

Ministerie van Financiën
T.a.v. mevr. S.A.M. Kaag
Korte Voorhout 7
2511 CW '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 |
|------------------|--|--------------|------------|----------------|
| 6 september 2023 | Reactie op consultatie Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering | 23/JZ/167101 | - | 088-4960254 |

Geachte mevrouw Kaag,

Met deze brief maken wij, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), gebruik van de mogelijkheid om te reageren op de openbare internetconsultatie over de concept-Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

De NBA onderschrijft het belang van rapportering en assurance over duurzaamheid ten volle. De nieuwe verplichtingen zullen een enorme impact hebben op de gehele verslaggevings- en controleketen. Dit betekent dat in alle elementen van deze keten snelle en diepgaande versterkingen, zowel kwalitatief als kwantitatief, noodzakelijk zijn, en dat de implementatie gepaard zal gaan met aanzienlijk beslag op toch al beperkt beschikbare capaciteit en middelen. De NBA waarschuwt ervoor dat de grote verwachtingen, gecombineerd met het ambitieuze tijdsplan en de schaal van de veranderingen met zich mee kunnen brengen dat er dingen niet goed zullen gaan. Hoewel wij ons tot het uiterste binnen onze mogelijkheden zullen inspannen om onze organisatie en onze leden zo goed mogelijk voor te bereiden, zijn onze leden in sterke mate ook afhankelijk van de inzet van veel andere actoren om duurzaamheidsrapportering en assurance tot een succes te brengen. Wij zijn bezorgd dat sommige ondernemingen zich onvoldoende de urgentie van het treffen van voorbereidingen voor duurzaamheidsrapportering realiseren, en adviseren u te bezien of nadere voorlichting of bewustwording noodzakelijk is.

De NBA roept de overheid in brede zin op om ook zelf, binnen de mogelijkheden die zij heeft, ondernemingen te ondersteunen bij het implementeren van duurzaamheidsrapportering. Dat kan door middel van het geven van voorlichting, het beantwoorden van vragen en het voorzien in andere vormen van ondersteuning en hulp.

Wij gaan eerst kort in op enkele hoofdpunten. Vervolgens reageren wij op de gestelde consultatievragen. In de bijlage bij deze brief zijn nog diverse gedetailleerde opmerkingen opgenomen.

Reactie op hoofdpunten

Integrale benadering CSRD-implementatie

De NBA onderschrijft het belang van rapportering en assurance over duurzaamheid ten volle. Wij hechten er aan om te benadrukken dat het onderhavige wetsvoorstel geen volledige invulling geeft aan de *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD), maar dat belangrijke delen van deze Directive met andere wetgevingsinstrumenten zullen worden geïmplementeerd. Nu die andere instrumenten op dit moment nog niet worden geconsulteerd, kunnen we geen goede beoordeling van het wetsvoorstel uitvoeren.

Wij benadrukken het belang van de ketenbenadering. De assurance kan immers alleen goed worden uitgevoerd als de gehele keten goed is ingeregeld en het wettelijk kader voor de verschillende onderdelen in de keten goed op elkaar aansluit. Deze ketenbenadering begint bij de verantwoordelijkheden voor het beheerst en gecontroleerd tot stand brengen van een goede duurzaamheidsrapportering overeenkomstig de wettelijke eisen alsmede het nemen van verantwoordelijkheid daarvoor door de leiding van de onderneming. Vervolgens komt het selecteren van een assuranceverstreker en het inregelen van de eisen aan de assuranceverstrekkers. Tenslotte zijn er dan de eisen aan het assurancerapport en het toezicht op zowel de verslaggeving als de assurancewerkzaamheden.

Desalniettemin geven wij in deze brief ons oordeel over het wetsvoorstel voor zover wij dat nu kunnen inschatten tegen de achtergrond van bovenstaande beperkingen. In de bijlage bij deze brief zullen we een aantal belangrijke aandachtspunten met betrekking tot de wettelijke regeling van de duurzaamheidsrapportering benoemen. De NBA is ook verzocht door uw ministerie om een uitvoeringstoets te doen met betrekking tot het onderhavige wetsvoorstel. Wij zullen daar in een separate brief op in gaan, en volstaan hier met de samenvatting dat de nieuwe taken voor de NBA weliswaar uitvoerbaar zijn, maar dat de nieuwe taken ook grote uitdagingen op het gebied van kennis en capaciteit met zich meebrengen, alleen al door het korte tijdsbestek. Daarnaast merken wij op dat met name de implementatie van de nieuwe opleidingseisen voor alle betrokkenen grote inspanning zal vergen.

Lidstaatopties inzake assuranceverstrekkers

De CSRD kent een aantal lidstaatopties die relevant zijn voor de assurance die verstrekt moet worden. De keuze om de assurance te beleggen bij de externe accountant of om ook andere externe accountants (van dezelfde accountantsorganisatie dan wel van een andere accountantsorganisatie) dan wel *Independent Assurance Services Providers* (IASP) daartoe toe te laten is een essentiële keuze.

Het is naar het oordeel van de NBA nog onduidelijk hoe de IASP moet worden gezien. De NBA vraagt om meer helderheid of een IASP nu moet worden gezien als een organisatie dan wel dat een IASP meer moet worden gezien als een natuurlijke persoon; of dat een IASP moet worden gezien als een combinatie van beiden, waarbij de IASP dus ook zowel aan vergelijkbare eisen als een accountantsorganisatie en als een extern accountant zou moeten voldoen. Duidelijkheid hierover is naar het oordeel van de NBA cruciaal om een goede keuze te kunnen maken over het eventueel toelaten van de IASP.

De NBA stelt zich hierbij op het standpunt dat de kwaliteit(sborging) van de assurancewerkzaamheden het belangrijkste criterium zou moeten zijn, en dat daarbinnen de keuze zo groot mogelijk moet worden gemaakt teneinde de markt optimaal te benutten. Zoals uiteengezet in onze reactie op uw specifieke vragen 2 en 3 hieronder, denken wij dat het optimum kan worden bereikt door ook andere accountants van dezelfde accountantsorganisatie aan te kunnen wijzen als 'externe accountant' voor de assurance bij de duurzaamheidsrapportering. Wij wijzen er daarbij wel op dat er daarvoor aanvullende waarborgen moeten worden getroffen, onder meer op het gebied van het benoemen van de verantwoordelijke voor de assurance bij de duurzaamheidsrapportering en op de samenwerking en informatie-uitwisseling tussen deze verantwoordelijke en de externe accountant van de financiële verslaggeving. Uit de transponeringstabel leiden wij af dat hier in de



voorgestelde AmvB voorzieningen voor zullen worden getroffen. We vragen u daarbij goed te beoordelen of niet ook de wettelijke regeling rondom geheimhouding voor accountants in de Wta aanpassing behoeft.

Vergunningplicht en eisen aan vergunninghouders

De NBA ondersteunt de vergunningplicht voor duurzaamheidsassurance, zoals opgenomen in artikel 5a van de Wta. Wel vindt de NBA dat het voorgestelde lid 2, die de grondslag creëert om bepaalde organisaties vrijstelling te verlenen, aangescherpt moet worden. Vanuit CSRD zouden naast accountantsorganisaties alleen geaccrediteerde IASP's mogen worden toegelaten, en CSRD vereist dat er gelijkwaardige eisen moeten worden gesteld aan de assuranceverlening door deze IASP's. De NBA stelt daarom voor om in artikel 5a, tweede lid, expliciet aan te duiden dat alleen vrijstelling kan worden verleend aan geaccrediteerde IASP's, en dat aan hen gelijkwaardige eisen zullen worden gesteld. Ook vraagt de NBA expliciet in de wet op te nemen dat het toezicht en de handhaving op deze IASP's aan gelijkwaardige eisen moet voldoen als het toezicht en de handhaving op de assuranceverlening door accountantsorganisaties.

Het wetsvoorstel implementeert CSRD door de bestaande eisen in de Wta aan te vullen met bepalingen voor de verlening van assurance bij duurzaamheidsverslagen. Daarnaast dienen accountantsorganisaties aan de AFM aan te geven (in hun vergunningaanvraag/wijziging daarvan) of zij voornemens zijn assurance ten aanzien van duurzaamheidsrapporteringen te gaan verlenen (nieuwe lid 3 van artikel 6 Wta). In de wet is echter niet duidelijk gemaakt dat een accountantsorganisatie die niet voornemens is assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te gaan verrichten, niet gehouden is aan de eisen met betrekking tot deze assurance in haar organisatie te implementeren. Wij verzoeken u in het derde lid van artikel 6 te duiden welke aanvullende eisen gelden voor accountantsorganisaties die tevens duurzaamheidsassurance willen gaan verlenen, en in de leden 1 en 2 van dat artikel te duiden dat de bepalingen over duurzaamheidsassurance alleen gelden voor accountantsorganisaties als bedoeld in lid 3.

Verder merkt de NBA op dat de verdere uitwerking van eisen aan vergunninghouders, die zal plaatsvinden in het Besluit toezicht accountantsorganisaties, momenteel nog niet duidelijk is. Veel van de voorgestelde wijzigingen in de Wta vereisen nadere concretisering in het Bta. Wij verzoeken u op korte termijn ook een concept van de wijzigingen op het Bta te consulteren, zodat wij een betere inschatting van de impact kunnen maken.

Onafhankelijkheid

Wij vragen uw aandacht voor de samenhang van het nieuw geïntroduceerde artikel 24c Wet toezicht accountantsorganisaties met het bestaande artikel 24b. Deze artikelen beperken de verlening van andere dan controlediensten aan klanten waar respectievelijk een assuranceopdracht van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd en waar een opdracht tot wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang (oob) wordt uitgevoerd. Hierbij geldt dat artikel 24b een expliciet verbod voor het leveren van andere dan controlediensten instelt bij de uitvoering van wettelijke controles van oob's, terwijl artikel 24c bij het verlenen van duurzaamheidsassurance wel bepaalde andere dienstverlening toestaat. De NBA vraagt u om te verduidelijken hoe de samenhang tussen deze twee bepalingen moet worden gezien. Hierbij vragen wij u in het bijzonder te duiden of artikel 24c boven het algemene verbod van artikel 24b gaat. Mocht dat niet beoogd zijn, dan verzoeken wij u te bewerkstelligen dat het algemene verbod op andere dan controlediensten ook gaat gelden indien alleen duurzaamheidsassurance bij een oob wordt verleend. Hiermee wordt bereikt dat er voor alle aanbieders van duurzaamheidsassurance een gelijk speelveld ontstaat.

Inschrijving in het accountantsregister

Met de voorgestelde wijziging van artikel 36, tweede lid van de Wet op het accountantsberoep (Wab) wordt het accountantsregister uitgebreid met een aantekening



of de betrokken accountant voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Voor dit artikel is geen overgangsrecht opgenomen. Wij verzoeken u te voorzien in een overgangsbepaling, in lijn met het nieuwe artikel 14 bis in Richtlijn 2006/43/EG, die bepaalt dat accountants die reeds zijn ingeschreven niet onder de nieuwe vereisten vallen, maar de nodige kennis door middel van de permanente educatie kunnen verkrijgen, en dat aankomende accountants die per 1 januari 2024 zijn aangevangen met de opleiding en die voor 1 januari 2026 aan de eindtermen hebben voldaan, ook bepaalde vrijstellingen van de nieuwe vereisten kunnen verkrijgen.

Antwoorden op consultatievragen

1. Graag uw reactie op alle onderdelen van het conceptwetsvoorstel en de toelichting

Wij verwijzen hiervoor naar onze reactie op hoofdpunten hierboven en naar de meer gedetailleerde opmerkingen in de bijlage.

2. De richtlijn gaat er van uit dat de duurzaamheidsrapportering wordt gecontroleerd door de externe accountant die ook de jaarrekening controleert. De richtlijn bevat een lidstaatoptie die ondernemingen de keuze biedt om een andere accountantsorganisatie de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen dan de accountantsorganisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening verricht. Acht u het wenselijk dat Nederland gebruikmaakt van deze lidstaatoptie? Kunt u uw overwegingen toelichten? Hierbij kunt u onder andere denken aan effecten voor de accountancymarkt, de keuzemogelijkheid voor bedrijven en de samenwerking tussen de accountantsorganisaties, bijvoorbeeld om te kunnen beoordelen of het bestuursverslag verenigbaar is met de jaarrekening.

De NBA zou het wenselijk achten als zoveel mogelijk accountants die aan de opleidingseisen voldoen ook bevoegd zijn tot het verlenen van assurance over duurzaamheidsverslagen. Daarom is de NBA er voorstander van dat ook andere personen van de accountantsorganisatie waartoe de externe accountant behoort, bevoegd kunnen worden tot het geven van duurzaamheidsassurance. Uiteraard dienen daarbij maatregelen te worden getroffen om de goede samenwerking tussen de accountant die de duurzaamheidsassurance verleent en de externe accountant te waarborgen. Ook zou het proces van selectie en benoeming van de verantwoordelijke voor duurzaamheidsassurance wettelijk moeten worden geregeld. Het lijkt voor de hand te liggen hierbij zoveel mogelijk aan te sluiten bij de reeds bestaande bepalingen, en dus voor de benoeming van verantwoordelijken voor de assurance bij duurzaamheidsrapportering bij organisaties van openbaar belang zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij het bepaalde in de Audit Verordening (Verordening (EU) 537/2014).

De NBA schat in dat de capaciteit niet verder vergroot als andere accountantsorganisaties dan die van de externe accountant de opdracht tot duurzaamheidsassurance zouden kunnen vervullen. Bovendien is de samenwerking tussen de betrokken accountants, die essentieel is voor het borgen van de kwaliteit van zowel de accountantscontrole als de assurance, complexer als er verschillende organisaties bij betrokken zijn, en dus meer waarborgen vergen.

3. De richtlijn duurzaamheidsrapportering biedt lidstaten de mogelijkheid om toe te staan dat een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten de duurzaamheidsrapportering beoordeelt. Deze dienstverlener moet aan vereisten voldoen die gelijkwaardig zijn aan de vereisten die gelden voor externe accountants en accountantsorganisaties, bijvoorbeeld wat betreft scholing en de organisatie van werkzaamheden. Indien lidstaten gebruik maken van deze lidstaatoptie, moeten zij op den duur ook dergelijke dienstverleners uit andere lidstaten toelaten. Ook moeten zij de optie doorgeven dat ondernemingen een andere



accountantsorganisatie de duurzaamheidsrapportering laat beoordelen dan de accountantsorganisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening verricht (zie vraag 2). Acht u het wenselijk dat Nederland gebruikmaakt van deze lidstaat-optie? Kunt u uw overwegingen toelichten? Hierbij kunt u onder andere denken aan effecten voor de accountancymarkt, de concurrentiepositie van Nederland, de keuzemogelijkheid voor bedrijven en de samenwerking tussen deze dienstverleners en de accountant die de rest van het bestuursverslag controleert.

In onze Publieke Management Letter 'Klimaat is financieel' van januari 2020 hebben wij al aangegeven hoe belangrijk wij informatie over duurzaamheid achten. Dit betekent dan ook dat zowel door de verstrekkers van die informatie als door degenen die daarover assurance verstrekken adequate maatregelen moeten worden genomen om te waarborgen dat de informatie over duurzaamheid voldoende inzicht geeft, betrouwbaar is en voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Het grote belang van goede informatie voor het maatschappelijk verkeer, maakt dat de kwaliteit (swaarborgen) ook bij de vaststelling welke partijen tot het verlenen van assurance moeten worden toegelaten, bepalend zouden moeten zijn.

De NBA merkt op dat onafhankelijke verleners van assurancediensten thans nog niet onder enige vorm van regulering en toezicht vallen. Naast de eis tot accreditatie bij de Raad voor Accreditatie, acht de NBA het van groot belang dat er gelijkwaardige kwaliteitseisen en een gelijkwaardig kwaliteitsbegrip is, waarbij ook het toezicht op gelijkwaardige wijze wordt ingericht en uitgevoerd. Dit is ook in lijn met het gestelde in preambule 74 van CSRD, en de wijzigingen die CSRD in andere Europese Richtlijnen doorvoert. Het vergt aanzienlijke investeringen om een dergelijk systeem in te regelen.

De NBA merkt op dat het überhaupt nog onduidelijk is of er potentiële aanbieders zijn die eventueel de assurance op duurzaamheidsrapportering willen en kunnen aanbieden.

Hoewel de NBA de verdere opening van de markt toejuicht, acht de NBA de maturiteit van de regelgeving en het toezicht rondom geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurancediensten nog onvoldoende ontwikkeld om deze partijen reeds nu toe te laten.

Bovendien merkt de NBA op dat het toelaten van dergelijke partijen met zich mee brengt dat de samenwerking en coördinatie tussen accountant en assurancedienstverlener goed vorm moet krijgen. Het huidige wetsvoorstel voorziet hier niet in. De NBA adviseert, indien zou worden gekozen om IASP's toe te laten, om eventuele regeling en toelatingseisen voor IASP's, zoals bepaald in artikel 34 van de Richtlijn jaarrekening, in de wet op te nemen, waarbij nadere uitwerking in een AmvB kan geschieden. De NBA denkt daarbij onder meer aan bepalingen omtrent de samenwerking en coördinatie met accountants, en omtrent de gelijkwaardigheid van de te stellen eisen.

Mocht er worden gekozen voor het toelaten van deze partijen, dan stelt de NBA voor een separate consultatie te houden over de wettelijke bepalingen die voor de geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurancediensten van toepassing zullen gaan worden.

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).

Namens het bestuur van de NBA,
Ondertekend door:

Namens het bestuur van de NBA,
Ondertekend door:

Kris Douma, Voorzitter

Aleks Kayhan, Bestuurslid



Bijlage – aandachtspunten bij de wettelijke regeling van de duurzaamheidsrapportering en gedetailleerde opmerkingen op het wetsvoorstel

Aandachtspunten bij de wettelijke regeling van de duurzaamheidsrapportering.

De NBA heeft begrepen dat het voorstel voor de AmvB over de duurzaamheidsrapportering in voorbereiding is. De NBA maakt graag van de gelegenheid gebruik om de volgende aandachtspunten te benoemen:

- Op grond van CSRD wordt duurzaamheidsrapportering voorgeschreven ook voor bepaalde dochterondernemingen en 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 dochterondernemingen en bijkantoren.
- De NBA merkt dat in sommige sectoren (waaronder in de financiële sector) er onzekerheid bestaat of ondernemingen verplichte duurzaamheidsrapportering zullen moeten opstellen. Wij vragen u de scope zo helder mogelijk in de AmvB uiteen te zetten.
- De NBA vraagt uw aandacht voor de doorwerking van de aanpassingen in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek op andere sectoren (onder meer binnen de publieke sector) die (veelal) hun verslaggevingsstelsels hierop baseren. Hoewel de NBA het belang van aandacht voor en transparantie over duurzaamheid volledig onderschrijft, vraagt zij wel expliciete aandacht voor de eventuele consequenties van deze doorwerking.
- Ter beperking van de administratieve lastendruk van kleine en middelgrote ondernemers, is bepaald dat aan kleine en middelgrote ondernemingen die deel uitmaken van waardeketen van grote ondernemingen, geen verdere eisen mogen worden gesteld dan als bepaald in artikel 29 quater van CSRD. De NBA onderstreept het belang van beperking van administratieve lasten voor kleine en middelgrote ondernemingen, en vraagt daarom uw aandacht voor afdoende waarborgen voor de goede toepassing van deze beperking.
- De NBA wil benadrukken dat de duurzaamheidsrapportering onderdeel uitmaakt van het bestuursverslag. Wij zijn van oordeel dat de assurance-eis dienovereenkomstig moet worden gekoppeld aan de bepalingen over het bestuursverslag. Wij verzoeken hiervoor aandacht te hebben, temeer daar in de voorstellen tot wijziging van artikel 5:25c van de Wet op het financieel toezicht de assuranceverklaring lijkt te worden gekoppeld aan de jaarrekening en het jaarverslag, hetgeen niet juist is.

Voorgestelde aanpassingen op de Wet op het financieel toezicht (Wft)

De NBA heeft bij de onderdelen A en B van artikel I van de voorgestelde implementatiewet de navolgende opmerkingen:

- Wij stellen voor in artikel 5:25c niet langer te verwijzen naar de 'jaarlijkse financiële verslaggeving', maar om te verwijzen naar de 'jaarlijkse verslaggeving'. Deze wijziging benadrukt beter dat de verslaggeving (veel) breder is dan alleen over financiën. Het maakt het ook duidelijk dat deze wetsartikelen de gehele jaarlijkse verslaggeving van beursfondsen regelen, niet alleen de financiële verslaggeving.
- Wij verzoeken u om in lid 2, onderdeel b, van het bestaande artikel 5:25c Wft aan te duiden dat in het bestuursverslag ook de duurzaamheidsrapportering moet zijn opgenomen. Ook verzoeken wij u in dat onderdeel te duiden dat deze duurzaamheidsrapportering onderdeel is van assurance. Wij geven het volgende tekstvoorstel in overweging: 'het bestuursverslag, **waarin opgenomen de van een assuranceverklaring voorziene duurzaamheidsrapportering.**'



- Wij stellen voor om de wijziging aan het vierde lid onderdeel a van artikel 5:25c Wft niet in dat onderdeel van artikel 5:25c lid 4 Wft door te voeren, maar in onderdeel b van genoemd artikel. Wij zijn van oordeel dat de bepalingen over (de assurance bij) de duurzaamheidsrapportering beter passen in onderdeel b van genoemd artikellid, omdat dat onderdeel b het bestuursverslag behandelt, waar de duurzaamheidsrapportering onderdeel van is.
- Wij verzoeken u te bezien of in het vierde lid, onderdeel b, niet ook een verwijzing naar de bepalingen omtrent de geconsolideerde verslaggeving in de Richtlijn jaarrekening op zijn plaats zou zijn. Het gaat daarbij concreet om een verwijzing naar de artikelen 29 en 29 bis van genoemde richtlijn.
- De voorgestelde wijzigingen adresseren niet expliciet dat de onderneming zijn duurzaamheidsrapportering in overeenstemming met de European Single Electronic Format (ESEF) vereisten moet opmaken, en dat over de naleving van de ESEF-vereisten assurance moet worden gegeven. Wij adviseren dit wel te doen, en tevens om van de gelegenheid gebruik te maken om de ESEF-plicht voor de financiële verslaggeving (met inbegrip van het accountantsoordeel daarover) ook expliciet te benoemen in 5:25c Wft.
- CSRD bepaalt dat ook ondernemingen van buiten de Europese Unie in bepaalde gevallen duurzaamheidsrapporteringen moeten opstellen. Dat geldt voor ondernemingen waarvan effecten op een gereguleerde markt worden verhandeld, dan wel om ondernemingen zonder juridische entiteit van een bepaalde omvang (gemeten in omzet). Het is voor ons onduidelijk of het nu voorliggende wetsvoorstel, in combinatie met de nog te consulteren AMvB in toereikende mate invulling geven aan deze eisen uit CSRD.
- Het is niet duidelijk in hoeverre wordt beoogd om toe te laten dat een onderneming van buiten de EU/EEA voor de assurance van haar duurzaamheidsrapportering een IASP mag inschakelen. Wij verzoeken u duidelijkheid daaromtrent te scheppen, ook rekening houdend met de situatie dat een dergelijke onderneming mogelijk in meerdere EU/EEA-lidstaten een beursnotering kan hebben, en daarbij te vereisen dat een eventueel ingeschakelde IASP aan gelijkwaardige eisen moet voldoen.
- Tenslotte merken wij op dat het overgangsrecht voor de Wft, zoals uiteengezet in Artikel VI, eerste lid, van het wetsvoorstel onduidelijk is. Met dit artikel wordt namelijk wel uiteengezet wanneer de nieuwe bepalingen voor specifieke groepen van ondernemingen gaan gelden, maar het blijft daarmee onduidelijk welke bepalingen op deze ondernemingen van toepassing zijn tot het moment van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen. Wij verzoeken u daarover duidelijkheid te creëren.

Voorgestelde wijzigingen op de Wta

In aanvulling op onze opmerkingen op hoofdlijnen en op onze reactie op de consultatievragen, hebben wij de navolgende meer gedetailleerde opmerkingen bij de voorgestelde wijzigingen. Wij presenteren onze opmerkingen in de volgorde van het conceptwetsvoorstel.

- De aanpassing van artikel 1, eerste lid, onderdeel e leidt er toe dat de term 'controlecliënt' ook gebruikt gaat worden om de cliënt aan te duiden die een opdracht geeft tot assurance over de duurzaamheidsrapportering. De NBA denkt dat dit niet juist is, omdat er geen controle ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd. Dit klemt des te meer nu de assurance vooralsnog een beperkte mate van zekerheid zal zijn, en niet de redelijke mate van zekerheid die vergelijkbaar is met het zekerheidsniveau bij een wettelijke controle. Wij stellen voor om de separate term 'assurancecliënt' te gebruiken.
- De termen 'assuranceverklaring', 'assurance-onderzoek' en 'oordeel' zoals die worden geïntroduceerd met de onderdelen s en t van artikel 1, eerste lid, Wta sluiten niet aan op de gangbare termen die worden gebruikt in de huidige beroepsreglementering. Wij stellen daarom voor om in plaats daarvan de termen 'assurancerapport', 'assuranceopdracht' en 'conclusie' te gebruiken, hetgeen aansluit op de bestaande beroepsreglementering.
- De (nieuwe) definitie in onderdeel s van artikel 1, eerste lid, Wta verwijst naar de duurzaamheidsrapportering die verplicht is op grond van 2:391a BW. Wij



vragen u te bezien of deze definitie alle verplichte vormen van duurzaamheidsrapportering beschrijft, mede in het licht van onze laatste opmerking bij de voorgestelde Wft-aanpassingen en onze opmerkingen over de onduidelijkheid over de vormgeving van de verslaggevingsvereisten. Wij merken daarbij onder meer op dat de duurzaamheidsrapportering die niet-Europese ondernemingen moeten opmaken, en waarbij ook assurance moet worden verstrekt, nog niet goed is geregeld en dat mogelijk een aanvullende verwijzing hiervoor noodzakelijk is.

- Wij hebben onze opmerkingen bij het nieuwe artikel 5a Wta over de voorgestelde regeling al eerder benoemd. Korthedshalve verwijzen wij daarnaar.
- De wijzigingen in de artikelen 12b en 12c Wta verwijzen terug naar het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering. Dit assurance-onderzoek is gedefinieerd in onderdeel s van artikel 1, eerste lid Wta, verwijst terug naar de verplichte duurzaamheidsrapportering op grond van 2:391a BW. De artikelen 12b en 12c zien echter op auditororganisaties van een derde land, en de controles die zij bij niet-EU ondernemingen uitvoeren. Bij dergelijke ondernemingen zal de duurzaamheidsrapportering niet op grond van 2:391a BW worden voorgeschreven. Wij geven in overweging in de artikelen 12b en 12c Wta te verwijzen naar de verplichtingen voor de betreffende ondernemingen op grond van de Richtlijn jaarrekening dan wel naar de verplichtingen voor de duurzaamheidsassurance op grond van de Audit Richtlijn.
- Artikel 45 van de Audit Richtlijn (Richtlijn 2006/43/EG, zoals nadien gewijzigd onder meer door CSRD) geeft in lid 5 aan wanneer een auditororganisatie van een derde land kan worden ingeschreven. Hierbij heeft lid 5 separate bepalingen voor de inschrijving als auditororganisatie van een derde land met het oog op de controle van financiële overzichten en voor de inschrijving als auditororganisatie van een derde land met het oog op de assurance van duurzaamheidsrapportering. De voorgestelde Nederlandse implementatie in artikel 12c Wta lijkt echter te impliceren dat het verstrekken van duurzaamheidsassurance alleen kan geschieden in aanvulling op de controle van financiële verslaggeving. Wij geven in overweging de aanpak te verduidelijken en na te gaan of die voldoende aansluit op het bepaalde in CSRD.
- Met de Wet aanvullende maatregelen accountantsberoep is zowel voor accountantsorganisaties als voor externe accountants een herstelplicht van tekortkomingen ingevoerd. De NBA meent dat het voor de hand ligt dat deze herstelplicht ook gaat gelden voor tekortkomingen in assurance-onderzoeken over duurzaamheidsrapportering, en geeft in overweging de artikelen 14a en 25b van de Wta aan te passen. Het is overigens van belang gelijktijdig ook te regelen dat eventuele tekortkomingen in de duurzaamheidsrapportering van ondernemingen, tijdig worden hersteld. Het ligt voor de hand de verplichting uit artikel 2:362 lid 6 BW ook van overeenkomstige toepassing te verklaren voor de duurzaamheidsrapportering door ondernemingen.
- Artikel 18, derde lid, Wta geeft de bevoegdheid om bij of krachtens AmvB nadere regels te kunnen stellen op het gebied van kwaliteitsbeheersing. Wij menen dat die bevoegdheid ook zou moeten kunnen zien op nadere regels op het gebied van kwaliteitsbeheersing met betrekking tot assurance-onderzoeken. Wij stellen voor het derde lid als volgt te wijzigen:
'Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring **en de assurance-verklaring over duurzaamheidsrapportering** en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.'
Wij adviseren om ook te bezien of een soortgelijke aanpassing aan artikel 22 Wta, dat een delegatiebepaling specifiek voor wettelijke controles bij oob's bevat, nuttig is.
- In de toelichting op onderdeel K van de wet, die ingaat op de voorgestelde aanpassing van artikel 18b, eerste lid Wta, wordt gesteld dat de eisen van honoraria voor de wettelijke controle ook van toepassing worden voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Naar het oordeel van de NBA



regelt artikel 18b Wta wel de eisen aan het beloningsbeleid van externe accountants, maar niet die over de honoraria voor de uitvoering van wettelijke controles en assurance-onderzoek bij duurzaamheidsrapportering. Hoewel er ontegenzeggelijk een relatie tussen beiden bestaat, verzoekt de NBA om de toelichting in lijn te brengen met de wettelijke bepalingen.

- Naar aanleiding van de toelichting in paragraaf 3.1.7 van de Memorie van Toelichting op de wijzigingen van artikel 19 Wta en de gerelateerde bepalingen in het Besluit toezicht accountantsorganisaties, vragen wij u nader in te gaan op eventuele synergievoordelen die ontstaan doordat dezelfde accountantsorganisatie zowel de wettelijke controle als het assurance-onderzoek naar duurzaamheidsrapportering verricht. Het lijkt de NBA voor de hand liggend dat deze synergievoordelen wel in de geoffreerde honoraria tot uitdrukking behoren te komen, maar de bepaling dat het honorarium niet afhankelijk mag zijn van aanvullende diensten zou zich daartegen kunnen verzetten. Wij verzoeken om dit aspect te verduidelijken in de wettelijke bepalingen en de daarbij behorende toelichting.
- De huidige artikelen 23 en 24 Wta bevatten specifieke onafhankelijkheidsbepalingen voor de wettelijke controle van organisaties van openbaar belang. De visie van de NBA is dat het belang van een goede wettelijke controle gelijk moet worden gesteld aan het belang van een goed assurance-onderzoek bij duurzaamheidsrapportering. Daarbij hoort dat dat ook de onafhankelijkheidseisen gelijk zouden moeten zijn. Wij stellen daarom voor om de artikelen 23 en 24 Wta van overeenkomstige toepassing te laten zijn voor de assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering van organisaties van openbaar belang.
- Wij stellen voor om in artikel 25a, eerste lid, Wta na 'financiële verantwoording' de bewoordingen 'of duurzaamheidsrapportering' toe te voegen.
- Wij verzoeken om de aanpassingen in artikel 26 Wta opnieuw te bezien. Het nieuwe zesde lid stelt dat artikel 7 van Verordening (EU) 537/2014 van overeenkomstige toepassing wordt ingeval van een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang, terwijl de aanpassing van het tweede lid ertoe leidt dat de Bta-bepalingen inzake fraude eveneens van toepassing gaan zijn. Dit heeft de mogelijkheid in zich van conflicterende vereisten. Daarnaast lijken de aanpassingen alleen ervan uit te gaan dat fraude voorkomt in de financiële verslaggeving. Wij stellen voor het tweede lid als volgt te herzien:
'Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle, niet zijnde een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, **of tijdens het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering van een organisatie, niet zijnde een organisatie van openbaar belang**, de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording **of de duurzaamheidsrapportering van de controlecliënt**, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.'
- Met de Wet aanvullende maatregelen accountancysector is een verplichting ingevoerd voor accountantsorganisaties om auditcommissies van klanten in bepaalde gevallen te informeren over de resultaten van het toezicht van de AFM. Het lijkt passend om hierin geen onderscheid te maken tussen wettelijke controles en assurance bij duurzaamheidsrapportering. Wij adviseren dan ook om artikel 48a, zevende lid, aan te passen zodat ook toezichtsbevindingen met betrekking tot assurance over duurzaamheidsrapportering in bepaalde gevallen moeten worden gerapporteerd.
- Artikel 67, eerste lid, onderdeel a, Wta regelt dat een opgelegde bestuurlijke boete inzake overtreding van de vergunningplicht openbaar wordt gemaakt. Nu de vergunningplicht voor de assurance-onderzoeken bij duurzaamheidsrapportering is geregeld in artikel 5a Wta, stellen wij voor dat ook deze boetes overeenkomstig artikel 67, eerste lid, onderdeel a, Wta openbaar worden gemaakt.
- In veel artikelen van de Wta wordt verwezen naar de 'financiële verantwoording'. Wij geven u in overweging om na te gaan in hoeverre daaraan 'of



duurzaamheidsrapportering' moet worden toegevoegd. Naar de inschatting van de NBA zou dat in elk geval in artikelen 25a en 26 nuttig kunnen zijn.

- De NBA merkt op dat externe accountants momenteel als onderdeel van hun wettelijke controle, ook moeten nagaan of het bestuursverslag is opgesteld overeenkomstig titel 9 Boek 2 BW, of het verenigbaar is met de jaarrekening, en of het bestuursverslag materiële onjuistheden bevat in het licht van zijn tijdens de controle verkregen kennis en begrip van de entiteit. De NBA heeft deze verplichting van de externe accountant nader uitgewerkt in *Standaard 720 De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie*. Op grond hiervan moet de externe accountant, ook in het geval dat een andere persoon verantwoordelijk is voor de assurance bij de duurzaamheidsrapportering, bepaalde werkzaamheden met betrekking tot het bestuursverslag en de daarin opgenomen duurzaamheidsrapportering uitvoeren. Wij adviseren om de Wta aan te passen zodat de externe accountant en de persoon die de duurzaamheidsassurance verleent in dit kader zo goed mogelijk informatie uit kunnen wisselen, zonder daarin beperkt te worden door geheimhoudingsverplichtingen, en beiden te verplichten relevante informatie met elkaar te delen en goed samen te werken.

Voorgestelde wijzigingen op de Wet op het accountantsberoep (Wab)

In aanvulling op onze opmerkingen op hoofdlijnen en op onze reactie op de consultatievragen, hebben wij de navolgende meer gedetailleerde opmerkingen bij de voorgestelde wijzigingen. Wij presenteren onze opmerkingen in de volgorde van het conceptwetsvoorstel.

- Met betrekking tot de inschrijving van aanvragers die beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid die zich niet in Nederland willen vestigen, vragen wij u te bezien in hoeverre artikel 39, tweede lid Wab dient te worden aangepast om ook in te gaan op assurance bij duurzaamheidsrapportering. Hierbij zou een verwijzing naar de betreffende bepalingen in artikel 2:391a BW nuttig kunnen zijn.
- De NBA merkt op dat de bepaling in artikel 22, tweede lid, Wab waaruit volgt dat voorstelling voor Verordeningen en Nadere Voorschriften inzake het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering twee maanden voor de inwerkingtreding moeten worden voorgelegd, niet lijkt aan te sluiten bij de bepaling in artikel 26 bis, tweede lid, tweede volzin van Richtlijn 2006/43/EG. Wij verzoeken u de tijdslijnen voor het publiceren en inwerkingtreden van dergelijke Verordeningen en Nadere Voorschriften te verduidelijken.
- Wij stellen voor om in artikel 54 inzake de verklaring van vakbekwaamheid ook in te gaan op de vakbekwaamheid betreffende de assurance bij duurzaamheidsrapportering. Wij geven u daarbij in overweging om in dit artikel te verwijzen naar Richtlijn (EU) 2013/34.
- In de voorgestelde overgangsbepaling in artikel 74a Wab lijkt overgangsrecht voor de theoretische opleiding te ontbreken. Zoals opgenomen onder 'Inschrijving in het accountantsregister' eerder in deze brief, verzoeken wij hierin als nog te voorzien, in lijn met de bepalingen in artikel 14 bis van de (gewijzigde) Richtlijn 2006/43/EG.
- De voorgestelde overgangsbepaling in artikel 74b Wab verwijst naar assurance-onderzoeken vanaf boekjaren 2024 en verder. Nu echter de wijzigingen zien op aanpassingen rondom taken van de NBA, verzoeken wij u te bezien in hoeverre deze bepalingen niet meer moeten aansluiten bij de taken van de NBA.
- Zoals wij de (gewijzigde) Richtlijn 2006/43/EG begrijpen, wordt een keuze voor stagiairs geïntroduceerd om al dan niet te kiezen voor duurzaamheidsassurance, en zouden studenten/stagiairs ook na 1 januari 2026 ervoor moeten kunnen kiezen om geen duurzaamheidsassurance-aantekening te verkrijgen. In onze reactie op het verzoek tot het doen van een uitvoeringstoets hebben wij al aangegeven dat de uitwerking hiervan tot praktische vragen kan leiden, en dat wij hierover graag met u in overleg blijven.



Voorgestelde wijzigingen op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek

In aanvulling op onze opmerkingen op hoofdlijnen en op onze reactie op de consultatievragen, hebben wij de navolgende meer gedetailleerde opmerkingen bij de voorgestelde wijzigingen. Wij presenteren onze opmerkingen in de volgorde van het conceptwetsvoorstel.

- Uit de transponeringstabel zoals opgenomen in de Memorie van Toelichting begrijpen wij dat de wijziging van artikel 28, tweede lid van Richtlijn 2006/43/EG reeds zou zijn geschied met aanpassingen van artikel 2:393 lid 5, onderdelen e en f BW.
Artikel 28 lid 2 van Richtlijn 2006/43/EG na wijzigingen bepaalt: 'bevat een oordeel en een verklaring, die beide zijn gebaseerd op de in de loop van de controle op grond van artikel 34, lid 1, tweede alinea, punten a) en b), van Richtlijn 2013/34/EU verrichte werkzaamheden.'
Artikel 34, lid 1, alinea 2, punten a) en b) van genoemde richtlijn stellen:
'i) of het bestuursverslag strookt met de financiële overzichten voor hetzelfde boekjaar; en
ii) of het bestuursverslag is opgesteld volgens de toepasselijke wettelijke eisen, met uitzondering van de in artikel 19 bis van deze richtlijn vastgelegde duurzaamheidsrapportingsvereisten'
De onderdelen e en f van 2:393 lid 5 BW luiden als volgt:
'e. een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het bestuursverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met f, vereiste gegevens zijn toegevoegd;
f. een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening;'
Nu ook het aanhangige voorstel Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting hierin geen wijzigingen aanbrengt, zijn wij van oordeel dat artikel 28, tweede lid van Richtlijn 2006/43/EG nog implementatie behoeft.
- Artikel 2:393 lid 1 BW regelt de opdracht tot de controle van de jaarrekening. Wij merken op dat momenteel geen aanpassingen zijn voorzien om ook de opdracht voor assurance bij de duurzaamheidsrapportering wettelijk te regelen. Wij adviseren de wettelijke regeling voor beide opdrachten zoveel mogelijk analoog te doen zijn, en geven u in overweging artikel 2:393, eerste lid, BW aan te passen en daarin ook de verlening van de opdracht voor assurance op te nemen.
- Het wetsvoorstel beoogt door aanpassing van artikel 2:393, vierde lid, BW de vrijstelling van deponering van het bestuursverslag bij de Kamer van Koophandel te schrappen voor ondernemingen die onder de reikwijdte van CSRD vallen. De NBA stelt voor dat het bestuursverslag van alle ondernemingen die verplicht zijn een dergelijk verslag op te stellen, bij de Kamer van Koophandel moet worden gedeponerd dan wel op de website van de onderneming verkrijgbaar moet zijn. Wij verwijzen in dit kader ook naar ons standpunt 'Deponeering Jaarverslaggeving', te vinden op: <https://www.nba.nl/over-de-nba/standpunten-nba/>.
- Tenslotte merken wij op dat het overgangsrecht voor het Burgerlijk Wetboek, zoals uiteengezet in Artikel VI, tweede lid, van het wetsvoorstel onduidelijk is. Met dit artikel wordt namelijk wel uiteengezet wanneer de nieuwe bepalingen voor specifieke groepen van ondernemingen gaan gelden, maar het blijft daarmee onduidelijk welke bepalingen op deze ondernemingen van toepassing zijn tot het moment van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen. Wij verzoeken u daarover duidelijkheid te creëren.



Overige opmerkingen bij het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting

In aanvulling op onze opmerkingen op hoofdlijnen en op onze reactie op de consultatievragen, hebben wij de navolgende meer gedetailleerde opmerkingen bij de voorgestelde wijzigingen alsook bij de toelichting daarop.

- De voorgestelde inwerkingtredingsbepaling in artikel 51a van de Wet tuchtrechtspraak accountants verwijst naar assurance-onderzoeken vanaf boekjaren 2024 en verder. Wij stellen voor te verwijzen naar het handelen of nalaten

van accountants bij het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering, omdat het tuchtrecht (zie artikel 22, eerste lid Wtra) daarop ziet.

- De Memorie van Toelichting spreekt op meerdere plaatsen van ‘controle van duurzaamheidsrapportering’, of vergelijkbare bewoordingen. We verzoeken dit te vervangen door ‘geven van assurance bij duurzaamheidsrapportering’ of woorden van gelijke strekking. Dit sluit aan op de voorgeschreven rol van de externe accountant om assurance te verlenen.
- In paragraaf 3.1.12 wordt de handhaving besproken. De NBA merkt hierbij op dat handhaving op het niveau van assuredossier naar verwachting veelal zal gebeuren door het indienen van een tuchtklacht. De Memorie van Toelichting bespreekt echter niet de tuchtrechtelijke handhaving, die naar zijn aard niet is gericht op de accountantsorganisatie. De NBA adviseert de Memorie van Toelichting op dit punt te verduidelijken.
- In paragraaf 4 van de Memorie van Toelichting wordt ingegaan op de kosten van de scholing van externe accountants. De NBA is bezorgd dat de inschatting van deze kosten veel te laag is. Dit komt door de volgende factoren:
 - Naast registeraccountants zullen ook veel leden van controleteams moeten worden geschoold. Hierdoor zal het aantal op te leiden medewerkers naar verwachting veel hoger zijn.
 - Het tijdsbeslag van 40 uur per persoon lijkt eerder het minimaal benodigde tijdsbeslag hetgeen van toepassing zal zijn op personen die al ervaring hebben met de assurance-onderzoeken bij duurzaamheidsrapportering die nu al op vrijwillige basis worden uitgevoerd. Om goed kennis te hebben van zowel de eisen die worden gesteld aan duurzaamheidsrapportering als de eisen aan de assurance-onderzoeken, zal er waarschijnlijk gemiddeld een groter tijdsbeslag nodig zijn.
 - Het uurtarief van €60 per uur voor training is waarschijnlijk te laag, gegeven de grote vraag naar training, en ook gegeven de ‘opportunity costs’.
 - Vanwege de beperkte praktijkervaring van de accountants en hun teams die bij het verstrekken van assurance bij duurzaamheidsrapportering zullen worden betrokken, zullen accountantsorganisaties moeten voorzien in praktische begeleiding. Het inrichten hiervan binnen accountantsorganisaties zal naar verwachting ook kosten met zich mee brengen.
- Paragraaf 5 van de Memorie van Toelichting gaat kwalitatief in op de toezichtskosten. De NBA benadrukt het belang van een goede kwantificering van deze kosten zodat een goed inzicht wordt gegeven in de eenmalige en doorlopende toezichtskosten, zoals de kosten van het onderzoek van een aanvraag tot een wijziging van de vergunning (uitbreiding met assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering) en de kosten van het doorlopende toezicht hiervoor. Daarnaast merken wij op dat het gestelde onder het hoofdje ‘Structurele uitvoeringskosten’ ten aanzien van de taken van de NBA niet aansluit op het wetsvoorstel. Wij verzoeken u de tekst van de Memorie van Toelichting in lijn met het wetsvoorstel te brengen. Met de uitvoering van de nieuwe taken op het gebied van assurance bij duurzaamheidsrapportering zijn ook voor de NBA kosten gemoeid. Wij zullen deze kosten in kaart brengen en u daarover nader informeren. Indien blijkt dat het om substantiële extra kosten gaat, zullen wij nader met u in overleg treden.
- Op pagina 23 van de Memorie van toelichting wordt de gewijzigde definitie van externe accountant toegelicht. Hierbij wordt ingegaan op het afgeven van de Verklaring van Vakbekwaamheid. Wij merken op dat deze verklaring op grond van artikel 54 Wab wordt afgegeven door de NBA, en niet door CEA zoals de Memorie van Toelichting aangeeft.

