

Wijziging van de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Wet op het financieel toezicht, het Burgerlijk Wetboek en enige andere wetten in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2464 met betrekking tot duurzaamheidsrapportering door ondernemingen (Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering)

MEMORIE VAN TOELICHTING

ALGEMEEN

§ 1. Inleiding

Dit 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), hierna aangeduid als richtlijn duurzaamheidsrapportering of richtlijn. Het wetsvoorstel strekt met name ter implementatie van de wijzigingen die de richtlijn duurzaamheidsrapportering brengt in de regelgeving voor accountantsorganisaties en externe accountants door het voorgescreven onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Ook implementeert het wetsvoorstel de voorschriften over het algemeen beschikbaar stellen van de duurzaamheidsrapportering door beursvennootschappen. In verband met de implementatie zijn diverse aanpassingen in onderliggende besluiten nodig, zoals het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). De inhoudelijke duurzaamheidsrapporteringsverplichtingen voor ondernemingen zullen worden uitgevoerd in een algemene maatregel van bestuur gebaseerd op Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. De richtlijn dient op 6 juli 2024 in nationale regelgeving te zijn geïmplementeerd. Vanwege de in dit wetsvoorstel voorgestelde aanpassingen in het Burgerlijk Wetboek (BW), is deze toelichting mede namens de staatssecretaris van Justitie en Veiligheid, T.H.D. Struycken, opgesteld.

§ 2. Richtlijn duurzaamheidsrapportering

De richtlijn duurzaamheidsrapportering heeft tot doel om de kwaliteit en vergelijkbaarheid van duurzaamheidsverslaggeving door ondernemingen te verbeteren. De richtlijn is opgesteld in het kader van het actieplan voor de financiering van duurzame groei van de Europese Commissie van 8 maart 2018.¹ Voor het behalen van de doelstellingen van dat actieplan is openbaarmaking van informatie over de duurzaamheidskwesities een noodzakelijke voorwaarde. Bovendien past de richtlijn in de Europese Green Deal en sluit ze aan bij de duurzameontwikkelingsdoelstellingen van de Verenigde Naties.²

Door de rapporteringsverplichting komt er jaarlijks gepaste, openbaar toegankelijke informatie beschikbaar over de risico's van duurzaamheidsaspecten voor ondernemingen en over de effecten van ondernemingen zelf op de maatschappij en het milieu. De rapporteringsverplichting vergroot het bewustzijn en de kennis over maatschappelijk verantwoord ondernemen bij ondernemingen. Investeerders, consumenten en andere belanghebbenden zijn aan de hand van die rapportering ook beter in staat om de duurzaamheidsprestaties en -impact van ondernemingen te beoordelen en om die ondernemingen aan te moedigen om maatschappelijk verantwoord te ondernemen. Zo hebben investeerders deze informatie nodig om aan hun verplichtingen te kunnen voldoen op grond

¹ COM(2018) 97.

² Zie <https://unric.org/nl/duurzame-ontwikkelingsdoelstellingen/>.

van Verordening 2019/2088 over informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiële dienstensector.³

De informatie waarover moet worden gerapporteerd is toegesneden op de informatiebehoeften van de gebruikers en is door de toepassing van verplichte gemeenschappelijke duurzaamheidsrapporteringsstandaarden vergelijkbaar, betrouwbaar en voor gebruikers gemakkelijk te vinden en te gebruiken. De status van duurzaamheidsinformatie komt hiermee meer op één lijn te staan met die van de financiële informatie in de jaarrekening.

Op grond van de Europese richtlijn 2014/95/EU zijn grote beursvennootschappen, banken en verzekeringsmaatschappijen met meer dan 500 werknemers reeds verplicht om te rapporteren over niet-financiële informatie in een niet-financiële verklaring in het bestuursverslag.⁴ Dit is geïmplementeerd in het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie.⁵ Het gaat onder andere om beleid ten aanzien van milieu- sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van mensenrechten en bestrijding van corruptie en omkoping. De richtlijn en de duurzaamheidsrapportering vervangen deze niet-financiële verklaring. De richtlijn duurzaamheidsrapportering breidt het toepassingsbereik wat betreft rapporterende ondernemingen uit. Beursvennootschappen (met uitzondering van micro-vennootschappen), alle andere grote vennootschappen, beursgenoteerde banken of verzekeringsmaatschappijen ongeacht hun rechtsvorm (met uitzondering van beursgenoteerde micro-banken en dito verzekeringsmaatschappijen) en grote niet-beursgenoteerde banken en verzekeringsmaatschappijen dienen een duurzaamheidsrapportering op te stellen. Grote rechtspersonen zijn rechtspersonen die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, voldoen aan twee van de drie volgende criteria: balanstotaal meer dan € 25 miljoen, netto-omzet meer dan € 50 miljoen en meer dan 250 werknemers. Voor middelgrote rechtspersonen liggen de criteria op ten hoogste voornoemde bedragen en aantallen. Kleine rechtspersonen voldoen aan twee van de drie volgende criteria: balanstotaal niet meer dan € 7,5 miljoen, netto-omzet niet meer dan € 15 miljoen en minder dan 50 werknemers. Micro-rechtspersonen voldoen aan twee van de drie volgende criteria: balanstotaal maximaal € 450.000, netto-omzet maximaal € 900.000 en minder dan 10 werknemers. Vennootschappen, banken en verzekeringsmaatschappijen die aan het hoofd staan van een grote groep, moeten een geconsolideerde duurzaamheidsrapportering opstellen. Bovendien moeten grote niet-beursgenoteerde dochtermaatschappijen of beursgenoteerde kleine, middelgrote of grote dochtermaatschappijen (die vennootschappen zijn) en moeten bijkantoren met een netto-omzet van meer dan € 40 miljoen, waarvan de zogenaamde uiteindelijke moedermaatschappij (de topholding) buiten de Europese Unie (EU) en de Europese Economische Ruimte (EER) is gevestigd en in de gehele EER een netto-omzet heeft van meer dan € 150 miljoen, een separaat verslag inzake duurzaamheid publiceren met informatie over een aantal specifieke onderdelen uit de bredere rapportering. Die informatie dient betrekking te hebben op de hele groep van die uiteindelijke moedermaatschappij.⁶

³ Verordening (EU) 2019/2088 van het Europees Parlement en de Raad van 27 november 2019 betreffende informatieverschaffing over duurzaamheid in de financiële dienstensector, PbEU 2019, L 317.

⁴ Richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L 330) (richtlijn niet-financiële informatie).

⁵ Besluit bekendmaking niet-financiële informatie dat strekt ter implementatie van richtlijn 2014/95/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 22 oktober 2014 tot wijziging van richtlijn 2013/34/EU met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (PbEU 2014, L 330).

Verder wordt de duurzaamheidsinformatie die ondernemingen moeten rapporteren uitgebreid en gestandaardiseerd en wordt bepaald hoe de informatie aan een assurance-onderzoek moet worden onderworpen. De rapportering gaat over ecologische (milieu-), sociale en mensenrechten, en governancefactoren, tezamen ook aangeduid als 'duurzaamheidskwesaties'. Daaronder worden ook werkgelegenheidszaken en de bestrijding van corruptie en omkoping geschaard. Het gaat onder meer over informatie over het ondernemingsmodel, de doelstellingen met betrekking tot duurzaamheidskwesaties, de rol van het bestuur en de commissarissen bij duurzaamheidskwesaties, het beleid met betrekking tot duurzaamheidskwesaties, eventuele stimuleringsregelingen in verband met duurzaamheidskwesaties, zorgvuldigheidsprocedures (waarbij de negatieve effecten in de waardeketen van de onderneming moeten worden beschreven) en risico's. Voorgaande is in de richtlijn duurzaamheidsrapportering geregeld door een wijziging van richtlijn 2013/34/EU (hierna: Jaarrekeningrichtlijn).⁷

Op grond van artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn dient een externe accountant een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering te verrichten. De accountant dient op basis van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid een oordeel te geven over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de daaraan gestelde eisen uit de Jaarrekeningrichtlijn, waaronder de eisen wat betreft 1) de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de door de Europese Commissie vastgestelde duurzaamheidsrapporteringstandaarden⁸, en het door de onderneming uitgevoerde proces om de op grond van die duurzaamheidsrapporteringstandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, 2) de naleving van het vereiste om de duurzaamheidsrapportering te markeren overeenkomstig de richtlijn waardoor de rapportering machineleesbaar wordt gemaakt⁹, en 3) de naleving van de rapporteringsvereisten op grond van artikel 8 van de Taxonomieverordening.¹⁰ De resultaten van het assurance-onderzoek worden weergegeven in een assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering.¹¹

⁶ Zie het Implementatiebesluit Richtlijn verhoging grensbedragen (Stb. 2024, 52). Voor grote groepen gelden op geconsolideerde basis dezelfde criteria als voor grote rechtspersonen.

⁷ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad (PbEU 2013, L182).

⁸ In deze *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) is neergelegd waarover specifiek dient te worden gerapporteerd. De *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) adviseert de Europese Commissie over de inhoud van de rapportagestandaarden. De Europese Commissie is bevoegd om de rapportagestandaarden vast te stellen in gedelegeerde handelingen. De ESRS zijn hier te vinden: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L_202302772. Ook zullen standaarden voor specifieke sectoren en vereenvoudigde standaarden voor middelgrote en kleine vennootschappen worden ontwikkeld, zie artikelen 29 ter en 29 quater van de Jaarrekeningrichtlijn. Op 17 oktober 2023 heeft de Europese Commissie een voorstel aangekondigd voor een besluit waarin geregeld wordt dat de deadline van de door haar vast te stellen (i) aanvullende standaarden voor specifieke sectoren en (ii) standaarden voor de verslagen inzake duurzaamheid van concerns waarvan de moederonderneming buiten de EU of de EER is gevestigd met twee jaar wordt uitgesteld tot juni 2026. Hierover is op 7 februari 2024 een voorlopig akkoord op bereikt, zie <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/02/07/council-and-parliament-agree-to-delay-sustainability-reporting-for-certain-sectors-and-third-country-companies-by-two-years/>.

⁹ Het markeren ('taggen') van de in het bestuursverslag op te nemen duurzaamheidsrapportering vergroot de digitale vindbaarheid van deze informatie.

¹⁰ De richtlijn bevat een opdracht aan de Europese Commissie om te onderzoeken of een oordeel dat voorziet in een redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor accountants en ondernemingen. Indien dat het geval is moet de Commissie uiterlijk 1 oktober 2028 assurancestandaarden vaststellen die voorzien in een redelijke mate van zekerheid.

¹¹ Het nieuwe artikel 28 bis van de Auditrichtlijn stelt uniforme eisen aan de inhoud van de assuranceverklaring van de externe accountant over de duurzaamheidsrapportering.

De richtlijn duurzaamheidsrapportering bepaalt dat het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door dezelfde externe accountant als degene die de wettelijke controle verricht. De richtlijn schrijft voor dat de regels die gelden voor de controle van de jaarrekening ook van toepassing zijn indien de externe accountant het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht. Dit gebeurt door wijziging van richtlijn 2006/43/EG (hierna: Auditrichtlijn).¹² Het gaat dan onder meer om regels over beroeps-ethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, betrouwbaarheid en het beroepsgeheim van accountants. Indien externe accountants assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen verrichten, moeten zij beschikken over de benodigde kennis en in staat zijn de kennis in de praktijk toe te passen.

Verder wordt richtlijn 2004/109/EG (hierna: Transparantierichtlijn)¹³ aangepast waardoor beursvennootschappen verklaringen die zien op de duurzaamheidsrapportering algemeen verkrijgbaar dienen te stellen.

§ 3. Omzetting van de richtlijn duurzaamheidsrapportering

Het wetsvoorstel richt zich vooral op de onderdelen van de richtlijn duurzaamheidsrapportering die de Auditrichtlijn en de Transparantierichtlijn wijzigen.

De Auditrichtlijn en de Transparantierichtlijn zijn grotendeels uitgevoerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), de Wet op het financieel toezicht (Wft), de Wet op het accountantsberoep (Wab) en de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra). De richtlijn zal ook leiden tot aanpassing van regelgeving op lager niveau, waaronder het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en het Besluit accountantsopleiding 2013. Hieronder zal aandacht worden besteed aan de belangrijkste wijzigingen op wets- en besluitniveau en aan relevante onderdelen van de richtlijn duurzaamheidsrapportering die niet tot aanpassing van wetgeving leiden. Bij de implementatie van de richtlijn wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de bestaande regelgeving voor accountants, accountantsorganisaties en uitgevende instellingen, ook wat betreft het toezicht op de naleving van de regelgeving voor deze partijen.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat thans een wetsvoorstel aanhangig is met maatregelen ter verhoging van de kwaliteit van de wettelijke controle (Wijzigingswet accountancysector).¹⁴ Aan dat wetsvoorstel zal een bepaling worden toegevoegd om de samenloop met aanpassingen door dit wetsvoorstel te regelen.

De wijziging van de Jaarrekeningrichtlijn betreffende de verplichting voor bepaalde ondernemingen om in het bestuursverslag te rapporteren over duurzaamheidskwesties wordt hoofdzakelijk geïmplementeerd in een algemene maatregel van bestuur die zijn grondslag vindt in titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW) over de jaarrekening en het bestuursverslag (hierna: Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering). Op basis van artikel 2:391a, tweede lid, BW kunnen ter uitvoering van bindende EU-rechtshandelingen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld omtrent de verplichtingen van bepaalde rechtspersonen en bijkantoren tot het opnemen van

¹² Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEG 2006, L157).

¹³ Richtlijn 2004/109/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 december 2004 betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan de effecten tot de handel op een gereglementeerde markt zijn toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG (PbEU 2004, L390).

¹⁴ Kamerstukken II 2023/24, 36484.

informatie in het bestuursverslag en het openbaar maken van daarmee samenhangende verklaringen. Die regels kunnen met name betrekking hebben op de inhoud van de informatie en de verklaringen, alsmede op het laten onderzoeken van de informatie, de verklaringen door een accountant of accountantsorganisatie of door een andere derde persoon of organisatie en op de openbaarmaking van de uitkomsten van dat onderzoek.¹⁵ De wijzigingen van de Jaarrekeningrichtlijn zullen hoofdzakelijk worden geïmplementeerd op basis van deze rechtsgrondslag.¹⁶ Het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie wordt daarbij ingetrokken. Enkele wijzigingen van de Jaarrekeningenrichtlijn vergen een wijziging van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek respectievelijk de Wet op de ondernemingsraden. Het betreft hier bijvoorbeeld de opdrachtverlening tot het onderzoek voor duurzaamheidsrapportering en het informeren van en bespreken met de werknemersvertegenwoordiging van de duurzaamheidsrapportering. De wijzigingen van deze wetten zijn in dit wetsvoorstel opgenomen (zie de Artikelen IV en VIII van dit wetsvoorstel).

§ 3.1 Lidstaatopties assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering in Jaarrekeningrichtlijn

Zoals hierboven beschreven volgt uit de richtlijn duurzaamheidsrapportering dat het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd door de externe accountant van de accountantsorganisatie die ook de wettelijke controle verricht. De richtlijn bevat twee lidstaatopties die ruimte bieden om een andere partij de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen.¹⁷

Het gebruik van deze lidstaatopties is relevant voor het effect op de accountancysector. Ook leidt gebruik van deze lidstaatopties tot wijzigingen in de regelgeving voor accountants(organisaties), zoals met betrekking tot het delen van vertrouwelijke informatie en regels omtrent opdrachtverlening in het Burgerlijk Wetboek. Tijdens de consultatie van het voorontwerp van dit wetsvoorstel is gevraagd naar reacties ten aanzien van het gebruik van deze lidstaatopties. Zie hiervoor ook paragraaf 8.

§ 3.1.1 Andere externe accountant of accountantsorganisatie

Artikel 2, onderdeel 13, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geeft in het nieuwe derde lid van artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn een lidstaatoptie om toe te staan dat een andere externe accountant van dezelfde of van een andere accountantsorganisatie het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering verricht dan de externe accountant die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert. De optie ziet ten eerste op het verlenen van de opdracht voor het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering aan een andere externe accountant dan de externe accountant die de jaarrekening controleert, waarbij de externe accountants beide bij dezelfde accountantsorganisatie werkzaam zijn. Daarnaast ziet de optie op het verlenen van de opdracht aan een andere accountantsorganisatie, dan de organisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening verricht.

Er wordt voorgesteld om van deze lidstaatoptie gebruik te maken en daarmee deze keuzemogelijkheid aan rapporterende ondernemingen te geven.

¹⁵ Kamerstukken II 2021/22, 36157.

¹⁶ Zie het ontwerpbesluit Implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering zoals verstuurd naar het Parlement in het kader van een voorhangprocedure op <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-justitie-en-veiligheid/documenten/rapporten/2024/06/12/tk-bijlage-implementatiebesluit-richtlijn-duurzaamheidsrapportering-versie-voorhang-mr>.

¹⁷ Artikel 1, onderdeel 13, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Wanneer de assurance-opdracht door een rapporterende onderneming aan een andere externe accountant binnen dezelfde accountantsorganisatie kan worden verleend, biedt dit de mogelijkheid voor accountantsorganisaties om de werkdruk tussen verschillende externe accountants te verdelen. Ook kan er door externe accountants specialisme worden opgebouwd. Wanneer de onderneming de opdracht tot wettelijke controle en de opdracht voor het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering aan verschillende accountantsorganisaties kan verlenen, kan dit ertoe leiden dat accountantsorganisaties zich gaan toeleggen op het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsinformatie en zich daarin specialiseren, wellicht zelfs voor specifieke sectoren, wat de kwaliteit van het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering ten goede kan komen.

Gebruik van deze lidstaatoptie noodzaakt tot aanpassing van wetgeving over geheimhouding en verstrekking van informatie om ervoor te zorgen dat beide externe accountants hun opdracht goed kunnen uitvoeren. Artikel 20 Wta ten aanzien van accountantsorganisaties en artikel 26 Wta ten aanzien van de externe accountant worden hiervoor aangepast. Dit is onder meer nodig voor de toets van de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening, die de externe accountant op basis van artikel 2:393 leden 3 en 5, onderdelen f en g BW als onderdeel van de wettelijke controle uitvoert. Zie ook de artikelsgewijze toelichting op de wijziging van deze artikelen in dit wetsvoorstel.

In dit kader is het ook van belang te noemen dat de accountants(organisaties) voor wat betreft het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering onder hetzelfde raamwerk vallen als accountants(organisaties) die de wettelijke controle verrichten. Zij moeten aan dezelfde eisen voldoen voor het verkrijgen van een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles, en zullen aan aanvullende vereisten moeten voldoen om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering te mogen uitvoeren. De kwaliteit van de dienstverlening is daarmee geborgd. De richtlijn heeft Verordening (EU) 537/2014¹⁸ (hierna Auditverordening), die extra waarborgen bevat voor de wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang (hierna: oob) niet van toepassing verklaard voor het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering van een oob.¹⁹ Voor de goede orde wordt hier opgemerkt dat het een oob betreft in de zin van de Auditrichtlijn (en uitgewerkt in de Wta), welke verschilt van een oob in de zin van de Jaarrekeningrichtlijn (en ter uitvoering daarvan in het BW). Het gaat bij extra eisen bijvoorbeeld om de op grond van de Auditverordening verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor wettelijke controles bij oob's die binnen de accountantsorganisatie wordt uitgevoerd en waarmee de oordeelsvorming die leidt tot de controleverklaring wordt geëvalueerd, de procedure die de oob moet doorlopen om een controleopdracht te verlenen of de roulatietermijn van tien jaar. Dit betekent dat een accountantsorganisatie die een vergunning heeft om wettelijke controles te verrichten, die niet mede strekt tot het uitvoeren van wettelijke controles bij oob's, met die vergunning wel assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapporteringen van een oob kan verrichten. Het gebruik van de lidstaatoptie kan daarmee ook leiden tot een groter aanbod van accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering bij oob's kunnen verrichten.

¹⁸ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158).

¹⁹ Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (PbEU 2014, L 158). Het gaat hier om organisaties van openbaar belang zoals bedoeld in de Auditrichtlijn en uitgewerkt in artikel 1, eerste lid, onderdeel I, Wta.

Het is mogelijk dat het inschakelen van twee verschillende accountantsorganisaties tot hogere kosten voor de rapporterende onderneming leidt, bijvoorbeeld omdat door de rapporterende onderneming informatie met verschillende partijen moet worden gedeeld en doordat twee accountantsorganisaties een cliëntacceptatieproces als omschreven in artikel 12 Besluit toezicht accountantsorganisaties dienen te doorlopen. Het is aan de rapporterende ondernemingen om hierover een afweging te maken.

§ 3.1.2 Onafhankelijke verlener van assurediensten

Artikel 2, onderdeel 13, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering voegt nieuwe leden 4 tot en met 6 toe aan artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn. Daarin is de lidstaatoptie opgenomen om toe te staan dat een onafhankelijke verlener van assurediensten (*independent assurance services provider, IASP*) het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mag verrichten.²⁰ Uit de overwegingen bij de richtlijn volgt dat het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering door de externe accountant de samenhang tussen, en de consistentie van financiële en duurzaamheidsinformatie zou helpen waarborgen, maar dat er ook een risico bestaat op verdere concentratie van de auditmarkt. De mogelijkheid voor lidstaten om onafhankelijke assuredienstverleners te accrediteren kan tot een meer gediversifieerde auditmarkt leiden. Bovendien kan aan ondernemingen zo een ruimere keuze worden geboden voor assurance-opdrachten van duurzaamheidsrapportering.²¹ De lidstaten moeten vereisten vaststellen die de kwaliteit van de door onafhankelijke verlener van assurediensten uitgevoerde assurance van duurzaamheidsrapportering, als ook consistente uitkomsten bij de assurance van duurzaamheidsrapportering waarborgen. Deze dienstverleners moeten daarom aan vereisten voldoen die gelijkwaardig zijn aan de vereisten die op basis van de Auditrichtlijn gelden voor accountantsorganisaties. Dit zal ook zorgen voor een gelijk speelveld voor de partijen die door de lidstaten zijn toegelaten voor het uitbrengen van een assurance-oordeel over de duurzaamheidsrapportering. Indien er van deze keuzemogelijkheid gebruik wordt gemaakt, moet een lidstaat met ingang van 6 januari 2027 ook geaccrediteerde dienstverleners uit andere lidstaten toestaan.

Bij de afweging om al dan niet van deze lidstaatoptie gebruik te maken is het volgende relevant.

Sinds 2017 zijn beursvennootschappen, banken en verzekeringsmaatschappijen met meer dan 500 werknemers op grond van richtlijn 2014/95/EU verplicht om in hun bestuursverslag een niet-financiële verklaring openbaar te maken. Ook deze richtlijn bevatte een lidstaatoptie om voor te schrijven dat de niet-financiële informatie wordt gecontroleerd door een onafhankelijke verlener van assurediensten. Er is destijds niet voor gekozen om andere dienstverleners dan accountants de verantwoordelijkheid te geven om de niet-financiële informatie te controleren. Het zou lastiger zijn om de waarde van de verklaring van die dienstverlener in te schatten en die verklaring te vergelijken met verklaringen bij andere ondernemingen, die wellicht een ander soort dienstverlener hebben ingeschakeld. Daarnaast zijn de werkzaamheden van de accountant met waarborgen omgeven door de regulering van de beroepsgroep, het toezicht door de AFM en zelfregulering. Tot slot zou deze dienstverlener zich eerst moet verdiepen in de onderneming om op hetzelfde kennisniveau te komen als de accountant die de jaarrekening controleert, wat tot extra kosten kan leiden.²²

²⁰ Deze dienstverlener is in artikel 2, onderdeel 20, van de Jaarrekeningrichtlijn omschreven als een conformiteitsbeoordelingsinstantie die overeenkomstig Verordening (EG) nr. 765/2008 geaccrediteerd is voor de conformiteitsbeoordelingsactiviteit van het afgeven van assuranceverklaringen.

²¹ Zie overweging 61 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Vervolgens heeft de Commissie toekomst accountancysector (Cta) in opdracht van de toenmalige minister van Financiën aanbevelingen gedaan over aanvullende ingrepen in de sector met als doel de kwaliteit van de wettelijke controle te verbeteren. In haar eindrapport 'Vertrouwen op controle' van 15 januari 2020 deed de Cta de aanbeveling om de controle van niet-financiële informatie niet enkel voorbehouden te laten aan accountants.²³ De Cta stelde dat indien de betrokken partijen vinden dat de accountant, gezien de specifieke situatie, het best geschikt is om de controle van niet-financiële informatie uit te voeren, zij de accountant hier vrijelijk voor moeten kunnen inschakelen. De Cta wees er echter ook op dat er situaties kunnen zijn waarin andere specialisten even goed of zelfs beter in staat zijn om zekerheid te bieden over niet-financiële informatie. Dit was voor het kabinet destijds onvoldoende reden om mogelijk te maken dat de controle van niet-financiële informatie wordt uitgevoerd door anderen dan accountants. Dit in lijn met de analyse bij de implementatie van de richtlijn 2014/95/EU.²⁴

De richtlijn duurzaamheidsrapportering betekent een uitbreiding van het aantal ondernemingen dat verplicht wordt om niet-financiële informatie te publiceren en een duurzaamheidsverslag op te stellen. Daarnaast zal de richtlijn duurzaamheidsrapportering ook inhoudelijk een uitbreiding zijn ten opzichte van de richtlijn niet-financiële informatie, mede als gevolg van de introductie van duurzaamheidsrapporteringsstandaarden. Met de uitbreiding van de reikwijdte en inhoudelijke uitbreiding van de rapportageverplichtingen zal ook het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering substantieel in omvang toenemen. Deze nieuwe situatie vergt een nieuwe weging van het vraagstuk of het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering moet worden voorbehouden aan accountants, of dat er gebruik moet worden gemaakt van de lidstaatoptie in de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

De belangrijkste overweging bij deze lidstaatoptie is het borgen van de kwaliteit van het assurance-onderzoek en daarmee de kwaliteit van de duurzaamheidsverslaggeving. De kwaliteit wordt in de richtlijn geborgd doordat de eisen voor de onafhankelijke verleners van assurediensten vergelijkbaar moeten zijn aan de eisen voor accountants(organisaties). Op de lange termijn is het van belang dat er een breed aanbod van dienstverleners is die deze assurance kunnen verlenen. Gebruikmaken van de lidstaatoptie zou het voor gecontroleerde entiteiten makkelijker kunnen maken om een beoordelaar te vinden, gelet op de schaarste aan accountants, zoals ook door de Kwartiermakers toekomst accountancysector is gesteld in hun zesde voortgangsrapportage.²⁵ Specialisme wat betreft het beoordelen van duurzaamheidsinformatie kan de kwaliteit van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering ten goede komen. Daarnaast verlicht de lidstaatoptie de werkdruk voor accountantsorganisaties.

Lidstaten zijn momenteel tegelijkertijd bezig met de implementatie van deze richtlijn, waardoor het op dit moment nog niet bekend is hoeveel lidstaten gebruik zullen maken van deze lidstaatoptie. In de praktijk zal moeten blijken of het gebruik van de lidstaatoptie kan leiden tot lagere kosten voor het assurance-onderzoek. Een aandachtspunt daarbij is dat ondernemingen reeds verplicht zijn een accountant in te schakelen voor de wettelijke controle en de accountant het bedrijf daardoor al kent. Omdat onbekend is welke lidstaten gebruik zullen maken van deze lidstaatoptie en of dit gebruik daar leidt tot lagere kosten voor ondernemingen, kan er geen inschatting worden gemaakt van mogelijke effecten van het wel of niet gebruikmaken van de lidstaatoptie op de

²² Zie het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie, Stb. 2017, 100, en de toelichting daarop.

²³ Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 28, bijlage.

²⁴ Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 29, p. 13-14.

²⁵ Kamerstukken II 2022/23, 33977, nr. 45.

concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven. In dit kader wordt opgemerkt dat de Europese Commissie vóór 31 december 2028 het concentratieniveau van de markt voor duurzaamheidsassurance dient te evalueren. Bij die evaluatie wordt rekening gehouden met de nationale regelingen die van toepassing zijn op onafhankelijke verleners van assurediensten en wordt beoordeeld of en in welke mate die nationale regelingen bijdragen tot de openstelling van de assurancemarkt.²⁶

Alles in overweging nemende, staat het kabinet positief tegenover deze lidstaatoptie. De bepaling uit de richtlijn duurzaamheidsrapportering dat de eisen die worden gesteld aan onafhankelijke verleners van assurediensten gelijkwaardig zijn aan de eisen die voor accountantsorganisaties gelden, is echter lastig binnen de korte implementatietermijn door te voeren in de wetgeving. De eisen aan accountants en accountantsorganisaties waar het over gaat, zijn eisen over opleidingen en examens, permanente scholing, kwaliteitsborgingsstelsels, beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim, benoeming en ontslag, onderzoeken en sancties, de organisatie van de werkzaamheden van de onafhankelijke verlener van assurediensten, met name wat betreft voldoende middelen en personeel en het bijhouden van cliëntdossiers alsook het melden van onregelmatigheden. In aanvulling dient ook het toezicht op deze instellingen te worden ingericht. De wetgeving waarin dit raamwerk aan eisen voor accountants(organisaties) in Nederland is vastgelegd is complex, bestaande uit toezichtwetgeving voor accountantsorganisaties, wetgeving voor het accountantsberoep waarbij de beroepsregels zijn uitgewerkt door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en tuchtrecht voor het handelen van accountants. Dit raamwerk is niet eenvoudig van toepassing te verklaren op een andere beroepsgroep, zeker indien die geen onderdeel is van de beroepsvereniging voor accountants. Gezien de korte implementatiedeadline is het niet realistisch om een gelijkwaardig systeem te introduceren voor onafhankelijke verleners van assurediensten inclusief toezicht. Daarom wordt ervoor gekozen nu geen gebruik te maken van de lidstaatoptie. Dit biedt tijd om te onderzoeken of en hoe er op dusdanige wijze gebruik kan worden gemaakt van de lidstaatoptie dat de kwaliteit van het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering voldoende is geborgd en ook overigens wordt voldaan aan de kaders van de richtlijn. Voor het gebruik van de lidstaatoptie zullen nadere wijzigingen op onder meer wetsniveau vereist zijn.

§ 3.2 Wijziging Auditrichtlijn

§ 3.2.1 Het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering

Een externe accountant of accountantsorganisatie kan naast te zijn toegelaten om de wettelijke controle van de financiële overzichten te verrichten, ook worden toegelaten om een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering uit te voeren.²⁷ Dit assurance-onderzoek betreft het uitvoeren van procedures die leiden tot een oordeel over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de daaraan gestelde eisen uit de Jaarrekeningrichtlijn waaronder de eisen wat betreft 1) de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de door de Europese Commissie vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden, en het door de onderneming uitgevoerde proces om de op grond van die duurzaamheidsrapporteringsstandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, 2) de naleving van het vereiste om de duurzaamheidsrapportering te markeren waardoor de rapportering machineleesbaar wordt gemaakt, en 3) de naleving van de rapporteringsvereisten op grond van artikel 8 van de Taxonomieverordening.

²⁶ Artikel 6, tweede lid, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

²⁷ In de richtlijn aangeduid als 'uitvoeren van assurance van duurzaamheidsrapportering'.

Op grond van het nieuwe artikel 26 bis van de Auditrichtlijn moet de externe accountant het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering uitvoeren met inachtneming van de assurancestandaarden die zijn goedgekeurd door de Europese Commissie. Uit het derde lid volgt dat de Europese Commissie uiterlijk 1 oktober 2026 standaarden vaststelt die – als daaraan wordt voldaan – voorzien in een beperkte mate van zekerheid. Artikel 26 bis bepaalt dat lidstaten nationale standaarden mogen toepassen zolang de Europese Commissie geen standaarden over hetzelfde onderwerp heeft vastgesteld. Dit maakt het mogelijk om de nationale standaarden van de NBA over assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving toe te passen zolang er geen Europese assurancestandaarden zijn goedgekeurd.²⁸ Artikel 25 Wta zal worden aangepast om ervoor te zorgen dat de assurancestandaarden die door de Europese Commissie worden vastgesteld van toepassing zijn zodra zij zijn vastgesteld.

§ 3.2.2 Vereisten voor het verrichten van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering

De Auditrichtlijn stelt voorwaarden voor de toelating en registratie van externe accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles van financiële verslaggeving uitvoeren. Het betreft regels over onafhankelijkheid, objectiviteit en beroepsethiek, alsmede het kader voor het publieke toezicht dat wordt uitgeoefend. Deze regels gaan ook gelden wanneer zij assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering uitvoeren. Daarnaast voegt de richtlijn duurzaamheidsrapportering ook vereisten toe indien externe accountants tevens assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verrichten. Deze voorschriften worden hieronder besproken.

§ 3.2.3 Scholing en vakbekwaamheid

Artikel 6 van de Auditrichtlijn bevat voorschriften over de scholing van accountants. Dit betreft de theoretische opleiding en de praktijkopleiding die de accountant moet hebben gevolgd voor het behalen van een vakbekwaamheidsexamen. Op grond van de richtlijn duurzaamheidsrapportering kan een accountant ook worden toegelaten om assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering te verrichten indien hij tevens voldoet aan de benodigde eisen. Er is dus sprake van een nieuwe situatie waarbij kan worden gekozen om de accountantsopleiding te volgen met of zonder het krijgen van een aantekening van bekwaamheid voor het verrichten van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering.

De eisen voor het mogen verrichten van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering zijn opgenomen in artikel 7, tweede lid, artikel 8, derde lid, artikel 10, eerste lid, tweede alinea, en artikel 14, tweede lid, vierde alinea van de Auditrichtlijn.²⁹ Deze vereisten worden hieronder toegelicht. Zij zullen op basis van de artikelen 25 onder b Wta, 35 Bta en 19 Wet op het accountantsberoep (Wab) in de beroepsreglementering van de NBA worden opgenomen en in de eindtermen accountantsopleidingen die de Commissie eindtermen accountantsopleiding (CEA) vaststelt. Uit artikel 49 Wab volgt dat de CEA verantwoordelijk is voor het opstellen van de eindtermen voor de theoretische- en de praktijkopleiding. Er zijn verder enkele wetswijzigingen vereist. Ook zal het Besluit accountantsopleiding 2013 worden aangepast voor wat betreft de verplichte vakgebieden van de theorieopleiding.

²⁸ Herzienne standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving, <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/standaarden/3810n/herziene-standaard-3810n.pdf>.

²⁹ Zie artikel 6, tweede lid, van de Auditrichtlijn, in artikel 3, onderdeel 3, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

In artikel 7, tweede lid, van de Auditrichtlijn is opgenomen dat het voor het uitvoeren van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering nodig is dat het vakbekwaamheidsexamen de garantie biedt dat de noodzakelijke theoretische kennis van vakgebieden, die voor het uitvoeren van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering van belang zijn, aanwezig is en in de praktijk kan worden toegepast. Het examen moet ten minste één schriftelijk gedeelte omvatten.

Door de richtlijn duurzaamheidsrapportering worden aan artikel 8 van de Auditrichtlijn vakgebieden toegevoegd voor de opleiding tot het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Deze vakgebieden zijn in aanvulling op de vakgebieden die vereist zijn in het kader van de wettelijke controle. Het nieuwe artikel 8, derde lid, van de Auditrichtlijn bepaalt op welke vakgebieden de toetsing van de theoretische kennis betrekking heeft. Het betreft wettelijke voorschriften en standaarden ten aanzien van de opstelling van duurzaamheidsrapportering; duurzaamheidsanalyse; passende zorgvuldigheidsprocedures met betrekking tot duurzaamheidskwesaties; en wettelijke voorschriften en assurancestandaarden voor de duurzaamheidsrapportering. Artikel 10 van de Auditrichtlijn ziet op de praktijkopleiding van de accountant. Op grond van de Auditrichtlijn dient een praktijkopleiding van ten minste drie jaar te worden gevolgd. De richtlijn duurzaamheidsrapportering voegt hieraan toe dat wanneer een persoon kiest om ook opgeleid te worden ten behoeve van het uitvoeren van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering ten minste acht maanden van de praktijkopleiding de assurance van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten betreft ten behoeve van de toelating tot het uitvoeren van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Artikelen 46 en 47 Wab worden hiermee in overeenstemming gebracht.

Artikel 12 van de Auditrichtlijn bevat een lidstaatoptie om de praktijkopleiding en de theoretische opleiding tot accountant te combineren. De richtlijn duurzaamheidsrapportering verduidelijkt dat het gaat om de opleiding in het kader van het verrichten van de wettelijke controle. Van deze lidstaatoptie is eerder geen gebruik gemaakt en de aanpassing van de bepaling noopt daarom niet tot aanpassing van regelgeving.

Artikel 14 van de Auditrichtlijn betreft de toelating van wettelijke auditors uit andere lidstaten. In Nederland kunnen dergelijke auditors worden toegelaten indien zij beschikken over een verklaring van vakbekwaamheid. Dit is geregeld in artikel 54 Wab. Dit artikel wordt aangepast zodat er ook vereisten gesteld kunnen worden voor de verklaring van vakbekwaamheid ten aanzien van het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Voor deze verklaring is het nodig dat de wettelijke auditor een examen heeft afgelegd waarbij onder andere zijn kennis van het Nederlandse recht is getoetst. Het examen dient op grond van de richtlijn duurzaamheidsrapportering ook te zien op de kennis van de wet- en regelgeving van de lidstaat van ontvangst, voor zover deze relevant is voor assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Dit volgt uit het aangepaste artikel 14, tweede lid, van de Auditrichtlijn. Op grond van het derde lid van artikel 54 Wab kunnen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld over het examen wat betreft de kennis van het Nederlandse recht. Het vereiste omtrent de kennis van relevante duurzaamheidsregelgeving zal worden opgenomen in het Besluit accountantsopleiding 2013.

De richtlijn duurzaamheidsrapportering voegt aan artikel 6, derde lid, van de Auditrichtlijn toe dat de nationaal bevoegde autoriteiten bij hun samenwerking om tot convergentie te komen van de scholingsvereisten voor de wettelijke

controle van oob's, ook samenwerken ten behoeve van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Omdat dit een opdracht aan de bevoegde autoriteiten betreft, voor Nederland is dat de AFM, behoeft deze bepaling geen uitvoering in wetgeving.

§ 3.2.4 Overgangsregeling met betrekking tot de vereisten voor het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering

De richtlijn duurzaamheidsrapportering bepaalt dat accountants die vóór 1 januari 2024 reeds zijn toegelaten om wettelijke controles te verrichten, ook assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering kunnen uitvoeren, zonder aan de in de Auditrichtlijn voor die assurance-onderzoeken gestelde eisen te voldoen. Ook personen die op 1 januari 2024 aan de opleiding voor accountant zijn begonnen en uiterlijk 1 januari 2026 hebben afgerond, hoeven niet aan de vereisten te voldoen indien zij binnen twee jaar de opleiding afronden en via permanente educatie kennis opdoen van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Dit volgt uit het nieuwe artikel 14 bis van de Auditrichtlijn. Dit artikel zal worden geïmplementeerd met twee nieuwe artikelen 74a en 74b Wab. De NBA verzorgt de permanente educatie.

§ 3.2.5 Inschrijving in openbaar register

De artikelen 16 en 17 van de Auditrichtlijn zien op het openbare register waar externe accountants en accountantsorganisaties worden ingeschreven. Op basis van de richtlijn duurzaamheidsrapportering moet in het openbare register ook worden opgenomen of de externe accountant of accountantsorganisatie is toegelaten tot uitvoering van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

In Nederland bestaat een getrappt systeem van een NBA-register van personen die de accountantstitel (RA of AA) mogen voeren en een register van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) van organisaties die bepaalde controles mogen verrichten en de daaraan verbonden personen die bij de organisaties de desbetreffende controles mogen verrichten.

Artikel 36 Wab dat gaat over de inhoud van het NBA-register zal worden aangepast, zodat hierin een aantekening voor de accountant voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering kan worden opgenomen.

Op grond van artikel 11 Wta wordt een externe accountant in het AFM-register ingeschreven op voordracht van de organisatie waar deze werkzaam is of aan verbonden is indien hij voldoet aan de wettelijke vereisten. Voorgesteld wordt dit artikel 11 te wijzigen zodat deze externe accountant ook een aantekening in het register kan krijgen voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Daarmee wordt ook inzichtelijk welke accountantsorganisaties deze dienst willen aanbieden en hun organisatie daarvoor moeten hebben ingericht.

§ 3.2.6 Organisatie van het werk

Artikel 24 ter van de Auditrichtlijn bevat voorschriften over hoe de wettelijke controle wordt uitgevoerd. Dit artikel wordt door de richtlijn duurzaamheidsrapportering aangepast. Dit betreft ten eerste het voorschrift dat een voornaamste duurzaamheidsvennoot betrokken dient zijn bij het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering door een accountantsorganisatie. De Auditrichtlijn kent reeds vergelijkbare voorschriften voor de betrokkenheid van een voornaamste vennoot bij de wettelijke controle. Net zoals bij de voornaamste vennoot, wordt onder voornaamste duurzaamheidsvennoot in de Nederlandse con-

text een externe accountant in de zin van de Wta verstaan die verantwoordelijk is voor de uitvoering van het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering, en behoeft dit geen aparte implementatie in de Wta.

Verder dient de externe accountant voldoende tijd te besteden aan het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, in het cliëntdossier informatie op te nemen over de in rekening gebrachte honoraria voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering en voor elke assuranceopdracht van duurzaamheidsrapportering een assuredossier te maken. Indien de wettelijke controle en het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering door dezelfde externe accountant worden verricht, kan het assuredossier worden opgenomen in het auditdossier voor de wettelijke controle.

Vergelijkbare vereisten gelden ook voor de wettelijke controle door de externe accountant. Deze zijn in artikel 18 Wta gebracht onder het vereiste voor een accountsorganisatie om te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing en in artikel 21 Wta onder het vereiste van beheerste en integere bedrijfsvoering. Deze artikelen worden aangepast voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Indien een accountantsorganisatie ook dergelijke onderzoeken wil verrichten, moet deze ervoor zorgen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing ook specifiek is gemaakt voor dergelijke assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering, zodat er ook maatregelen en waarborgen binnen de organisatie zijn die ervoor zorgen dat de beoordeling van de duurzaamheidsinformatie op een vakbekwame wijze geschiedt.

§ 3.2.7 Honoraria voor audit en assurance-onderzoek

Artikel 25 van de Auditrichtlijn is dusdanig aangepast dat de norm dat de door ondernemingen te betalen honoraria voor het verrichten van wettelijke controles niet worden beïnvloed of bepaald door het feit dat aan deze ondernemingen nevendiensten worden verleend, noch dat de honoraria resultaatgebonden zijn, ook gaat gelden voor het verrichten van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Dit voorschrift is voor de wettelijke controle reeds geïmplementeerd in artikel 29 Bta op grond van artikel 19 Wta. Artikel 29 Bta zal worden aangepast zodat het ook betrekking heeft op de honoraria voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

§ 3.2.8 Beroepsethiek, onafhankelijkheid, objectiviteit, vertrouwelijkheid en beroepsgeheim

Het nieuwe artikel 25 ter van de Auditrichtlijn verklaart de artikelen 21 tot en met 24 bis van overeenkomstige toepassing op het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering.

Op grond van artikel 21 van de Auditrichtlijn dienen voor externe accountants en accountantsorganisaties beginselen van beroepsethiek te gelden en moeten zij een professioneel-kritische instelling hebben. Artikel 22 van de Auditrichtlijn gaat over de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie ten opzichte van de cliënt. Artikel 22 bis van de Auditrichtlijn geeft regels voor het dienstverband bij voormalige cliënten. Artikel 22 ter van de Auditrichtlijn gaat over de toets die voorafgaand aan een wettelijke controle moet worden gedaan om te beoordelen of de controle op een juiste en onafhankelijke wijze kan worden uitgevoerd.

Artikel 23 van de Auditrichtlijn gaat over de vertrouwelijkheid en het beroepsgeheim dat geldt ten aanzien van de informatie waartoe de externe accountant of de accountantsorganisatie toegang krijgt in het kader van de wettelijke controle.

Artikel 24 van de Auditrichtlijn gaat over de onafhankelijkheid van de externe accountant bij de wettelijke controle ten opzichte van de organisatie waar deze werkzaam is. Artikel 24 bis betreft eisen aan de interne organisatie bij een wettelijke controle zoals interne kwaliteitscontrolemechanismen.

Bovenstaande vereisten zijn voor de accountantsorganisaties uitgevoerd in afdeling 3.1 van de Wta. Artikel 18 Wta bepaalt dat de accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Artikelen 18a en 18b Wta zien op de uitbesteding van werkzaamheden en het passende beloningsbeleid van de accountantsorganisatie. Artikel 19 Wta ziet op de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie van de cliënt. Artikel 20 Wta betreft de vertrouwelijkheid van gegevens en artikel 21 de beheerste en integere bedrijfsuitoefening. Deze bepalingen zijn uitgewerkt in het Bta. De bepalingen zijn gericht op de accountantsorganisatie en zullen zover nodig worden aangepast om te verduidelijken dat zij ook gelden indien de accountantsorganisatie een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering verricht, of zullen worden gespecificeerd voor een dergelijk onderzoek.

In afdeling 3.2 van de Wta zijn bepalingen opgenomen over de externe accountant. In artikel 25, onderdeel b, Wta is een grondslag opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur regels te stellen over de vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling en integriteit van de externe accountant. Artikel 25a Wta betreft de onafhankelijkheid van de externe accountant en artikel 26 Wta de vertrouwelijkheid van gegevens. Ook deze bepalingen zijn uitgewerkt in het Bta. Artikel 29a Wta bepaalt dat een externe accountant ten minste één jaar na het beëindigen van zijn werkzaamheden bij de cliënt geen centrale leidinggevende functie mag aanvaarden. Ook deze bepalingen zullen zover nodig worden aangepast zodat zij naast naar de wettelijke controle verwijzen naar het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

§ 3.2.9 Verboden niet-controlediensten bij een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering bij een organisatie van openbaar belang

Een nieuw artikel 25 quater in de Auditrichtlijn bevat voorschriften over niet-controlediensten die een externe accountant of accountantsorganisatie niet mag verrichten indien deze een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uitvoert bij een oob. Het gaat om een oob in zin de zin van de Auditrichtlijn waarvoor aanvullende wettelijke waarborgen voor de kwaliteit van de accountantscontrole gelden.

Artikel 25 quater van de Auditrichtlijn sluit aan bij de regeling die is opgenomen in de Auditverordening. De Auditverordening geeft in aanvulling op de Auditrichtlijn specifieke regels voor wettelijke controles bij oob's. Artikel 5 van de Auditverordening bevat een lijst met verboden niet-controlediensten en geeft aan in welke periode het verbod van toepassing is. Op grond van de Auditverordening mogen lidstaten tevens andere diensten verbieden om de onafhankelijkheid van accountantsorganisaties verder te versterken. In Nederland geldt op basis van artikel 24b Wta een strikte scheiding tussen wettelijke controles en andere werkzaamheden. Er geldt een algemeen verbod op grond waarvan het verboden is om naast controlediensten andere werkzaamheden te verrichten voor de oob en bepaalde gelieerde entiteiten van de oob.

Artikel 25 quater van de Auditrichtlijn bepaalt dat bepaalde diensten ook niet verricht mogen worden naast het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Het gaat om de diensten die zijn opgenomen in artikel 5, eerste lid, punten b, c en e tot en met k, van de Auditverordening. Kortgezegd betreft het diensten ten aanzien van het beheer van de cliënt, boekhouding, interne con-

trole en risicobeheer, waarderingdiensten, bepaalde juridische diensten, diensten betreffende de interne controle, financiering en handel in aandelen alsmede bepaalde personeelsdiensten.

Het publiek belang is erbij gediend dat de verslaggeving van oob's met de hoogste mate van onafhankelijkheid wordt beoordeeld door externe accountants van accountantsorganisaties. Er wordt daarom voorgesteld om bij de implementatie van het verbod op niet-controlediensten bij assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering van oob's aan te sluiten bij de bestaande regeling in artikel 24b Wta over verboden niet-controlediensten bij wettelijke controles bij oob's. Artikel 52 van de Auditrichtlijn waaruit volgt dat lidstaten strengere voorschriften kunnen vaststellen dan beschreven in de Auditrichtlijn, biedt ruimte om nationaal aanvullende diensten te verbieden en daarmee aan te sluiten bij het Nederlandse beleid voor controles bij oob's.

Deze nieuwe regeling is relevant voor een accountantsorganisatie die niet tevens de wettelijke controle bij een oob verricht. Voor een accountantsorganisatie die ook de wettelijke controle van de oob verricht, geldt immers al het verbod om andere werkzaamheden te verrichten van artikel 24b Wta. Ook met deze regeling in het voorgestelde artikel 24e Wta wordt beoogd om de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de kwaliteit van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te bevorderen.

§ 3.2.10 Onregelmatigheden

Het nieuwe artikel 25 quinquies van de Auditrichtlijn verklaart artikel 7 van de Auditverordening van overeenkomstige toepassing op de externe accountant of accountantsorganisatie die een assurance-onderzoek verricht van de duurzaamheidsrapportering van een oob. Uit artikel 7 van de Auditverordening volgt dat een externe accountant of accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een oob bij een vermoeden van onregelmatigheden, waaronder fraude met betrekking tot de financiële overzichten van de gecontroleerde entiteit, dit meldt aan de gecontroleerde entiteit en verzoekt om maatregelen te nemen. Als de gecontroleerde entiteit niet tot onderzoek overgaat, meldt de accountant of accountantsorganisatie dit bij de bevoegde autoriteiten. Artikel 25 quinquies van de Auditrichtlijn zal wat betreft de externe accountant worden uitgevoerd in artikel 26 Wta. Voor accountantsorganisaties zal dit bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden uitgevoerd op basis van een grondslag in de nieuwe paragraaf 3.1.3a Wta over aanvullende voorschriften ten aanzien van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij organisaties van openbaar belang.

§ 3.2.11 Kwaliteitsborging

Op grond van artikel 29 van de Auditrichtlijn moeten lidstaten erop toezien dat externe accountants en accountantsorganisaties onder een kwaliteitsborgingsstelsel vallen. De Auditrichtlijn bepaalt aan welke criteria het stelsel moet voldoen en dat hierop kwaliteitsbeoordelingen worden uitgevoerd. Deze taak is op grond van artikel 48a Wta belegd bij de AFM. De AFM beoordeelt ten minste eenmaal in de zes jaar op basis van een risicoanalyse of een accountantsorganisatie aan de relevante wetgeving voldoet. Bij een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een oob is dat ten minste eenmaal in de drie jaar. De richtlijn duurzaamheidsrapportering zorgt ervoor dat de kwaliteitsbeoordeling ook geldt voor het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering en dat de personen die de beoordelingen verrichten daarvoor ook over de benodigde beroepskwalificaties, relevante beroepservaring en relevante kennis beschikken.

Hierbij kunnen lidstaten een overgangsregeling treffen waardoor het vereiste omtrent relevante ervaring op het gebied van duurzaamheidsrapportering voor de personen die de kwaliteitsbeoordelingen verrichten, pas geldt na 31 december 2025 (artikel 29, tweede lid bis (nieuw) Auditrichtlijn). Van deze lidstaatoptie zal gebruik worden gemaakt, zie hiervoor de toelichting op de wijziging van artikel 49a Wta.

De kwaliteitsbeoordeling moet plaatsvinden op basis van een toetsing van een selectie van assuredossiers. Artikel 48a Wta wordt hiermee in overeenstemming gebracht. Dat de kwaliteitsbeoordeling een evaluatie omvat die ook ziet op de naleving van assurancestandaarden en de in rekening gebrachte honoraria voor de assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportering (aanpassing van artikel 29, eerste lid, onder f van de Auditrichtlijn), zal reeds uit het eerste lid van artikel 48a Wta volgen, waarin is opgenomen dat wordt beoordeeld of door een accountantsorganisatie is voldaan aan het bij of krachtens de Wta en de Auditverordening bepaalde. Ook het bepaalde dat de kwaliteitsbeoordelingen ten aanzien van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering net zoals bij de wettelijke controles ten minste om de zes jaar plaatsvinden (aanpassing van artikel 29, eerste lid, onder h) volgt reeds uit artikel 48a.

§ 3.2.12 Handhaving en tuchtrecht

De richtlijn duurzaamheidsrapportering wijzigt hoofdstuk VII van de Auditrichtlijn over onderzoek en sancties. Uit de aanpassing van de artikelen 30 en 30 bis van de Auditrichtlijn volgt dat er ook effectieve handhavingsregelingen moeten zijn ten aanzien van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering en dat er sancties kunnen worden opgelegd indien deze onderzoeken niet volgens de voorschriften zijn uitgevoerd. In paragraaf 5.2 Wta zijn de handhavingsbevoegdheden van de AFM opgenomen. Omdat de AFM kan optreden bij overtreding van hetgeen bij of krachtens de Wta is bepaald, zal dat ook het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering betreffen. Zie in dit kader ook de voorgestelde wijziging van artikel 19a Wta. In paragraaf 3.2.5 is beschreven dat een externe accountant op voordracht van de accountantsorganisatie een aantekening in het AFM-register kan krijgen voor het uitvoeren van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Door de voordracht van externe accountants voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering krijgt de AFM inzicht in welke accountantsorganisaties de desbetreffende dienst willen aanbieden en daarvoor hun organisatie moeten hebben ingericht. De AFM kan daardoor ook toezicht houden op de naleving van voorschriften die gelden voor deze dienstverlening. Aan de artikelen 53 en 54 Wta zullen artikelen met betrekking tot het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering worden toegevoegd zodat de AFM die voorschriften ook kan handhaven met een last onder dwangsom of een bestuurlijke boete.

Op het handelen van accountants is tuchtrecht van toepassing. In de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) zijn de procedures neergelegd, naast tuchtrechtelijke maatregelen die kunnen worden opgelegd en bepalingen over de tenuitvoerlegging van uitspraken van de Accountantskamer of het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb).

De Wtra sluit aan bij handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wab en de Wta (en de Auditverordening) bepaalde. Daaronder zal ook assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering gaan vallen, waarop de regels voor tuchtrechtspraak ook van toepassing zullen zijn. Voorgesteld wordt om de Accountantskamer ook de bevoegdheid te geven om de aantekening van de bevoegdheid van een accountant om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering (tijdelijk) door te halen.

§ 3.2.13 Regelingen tussen de lidstaten met betrekking tot het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering

In de artikelen 34 en 36 van de Auditrichtlijn zijn regels opgenomen over de wederzijdse erkenning tussen lidstaten van wettelijke regelingen voor auditors en auditkantoren en samenwerking tussen nationale bevoegde autoriteiten. Deze artikelen worden van overeenkomstige toepassing verklaard voor assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Afdeling 5c.1 Wta over samenwerking met toezichthoudende instanties van andere lidstaten zal ook betrekking hebben op de taak van de AFM met betrekking tot het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

§ 3.3 Wijziging Transparantierichtlijn

Artikel 2 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering wijzigt de Transparantierichtlijn. De Transparantierichtlijn stelt transparantievereisten aan de verslaggeving door uitgevende instellingen waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt. Hiermee wordt de informatieverstrekking ten behoeve van beleggers verbeterd. Zo moeten uitgevende instellingen binnen vier maanden na afloop van hun boekjaar hun jaarlijkse financiële verslaggeving, bestaande uit de jaarrekening, het bestuursverslag en verklaringen van de uitgevende instelling over deze stukken, algemeen verkrijgbaar stellen. Op grond van de richtlijn duurzaamheidsrapportering dient de verklaring over de verslaggeving voortaan ook te zien op de duurzaamheidsrapportering. Ook zal de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering algemeen verkrijgbaar worden gesteld. Deze wijziging van de artikelen 2 en 4 van de Transparantierichtlijn leidt tot aanpassing van de Wft in artikel I van het wetsvoorstel.

De richtlijn duurzaamheidsrapportering wijzigt ook artikel 23, vierde lid, van de Transparantierichtlijn. Op grond van dit artikel kan de Europese Commissie reeds besluiten nemen over de gelijkwaardigheid van jaarrekeningstandaarden die worden gehanteerd door uitgevende instellingen van derde landen. De richtlijn duurzaamheidsrapportering voegt hieraan toe dat de Europese Commissie ook kan besluiten over de gelijkwaardigheid van duurzaamheidsrapporteringstandaarden en specificeert de criteria die de Europese Commissie daarbij moet hanteren.³⁰ Artikel 5:25v Wft wordt in verband hiermee aangepast.

Ten slotte wordt een nieuw artikel 28 quinquies in de Transparantierichtlijn ingevoegd. Dit betreft een bevoegdheid van de *European Securities and Markets Authority* (ESMA) om richtsnoeren uit te vaardigen voor het toezicht op duurzaamheidsrapportering door de nationale autoriteiten. Deze bepaling leent zich niet voor omzetting.

§ 3.4 Wijziging Auditverordening

Artikel 4 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering wijzigt de Auditverordening. De Auditverordening richt zich specifiek op wettelijke controles van oob's.³¹ De richtlijn duurzaamheidsrapportering wijzigt onderdelen van artikelen 4 en 5 van de Auditverordening, betreffende de limiet voor vergoedingen die een accountantsorganisatie voor niet-controlediensten bij oob's mag vragen, respectievelijk de lijst van verboden niet-controlediensten naast de wettelijke controle bij een oob. Omdat zoals hierboven beschreven op grond van artikel 24b Wta in Nederland een geheel verbod geldt voor het verrichten van andere werkzaamheden voor een oob naast controlediensten en ook een verbod wordt

³⁰ Zie ook overweging 24 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

³¹ Vergelijk ook Kamerstukken II 2015/16, 34469, nr. 3, p. 8 e.v.

voorgesteld voor het verrichten van andere diensten naast het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, zijn deze wijzigingen voor de Nederlandse context niet relevant.³²

§ 3.5 Verhouding tot de Taxonomieverordening

De richtlijn duurzaamheidsrapportering heeft ook effect op het toepassingsbereik van de verplichtingen die reeds bestaan op grond van de Taxonomieverordening.³³ In deze verordening zijn de criteria vastgesteld om uit te maken of een economische activiteit als ecologisch duurzaam kan worden aangemerkt, met het oog op het bepalen van de mate waarin een belegging ecologisch duurzaam is. Ook kent de verordening een rapporteringverplichting waarbij wordt aangesloten bij de Jaarrekeningrichtlijn. Uit artikel 8 van de verordening volgt dat ondernemingen die op grond van artikel 19 bis en artikel 29 bis van de Jaarrekeningrichtlijn verplicht zijn om duurzaamheidsinformatie openbaar te maken, in die rapportage ook informatie moeten opnemen over hoe en in welke mate de activiteiten van de onderneming verband houden met economische activiteiten die als ecologisch duurzaam kunnen worden aangemerkt als bedoeld in die verordening.³⁴ Op grond van het vierde lid van artikel 8 van de verordening zijn in een gedelegeerde verordening voorschriften vastgesteld wat betreft de inhoud en presentatie van de informatie die op basis van de verordening moet worden verstrekt.³⁵

De ondernemingen die door de richtlijn duurzaamheidsrapportering aan het toepassingsbereik van de rapporteringsverplichting in de Jaarrekeningrichtlijn worden toegevoegd, zullen dus ook aan de verplichtingen op basis van artikel 8 van de verordening moeten voldoen. Zie paragraaf 2 voor een beschrijving van de uitbreiding van het toepassingsbereik.

§ 4. Effecten bedrijfsleven; regeldrukkosten

In deze paragraaf worden de regeldrukkosten voor het bedrijfsleven, i.c. de accountantsorganisaties, beschreven als gevolg van dit wetsvoorstel. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat aan de regeldruk voor rapporterende ondernemingen aandacht wordt besteed in de toelichting op het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Voor de berekening van deze gevolgen is aangesloten bij het Handboek Meting Regeldrukkosten.³⁶ Voor de berekening van de nalevingskosten is gebruik gemaakt van de handleiding Meten inhoudelijke nalevingskosten bestaande regelgeving.

Een aantal factoren compliceert de berekening van de regeldrukkosten. Zo verschilt het bijvoorbeeld per accountantsorganisatie of deze ook duurzaamheidsrapportering zal beoordelen en hoeveel medewerkers de organisatie in dienst heeft. Hierdoor kunnen de gemiddelde geschatte regeldrukkosten afwijken van de kosten die drukken op een individuele accountantsorganisatie.

³² Kamerstukken II 2015/16, 34469, nr. 3, p. 9-10.

³³ Verordening (EU) nr. 2020/852: Verordening (EU) nr. 2020/852 van het Europees Parlement en de Raad van 18 juni 2020 betreffende de totstandbrenging van een kader ter bevordering van duurzame beleggingen en tot wijziging van Verordening (EU) nr. 2019/2088 (PbEU 2020, L 198).

³⁴ In artikel 27 van Verordening (EU) nr. 2020/852 is opgenomen met ingang van wanneer artikel 8, leden 1, 2, en 3 van toepassing zijn met betrekking tot bepaalde in artikel 9 van die verordening opgenomen milieudoelstellingen.

³⁵ Gedelegeerde Verordening (EU) 2021/2178 van de Commissie van 6 juli 2021 (PbEU 2021, L 443).

³⁶ https://www.kcbr.nl/sites/default/files/handboek_meting_regeldrukkosten_v_1-1-2018.pdf.

Uitgangspunt bij de implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering is om de lasten zo beperkt mogelijk te houden. De richtlijn zorgt er echter voor dat een groot aantal normen voor de controle van financiële verslaggeving wordt uitgebreid naar het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. In die zin is er (op een aantal keuzemogelijkheden voor lidstaten na) weinig ruimte voor alternatieven.

De implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering zal leiden tot initiële lasten en structurele effecten voor het bedrijfsleven. Het gaat hierbij om de kosten die samenhangen met de aanpassing van de bedrijfsvoering opdat de normen van deze richtlijn worden nageleefd. Daarbij geldt wel dat een groot deel van de geregelde onderwerpen in de praktijk al onderdeel vormen van de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties (op grond van bestaande wettelijke eisen of als gevolg van de door de NBA vastgestelde beroepsreglementering). De eisen in artikel 29 (kwaliteitsborgingsstelsel ook voor assurance-onderzoek duurzaamheidsrapportering) van de richtlijn zijn bijvoorbeeld slechts gedeeltelijk aanvullend ten opzichte van de bestaande eisen en de bestaande beroepsreglementering en zullen derhalve naar verwachting slechts leiden tot geringe aanvullende kosten. Verondersteld mag immers worden dat deze normen grotendeels worden toegepast in de bestaande bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Daarnaast zullen eisen worden uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur. Dit zal gebeuren door wijziging van het Bta. Indien de uitwerking van specifieke verplichtingen leidt tot kosten, zal dit bij de wijziging van dit besluit in kaart worden gebracht. De overige initiële en structurele effecten voor accountantsorganisaties zijn hierna afzonderlijk weergegeven.

Initiële effecten accountants(organisaties)

De richtlijn duurzaamheidsrapportering legt regels op voor accountants en accountantsorganisaties die assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering willen verrichten. Accountants moeten in dat geval beschikken over de noodzakelijke theoretische kennis van vakgebieden die voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportage van belang zijn, en in staat zijn deze kennis in de praktijk toe te passen. Reeds erkende accountants dienen via permanente educatie de nodige kennis te verwerven op het gebied van duurzaamheidsrapportering en assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportage. In Nederland zijn ongeveer 21.000 registeraccountants en Accountant-Administratieconsulenten met certificeringsbevoegdheid geregistreerd, waarvan zich naar verwachting een kwart via permanente scholing zal moeten bekwamen om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten. Gemiddeld gaat het om zestig uur per accountant met een kostprijs van 60 euro per uur, oftewel $21.000 * 25\% * 60 * 60 = 18,9$ miljoen euro.

Structurele effecten accountants(organisaties)

De opleidingseisen zullen naar verwachting niet leiden tot structurele effecten voor accountants en accountantsorganisaties die ook assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen gaan verrichten. Zo wordt de praktijkopleiding niet verlengd, maar zullen accountants die deze onderzoeken willen gaan verrichten wel ten minste acht maanden van hun opleiding moeten besteden aan assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

§ 5. Uitvoeringskosten

De implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering leidt tot initiële en structurele uitvoeringskosten bij de NBA en de CEA. Deze worden hieronder kort toegelicht. Verder wordt verwezen naar paragraaf 7 over de uitvoerings- en handhavingstoetsen.

De kosten van de NBA en de CEA worden door de sector gedragen. In de Wab is opgenomen dat de beroepsorganisatie alle kosten draagt die uit de uitvoering van de wet voortvloeien en van haar leden bijdragen kan heffen. Ten aanzien van de CEA bepaalt de Wab dat deze commissie jaarlijks de kosten van de werkzaamheden die zij verricht in verband met de uitoefening van haar taak op grond van deze wet in rekening brengt bij de beroepsorganisatie, voor zover deze kosten niet ten laste komen van de Rijksbegroting.³⁷

Initiële uitvoeringskosten

De NBA zal naar aanleiding van de richtlijn duurzaamheidsrapportering de regelgeving moeten aanpassen zodat de beroepsregelgeving in lijn is met de richtlijn. Daarnaast zal de NBA bezien of de eigen assurance standaard 3810N voor assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving aanpassing behoeft. Verder zal de NBA de permanente educatie alsmede de praktijkopleiding moeten aanpassen conform de richtlijn. Ook dient de inrichting van het accountantsregister aangepast te worden.

De CEA is verantwoordelijk voor de opleidingseisen voor accountants. De CEA zal naar aanleiding van de additionele opleidingseisen die de richtlijn stelt nieuwe eindtermen opstellen. De CEA schat in dat ter implementatie van de CSRD initieel 0,55 extra fte nodig is.

Structurele uitvoeringskosten

De CEA zal doorlopend toezicht houden op de juiste implementatie van de eindtermen inzake duurzaamheid door de opleidingsinstituten. De CEA verwacht hiervoor circa 1 extra fte nodig te hebben.

§ 6. Toezichtkosten

De implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering zal extra kosten met zich meebrengen voor de AFM om adequaat toezicht op basis van de Wta te kunnen houden. De AFM zal ook toezicht gaan houden op de toepassing van de vereisten voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering door accountantsorganisaties. Deze taak zal leiden tot een significante uitbreiding van de door de AFM te onderzoeken dossiers bij accountantsorganisaties. Tevens zal de AFM de kwaliteit van accountantsorganisaties (die naast wettelijke controles ook assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uitvoeren) op meer aspecten moeten onderzoeken en toetsen. De kosten van de AFM voor de uitvoering van haar taken worden op grond van de Wet bestoelgeving financieel toezicht 2019 gedragen door de sector.

De AFM heeft in de uitvoeringstoets een inschatting opgenomen voor de bestoelgeving. De AFM stelt dat zij in totaal 12 fte extra nodig heeft in 2024. Dit loopt in de jaren na inwerkingtreding van de CSRD op tot 21 fte omdat de reikwijdte trapsgewijs wordt vergroot. Deze capaciteitsinschatting geldt voor de verschillende toezichtterreinen die worden geraakt door de richtlijn duurzaamheidsrapportering. Dit betreft het toezicht op de duurzaamheidsrapportering van uitgevende instellingen zelf, het toezicht op accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verrichten, het toezicht op prospectussen van beoogde uitgevende instellingen waarin ook duurzaamheidsinformatie moet worden opgenomen, marktmisbruiktoezicht waarvoor ook duurzaamheidsinformatie als voorwetenschap kan kwalificeren, alsmede toezicht op de deponering van verslaggeving met daarin duurzaamheidsrapportering van uitgevende instellingen.

³⁷ Zie de artikelen 26, 31 en 53 Wab.

Het handelen van een accountant in het kader van het verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering komt onder het tuchtrecht voor accountants te vallen (vgl. paragraaf 3.2.12). Dit kan leiden tot een toename van klachten die op grond van de Wtra in eerste aanleg bij de Accountantskamer en in hoger beroep bij het CBb aanhangig worden gemaakt.

Uit het jaarverslag over 2022 van de Accountantskamer³⁸ blijkt dat er in dat jaar 139 zaken bij haar aanhangig zijn gemaakt. In 2022 zijn 86 zaken behandeld, waarvan 84 klachten tegen accountants. Van die klachten betroffen 12 de (wettelijke) controle en 33 permanente educatie-verplichtingen. In 2022 is in 33 zaken hoger beroep bij het CBb ingesteld. Het CBb heeft in dat jaar 32 uitspraken gedaan.

Door ondernemingen zal voor het eerst over boekjaar 2024 een duurzaamheidsrapportering moeten worden opgesteld. In 2025 worden dan de eerste assuranceverklaringen over duurzaamheidsrapporteringen afgegeven. Eventuele klachten daarover kunnen dan in de loop van 2025 of in 2026 bij de Accountantskamer worden ingediend.

Of de nieuwe wettelijke taak van de accountant tot meer klachten bij de Accountantskamer en het CBb zal leiden, kan op voorhand niet goed worden ingeschat. Gelet op het aantal zaken dat nu aanhangig wordt gemaakt bij de Accountantskamer en de ervaring die moet worden opgedaan met de nieuwe verslaggevingsvoorschriften en de beoordeling daarvan door de accountant, zal de extra instroom aan klachten de eerste jaren naar verwachting beperkt zijn.

§ 7. Uitvoerings- en handhavingstoets

Een concept van dit voorstel is in het kader van een uitvoerings- en handhavingstoets voorgelegd aan de AFM, de NBA en de CEA.

De AFM houdt toezicht op accountantsorganisaties op basis van de Wta. Het toezicht van de AFM gaat ook zien op de vereisten voor accountantsorganisaties indien zij assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verrichten. Ook houdt de AFM toezicht op transparantieverplichtingen voor uitgevende instellingen op basis van de Wft. Deze transparantieverplichtingen worden door de richtlijn uitgebreid. Daarnaast heeft de AFM op basis van de Wet toezicht financiële verslaggeving (Wtfov) bevoegdheden ten aanzien van de toepassing van verslaggevingsvoorschriften door uitgevende instellingen, zoals vragen om (openbare) verduidelijking van de toepassing van de voorschriften. De AFM kan bij tekortkomingen in de rapporteringverplichtingen een procedure bij de Ondernemingskamer van het gerechtshof Amsterdam entameren (artikelen 2:447 en 2:449-451 BW).

In de reactie op het voorgelegde concept van dit voorstel schrijft de AFM dat zij haar taak wat betreft het toezicht op accountantsorganisaties slechts op ondoelmatige wijze zou kunnen uitvoeren, omdat onduidelijkheid bestaat over in welke gevallen accountantsorganisaties aan de vereisten ten aanzien van duurzaamheidsassurance dienen te voldoen. De AFM pleit voor een aanmelding of een registratie bij de AFM van deze accountantsorganisaties. Aan dit verzoek is tegemoetgekomen door aanpassing van artikel 11 Wta.

Ten aanzien van het prospectustoezicht, marktmisbruikttoezicht en het deponeeringstoezicht, die impliciet geraakt worden door de uitbreiding van de duurzaamheidsrapporteringverplichtingen voor uitgevende instellingen, acht de AFM het wetsvoorstel voldoende uitvoerbaar.

³⁸ <https://accountantskamer.nl/jaarverslag-2022/cijfers/>

De AFM meent dat het geconsulteerde wetsvoorstel slechts beperkt uitvoerbaar is voor wat betreft het toezicht op de duurzaamheidsrapportering van uitgevende instellingen op basis van de Wtffv. De AFM herhaalt hierbij haar wens om de civielrechtelijke basis van het verslaggevingstoezicht te wijzigen in een bestuursrechtelijke basis, zoals beschreven in haar wetgevingsbrief 2023.³⁹ De AFM schrijft behoefte te hebben aan toezichtsbevoegdheden die doorgaans worden geassocieerd met bestuursrechtelijk toezicht om effectief en efficiënt toezicht op deze duurzaamheidsrapportering met meer diepgang en omvang te kunnen uitvoeren. De AFM verzoekt om haar tenminste de bevoegdheid te geven om van eenieder informatie te vorderen om de juistheid en volledigheid van duurzaamheidsrapportering te kunnen beoordelen, indien het niet mogelijk is om voorgenoemde bestuursrechtelijke bevoegdheden te regelen met dit wetsvoorstel.

Zoals in de reactie op deze wetgevingswens is beschreven, vereist het aan de AFM toekennen van bestuursrechtelijke bevoegdheden, door de civielrechtelijke basis van het verslaggevingstoezicht op grond van de Wtffv te wijzigen naar een bestuursrechtelijke basis, een fundamentele (stelsel)wijziging van het toezicht op de (niet-)financiële verslaggeving. Dat vergt een zorgvuldig proces, waaronder overleg met belanghebbenden en het ministerie van Justitie en Veiligheid. Het past daarom niet om bij de implementatie van de richtlijn dergelijke fundamentele aanpassingen te verrichten aan het toezicht. Dat is voor de implementatie van de richtlijn ook niet nodig. De richtlijn zal voor wat betreft het toezicht door de AFM worden geïmplementeerd langs de lijnen van de bestaande systematiek ten aanzien van de handhaving van de inrichting van de verslaggevingsverplichtingen. Wel wordt een traject gestart om te bezien of een (stelsel)wijziging van het toezicht op de Wtffv nodig of wenselijk is en zo ja, hoe deze wijziging gerealiseerd kan worden. Daarbij zal ook worden gekeken of de informatiepositie van de AFM kan worden versterkt.

Verder vraagt de AFM in de uitvoeringstoets om aan artikel 2 Wtffv, waarin de wetgeving is opgenomen waaraan zij het verslaggevingstoezicht kan toetsen, artikelen 29 ter en 40 ter van de Jaarrekeningrichtlijn toe te voegen. Deze artikelen verwijzen naar de door de Europese Commissie vast te stellen duurzaamheidsrapporteringsstandaarden. Naar deze standaarden wordt verwezen in het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Zij gaan daardoor deel uitmaken van de inrichtingsvoorschriften voor het bestuursverslag op basis van Titel 9 van Boek 2 BW en vallen daarmee dus al onder artikel 2 Wtffv. Aanpassing van artikel 2 Wtffv is derhalve niet nodig. De memorie van toelichting is op dit punt verduidelijkt.

De AFM brengt ook een punt onder de aandacht dat niet ziet op de uitvoerbaarheid, maar op het aantal instellingen dat onder AFM-toezicht valt. De AFM vraagt om artikel 5:25v Wft aan te passen omdat zij van mening is dat dat nodig is om de duurzaamheidsrapporteringsverplichting ook te laten gelden voor uitgevende instellingen met zetel in een derde land waarvan de verslaggevingsvoorschriften door een besluit van de Europese Commissie equivalent zijn verklaard. Artikel 5:25v Wft is aangepast om te verduidelijken dat uitgevende instellingen uit derde landen hun verslaggeving kunnen opmaken conform de voorschriften in dat derde land indien zowel de jaarrekeningstandaarden als de duurzaamheidsstandaarden door de Europese Commissie als equivalent zijn aangemerkt.

De AFM geeft in de uitvoeringstoets aan in 2024 kosten te maken voor (de

³⁹ Zie Kamerstukken II 2022/23, 32545, nr. 189, voor zowel de wetgevingsbrief van de AFM als de reactie daarop van de minister van Financiën.

voorbereidingen op) het toezicht op de richtlijn duurzaamheidsrapportering. In verband daarmee en met andere nieuwe taken voor de AFM is het kostenkader voor 2024 opgehoogd.⁴⁰ De aanvullende capaciteit die de AFM na 2024 nodig acht voor de uitbreiding van haar toezichttaken wordt meegenomen in het nieuwe kostenkader van de AFM voor de periode 2025-2028. De AFM is bij het opstellen van haar begroting gebonden aan het kostenkader.

De NBA is op grond van de Wet op het accountantsberoep verantwoordelijk voor het bevorderen van de goede beroepsuitoefening van accountants. Zij stelt gedrags- en beroepsregels vast, ziet toe op de permanente educatie en houdt het accountantsregister. De regels omtrent deze onderwerpen worden aangepast ter implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

De NBA schrijft in de uitvoeringstoets dat zij bij het aanpassen van de beroepsreglementering in beginsel geen uitvoeringsproblemen verwacht. De NBA merkt daarbij wel op dat het analyseren van de noodzakelijke wijzigingen en het proces van goedkeuring daarvan zorgvuldig moet plaatsvinden en veel tijd vergt. De NBA onderstreept daarvoor het belang van het tijdig gereed zijn van de implementatiewetgeving.

De NBA schat in dat de reeds voorgeschreven Standaard 3810N over assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving als Nader Voorschrift aan haar leden voorgeschreven in belangrijke mate al invulling geeft aan de eisen gesteld aan de assurance zoals opgenomen in het wetsvoorstel. De NBA zal dit nader analyseren en eventuele aanpassingen voorbereiden.

De NBA voorziet geen problemen met de uitvoerbaarheid van het aanpassen van het accountantsregister en de nieuwe eisen aan permanente educatie en de opleiding. De NBA voorziet wel dat de (tijds) implementatie van deze aangepaste eisen van de NBA en CEA voor de betrokkenen zoals opleidingsinstellingen, stagebureaus, accountantsorganisaties en accountants en studenten uitdagingen met zich mee kunnen brengen. Daarnaast merkt de NBA op dat bij implementatie van de nieuwe eisen, er nog tal van praktische vragen zullen ontstaan.

De CEA is verantwoordelijk voor het vaststellen van de eindtermen, dat wil zeggen de opleidingseisen voor zowel de theoretische opleiding als de praktijkopleiding tot accountant. De richtlijn duurzaamheidsrapportering stelt vereisten aan de opleiding voor het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

De CEA licht in de uitvoeringstoets toe dat zij de theoretische eindtermen voor duurzaamheidsassurance als integraal onderdeel aan de opleiding zal toevoegen omdat zij dit tot de basiskennis van elke accountant vindt behoren. De CEA signaleert dat met het toevoegen van eindtermen gericht op de CSRD-wetgeving in de theorieopleiding en het volgen van een praktijkopleiding de studeerbaarheid van de accountantsopleiding verder onder druk komt te staan. De CEA voorziet verder dat de gemiddelde doorlooptijd van de praktijkopleiding zal toenemen indien er gekozen wordt om tijdens de praktijkopleiding het traject van acht maanden voor assurance op duurzaamheidsinformatie te doorlopen. De CEA voorziet dat studenten vanwege de studeerbaarheid eerst de praktijkopleiding zullen volgen, gericht op het verkrijgen van praktijkervaring ter verkrijging van de accountantstitel (RA of AA) gericht op de wettelijke controle van financiële verantwoordingen. Aansluitend zullen zij de aanvullende praktijkopleiding volgen die vereist is voor de aanvullende aantekening op grond waarvan ac-

⁴⁰ 'Aanpassing kostenkader AFM 2024', brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer van 18 december 2023, Kamerstukken II 2023/34, 32545, nr. 197.

countants assurance mogen verstrekken bij wettelijk verplichte duurzaamheidsverslagen. Naar aanleiding van het verzoek van de CEA hiertoe is in de memoerie van toelichting verduidelijkt dat op grond van artikel 47 Wab kan worden gekozen om de opleiding met betrekking tot duurzaamheid tijdens de praktijkopleiding direct te volgen of pas na het verkrijgen van de accountantstitel.

De CEA wijst er op dat studenten die vanaf 2023 zijn gestart met de praktijkopleiding en na 1 januari 2026 afstuderen, niet onder de overgangsregeling vallen. De CEA heeft voorbereidingen getroffen zodat duidelijk is aan welke eindtermen zij moeten voldoen. Wel is verdere uitwerking en detaillering nodig. De CEA geeft daarbij aan dat tijdige implementatie hiervan mogelijkserwijs in gevaar kan komen.

De CEA verwacht voldoende middelen te hebben voor de benodigde aanpassing van de eindtermen. Ze verwacht wel dat het toezicht op de aangepaste eindtermen op de aangewezen onderwijsinstellingen en de praktijkopleidingen extra activiteiten van de CEA vraagt. De CEA schat in dat ter implementatie van de CSRD initieel 0,55 extra fte en daarna voor toezicht structureel 1,0 fte extra nodig is.

§ 8. Advies en consultatie

§ 8.1 Toetsing Adviescollege toetsing regeldruk

Een concept van dit voorstel is voor advies voorgelegd aan het Adviescollege toetsing regeldruk (ATR). Het college adviseert om het voorstel niet in te dienen, tenzij met de adviespunten rekening is gehouden. Het betreft de volgende adviezen en observaties.

Het ATR adviseert om inzichtelijk te maken welk effect wordt verwacht van de verplichte duurzaamheidsrapportages op duurzaamheidsprestaties en dit effect te zijner tijd te evalueren in internationaal perspectief.

Naar aanleiding van dit advies zijn het doel van de richtlijn en de verwachte effecten in paragraaf 2 van de toelichting nader beschreven. Hierbij wordt ook opgemerkt dat bij het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, waarin de rapportageverplichting wordt opgenomen, nader is ingegaan op het doel van de richtlijn. Daarbij wordt ook aandacht besteed aan de beleidsalternatieven die de Europese Commissie in haar Impact Assessment heeft onderzocht.⁴¹ Omdat de Europese Commissie verplicht is om de richtlijn iedere drie jaar te evalueren, waarbij ook moet worden gekeken naar de verwezenlijking van de doelstellingen van de richtlijn, lijkt een nationale evaluatie niet opportuun.

Het ATR heeft gekeken naar het gebruik van de lidstaatopties wat betreft het combineren van de praktijkopleiding en de theoretische opleiding tot accountant (vgl. paragraaf 3.2.3) alsmede de mogelijkheid om een overgangsregeling te treffen voor de AFM in het kader van de kwaliteitsbeoordelingen (vgl. artikel 49a en 86b Wta), en ziet geen aanvullende mogelijkheden die minder belastend zijn.

Het college spreekt zijn zorg uit over de regeldruk voor MKB-bedrijven als gevolg van de informatiebehoefte van rapportageplichtige grote ondernemingen. Het ATR adviseert om niet-rapportageplichtige bedrijven in staat te stellen om verzoeken om informatie voor duurzaamheidsrapportering globaal, per sector of met een schatting in formats te kunnen beantwoorden. In de toelichting op het Implementatiebesluit wordt aandacht besteed aan de lasten voor de waardeketen en aan de stimulatie en ondersteuning van sectorale samenwerking.

⁴¹ <https://www.internetconsultatie.nl/duurzaamheidsrapportage/b1>

Het ATR adviseert om de gevolgen voor de regeldruk in beeld te brengen conform de Rijksbrede methodiek en om de gevolgen voor de regeldruk van de nog te stellen inhoudelijke rapportageverplichtingen bij de hierna volgende AmvB in beeld te brengen en aan het college voor advies voor te leggen. Naar aanleiding van het advies van de ATR is de regeldruk paragraaf aangepast. Het implementatiebesluit met de rapportageverplichting is door het ministerie van Justitie en Veiligheid voor advies aan het ATR voorgelegd. Daarover heeft het ATR apart advies uitgebracht. Dat advies is behandeld in de toelichting bij dat besluit.

§ 8.2 Advies Raad voor de rechtspraak

Aan de Raad voor de rechtspraak is verzocht om advies uit te brengen over het conceptwetsvoorstel ter implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering wat betreft de mogelijke gevolgen voor het CbB als Hogerberoepsinstantie voor uitspraken van de accountantskamer.

Het wetsvoorstel geeft de Raad voor de rechtspraak geen aanleiding tot het maken van inhoudelijke opmerkingen.⁴² De Raad benoemt dat de voorgestelde regelgeving gevolgen heeft voor de werklust van het CbB. Omdat die gevolgen op voorhand niet bijzonder groot lijken verwacht de Raad dat de werklustgevolgen in financiële zin niet substantieel zullen zijn.

§ 8.3 Openbare consultatie

Het wetsvoorstel is van 17 juli 2023 tot en met 10 september 2023 openbaar geconsulteerd.⁴³ In de consultatie is gevraagd naar een reactie op het voorstel in zijn geheel en is specifiek gevraagd naar het gebruik van de lidstaatopties die toestaan dat een ander de duurzaamheidsrapportering van de rapporterende onderneming onderzoekt dan de externe accountant van de accountantsorganisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening van die onderneming verricht.

Op de consultatie zijn 32 openbare reacties gekomen. Deze reacties zijn afkomstig van Bluelakes.nl, NBA, SCCM, TIC Council Brussel, NVCI, AFM, Eumedion, Ernst & Young Accountants LLP (verder EY), BDO, SRA, NVB, BSI Group, Baker Tilly, VEUO, Raad voor de Jaarverslaggeving, KPMG, Dufas, Dekra, Flynth, Deloitte, Trust International Auditors & Consultants, Kiwa Nederland, Gecombineerde Commissie Venootschapsrecht, SKAO, Bureau Veritas, PwC, De Brauw Blackstone Westbroek, Grant Thornton, Pensioenfederatie, Stichting Duurzaam Verantwoord/MVO Prestatieladder en VNO-NW en MKB-Nederland.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de consultatiereacties. Naar aanleiding van deze reacties zijn de wetstekst en de memorie van toelichting op verscheidene punten aangepast. In het navolgende zullen de ontvangen reacties per thema worden beschreven. Reacties die betrekking hebben op de verplichting om over duurzaamheidskwesities te rapporteren, zoals het toepassingsbereik van deze verplichting, zijn betrokken bij het implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

8.3.1 Integrale benadering richtlijnimplementatie

Verskillende respondenten hebben benadrukt dat de richtlijn duurzaamheidsrapportering een grote impact zal hebben op de gehele verslaggevings- en controleketen. Er zijn zorgen of de betrokken partijen voldoende voorbereid zijn op

⁴² Advies van de Raad voor de rechtspraak inzake het wetsvoorstel implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering, [2024-06-advies-implementatie-richtlijn-duurzaamheidsrapportering.pdf](https://www.internetconsultatie.nl/2024-06-advies-implementatie-richtlijn-duurzaamheidsrapportering.pdf) ([rechtspraak.nl](https://www.internetconsultatie.nl/rechtspraak.nl))

⁴³ <https://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetduurzaamheidsrapportering/b1>

de nieuwe verplichtingen en er wordt opgeroepen om ondernemingen te ondersteunen bij het implementeren van duurzaamheidsrapportering. Ook is in dit kader opgemerkt dat de richtlijn met het wetsvoorstel slechts deels wordt geïmplementeerd en is ervoor gepleit om verschillende zaken zoals aan welke partijen de opdracht tot onderzoek van de duurzaamheidsrapportering mag worden verleend, op wetsniveau te regelen. Er is ook op gewezen dat in de consultatieversie van het wetsvoorstel is opgenomen dat het gebruik van de lidstaattopties die het mogelijk maken dat een ander de duurzaamheidsinformatie beoordeelt dan de externe accountant die de wettelijke controle verricht, nog verder wordt verkend. Dit alles zou een goede beoordeling van de implementatie bemoeilijken.

De richtlijn duurzaamheidsrapportering wordt inderdaad met verschillende wetgevingsinstrumenten geïmplementeerd. Dat komt doordat de richtlijn zowel de inhoudelijke verslaggevingsvoorschriften wijzigt als de regels voor de accountants(organisaties) die deze informatie beoordelen. Deze onderwerpen zijn in de Nederlandse regelgeving reeds geregeld op wetsniveau en op het niveau van een algemene maatregel van bestuur. Bij de implementatie van de richtlijn wordt zoveel mogelijk bij de bestaande systematiek aangesloten. Er is begrip voor de zorgen over het ontbreken van een compleet beeld van de implementatie. Daaraan is tijdens de verwerking van de consultatiereacties bij zowel het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering als het wetsvoorstel extra aandacht besteed. Daarnaast is in de toelichting op het wetsvoorstel zoveel mogelijk uiteengezet wat nog in het Bta en het Besluit accountantsopleiding 2013 wordt aangepast. Bij die aanpassing wordt de huidige structuur van deze besluiten gevolgd. Aan de ondersteuning van het bedrijfsleven dat de duurzaamheidsrapportering moet opstellen en daarvoor informatie moet aanleveren, is aandacht besteed in de nota van toelichting bij het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

8.3.2 Lidstaattopties met betrekking tot beoordeling duurzaamheidsrapportering

Andere externe accountant of accountantsorganisatie

In de consultatie is opgemerkt dat de lidstaattoptie van artikel 34, derde lid, van de Jaarrekeningrichtlijn lidstaten niet alleen toestaat om de duurzaamheidsrapportering door een andere accountantsorganisatie te laten beoordelen, dan de organisatie die de wettelijke controle verricht, maar ook door een andere externe accountant binnen dezelfde accountantsorganisatie.

Verschillende respondenten hebben zich uitgesproken voor de mogelijkheid om een andere externe accountant van dezelfde accountantsorganisatie aan te kunnen wijzen voor de beoordeling van de duurzaamheidsrapportering. Zo kunnen zoveel mogelijk accountants bevoegd zijn om een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten. Hiermee kan de werkdruk over twee externe accountants worden verdeeld, wat de kwaliteit ten goede kan komen. Hiervoor zou het wel nodig zijn om aanvullende waarborgen te treffen met betrekking tot de benoeming van de accountant, de samenwerking en informatie-uitwisseling.

Wat betreft de mogelijkheid om een andere accountantsorganisatie de opdracht te geven om de duurzaamheidsrapportering te beoordelen dan de accountantsorganisatie die de wettelijke controle verricht, hebben verschillende respondenten erop gewezen dat veel ondernemingen zullen kiezen voor één accountantsorganisatie die beide rapportages beoordeelt. De opdracht wordt dan aan één partij verleend die al kennis van de onderneming heeft. Tegelijkertijd is gewezen op de ruimere keuzevrijheid voor ondernemingen die de lidstaattoptie biedt en de mogelijkheid tot het vergroten van de diversificatie in de

accountancymarkt. In dat kader is gewezen op de ervaren verminderde beschikbaarheid van de accountant, terwijl het takenpakket van de accountant door de duurzaamheidsrapportering zal toenemen, en de stijgende kosten van de controle. Een ruimere keuze kan een positieve invloed hebben op prijsvorming en kwaliteit. Ook bij deze optie wordt erop gewezen dat het nodig is wetgeving aan te passen om informatie-uitwisseling tussen beide accountantsorganisaties mogelijk te maken.

Er is gewezen op mogelijk negatieve gevolgen wanneer meerdere partijen bij de beoordeling betrokken zijn. In dat kader wordt gewezen op de verwevenheid tussen de financiële en de niet-financiële informatie. Wanneer verschillende accountantsorganisaties apart beschikken over hun deel van de informatie, lijkt dat niet tot integratie van beide verslagen te leiden. De controle van de jaarrekening en het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsinformatie zou ook efficiënter kunnen geschieden door het totaaloverzicht dat de accountant krijgt van een onderneming. Er is gewezen op de mogelijke lastenverzwaring die de lidstaatoptie meebrengt voor rapporterende ondernemingen, onder andere door de aanvullende afstemming en dubbele werkzaamheden van meerdere accountantsorganisaties. Ook is opgemerkt dat het gebruik van de optie de capaciteit aan bevoegde organisaties niet verder vergroot en de samenwerking tussen de betrokken accountants, die essentieel is voor de kwaliteit van de accountantscontrole en de duurzaamheidsassurance, complexer wordt en dus meer waarborgen vergt.

Ook is naar voren gebracht dat de externe accountant een verenigbaarheids-toets moet uitvoeren over het bestuursverslag, en in dat kader ook in zal gaan op de vergelijkbaarheid tussen de duurzaamheidsrapportering in het bestuursverslag en de jaarrekening. Op grond van artikel 34 van de Jaarrekeningrichtlijn ligt de toets over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening bij de externe accountant die de jaarrekening controleert (zie de toelichting op artikel 2:393 BW hierna). Om te zorgen dat hij deze toets goed kan uitvoeren, wordt voorgesteld in artikel 20 Wta een regeling op te nemen op basis waarvan hij alle daarvoor benodigde informatie bij de accountantsorganisatie die de duurzaamheidsrapportering beoordeelt, kan opvragen. Zie ook de toelichting op artikel 20 Wta.

Er is ook opgemerkt dat er een geschil kan ontstaan over de verantwoordelijkheid voor bepaalde werkzaamheden tussen de accountantsorganisaties. In dat kader is gevraagd om bij gebruik van de lidstaatoptie de verantwoordelijkheden van beide accountantsorganisaties wettelijk vast te leggen. De Jaarrekeningrichtlijn bepaalt enkel dat een andere accountant het voorgeschreven oordeel over de duurzaamheidsrapportering kan uitbrengen. Het past niet om nationaal verder de verantwoordelijkheden van de accountantsorganisaties uit te werken. Betrokken partijen kunnen dit onderling regelen. Wel wordt voorgesteld om de wetgeving zo aan te passen dat zij de voor het afgeven van hun verklaringen benodigde informatie kunnen uitwisselen.

Onafhankelijke verlener van assurediensten

In de consultatiereacties is erop gewezen dat de lidstaatoptie die het bedrijven toestaat om de duurzaamheidsrapportering te laten beoordelen door een geaccrediteerde onafhankelijke verlener van assurediensten de beschikbaarheid van beoordelaars van de duurzaamheidsinformatie vergroot en daarmee ook de keuzevrijheid van ondernemingen. Er is gewezen op de risico's van een verdere concentratie van de auditmarkt. Ook is aangevoerd dat specifieke kennis nodig is voor het beoordelen van de duurzaamheidsrapportering. Verschillende respondenten hebben gewezen op de onafhankelijke dienstverleners die al actief zijn. Zij hebben ervaring en deskundigheid. Het toestaan van onafhankelijke

dienstverleners stimuleert de marktwerking volgens respondenten en kan tot lagere kosten voor bedrijven leiden en betere dienstverlening.

Ook is gewezen op het belang van een *level playing field* tussen accountantsorganisaties en onafhankelijke verleners van assurediensten, zodat eenzelfde kwaliteitsniveau ontstaat. Verschillende respondenten hebben naar voren gebracht dat de lidstaatoptie om een onafhankelijke verlener van assurediensten toe te laten nog veel onduidelijkheden kent. Het gaat dan onder andere om de vraag of deze dienstverlener een organisatie of een natuurlijk persoon betreft, en aan welke vergelijkbare eisen dan dient te worden voldaan. Deze dienstverleners vallen nu nog niet onder regulering en toezicht waarmee de kwaliteit van de assurance wordt gewaarborgd. Benadrukt wordt dat er daadwerkelijk sprake moet zijn van gelijkwaardigheid met het hele framework dat geldt voor accountants en accountantsorganisaties met toezicht door de AFM.

Ook bij gebruik van deze lidstaatoptie zal het nodig zijn om het mogelijk te maken om vertrouwelijke gegevens uit te wisselen tussen de onafhankelijke verlener van assurediensten en de controleur van de financiële verslaggeving.

Een respondent stelt voor dat onafhankelijke verleners van assurediensten verantwoordelijk kunnen zijn voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering binnen dezelfde accountantsorganisatie die de wettelijke controle uitvoert. Deze dienstverleners kunnen specialisten zijn met kennis en ervaring van specifieke onderwerpen. De richtlijn staat er niet aan in de weg dat er specialisten worden betrokken om de externe accountant te ondersteunen bij het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Dit kunnen specialisten van binnen de eigen accountantsorganisatie zijn, maar ook ingehuurde derden, zolang deze specialisten maar het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie voor wat betreft het verrichten van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering toepassen.

Verschillende respondenten hebben gewezen op mogelijk negatieve gevolgen van het gebruik van deze lidstaatoptie. Daarbij worden grotendeels dezelfde argumenten genoemd als bij de optie om toe te staan dat twee verschillende accountantsorganisaties de wettelijke controle en het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verrichten.

Ook is opgemerkt dat de voorgestelde mogelijkheid in artikel 5a, tweede lid, Wta om bij algemene maatregel van bestuur te bepalen dat een onafhankelijke verlener van assurediensten de duurzaamheidsrapportering kan beoordelen niet voldoet, maar dat nadere vereisten op wetsniveau nodig zijn.

Conclusie lidstaatopties met betrekking tot beoordeling duurzaamheidsrapportering

Naar aanleiding van de consultatiereacties is besloten om gebruik te maken van de lidstaatoptie om toe te staan dat twee verschillende externe accountants binnen dezelfde accountantsorganisatie kunnen worden aangewezen voor enerzijds de wettelijke controle en anderzijds het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering of dat de opdracht voor het verrichten van deze diensten aan twee verschillende accountantsorganisaties kunnen worden verstrekt. Van de lidstaatoptie met betrekking tot een onafhankelijke verlener van assurance-diensten zal in dit wetsvoorstel geen gebruik worden gemaakt. De in de consultatieversie voorgestelde grondslag in artikel 5a, tweede lid, Wta, die tot doel had om op een later moment gebruik te kunnen maken van deze lidstaatoptie met een regeling op amvb-niveau, komt te vervallen. Voor gebruik van deze lidstaatoptie is namelijk ook een regeling op wetsniveau vereist. Zie

paragraaf 3.1 voor een uitgebreidere toelichting.

8.3.3 Het verlenen van nevendiensten aan organisaties van openbaar belang

Met het voorgestelde artikel 24c Wta in het consultatiedocument werd het verrichten van bepaalde nevendiensten verboden voor een accountantsorganisatie die een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht bij een oob. In een aantal reacties wordt gevraagd hoe deze regeling zich verhoudt tot artikel 24b Wta, dat een totaalverbod kent voor het verrichten van nevendiensten voor accountantsorganisaties die wettelijke controles bij oob's verrichten en wordt gepleit om (op termijn) ook een verbod te laten gelden voor accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verrichten.

Naar aanleiding van deze reacties is de voorgestelde regeling aangepast, en is deze bepaling vernummerd naar artikel 24e Wta. Wanneer de oob de opdracht voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verleent aan een andere accountantsorganisatie dan de organisatie die de wettelijke controle voor de oob verricht, zal ook voor deze accountantsorganisatie een verbod gelden voor het verrichten van andere diensten. Net zoals bij de regeling voor de wettelijke controle wordt hiermee beoogd om de onafhankelijkheid van externe accountants te bevorderen en daarmee de kwaliteit van de beoordeling van de duurzaamheidsrapportering.

Verder wordt voorgesteld om de richtlijn duurzaamheidsrapportering te volgen wat betreft het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering van oob's. Accountantsorganisatie zijn voor dit assurance-onderzoek niet automatisch gebonden aan de voorschriften in de Auditrichtlijn en de Auditverordening die gelden voor wettelijke controles bij oob's. De richtlijn duurzaamheidsrapportering bepaalt specifiek welke voorschriften gelden voor een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij oob's (vgl. artikel 25 quinquies Auditrichtlijn over onregelmatigheden).

8.3.4 Kenbaarheid bevoegdheid verrichten assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering en toepasselijkheid extra vereisten voor het verrichten van dit onderzoek

De NBA en de AFM hebben vragen over de registratie van accountants en accountantsorganisaties waardoor kenbaar wordt dat zij bevoegd zijn om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering te verrichten, en (alleen zij) aan de aanvullende vereisten daarvoor dienen te voldoen. Zo mist de AFM in het wetsvoorstel een aanmelding of registratie voor accountantsorganisaties die duurzaamheidsassurance willen verrichten, zodat dit vervolgens in het AFM-register kan worden opgenomen. Ook wordt gevraagd of accountants die voldoen aan de eindtermen voor het verrichten van assurance-onderzoek en van duurzaamheidsrapportering automatisch in het accountantsregister worden opgenomen of op aanvraag.

Naar aanleiding van deze opmerkingen zijn de artikelen 11 Wta en artikel 36 Wab en de toelichting daarop aangepast. Wanneer externe accountants hun opleiding afronden, kunnen zij overeenkomstig artikel 38 Wab vragen om inschrijving in het NBA-register. Zij krijgen een aantekening dat zij bevoegd zijn om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten indien zij voldoen aan de opleidingsvereisten. Zittende accountants en accountants in opleiding die de aantekening hebben dat hun opleiding aan de eindtermen voor wettelijke controles voldoet, en onder de overgangsregeling vallen (zie paragraaf 3.2.4) krijgen van het NBA een aantekening in het register, zie het voorgestelde artikel 36a Wta.

Accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen verrichten, moeten hun externe accountants die bevoegd zijn om een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering uit te voeren, voordragen aan de AFM. Deze externe accountants krijgen dan een aantekening voor het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Hierdoor krijgt de AFM inzicht in welke accountantsorganisaties deze dienst willen aanbieden en daarvoor de benodigde aanpassingen in hun organisatie hebben doorgevoerd. Verder is in de wettekst verduidelijkt dat de bepalingen omtrent assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering alleen van toepassing zijn indien een externe accountant of een accountantsorganisatie dergelijk onderzoek verricht.

8.3.5 Opleiding ten behoeve van het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering

In verschillende consultatiereacties wordt aandacht gevraagd voor de opleidingsvereisten voor de accountant die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering wil verrichten. Zo wordt gevraagd hoe de theoretische en de praktijkopleiding worden ingevuld. Ook is niet duidelijk of de maanden die dienen te worden besteed aan assurance-onderzoeken van duurzaamheidsinformatie of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten in plaats komen voor de benodigde uren voor de controle van de jaarrekening, of in aanvulling daarop. Verder is gesteld dat de praktijkopleiding voor accountants die geen assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen verrichten op gelijke wijze wordt verkort, zodat sprake blijft van eenzelfde opleiding op het gebied van financiële informatie en overige assurance. Ook is voorgesteld om theorie en praktijk in de opleiding te combineren.

Artikel 6, tweede lid, van de gewijzigde Auditrichtlijn bepaalt dat een natuurlijk persoon naast te zijn toegelaten om wettelijke controles van jaarrekeningen te verrichten, kan worden toegelaten om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering te verrichten, indien deze aan de in de richtlijn genoemde aanvullende specifieke vereisten voldoet. In artikel 8, derde lid, van de Auditrichtlijn is bepaald op welke vakgebieden de theoretische kennis wordt getoetst. Het betreft wettelijke voorschriften en standaarden ten aanzien van de opstelling van duurzaamheidsrapportering; duurzaamheidsanalyse; passende zorgvuldigheidsprocedures met betrekking tot duurzaamheidskwesities; en wettelijke voorschriften en assurancestandaarden voor de duurzaamheidsrapportering. De CEA zal de door haar op te stellen eindtermen daarmee in overeenstemming brengen.

Artikel 10 van de Auditrichtlijn ziet op de praktijkopleiding. Daaruit volgt dat indien de accountant of de stagiair wil worden toegelaten tot het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering, ten minste acht maanden van de praktijkopleiding voor de controle van de jaarrekening, assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering of andere duurzaamheidsgerelateerde diensten betreft. Dit betekent dat aan het opleidingsvereiste voor het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering kan worden voldaan tijdens de algemene praktijkopleiding, maar ook dat eerst de opleiding kan worden afgerond voor het verrichten van wettelijke controles, voordat de benodigde opleiding wordt gevolgd voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

Wat betreft de onderdelen theorie en praktijk in de opleiding wordt aangesloten bij het bestaande systeem. Wel wordt in het kader van de opvolging van de aanbevelingen uit de slotrapportage van de Kwartiermakers toekomst accoun-

tancysector gekeken naar het stelsel van opleiding en examinering in de accountancysector in het algemeen.⁴⁴

Ook is in de consultatie ten aanzien de permanente educatie opgemerkt dat de inschatting dat de scholingsbehoefte 40 uur zal bedragen, een te geringe inschatting is. Deze inschatting is in paragraaf 4 verhoogd naar 60 uur. Vanzelfsprekend zal het per accountant verschillen hoeveel tijd hieraan besteed moet worden.

8.3.6 Overige onderwerpen

Wet op het financieel toezicht

Bepaalde consultatiereacties hebben opgeroepen om in de Wft voortaan te spreken over de 'jaarlijkse verslaggeving' in plaats van de 'jaarlijkse financiële verslaggeving' van uitgevende instellingen. Voorgesteld wordt om dit over te nemen omdat in de verslaggeving van uitgevende instellingen een prominente plek is voor niet-financiële duurzaamheidsverslaggeving. Omdat in de Wtfv en enkele andere wetten wordt verwezen naar deze verslaggeving, worden deze wetten hiermee tekstueel in overeenstemming gebracht. Ook zijn de bepalingen omtrent het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij de onderdelen die zien op het bestuursverslag geplaatst en is verduidelijkt dat over de duurzaamheidsrapportering assurance moet zijn verleend.

Wet toezicht accountantsorganisaties

Een respondent heeft gevraagd of een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij oob's alleen mag geschieden door accountantsorganisaties met een speciale vergunning voor het verrichten van dit onderzoek bij oob's. De respondent stelt voor om de vergunning voor wettelijke controles bij oob's in zijn geheel te heroverwegen. Er wordt voorgesteld om op dit punt aan de sluiten bij de richtlijn, welke het regime dat geldt voor wettelijke controles bij oob's niet voorschrijft met betrekking tot assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Een aanpassing van het Nederlandse systeem van vergunningen is bij de implementatie van deze richtlijn niet nodig geacht om te kunnen voldoen aan de vereisten uit de richtlijn. Wel wordt voorgesteld om de Nederlandse regeling wat betreft het verbod om andere diensten te verlenen aan een oob, ook te laten gelden bij het verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering bij een oob.

Naar aanleiding van verschillende consultatiereacties is de term 'controlecliënt' in de Wta vervangen door het woord 'cliënt'. Dit kan zowel de cliënt betreffen waarbij de wettelijke controle wordt verricht als de klant waarbij het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt verricht. Verschillende respondenten verzochten om de term 'controle' waarbij een redelijke mate van zekerheid wordt gegeven, niet te gebruiken ten aanzien van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, waarvoor (voorlopig) een beperkte mate van zekerheid geldt. In verband hiermee is ook de memorie van toelichting op dit punt aangepast.

Verder is gevraagd om de termen ten aanzien van de beoordeling van de duurzaamheidsrapportering aan te passen aan de termen die worden gebruikt in de beroepsreglementering. Het betreft onder meer het verzoek om niet te spreken over 'assuranceverklaring' maar over een 'assurance-rapport'. Met de richtlijn is nu een wettelijke regeling gekomen voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Bij de terminologie is ook gekeken naar aansluiting bij

⁴⁴ Kamerstukken II 2023/24, 33977, nr. 46.

begrippen in het Burgerlijk Wetboek over het onderzoek van de jaarrekening. Daarnaast wijken momenteel ook termen in de beroepsreglementering af van wettelijke termen en lijkt dit in de uitvoering niet tot problemen te leiden. Wel is de term 'jaarlijkse duurzaamheidsrapportering' vervangen door 'duurzaamheidsrapportering', waarmee wordt aangesloten bij de terminologie met betrekking tot de (geconsolideerde) jaarrekening in de Wta. Het gaat om de enkelvoudige duurzaamheidsrapportering van de onderneming.

Naar aanleiding van opmerkingen van verschillende respondenten is in de toelichting op de wijziging van artikel 18b Wta verduidelijkt dat het in dit artikel gaat om het passende beloningsbeleid van de accountantsorganisatie in plaats van om regels over honoraria voor wettelijke controles.

Verschillende artikelen in de Wta waren in het voorontwerp nog niet van toepassing wanneer een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt verricht of daar nog niet voldoende of op een juiste wijze mee in overeenstemming gebracht. Dit is alsnog gedaan. Het betreft onder meer de artikelen 14a en 25b Wta over de herstelplicht, artikel 18 wat betreft de mogelijkheid om nadere regels te stellen ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing bij een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, artikel 25a over de onafhankelijkheid van de externe accountant en artikel 26 over het vermoeden van fraude bij een onderneming die niet een oob is.

Wet op het accountantsberoep

Naar aanleiding van de consultatiereacties zijn de artikelen 39 en 54 Wab aangepast voor auditors uit andere lidstaten die in Nederland assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen verrichten.

Boek 2 BW

Verschillende respondenten missen een aanpassing van het BW wat betreft de aanpassing van het onderzoek van het bestuursverslag (met uitzondering van de duurzaamheidsrapporteringsvereisten) en de opdrachtverlening voor het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering. Bepalingen hierover zijn toegevoegd aan Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

ARTIKELSGEWIJS

Artikel I (wijziging Wet op het financieel toezicht)

A en B

Ter implementatie van de Transparantierichtlijn zijn in hoofdstuk 5.1A van de Wft reeds regels opgenomen over informatievoorziening door uitgevende instellingen. Onderdeel hiervan is dat uitgevende instellingen binnen vier maanden na afloop van hun boekjaar hun jaarlijkse financiële verslaggeving algemeen verkrijgbaar stellen. Omdat duurzaamheidsverslaggeving een belangrijk onderdeel is van deze verslaggeving, wordt voorgesteld om de term 'financiële verslaggeving' in dit deel van de Wft te vervangen door 'verslaggeving'. Ook enkele andere wetten worden op dit punt aangepast.

De voorschriften in artikel 5:25c worden aangepast voor uitgevende instellingen die op grond van de Jaarrekeningrichtlijn duurzaamheidsrapportering opstellen. Uitgevende instellingen die als micro-onderneming worden aangemerkt, vallen niet onder deze verplichting. Voorts moet op grond van de Jaarrekeningrichtlijn en de Taxonomieverordening worden bepaald of deze uitgeven-

de instellingen de betreffende standaarden en specificaties toepassen.

In artikel 5:25c, tweede lid, Wft is opgenomen wat onder de jaarlijkse verslaggeving wordt verstaan. Dit betreft naast de jaarrekening en het bestuursverslag, verklaringen van de bij de uitgevende instelling als ter zake verantwoordelijke personen omtrent de juistheid en de getrouwheid van de gegevens in de jaarrekening en het bestuursverslag.

In het tweede lid, onderdeel b, wordt opgenomen dat het bestuursverslag (in voorkomend geval) een duurzaamheidsrapportering bevat. De duurzaamheidsrapportering moet zijn onderworpen aan een assurance-onderzoek (vergelijk artikel 4, vierde lid, vierde alinea van de Transparantierichtlijn).

Op grond van de richtlijn duurzaamheidsrapportering zal de uitgevende instelling ook moeten verklaren dat het bestuursverslag is opgesteld volgens de op grond van artikel 29 ter van de Jaarrekeningrichtlijn vastgestelde standaarden voor duurzaamheidsrapportering en met de op grond van artikel 8, vierde lid, van de Taxonomieverordening vastgestelde specificaties.⁴⁵ Het gaat om de standaarden voor de duurzaamheidsrapportering en de invulling van de informatievereisten op grond van artikel 8 van de Taxonomieverordening. Zie ook paragraaf 2. Dit aanvullende vereiste voor een verklaring over het bestuursverslag wordt opgenomen in het tweede lid, onderdeel c, van artikel 5:25c Wft. De richtlijn verwijst alleen naar de duurzaamheidsrapporteringsstandaarden bedoeld in artikel 29 ter, maar het ligt voor de hand dat indien een (kleine of middelgrote) uitgevende instelling de vereenvoudigde standaarden voor middelgrote en kleine ondernemingen bedoeld in artikel 29 quater van de richtlijn toepast, de instelling naar deze standaarden verwijst in de verklaring. Daarom is artikel 29 quater ook aan artikel 5:25c, tweede lid, onderdeel c, toegevoegd.

Artikel 5:25c Wft regelt de transparantieverplichtingen voor uitgevende instellingen die Nederland als lidstaat van herkomst hebben.⁴⁶ Dit kunnen uitgevende instellingen zijn met statutaire zetel in Nederland, maar ook uitgevende instellingen met zetel in een andere lidstaat of in een derde land.

In het derde lid, onderdeel b, van artikel 5:25c Wft is opgenomen wat onder het bestuursverslag wordt verstaan voor uitgevende instellingen met statutaire zetel in Nederland. Hiervoor wordt verwezen naar het bestuursverslag bedoeld in artikel 2:391 BW. Daaraan wordt toegevoegd dat daarin, in voorkomend geval, ook een duurzaamheidsrapportering is opgenomen als bedoeld in het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering (met grondslag in artikel 2:391a BW). Uit de verwijzing naar het implementatiebesluit volgt dat uitgevende instellingen die als micro-onderneming kwalificeren, geen duurzaamheidsrapportering opstellen en er dus ook geen verplichting voor hen is om deze algemeen verkrijgbaar te stellen. Omdat in het implementatiebesluit ook is verwezen naar de duurzaamheidsstandaarden die op grond van de artikelen 29 ter, 29 quater en 40 ter van de Jaarrekeningrichtlijn door de Europese Commissie worden vastgesteld, gaan die standaarden ook deel uitmaken van de inrichtingsvoorschriften voor het bestuursverslag. De accountant moet een assurance-onderzoek van die duurzaamheidsrapportering hebben verricht en daarover een assuranceverklaring hebben verstrekt. Uit de aanpassing van de definitie van artikel 5:25a Wft volgt dat het gaat om een accountant als bedoeld in artikel 2:393a BW die bevoegd is om assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering te verrichten. Op grond van artikel 4, vierde lid, laatste alinea, van de Transparantierichtlijn dient de assuranceverklaring over de duur-

⁴⁵ Dit is opgenomen in het gewijzigde artikel 4, tweede lid, onderdeel c, van de Transparantierichtlijn, artikel 2, onderdeel 2, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering.

⁴⁶ Zie ook Kamerstukken II 2006/07, 31093, nr. 3, p. 17-18.

zaamheidsrapportering ook algemeen verkrijgbaar te worden gesteld. In artikel 5:25c, derde lid, onderdeel a, wordt reeds verwezen naar de gegevens die op grond van artikel 2:392, eerste lid, BW aan de jaarrekening en het bestuursverslag moeten worden toegevoegd. Omdat daaronder ook de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering gaat vallen (zie de wijziging van artikel 2:392 BW in artikel IV), wordt ook deze als onderdeel van de jaarlijkse verslaggeving algemeen verkrijgbaar gesteld.

Voor de volledigheid wordt nog opgemerkt dat het uitgangspunt van kracht blijft dat met de op grond van artikel 5:25c Wft verlangde verklaringen niet beoogd wordt wijzigingen aan te brengen in de aansprakelijkheidsregels ten aanzien van de jaarrekening van Nederlandse vennootschappen zoals die in het bijzonder zijn neergelegd in de artikelen 2:139 en 2:150 BW.⁴⁷

In het vierde lid, onderdeel b, van artikel 5:25c Wft is opgenomen wat onder het bestuursverslag wordt verstaan indien de uitgevende instelling haar statutaire zetel in een andere lidstaat heeft. In dit onderdeel is verduidelijkt dat het gaat om het bestuursverslag dat ook ter implementatie van artikel 19 bis en 29 bis van de Jaarrekeningrichtlijn (dat ziet op de duurzaamheidsrapportering) volgens het recht van de betreffende lidstaat is opgesteld. Ook voor de uitgevende instelling uit een andere lidstaat geldt dat de duurzaamheidsrapportering voorzien moet zijn van een assuranceverklaring. Die assuranceverklaring kan zijn afgegeven door een accountant die overeenkomstig artikel 5:25a, eerste lid, onderdeel b, in die andere lidstaat bevoegd is om assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering te verrichten. Het is mogelijk dat een andere lidstaat gebruik heeft gemaakt van de lidstaatoptie dat een onafhankelijke verlenner van assurediensten het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering verricht. In dat geval kan de assuranceverklaring ook door een dergelijke dienstverlener zijn afgegeven (vergelijk artikel 34, vierde lid, van de Jaarrekeningrichtlijn). Omdat in de opsomming in het vierde lid, onderdeel b, de verwijzing naar artikel 29 van de Jaarrekeningrichtlijn over het geconsolideerde bestuursverslag ontbrak, is deze aan de opsomming toegevoegd.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat uit het vijfde lid van artikel 5:25c Wft reeds volgt dat indien het gaat om uitgevende instellingen met Nederland als lidstaat van herkomst en statutaire zetel in een derde land, deze instellingen voor de voorschriften ten aanzien van de jaarrekening en het bestuursverslag overeenkomstige toepassing geven aan de voorschriften die gelden voor uitgevende instellingen met statutaire zetel in Nederland, waaronder ook, in voorkomend geval de duurzaamheidsrapportering. Hierbij wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde wijziging van het derde lid. Voor deze groep uitgevende instellingen is daarom geen aparte aanpassing van de voorschriften in artikel 5:25c Wft nodig.

C

In artikel 5:25d Wft wordt de term ‘halfjaarlijkse financiële verslaggeving’ vervangen door ‘halfjaarlijkse verslaggeving’. Hoewel in deze halfjaarlijkse verslaggeving geen duurzaamheidsrapportering hoeft te worden opgenomen, ligt het voor de hand om aan te sluiten bij de aanpassing van de benaming van de jaarlijkse (financiële) verslaggeving.

D

Artikel 5:25v Wft geeft een regeling voor uitgevende instellingen met zetel in een derde land waarvan de verslaggevingsvoorschriften door een besluit van de Europese Commissie equivalent zijn verklaard. Artikel 5:25v Wft is aangepast om te verduidelijken dat uitgevende instellingen uit derde landen hun ver-

⁴⁷ Kamerstukken II 2006/07, 31093, nr. 3, p. 20.

slaggeving kunnen opmaken conform de voorschriften in dat derde land indien zowel de jaarrekeningstandaarden als de duurzaamheidsstandaarden door de Europese Commissie als equivalent zijn aangemerkt. Ook is verduidelijkt dat het ook mogelijk is dat de Europese Commissie toestemming heeft gegeven om de eigen standaarden gedurende een overgangperiode toe te passen, indien de Commissie van oordeel is dat de standaarden voor jaarrekeningen of de duurzaamheidsrapporteringstandaarden van een derde land niet equivalent zijn.

Artikel II (wijziging Wet toezicht accountantsorganisaties)

A

In het voorgestelde onderdeel A worden de definities die worden gehanteerd in artikel 1 van de Wta aangepast aan de in artikel 2 van de Auditrichtlijn aangepaste definities, zoals opgenomen in artikel 3, onderdeel 2, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering. De wijzigingen zijn nodig omdat een externe accountant of accountantsorganisatie naast het verrichten van de wettelijke controle van de financiële verantwoording van een onderneming, ook een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering kan verrichten.

Het betreft in de eerste plaats de definitie van accountantsorganisatie in onderdeel a van artikel 1, eerste lid Wta. Hiermee wordt reeds een onderneming of instelling bedoeld die een vergunning van de AFM heeft om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in Nederland. De tekst wordt aangepast zodat duidelijk wordt dat het ook mogelijk is dat deze onderneming of instelling assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verricht.

Een soortgelijke aanpassing wordt voorgesteld voor de definitie van auditkantoor in onderdeel c, waarbij het gaat om een auditkantoor dat door een toezichthoudende instantie in een andere lidstaat is toegelaten om wettelijke controles te verrichten bij ondernemingen met zetel in die lidstaat. Hieraan wordt toegevoegd dat dit auditkantoor in die lidstaat tevens toegelaten kan zijn om een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering te verrichten.

In onderdeel e is de definitie van controlecliënt opgenomen, waarbij het gaat om de onderneming of instelling die aan een accountantsorganisatie opdracht geeft tot een wettelijke controle. Voorgesteld wordt om dit begrip te vervangen door het begrip 'cliënt', en aan de definitie toe te voegen dat het ook een cliënt kan betreffen die opdracht geeft tot een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering.

Onderdeel f geeft de definitie van externe accountant. Er wordt toegevoegd dat de externe accountant ook verantwoordelijk kan zijn voor de uitvoering van het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering.

In onderdelen i en h wordt toegevoegd dat een auditorganisatie uit een derde land respectievelijk een auditor van een derde land ook de organisatie of dege-
ne kan zijn die assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering verricht.

Er worden drie nieuwe definities aan het eerste lid van artikel 1 toegevoegd. Dit betreft in de eerste plaats de definitie van duurzaamheidsrapportering in het nieuwe onderdeel r. Hierin wordt verwezen naar de duurzaamheidsrapportering zoals die wordt voorgeschreven in het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

Ook wordt een definitie opgenomen van assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering in een nieuw onderdeel s. Daarbij wordt verwezen naar

het onderzoek dat leidt tot een oordeel over de duurzaamheidsrapportering zoals verplicht zal worden gesteld op basis van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Het betreft een assurance-oordeel op basis van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de bij en krachtens de wet gestelde voorschriften.

Ten slotte wordt een definitie toegevoegd van assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering zoals wordt voorgeschreven in artikel 28 bis van de Auditrichtlijn. Voor de bewoording is aangesloten bij de definitie van accountantsverklaring in artikel 1 Wta. Wat in de assuranceverklaring dient te worden vermeld, is opgenomen in artikel 8 van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Het gaat onder meer om een beschrijving van de reikwijdte van het hierboven genoemde oordeel over de duurzaamheidsrapportering.

De overige wijzigingen van definities in de Auditrichtlijn leiden niet tot aanpassing van artikel 1 van de Wta. De aanpassing van de definitie van groepsauditor wordt verwerkt in het Bta.

B

Artikel 4a strekt ter implementatie van artikel 34, vierde lid, van de Auditrichtlijn. Artikel 34 wordt in het nieuwe artikel 36 bis (artikel 3, onderdeel 24, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering) van overeenkomstige toepassing verklaard op het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering.

Op grond van artikel 4a Wta vallen accountantsorganisaties die in Nederland zijn toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles onder het toezicht van de AFM met betrekking tot controles van financiële overzichten van vennootschappen met zetel in een staat die geen lidstaat is, waarvan effecten zijn toegelaten tot een gereguleerde markt in een andere lidstaat. Artikel 4a van de Wta geeft aan welke bepalingen van de Wta van toepassing zijn op deze accountantsorganisaties. Voorgesteld wordt dergelijke accountantsorganisaties wat betreft de assuranceverklaring over duurzaamheidsrapportering ook onder toezicht van de AFM te brengen.

C

In onderdeel C wordt een nieuw artikel 5a voorgesteld in hoofdstuk 2 van de Wta. Dit hoofdstuk gaat over toegang tot de markt. Op grond van artikel 5 Wta is het verboden om een wettelijke controle te verrichten zonder een vergunning van de AFM. In het nieuwe artikel 5a is opgenomen dat het verboden is om een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering te verrichten zonder vergunning van de AFM voor het verrichten van wettelijke controles. Accountantsorganisaties met een vergunning om wettelijke controles te verrichten kunnen ook bevoegd zijn om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering te verrichten als zij voldoen aan de vereisten die daarvoor gesteld zijn in de relevante artikelen in de Wta.

D

Artikel 11 Wta wordt aangepast ter implementatie van de wijziging van de artikelen 16 en 17 van de Auditrichtlijn. Op grond van de aanpassingen in artikel 11, eerste lid, van de Wta dienen accountantsorganisaties en auditkantoren uit andere lidstaten die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering willen aanbieden tevens externe accountants voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering voor te dragen aan de AFM, en dienen auditororganisaties van een derde land, auditors van een derde land voor te dragen.

Een externe accountant kan in het openbare register van de AFM een aantekening krijgen voor het uitvoeren van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering als deze reeds als externe accountant voor het verrichten van wettelijke controles is ingeschreven in dit register en daarnaast voldoet aan de voorwaarden voor het verrichten van dit assurance-onderzoek. Vergelijkbaar met de aantekening van de bevoegdheid om wettelijke controles bij oob's te verrichten, zal uit het AFM-register blijken of een accountantsorganisatie assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering aanbiedt.

In het vierde lid is opgenomen dat de AFM in het openbare register ook de tuchtrechtelijke maatregelen opneemt die jegens een externe accountant zijn opgelegd. Daaraan wordt toegevoegd dat het ook kan gaan om de tuchtrechtelijke maatregel van doorhaling van de aantekening voor verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering. De aantekening en de uitbreiding van de tuchtrechtelijke maatregelen ten aanzien van het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering worden besproken bij de aanpassing van artikel 36 Wab en de aanpassing van de Wtra.

In het zesde lid wordt opgenomen dat ook de tuchtrechtelijke maatregel tot tijdelijke doorhaling van de aantekening voor het verrichten van assurance-onderzoek tot vijf jaar na het einde van de maatregel in het register wordt vermeld.

In het nieuwe negende lid is opgenomen dat de AFM de aantekening voor het verrichten van assurance-onderzoek tijdelijk doorhaalt indien de accountantskamer de maatregel van tijdelijke doorhaling van de aantekening heeft opgelegd. Dit sluit aan bij de regeling in het achtste lid voor de tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register.

In het tiende lid (nieuw) is verduidelijkt dat dit lid betrekking heeft op doorhaling van de inschrijving van een externe accountant voor het uitvoeren van wettelijke controles. Naar het voorbeeld van dit tiende lid is namelijk een elfde lid toegevoegd voor de doorhaling van de aantekening van een externe accountant voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

Het vijftiende lid (nieuw) wordt aangepast aan de vernummering van de leden van dit artikel.

E en F

Met de wijzigingen van artikelen 12b en 12c Wta wordt artikel 3, onderdeel 28 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering uitgevoerd. Dit betreft een wijziging van artikel 45 van de Auditrichtlijn over de inschrijving van auditororganisaties en auditoren van derde landen in het register van de bevoegde autoriteiten.

Aan artikel 12b wordt toegevoegd dat een verklaring omtrent het assurance-onderzoek door een auditororganisatie of een auditor van een derde land van de (geconsolideerde) duurzaamheidsrapportering van een onderneming uit een derde land met in Nederland uitgegeven effecten, alleen rechtsgevolg heeft indien de auditororganisatie of auditor is ingeschreven in het register van de AFM. Dit is al op eenzelfde wijze geregeld voor de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening.

In artikel 12c Wta zijn de voorwaarden voor inschrijving van auditororganisaties en auditoren van derde landen in het register van de AFM opgenomen. Uit onderdeel a van het eerste lid volgt dat niet tot inschrijving kan worden overgegaan indien van de gecontroleerde onderneming obligaties van een bepaalde waarde tot de handel op een geregelde markt in Nederland zijn toegelaten. Er

wordt aan dit onderdeel toegevoegd dat het zowel om de controle van de (geconsolideerde) jaarrekening als om het assurance-onderzoek van de (geconsolideerde) duurzaamheidsrapportering gaat.

In onderdeel c van artikel 12c Wta is opgenomen aan welke standaarden de controles door de auditororganisaties en auditors van derde landen moeten voldoen. Voor het onderzoek van de duurzaamheidsrapportering zal worden verwezen naar de assurancestandaarden bedoeld in artikel 26 bis van de Auditrichtlijn.

G en H

Artikelen 12e en 12f Wta implementeren artikel 34, eerste lid, van de Auditrichtlijn (artikel 3, onderdeel 24, richtlijn duurzaamheidsrapportering). Daarin is bepaald dat auditkantoren die wettelijke controles verrichten in een andere lidstaat overeenkomstig artikel 3 bis van de Auditrichtlijn, onderworpen zijn aan een kwaliteitsbeoordeling in de lidstaat van herkomst en aan toezicht in de lidstaat van ontvangst ten aanzien van de in die lidstaat verrichte controles. Aan artikel 12e wordt toegevoegd dat een auditkantoor uit een andere lidstaat een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering kan verrichten indien zij in overeenstemming met het gewijzigde artikel 11 Wta een externe accountant heeft ingeschreven die voldoet aan de vereisten uit het nieuwe artikel 27a Wta voor wat betreft het mogen verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

In artikel 12f Wta zijn bepaalde artikelen van overeenkomstige toepassing verklaard zodat de AFM toezicht kan houden op auditkantoren die Nederlandse wettelijke controles verrichten. Dit artikel gaat ook gelden voor assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Het gaat bijvoorbeeld om voorschriften over geheimhouding.

I en U

In de artikelen 14a en 25b Wta is een verplichting voor accountantsorganisaties dan wel externe accountants opgenomen om tekortkomingen met betrekking tot het verrichten van wettelijke controles te herstellen. Accountantsorganisaties dienen er zorg voor te dragen dat in geval van geconstateerde tekortkomingen gepaste maatregelen worden genomen om eventuele onregelmatigheden te herstellen en herhaling in de toekomst te voorkomen. Op externe accountants rust de verplichting om de tekortkomingen te herstellen.⁴⁸ Het ligt voor de hand om aan te sluiten bij dit bestaande systeem en een dergelijke herstelplicht ook te laten gelden in het kader van het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Ook bij dit onderzoek kunnen tekortkomingen zowel gedurende het verrichten van het onderzoek als achteraf geconstateerd worden. Het zal van de aard en de omvang van de tekortkoming afhangen welke herstelmaatregelen passend en proportioneel zijn.

J

In artikel 18 Wta is voorgeschreven dat een accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit betreft alle werkwijzen, procedures, maatregelen en waarborgen binnen de accountantsorganisatie die er toe dienen te leiden dat de accountant die uiteindelijk de accountantsverklaring afgeeft, dit kan doen op vakbekwame, onafhankelijke, integere en herkenbare wijze.⁴⁹ Dit artikel wordt ook van toepassing ten aanzien van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering indien de accountantsorganisatie dergelijke onderzoeken gaat verrichten. Accountantsorganisaties met een vergunning voor het verrichten van wettelijke controles mogen alleen ook assurance-

⁴⁸ Kamerstukken 2016/17, 34677, nr. 3, paragraaf 2.4.

⁴⁹ Kamerstukken II 2003/04, 29658, nr. 3, p. 20.

onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verrichten, indien zij voldoen aan de vereisten daarvoor. Dit behelst onder andere dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing ook gericht moet zijn op assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Accountantsorganisaties die deze assurance-onderzoeken niet willen verrichten, hoeven hun stelsel daar niet op aan te passen. De werkzaamheden in het kader van assurance-onderzoeken zullen net als bij de wettelijke controles plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant. Het tweede lid van artikel 18 wordt hiertoe aangepast. Ook kunnen op grond van het derde lid van artikel 18 regels ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing worden uitgewerkt bij algemene maatregel van bestuur. Hiermee wordt artikel 3, onderdeel 12, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd, dat artikel 24 ter van de Auditrichtlijn wijzigt.

K

In artikel 18a is het eerste lid, onderdeel d, van artikel 24 bis van de Auditrichtlijn geïmplementeerd dat gaat over uitbesteding van werkzaamheden. Een accountantsorganisatie moet passende gedragslijnen en procedures vaststellen om te waarborgen dat zij belangrijke controletaken niet op zodanige wijze uitbestedt dat dit afbreuk doet aan de kwaliteit van de interne kwaliteitscontrole van de accountantsorganisatie of aan het vermogen van de bevoegde autoriteiten om toe te zien op de naleving van de verplichtingen door de externe accountant of accountantsorganisatie.⁵⁰ Omdat op grond van het nieuwe artikel 25 ter, artikel 24 bis van overeenkomstige toepassing is op assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering (artikel 3, onderdeel 14, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering) gaat dit ook gelden voor assurancetaken, wanneer de accountantsorganisatie dergelijke taken verricht.

De overige onderdelen van het eerste lid van artikel 24 bis, behoudens onderdeel j, behoeven geen implementatie, omdat deze onderdelen reeds geregeld worden in de Wta en het Bta, dan wel omdat het reeds mogelijk is ten aanzien van deze onderwerpen regels te stellen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur onder de bestaande grondslagen van de artikelen 18, derde lid, en 21, tweede lid, Wta.

L

Met de wijziging van artikel 18b wordt onderdeel 14 van artikel 3 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd waarmee artikel 24 bis, eerste lid, onderdeel j, Auditrichtlijn, van overeenkomstige toepassing wordt verklaard. Het vereiste dat een accountantsorganisatie een passend beloningsbeleid heeft dat voldoende prestatieprikkels bevat om de kwaliteit van wettelijke controles te verzekeren, wordt uitgebreid zodat het passend beloningsbeleid ook de kwaliteit van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering dient te verzekeren, wanneer de accountantsorganisatie dergelijke onderzoeken verricht.

M

Artikel 19 Wta ziet op de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie van de cliënt waarbij een wettelijke controle van financiële verantwoording wordt verricht. Het artikel wordt zo aangepast dat het onafhankelijkheidsvereiste ook geldt wanneer de accountantsorganisatie een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht bij de cliënt. Hiermee wordt het nieuwe artikel 25 ter van de Auditrichtlijn geïmplementeerd, dat artikel 22 Auditrichtlijn van overeenkomstige toepassing verklaard (artikel 3, onderdeel 14, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering).

N

⁵⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34469, nr. 3, p. 35.

Aan artikel 19a Wta wordt een lid toegevoegd dat regelt dat een accountantsorganisatie onverwijld gepaste maatregelen moet treffen indien een assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering niet voldoet aan de daaraan gestelde regels. Die regels zijn neergelegd in het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering ter implementatie van artikel 28 bis van de Auditrichtlijn. Een soortgelijke regeling bestaat reeds in artikel 19a Wta voor de accountantsverklaring over de financiële verslaggeving.

Net zoals voor de accountantsverklaring over de financiële verslaggeving geldt, is het in eerste instantie de verantwoordelijkheid van de accountantsorganisatie om er voor te zorgen dat de assuranceverklaring voldoet aan de wettelijke vereisten en dient deze onverwijld gepaste maatregelen te nemen indien dit niet het geval is. Indien de AFM constateert dat een assuranceverklaring niet voldoet aan de wettelijke eisen en de accountantsorganisatie geen herstelmaatregelen treft, kan zij op grond van artikel 52 Wta een aanwijzing geven aan de desbetreffende accountantsorganisatie om een bepaalde gedragslijn te volgen. De AFM kan in dit kader ook andere handhavingsmaatregelen treffen, waaronder het opleggen van een bestuurlijke boete of een last onder dwangsom. Net zoals bij de accountantsverklaring gaat hier om een formele toetsing, hetgeen betekent dat de AFM controleert of de onderdelen die moeten worden vermeld in de verklaring, worden geadresseerd.⁵¹ Hiermee wordt het gewijzigde artikel 30 bis van de Auditrichtlijn geïmplementeerd.

O en V

Met de aanpassing van de artikelen 20 en 26 Wta wordt artikel 25 ter van de Auditrichtlijn geïmplementeerd. Dat artikel verklaart artikel 23 van de Auditrichtlijn over vertrouwelijkheid en beroepsgeheim van overeenkomstige toepassing voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Daarom hebben de accountantsorganisatie en de externe accountant ook een geheimhoudingsplicht ten aanzien van vertrouwelijke gegevens waarover zijn in het kader van een assurance-opdracht de beschikking krijgen.

Verder wordt artikel 20 Wta aangepast voor het geval dat rapporterende ondernemingen gebruik maken van de mogelijkheid om een andere externe accountant of een andere accountantsorganisatie aan te wijzen voor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering dan de accountant of accountantsorganisatie die de wettelijke controle van de jaarrekening verricht. De geheimhoudingsplicht kan worden doorbroken door deze externe accountant of organisatie die over dezelfde verslaggevingsperiode bij dezelfde cliënt de diensten verrichten. Dit is noodzakelijk ten behoeve van een goede taakuitoefening. Ook is een specifieke regeling opgenomen voor de externe accountant of accountantsorganisatie die een oordeel moet geven over de verenigbaarheid van de jaarrekening met het bestuursverslag en een oordeel moet geven of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden op grond van artikel 2:393, vijfde lid onderdelen f en g BW. Deze kan alle informatie die hij nodig heeft voor dat oordeel opvragen bij de accountant of accountantsorganisatie die de duurzaamheidsrapportering beoordeelt.

P

In artikel 21 Wta is opgenomen dat een accountantsorganisatie de bedrijfsvoering zodanig inricht dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. Dit vereiste wordt van overeenkomstige toepassing ten aanzien van het uitvoeren van assurance-opdrachten van duurzaamheidsrapportering. Het tweede lid van artikel 21 biedt reeds de mogelijkheid om bij of kracht-

⁵¹ Kamerstukken II 2015/16, 34469, nr. 3, p. 37-38.

tens algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen over de integrale bedrijfsvoering. Het tweede lid wordt zo aangepast dat deze regels ook betrekking kunnen hebben op de bedrijfsvoering indien een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt verricht. Het gaat onder meer om het vastleggen van gegevens over de onafhankelijkheid en objectiviteit bij het uitvoeren van de taak. Hiermee wordt het nieuwe artikel 25 ter van de Auditrichtlijn geïmplementeerd waarmee verschillende artikelen van de Auditrichtlijn van overeenkomstige toepassing worden verklaard ten aanzien van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Dit betreft onder andere artikelen 21 en 22 van de Auditrichtlijn.

Q

Op grond van artikel 24b Wta mag een accountantsorganisatie die wettelijke controles verricht bij een oob naast controlediensten reeds geen andere werkzaamheden verrichten voor die oob. Onder controlediensten wordt daarbij onder andere verstaan de controle van de jaarrekening en de verstrekking van assurance met betrekking tot het directieverslag, het verslag corporate governance, het verslag risicomanagement en het verslag maatschappelijk verantwoord ondernemen.⁵² Om te verduidelijken dat accountantsorganisaties bij oob's naast de wettelijke controle ook het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering mogen verrichten, wordt een vijfde lid toegevoegd, waarmee het verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering onder de term 'controlediensten' genoemd in het eerste en tweede lid wordt geschaard.

R

Er wordt voorgesteld om na paragraaf 3.1.3 Wta met aanvullende voorschriften ten aanzien van wettelijke controles bij oob's als bedoeld in de Wta een nieuwe paragraaf op te nemen. Deze paragraaf 3.1.3a Wta bevat voorschriften voor het geval een accountantsorganisatie assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht bij een oob.

Wanneer deze accountantsorganisatie ook de wettelijke controle bij deze oob verricht, is ook paragraaf 3.1.3 Wta van toepassing.

Oob's moeten in beginsel een auditcommissie hebben. Dit is reeds geregeld in het Besluit instelling auditcommissie. Op grond van de wijziging van artikel 39 van de Auditrichtlijn, krijgt de auditcommissie ook taken met betrekking tot het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Dit sluit aan bij de taken die de auditcommissie heeft met betrekking tot de wettelijke controle. Het gaat bijvoorbeeld om het monitoren van het proces van duurzaamheidsrapportering en het monitoren van de uitvoering van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Dit zal worden opgenomen in het Besluit instelling auditcommissie. De grondslag van dit besluit is, naast de grondslag in artikel 2:391a BW, opgenomen in artikel 21a Wta. Omdat artikel 21a Wta onderdeel uitmaakt van paragraaf 3.1.3 Wta die specifiek ziet op wettelijke controles bij oob's, wordt voorgesteld in het nieuwe artikel 24c Wta de grondslag te verbreden, zodat de nadere regels over de auditcommissie (of een ander orgaan) ook kunnen zien op assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

Het nieuwe artikel 24d biedt een grondslag om nadere regels te stellen ten aanzien van kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties die assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering van oob's verrichten. Een soortgelijke regeling is opgenomen in artikel 22 Wta met betrekking tot wettelijke controles bij oob's. De bepaling strekt ter implementatie van artikel 25 quinques van de Auditrichtlijn.

⁵² Kamerstukken II 2011/12, 33025, nr. 18, p. 2.

Het nieuwe artikel 25 quater in de Auditrichtlijn beschrijft dat een externe accountant of accountantsorganisatie gedurende een bepaalde periode bepaalde diensten niet mag verrichten indien hij assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht bij een oob. Er wordt voorgesteld om net zoals reeds op grond van artikel 24b Wta geldt voor de wettelijke controle bij oob's, in artikel 24e een regeling te treffen die verbiedt dat een accountantsorganisatie die een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering van een oob verricht, andere diensten voor die oob verricht. De scheiding van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering en andere werkzaamheden beoogt de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie te waarborgen. Zie hiervoor paragraaf 3.2.9.

Voor de verboden samenloop tussen enerzijds wettelijke controle en andere controlediensten en anderzijds niet-controlediensten bij een oob geldt al artikel 24b Wta, waarbij met het toegevoegde vijfde lid onder het begrip controlediensten mede wordt verstaan een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Het nieuwe artikel 24e Wta is daarom alleen relevant voor die situaties waar niet sprake is van een wettelijke controle bij een oob. Om onbedoelde samenloop en strijdigheid tussen artikelen 24b en 24e te voorkomen, wordt in een nieuw vijfde lid opgenomen dat onder controlediensten niet de wettelijke controle wordt verstaan.

Voor de periode dat het verbod geldt om andere diensten te verrichten wordt aangesloten bij de richtlijn duurzaamheidsrapportering. Het betreft de periode tussen het begin van de periode waarvoor het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt uitgevoerd en het uitbrengen van de assurance-verklaring over de duurzaamheidsrapportering. Wanneer een accountantsorganisatie tijdens het boekjaar dat onmiddellijk voorafgaat aan die periode, diensten heeft verleend aan de oob wat betreft het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer (artikel 5, eerste lid, punt e van de Auditverordening), mag de accountantsorganisatie ook geen assurance-onderzoek bij deze oob verrichten.

Ook wordt voorgesteld om aan te sluiten bij de regeling in artikel 24b Wta wat betreft de reikwijdte van de regeling. Ook netwerkonderdelen van de vergunninghoudende accountantsorganisatie mogen geen andere diensten aan de oob verlenen. En het verbod strekt zich ook uit tot werkzaamheden die worden verricht ten behoeve van de aan de oob gelieerde entiteiten.

S

Met de voorgestelde wijziging van artikel 25 Wta wordt artikel 3, onderdeel 15, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering uitgevoerd dat een nieuw artikel 26 bis toevoegt aan de Auditrichtlijn. Dit betreft de verplichting om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering uit te voeren conform de door de Europese Commissie daarvoor vastgestelde assurancestandaarden. Zie paragraaf 3.2.1 voor een toelichting op de assurancestandaarden. De Commissie dient de assurancestandaarden uiterlijk op 1 oktober 2026 vast te stellen.

Om reeds rekening te houden met de vast te stellen standaarden wordt artikel 26 bis van de Auditrichtlijn aan artikel 25 Wta toegevoegd, waardoor voor assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering de door de Commissie vast te stellen standaarden rechtstreeks gaan gelden zodra deze zijn goedgekeurd.

T

Artikel 25a betreft de onafhankelijkheid van de externe accountant. Ook dit artikel wordt aangepast zodat het niet langer alleen gericht is op de onafhankelijkheid van de cliënt waarbij een wettelijke controle wordt verricht maar ook in het geval van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Hiermee

wordt het nieuwe artikel 25 ter van de Auditrichtlijn in artikel 3, onderdeel 14, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd, dat artikel 22 Auditrichtlijn van overeenkomstige toepassing verklaard op de assurance van duurzaamheidsrapportering.

U

Zie voor de voorgestelde wijziging van artikel 25b de toelichting op onderdeel I.

V

De wijzigingen van artikel 26 Wta betreffen de geheimhouding door de externe accountant van gegevens die zijn verkregen in het kader van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering. Zie ook de toelichting op de voorgestelde wijziging van artikel 20 Wta voor de geheimhoudingsbepalingen voor de accountantsorganisatie.

Op grond van het vijfde lid kan een externe accountant volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, verstrekken aan derden. Dit is uitgewerkt in artikel 38a Bta. De grondslag in het vijfde lid van artikel 26 Wta wordt uitgebreid, zodat ook gegevens of inlichtingen verkregen in het kader van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering met derden kan worden gedeeld. In het Bta zal een soortgelijke regeling worden opgenomen als voorgesteld in artikel 20 Wta, die het mogelijk maakt om ten behoeve van een goede taakuitoefening informatie uit te wisselen wanneer verschillende externe accountants de wettelijke controle en het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering van dezelfde onderneming verrichten.

Het nieuwe zesde lid van artikel 26 Wta strekt ter implementatie van artikel 3, onderdeel 14 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering dat een nieuw artikel 25 quinquies toevoegt aan de Auditrichtlijn. Artikel 25 quinquies verklaart artikel 7 van de Auditverordening van overeenkomstige toepassing op de accountant of accountantsorganisatie die assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht bij een oob. Dit is opgenomen in het voorgestelde zesde lid van artikel 26 Wta voor de externe accountant. Het gaat om het melden van onregelmatigheden, waaronder fraude met betrekking tot de door de accountant beoordeelde informatie. Zie ook paragraaf 3.2.10 van het algemeen deel van de toelichting.

W

In het nieuwe artikel 27a Wta is opgenomen welke vereisten gelden voor een externe accountant die een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht. Het gaat om een externe accountant in de zin van artikel 27 Wta, dat wil zeggen een accountant die bevoegd is om wettelijke controles te verrichten en die tevens een aantekening in het accountantsregister heeft dat hij bevoegd is om assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering uit te voeren. Ook in het openbare register dat wordt gehouden door de AFM zal inzichtelijk zijn welke externe accountants van een accountantsorganisatie bevoegd zijn om assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten. Indien het gaat om een wettelijke auditor uit een andere lidstaat, moet deze in die lidstaat zijn toegelaten tot het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

X

Artikel 29 Wta betreft de ondertekening van de accountantsverklaring. Ook de assuranceverklaring over duurzaamheidsrapportering zal door de externe accountant worden ondertekend.

Y

Artikel 29a Wta implementeert artikel 22 bis van de Auditrichtlijn en bepaalt dat een externe accountant ten minste één jaar na het beëindigen van zijn werkzaamheden bij de cliënt geen centrale leidinggevende functie bij deze cliënt mag aanvaarden. Indien de cliënt een oob betreft, gaat het om een periode van ten minste twee jaar. Deze bepaling zal ook gelden wanneer de externe accountant assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering heeft verricht bij de cliënt (artikel 25 ter Auditrichtlijn dat artikel 22 bis van overeenkomstige toepassing verklaard).

Z

Artikel 30 Wta schrijft voor dat een externe accountant het aan zijn cliënt moet melden indien hij in een tuchtrechtsgeding betrokken is zodat een cliënt weet dat zijn controledossier bij de Accountantskamer ligt. Deze meldplicht gaat ook gelden indien het geding betrekking heeft op een assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportering omdat de tuchtrechtspraak ook van toepassing zal zijn ten aanzien van dergelijke opdrachten.

AA

Met de wijziging van artikel 47, onderdeel a, wordt artikel 3, onderdeel 23 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering uitgevoerd. Dit onderdeel wijzigt artikel 32 van de Auditrichtlijn dat ziet op het publiek toezicht op accountantsorganisaties. Voorgesteld wordt om te bepalen dat leden van het bestuur van de AFM niet verantwoordelijk mogen zijn voor assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering op het moment dat zij bestuurslid zijn en de drie jaar daaraan voorafgaand. Ook wordt voorgesteld om te expliciteren dat de leden voldoende bekend dienen te zijn met de relevante vakgebieden voor wettelijke controles en assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

BB

In artikel 48a, derde lid, Wta staat dat de kwaliteitsbeoordeling van een accountantsorganisatie door de AFM plaatsvindt op basis van een toetsing van een selectie van controledossiers. In het Bta is controledossier gedefinieerd, waarbij wordt aangesloten bij de wettelijke controle. Artikel 48a Wta behelst een implementatie van artikel 29 Auditrichtlijn, waarin door de richtlijn duurzaamheidsrapportering het eerste lid, onderdeel f, dusdanig wordt gewijzigd dat de kwaliteitsbeoordeling in het vervolg 'in voorkomend geval' ook een toetsing van assuredossiers zal omvatten. Artikel 48a wordt zo aangepast dat bij de kwaliteitsbeoordeling ook assuredossiers worden getoetst, indien de accountantsorganisatie ook assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verricht. Het Bta zal hiervoor ook worden aangepast. Ook in dit artikel wordt 'controlecliënt' vervangen door 'cliënt'.

In het zevende lid is een verplichting opgenomen voor een accountantsorganisatie om een cliënt die een oob is op de hoogte te brengen van de bevindingen en conclusies van de AFM na de toetsing van controledossiers. Deze bepaling wordt zo aangepast dat de verplichting ook gaat gelden ten aanzien van de bevindingen van de AFM na de toetsing van assuredossiers.

CC en II

Artikel 49a Wta bepaalt aan welke vereisten de personen moeten voldoen die de kwaliteitsbeoordelingen bij accountantsorganisaties verrichten. Artikel 49a wordt in overeenstemming met de gewijzigde Auditrichtlijn aangepast zodat toezichthouders die bij de AFM als kwaliteitsbeoordelaar werken ook over de nodige beroepskwalificaties en relevante beroepservaring op het gebied van (assurance-onderzoeken van) duurzaamheidsrapportering beschikken. Hiermee wordt aan artikel 3, onderdeel 19, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd (aanpassing artikel 29, eerste lid, onder d en tweede lid, on-

der a van de Auditrichtlijn). Zie ook paragraaf 3.2.11 van het algemeen deel van deze toelichting.

Er zal gebruik worden gemaakt van de lidstaatoptie in artikel 29, tweede lid bis, Auditrichtlijn om personen die kwaliteitsbeoordelingen met betrekking tot assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering verrichten tot 31 december 2025 vrij te stellen van het vereiste van relevante ervaring op het gebied van (assurance-onderzoeken van) duurzaamheidsrapportering. Dit biedt de mogelijkheid aan kwaliteitsbeoordelaars om de komende tijd de benodigde opleidingen te volgen. Dit zal worden opgenomen in een nieuw artikel 86b Wta.

DD, EE en HH

De artikelen 53, 54 en 67 Wta worden gewijzigd ter implementatie van artikel 3, onderdeel 20, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering, dat artikel 30 van de Auditrichtlijn wijzigt. In de artikelen 53 en 54 Wta is opgenomen ten aanzien van welke overtredingen de AFM een last onder dwangsom respectievelijk een bestuurlijke boete kan opleggen. Aan deze artikelen wordt toegevoegd de overtreding van het onbevoegd verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering (artikel 5a) en het verrichten van verboden niet-controlediensten bij een oob (artikel 24e). Aan artikel 54 wordt ook het nieuwe zesde lid van artikel 20 toegevoegd over het desgevraagd verstrekken van vertrouwelijke informatie aan een andere accountantsorganisatie. Dit artikellid komt inhoudelijk overeen met het derde lid van artikel 20, dat reeds in artikel 54 Wta is opgenomen. Voor de artikelen die ook van toepassing zullen zijn ten aanzien van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, zoals met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing (artikel 18 Wta) kan een last onder dwangsom of bestuurlijke boete worden opgelegd indien niet wordt voldaan aan de voorschriften voor dat onderzoek.

Artikel HH betreft een wijziging van artikel 67 Wta. In dit artikel is bepaald dat de AFM besluiten tot het opleggen van bestuurlijke boetes van bepaalde overtredingen openbaar maakt. Hierbij wordt de huidige systematiek gevolgd en worden overtreding van het onbevoegd verrichten van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering (artikel 5a) en de voorschriften omtrent informatieverstrekking in artikel 20, zesde lid, aan het artikel toegevoegd.

FF

Artikel 58 Wta strekt ter implementatie van artikel 38 van de Auditrichtlijn waarmee een regeling wordt gegeven voor ontslag van de accountantsorganisatie door de AFM, met toetsing door de rechter. Op basis van de aanpassing van artikel 38 van de Auditrichtlijn (artikel 3, onderdeel 26 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering) wordt deze regeling ook van toepassing indien de accountantsorganisatie assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering verricht.

GG

Artikel 63j geeft een regeling voor de samenwerking tussen de AFM en toezichthoudende instanties van derde landen. Het artikel wordt zo aangepast dat er ook informatie kan worden verstrekt met betrekking tot assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

II

Zie voor het voorgestelde artikel 86b Wta de toelichting op artikel 49a Wta.

Artikel III (wijzigingen Wet op het accountantsberoep)

A

Aan artikel 1 van de Wab wordt de definitie van een assurance-onderzoek van

duurzaamheidsrapportering toegevoegd waarbij wordt verwezen naar de Wta.

B

In artikel 22 Wab is de bevoegdheid van de NBA opgenomen om ontwerpverordeningen op te stellen. Aan het artikel wordt toegevoegd dat de nadere voorschriften ook betrekking kunnen hebben op assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

C en D

In het accountantsregister dat de NBA houdt zal ook worden vermeld of een accountant bevoegd is om een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten. Artikel 36 Wab zal hiervoor worden aangepast. De accountants met deze aantekening kunnen door accountantsorganisaties worden ingeschreven in het accountantsorganisatieregister van de AFM als externe accountant voor het verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering namens de desbetreffende accountantsorganisatie.

In lijn met de met de door de richtlijn duurzaamheidsrapportering gewijzigde artikelen 6 en 7 van de Auditrichtlijn, krijgt een accountant ingeschreven in het accountantsregister deze aantekening allereerst indien de opleiding die de ingeschrevene heeft gevolgd voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Deze aantekening zal worden opgenomen conform het voorgestelde onderdeel j van het tweede lid van artikel 36.

Daarnaast krijgt een accountant op grond van het voorgestelde artikel 36a Wab overeenkomstig het met de richtlijn duurzaamheidsrapportering toegevoegde artikel 14 bis van de auditrichtlijn deze aantekening wanneer de ingeschrevene voor 1 januari 2024 een aantekening voor het uitvoeren van wettelijke controles als bedoeld in onderdeel i (certificeringsbevoegdheid) heeft of wanneer de ingeschrevene op 1 januari 2024 de opleiding tot accountant doorloopt en uiterlijk op 1 januari 2026 heeft voldaan aan de eindtermen ten aanzien van wettelijke controles. In die gevallen hoeft deze niet te voldoen aan de vereisten voor het mogen uitvoeren van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, dat wil zeggen dat niet hoeft te worden voldaan aan de theoretische kennisvereisten en praktijkopleiding voor het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Een accountant die de aantekening voor duurzaamheidsassurance in de praktijk wil gebruiken om werkzaamheden ten aanzien van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering te verrichten, zal permanente educatie op dit terrein moeten blijven volgen. Zie ook paragraaf 3.2.4 en de toelichting op onderdeel l.

Als de aantekening dat de accountant bevoegd is tot het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering wordt doorgehaald zal de datum van de doorhaling in het accountantsregister worden vermeld. Dit is opgenomen in het voorgestelde artikel 36, tweede lid, onderdeel m.

E

Het nieuwe artikel 41a Wab betreft de situatie dat een accountant reeds is toegelaten tot het uitvoeren van wettelijke controles en daarna assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering wil gaan verrichten. Hij kan dan bij het bestuur van de NBA een aanvraag indienen ten behoeve van de aantekening in het accountantsregister van de NBA dat hij bevoegd is tot het uitvoeren van dit assurance-onderzoek. Indien een persoon bij het afronden van zijn opleiding zowel voldoet aan de vereisten voor het uitvoeren van wettelijke controles als voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering, kan de aantekening voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering direct bij de inschrijving in het accountantsregister

conform artikel 36 Wab worden opgenomen. Voor zittende accountants en accountants in opleiding geldt dat zij de aantekening automatisch van de NBA krijgen, zoals hierboven beschreven.

Wat betreft de aanvraag voor het opnemen van de aantekening is aansluiting gezocht bij artikel 38 Wab. Het wordt niet nodig geacht om opnieuw een verklaring omtrent het gedrag te vragen bij het verzoek voor het opnemen van de aantekening in het register, zoals wel vereist is voor de aanvankelijke inschrijving in het accountantsregister op basis van artikel 38, tweede lid, onderdeel b, Wab.

In het voorgestelde derde lid is geregeld dat opname van de aantekening wordt geweigerd indien de accountant niet voldoet aan opleidingsvereisten voor het verkrijgen van de duurzaamheidsaantekening.

Het vierde en vijfde lid zien op het besluit van de NBA over het opnemen van de aantekening. Dit besluit moet binnen acht weken na de aanvraag worden genomen. De aantekening moet binnen drie werkdagen na het besluit in het accountantsregister worden opgenomen. Ook hierbij is aangesloten bij de procedure voor de besluitvorming over de inschrijving in het register, die is opgenomen in artikel 40 Wab.

F

Het voorgestelde artikel 45a Wab ziet op het doorhalen van de aantekening voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering in het accountantsregister. Hiervoor is aansluiting gezocht bij de artikelen 43 en 44 Wab die betrekking hebben op de situatie dat de gehele inschrijving in het accountantsregister wordt doorgehaald.

Wanneer een accountant (enkel) de duurzaamheidsaantekening wil doorhalen, kan hij hierom verzoeken. De aantekening kan ook door de NBA worden doorgehaald als de Accountantskamer de (tijdelijke) doorhaling als tuchtrechtelijke maatregel heeft opgelegd of als deze door de Accountantskamer of het CBb als voorlopige voorziening is opgelegd. Op grond van artikel 43 Wab kan ook de gehele inschrijving in het accountantsregister worden doorgehaald als bijvoorbeeld de ingeschrevene in staat van faillissement verkeert. Omdat deze omstandigheden grond kunnen zijn om de gehele inschrijving door te halen, behoeven zij niet in artikel 45a Wab te worden opgenomen als grond om enkel de duurzaamheidsaantekening door te halen.

De voorgestelde leden drie en vier zien op de situatie dat een accountant opnieuw vraagt om een duurzaamheidsaantekening in het accountantsregister nadat deze aantekening eerder is doorgehaald. Een dergelijke regeling is voor de herinschrijving in het accountantsregister opgenomen in artikel 45 Wab. Een onderzoek naar de vakbekwaamheid van een accountant wat betreft het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportages blijft bij een verzoek tot heropname van de duurzaamheidsaantekening in het register achterwege. Voor accountants die onder de overgangsregeling van artikel 36a Wab vallen, gelden de opleidingsvereisten voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken niet. Zij hoeven bij een aanvraag om wederopname ook niet alsnog aan artikel 41a, tweede lid, Wab te voldoen. Wel moeten zij permanente educatie met betrekking tot assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering volgen. Wanneer een duurzaamheidsaantekening is doorgehaald vanwege een tuchtrechtelijke maatregel, past daarbij ook een verbod op het opnieuw opnemen van deze aantekening totdat de sanctie is opgeheven.

G

Artikel 46 Wab bevat een grondslag om bij algemene maatregel van bestuur de vakgebieden vast te stellen die voor controles van financiële verantwoordingen

van belang zijn. Dit artikel wordt aangepast zodat ook vakgebieden kunnen worden vastgesteld die van belang zijn voor de het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering, indien de accountant ook opgeleid wil worden om dat onderzoek te mogen uitvoeren. De vakgebieden zijn opgenomen in het Besluit accountantsopleiding 2013. Hiermee wordt artikel 3, onderdeel 5, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd, dat een nieuw derde lid toevoegt aan artikel 8 van de Auditrichtlijn.

H

Artikel 47 Wab ziet op de praktijkopleiding tot accountant. Deze praktijkopleiding duurt ten minste drie jaar. Op grond van de richtlijn duurzaamheidsrapportering worden eisen gesteld ten aanzien van de praktijkopleiding indien degene die de opleiding wil volgen ook assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering wil gaan uitvoeren. Ten minste acht maanden van de opleiding dienen dan besteed te worden aan het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering of duurzaamheidsgerelateerde diensten. Dit wordt opgenomen in een nieuwe tweede zin van artikel 47, eerste lid, Wab. Bij duurzaamheidsgerelateerde diensten gaat het om diensten die zijn gerelateerd aan duurzaamheidsrapportering, maar niet het assurance-onderzoek zelf betreffen, zoals consulting diensten met betrekking tot een duurzaamheidsverslag en de voorbereiding van duurzaamheidsverslagen. Hiermee wordt artikel 3, onderdeel 6, van de richtlijn duurzaamheidsrapportering geïmplementeerd dat artikel 10 van de Auditrichtlijn wijzigt. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de richtlijn er niet aan in de weg staat om eerst de opleiding af te ronden die leidt tot een accountantstitel voor het verrichten van wettelijke controles, alvorens de benodigde opleiding te volgen voor het uitvoeren van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering. Zie het voorgestelde artikel 74a Wab voor de overgangsregeling voor zittende accountants en accountants die reeds aan hun opleiding zijn begonnen.

I

Artikel 54 Wab betreft de verklaring van vakbekwaamheid voor de toelating van wettelijke auditors uit de EU. Dit artikel wordt aangepast omdat het ook kan gaan om wettelijke auditors die in een andere lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering.

J

In paragraaf 8.4 van de Wab zijn overgangsbepalingen opgenomen. Voorgesteld wordt om aan die paragraaf twee nieuwe artikelen toe te voegen ter implementatie van het nieuwe artikel 14 bis van de Auditrichtlijn, zie paragraaf 3.2.4. Op grond van het nieuwe artikel 74b Wab hoeven accountants die op 1 januari 2024 reeds zijn toegelaten tot dit beroep, en personen die op 1 januari 2024 reeds bezig zijn met de accountantsopleiding en deze op 1 januari 2026 succesvol hebben afgerond, niet te voldoen aan de vereisten voor het mogen uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering. Dat wil zeggen dat zij niet hoeven te voldoen aan de theoretische kennisvereisten en praktijkopleiding voor het verrichten van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

Het voorgestelde artikel 74a Wab bepaalt dat deze zittende accountants en accountants in opleiding geacht worden te hebben voldaan aan een opleiding die voldoet aan de eindtermen voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken. Deze bepaling is nodig omdat voor het mogen verrichten van assurance-onderzoeken wordt verwezen naar de aantekening die hiervoor is opgenomen in het accountantsregister van de NBA, bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel j, Wab, waarin wordt verwezen naar dit opleidingsvereiste.

Het vereiste dat deze zittende accountants of accountants in opleiding de nodi-

ge kennis van duurzaamheidsrapportering en van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering krijgen via permanente educatie, zal de NBA betrekken bij haar regelgevende bevoegdheid ten aanzien van permanente educatie op basis van artikel 19 Wab. Zie in dit verband ook de toelichting op de voorgestelde wijziging van de Wtra.

In het voorgestelde artikel 74b Wab is opgenomen dat de opleidingsvereisten niet gelden voor de personen die onder de overgangsregeling vallen.

Artikel IV (wijzigingen Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek)

A

In het tweede lid van de artikelen 2:129a BW (voor de naamloze vennootschap) en 2:239a BW (voor de besloten vennootschap) is geregeld dat in geval van een monistisch bestuur, de uitvoerende bestuurders in de bestuursvergadering niet deelnemen aan het overleg en de besluitvorming over de vraag aan welke accountant de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening zal worden verleend. Deze situatie is alleen aan de orde als de algemene vergadering die opdracht niet heeft verleend. Met het oog op de invoering van de aanwijzing van de accountant die de duurzaamheidsrapportering moet onderzoeken in artikel 2:393a BW, wordt voorgesteld ook de bemoeienis van de uitvoerende bestuurders met het overleg en het besluit over die aanwijzing in dit tweede lid uit te sluiten.

B, I, eerste onderdeel, J, K, eerste onderdeel, en L

Zoals hierboven is toegelicht, wordt voorgesteld om niet langer te spreken over 'financiële' verslaggeving omdat duurzaamheidsverslaggeving een belangrijk onderdeel wordt van de verslaggeving van beursvennootschappen. Daarom wordt voorgesteld om verwijzingen naar de Wet toezicht financiële verslaggeving en de 'financiële (halfjaarlijkse) verslaggeving' aan te passen.

C

In lijn met artikel 1, vijfde lid, van de Jaarrekeningrichtlijn dient titel 9 van Boek 2 BW van toepassing verklaard te worden op bijkantoren, voor zover dat bij of krachtens die titel is bepaald. Dat betekent dat ook besluiten waarvoor de rechtsgrondslag in titel 9 staat, zoals het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, van toepassing verklaard kunnen worden op bijkantoren. Deze bepaling is vooral relevant voor het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, omdat bijkantoren onder enkele bepalingen van dat besluit vallen. Het is niet de strekking van het artikel om titel 9 volledig op bijkantoren van toepassing te verklaren, het zijn geen rechtspersonen en de eisen van de titel gaan voor hen doorgaans te ver. Op basis van de regels voor de jaarrekeningen en bestuursverslagen worden zij al meegenomen in de jaarrekening van de onderneming die het bijkantoor heeft opgericht. Maar de rapporteringsvoorschriften uit de richtlijn die betrekking hebben op ondernemingen uit derde landen, zijn ook van toepassing op sommige bijkantoren, namelijk indien de vennootschap die het bijkantoor oprichtte of de uiteindelijke moedermaatschappij van deze vennootschap buiten de EU of EER is gevestigd en er in de EU of EER geen dochtermaatschappij is die aan de rapporteringsverplichting in de EU kan voldoen.

D

In artikel 2:392 BW is neergelegd welke gegevens aan de jaarrekening en het bestuursverslag moeten worden toegevoegd. Dit betreft onder andere de accountantsverklaring bij de jaarrekening en het bestuursverslag. Voorgesteld wordt om artikel 2:392 BW aan te passen zodat ook, in voorkomend geval, de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering aan de jaarstukken dient te worden toegevoegd en via deponering bij het handelsregister openbaar

dient te worden gemaakt.

E

Artikel 393, derde lid en vijfde lid, onderdeel e, betreft onder meer het onderzoek dat de accountant moet doen of de informatie in het bestuursverslag overeenkomstig titel 9 van Boek 2 BW is opgesteld. Onderdeel E regelt dat de duurzaamheidsrapportering is uitgezonderd van dat onderzoek, omdat de accountant over dat deel van het bestuursverslag een assurance-oordeel opstelt (in lijn met artikel 34, eerste lid, onderdeel a, onder ii, van de Jaarrekeningrichtlijn). Het assurance-onderzoek en de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering worden geregeld in artikel 2:393a BW en in artikel 8 van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. Verder geldt op grond van artikel 2:393, derde lid, BW overigens wel dat de accountant bij een controleopdracht tot onderzoek van de jaarrekening onderzoekt of het bestuursverslag met de jaarrekening verenigbaar is en of het verslag – in het licht van tijdens de controle van de jaarrekening verkregen kennis en begrip – al dan niet materiële onjuistheden bevat. Dit onderzoek strekt zich ook uit over de duurzaamheidsrapportering in het bestuursverslag.

F

De opdracht tot het verrichten van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering moet afzonderlijk worden verleend door de algemene vergadering, ook als de accountant die het assurance-onderzoek gaat uitvoeren dezelfde is als de accountant die de jaarrekening onderzoekt. Bovendien is in dit wetsvoorstel gebruik gemaakt van de optie om een andere accountant te kunnen benoemen voor het assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering dan de accountant die de jaarrekening onderzoekt. Om die twee redenen is die opdracht in een nieuw artikel 2:393a BW opgenomen. Het eerste lid regelt de opdrachtverlening, die verder niet afwijkt van de procedure in artikel 2:393, eerste en tweede lid, BW. In beginsel is de algemene vergadering bevoegd, en gaat die niet over tot opdrachtverlening, dan is de raad van commissarissen bevoegd en als die ontbreekt, dan is het bestuur bevoegd. Ook de regels over de voordracht voor de accountant en voor het intrekken van de opdracht zijn van toepassing op de accountant die het assurance-onderzoek doet.

Het tweede lid is gelijk aan artikel 2:393, achtste lid, BW en betreft het vorderen van nakoming van de verplichting om een assurance-onderzoek te laten verrichten, welke vordering iedere belanghebbende toekomt.

In artikel XIII is een tijdelijke regeling opgenomen die voorziet in de mogelijkheid om voor de boekjaren 2024 en 2025, als benoeming van de accountant door de algemene vergadering niet mogelijk is geweest, dat de raad van commissarissen de opdracht kan verlenen en als die ontbreekt, het bestuur dat kan doen. Zie de toelichting bij dat artikel hieronder.

G

Onderdeel G betreft de implementatie van de tweede en vijfde alinea van artikel 30, eerste lid, van de Jaarrekeningrichtlijn in artikel 2:394, vierde lid, BW. De eerste zin die wordt toegevoegd regelt welke vennootschappen en rechtspersonen geen beroep meer kunnen doen op de in dat lid opgenomen vrijstelling van het openbaar maken van het bestuursverslag bij het handelsregister. Het gaat kort gezegd om de vennootschappen en rechtspersonen die een duurzaamheidsrapportering moeten opnemen in het bestuursverslag.

De tweede zin die in onderdeel G wordt toegevoegd implementeert de lidstaatoptie van artikel 30, eerste lid, tweede alinea, van de Jaarrekeningrichtlijn – om vennootschappen en rechtspersonen die een duurzaamheidsrapportering moeten opnemen in hun bestuursverslag, te verplichten hun bestuursverslag

kosteloos op hun website openbaar te maken. Indien de vennootschap of rechtspersoon niet over een eigen website beschikt, verstrekt de vennootschap of rechtspersoon op verzoek kosteloos een volledig of gedeeltelijk afschrift van het bestuursverslag. Voorgesteld wordt om gebruik te maken van deze lidstaatoptie omdat het van belang is dat het bestuursverslag van ondernemingen die een duurzaamheidsrapportering opstellen, breed en gemakkelijk toegankelijk is voor belanghebbenden. Publicatie op de website van een onderneming kan daaraan bijdragen. Tegelijkertijd zijn de administratieve lasten die voortvloeien uit zo'n publicatieplicht van het bestuursverslag op de website voor vennootschappen verwaarloosbaar. Het is bevorderlijk voor de transparantie als het bestuursverslag zowel in het handelsregister als op de website van de vennootschap zijn te vinden. Voor beursvennootschappen geldt de verplichting al om het bestuursverslag op de website openbaar te maken. Zij moeten op grond van artikel 5:25c Wft hun jaarlijkse financiële verslaggeving, waaronder het bestuursverslag, algemeen verkrijgbaar stellen via een persbericht. Dat persbericht moet op grond van artikel 5:25m Wft verwijzen naar de website van de beursvennootschap, waar de informatie volledig toegankelijk moet zijn. Verder moeten beursvennootschappen op basis van artikel 5:25o Wft hun jaarrekening en bestuursverslag aan de AFM zenden. De regeling in artikel 2:394, achtste lid, BW zorgt ervoor dat zij aan de verplichting om de stukken bij het handelsregister te deponeren voldoen. De AFM zendt de stukken aan het handelsregister.⁵³

H

Artikel 2:408 BW gaat over de vrijstelling voor tussenholdings om onder bepaalde voorwaarden geen geconsolideerde jaarrekening en geen bestuursverslag over de eigen groep op te stellen. Die vrijstelling is echter niet dezelfde als geldt voor het eventuele deel van het bestuursverslag dat gaat over de duurzaamheidsrapportering. In artikel 23 van de Jaarrekeningrichtlijn, zoals gewijzigd door de CSRD, over de tussenconsolidatievrijstelling, wordt artikel 29 bis van de richtlijn expliciet uitgesloten in de voorwaarden voor de consolidatievrijstelling inzake jaarrekening en bestuursverslag. De vrijstelling van artikel 408 BW en de vrijstelling van de geconsolideerde duurzaamheidsrapportage zijn van elkaar losgekoppeld. Het gevolg kan zijn dat een rechtspersoon geen jaarrekening en bestuursverslag hoeft op te stellen omdat haar gegevens zijn meegenomen in de geconsolideerde jaarrekening en het bestuursverslag van de moeder, maar dat die rechtspersoon nog wel een duurzaamheidsrapportering moet opstellen.

I, tweede onderdeel

Artikel 447, tweede lid, BW gaat over de gronden van het verzoek in een gerechtelijke procedure voor de ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam tot het bevelen van een onderneming om de jaarverslaggeving in te richten overeenkomstig bepaalde regelgeving. Aan die regelgeving moeten ook de drie sets standaarden uit de richtlijn worden toegevoegd, die de inhoud van de duurzaamheidsrapportering of het verslag inzake de duurzaamheid bepalen. De regels uit het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering zijn al begrepen onder de bij of krachtens deze titel gestelde voorschriften, zoals vermeld in het tweede lid.

K, tweede onderdeel

Indien de zaak voor de ondernemingskamer gaat over de duurzaamheidsrapportering, dient ook de accountant die die rapportering heeft onderzocht, in de gelegenheid te worden gesteld om te worden gehoord. Dit geldt ook bij de jaarrekening en de controlerend accountant. Daartoe wordt voorgesteld artikel 2:450, vijfde lid, BW aan te vullen.

⁵³ Kamerstukken II 2006/07, 31093, nr. 3, p. 31.

Artikel V (wijziging Wet op de economische delicten)

De strafrechtelijke handhaving van de jaarverslaggeving in de Wet op de economische delicten (WED), heeft betrekking op het niet naleven van de verplichting tot het openbaar maken van informatie (zie de vermelding van artikel 2:394, derde lid, BW in artikel 1, onderdeel 4°, WED). De vermelding in de WED van de rechtsgrondslag voor algemene maatregelen van bestuur waarin EU-richtlijnen worden geïmplementeerd (artikel 2:391a BW) die gaan over de inhoud van het bestuursverslag en de inhoud van andere bij de jaarrekening te voegen jaarlijkse verslagen en verklaringen, lijkt per abuis te suggereren dat de handhaving op basis van de WED ook op de inhoud van deze stukken betrekking kan hebben. Daarvoor is echter een procedure ingericht voor alle belanghebbenden bij de ondernemingskamer van het Gerechtshof Amsterdam (artikel 2:447 e.v. BW). Daarom wordt de vermelding van artikel 2:391a, tweede lid, BW in de WED aangepast. Daarnaast wordt de niet-naleving van de in dit wetsvoorstel in artikel 2:393a, eerste lid, eerste volzin, BW geïntroduceerde verplichting voor de rechtspersoon om opdracht tot assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering te verlenen, toegevoegd aan artikel 1, onderdeel 4°, WED, in lijn met de bestaande sanctionering van het niet verlenen van een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een accountant.

Artikel VI (wijzigingen Wet tuchtspraak accountants)

A

In het algemeen deel van de toelichting is toegelicht dat de Wet tuchtspraak accountants (Wtra) ook van toepassing zal zijn met betrekking tot het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering door de accountant. In artikel 1 van de Wtra is opgenomen wat wordt verstaan onder een accountant. Voor de beschrijving van een wettelijke auditor die in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van wettelijke controles wordt in overeenstemming met de richtlijn duurzaamheidsrapportering toegevoegd dat het ook kan gaan om de toelating tot het verrichten van een assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

B

Op grond van de voorgestelde aanpassingen van artikel 2 Wtra kan de Accountantskamer als tuchtrechtelijke maatregel het tijdelijk of permanent doorhalen van de aantekening van de accountant voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering opleggen. Deze doorhaling heeft zowel betrekking op de aantekening voor het uitvoeren van assurance-onderzoeken van duurzaamheidsrapportering in het accountantsregister van de NBA (de aantekening als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel j, Wab) alsmede, indien van toepassing, de aantekening voor de accountant voor het uitvoeren van assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering in het register met accountantsorganisaties van de AFM (de aantekening in het register als bedoeld in artikel 11 Wta).

De aanpassing van het tweede lid maakt het mogelijk dat een geldboete ook gezamenlijk met een tijdelijke of permanente doorhaling van de aantekening voor het uitvoeren van assurance-onderzoek kan worden opgelegd.

De Accountantskamer en het CBb kunnen op grond van artikel 41 respectievelijk artikel 44 in geval van een voorlopige voorziening een tijdelijke doorhaling in de registers opleggen. Volgens het vierde lid van artikel 2 kan de periode van de tijdelijke doorhaling opgelegd in de voorlopige voorziening in mindering worden gebracht op een definitief opgelegde tijdelijke doorhaling in de registers. Met deze aanpassing van het vierde lid van artikel 2 wordt deze mogelijk-

heid ook van toepassing op een in een voorlopige voorziening opgelegde tijdelijke doorhaling van de aantekening voor het uitvoeren van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering.

C en D

Artikelen 41 en 44 Wtra worden aangepast zodat in een voorlopige voorziening door respectievelijk de Accountantskamer (artikel 41) en het CBb (artikel 44) ook een tijdelijke doorhaling van de aantekening voor het uitvoeren van het assurance-onderzoek van duurzaamheidsrapportering kan worden opgelegd.

Artikel VII (wijzigingen Wet toezicht financiële verslaggeving)

A en D

Voorgesteld wordt om in de Wtfv niet langer te spreken over ‘financiële verslaggeving’ maar over ‘verslaggeving’. De niet-financiële duurzaamheidsinformatie is immers een belangrijk onderdeel van de verslaggeving van uitgevende instellingen. Ook de titel van de wet wordt dienovereenkomstig aangepast.

B

Op grond van artikel 6, derde lid, Wtfv kan de AFM (in afwijking van de geheimhoudingsbepalingen) informatie uitwisselen met bepaalde instanties, die tot taak hebben om een eenvormige toepassing van de standaarden voor de jaarrekening in internationaal verband te bevorderen en een gemeenschappelijke aanpak op het vlak van de handhaving daarvan te ontwikkelen. Deze bepaling wordt uitgebreid zodat de AFM voor deze doeleinden ook informatie kan uitwisselen met instanties met betrekking tot standaarden voor de duurzaamheidsrapportering.

C

Met de aanpassing van artikel 30a wordt verduidelijkt dat de aanpassing van de wijziging van de terminologie ‘financiële verslaggeving’ geen inhoudelijke gevolgen heeft voor het toezicht dat wordt uitgeoefend op deze verslaggeving, ook wat betreft de tijdens de inwerkingtreding van deze implementatiewet lopende procedures.

Artikel VIII (wijzigingen Wet op de ondernemingsraden)

Artikel VIII dient ter implementatie van de artikelen 19 bis, vijfde lid, en 29 bis, zesde lid, van de Jaarrekeningrichtlijn. Deze artikelen betreffen het informeren van en bespreken met de werknemersvertegenwoordiging van de duurzaamheidsrapportering. In onderdeel A is ter implementatie van deze bepalingen de verplichting neergelegd in de Wet op de ondernemingsraden (hierna: WOR) voor de ondernemer om in een overlegvergadering met de ondernemingsraad de relevante informatie te bespreken uit de enkelvoudige respectievelijk de geconsolideerde duurzaamheidsrapportering en de manier waarop deze duurzaamheidsinformatie wordt verkregen en geverifieerd. De voorgestelde wijziging heeft tot doel de WOR zodanig aan te passen dat, kort gezegd, een jaarlijks gesprek tussen de bestuurder en de ondernemingsraad over de duurzaamheidsrapportering verplicht wordt gesteld. De ondernemingsraad is vervolgens bevoegd hierover standpunten kenbaar te maken.

In Onderdeel B wordt geregeld dat het voorgaande ook geldt voor de gevallen wanneer er in de onderneming geen ondernemingsraad is maar wel een personeelsvertegenwoordiging.

Artikel IX

Artikel IX betreft de aanwijzing van de boekjaren waarop de wijziging van de artikelen 5:25c, 5:25d en 5:25v Wft van toepassing wordt. Omdat de duurzaamheidsrapportering is opgenomen in het bestuursverslag dat over een bepaald boekjaar wordt opgesteld, wordt bij het boekjaar aangesloten. In artikel 5 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering is opgenomen vanaf welke boekjaren de wijziging van de Transparantierichtlijn gaat gelden voor welke groepen uitgevende instellingen. Hierbij wordt aangesloten. Het gaat in eerste instantie om uitgevende instellingen die als groot worden beschouwd op grond van het BW en meer dan 500 werknemers hebben. Voor hen geldt de verplichting vanaf boekjaren die aanvangen op 1 januari 2024. Vanaf boekjaar 2025 geldt de verplichting voor de overige grote uitgevende instellingen. Voor uitgevende instellingen die klein of middelgroot zijn, geldt de verplichting vanaf boekjaar 2026. Dat geldt ook voor uitgevende instellingen die kleine en niet-complexe instellingen zijn als bedoeld in de verordening kapitaalvereisten (verordening (EU) nr. 575/2013) alsmede voor uitgevende instellingen die als een verzekeringscaptive of als een herverzekeringscaptive als bedoeld in de richtlijn solvabiliteit II (richtlijn 2009/138/EG) kwalificeren en klein, middelgroot of groot zijn.

Artikel X

Artikel X betreft de aanwijzing van de boekjaren waarop de wijzigingen uit onderdeel G van artikel IV (wijziging van artikel 2:394, vierde lid, BW) en artikel VIII (wijziging van artikelen 23 en 35c van de Wet op de ondernemingsraden) van toepassing zullen zijn. De gefaseerde toepassing van deze wijzigingen is gelijk aan de fasering die wordt gehanteerd in het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering en dient ter implementatie van artikel 5 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering. Er is voorzien in een gefaseerde toepassing van de regels, om bepaalde vennootschappen en rechtspersonen langer de tijd te geven zich voor te bereiden op de voor hen nieuwe duurzaamheidsrapportering. Daarom zijn de eerste vennootschappen en rechtspersonen die aan het besluit moeten voldoen, degene die al eerder de niet-financiële informatie in hun bestuursverslag moesten opnemen. Voor deze grote beursgenoteerde vennootschappen met meer dan 500 werknemers en grote banken en verzekeraars (ongeacht beursnotering of rechtsvorm) met meer dan 500 werknemers zijn deze wijzigingen van toepassing vanaf boekjaren die starten op of na 1 januari 2024 (zie artikel VIII, tweede lid, onderdeel a). Voor grote vennootschappen (ongeacht beursnotering) en grote banken en verzekeraars (ongeacht beursnotering en rechtsvorm) die 500 werknemers of minder hebben, geldt dat deze wijzigingen vanaf boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025 van toepassing zijn (zie artikel VIII, tweede lid, onderdeel c). Dezelfde gefaseerde inwerkingtreding voor boekjaren 2024 en 2025 geldt, kort gezegd, ook voor moedermaatschappijen die aan het hoofd staan van een grote groep met meer dan 500 werknemers respectievelijk 500 werknemers of minder (zie onderdelen b en d van artikel VIII, tweede lid).

Voor een groep organisaties, bestaande uit kleine en middelgrote beursgenoteerde vennootschappen en kleine en middelgrote beursgenoteerde banken en verzekeraars (ongeacht rechtsvorm,) kleine en niet-complexe kredietinstellingen en (her)verzekeringscaptives die óf kwalificeren als groot, óf – als zij beursgenoteerd zijn – klein of middelgroot, geldt dat deze wijziging vanaf boekjaren startend op of na 1 januari 2026 geldt (zie onderdelen e, f en g van Artikel VIII, tweede lid).

Artikelen XI en XII

Zoals hiervoor beschreven wordt voorgesteld om de titel van de Wet toezicht financiële verslaggeving te vervangen door Wet toezicht verslaggeving effecten-uitgevende instellingen. Deze wijziging wordt ook doorgevoerd in de bestaande

verwijzingen naar deze wet in de bijlagen van de Algemene wet bestuursrecht en de Wet open overheid.

Artikel XIII en XIV, tweede onderdeel

Artikel XIII bevat een tijdelijke regeling die is opgenomen om tegemoet te komen aan de praktijk. De benoeming van een accountant door de algemene vergadering vindt doorgaans plaats voorafgaande aan of in het begin van het boekjaar waarover hij als eerste het onderzoek van de jaarverslaggeving gaat doen. Voor ondernemingen die al over boekjaar 2024 een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen en daarbij een accountant moeten benoemen, is dat mogelijk niet haalbaar geweest en hetzelfde kan gelden voor boekjaar 2025. Daarom voorziet dit artikel in een regeling die is afgeleid van artikel 2:393, tweede lid, BW. Dat betekent dat als de algemene vergadering niet is overgegaan tot benoeming van een accountant, de raad van commissarissen de opdracht kan verlenen en als die ontbreekt, het bestuur dat kan doen. Indien de algemene vergadering in 2023, 2024 of 2025 wel een opdracht tot het verrichten van een assuranceonderzoek heeft verleend, dan is die opdracht geldig. Dat volgt uit de optionele formulering van dit artikel. Indien de algemene vergadering niet in de gelegenheid is geweest de opdracht te verlenen, dan moet de opdrachtverlening wel in de algemene vergadering van het daaropvolgende jaar en uiterlijk in 2026 worden geagendeerd, zodat de algemene vergadering haar bevoegdheid dan alsnog kan uitoefenen. De tijdelijke regeling kan er daardoor niet toe leiden dat het bestuur van de vennootschap voor een aantal jaren de accountant benoemt en de algemene vergadering van haar bevoegdheden tot benoeming wordt uitgesloten. De tijdelijke regeling is enkel van toepassing op de boekjaren 2024 en 2025. Dat betekent dat de twee boekjaren die aanvangen op een datum vanaf 1 januari 2024 tot 1 januari 2026, eronder vallen. Dat geldt dus ook voor het boekjaar dat aanvangt op bijvoorbeeld 1 december 2025. Vanwege deze betekenis van het eerste boekjaar, dat dus tot eind 2026 kan lopen, vervalt het artikel op 1 januari 2027. De inwerkingtreding van dit artikel heeft terugwerkende kracht gekregen tot 1 januari 2024, de ingangsdatum van het eerste boekjaar waarover de eerste rapporteringsverplichting van toepassing is. Zie hiervoor artikel XIV, tweede lid.

Artikelen XIV en XV

De wetswijzigingen ter implementatie van de richtlijn duurzaamheidsrapportering treden in werking op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Hiermee wordt enige flexibiliteit geboden. Dat is wenselijk, ook omdat de implementatie van de richtlijn ook leidt tot nadere regelgeving. Alleen de tijdelijke regeling van artikel XIII (zie hierboven) treedt direct na plaatsing van de wet in het Staatsblad in werking.

Accountants en accountantsorganisaties zullen veelal voorafgaand of aan het begin van het boekjaar waarover zij de verslaggeving onderzoeken worden benoemd. De opdrachtaanvaarding en de werkzaamheden in het kader van het assurance-onderzoek zullen daarom ook veelal reeds geschied en aangevangen zijn voordat de onderhavige wetgeving in werking treedt. Zolang de normen uit de Wta en het Bta voor het verrichten van assurance-onderzoeken van de duurzaamheidsrapportering niet van toepassing zijn, worden deze opdrachten uitgevoerd conform de regelgeving van de NBA, waaronder de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) van de NBA. Gegeven de omstandigheden ligt het in de rede dat de NBA-regulering voldoet bij het uitvoeren van een assurance-onderzoek van de duurzaamheidsrapportering, tot het moment dat deze wet in werking treedt, en dat de AFM rekening zal houden met deze overgangssituatie.

De citeertitel van de wetgeving is Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering.

De Minister van Financiën,

Bijlage. Transponeringstabel⁵⁴

Bepaling EU-regeling	Bepaling in implementatieregeling of bestaande regeling	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 1, onderdeel 1 (wijziging artikel 1 Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering en artikel 2:360, vierde lid, BW		
Artikel 1, onderdelen 2 tot en met 7 (wijziging artikelen 2, 19, 19 bis, 20, 23 en 29 bis, Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, artikelen 2:408, eerste lid, onderdeel c, en 2:447, tweede lid, BW, artikelen 23, tweede lid, en 35c, derde lid, Wet op de ondernemingsraden en Besluit inhoud bestuursverslag		
Artikel 1, onderdeel 8 (hoofdstuk 6 bis Jaarrekeningrichtlijn)	Behoeft geen implementatie, betreft taken voor de Europese Commissie		
Artikel 1, onderdeel 9 (hoofdstuk 6ter Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering en Besluit elektronische deponeering handelsregister		
Artikel 1, onderdeel 10 (wijziging artikel 30 Jaarrekeningrichtlijn)	artikel 2:394, vierde lid, BW	Lidstaatoptie om ondernemingen waarop de artikelen 19 bis en 29 bis van de Jaarrekeningrichtlijn van toepassing zijn te verplichten het bestuursverslag op de website openbaar te maken.	Van deze lidstaatopties wordt gebruik gemaakt omdat het van belang is dat het bestuursverslag van ondernemingen die een duurzaamheidsrapportering opstellen breed en gemakkelijk toegankelijk is voor belanghebbenden.
Artikel 1, onderdeel 11 (wijziging artikel 33 Jaarrekeningrichtlijn)	Behoeft geen aparte implementatie		
Artikel 1, onderdeel 12 (wijziging titel hoofdstuk 8 Jaarrekeningrichtlijn)	Behoeft geen implementatie		
Artikel 1, onder-	Artikelen 2:129a,	Lidstaatoptie om toe	Van deze lidstaatop-

⁵⁴ Voor een uitgebreide toelichting ten aanzien van de implementatie van artikel 1 van de richtlijn duurzaamheidsrapportering (wijziging Jaarrekeningrichtlijn) wordt verwezen naar de transponeringstabel bij het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

deel 13 (wijziging artikel 34 Jaarrekeningrichtlijn)	tweede lid, 2:239a, tweede lid, 2:392, eerste lid, onderdeel a, 2:393, derde lid en vijfde lid, onderdeel e, 2:393a, 2:450, vijfde lid, BW en artikel 1, onder 4°, van de Wet op de economische delicten	te staan dat een andere wettelijke auditor of een ander auditkantoor dan de auditor die of het kantoor dat de wettelijke controle op de jaarrekening verricht, het assurance-onderzoek bij de duurzaamheidsrapportering kan verrichten. Lidstaattoptie om onafhankelijke verlener van assurance-diensten voor duurzaamheidsrapportering toe te laten.	tie wordt gebruik gemaakt zodat deze keuzemogelijkheid aan rapporterende ondernemingen wordt doorgegeven. Deze lidstaattoptie wordt verder verkend. Van deze optie wordt vooralsnog geen gebruik gemaakt gelet op de vertraging die het zou opleveren voor de implementatie van de richtlijn
Artikel 1, onderdeel 14 (hoofdstuk 9 bis Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering		
Artikel 1, onderdeel 15 (wijziging titel hoofdstuk 11 Jaarrekeningrichtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 1, onderdeel 16 (artikel 48decies Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.		
Artikel 1, onderdeel 17 (wijziging artikel 49 Jaarrekeningrichtlijn)	Behoeft geen implementatie.		
Artikel 2, onderdeel 1 (wijziging artikel 2 Transparantierichtlijn)	Artikel 5:25c, tweede lid, onderdeel b, derde lid, onderdeel b, en vierde lid, onderdeel b, Wft	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 2, onderdeel 2, onder a (wijziging artikel 4, tweede lid, Transparantierichtlijn)	Artikel 5:25c, tweede lid, onderdeel c, Wft	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 2, onderdeel 2, onder b (wijziging artikel 4, vierde en vijfde lid, Transparantierichtlijn)	Artikel 5:25c, tweede lid, onderdeel b, derde lid, onderdeel b, en vierde lid, onderdeel b, Wft en artikel 5:25c, derde lid, onderdeel a, Wft juncto artikel 2:392, eerste lid, BW	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 2, onderdeel 3, onder a (wijziging artikel 23, vierde lid, Transparantierichtlijn)	Artikel 5:25v, eerste lid, Wft	n.v.t.	n.v.t.

terichtlijn)			
Artikel 2, onderdeel 3, onder b (wijziging artikel 23, vierde lid, Transparan-terichtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen imple-mentatie (criteria voor uitoefening bevoegdheid Europese Commis-sie)	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 2, onder-deel 4 (artikel 28 quin-quies (nieuw) Transparantie-richtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen imple-mentatie (bevoegdheid ESMA om richtsnoeren uit te vaardigen)	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 1 (wijziging arti-kel 1 Auditricht-lijn)	Behoeft geen imple-mentatie (onder-werp Auditrichtlijn)	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 2 (wijziging artikel 2, punten 2 tot en met 6, Au-ditrichtlijn)	Artikel 1, eerste lid, onderdelen a, c, f, h en i, Wta en Bta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 2, onder b (artikel 2, punt 16 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Behoeft geen imple-mentatie (zie §3.2.6)	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 2, onder c (artikel 2, pun-ten 21 tot en met 23 (nieuw) Auditrichtlijn)	Artikel 1, eerste lid, onderdelen r en s, Wta	Definitie in verband met lidstaatoptie om onafhankelijke verle-ner van assurance-diensten voor duurzaamheidsrap-portering toe te la-ten.	Zie hierboven.
Artikel 3, onder-deel 3 (wijziging arti-kel 6 Auditricht-lijn)	Artikel 6, tweede lid, Auditrichtlijn: Zal o.b.v. bestaande artikelen 25 onder b Wta, 35 Bta en 19 Wab via beroepsre-glementering en in eindtermen worden omgezet; Verder zie bij artikel 3, onderdelen 4, 5, 6 en 8, van de richt-lijn, hieronder Artikel 6, derde lid, Auditrichtlijn: be-hoeft geen imple-mentatie (gericht aan bevoegde auto-riteiten)	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 4 (wijziging arti-kel 7 Auditricht-lijn)	Artikel 46 Wab en volgt reeds uit arti-kel 49 Wab	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onder-deel 5 (wijziging arti-kel 8 Auditricht-lijn)	Artikel 46 Wab en Besluit accountants-opleiding 2013	n.v.t.	n.v.t.

Artikel 3, onderdeel 6 (wijziging artikel 10 Auditrichtlijn)	Artikel 47, eerste lid, Wab	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 7 (wijziging artikel 12 Auditrichtlijn)	Behoeft geen implementatie	Verduidelijking dat lidstaattoptie m.b.t. combineren praktijk- en theorieopleiding ziet op de opleiding t.b.v. de wettelijke controle	Eerder geen gebruik gemaakt van lidstaattoptie. Zie paragraaf 3.2.3.
Artikel 3, onderdeel 8 (wijziging artikel 14 Auditrichtlijn)	Artikel 54, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wab en Besluit accountantsopleiding 2013	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 9 (artikel 14 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Artikelen 74a en 74b Wab	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 10, onder a (wijziging artikel 16, eerste lid, Auditrichtlijn)	Artikel 11, eerste lid, Wta en Bta o.b.v. artikel 11, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 10, onder b (wijziging artikel 16, tweede lid, Auditrichtlijn)	Artikel 11, eerste lid, Wta en Bta o.b.v. artikel 11, derde lid, Wta,	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 11, onder a (wijziging artikel 17, eerste lid, punt e, Auditrichtlijn)	Artikel 11, eerste lid, Wta en Bta o.b.v. artikel 11, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 11, onder b (wijziging artikel 17, eerste lid, punt i, Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 11, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 12, onder a (wijziging artikel 24 ter, eerste lid, Auditrichtlijn)	Artikel 18 Wta en Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 12, onder b (artikel 24 ter, lid 2 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 12, onder c (wijziging artikel 24 ter, vierde lid, Audit-	Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.

richtlijn)			
Artikel 3, onderdeel 12, onderdeel d (artikel 24 ter, lid 5 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 12, onderdeel e (wijziging artikel 24 ter, zesde lid, Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 13 (wijziging artikel 25 Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 19, vierde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 14 (artikel 25 ter (nieuw) Auditrichtlijn dat artikelen 21 tot en met 24 bis van overeenkomstige toepassing verklaard en artikelen 25 quater en 25 quinquies invoegt)	Zie hieronder per artikel	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 21 Auditrichtlijn	Artikelen 21, tweede lid, onderdeel d, en 25, onderdeel b, Wta.	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 22 Auditrichtlijn	Artikelen 19, 21, tweede lid, onderdeel c, en 25a Wta en Bta.	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 22 bis Auditrichtlijn	Artikel 29a, eerste lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 22 ter Auditrichtlijn	Artikel 18, derde lid, Wta en Bta.	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 23 Auditrichtlijn	Artikelen 20 en 26, eerste tot en met vijfde lid Wta en Bta	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 24 Auditrichtlijn	Bta o.b.v. artikel 19, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 24 bis Auditrichtlijn	Artikel 18a Wta, Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta, 18b en 21a Wta en Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.

Artikel 25 quarter (nieuw) Auditrichtlijn	artikel 24e Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 25 quinquies (nieuw) Auditrichtlijn	artikel 26, zesde lid, 24d Wta en Bta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 15 (artikel 26 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Artikel 25, onder a, Wta	Lidstaatoptie om nationale assurancestandaarden toe te passen zolang de Commissie geen assurancestandaarden heeft vastgesteld.	De standaarden van de NBA kunnen worden toegepast.
Artikel 3, onderdeel 16 (artikel 27 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Bta o.b.v. artikel 18, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 17 (wijziging artikel 28, tweede lid, Auditrichtlijn)	Artikel 2:393, vijfde lid, onderdelen f en g, BW	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 18 (artikel 28 bis (nieuw) Auditrichtlijn)	Artikel 2:393a BW en Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering	Lidstaatoptie om voor te schrijven dat de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering kan worden opgenomen als afzonderlijk onderdeel van de accountantsverklaring wanneer de wettelijke controle van de jaarrekening en de assurance van de duurzaamheidsrapportering door dezelfde auditor wordt uitgevoerd.	Van deze optie wordt gebruik gemaakt omdat er in de praktijk mogelijk behoefte bestaat dat alle informatie omtrent de controle en het onderzoek door de accountant op een plek te vinden is en als zodanig herkenbaar is.
Artikel 3, onderdeel 19, onder a (wijziging artikel 29, eerste lid, punt d, Auditrichtlijn)	Artikel 49a, onderdeel a, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 19, onder b (wijziging artikel 29, eerste lid, punt f, Auditrichtlijn)	Artikel 48a, derde lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 19, onder c (wijziging artikel 29, eerste lid, punt h, Auditrichtlijn)	Artikel 48a, eerste lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 19, onder d (wijziging artikel 29, tweede lid, Auditrichtlijn)	Artikel 49a, onderdeel a, Wta	n.v.t.	n.v.t.

Artikel 3, onderdeel 19, onder e (artikel 29 lid 2bis (nieuw), Auditrichtlijn)	Artikel 86b Wta	Lidstaatoptie om personen die kwaliteitsbeoordelingen verrichten tot 31 december 2025 vrij te stellen van het vereiste van relevante ervaring op het gebied van duurzaamheids-rapportering.	Van deze lidstaat-optie zal gebruik worden gemaakt. Zie toelichting op artikel 86b Wta.
Artikel 3, onderdeel 20 (wijziging artikel 30 Auditrichtlijn)	Paragraaf 5.2 Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 21 (wijziging artikel 30 bis, eerste lid, punt c bis, Auditrichtlijn)	Artikel 10 Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 22 (artikel 30 bis, eerste lid, punt d bis (nieuw), Auditrichtlijn)	Artikel 52 Wta jo artikel 19a, tweede lid, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 23, onder a (wijziging artikel 32, derde lid, Auditrichtlijn)	Artikel 47, onderdeel a, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 23, onder b (wijziging artikel 32, vierde lid, Auditrichtlijn)	Behoeft geen implementatie omdat de standaarden inzake assurance van duurzaamheidsrapportering niet door de AFM worden vastgesteld	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 24 (artikel 36 bis (nieuw) Auditrichtlijn dat artikelen 34 en 36 van overeenkomstige toepassing verklaard)	Zie hieronder per artikel	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 34 Auditrichtlijn	Artikelen 12e, 12f, tweede lid, en 4a Wta	n.v.t.	n.v.t.
Van overeenkomstige toepassing artikel 36 Auditrichtlijn	Artikelen 63f, 63g, 63a, 63m 63i en 63h Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 25, onder a en b (wijziging artikel 37, eerste en tweede lid, Auditrichtlijn)	Artikel 2:393a BW	n.v.t.	n.v.t.

Artikel 3, onderdeel 25, onder c (wijziging artikel 37, derde lid, Auditrichtlijn)	Behoeft geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 26 (wijziging artikel 38 Auditrichtlijn)	Artikel 2:393a BW en artikel 58 Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 27, onder a (artikel 39, lid 4 bis (nieuw), Auditrichtlijn)	Besluit instelling auditcommissie o.b.v. artikel 24c Wta	Lidstaatoptie om audit van duurzaamheidsrapportering door bestuur/RvC of daartoe door ingesteld orgaan toe te staan.	Van deze optie wordt gebruik gemaakt om zo toe te staan dat de in dit besluit aan de auditcommissie toegekende taken met betrekking tot duurzaamheidsrapportering en de assurance van de duurzaamheidsrapportering ook in het geheel kunnen worden uitgevoerd door een andere commissie i.p.v. de auditcommissie
Artikel 3, onderdeel 27, onder b (wijziging artikel 39, zesde lid, Auditrichtlijn)	Besluit instelling auditcommissie o.b.v. artikel 24c Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 28, onder a (wijziging artikel 45, eerste lid, Auditrichtlijn)	Artikelen 12c, eerste lid, onderdeel a, Wta	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 28, onder b (wijziging artikel 45, vierde, vijfde en zesde lid, Auditrichtlijn)	Artikel 12b en 12c, eerste lid, onderdelen b, c en d, Wta.	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 3, onderdeel 29, onder a, b en c (wijziging artikel 48 bis, tweede, derde en vijfde lid, Auditrichtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 4 (wijziging Auditverordening)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 5, eerste lid (implementatetermin)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 5, tweede lid (omzetting wijziging Jaarrekeningrichtlijn)	Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering en artikel X	n.v.t.	n.v.t.

Artikel 5, tweede lid (omzetting wijziging Transparantierichtlijn)	Artikel IX	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 5, tweede lid (omzetting wijziging Auditrichtlijn)	Behoeft geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 5, derde en vierde lid (verwijzing)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 6 (evaluatie wijzigingsrichtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 7 (inwerkingtreding wijzigingsrichtlijn en toepassing wijzigingen Auditverordening)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.
Artikel 8 (adressatenrichtlijn)	Behoeft naar zijn aard geen implementatie	n.v.t.	n.v.t.