. Een veranderend klimaat of sociale problemen in de waardeketen kunnen bijvoorbeeld tot hoge kosten leiden vanwege noodzakelijke kostbare aanpassingen in de bedrijfsvoering. De samenleving vraagt steeds meer inzicht in wat ondernemingen doen om te verduurzamen en wil daarbij inzicht in de (financiële) impact van deze duurzaamheidstransitie. De betrouwbaarheid van duurzaamheidsinformatie, zodat partijen uit de samenleving op basis hiervan met vertrouwen kunnen handelen, is daarbij essentieel. De verdere regulering en daarmee samenhangende standaardisering die de implementatie van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) brengt, heeft een positief effect op de kwaliteit en de onderlinge vergelijkbaarheid van deze duurzaamheidsinformatie.

**Onze opmerkingen**

Het besluit ziet primair op de rapportage door ondernemingen van duurzaamheidsinformatie. Ook wordt een aantal zaken naar voren gebracht die accountants direct kunnen raken. Onze opmerkingen hieronder zien zowel toe op zaken die ons als accountantsorganisatie raken als zaken die meer direct van belang zijn voor de betreffende ondernemingen. Net als in het eerdere wetsvoorstel Implementatie duurzaamheidsrapportering, wordt in dit besluit ervan uitgegaan dat de externe accountant die de jaarrekening controleert ook degene is die de duurzaamheidsrapportering van assurance voorziet. Onderstaande opmerkingen gaan hier dan ook vanuit. Wij maken onderscheid tussen een aantal hoofdopmerkingen en opmerkingen die meer gaan over de gedetailleerde wettelijke uitvoering (met name verslaglegging).

*PricewaterhouseCoopers B.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90351, 1006 BJ Amsterdam*

*T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)*

'PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl) treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponereerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.



### **Algemene opmerkingen:**

- Ten aanzien van de controleverklaring en het rapporteren over de duurzaamheidsinformatie wordt voorgesteld om beide te combineren in de huidige controleverklaring bij de jaarrekening. Los van de technische aspecten lijkt deze combinatie niet bij te dragen aan de begrijpelijkheid en leesbaarheid voor de gebruiker. Bovendien gaat de controleverklaring over de jaarrekening uit van 'redelijke mate van zekerheid', terwijl het ten aanzien van duurzaamheidsinformatie, opgenomen in het bestuursverslag, (in eerste instantie) gaat om 'beperkte mate van zekerheid'. Splitsing lijkt hier voor de hand te liggen. Zie ook het vijfde punt hieronder.
- In de Nota van Toelichting, artikel 8, wordt gesuggereerd dat de huidige praktijk is dat de externe accountant een beperkte mate van zekerheid verstrekt ten aanzien van het bestuursverslag (zie bovenaan pagina 39). Dit is niet juist. Zoals later in de tekst wordt aangegeven stelt de accountant vast dat het bestuursverslag overeenkomstig de wet is opgesteld en of er geen zaken in staan die in strijd zijn met wat in de jaarrekening is vermeld of in strijd is met hetgeen de accountant aan kennis heeft opgedaan tijdens de controle. Dit is wezenlijk anders dan het verstrekken van 'beperkte mate van zekerheid'.
- Artikel 8, lid 1 geeft aan dat de externe accountant die het onderzoek naar de jaarrekening doet, ook de accountant is die het assuranceonderzoek van de duurzaamheidsrapportering dient te verrichten. De vraag is of hiermee wordt uitgesloten dat een collega externe accountant van hetzelfde kantoor dit onderzoek zou mogen verrichten. In principe gaan wij ervan uit dat de accountant die het onderzoek naar de jaarrekening verricht, ook degene is die de verklaring bij de duurzaamheidsrapportering zal verstrekken. Wij stellen voor om dit te verduidelijken.
- Artikel 8, lid 3 geeft aan dat het hier gaat om een assuranceverklaring (die wordt opgenomen als afzonderlijk onderdeel van de accountantsverklaring). Graag geven wij u in overweging de term 'assuranceverklaring', die meerdere malen wordt gebruikt in artikel 8, te vervangen door de term 'assurancerapport'. Het Engelse equivalent wordt immers gebruikt in de International Standards on Auditing (ISA) van de IAASB en deze term wordt ook gehanteerd in de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS) van de NBA. De ISA's schrijven voor hoe een controleverklaring en een assurancerapport eruit dienen te zien. Het assurancerapport kan geen afzonderlijk onderdeel zijn van een controleverklaring. Het is immers een afzonderlijk product. Daarnaast denken wij, zoals eerder opgemerkt, dat het de duidelijkheid voor de gebruiker niet ten goede komt als twee niveaus van zekerheid bij twee afzonderlijke verantwoordingen worden gecombineerd in één verklaring. Wij willen dan ook vragen artikel 3 zodanig aan te passen dat duidelijk is dat een afzonderlijk assurancerapport bij de duurzaamheidsrapportage wordt toegevoegd aan de jaarstukken waar ook de jaarrekening en controleverklaring in zijn opgenomen.

### **Overige opmerkingen:**

- Artikel 2, lid 1b geeft aan dat grote vennootschappen in scope zijn voor het opstellen van een duurzaamheidsrapportering in het bestuursverslag. Door de verwijzing in het artikel naar de omvangcriteria van artikel 397, eerste en tweede lid van het BW wordt bij een vennootschap die gebruikt maakt van artikel 2:408 BW voor de bepaling van het grootte-regime alleen gekeken naar de enkelvoudige gegevens van de jaarrekening. De Nota van Toelichting noemt de vrijstelling van 2:408 BW niet in haar uitleg over artikel 2. Echter op pagina 33 van de Nota van Toelichting wordt wel opgemerkt dat de vrijstelling van



artikel 2:408 BW niet automatisch leidt tot een vrijstelling van een geconsolideerde duurzaamheidsrapportage. Deze opvatting strookt met de overweging 26 zoals opgenomen in de Richtlijn EU 2022/2464.

Doordat artikel 2 lid 1b van het Besluit echter de impact van artikel 2:408 BW op de omvangcriteria niet uitsluit, lijkt de vrijstelling van artikel 2:408 BW onverkort gevolgen te hebben voor de duurzaamheidsrapportage. Doordat een tussenhoudstermaatschappij (vennootschap) vanwege deze bepaling uitsluitend hoeft te kijken naar de enkelvoudige cijfers zal deze vennootschap in veel gevallen niet groot zijn en dus ook niet verplicht zijn tot het opstellen van een geconsolideerd duurzaamheidsverslag.

De vraag rijst of de wetgever beoogt de vrijstelling tevens te laten gelden voor de geconsolideerde duurzaamheidsrapportage, aangezien de Nota van Toelichting een andere uitkomst lijkt te beogen. Wij vragen de wetgever dit verder te verduidelijken.

- Een vennootschap kan gebruik maken van het huidige vrijstellingsregime voor het opstellen van een geconsolideerde jaarrekening en geconsolideerd bestuursverslag (art 2:408 BW) indien de moeder (ook de moeder buiten de EU of EER) voldoet aan allerlei verplichtingen. Een van die verplichtingen is dat de moeder een geconsolideerd bestuursverslag moet opstellen. Indien in dat bestuursverslag de duurzaamheidsinformatie ontbreekt kan de vraag worden gesteld of nog aan alle condities van artikel 408 BW wordt voldaan. In de herziene Accounting Directive (inclusief de CSRD-bepalingen) is hiervoor in art. 23 lid 8 een bepaling opgenomen die deze vraag beantwoordt. Echter, een soortgelijke bepaling zien wij nog niet in het huidige wetsvoorstel. Wij achten het van groot belang om deze bepaling ook in de Nederlandse wet te implementeren.
- Artikel 7 van het Besluit geeft de mogelijkheid tot een ‘artificiële’ consolidatie indien een groep wordt geleid door een moedermaatschappij die niet valt onder het recht van een lidstaat van de Europese Unie of onder het recht van een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). De Nota van Toelichting geeft op pagina 8 aan dat in deze consolidatie alle in de EU/EER gevestigde dochtermaatschappijen van die moedermaatschappij worden meegenomen en niet de rest van het buiten de EU/EER gevestigde concern. Onze interpretatie van de Richtlijn is echter dat indien de vennootschap binnen de EU/EER een tussenhoudster is met vennootschappen buiten de EU/EER, deze vennootschappen tevens moeten worden meegenomen in de artificiële consolidatie. Wij vragen ons af of de uitleg in de Nota van toelichting niet te ruim is opgesteld.
- Artikel 1 van het Besluit geeft de definitie van dochtermaatschappij, zoals gedefinieerd in artikel 2:24a BW. Echter in het Europese jaarrekeningrecht is niet alleen het hebben van meer dan de helft van de stemrechten in het aandelenkapitaal van belang, maar ook het begrip overheersende zeggenschap (‘control’). Het kan immers voorkomen dat via andere overeenkomsten geen overheersende zeggenschap wordt behaald ondanks een meerderheid van de stemrechten. Bijvoorbeeld indien er is afgesproken dat alle belangrijke besluiten met instemming van meerdere aandeelhouders moeten worden genomen. Door de dochtermaatschappij via de definitie van art 2:24a BW in het besluit te brengen wordt, er een mogelijk verschil gecreëerd in de consolidatiekring van de financiële verslaggeving en de duurzaamheidsverslaggeving. Om deze mogelijke ongelijkheid te vermijden stellen wij voor om voor de consolidatiekring te verwijzen naar de artikelen 2:405 tot en met 2:409 BW in plaats van naar de dochtermaatschappij definitie in artikel 2:24a.



- Artikel 1 van het Besluit geeft een definitie van vennootschap en noemt hier de naamloze vennootschap, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, een vennootschap onder firma, dan wel een commanditaire vennootschap. Al deze rechtspersonen komen terug in art 2:360 BW onder lid 1 en 2. Echter, de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij, die ook in lid 1 worden genoemd, zijn niet opgenomen in de definitie. Daarnaast zijn de commerciële stichtingen en verenigingen, die onder lid 3 van het artikel worden genoemd, ook niet in de definitie meegenomen. De nota van Toelichting geeft ook op pagina 25 aan dat stichtingen en verenigingen buiten het bereik van de richtlijn vallen. De rechtspersonen coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij worden niet genoemd in de toelichting. Wij verzoeken de wetgever om het uitsluiten van de coöperatie en de onderlinge waarborgmaatschappij nader toe te lichten in de Nota van Toelichting.
- Artikel 5 van het Besluit geeft de voorwaarden voor vrijstelling van het opstellen van een duurzaamheidsverslag voor vennootschappen aan. Specifiek wordt in artikel 5 lid 5 van het Besluit gerefereerd aan een dochtermaatschappij die overeenkomstig artikel 2:403 BW is vrijgesteld van het opstellen van een bestuursverslag en derhalve niet verplicht is om de informatie te verstrekken genoemd in artikel 5 lid 2 van het Besluit onderdelen a tot en met d. Deze informatie dient immers in het bestuursverslag te worden opgenomen die echter vanwege de toepassing van art 2:403 BW niet wordt opgesteld. Indien een vennootschap de vrijstelling van artikel 5 gebruikt en daarnaast de vrijstelling van artikel 2:403 BW gebruikt, is de vennootschap ook vrijgesteld van het opstellen van een bestuursverslag. Moet deze vennootschap nog wel voldoen aan de vereisten in artikel lid 5 ondanks dat zij geen bestuursverslag opstelt? De vraag rijst of artikel 5 lid 5 tevens dochtermaatschappijen die overeenkomstig artikel 2:403 BW zijn vrijgesteld van het opstellen van een bestuursverslag ook moet vrijstellen van de verplichte informatie onder artikel 5 lid 2.
- Artikel 6 lid 3 spreekt over 'aanzienlijke verschillen', dit begrip kan op diverse manieren worden uitgelegd waardoor eenduidigheid mist over hoe dit toe te passen. Wij verzoeken de wetgever hier meer duidelijkheid over te geven.
- Artikel 8 lid 2 onderdeel e gaat uit van een assuranceopdracht met een beperkte mate van zekerheid. Er zijn ondernemingen die een redelijke mate van zekerheid over de duurzaamheidsinformatie verkrijgen, wat feitelijk meer zekerheid aan gebruikers geeft. Om dubbele assurancerapportages te voorkomen vragen we de wetgever om toe te voegen dat een redelijke mate van zekerheid de beperkte mate van zekerheid mag vervangen.
- Artikel 20 lid 1 onderdeel a onderdeel 1) spreekt over het gemiddeld aantal werknemers. Wij vragen de wetgever om te duiden dat het hier om het zogeheten 'full-time equivalents' gaat.
- Artikel 9 van het Besluit verwijst naar artikel 3 van het Besluit voor de op te nemen informatie inzake dit artikel. Echter in de verwijzing naar artikel 3 van het Besluit worden de subonderdelen iii tot en met v genoemd. In artikel 3 van het Besluit worden deze subonderdelen aangeduid in het numerieke stelsel (3 tot en met 5). Dergelijke verwijzing zou kunnen leiden tot verwarring. We verzoeken de wetgever consistentie in de aanduidingen en verwijzingen aan te brengen.



Tot zover onze reactie. Uiteraard zijn wij graag bereid tot het geven van een nadere toelichting.

Hoogachtend,  
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

Prof. dr. A.J. Brouwer RA  
Hoofd National Office PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.