

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

---

**Grant Thornton**  
**Accountants en Adviseurs B.V.**  
Flemingweg 10  
Postbus 2259  
2400 CG Alphen aan den Rijn  
T 088 - 676 90 00

10 september 2023

Geachte mevrouw Kaag,

Graag reageren wij aan de hand van de drie gestelde vragen op de consultatie van de wet ter implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering. Ten eerste gaan wij in op het gehele conceptwetsvoorstel, ten tweede op de lidstaatoptie voor het uitvoeren van de wettelijke controle en de assurance over duurzaamheidsrapportage door verschillende organisaties. Ten slotte beschrijven wij onze mening ten aanzien van de lidstaatoptie om toe te staan dat een IASP naast de externe accountant de assuranceopdracht over duurzaamheidsrapportage mag uitvoeren.

## Algemene reactie

### Samenloop van dienstverlening

Dit betreft de onafhankelijkheidseis bij samenloop van non-assurance dienstverlening en assurance dienstverlening ten aanzien van het duurzaamheidsrapport bij OOB's, door middel van de toevoeging van art. 24c Wta. Voor de wettelijke controle van de jaarrekening bij OOB's geldt een algeheel verbod op non-assurance diensten. De wetgever heeft in de MvT aangegeven dat dit verbod ten aanzien van de samenloop van dienstverlening bij duurzaamheidsrapportage niet wenselijk is, omdat dit kan leiden "tot een beperking van het aanbod van accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering uitvoeren". Andersom is niet beargumenteerd waarom het toestaan van de samenloop van dienstverlening geen risico's meebrengt voor de onafhankelijkheid bij het uitvoeren van de assurance opdracht over het duurzaamheidsrapport. Het doel van de CSRD is om duurzaamheidsrapportage op gelijkwaardig niveau te brengen met de traditionele jaarrekening. Wij zijn van mening dat een onderscheid in onafhankelijkheidsregels niet leidt tot gelijkwaardige assurance kwaliteit.

Het wetsvoorstel gaat niet expliciet in op de samenloop van non-assurance en assurance dienstverlening anders dan de verboden dienstverlening uit art. 24c Wta, of de samenloop van dienstverlening bij niet-OOB's. De samenloop van non-assurance diensten en assurance dienstverlening is nader gereguleerd in de ViO die is uitgebracht door de NBA. Door de uitbreiding van art. 19 lid 3 Wta in onderdeel L van het wetsvoorstel is de ViO ook van toepassing bij de uitvoering van assurance opdrachten over duurzaamheidsrapportage. Graag zouden we naast de aanpassingen van art. 19 lid 3 jo. art. 24c Wta overwegingen lezen die toezien op de onafhankelijkheidseisen bij de samenloop van dienstverlening bij duurzaamheidsrapportage van niet-OOB's.

## OOB-vergunning

Er is geen wijziging in art. 6 lid 4 (voorheen lid 3) Wta opgenomen in het wetsvoorstel. In dit artikellid is bepaald dat voor het uitvoeren van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB's) een speciale vergunning nodig is van de AFM, die accountantsorganisaties kunnen verkrijgen als het kwaliteitsbeheersingssysteem aan bepaalde eisen voldoet. Dit artikel wordt in het conceptwetsvoorstel **niet** uitgebreid naar de assurance opdracht bij duurzaamheidsrapportage. Dat zou impliceren dat voor het verlenen van assurance bij het duurzaamheidsrapport van een OOB geen speciale vergunning van de AFM nodig is.

Dit kan een bewuste overweging zijn, om het beperkte aanbod van accountantsorganisaties die assurance opdrachten (van duurzaamheidsrapportage) voor OOB's mogen uitvoeren, uit te breiden. Dat is echter voor zover wij kunnen vaststellen niet door de wetgever als zodanig genoemd. Het ontbreken van een specifieke vergunning voor het uitvoeren van assurance bij duurzaamheidsrapporten van OOB's (hierna: OOB-vergunning) lijkt niet in lijn met het doel van de CSRD om duurzaamheidsrapportage op gelijke waarde te brengen met de jaarrekening. De OOB-vergunning wordt verleend als de accountantsorganisatie voldoet aan aanvullende vereisten. Dit betreft strengere onafhankelijkheidseisen voor de accountantsorganisatie en voor de externe accountant en daarnaast interne governance vereisten voor de accountantsorganisatie. Zelf benoemt demissionair minister Kaag van Financiën op 6 juli jongstleden dat eisen voor een OOB-vergunning strenger zijn omdat kwaliteit van controles bij OOB's "nog steviger geborgd moet worden".<sup>1</sup> Deze stevigere waarborg vervalt op het moment dat de OOB-vergunning niet vereist is voor het uitvoeren van de assurance opdracht over de duurzaamheidsrapportage voor OOB's.

Uit deze Kamerstukken blijkt bovendien dat het aanbod van accountantsorganisaties in het OOB-segment ten behoeve van de wettelijke controle ook ter discussie staat. Als de wetgever meent dat de OOB-vergunning kan vervallen voor assurance opdrachten over duurzaamheidsrapportage (om het aanbod te verruimen), willen wij voorstellen om de OOB-vergunning in het geheel te heroverwegen. Nederland is het enige land in de EU dat werkt met separate vergunningen voor accountantsorganisaties om de wettelijke controle uit te mogen voeren voor OOB's. Daarnaast betreffen de aanvullende eisen voor de assurance bij OOB's uit de Wta governance en onafhankelijkheidseisen voor de accountantsorganisatie. De wetgever spreekt in dit kader over kwaliteitseisen bij het uitvoeren van de opdracht bij een OOB, terwijl voor het uitvoeren van assurance opdrachten bij niet-OOB's identieke kwaliteitseisen gelden.

Ons voorstel is de OOB-vergunning te heroverwegen, met aandacht voor drie elementen. Ten eerste de inhoud van de aanvullende eisen en hun effect op de kwaliteit van het uitvoeren van de assurance opdracht, ten tweede het onderscheid in behandeling van accountantsorganisaties afhankelijk van het assurance-object (de jaarrekening of duurzaamheidsrapportage) en ten slotte het (verschil in) aanbod van accountantsorganisaties met OOB-vergunningen voor assurance bij de jaarrekening en bij het duurzaamheidsrapport.

## Opleidingen

Vervolgens gaat het wetsvoorstel in op de opleidingsverplichting ten behoeve van accreditaties voor het uitvoeren van assurance opdrachten bij duurzaamheidsrapportage. De voorgestelde wijziging van art. 47 lid 1 Wab wijst toe dat acht maanden van de verplichte drie jaar praktijkopleiding aan assurance bij duurzaamheidsrapportering wordt besteed. De praktijkopleiding op het gebied van financiële informatie en overige assurance wordt als gevolg hiervan verkort naar twee jaar en vier maanden. Wanneer de accountant géén accreditatie wenst voor het uitvoeren van assurance opdrachten bij duurzaamheidsrapportage, blijft de duur van de praktijkopleiding echter drie jaar. Naar onze mening moet de praktijkopleiding voor accountants die geen accreditatie willen behalen op gelijke wijze worden

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2023/2023 vraag 8, te raadplegen via:  
<https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/kamervragen/detail?id=2023Z10012&did=2023D31621>

verkort, zodat sprake blijft van eenzelfde opleiding op het gebied van financiële informatie en overige assurance ongeacht overige accreditaties.

### Accreditatie

Daarnaast stuiten wij op een mogelijke inconsistentie in de Memorie van Toelichting bij de formulering van het nieuwe art. 74a Wab op pagina 29. In het wetsvoorstel wordt voor art. 74a sub a gesproken over “accountants die voor 1 januari 2024 is ingeschreven in het register als bedoeld in artikel 36 Wab. Dit ziet toe op het NBA-register. Daarentegen wordt op pagina 29 van de MvT rondom dit wetsartikel gesproken over “externe accountants die op 1 januari 2024 reeds zijn toegelaten tot dit beroep”. Volgens de definitie uit de WTA zijn externe accountants *‘de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of auditkantoor en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle’*. Deze moet zijn ingeschreven in het register van de AFM. Dat betreft een andere groep dan de ingeschreven accountants in het NBA-register. Om te voorkomen dat de groep accountants niet zijnde extern accountant buiten de accreditatie vallen, is consistentie noodzakelijk. Onzes inziens klopt het voorstel voor de wettekst, maar is de tekst in de MvT niet correct.

De MvT beschrijft vervolgens een vrijstelling voor personen die de beroepsopleiding afronden voor 1 januari 2026, ongeacht de vraag of zij optreden als externe accountant, en of zij de assurance- of de MKB-variant van de beroepsopleiding afronden. Daarom lijkt ons correct dat accountants die hun titel hebben behaald in het verleden, maar niet staan ingeschreven als extern accountant wel de accreditatie zouden moeten ontvangen, en hun accreditatie via de PE-verplichtingen kunnen verkrijgen.

### Reikwijdte CSRD

Een ander aandachtspunt is dat in het wetsvoorstel nauwelijks wordt ingegaan op de wijzigingen in Titel 9 Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). De wetgever legt uit dat de rapportageverplichtingen uit de CSRD opgenomen worden in een alternatief wetsvoorstel. Wij betreuren dat dit wetsvoorstel nog niet is gepubliceerd, de rapporterende ondernemingen zijn de eerste actoren in het proces van duurzaamheidsrapportage. Op dit moment spelen veel vragen rondom reikwijdte van de CSRD in Nederland. Het is wenselijk dat dit wetsvoorstel ook een bepaling opneemt waaruit de reikwijdte van de CSRD in Nederland blijkt.

Met bovenstaand doelen wij op de discrepantie tussen de rechtsvormen van ondernemingen die volgens de CSRD in scope zijn. Dat zijn de Besloten Vennootschappen (BV's) en Naamloze Vennootschappen (NV's), terwijl de rapportageverplichtingen van Titel 9 Boek 2 BW gelden voor BV's, NV's, coöperaties, onderlinge waarborgmaatschappijen en stichtingen en verenigingen die een onderneming drijven. De vraag is of de rapportagevereisten gaan gelden voor de laatste vier rechtsvormen in Nederland. Dit zou overigens wenselijk zijn vanuit de doelstelling van de CSRD om investeerders in de nodige ESG-informatie te voorzien.

### Kosten

Ten slotte gaat de Memorie van Toelichting bij het conceptwetsvoorstel in paragraaf 4 in het kader van de kosten van regeldruk ervan uit dat 1/4<sup>e</sup> van alle ingeschreven registeraccountants zich zal moeten onderwerpen aan de permanente scholing rondom duurzaamheidsrapportage. Het is niet duidelijk waar dit aandeel (1/4) vandaan komt. Kan daarover inzicht worden gegeven? Afhankelijk van een eventuele berekening die hieraan ten grondslag ligt, kunnen accountantsorganisaties ook aannames maken voor de bij hen aangesloten registeraccountants. Overigens zijn wij ook van mening dat de benodigde uren voor de opleiding, alsmede de gehanteerde tarieven te laag zijn ingeschat.

### Lidstaattoptie aparte accountantsorganisaties

Wij zijn van mening dat de mogelijkheid in artikel 34, derde lid, van de Jaarrekeningrichtlijn om een andere accountantsorganisatie de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen dan de accountantsorganisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening verricht **niet** moet worden aangenomen in Nederland. Wij zijn van mening dat het toestaan van deze lidstaattoptie het doel van de CSRD tegensprekt, een negatief effect kan hebben op de kwaliteit van de assurance opdracht over

duurzaamheidsrapportage en op de kwaliteit van de wettelijke controle, en tot slot de kosten voor de rapporterende ondernemingen verhoogt. Wij zijn van mening dat de nadelen bij het toestaan van de lidstaatoptie niet opweegt tegen het voordeel van een groter aanbod van dienstverleners. Hierna bespreken wij dit aan de hand van vijf argumenten.

Het doel van de CSRD is om de duurzaamheidsrapportage op gelijkwaardig niveau te krijgen met de financiële rapportage en om duurzaamheidsinformatie mogelijk te integreren met de jaarrekening. In de eerste jaren dat ondernemingen rapporteren onder de CSRD zal per definitie geen gelijkwaardigheid bestaan tussen de assurance over het duurzaamheidsrapport en over de jaarrekening, aangezien de assurance opdracht bij het duurzaamheidsrapport uitgaat van een beperkte mate van zekerheid en de wettelijke controle van de jaarrekening een redelijke mate van zekerheid bevat. Echter is in de CSRD opgenomen dat beide assurance opdrachten op termijn een redelijke mate van zekerheid zullen omvatten. Wij zijn van mening dat met implementatie van de wet duurzaamheidsrapportering gestreefd dient te worden naar de gelijkwaardigheid op lange termijn.

Het splitsen van de assurance opdrachten over twee organisaties betekent dat er niet één partij is met alle informatie over de verslaggeving. Beide accountantsorganisaties beschikken apart over hun deel van de informatie. Dat lijkt niet tot integratie van beide verslagen en ook niet tot de beste kwaliteit van de afzonderlijke assurance opdrachten te leiden.

Het delen van dezelfde informatie met verschillende partijen leidt ook tot meer kosten voor de rapporterende onderneming, omdat niet één maar twee informatie-uitvragen worden opgesteld op verschillende momenten, die deels overlappen en deels van elkaar afwijken. Ook moet worden bepaald welke informatie de partijen onderling moeten en mogen uitwisselen. Vervolgens zal die uitwisseling en afstemming tussen de accountantsorganisaties voor extra kosten zorgen.

Daar komt bij dat de wettelijke controle van de jaarrekening en de assurance over het duurzaamheidsrapport overlappen in een deel van de werkzaamheden. De externe accountant voert over het bestuursverslag een verenigbaarheidsstoets uit op grond van art. 2:393 lid 5 BW. Voor deze verenigbaarheidsstoets gaat de externe accountant na of de informatie in het bestuursverslag overeenkomt met de jaarrekening. Het duurzaamheidsrapport wordt onderdeel van het bestuursverslag. Op basis van de opdrachtomschrijving van de assurance opdracht bij duurzaamheidsrapportage verwacht men dat de assurance dienstverlener ook ingaat op de vergelijkbaarheid tussen het duurzaamheidsrapport en de jaarrekening. De externe accountant gaat dan werk uitvoeren dat de assurance dienstverlener bij het duurzaamheidsrapport al heeft uitgevoerd en v.v.

Als de assurance opdrachten door verschillende organisaties worden uitgevoerd, zorgt dit onbedoeld voor een uitbreiding van de wettelijke controle van de jaarrekening omdat het bestuursverslag wordt uitgebreid, wat ook zorgt voor extra kosten voor de onderneming. Dit kan ook leiden tot een geschil over de verantwoordelijkheid voor bepaalde werkzaamheden tussen de accountantsorganisaties, zie daartoe ook de column: <https://www.accountant.nl/discussie/columns/2023/7/de-accountant-die-verantwoordelijkheden-afschuift/>.

Het is voor een accountant(skantoor) niet mogelijk verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening of assurance bij de duurzaamheidsrapportering te ontkennen als deze beide opdrachten uitvoert. In lijn met het doel de jaarrekening en het duurzaamheidsrapport te integreren, moet de mogelijkheid om zich te onttrekken aan verantwoordelijkheden worden beperkt.

Ten slotte hebben wij een parallel gelegd met de argumenten die de Kwartiermakers hebben aangehaald in hun Derde voortgangsrapport, afkomstig uit het onderzoek van de Erasmus Competition and Regulation institute.<sup>2</sup> Volgens hen leidt het joint auditmodel niet tot voordelen ten aanzien van de kwaliteit van de assurance opdracht, ook niet tot een groter aanbod van assurance dienstverleners, maar wel tot hogere fees. De reden voor dit laatste aspect is dat kleinere accountantsorganisaties ook in het geval van een joint audit de concurrentiestrijd met grotere kantoren niet aangaan. Het uitblijven van

---

<sup>2</sup> <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-76d4e4ecb6ec7d3b970714473a51b96c14099268/pdf> en <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-e411fb9a-5e4d-42d7-8f36-df8e29958b50/pdf>

de toetreding tot de markt van kleine accountantsorganisaties verwachten wij ook bij het toestaan van de lidstaatoptie.

## Lidstaatoptie onafhankelijke verlener van assurediensten bij het duurzaamheidsrapport

Wij zijn van mening dat de lidstaatoptie om het assuranceonderzoek van duurzaamheidsrapportering te laten verrichten door een onafhankelijke verlener van assurediensten (hierna: IASP) **wel** moet worden toegestaan, als besloten wordt de eerste lidstaatoptie niet toe te staan. Dit zou elkaar niet tegenspreken, omdat men in de situatie die wij voorstellen verlangt dat één accountantsorganisatie beide assurance opdrachten uitvoert, maar dat intern verschillende personen eindverantwoordelijk zijn voor de afzonderlijke assurance opdrachten.

Deze situatie leidt ertoe dat zowel externe accountants als IASP's verantwoordelijk kunnen zijn voor de assurance bij duurzaamheidsrapportage. IASP's kunnen in dat geval ook specialisten zijn met kennis en ervaring van selectieve onderwerpen, wat noodzakelijk kan zijn bij de assurance over een duurzaamheidsrapport van een onderneming met zeer specifieke bedrijfstakken. Wij zijn van mening dat de onderwerpen van informatieverschaffing uit de ESRS uiteenlopend en (in bepaalde gevallen) zeer specifiek zijn. Ondernemingen die zich hoofdzakelijk bezighouden met een dergelijk specifiek onderwerp, verlangen van een assurance dienstverlener kennis over dit onderwerp. Het komt de kwaliteit van de assurance-opdracht ten goede als een specialist de informatie beoordeelt, in plaats van een accountant met algemene kennis over duurzaamheidsrapportage. Binnen het geheel aan assurance providers kunnen zo verschillende specialisaties ontstaan.

Daarnaast levert dit een voordeel op voor het aanbod aan externe accountants. Zij zijn niet genoodzaakt de accreditaties voor de assurance over duurzaamheidsrapporten te behalen, de opdracht van de externe accountant wordt niet per definitie uitgebreid. Externe accountants die niet geaccrediteerd zijn blijven wel in staat de wettelijke controles uit te voeren voor ondernemingen die onder de CSRD vallen omdat een ander de assurance over het duurzaamheidsrapport verleent. Daarentegen wordt de maatschappelijke impact van het beroep externe accountants wel vergroot, omdat deze mede uitvoerder zijn van assurance opdrachten over duurzaamheidsrapportage. Dit kan het beroep aantrekkelijker maken.

De CSRD verlangt dat IASP's voldoen aan gelijkwaardige beroepsregels als de externe accountants, en dat de organisaties waar de IASP's bij zijn aangesloten een kwaliteitssysteem hebben geïmplementeerd dat vergelijkbaar is met dat van een accountantsorganisatie. Door lidstaatoptie 1 niet toe te staan, blijft het verlenen van assurance diensten een aangelegenheid van accountantsorganisaties, waardoor kan worden aangesloten bij bestaande kwaliteitssystemen van de accountantsorganisaties en beroepsregels voor externe accountants.

Daarnaast sorteert de IAASB ook voor op het toestaan van IASP's bij de uitvoering van assurance opdrachten bij duurzaamheidsrapportage. Dat blijkt uit de concept ISSA 5000 die is gepubliceerd.<sup>3</sup> Daarin wordt niet gesproken over een *auditor* zoals bij de financiële controlestandaarden. Er wordt gesproken over "engagement practitioners" en "all assurance providers". Bovendien is ISSA 5000 niet ondergebracht in de ISA's die voor accountants gelden, maar in aparte regelgeving voor de assurance bij duurzaamheidsrapportering.

Veelgehoorde argumenten bij deze lidstaatoptie zijn dat accountants geen inhoudelijke kennis hebben van de duurzaamheidsinformatie omdat duurzaamheidsinformatie specifiek is, vaak kwalitatieve en niet kwantitatieve KPI's bevat, en dat de periode om hier bekend mee te worden voor accountants te kort is. Anderzijds hoort men dat de bijvoorbeeld ESG-consultants die willen fungeren als IASP's geen kennis

---

<sup>3</sup> [https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000?utm\\_source=Main+List+New&utm\\_campaign=83ff31fb2b-IAASB-ISSA-5000-release-8.2.23&utm\\_medium=email&utm\\_term=0\\_-83ff31fb2b-%5BBLIST\\_EMAIL\\_ID%5D](https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000?utm_source=Main+List+New&utm_campaign=83ff31fb2b-IAASB-ISSA-5000-release-8.2.23&utm_medium=email&utm_term=0_-83ff31fb2b-%5BBLIST_EMAIL_ID%5D)

hebben van het verlenen van Assurance. De eerste jaren zullen beide professionals elkaars kennis aanvullen, waarna een gelijkwaardig niveau kan worden bereikt.

Hoogachtend,

Grant Thornton Accountants en Adviseurs B.V.

Tineke Bulder-van Blitterswijk

Director Quality