

Ministerie van Financiën
T.a.v. de minister van Financiën mevrouw S.A.M. Kaag
Korte Voorhout 7
2500 EE DEN HAAG

Ingediend via internetconsultatie.nl

Rotterdam, 8 september 2023

REQ6790660/JO/nh

Reactie consultatie implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering

Geachte mevrouw Kaag,

Wij bedanken u voor de mogelijkheid te reageren op uw conceptwetsvoorstel voor implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering. Graag maken wij daarvan gebruik. Daarbij realiseren we ons dat de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) slechts beperkte ruimte voor eigen invulling in lidstaten biedt. Desalniettemin blijven er belangrijke beslissingen te nemen voor de Nederlandse context.

In het vervolg van deze brief geven wij eerst een aantal overkoepelende boodschappen en gaan wij vervolgens in op de specifiek door u gestelde vragen bij het conceptwetsvoorstel.

Volledigheidshalve wijzen wij u ook op de (bijlage bij de) consultatiereactie van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), waarin nog een aantal aanvullende opmerkingen van meer technische aard is opgenomen en waarin wordt ingegaan op uw inschatting van de effecten op het bedrijfsleven.

Kernboodschappen

Wij onderkennen 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 insteek die in het wetsvoorstel is gekozen, met oog voor beperken van lastenverzwaringen, inclusief het beperken van lokale aanvullingen op de CSRD, en het zoveel mogelijk aansluiten bij bestaande wet- en regelgeving.

Wij voorzien nog de nodige implementatie-issues

Allereerst benadrukken wij de urgentie van implementatie van de verslaggevingseisen voor ondernemingen, zoals door u benoemd in de Memorie van Toelichting (MvT).

De implementatie van de richtlijn is een enorme uitdaging voor zowel ondernemingen als accountants. De implementatie vergt een transitieperiode, waarin nog de nodige lessen zullen worden geleerd en met name de regelgeving nog verder moet worden uitgekristalliseerd. Daarbij zal sprake zijn van verschillende interpretaties door verschillende partijen. Zoals ook de Autoriteit Financiële Markten (AFM) benoemt¹ liggen uitdagingen voor ondernemingen onder meer op het gebied van databeschikbaarheid, meetbaarheid, voldoende deskundigheid en de materialiteitsinschatting.

Wij maken ons daarnaast enige zorgen of voor het bredere publiek voldoende duidelijk is wat een goedkeurend assurance-rapport (met beperkte mate van zekerheid) bij duurzaamheidsinformatie inhoudt en dat dat niet gelijk staat aan een groene onderneming. Daarnaast vrezen wij dat het bredere publiek het verschil in diepgang tussen **limited assurance** en **reasonable assurance** momenteel nog onvoldoende begrijpt. Ook uw ministerie kan middels heldere communicatie bijdragen dit punt op te lossen en een potentiële verwachtingskloof te voorkomen.

Zeker gezien de maatschappelijke relevantie, en om transparante verslaggeving te bevorderen en met de CSRD daadwerkelijke verduurzaming te realiseren, verzoeken wij u tot slot vanuit uw rol een veilige leeromgeving zoveel mogelijk te stimuleren. In de CSRD en uw wetsvoorstel bestaat bijvoorbeeld (terecht) aandacht voor sanctionering. Excessen moeten ook worden bestraft. Gelet op bovenstaande is naar redelijkheid in de beginjaren enige terughoudendheid met sanctionering echter gepast en kan beter gekozen worden voor een positieve vorm van stimuleren. U zou dit expliciet kunnen onderkennen.

Een due process is belangrijk

Een aantal zaken wordt met dit wetsvoorstel nog niet geïmplementeerd. Naast de implementatie van verslaggevingseisen is het meest in het oog springende hierbij de eventuele toelating van geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten. Wij vinden het belangrijk dat de vereisten die aan hen worden gesteld daadwerkelijk op wetsniveau worden verankerd en niet via een Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) worden geïmplementeerd.

Wij pleiten voor een level playing field

Wij begrijpen de argumenten om andere partijen dan accountantsorganisaties en externe accountants assurance te laten verlenen bij duurzaamheidsinformatie. Wij verzoeken u bij uw overwegingen hieromtrent tevens rekening te houden met de nadelen en indien gekozen wordt deze lidstaatoptie te gebruiken, is het vooral van belang dat daadwerkelijk een **level playing field** wordt gewaarborgd, onder meer door het opnemen van vereisten in de wet, zoals hierboven benoemd. Een ander voorbeeld betreft het onderbrengen van toezicht bij één toezichthouder, te weten de AFM. Enkel indien daadwerkelijk een **level playing field** bestaat, kan de markt op eenzelfde kwaliteitsniveau van assurance rekenen.

¹ [AFM Verkenning CSRD: geen tijd te verliezen!](#)

Beantwoording consultatievragen

Vraag 1 - Reactie op alle onderdelen van het conceptwetsvoorstel en de toelichting

Artikel I - Wijzigingen Wet op het Financieel Toezicht

- ▶ Geen specifieke opmerkingen.

Artikel II - Wijzigingen Wet toezicht accountantsorganisaties

- ▶ Algemeen: 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."² 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.
- ▶ In Artikel 5a, lid 2, wordt aangegeven dat de toelating van aangewezen derde personen of organisaties (waaronder menen wij geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten) kan worden geïmplementeerd via een AMvB. Wij vinden deze voorgestelde methodiek zeer onwenselijk, omdat de eisen die aan betreffende derden worden gesteld daarmee niet op gelijk (wettelijk) niveau staan als de eisen die aan extern accountants en accountantsorganisaties worden gesteld en mogelijk zonder *due process* kunnen worden geïmplementeerd en aangepast. Dit herbergt het risico dat de vereisten in wezen niet vergelijkbaar zijn, wat in de CSRD wel verplicht is. Daarmee kan de markt niet rekenen op eenzelfde kwaliteitsniveau van assurance. Wij verzoeken u dan ook het wetsvoorstel hierop aan te passen.
- ▶ In Artikel 12b, wordt conform de CSRD, gesproken over "jaarlijkse of geconsolideerde duurzaamheidsrapportering". Om verwarring te voorkomen suggereren wij in plaats daarvan de tekst "(geconsolideerde) duurzaamheidsrapportering" te hanteren. Dit punt komt bij een aantal andere artikelen terug.
- ▶ Artikel 12c, eerste lid, onderdeel c komt te luiden "de controles en onderzoeken van duurzaamheidsrapportering, bedoeld in artikel 12b, worden uitgevoerd in overeenstemming met de internationale controlestandaarden, bedoeld in artikel 26 van de richtlijn dan wel de assurance-standaarden [...]". Wij stellen voor om de woorden "dan wel" te vervangen door "respectievelijk" om daarmee te verduidelijken dat hier bedoeld wordt op ofwel een controle (met bijbehorende controlestandaarden), ofwel een assurance-onderzoek (met bijbehorende assurance-standaarden).
- ▶ Artikel 24c is in feite enkel relevant indien de mogelijkheid wordt toegestaan dat de assurance bij de duurzaamheidsrapportering door andere accountantsorganisatie wordt gegeven dan de accountantsorganisatie die de controle van de jaarrekening uitvoert. Indien dit artikel opgenomen blijft, verzoeken wij u aan lid 1 de volgende dikgedrukte toevoeging te doen, zodat duidelijk is dat hier (enkel) onderzoek op basis van de CSRD wordt bedoeld: "Een accountantsorganisatie die assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering **overeenkomstig artikel 1, eerste lid, onderdeel r**, verricht bij een organisatie van openbaar belang".
- ▶ Wij verzoeken u tevens te verduidelijken dat de reikwijdte van de aanpassingen in de Wta conform de enge definitie van een Organisatie van Openbaar Belang is, zoals in de CSRD is bedoeld en zoals bij de onderhavige aanpassing van andere wetten ook is gedaan.

² [begrippenlijst-bij-hra-2023-definitief-230620.pdf \(nba.nl\)](#), pagina 9

- ▶ Ten aanzien van artikelen 25 tot en met 29 vragen wij 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 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 extern accountant, met specifieke expertise op het gebied van assurance bij duurzaamheidsrapportages.
- ▶ Het eerste lid van artikel 27 wordt aangepast, het tweede lid echter niet, waardoor de mogelijkheid lijkt te ontstaan dat de verklaring bij duurzaamheidsrapportering van een Organisatie van Openbaar Belang kan worden ondertekend door een accountant, niet zijnde Registeraccountant (dus een Accountant Administratieconsulent). Naar analogie van de vereiste conform het huidige lid 2, achten wij het wenselijk dat de opdracht voor assurance bij duurzaamheidsrapportering bij Organisaties van Openbaar Belang wel wordt uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van een Registeraccountant en dat dus ook dit lid wordt aangepast.
- ▶ Paragraaf 3.1.6 in de Memorie van Toelichting lijkt te impliceren dat vereist wordt dat voor elke assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportering ook een afzonderlijk dossier wordt opgesteld. Artikel 24 ter, lid 5 bis van Richtlijn 2006/43/EG staat toe dat het assurance-dossier ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering wordt opgenomen in het auditdossier voor de wettelijke controle van de jaarrekening. Wij verzoeken u dit ook in de Nederlandse wetgeving te implementeren.

Artikel III - Wijzigingen Wet op het accountantsberoep

- ▶ Artikel 47, eerste lid stelt dat ten minste acht maanden van de duur van de praktijkopleiding worden besteed aan assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten. Het is ons nog niet duidelijk of dit in plaats van de reeds benodigde uren voor de controle van jaarrekeningen komt of in aanvulling op. Het heeft onze sterke voorkeur dat de totale duur van de praktijkopleiding niet verplicht langer wordt dan drie jaar en het vereiste totaal aantal ervaringsuren niet per definitie wordt verhoogd (bezien in relatie tot de op handen zijnde herijking van de opleiding, zoals ook hieronder benoemd).
- ▶ In de memorie van toelichting wordt verwezen naar een lidstaatoptie met betrekking tot het combineren van de praktijkopleiding met de theoretische opleiding die Nederland in het verleden niet is gebruikt. Om die reden stelt u dat deze optie ook in de toekomst in Nederland niet wordt gebruikt. Wij denken dat het op voorhand niet gebruiken van de lidstaatoptie geen passend antwoord is op de huidige maatschappelijke discussie³ over de studeerbaarheid van de accountantsopleiding en merken op dat thematisch onderwijs in combinatie met het integreren van theorie en praktijk juist instrumenteel is. Dit ook met het oog op de gewenste aantrekkelijkheid van het accountantsberoep, waarvoor de opleiding zeer belangrijk is, en de impact daarvan op de beschikbare capaciteit.

³ Zie [Zesde voortgangsrapportage van de Kwartiermakers Toekomst Accountancysector](#) en rapport [Stip aan de Horizon](#) door CEA en NBA/RPO

Artikel IV - Wijzigingen Burgerlijk Wetboek

- ▶ In het wetsvoorstel is in artikel IV B de verplichting opgenomen voor de daar genoemde ondernemingen het bestuursverslag op de website openbaar te maken. Het ligt voor de hand, vanwege de relatie tussen bestuursverslag en jaarrekening mede als gevolg van de eisen in de European Sustainability Reporting Standards (ESRS-en), om een dergelijke openbaarmakingsverplichting op de website ook voor de jaarrekening op te nemen. Verschillende ESRS-en vragen immers een link te leggen tussen de duurzaamheidsinformatie en de jaarrekening en derhalve is het voor de lezer noodzakelijk om eenvoudig toegang te hebben tot deze jaarrekening. In bredere zin kunt u heroverwegen of de huidige deponeringsvrijstelling nog gewenst is en of toegankelijkheid van bij de Kamer van Koophandel gedeponeerde stukken in het huidige systeem toereikend is.
- ▶ De teksten in Artikel IV vinden wij daarnaast vrij complex. Wij suggereren nauwer bij de teksten uit de CSRD aan te sluiten (aangenomen dat met de voorgestelde teksten geen afwijking ten opzichte van de CSRD wordt beoogd).
- ▶ Wij constateren tot slot dat artikel 29 quinquies van richtlijn 2013/34/EU (ten aanzien van het uniform elektronisch verslagleggingsformaat) niet in het huidige wetsvoorstel is geadresseerd. Wij gaan ervan uit dat dit nog volgt, al dan niet middels de AMvB waarin de inhoudelijke duurzaamheidsrapporteringsverplichtingen voor ondernemingen zullen worden opgenomen.

Artikel V – Wijzigingen Wet tuchtrechtspraak accountants

- ▶ Los van de opmerkingen die wij onder onze Kernboodschappen hebben gemaakt rond terughoudendheid met sanctionering en gelijkwaardigheid van vereisten voor eventuele onafhankelijke verleners van assurance-diensten, hebben wij bij dit artikel geen specifieke opmerkingen.

Artikel VI – Toepassing

- ▶ De teksten in Artikel VI, onder 1e en f vinden wij complex geformuleerd. Vrij vertaald staat er naar ons idee dat de CSRD vanaf 1 januari 2026 van toepassing is op kleine niet-complexe instellingen zoals bedoeld in artikel 4 lid 1 punt 145 Vo kapitaalvereisten of verzekeringscaptives voor zover geen sprake is van micro-instellingen. Hetzelfde geldt voor 2f en g. Wij verzoeken u dit te verduidelijken en suggereren hiervoor nauwer aan te sluiten bij de formulering in het nieuwe artikel 1, lid 3, van Richtlijn 2013/34/EU.

Vraag 2 – Acht u het wenselijk dat Nederland gebruikmaakt van de lidstaatoptie die ondernemingen de keuze biedt om een andere accountantsorganisatie de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen? Kunt u uw overwegingen toelichten?

- ▶ Wij begrijpen de argumenten om een andere accountantsorganisatie de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen, met name omdat dit aan ondernemingen keuzevrijheid biedt. Wij benadrukken dat dit echter ook nadelen heeft, zoals hieronder uiteengezet.

- ▶ In het onderzoek naar joint audit door het Erasmus Competition & Regulation institute (ECRi)⁴ wordt benoemd dat mogelijk negatieve impact op kwaliteit uitgaat van een joint audit. Deze bevinding is met name relevant voor assurance bij duurzaamheidsrapportering omdat financiële en niet-financiële informatie steeds meer samenlopen en niet los van elkaar kunnen worden gezien (waarbij verschillende ESRS-en zoals gezegd een duidelijke relatie tussen de duurzaamheidsrapportering en de jaarrekening vereisen) en omdat door betrokkenheid van twee verschillende accountantsorganisaties onduidelijkheid kan ontstaan over verantwoordelijkheden.
- ▶ Indien het verlenen van assurance bij duurzaamheidsinformatie en uitvoeren van de wettelijke controle door twee verschillende partijen wordt uitgevoerd, dienen ook maatregelen en waarborgen ingericht te worden voor de samenwerking en informatie-uitwisseling tussen de partij die assurance verleent bij de duurzaamheidsinformatie en de accountant die de jaarrekening controleert, teneinde de samenhang tussen, en de consistentie van, financiële en duurzaamheidsinformatie te helpen waarborgen en op grond van de verantwoordelijkheden van de accountant op grond van Nederlands recht en de controlestandaarden. Dit is mede van belang voor het kunnen beoordelen van de (potentiële) impact van bevindingen uit de wettelijke controle op de duurzaamheidsinformatie en vice versa.
- ▶ Overigens leiden aanvullende afstemming en dubbele werkzaamheden bij betrokkenheid van meerdere partijen tot hogere lasten. Dit is wederom consistent met het onderzoek van ECRi, dat een prijsverhogend effect vindt van joint audits.
- ▶ Tot slot merken wij op dat de opmerking in paragraaf 3.1.9 van de MvT dat assurance bij duurzaamheid niet bijt met belastingdiensten maar ten dele klopt. Op basis van hoofdstuk 4 van de Verordening Inzake Onafhankelijkheid (ViO)⁵ moet de accountant bepalen of die andere opdracht van materiële invloed is op het assurance-object en, zo ja, of die opdracht:
 - ▶ routinematig en niet-subjectief is;
 - ▶ leidt tot verwerkingswijze in het assurance-object die wel of niet passend is; en
 - ▶ niet tot een bedreiging van belangenbehartiging leidt.

In het geval van een belastingdienst in samenloop met assurance op het gebied van duurzaamheid kan bijvoorbeeld een conflict ontstaan als van het duurzaamheidsverslag ook *fair taxation* onderdeel uitmaakt. Evenzo zullen consulting-opdrachten op het gebied van IT conflicteren als de IT en de daaruit volgende data onderdeel zijn van de informatieverzameling die de basis vormt voor de assurance-opdracht.

Vraag 3 – Acht u het wenselijk dat Nederland gebruikmaakt van de lidstaatoptie om toe te staan dat een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurance-diensten de duurzaamheidsrapportering beoordeelt? Kunt u uw overwegingen toelichten?

- ▶ Wij begrijpen ook de argumenten om andere partijen dan accountantsorganisaties en externe accountants assurance te laten verlenen bij de duurzaamheidsrapportering en dat dit positief kan werken voor keuzevrijheid en beschikbare capaciteit van assurance providers. Ook hier identificeren wij naast voordelen ook nadelen.

⁴ [Brief Kwartiermakers over Joint audit uitkomsten](#)

⁵ ViO artikel 20

- ▶ Aansluitend bij uw insteek om de extra administratieve lasten zo beperkt mogelijk te houden, zijn de punten met betrekking tot de te verwachten aanvullende lasten, extra afstemming en onduidelijkheid omtrent verantwoordelijkheden (en de potentiële negatieve impact op kwaliteit daarvan) uit ons antwoord op Vraag 2 ook hier relevant en naar verwachting zelfs nog sterker aanwezig.
- ▶ Daarnaast benadrukken wij dat de CSRD (logischerwijs) stelt dat aan geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten vereisten moeten worden gesteld die gelijkwaardig zijn aan die voor wettelijke controles. De CSRD specificeert reeds een aantal zaken die dat omvat, waaronder vereisten inzake accreditatie, (praktijk)opleiding, beroepsethiek, toezicht, tuchtrecht en kwaliteitssystemen. Voor de volledigheid merken wij op dat dit onzes inziens ook de assurance-standaarden omvat en dat gelijkwaardigheid niet enkel op papier moet gelden, maar ook zo in de praktijk moet uitwerken, zodat de markt op eenzelfde kwaliteitsniveau van assurance kan rekenen. Dit omvat bijvoorbeeld zaken als een daadwerkelijk voldoende robuuste opleiding, met passende examinering, de accreditatie-eisen en de daadwerkelijke uitvoering van het toezicht. Wij zijn daarbij van mening dat gelijkwaardig toezicht enkel kan worden gewaarborgd indien het toezicht door dezelfde partij plaatsvindt en dus dat de AFM ook toezicht op de eventuele geaccrediteerde onafhankelijke dienstverleners zou moeten houden⁶. Tevens omvat het (eisen aan) een kwaliteitssysteem, zoals voor accountantsorganisaties uitgewerkt in het Besluit toezicht accountantsorganisaties.
- ▶ Mede met het oog op deze gelijkwaardigheid van eisen pleiten wij, zoals onder Vraag 1 reeds benoemd, voor daadwerkelijke wettelijke verankering van vereisten die worden gesteld aan geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten.
- ▶ Een dubbel systeem waarin verschillende partijen zorgdragen voor zaken als accreditatie van en toezicht op accountants en onafhankelijke verleners van assurance-diensten, heeft overigens ook dubbele lasten tot gevolg.
- ▶ Tot slot benadrukken wij, wellicht ten overvloede, dat het toelaten van geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurance-diensten op korte termijn geen capaciteitsverbetering zal opleveren, gezien het gehele framework dat daarvoor nog moet worden opgezet. Dit terwijl het opzetten van een dergelijk framework juist kan afleiden van zorgvuldige implementatie en uitvoering van de CSRD in het huidige systeem, bijvoorbeeld als de AFM naast haar nu reeds uitgebreide toezichtsrol bij accountants ook geheel nieuw toezicht op deze aanvullende dienstverleners moet opzetten. Bovendien doet onder meer de hierboven beschreven benodigde aanvullende afstemming een eventuele capaciteitsverbetering weer ten minste deels teniet. Ook zullen de personen met specifieke relevante expertise die werkzaam zullen zijn bij een dergelijke dienstverlener, niet werkzaam (kunnen) zijn bij bijvoorbeeld de AFM, ondernemingen die onder de CSRD moeten rapporteren of accountantsorganisaties.

⁶ Wij roepen daarbij in herinnering dat het toezicht op reguliere vergunninghouders binnen de accountancysector recent om soortgelijke redenen ook weer is ondergebracht bij de AFM, waar dat eerder aan o.a. de NBA gedelegeerd was.

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

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

drs. P.J.A. Gabriëls RA

prof. dr. A. de Bos RA