

Per e-mail verstuurd

Minister van Financiën
Mevr. S.A.M. Kaag
Korte Voorhout 7
2511 CW DEN HAAG

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 1 van 12
Betreft Reactie AFM op consultatie Wetsvoorstel
implementatie richtlijn
duurzaamheidsrapportering

Geachte mevrouw Kaag,

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft met belangstelling kennisgenomen van het door u geconsulteerde Wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering (wetsvoorstel). De AFM maakt hierbij graag gebruik van de mogelijkheid om op het wetsvoorstel te reageren.

Wij maken allereerst enkele algemene opmerkingen. Daarna gaan wij in op de twee voornaamste toezichtterreinen van de AFM die worden geraakt door dit wetsvoorstel, zijnde enerzijds het toezicht op de verslaggeving van uitgevende instellingen en anderzijds het toezicht op accountantsorganisaties. In de bijlage bij deze brief staan gedetailleerde opmerkingen ten aanzien van het wetsvoorstel.

1. Algemene opmerkingen

Het wetsvoorstel strekt tot implementatie van de Europese Richtlijn 2022/2464 over duurzaamheidsrapportering, een wijzigingsrichtlijn die in het Engels veelal wordt aangeduid als de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD).¹ De CSRD, zijnde de opvolger van de Non-Financial Reporting Directive (NFRD), heeft tot doel om de kwaliteit en vergelijkbaarheid van duurzaamheidsverslaggeving door ondernemingen te verbeteren, en de groep ondernemingen die over duurzaamheid moet rapporteren gefaseerd te vergroten. De duurzaamheidsrapportering wordt uitgebreid en gestandaardiseerd, waarbij het niet langer primair om beschrijvende kwalitatieve informatie gaat, maar vooral ook om cijfermatige kwantitatieve informatie. Deze duurzaamheidsrapportering moet in een duidelijk aangegeven deel van het bestuursverslag worden opgenomen. De duurzaamheidsrapportering moet daarnaast aan een assurance-onderzoek worden onderworpen.

¹ 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).

Datum	7 september 2023
Ons kenmerk	SnBa-23091509
Pagina	2 van 12

Om het voorgaande te regelen, wijzigt de CSRD verschillende bestaande Europese richtlijnen, waaronder de Jaarrekeningrichtlijn 2013/34/EU, de Transparantierichtlijn 2004/109/EG en de Auditrichtlijn 2006/43/EG. Daarmee heeft de CSRD gevolgen voor een groot deel van de verslaggevingsketen.

Het wetsvoorstel ziet primair op de implementatie van de wijzigingen in de Auditrichtlijn en de Transparantierichtlijn. Zoals blijkt uit de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel, zullen de wijzigingen in de Jaarrekeningrichtlijn over verslaggevingsverplichtingen voor ondernemingen door het ministerie van Justitie & Veiligheid in een algemene maatregel van bestuur gebaseerd op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek worden geïmplementeerd. Daarmee ontbreekt in het wetsvoorstel het startpunt van de verslaggevingsketen ten aanzien van duurzaamheidsrapportering, waardoor het moeilijk is om het totaalplaatje van de implementatie van de CSRD te overzien.

2. Toezicht op verslaggeving uitgevende instellingen

De AFM is op grond van de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtfv) al belast met het toezicht op de naleving van verslaggevingsvoorschriften ten aanzien van financiële en niet-financiële informatie door uitgevende instellingen. Vanuit dat kader willen wij de volgende opmerkingen aan u meegeven.

2.1. Bestuursrechtelijke bevoegdheden voor toezicht op duurzaamheidsrapportering

De AFM herhaalt haar wens uit de Wetgevingsbrief 2023 om als toezichthouder zelfstandig en rechtstreeks de beschikking te krijgen over bestuursrechtelijke toezichtbevoegdheden door de civielrechtelijke basis van het verslaggevingstoezicht op grond van de Wtfv te wijzigen naar een bestuursrechtelijke basis.² Zo kunnen wij effectief en efficiënt toezicht uitoefenen op de naleving van de bestaande verslaggevingsregels ten aanzien van de financiële verslaggeving en de aankomende vereisten uit de CSRD en de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) ten aanzien van duurzaamheidsverslaggeving. Mocht het niet mogelijk zijn om dit bij de inwerkingtreding van het wetsvoorstel te regelen, dan verzoeken wij u om tenminste de bevoegdheid van de AFM uit artikel 2 Wtfv³ te wijzigen naar de mogelijkheid om van eenieder inlichtingen en inzage van zakelijke gegevens en bescheiden te kunnen vorderen.

Met de CSRD zal de duurzaamheidsrapportering van ondernemingen meer cijfermatige kwantitatieve informatie moeten bevatten die juist en volledig dient te zijn. De Transparantierichtlijn stelt dat de bevoegde autoriteit (in Nederland de AFM) de bevoegdheid dient te hebben om na te gaan dat de verslaggeving van uitgevende instellingen, omvattende de jaarrekening en duurzaamheidsrapportering, overeenkomstig de toepasselijke voorschriften is opgesteld.⁴ Aangezien enkel op basis van een inhoudelijke beoordeling kan worden geoordeeld of verslaggeving is opgesteld overeenkomstig de voorschriften, leest de AFM in het voorgaande dat haar verslaggevingstoezicht niet een marginale maar een inhoudelijke toetsing van juistheid en volledigheid betreft. Om deze inhoudelijke toetsing te kunnen verrichten, heeft de

² AFM Wetgevingsbrief 2023, pagina 2 en 3: <https://www.afm.nl/nl-nl/sector/actueel/2023/juni/wetgevingsbrief-afm>.

³ Op grond van artikel 2 Wtfv kan de AFM nu alleen van een uitgevende instelling een nadere toelichting over de toepassing van verslaggevingsvoorschriften verzoeken.

⁴ Artikel 24, vierde lid, onderdeel h, Transparantierichtlijn 2004/109/EG.

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 3 van 12

AFM voldoende bevoegdheden nodig om de achterliggende informatie van de verslaggeving te kunnen opvragen bij de uitgevende instelling en derden.

Op grond van de huidige Wtfv kan de AFM alleen aan de uitgevende instelling zelf *'een nadere toelichting verzoeken'*⁵ over de toepassing van verslaggevingsvoorschriften. Nog meer dan voor de financiële verslaggeving, zullen uitgevende instellingen voor de duurzaamheidsrapportering onder de CSRD naar verwachting regelmatig gebruikmaken van diensten van derden (o.a. metingen, berekeningen en rekenmethoden) en/of zich moeten baseren op informatie van ketenpartners (vooral toeleveranciers). Met de CSRD wordt het voor het effectief inhoudelijk toezicht houden op de juistheid en betrouwbaarheid van verslaggeving des te belangrijk dat de AFM de bevoegdheid heeft om alle benodigde documentatie van eenieder te kunnen opvragen.

U heeft in uw Kamerbrief over de wetgevingsbrieven 2023 van de AFM en DNB aangegeven dat een dergelijke fundamentele (stelsel)wijziging een zorgvuldig proces vergt, waarvoor u onder andere overleggen met stakeholders zal starten, waarbij u het belang van effectieve handhaving zal meewegen.⁶ Echter, om het toezicht op de met de CSRD geïntroduceerde duurzaamheidsrapportering van uitgevende instellingen vanaf het begin goed te kunnen uitvoeren, verzoeken wij u om in het wetsvoorstel voor nu al het Wtfv-toezicht van civielrechtelijke naar bestuursrechtelijke basis te wijzigen, of tenminste de bovengenoemde tussenoplossing door te voeren.

2.2. Verwijzing naar duurzaamheidsrapporteringsstandaarden uit gedelegeerde verordeningen opnemen in Wtfv

Om te voorkomen dat juridische discussies ontstaan over of de AFM wel gerechtigd is om in het Wtfv-toezicht te toetsen of uitgevende instellingen aan de duurzaamheidsrapporteringsstandaarden voldoen, verzoekt de AFM om in artikel 2 Wtfv in de opsomming van wetgeving waar in het verslaggevingstoezicht aan wordt getoetst toe te voegen een verwijzing naar artikelen 29 ter en 40 ter Jaarrekeningrichtlijn, welke artikelen de grondslagen voor door de Europese Commissie in gedelegeerde verordeningen vast te stellen duurzaamheidsrapporteringsstandaarden bevatten.

De AFM kan in haar verslaggevingstoezicht op grond van de Wtfv een uitgevende instelling om een nadere toelichting verzoeken omtrent de toepassing van voorschriften ingevolge de daar genoemde wetgeving, waaronder Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.⁷ Zoals aangegeven in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel, zullen wijzigingen die de CSRD aanbrengt in de Jaarrekeningrichtlijn, zijnde de verslaggevingsverplichtingen voor ondernemingen, door het ministerie van Justitie & Veiligheid worden geïmplementeerd in een algemene maatregel van bestuur gebaseerd op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Daarin zal, naar de AFM begrijpt, waarschijnlijk worden opgenomen dat de CSRD-plichtige ondernemingen duurzaamheidsrapportering dienen op te stellen overeenkomstig de op grond van artikelen

⁵ Artikel 2, eerste lid, Wtfv.

⁶ Kamerstukken II, 2022/2023, 32 545, nr. 189, pagina 2.

⁷ Artikel 2, eerste lid, Wtfv.

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 4 van 12

29 ter en 40 ter Jaarrekeningrichtlijn door de Europese Commissie vast te stellen gedelegeerde handelingen om te voorzien in duurzaamheidsrapporteringsstandaarden, in het Engels aangeduid als de European Sustainability Reporting Standards (ESRS). Deze ESRS zullen aldus gevat worden in rechtstreeks werkende gedelegeerde verordeningen, waardoor beargumenteerd kan worden dat - ondanks verwijzing naar de ESRS-verordeningen in de algemene maatregel van bestuur - niet sprake is van 'voorschriften ingevolge...Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek'. Om hierover onzekerheid te voorkomen, dringt de AFM erop aan om in de Wtfv een verwijzing naar de op grond van artikelen 29 ter en 40 ter Jaarrekeningrichtlijn vast te stellen ESRS-verordeningen op te nemen.

2.3. Naam Wtfv wijzigen naar 'Wet toezicht jaarverslaggeving'

Omdat met de CSRD de niet-financiële verslaggeving op gelijke hoogte wordt gezet met de financiële verslaggeving, dekt de naam 'Wet toezicht financiële verslaggeving' niet langer de lading; de AFM verzoekt om met het wetsvoorstel de naam van de wet aan te passen naar 'Wet toezicht jaarverslaggeving'.

3. Toezicht op accountantsorganisaties

De AFM is toezichthouder op de naleving van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Europese Auditverordening 537/2014. Vanuit die toezichtrol willen wij de volgende opmerkingen aan u meegeven.

3.1. Duurzaamheidsassurance door andere externe accountant of accountantsorganisatie dan wettelijke controle⁸

De AFM acht het wenselijk dat in Nederland gebruik wordt gemaakt van de lidstaatoptie om toe te staan dat het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering door een andere externe accountant van dezelfde accountantsorganisatie wordt verricht dan degene die de wettelijke controle van de financiële verantwoording verricht. Wij staan daarnaast positief tegenover gebruikmaking van de lidstaatoptie om ook toe te staan dat het assurance-onderzoek door (een externe accountant van) een andere accountantsorganisatie wordt verricht dan degene die de wettelijke controle van de financiële verantwoording verricht.⁹ Het lijkt ons goed om aan de markt over te laten of in de praktijk gebruik zal worden gemaakt van deze optie.

Op grond van de met de CSRD gewijzigde Jaarrekeningrichtlijn mogen lidstaten toestaan dat een andere externe accountant of accountantsorganisatie dan die de wettelijke controle van de financiële verantwoording verricht, het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht.

⁸ De tekst uit deze paragraaf is ook ingevuld als antwoord op vraag 2 van de consultatie, waarvan de kern luidt: '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?'

⁹ Lidstaatoptie uit het met de CSRD in artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn vervangen lid 3.

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 5 van 12

Het wetsvoorstel lijkt ervan uit te gaan dat de externe accountant die de wettelijke controle verricht degene dient te zijn die tevens het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering verricht. In de Memorie van Toelichting lezen wij echter geen expliciete uitspraak dat geen gebruik wordt gemaakt van de lidstaatoptie om de duurzaamheidsassurance door een andere externe accountant (van dezelfde accountantsorganisatie) te mogen laten verrichten. De mogelijkheid voor een accountantsorganisatie om verschillende externe accountants aan te wijzen voor enerzijds de wettelijke controle van de financiële verantwoording en anderzijds het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering kan echter de werkdruk verdelen over twee externe accountants, wat de kwaliteit ten goede kan komen. Waar selectie en benoeming van beide opdrachten tegelijk en tezamen plaatsvindt, heeft toepassing van deze optie naar verwachting geen nadelige gevolgen voor de ondernemingen die de opdrachten aangaan.

De AFM meent dat het toelaten dat de duurzaamheidsassurance door een andere accountantsorganisatie mag worden verricht bijdraagt aan een ruimere keuzevrijheid van ondernemingen en de diversificatie in de accountancymarkt kan vergroten. Wij merken daarbij op dat als wordt toegestaan dat andere externe accountants en/of accountantsorganisaties de duurzaamheidsassurance mogen verrichten, dan het vanwege de connectiviteit tussen de financiële verantwoording en duurzaamheidsrapportering van ondernemingen opportuun is dat in de geheimhoudingsplicht uit artikel 26 Wta en de nadere uitwerking in het Bta wordt toegestaan dat de externe accountants van beide opdrachten vertrouwelijke gegevens mogen uitwisselen.

3.2. Duurzaamheidsassurance door onafhankelijke verlener van assurediensten¹⁰

De AFM zou graag zien dat in Nederland gebruik wordt gemaakt van de met de CSRD in de Jaarrekeningrichtlijn¹¹ toegevoegde lidstaatoptie om toe te staan dat een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten - in het Engels aangeduid als 'independent assurance services provider' (IASP) - het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht. Als IASP's actief worden in Nederland kan dit de keuzevrijheid van ondernemingen vergroten, en kan het mogelijk een vergroting van de beschikbare capaciteit voor het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering met zich meebrengen. Voor deze IASP's moet wel helder worden geregeld wat de eisen zijn die aan hen worden gesteld en dat het toezicht daarop goed is geregeld. Het lijkt ons goed om aan de markt over te laten of in de praktijk gebruik zal worden gemaakt van deze optie.

¹⁰ De tekst uit deze paragraaf is ook ingevuld als antwoord op vraag 3 van de consultatie, waarvan de kern luidt: '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. [...] Acht u het wenselijk dat Nederland gebruikmaakt van deze lidstaatoptie? Kunt u uw overwegingen toelichten?'

¹¹ Lidstaatoptie uit het met de CSRD in artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn toegevoegde lid 4.

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 6 van 12

In de Memorie van Toelichting is gesteld dat de toepassing van deze lidstaatoptie in de uitvoering nog de nodige vragen oproept. De AFM snapt deze opmerking, maar ziet hierin niet meteen een reden om af te zien van toepassing van deze lidstaatoptie.

In het voorgestelde artikel 5a lid 2 Wta is de mogelijkheid opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur toe te staan dat aangewezen derde personen en organisaties ook duurzaamheidsassurance mogen verrichten. Het lijkt erop dat deze bepaling is opgenomen om in de toekomst eventueel derde organisaties voor duurzaamheidsassurance toe te kunnen laten, zoals IASP's. Wij menen echter dat dit onvoldoende grondslag biedt om toelatingseisen en nalevingsvereisten voor de IASP's en het toezicht daarop te regelen; wij menen dat als IASP's daadwerkelijk worden toegelaten, de op hen van toepassing zijnde vereisten en het toezicht daarop op het niveau van de wet geregeld moeten worden.

Wij merken verder op dat, volgens het met de CSRD gewijzigde artikel 34 lid 4 Jaarrekeningrichtlijn, lidstaten die IASP's toestaan tevens dienen toe te staan dat een andere externe accountant de duurzaamheidsassurance mag verrichten dan degene die de wettelijke controle van de financiële verantwoording verricht. Ook in geval van toelating van IASP's – en daarmee dus tevens andere externe accountants – zal in de geheimhoudingsplicht uit artikel 26 Wta en de nadere uitwerking in het Bta geregeld moeten worden dat de verrichters van beide opdrachten vertrouwelijke gegevens mogen uitwisselen.

3.3. Aanmelding of registratie voor accountantsorganisatie die duurzaamheidsassurance wil verrichten

De AFM mist in het wetsvoorstel een aanmelding of registratie bij de AFM voor accountantsorganisaties die duurzaamheidsassurance willen verrichten, zodat vervolgens uit het externe register van de AFM voor de buitenwereld zichtbaar is welke organisaties voorbereid zijn op het verrichten van deze dienst.

De huidige structuur van de Wta is dat accountantsorganisaties ter verkrijging van een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles aan de gestelde eisen dienen te voldoen, onder andere ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het wetsvoorstel lijkt te impliceren dat alle accountantsorganisaties met een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles automatisch ook assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mogen verrichten. Door de structuur van de Wta worden alle accountantsorganisaties, ook als ze geen duurzaamheidsassurance willen aanbieden, straks gedwongen om als gevolg van de voorgestelde aanpassingen in onder andere paragraaf 3.1.2 hun stelsel van kwaliteitsbeheersing en integrale bedrijfsvoering volledig te hebben voorbereid op het aanbieden van duurzaamheidsassurance, onder andere door het beschikbaar hebben van deskundigheid op allerlei plaatsen in de organisatie.

Gelet op het voorgaande, achten wij het opportuun als alleen de accountantsorganisaties die duurzaamheidsassurance willen aanbieden aan de aanvullende eisen dienen te voldoen. Wij achten het niet onredelijk bezwarend als de accountantsorganisaties zich dienen aan te melden als zij duurzaamheidsassurance willen verrichten. Dit sluit aan bij de in paragraaf 3.1.1 in de Memorie van Toelichting opgenomen zin dat een *'accountantsorganisatie kan naast te zijn toegelaten om de wettelijke controle van de financiële overzichten te verrichten, ook worden toegelaten om assurance-onderzoek van*

Datum	7 september 2023
Ons kenmerk	SnBa-23091509
Pagina	7 van 12

duurzaamheidsrapportering uit te voeren.’ Daarbij zou bepaald moeten worden dat vervolgens uit het AFM-register moet blijken welke accountantsorganisaties tevens zijn toegelaten tot het verrichten van duurzaamheidsassurance; daarmee is voor de buitenwereld direct zichtbaar welke organisaties zij de opdracht tot het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering kunnen verlenen.

3.4. Registr aantekening accountants voor duurzaamheidsassurance

De AFM vraagt zich af of de registr aantekening voor accountants die aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering voldoen automatisch in het NBA-accountantsregister en AFM-accountantsorganisatieregister moet worden opgenomen, of dat dit een verzoek van de accountant (NBA-register) respectievelijk accountantsorganisatie (AFM-register) vergt.

In het wetsvoorstel is opgenomen dat aan artikel 36 van de Wet op het accountantsberoep (Wab) wordt toegevoegd dat indien de opleiding van de ingeschrevene in het accountantsregister voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, het accountantsregister daarvan een aantekening toont. Aangezien personen op grond van artikel 38 Wab pas op aanvraag worden ingeschreven in het accountantsregister, roept dat de vraag op of de aantekening voor duurzaamheidsassurance automatisch of pas op aanvraag in het accountantsregister wordt toegevoegd.

De AFM houdt op grond van artikel 11 Wta een register van vergunninghoudende accountantsorganisaties bij. Wij vragen ons af of de externe accountants die duurzaamheidsassurance mogen verrichten automatisch een aantekening in het accountantsorganisatiesregister dienen te krijgen, of pas als zij door de accountantsorganisatie worden aangemeld als externe accountant voor het verrichten van duurzaamheidsassurance. Zoals blijkt uit onze voorgaande paragraaf 3.3, gaat de AFM ervan uit dat aangezien het een register van accountantsorganisaties betreft, het aan de accountantsorganisaties is om te bepalen welke externe accountants zij gerechtigd willen maken om namens hen duurzaamheidsassurance te mogen verrichten.

3.5. Proces selectie en benoeming assurance-onderzoeker van duurzaamheidsrapportering

Voor de AFM is het op basis van het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting niet duidelijk op welke wijze de selectie en benoeming van de assurance-onderzoeker van de duurzaamheidsrapportering dient plaats te vinden.

Voor organisaties van openbaar belang is in artikel 16 van de Europese Auditverordening 537/2014 een proces van selectie van de accountant(sorganisatie) voor de wettelijke controle voorgeschreven. In artikel 2:393 van het Burgerlijk Wetboek is voor alle controleplichtige ondernemingen bepaald hoe de benoeming van de accountant(sorganisatie) voor de wettelijke controle uit dat artikel moet plaatsvinden.

In het wetsvoorstel en de Memorie van Toelichting ontbreekt naar onze mening duidelijkheid over het proces van selectie en benoeming van de persoon of organisatie die de duurzaamheidsassurance mag verrichten. Ongeacht of in Nederland wordt toegestaan dat een andere externe accountants, accountantsorganisaties of IASP's de duurzaamheidsassurance mogen verrichten, zou dit vanwege de in het

Datum	7 september 2023
Ons kenmerk	SnBa-23091509
Pagina	8 van 12

voorgestelde artikel 5a, tweede lid, genoemde mogelijkheid om derde personen of organisaties (waaronder IASP's) toe te laten, al duidelijk in de wetgeving verankerd moeten worden.

3.6. Verboden niet-controlediensten bij duurzaamheidsassurance bij organisaties van openbaar belang

De AFM mist een duidelijke reden waarom bij assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij organisaties van openbaar belang (OOB's) enkel een verbod van de in artikel 5 van de Europese Auditverordening 537/2014 opgenomen niet-controlediensten geldt, en niet een volledig verbod op alle niet-controlediensten zoals op grond van artikel 24b Wta voor wettelijke controles bij OOB's wordt ingesteld.

Het wetsvoorstel introduceert een nieuw artikel 24c in de Wta. Dit verbiedt het een accountantsorganisatie die assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij een OOB verricht om aan die OOB en daaraan gelieerde entiteiten daarnaast specifieke in artikel 5, eerste lid, van de Auditverordening genoemde niet-controlediensten aan te bieden. Bij de wettelijke controle bij een OOB geldt echter op basis van artikel 24b Wta een volledig verbod op het verrichten van niet-controlediensten door de accountantsorganisatie aan de OOB. Volgens de toelichting bij het wetsvoorstel wordt een dergelijk volledig verbod op het verrichten van andere diensten niet nodig geacht bij het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, want het zou kunnen leiden tot een beperking van het aanbod van accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering uitvoeren, wat onwenselijk wordt geacht.

De AFM mist een onderbouwing van de aannahme dat doorvoering van een volledig verbod op het verrichten van niet-controlediensten naast de duurzaamheidsassurance een beperking van het aanbod van accountantsorganisaties tot gevolg kan hebben. De AFM hecht veel waarde aan de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties ten opzichte van hun controlecliënten, vooral als het OOB-clieënten betreft. Wij zouden er daarom voorstander van zijn om voor de duurzaamheidsassurance voor OOB's eenzelfde totaalverbod op niet-controlediensten uit artikel 24b Wta te introduceren.

Tot slot

Wij zijn te allen tijde bereid verder met u van gedachten te wisselen over dit wetsvoorstel, alsmede over de uitwerking hiervan in de nog op te stellen algemene maatregel van bestuur.

Hoogachtend,
Autoriteit Financiële Markten

L.B.J. van Geest
Voorzitter
Bestuur

H.L. van Beusekom
Bestuurslid
Bestuur

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 9 van 12

Bijlage: Detailopmerkingen ten aanzien van geconsulteerd Wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering

Wetsvoorstel

Hierna zijn per wet enkele detailopmerkingen opgenomen, waarbij wordt verwezen naar het bestaande of met het wetsvoorstel gewijzigde artikel:

- Wet op het financieel toezicht:

o Aanpassingen artikel 5:25c, tweede lid:

- Term 'jaarlijkse financiële verslaggeving': In de aanhef wordt nog gesproken over '*jaarlijkse financiële verslaggeving*'. Technisch klopt het, doordat uit eerdere definiëring blijkt dat daaronder ook niet-financiële verslaggeving valt, maar omdat met de CSRD de niet-financiële verslaggeving op gelijke hoogte wordt gezet met de financiële verslaggeving, stellen wij voor om overal te spreken over de overkoepelende term '*halfjaarlijkse en jaarlijkse verslaggeving*'.
- Assuranceverklaring ontbreekt: In onderdeel a wordt gesproken over '*de door een accountant gecontroleerde jaarrekening*', waaruit blijkt dat bij de jaarrekening een controleverklaring moet zitten. In onderdeel b over het bestuursverslag ontbreekt een passage in de trant van '*in voorkomend geval bevattende duurzaamheidsrapportering voorzien van een assuranceverklaring*'.
- Verklaring bestuur over bestuursverslag: Uit de toevoeging aan onderdeel c wordt nu onbedoeld bepaald dat verklaard moet worden dat het bestuursverslag in zijn totaliteit is opgesteld overeenkomstig de duurzaamheidsrapporteringstandaarden, terwijl het alleen zou moeten gaan om het deel uit het bestuursverslag dat ziet op duurzaamheidsrapportering.

o Suggestie aanvullende aanpassing artikel 5:25c, derde lid:

- Ontbreken verwijzing naar artikel 2:391a BW: In lid 3 wordt ten aanzien van het bestuursverslag enkel verwezen naar artikel 2:391 BW. De verplichtingen ten aanzien van de duurzaamheidsrapporteringen zullen volgens de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel worden opgenomen in een algemene maatregel van bestuur, vast te stellen onder het met een ander wetsvoorstel in te voegen artikel 2:391a BW. Wij menen daarom dat hier in artikel 5:25c, derde lid, moet worden toegevoegd '*voor zover van toepassing duurzaamheidsrapportering als voorgeschreven bij of krachtens artikel 391a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek*'.

o Aanpassingen artikel 5:25c, vierde lid:

- Geconsolideerde verslaggeving: Wij vragen ons af waarom in het huidige artikel 5:25c, vierde lid, alsmede de voorgestelde aanpassing daarvan, niet tevens wordt verwezen naar artikelen 29 en 29 bis van de Jaarrekeningrichtlijn inzake de geconsolideerde (duurzaamheids)verslaggeving. Onder andere omdat in de voorgestelde aanpassing van artikel 5:25c, tweede lid, een verwijzing naar artikel 29 ter van de Jaarrekeningrichtlijn wordt toegevoegd, wat refereert naar artikelen 19 bis (enkelvoudige verslaggeving, waar in wijziging lid 4 wel naar wordt verwezen) en 29 bis (geconsolideerde verslaggeving, waar nu niet naar wordt verwezen).

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 10 van 12

- **Suggestie aanvullende aanpassing artikel 5:25v:**
 - Uitgevende instellingen uit derde land: Wij missen in de implementatiewet een verplichting voor uitgevende instellingen met zetel in een staat die geen lidstaat is om in hun bestuursverslag duurzaamheidsrapportering op te nemen. Omdat het geen Nederlandse rechtspersonen betreffen, zal dit niet bij of krachtens het Burgerlijk Wetboek geregeld moeten worden, maar in artikel 5:25v van de Wft.
- **Wet toezicht accountantsorganisaties:**
 - **Aanpassingen artikel 1:**
 - Accountantsorganisatie (onderdeel a): Voorgestelde aanpassing lijkt ervan uit te gaan dat de accountantsorganisatie alleen assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mag verrichten als zij ook de wettelijke controle van de financiële verslaggeving verricht. Als wordt besloten om de lidstaatoptie toe te passen dat een andere accountantsorganisatie de duurzaamheidsassurance mag verrichten dan degene die de wettelijke controle verricht, dan dient de voorgestelde aanpassing van de definitie te worden gewijzigd.
 - Externe accountant (onderdeel f): Voorgestelde aanpassing lijkt ervan uit te gaan dat de externe accountant alleen assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mag verrichten als hij ook de wettelijke controle van de financiële verslaggeving verricht. Als wordt besloten om de lidstaatoptie toe te passen dat een andere externe accountant de duurzaamheidsassurance mag verrichten dan degene die de wettelijke controle verricht, dan dient de voorgestelde aanpassing van de definitie te worden gewijzigd.
 - **Voorgestelde artikel 5a:**
 - Vereisten en toezicht derde personen of organisaties voor duurzaamheidsassurance: Zoals aangegeven in de hoofdtekst, vragen wij ons af of het voorgestelde artikel 5a Wta dat de mogelijkheid biedt om bij algemene maatregel van bestuur toe te staan dat IASP's die duurzaamheidsassurance mogen verrichten, voldoende grondslag biedt om de eisen aan en het toezicht op die IASP's afdoende te regelen.
 - **Suggesties aanvullende aanpassingen artikelen 14a en 25b:**
 - Herstelplicht ook voor duurzaamheidsassurance: Vanwege het belang van kwalitatief assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, lijkt het ons goed om artikelen 14a en 25b bevattende de verplichting voor de accountantsorganisatie respectievelijk de externe accountant om tekortkomingen met betrekking tot een wettelijke controle, uit te breiden met *'of een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering'*.
 - **Voorgestelde artikel 24c:**
 - Ontbreken bepaling over netwerkonderdelen van de accountantsorganisatie: Parallel aan het huidige artikel 24b lid 2 Wta over wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, zou naar onze mening passend zijn om het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij een organisatie van openbaar belang te verbieden als een ander onderdeel van het netwerk van de accountantsorganisatie andere werkzaamheden dan controle- of assurediensten aan de OOB of haar gelieerde entiteiten verricht.

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 11 van 12

- **Aanpassing artikel 48a, derde lid:**
 - Beoordeling baseren op controledossiers en, in voorkomende geval, assuredossiers: Volgens het wetsvoorstel dient de AFM haar beoordeling van accountantsorganisaties te baseren op een toetsing van ‘controledossiers en assuredossiers’. Wij stellen voor deze bewoordingen in lijn te brengen met het door de CSRD gewijzigde artikel 29 lid 1 onderdeel f van de Auditrichtlijn, waarin wordt gesproken over ‘en, in voorkomend geval, assuredossiers’.
 - **Suggesties aanvullende aanpassingen artikel 48a, zevende lid:**
 - Toevoeging openbaarmaking bevindingen op assuredossiers: De AFM stelt op grond van lid 5 een verslag met voornaamste conclusies van de beoordeling uit lid 1 op, en de AFM kan op grond van lid 6 de voornaamste conclusies en bevindingen niet-herleidbaar openbaar maken. De beoordeling uit lid 1 wordt volgens lid 3 gebaseerd op een selectie van controledossiers, en met de voorgestelde aanpassing tevens assuredossiers, waarmee op grond van lid 6 openbaar te maken bevindingen en conclusies ook betrekking kunnen hebben op assuredossiers. Aangezien in lid 7 wordt verwezen naar de in lid 6 genoemde bevindingen en conclusies die openbaar worden gemaakt, lijkt het ons passend dat het in lid 7 niet alleen gaat over een controledossier, maar ook ‘of assuredossier’ dat betrekking heeft op een organisatie van openbaar belang.
 - **Voorgestelde artikel 86b:**
 - Vermoedelijk foutieve verwijzing: Verwijzing naar ‘bedoeld in het eerste lid’ lijkt niet te kloppen, want artikel 49a waarnaar wordt verwezen bevat ook met deze implementatiewet geen meerdere leden. Wij vermoeden dat dient te worden verwezen naar artikel 49a onderdeel a.
- **Overige opmerkingen t.a.v. wetsvoorstel:**
- **Duurzaamheidsrapportering ondernemingen (niet zijnde uitgevende instellingen) uit derde landen:** Met de CSRD worden ondernemingen uit derde landen die een aanzienlijke activiteit op het grondgebied van de Europese Unie uitoefenen, ook verplicht om duurzaamheidsinformatie te verschaffen. Daartoe wordt met de CSRD in de Jaarrekeningrichtlijn een hoofdstuk 9 bis ingevoegd, waarmee bijkantoren of dochterondernemingen van dergelijke ondernemingen uit derde landen onder voorwaarden worden verplicht om een duurzaamheidsverslag op te stellen overeenkomstig op grond van artikel 40 ter vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden voor ondernemingen uit derde landen.

Volgens de transponeringstabel in de Memorie van Toelichting worden de wijzigingen van de Jaarrekeningrichtlijn door het ministerie van Justitie & Veiligheid geïmplementeerd in een algemene maatregel van bestuur, vast te stellen onder het met een ander wetsvoorstel in te voegen artikel 2:391a BW, over de inhoud van het bestuursverslag.

Artikelen 2:391 en 2:391a BW behoren tot Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, welke titel volgens artikel 2:360 BW van toepassing is op de daar genoemde rechtspersonen naar Nederlands recht. Volgens artikel 2:391 BW ziet het bestuursverslag op de rechtspersoon en de groepsmaatschappijen waarvan de financiële gegevens in de jaarrekening zijn opgenomen. Ten aanzien van bijkantoren vragen wij ons af of de in artikel 2:391a BW genoemde term ‘bijkantoor’ niet op wetsniveau gedefinieerd zou moeten worden en voor die bijkantoren een

Datum 7 september 2023
Ons kenmerk SnBa-23091509
Pagina 12 van 12

verslaggevingsverplichting moet worden geïntroduceerd, aangezien het geen Nederlandse rechtspersonen zijn waarop volgens 2:360 BW Titel 9 van toepassing is, alvorens in een algemene maatregel van bestuur te kunnen voorschrijven wat zij moeten rapporteren.

Ten aanzien van de dochterondernemingen vragen wij ons af of in de algemene maatregel van bestuur onder artikel 2:391a BW wel kan worden bepaald dat zij duurzaamheidsinformatie over de moedermaatschappij uit het derde land dient te rapporteren in haar bestuursverslag conform de op grond van artikel 40 ter Jaarrekeningrichtlijn vast te stellen duurzaamheidsrapporteringsstandaarden, aangezien artikel 2:391 BW stelt dat het bestuursverslag ziet op de (desbetreffende) rechtspersoon en de groepsmaatschappijen waarvan de financiële gegevens in de jaarrekening zijn opgenomen.

Ten aanzien van uitgevende instellingen uit derde landen wijzen wij op onze bovenstaande opmerkingen ten aanzien van de Wet op het financieel toezicht, waar wij voorstellen om artikel 5:25v Wft aan te vullen.

Memorie van Toelichting:

Hierna zijn per genoemde paragraaf uit de Memorie van Toelichting opmerkingen opgenomen:

- § 2. Richtlijn duurzaamheidsrapportering:

- Opsomming te rapporteren duurzaamheidsinformatie (p.1-2): Naar onze mening ontbreken in de opsomming een tweetal belangrijke zaken waar de duurzaamheidsinformatie die moet worden gerapporteerd betrekking op hebben, te weten: impact en prestaties, in kwalitatieve en kwantitatieve zin.
- Tekst voetnoot 8 ontbreekt (p.2): In de hoofdtekst van de Memorie van Toelichting is na 'richtlijn 2006/43/EG (hierna: Auditrichtlijn)' een voetnoot 8 opgenomen, maar onderaan de pagina ontbreekt een voetnoot nummer 8 met tekst.

- Artikelsgewijze toelichting:

- Onderdeel K inzake wijziging artikel 18b Wta spreekt ten onrechte over honoraria (p.20): In de Memorie van Toelichting wordt gesteld dat de regels over de honoraria voor wettelijke controles ook van toepassing worden voor assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Artikel 18b gaat echter niet over honoraria die de organisatie ontvangt voor het verrichten van diensten, maar over het beloningsbeleid voor degenen werkzaam voor of verbonden aan de accountantsorganisatie.