

Ministerie van Financiën, Ministerie van Justitie en
Veiligheid

Eindhoven, 8 september 2023
Kenmerk : BS 23-317

Betreft : Reactie consultatie Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering

Geachte heer, mevrouw,

Op 17 juli 2023 hebben het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Justitie en Veiligheid het conceptwetsvoorstel “Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering” (het Wetsvoorstel) gepubliceerd voor consultatie. Het Wetsvoorstel strekt tot implementatie van richtlijn (EU) 2022/2464 van het Europees Parlement en de Raad van 14 december 2022 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 537/2014, Richtlijn 2004/109/EG, Richtlijn 2006/43/EG en Richtlijn 2013/34/EU, met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (PbEU 2022, L 322), ook aangeduid als de Richtlijn duurzaamheidsrapportering (Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)). De Richtlijn dient op 6 juli 2024 in nationale regelgeving te zijn omgezet.

Met belangstelling hebben wij kennisgenomen van het Wetsvoorstel en wij maken graag van de mogelijkheid gebruik om op voornoemd stuk te reageren.

Wij onderschrijven het belang van betrouwbare duurzaamheidsrapportering door ondernemingen en de behoefte aan zekerheid over deze betrouwbaarheid in de vorm van assurance-onderzoek. Wij zien de Richtlijn niet alleen als een lijst met verplichte rapportagevereisten, maar juist ook als belangrijke drijfveer voor organisaties om te verduurzamen en toekomstbestendig te blijven. Een tijdige, doch zorgvuldige, implementatie van de Richtlijn in Nederland is van belang, maar ook een grote uitdaging.

Onze reactie bevat enkele observaties en kanttekeningen bij het Wetsvoorstel, zowel in algemene zin als met betrekking tot de twee benoemde lidstaatopties, in aansluiting op de gestelde vragen in de consultatie.

Met vriendelijke groet,
BDO Holding B.V.

Digitaal ondertekend door:
Maurice de Kleer

8 september 2023 11:15 +02:00...



Digitaal ondertekend door:

Marcel Mans

8 september 2023 11:16 +02:00...



mr. M.A. de Kleer
CQO
Lid Raad van Bestuur

drs. M.M.G. Mans RA
Head of Audit

Algemeen (vraag 1)

Nog geen volledig beeld van implementatie

Het wetsvoorstel strekt ter implementatie van *een deel van* de Richtlijn en betreft met name de wijzigingen in de regelgeving voor accountantsorganisaties en externe accountants. De hoofdlijnen daarvan betreffen onder meer wijzigingen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), de Wet op het accountantsberoep (Wab) en Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW2). De uitwerking van deze hoofdlijnen zal via een algemene maatregel van bestuur plaatsvinden in onder andere het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en het Besluit accountantsopleiding. De inhoudelijke duurzaamheidsrapporteringsverplichtingen voor ondernemingen zullen worden geïmplementeerd via een Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) gebaseerd op BW2.

Dit betekent dat het voorliggende Wetsvoorstel nog geen volledig beeld geeft van de implementatie van de gehele Richtlijn in Nederlandse wet- en regelgeving en dat de totale benodigde wijzigingen nog niet in samenhang zijn te beoordelen.

Reikwijdte voor vennootschappen

In aanvulling op de eisen voor accountants(organisaties) zien wij in het Wetsvoorstel en de bijbehorende toelichting aanknopingspunten die de reikwijdte voor vennootschappen (na omzetting van de Richtlijn in Nederlandse wetgeving) verduidelijkt. Gelet op de onzekerheid die hierover in de praktijk bestaat - voornamelijk onder ondernemingen die wél als groot kwalificeren, maar niet de rechtsvorm van BV/NV hebben - juichen wij een dergelijke verduidelijking toe. Desondanks is er een aantal punten op dit vlak dat in onze ogen - al dan niet via de aangekondigde AmvB - om een nadere toelichting vragen.

Duidelijkheid voor coöperaties en commerciële stichtingen die als groot kwalificeren

Artikel 2:360 lid 1 BW bepaalt dat titel 9 van boek 2 BW van toepassing is op (met name) een aantal rechtspersonen: de coöperatie, de onderlinge waarborgmaatschappij, de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Titel 9 van boek 2 BW is daarnaast eveneens van toepassing op een stichting¹ die een onderneming drijft en aan bepaalde vereisten voldoet (artikel 2:360 lid 3 BW, hierna te noemen: “commerciële stichting”). De hoofdregel is dat de rechtspersoon de voorschriften uit titel 9 van boek 2 BW volledig moet naleven. Op grond van de grootte van de rechtspersoon kunnen vrijstellingen en verlichtingen gelden (zie de artikelen 2:395a tot en met 2:398 BW). Voor een zogenaamde grote rechtspersoon gelden er geen vrijstellingen en verlichtingen, zodat genoemd uitgangspunt van volledige naleving daarop van toepassing is. Dit betekent overigens dat de grote rechtspersoon - naast een volledige jaarrekening en de daaraan toegevoegde overige gegevens - een bestuursverslag moet opmaken en publiceren. Voorgaande regels gelden dus ook voor bijvoorbeeld commerciële stichtingen en coöperaties die als groot kwalificeren.

In de praktijk bestaat onduidelijkheid of commerciële stichtingen én coöperaties die als groot kwalificeren en geen bank of verzekeraar² zijn, na implementatie van de Richtlijn in Nederlandse wetgeving, al dan niet op grond van sectorale wetgeving, alsnog aan de

¹ En vereniging;

² Banken en verzekeraars vallen immers ongeacht hun rechtsvorm onder de Richtlijn indien zij als groot kwalificeren.

verplichtingen van de Richtlijn moeten voldoen. Deze onduidelijkheid is onwenselijk, mede vanuit het oogpunt van rechtszekerheid en de tijd, inspanningen en kosten die gepaard gaan met naleving van de verplichtingen uit de Richtlijn. De gedachtegang achter de ontstane onduidelijkheid lichten wij hieronder nader toe.

De Richtlijn is voor Nederland van toepassing op - kortgezegd - grote NV's en BV's³. In de toelichting van de Richtlijn valt tegelijkertijd te lezen dat het passend is *“om alle grote ondernemingen en alle ondernemingen met op de gereguleerde markten in de Unie tot de handel toegelaten effecten, met uitzondering van micro-ondernemingen, ertoe te verplichten duurzaamheidsinformatie te rapporteren.”*⁴

Uit de hiervoor aangehaalde passage zou men een ruime toepassing kunnen lezen. Inhoudende dat commerciële stichtingen én coöperaties die als groot kwalificeren wél onder de reikwijdte van de richtlijn vallen. Hetgeen ook in lijn zou zijn met de hierboven aangehaalde systematiek van titel 9 van boek 2 BW.

De bepalingen en toelichtingen in de Richtlijn enerzijds en de toelichting van het Wetsvoorstel anderzijds lijken van een verschillende reikwijdte uit te gaan. Dit schept een onduidelijkheid die onwenselijk is en die in onze ogen moet worden weggenomen. In dit kader is het voor de praktijk óók van belang dat de wetgever uitsluit dat de verplichtingen van de Richtlijn - meer specifiek het opstellen van een duurzaamheidsrapportage - (op korte termijn) via sectorale wetgeving worden opgelegd, bijvoorbeeld aan grote zorginstellingen die als rechtsvorm een stichting hebben. Indien de wetgever hiertoe wel voornemens is, vragen wij - gelet op het belang van rechtszekerheid - aan te geven op welke termijn de wetgever denkt hieraan vorm te gaan geven.

OOB aan het hoofd van een grote groep

Indien de wetgever inderdaad kiest voor een toepassing op uitsluitend NV's en BV's, dan wijzen wij graag op de behoefte aan verduidelijking met betrekking tot de passage in de toelichting dat de Richtlijn⁵ van toepassing is *“Op rechtspersonen en organisaties van openbaar belang (hierna: “OOB's”) die aan het hoofd staan van een grote groep”*. In de praktijk kan het voorkomen dat er wel sprake is van een OOB, maar dat deze niet onder de werking van de Richtlijn valt. Denk hierbij aan bepaalde woningcoöperaties die als OOB kwalificeren. Staat een woningcoöperatie aan het hoofd van een groep, dan zou voornoemde passage zo gelezen kunnen worden dat de woningcoöperatie wel onder de Richtlijn valt. Lezen wij het nieuwe artikel 2:394 lid 4 sub d BW echter goed, dan worden OOB's die bij AMvB worden aangewezen - zoals de hiervoor genoemde woningcoöperaties - uitgesloten van de verplichting om hun bestuursverslag openbaar te maken bij het Handelsregister. Dit roept vragen op. Onder meer of wij uit het voorgaande mogen afleiden dat de hiervoor genoemde woningcoöperaties zijn uitgezonderd van de verplichtingen uit de Richtlijn, óók als zij aan het hoofd staan van een groep. Een uitgebreide toelichting over welke OOB's een duurzaamheidsrapportage moeten opstellen is voor de praktijk zeer welkom. Hierbij is het eveneens wenselijk dat wordt ingegaan op de situatie dat a) een OOB niet aan het hoofd staat

³ Uiteindelijk vallen ook vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap waarvan alle vennoten die jegens schuldeisers aansprakelijk zijn voor schulden en kapitaalvennootschappen naar buitenlands recht zijn onder de werking van de Richtlijn;

⁴ Richtlijn onder punt 17, pagina 2;

⁵ Pagina 2.

van de groep, maar wel in de groepsstructuur aanwezig is en b) er wel een OOB in de structuur aanwezig is, maar er formeel geen sprake is van een groep.

Deponering bestuursverslag

Vanwege de grote maatschappelijke relevantie van duurzaamheidsinformatie is het begrijpelijk dat het bestuursverslag, waarin deze informatie wordt opgenomen, niet langer uitsluitend 'ten kantore' mag liggen, maar eenvoudiger publiek beschikbaar moet zijn. Wij zijn van mening dat inmiddels voor alle bestuursverslagen geldt dat de maatschappelijke relevantie van de daarin opgenomen niet-financiële informatie zodanig is toegenomen, dat dit een verplichte deponering van het bestuursverslag rechtvaardigt. Wij geven u daarom ter overweging om de vrijstelling van de deponeringsplicht in het geheel te laten vervallen en niet uitsluitend voor de vennootschappen die duurzaamheidsinformatie moeten opnemen in hun bestuursverslag.

Lidstaattopties (vragen 2 en 3)

De vragen 2 en 3 in de consultatie hebben betrekking op de vraag wie het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering zou moeten uitvoeren: de externe accountant die ook de jaarrekening controleert, een andere accountantsorganisatie of een andere geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten.

Er is al lange tijd sprake van een toenemende verwevenheid tussen financiële verslaggeving en niet-financiële verslaggeving, waaronder duurzaamheidsrapportering. Deze verwevenheid wordt in de Richtlijn benadrukt en gevraagd door investeerders en toezichthouders. Aangezien de huidige financiële prestaties van een onderneming afhankelijk zijn van huidige en toekomstige duurzaamheidsprestaties, bevatten steeds meer transacties, die worden weerspiegeld in jaarrekeningen, componenten die zijn gebaseerd op duurzaamheidsinformatie (bijv. waardering van activa en passiva, managementvergoedingen en ESG-gelinkte financiële instrumenten). Tegelijkertijd wordt ook steeds meer financiële informatie opgenomen in duurzaamheidsrapportering.

Een dergelijke verwevenheid werkt ook door in de zekerheid die wordt verschaft bij deze rapportages: de wettelijke controle van de jaarrekening en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering zijn eveneens nauw verbonden. Vanwege de toegenomen verwevenheid tussen financiële verslaggeving en duurzaamheidsrapportering moet de externe accountant vaststellen dat de duurzaamheidsinformatie uit de interne administratieve systemen die worden gebruikt om de financiële informatie op te stellen, betrouwbaar is. Evenzo moet in het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering worden vastgesteld dat de informatie uit het financiële rapportagesysteem dat wordt gebruikt om de duurzaamheidsinformatie op te stellen, betrouwbaar is.

Vanwege deze verwevenheid, zowel op het vlak van verslaggeving als van de daarbij te verschaffen zekerheid, vinden wij het begrijpelijk dat het Wetsvoorstel ervan uitgaat dat de duurzaamheidsrapportering wordt gecontroleerd door de externe accountant die ook de jaarrekening controleert. De voorgestelde wetswijzigingen zijn in lijn met dit uitgangspunt.

In dit licht is het ons echter onduidelijk of het voorgestelde artikel 24c in de Wta eveneens in lijn is met dit uitgangspunt. Dit artikel verbiedt het verrichten van enkele specifiek

benoemde andere diensten bij OOB's naast het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. De vraag is hoe dit artikel zich verhoudt tot het bestaande artikel 24b Wta dat *alle* andere diensten verbiedt te verrichten naast de wettelijke controle. Immers, indien het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door dezelfde externe accountant die ook de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert, dan zal artikel 24b Wta verbieden wat volgens artikel 24c nog wel toegestaan zou kunnen zijn. Of is artikel 24c Wta pas relevant zodra invulling wordt gegeven aan een of beide lidstaatopties en ook andere accountantsorganisaties en/of andere geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurediensten het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uitvoeren, zonder ook de wettelijke controle van de jaarrekening te verrichten?

Indien gebruikgemaakt wordt van de lidstaatopties zoals beschreven in de vragen 2 en 3 van de consultatie, en daarmee ook andere accountantsorganisaties en/of andere geaccrediteerde onafhankelijke verleners van assurediensten het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mogen uitvoeren zonder ook de wettelijke controle van de jaarrekening te verrichten, dan lijkt een aanzienlijke aanvulling en aanpassing van het voorliggende Wetsvoorstel noodzakelijk en een daarmee samenhangende nieuwe consultatie wenselijk.

In algemene zin zijn wij van mening dat ondernemingen vrij moeten zijn om assuredienstverleners te kiezen die het beste bij hen passen om de controle van de jaarrekening en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uit te voeren. De opties om het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te laten uitvoeren door een andere accountantsorganisatie of door een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten bieden ondernemingen grotere keuzevrijheid en opent de markt voor deze diensten voor nieuwe marktpartijen.

De eventuele verdere uitwerking van deze lidstaatopties kent naar onze verwachting onder meer de volgende aandachtspunten:

- ▶ De wettelijke controle en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering richten zich deels op dezelfde informatie (bijv. over het interne beheersingssysteem van de onderneming). Hoe dan ook blijft de externe accountant voor de wettelijke controle verplicht om het duurzaamheidsverslag te beoordelen op consistentie met de jaarrekening. Indien de opdrachten door twee verschillende partijen worden uitgevoerd, wordt dezelfde informatie twee keer gecontroleerd. Dit kost naar verwachting meer tijd, is daardoor duurder en vergroot de kans op tegenstrijdige oordelen.
- ▶ Het lijkt aanbevelenswaardig te waarborgen dat relevante informatie bij beide assuredienstverleners bekend is en kan worden meegenomen in consistente oordeelsvorming. Dit vergt een mogelijkheid (waaronder een wettelijke uitzondering op de geheimhouding), of zelfs een verplichting, tot samenwerking en informatie-uitwisseling tussen de externe accountants die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert en degene die het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht. Ook dit kost naar verwachting meer tijd.
- ▶ Waar voor de opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle bij een OOB een specifieke benoemingsprocedure geldt op grond van artikel 16 van de EU Verordening nr. 537/2014, bevat het Wetsvoorstel nog geen vergelijkbare benoemingsprocedure indien het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij een OOB wordt uitgevoerd door

een andere accountantsorganisatie of andere geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten.

- ▶ Het Wetsvoorstel bevat in artikel 5a, tweede lid, Wta een mogelijkheid om bij AMvB de markt open te stellen voor geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurancediensten. In de Memorie van Toelichting is beschreven dat daarvoor vereisten, toezicht en handhaving gaan gelden die gelijkwaardig zijn aan die gelden voor accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles van jaarrekeningen uitvoeren. Deze gelijkwaardigheid is in het Wetsvoorstel daarmee echter niet op wetsniveau geborgd. Wij vinden het wenselijk dat het beoogde gelijke speelveld, het beoogde consistente kwaliteitsniveau voor deze diensten en gelijk of gelijkwaardig toezicht en handhaving daarop op hetzelfde wettelijke niveau wordt geregeld.

Het huidige Wetsvoorstel en de twee gepresenteerde lidstaatopties roepen nog de vraag op of de implementatie van de Richtlijn ruimte biedt aan een derde optie: is het mogelijk of wenselijk om twee verschillende externe accountants van *dezelfde* accountantsorganisatie aan te stellen voor het uitvoeren van de wettelijke controle van de jaarrekening respectievelijk het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering? Een dergelijke optie zou intensieve samenwerking en informatie-uitwisseling eenvoudig mogelijk maken en tegelijkertijd specialisatie en focus van de betrokken accountants faciliteren.

Afsluiting

Verder hebben wij kennisgenomen van de (meer gedetailleerde) consultatiereactie van de NBA op het Wetsvoorstel. In aanvulling op hetgeen hiervoor beschreven, onderschrijven wij tevens de punten in de NBA-reactie.

Uiteraard zijn wij tot een nadere toelichting bereid.

Met vriendelijke groet,
BDO

namens deze,

w.g. Maurice de Kleer - CQO
w.g. Marcel Mans - Head of Audit