

Ministerie van Financiën  
T.a.v. mevr. S.A.M. Kaag  
Korte Voorhout 7  
2511 CW 's-Gravenhage

Baker Tilly (Netherlands) N.V.  
Papendorpseweg 53-59  
Postbus 85007  
3508 AA Utrecht

T: +31 (0)10 258 70 00

utrecht@bakertilly.nl  
[www.bakertilly.nl](http://www.bakertilly.nl)

KvK: 24425560

<b>Datum</b>	<b>Kenmerk</b>	<b>Behandeld door</b>
8 september 2023	BS23009	J.W. Stam MSc. RA

**Betreft**

Reactie op consultatie Wet Implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering

Geachte mevrouw Kaag,

Graag maakt Baker Tilly gebruik van de gelegenheid om te reageren op de openbare internetconsultatie inzake de concept-Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Baker Tilly onderschrijft het belang van duurzaamheidsverslaggeving en het bijbehorende assurance-onderzoek en is bereid haar bijdrage te leveren ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

De snelheid waarmee de CSRD wordt geïmplementeerd en ingevoerd heeft naar onze verwachting grote impact op ondernemingen en de waardeketen waarin ondernemingen actief zijn. Daarnaast heeft het grote impact op ons als accountantsorganisatie waar het gaat om de korte tijd waarin we ons moeten voorbereiden om de assurance-opdrachten ten aanzien van duurzaamheidsverslaggeving uit te kunnen voeren.

Allereerst reageren wij op de gestelde consultatievragen en in de bijlage hebben wij nog een aantal gedetailleerde opmerkingen opgenomen.

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

Graag verwijzen we naar onze reactie op de vragen 2 en 3 en de bijlage met de meer gedetailleerde opmerkingen.

**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**

Naar onze mening vergt de jaarverslaggeving een integrale benadering waarbij sprake is van een directe relatie tussen de duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag en de financiële informatie in de jaarrekening. Om die reden is er veel voor te zeggen om de duurzaamheidsinformatie te laten

onderzoeken door de accountantsorganisatie die ook de jaarrekening controleert. Werkzaamheden voor beide opdrachten kunnen worden gecombineerd hetgeen efficiëntie zal verhogen.

Daarnaast hebben keuzes van een onderneming ten aanzien van haar duurzaamheidsstrategie mogelijk financiële gevolgen die tot uitdrukking komen in de jaarrekening en andersom heeft de financiële situatie van een onderneming invloed op de mogelijkheden die een onderneming heeft om haar duurzaamheidsstrategie uit te voeren. Daarbij is diepgaande kennis van de financiële situatie nodig om de haalbaarheid van beschreven plannen te kunnen beoordelen.

Om deze reden is Baker Tilly voorstander van het beleggen van de controle van de gehele jaarverslaggeving bij één accountantsorganisatie. In het huidige wetsvoorstel zal de externe accountant die de opdracht heeft om de jaarrekening te controleren ook opdracht moeten krijgen om het assurance-onderzoek ten aanzien van de duurzaamheidsinformatie uit te voeren. We geven ter overweging mee om ook andere geaccrediteerde accountants van dezelfde accountantsorganisatie toe te staan de assurance-opdracht ten aanzien van de duurzaamheidsverslaggeving uit te voeren om de accountantsorganisaties de mogelijkheid te geven de juiste professional verantwoordelijk te laten zijn voor de opdracht. Dit komt de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden ten goede. De beide professionals binnen de accountantsorganisatie kunnen op een efficiënte manier kennis delen om de connectiviteit tussen jaarrekening en duurzaamheidsrapportage te toetsen. Daarbij is ook van belang dat veel van de kwantitatieve informatie in het duurzaamheidsverslag uit dezelfde systemen afkomstig is als de financiële informatie in de jaarrekening.

Als een onderneming zelf wenst een accountant van een andere accountantsorganisatie aan te stellen voor de assurance-opdracht ten aanzien van de duurzaamheidsinformatie dan de accountant die de jaarrekening controleert heeft Baker Tilly daar geen principiële bezwaren tegen. Wel merken we op dat een eventuele keuze voor twee accountantsorganisaties gevolgen heeft voor de samenwerking van beide accountantsorganisaties. Beide accountantsorganisaties zullen waarborgen moeten treffen om de samenwerking goed te laten verlopen en te voorkomen dat accountants ongewenst druk vanuit het bestuur van de onderneming of de andere accountantsorganisatie ervaren om bepaalde elementen van het duurzaamheidsverslag of de jaarrekening goed te keuren. Daarnaast is het verwerken van deze lidstaatoptie naar onze mening niet bevorderend voor de capaciteit binnen de accountantsmarkt. Het zal het aanbod eerder verkleinen dan vergroten en daarmee is het doelmatigheidsaspect voor ons van belang. Samenwerking tussen twee accountantsorganisaties vergt veel tijd en inzet van beide kanten om de gewenste kwaliteit te kunnen waarborgen. Gegeven het feit dat de arbeidsmarkt voor accountants krap is en de vraag zal toenemen als gevolg van de verplichting tot het laten uitvoeren van een assurance-opdracht op duurzaamheidsverslaggeving heeft deze optie niet onze voorkeur.

**3. De richtlijn duurzaamheidsrapportering biedt lidstaten de mogelijkheid om toe te staan dat een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assuredediensten 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 lidstaatoptie? 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**

Het is aan de wetgever om te bepalen of er een mogelijkheid moet komen om een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten (IASP) toe te staan duurzaamheidsrapportering te beoordelen. Voor ons als accountantsorganisatie is van belang dat voor deze dienstverleners voldoende kwaliteitswaarborgen aanwezig zijn om te waarborgen dat dezelfde mate van zekerheid kan worden ontleend aan een assurance-rapport van een IASP in vergelijking tot die van een accountant en deze rapporten betrouwbaar zijn. Hiertoe is het nodig dat wordt gewaarborgd dat:

- IASP's onder regulering, toezicht en tuchtrecht vallen die vergelijkbaar is met die voor accountants en accountantsorganisaties;
- Voor IASP's gelijkwaardige kwaliteitseisen en een gelijkwaardig kwaliteitsbegrip gaat gelden als voor (geaccrediteerde) accountants;
- IASP's geaccrediteerd moeten worden door de Raad voor Accreditatie; en
- IASP's dezelfde assurance-standaarden moeten toepassen

Deze vereisten zijn nodig om te voldoen aan preambule 74 van de CSRD en de wijzigingen die CSRD in andere Europese Richtlijnen doorvoert. Alleen op deze wijze zal sprake zijn van een gelijk speelveld en een gelijkwaardige mate van zekerheid die kan worden ontleend aan een assurance-rapport van een IASP in vergelijking tot een assurance-rapport verstrekt door een accountant.

In de voorgestelde aanpassingen wordt in artikel 5a lid Wta een mogelijkheid geboden om bij algemene maatregel van bestuur vrijstelling te verlenen aan derde personen of organisaties om zonder een door de AFM verleende vergunning assurance-onderzoek van duurzaamheidsverslaggeving te verrichten. Naar onze mening heeft het verlenen van vrijstellingen een dusdanige impact op de markt en het accountantsberoep dat wij mening zijn dat het passend zou zijn dat, als het ministerie besluit andere partijen toe te laten, een aparte consultatie wordt gehouden over de aanpassing van wettelijke bepalingen om IASP's toe te laten.

Wij zijn graag bereid nadere toelichting te geven op onze reactie. Voor eventuele vragen naar aanleiding van deze brief vraag ik u contact op te nemen met de heer Jonathan Stam ([j.stam@bakertilly.nl](mailto:j.stam@bakertilly.nl))

Met vriendelijke groet,

drs. E.C.J. Moens RA  
Lid Raad van Bestuur

Bijlage(n):        Gedetailleerde opmerkingen op het wetsvoorstel

## **Bijlage – gedetailleerde opmerkingen op het wetsvoorstel**

### ***Aandachtspunten bij de wettelijke regeling van de duurzaamheidsrapportering.***

- Uit de huidige consultatie blijkt niet goed op welke sectoren de verplichte duurzaamheidsrapportering van toepassing is. Voor grote ondernemingen is het duidelijk op basis van de tekst van de CSRD maar met name sectoren waarbij hun verslaggevingsstelsels zijn afgeleid van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (waaronder o.a. zorginstellingen, woningcorporaties en onderwijsinstellingen) is dit nog niet duidelijk. Voor deze sectoren is het van belang dat deze duidelijkheid zo snel mogelijk komt.
- 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. Graag onderstrepen wij het belang van beperking van administratieve lasten voor kleine- en middelgrote ondernemingen en vragen wij u afdoende waarborgen voor goede toepassing van deze beperking te treffen.

### ***Voorgestelde aanpassingen op de Wta***

- 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. Naar onze mening is dit niet juist omdat er geen controle ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd maar een assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid in tegenstelling tot de redelijke mate van zekerheid die vereist is bij een wettelijke controle. Wij stellen voor om een aparte 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 controlestandaarden. Wij stellen daarom voor om in plaats daarvan de termen ‘assurancerapport’, ‘assuranceopdracht’ en ‘conclusie’ te gebruiken, hetgeen aansluit op de bestaande standaarden en tegelijk ook het verschil tussen beperkte- en redelijke mate van zekerheid weergeven.
- 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 ons voor de hand liggend dat deze synergievoordelen wel in de geoffreerde honoraria tot uitdrukking kunnen worden gebracht maar de huidige bepaling dat het honorarium niet afhankelijk mag zijn van aanvullende diensten zou daarmee in strijd kunnen zijn. Wij geven als overweging mee dit aspect te verduidelijken in de wettelijke bepalingen en de daarbij behorende toelichting.
- Externe accountants moeten als onderdeel van hun wettelijke controle 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 op basis van zijn tijdens de controle verkregen kennis en begrip van de entiteit hetgeen is 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 assurance bij de duurzaamheidsverslaggeving verstrekt zo goed mogelijk informatie uit kunnen wisselen, zonder daarin beperkt te worden door geheimhoudingsverplichtingen, en beiden te verplichten elkaar actief te informeren, relevante informatie met elkaar te delen en goed samen te werken.

### ***Voorgestelde wijzigingen op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek***

- 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. Naar onze mening zou het passend zijn om de wettelijke regeling voor beide opdrachten zoveel mogelijk op elkaar aan te laten sluiten en geven ter overweging mee artikel 2:393, eerste lid, BW aan te passen en daarin ook de verlening van de opdracht voor assurance-onderzoek op de duurzaamheidsrapportering 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 en deze ondernemingen te verplichten de duurzaamheidsinformatie openbaar te maken op hun website of kosteloos te verstrekken als de onderneming geen website heeft. Wij stellen voor dat het bestuursverslag van alle ondernemingen die verplicht zijn een dergelijk verslag op te stellen, bij de Kamer van Koophandel moet worden gedeponeerd en ofwel op de website moeten worden gepubliceerd of kosteloos verkrijgbaar moet zijn als de onderneming geen website heeft.

### ***Overige opmerkingen bij het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting***

- 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. Daarnaast roept de huidige formulering vragen op over de te verstrekken mate van zekerheid daar controle duidt op redelijke mate van zekerheid hetgeen vereist is bij een wettelijke controle en in de CSRD wordt gevraagd om beperkte mate van zekerheid.
- In paragraaf 4 van de Memorie van Toelichting wordt ingegaan op de kosten van de scholing van externe accountants. Naar onze mening is de inschatting van deze kosten veel te laag. Bij de opgenomen berekening hebben wij de volgende opmerkingen:
  - a.) Niet alleen de verantwoordelijke externe accountant moet worden geschoold maar ook andere leden van de controleteams. Hierdoor zal het aantal op te leiden medewerkers een veelvoud zijn van het aantal genoemde accountants.
  - b.) Het tijdsbeslag van 40 uur per persoon is wellicht voldoende voor accountants die al ervaring hebben met de assurance-onderzoeken bij duurzaamheidsrapportering bij ondernemingen die 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.
  - c.) Het uurtarief van €60 per uur voor training is waarschijnlijk te laag, gegeven de ontwikkelkosten van trainingen en het beperkte aanbod van trainingen in de markt ten opzichte van het aantal accountants dat training zal willen volgen.
  - d.) 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 voldoende begeleiding en een robuust kwaliteitsstelsel. Het inrichten hiervan zal de nodige kosten met zich mee brengen.