

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 49
CSRD en assurance

20 december 2024

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA Alert 49 CSRD en assurance

NBA Alert 49:	CSRD en assurance
Versie 1.0	NBA
Van toepassing op:	Openbaar accountants van OOB's met meer dan 500 werknemers. Delen van deze Alert, met name op het gebied van rapportage en de gevolgen van de late implementatie, zijn ook relevant voor accountants die betrokken zijn bij de totstandkoming van duurzaamheidsinformatie.
Onderwerp:	Gevolgen late implementatie CSRD in Nederland
Datum:	20 december 2024
Status NBA Alert:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt accountants aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. Verwacht wordt dat accountants kennisnemen van deze aanwijzingen en deze overwegingen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in deze aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering. Een NBA Alert vervalt altijd na één jaar tenzij de looptijd expliciet wordt verlengd.

Inhoudsopgave

1	Management samenvatting	4
2	Late implementatie CSRD en de gevolgen voor de accountant	5
2.1	Inleiding.....	5
2.2	Huidige wettelijke verplichtingen ten aanzien van duurzaamheidsrapportering en -assurance	5
2.3	Huidige status van het wetgevend traject.....	5
2.4	Overleg met de cliënt over gevolgen voor de assurance-opdracht	8
2.5	Gevolgen voor een reeds aangegane assurance-opdracht die wordt voortgezet.....	8
2.6	Gevolgen voor de onafhankelijkheid en de toelichting op het honorarium van de accountant in de jaarrekening.....	9
2.7	Gevolgen van het stopzetten van een reeds aangegane assurance-opdracht bij CSRD duurzaamheidsrapportering.....	10
2.8	Gevolgen van een verzoek tot aanpassen van de reikwijdte van de assurance-opdracht	10
2.9	Omgaan met andere informatie bij het aanpassen van de reikwijdte of het stopzetten van de assurance-opdracht	11
3	De assurance-conclusie	12
3.1	Compliance versus getrouwe weergave.....	12
3.2	Discussie getrouwe weergave versus compliance	12
3.3	Gevolgen voor de toepassing van Standaard 3810N.....	13
3.4	Bijzondere overwegingen ten aanzien van interpretaties en onzekerheden	14

1 Management samenvatting

Deze NBA Alert is gericht op de gevolgen voor de accountant van de late implementatie van de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in de Nederlandse wetgeving, en de interpretatie van de wetgevende bepalingen ten aanzien van de conclusieparagraaf van de accountant.

De NBA adviseert zoveel mogelijk te handelen in overeenstemming met de voorgenomen wet- en regelgeving. Hierbij benoemt de NBA de volgende kernboodschappen:

Hoofdstuk 2: Late implementatie CSRD en de gevolgen voor de accountant

De late implementatie van CSRD in de Nederlandse wet zorgt voor onduidelijkheid en onzekerheid over het moment van inwerkingtreding van CSRD in de Nederlandse situatie. Het kan zijn dat er op het moment van opmaken van het jaarverslag nog geen verplichting is om duurzaamheidsrapportering op te stellen en hierbij assurance af te geven. Tegelijkertijd verwacht het maatschappelijk verkeer, overeenkomstig CSRD, dat OOB's met meer dan 500 medewerkers over boekjaar 2024 wel op die basis rapporteren.

Het NBA-advies is een invulling van die maatschappelijke verwachting, en maakt het mogelijk om, op het moment dat de nieuwe wet- en regelgeving dan van kracht wordt, ook aan de CSRD-vereisten te voldoen. Dit betekent dat een onderneming tot het moment dat de nieuwe wet- en regelgeving in werking treedt vrijwillig rapporteert over duurzaamheid op basis van de European Sustainability Reporting Standards (ESRS) en daarbij vrijwillig assurance verkrijgt. De onderneming zal formeel aan de bepalingen uit de Taxonomieverordening en het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie (Bbnfi) moeten voldoen. Mocht sprake zijn van een vrijwillige assurance-opdracht, dan kan dit gevolgen hebben voor de opdrachtbevestiging, het vergoedingenplafond voor het honorarium van de accountant, en de voorafgaande goedkeuring van niet-wettelijk verplichte assurance-diensten door het Audit Committee. De NBA is in overleg met de betrokken ministeries over de consequenties van de invoering van CSRD in Nederland, met name gericht op het overgangsrecht. De huidige voorstellen voor de implementerende wetgeving¹, geven aan dat de rapporterings- en assuranceverplichtingen voor OOB's met meer dan 500 medewerkers van toepassing zijn op verslaggeving vanaf boekjaar 2024. Onverkorte invoering van deze voorstellen in de loop van 2025 leidt de facto tot invoering van deze regelgeving met terugwerkende kracht. Dit kan leiden tot problemen voor effectenuitgevende instellingen en hun accountants. De NBA zal haar leden over de uitkomsten van dit overleg informeren.

Hoofdstuk 3: De assurance-conclusie

De voorgenomen wet- en regelgeving vereist van de accountant een conclusie over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de wettelijke vereisten. De voorgeschreven conclusie is daarmee een compliance-conclusie.

De NBA adviseert de conclusie als volgt te formuleren (op basis van compliance):

Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten veronderstellen dat de duurzaamheidsrapportering niet in alle van materieel belang zijnde aspecten:

- *is opgesteld in overeenstemming met de Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportage (ESRS, European Sustainability Reporting Standards) zoals vastgesteld door de Europese Commissie en in overeenstemming met het door de onderneming uitgevoerde dubbele materialiteitsanalyse proces om de op grond van de ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen; en*
- *voldoet aan de verslaggevingsvereisten op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening).*

In hoofdstuk 2 en 3 worden de overwegingen en gevolgen van bovenstaande kernboodschappen voor de accountant verder toegelicht.

¹ https://wetgevingskalender.overheid.nl/Regeling/WGK014704/Download/fb778dcc-94c4-4782-9ecc-b8bd40078f05_1.pdf en <https://open.overheid.nl/documenten/dpc-e5ad527c0edf1baf7f1f71fe57f52e48205db061/pdf>

2 Late implementatie CSRD en de gevolgen voor de accountant

2.1 Inleiding

De CSRD is een Europese richtlijn (hierna: EU-richtlijn). Een EU-richtlijn heeft geen directe werking en is pas van toepassing op het moment dat de richtlijn in de Nederlandse wet- en regelgeving is overgenomen. Dat betekent dat de vereisten pas van kracht worden als de CSRD geïmplementeerd is in de Nederlandse wet.

De CSRD had op 6 juli 2024 geïmplementeerd moeten zijn in de Nederlandse wet, maar inmiddels is zeker dat de CSRD niet in 2024 in de Nederlandse wet zal zijn verwerkt.

Onderdeel van de vereisten van CSRD is een verplichting voor rapporterende ondernemingen om de CSRD duurzaamheidsrapportering digitaal te markeren. Omdat de specifieke digitale taxonomie voor digitale markering van duurzaamheidsrapportering nog niet is vastgesteld, vervalt voor boekjaar 2024 de verplichting om de duurzaamheidsrapportering te markeren².

In dit hoofdstuk van deze NBA Alert is de huidige status van het wetgevend traject benoemd en legt de NBA uit wat de gevolgen zijn voor de accountant dat de CSRD-implementerende wetgeving nog niet in werking is getreden. De NBA zal de ontwikkelingen blijven volgen en waar nodig een aanvullende uiting doen.

2.2 Huidige wettelijke verplichtingen ten aanzien van duurzaamheidsrapportering en -assurance

De huidige wet- en regelgeving verplicht OOB's³ met meer dan 500 medewerkers om op grond van het Bbnfi⁴ te rapporteren over het bedrijfsmodel, het beleid ten aanzien van milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van mensenrechten en bestrijding van corruptie en omkoping; de daaruit voortvloeiende voornaamste risico's en hoe de onderneming deze risico's beheerst; en de daaraan gekoppelde niet-financiële prestatie-indicatoren⁵. In deze niet-financiële verklaring rapporteren de OOB's ook, om te voldoen aan artikel 8 van de Taxonomieverordening⁶, over hoe en in welke mate de activiteiten van de onderneming verband houden met economische activiteiten die als ecologisch duurzaam kunnen worden aangemerkt.

Op grond van de huidige wet- en regelgeving gaat de accountant die de wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert bij de OOB na of de niet-financiële verklaring overeenkomstig het Bbnfi is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de informatie in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat. De NBA adviseert ook de kennis verkregen tijdens het assurance-onderzoek hierbij te betrekken. Met de invoering van CSRD en de implementerende wetgeving wordt zowel de hoeveelheid informatie aanmerkelijk uitgebreid als een afzonderlijke assurance-conclusie van een accountant vereist. De NBA is van oordeel dat rapportering van duurzaamheidsinformatie op basis van ESRS over het algemeen een adequate rapportering op basis van de vereisten van het Bbnfi betekent. De accountant dient onder de huidige wetgeving wel na te gaan of de voorgeschreven informatie op basis van het Bbnfi is opgenomen, ook als ESRS zijn gehanteerd.

Het Bbnfi vervalt na implementatie van CSRD in de Nederlandse wet.

2.3 Huidige status van het wetgevend traject

De CSRD wordt via drie trajecten geïmplementeerd in de Nederlandse wet:

² Bron: Bepaling 38 van de Commission Notice on the interpretation of certain legal provisions as regards sustainability reporting: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52024XC06792&qid=1733220344201>

³ In het wetsvoorstel en het voorstel implementatiebesluit wordt voor het OOB-begrip aangesloten bij artikel 398 Titel 9 Burgerlijk Wetboek 2. In deze Alert wordt hierbij aangesloten. Hierdoor vallen de nationaal aangewezen OOB's (op grond van de Wta) niet onder het OOB-begrip in deze Alert.

⁴ Bron: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0039355/2017-03-24/0>

⁵ Tot 1 januari 2024 diende ook gerapporteerd te worden over het diversiteitsbeleid van de onderneming op grond van het Besluit Diversiteitsbeleid. Met de invoering van de Implementatiewet Richtlijn openbaarmaking winstbelasting (<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2023-517.html>) is de grondslag voor het Besluit diversiteitsbeleid komen te vervallen, waardoor ook het daaraan gekoppelde Besluit diversiteitsbeleid is komen te vervallen.

⁶ Bron: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852>

Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering - De bepalingen ten aanzien van het opstellen van en het assurance-onderzoek naar de duurzaamheidsrapportering komen door middel van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering in de regelgeving, onder artikelen 391a⁷ en 393a⁸ Boek 2 BW. Dit implementatiebesluit is op het moment van schrijven in behandeling in de Tweede en Eerste Kamer. Na goedkeuring door de Tweede Kamer en Eerste Kamer dient het implementatiebesluit nog voor advies te worden voorgelegd aan de Raad van State, waarna het besluit van kracht kan worden.

Wet Implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering - In dit wetsvoorstel worden de vereisten over het verstrekken van assurance bij de duurzaamheidsrapportering (wie mag assurance verlenen, aan welke eisen moet de assurance-verlener voldoen, en hoe is het toezicht op de assurance-verlener geregeld) en de verplichtingen voor effectenuitgevende instellingen opgenomen. Het gaat hierbij voornamelijk om aanpassingen aan de Wet toezicht accountantsorganisaties, de Wet op het accountantsberoep, de Wet op het financieel toezicht (voor verplichtingen aan effectenuitgevende instellingen) en Titel 9 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Deze wet is van positief advies voorzien door de Raad van State. De wet moet nog worden ingediend bij en goedgekeurd door de Tweede Kamer en de Eerste Kamer.

Wijziging Besluit toezicht accountantsorganisaties - Door de wijzigingen aan de Wet toezicht accountantsorganisaties dient ook het Besluit toezicht accountantsorganisaties (hierna: Bta) te worden gewijzigd. Deze wijziging van het Bta geeft invulling aan de nadere vereisten voor accountantsorganisaties bij de uitvoering van assurance-opdrachten bij duurzaamheidsrapportering. Het gaat dan vooral om bepalingen over het register van de AFM en over de kwaliteitsbeheersing. Deze aanpassingen zullen nog geconsulteerd worden. Daarna zal het aangepaste besluit voor advies aan de Raad van State worden voorgelegd, waarna het van kracht kan worden.

Naar verwachting zal de CSRD in 2025 geïmplementeerd worden in de Nederlandse wet- en regelgeving. Het is afhankelijk van de timing van publicatie, de termijn van inwerkingtreding, en de vorm van implementatie wat de gevolgen zijn voor de assurance-opdrachten van de duurzaamheidsrapportering en de controle van de jaarrekening.

De NBA is in overleg met de betrokken ministeries over de consequenties van de invoering van CSRD in Nederland, met name gericht op het overgangsrecht. De huidige voorstellen voor de implementerende wetgeving (het implementatiewetsvoorstel⁹ en het ontwerpbesluit¹⁰), geven aan dat de rapporterings- en assuranceverplichtingen voor OOB's met meer dan 500 medewerkers (conform de CSRD¹¹) van toepassing zijn op verslaggeving vanaf boekjaar 2024. Onverkorte invoering van deze voorstellen in de loop van 2025 leidt de facto tot invoering van deze regelgeving met terugwerkende kracht. Dit betekent dat deze OOB's over boekjaar 2024 een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen. Dit kan leiden tot problemen voor effecten uitgevende instellingen en hun accountants. De NBA zal haar leden over de uitkomsten van dit overleg informeren.

Schematisch zien de tijdslijnen er als volgt uit¹²:

⁷ Artikel 2:391a BW biedt de wettelijke grondslag om via een Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) nadere eisen te stellen aan de jaarverslaggeving van ondernemingen die daarbij moet worden verstrekt.

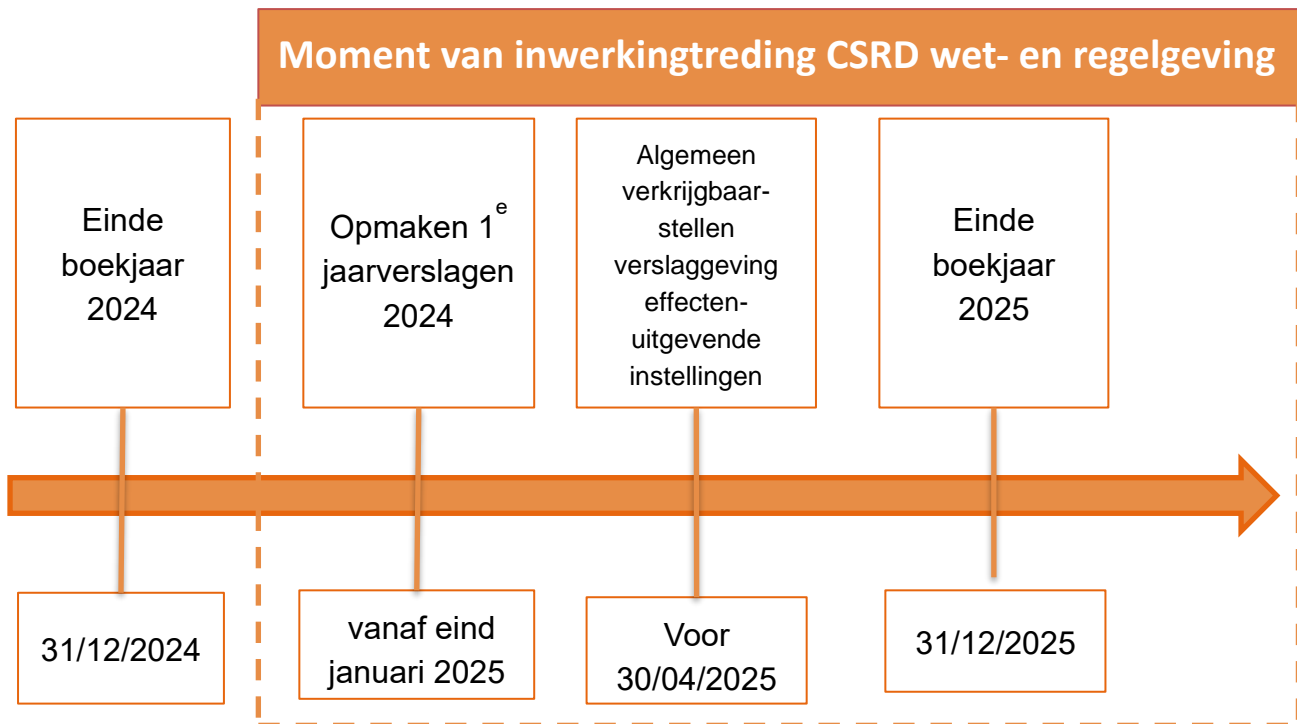
⁸ Artikel 2:393a BW wordt ingevoerd met de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering en biedt de wettelijke grondslag voor de AMvB-bepalingen over het assurance-onderzoek.

⁹ Zie de artikelen IX en X van het implementatiewetsvoorstel richtlijn duurzaamheidsrapportering: <https://wetgevingskalender.overheid.nl/regeling/WGK014704/documenten/Raad%20van%20State/Adviesaanvraag%20aanhangig%20bij%20Raad%20van%20State/1>.

¹⁰ Zie artikel 20 van het ontwerpimplementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering: Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

¹¹ Zie artikel 5, tweede lid van de CSRD.

¹² De Alert is geschreven vanuit de situatie dat een OOB een boekjaar hanteert dat gelijkloopt met het kalenderjaar. Voor situaties waarin het boekjaar niet gelijk is aan het kalenderjaar, wordt accountants geadviseerd een gedegen analyse van de verplichtingen en verwachtingen te maken, en waar nodig advies in te winnen.



De NBA verwacht dat in de loop van 2025 de wet- en regelgeving van kracht zal worden en in werking treedt. Deze inwerkingtreding kan plaatsvinden voor 30 april 2025, de dag dat de meeste effecten uitgevende instellingen hun jaarverslaggeving over 2024 moeten hebben opgemaakt. Uit het implementatiewetsvoorstel¹³ en ontwerpbesluit¹⁴ volgt conform de CSRD¹⁵ dat OOB's met meer dan 500 medewerkers over boekjaar 2024 een duurzaamheidsrapportering moeten opstellen.

De OOB's die voor de datum van inwerkingtreding een bestuursverslag over 2024 hebben opgemaakt, zijn verplicht om over boekjaar 2024 duurzaamheidsinformatie te rapporteren in overeenstemming met de wet- en regelgeving benoemd in paragraaf 2.2. De gerapporteerde duurzaamheidsinformatie is onder deze besluiten beperkter van aard en omvang, en het is niet verplicht hierbij assurance te verkrijgen.

Vanaf het moment van inwerkingtreding in 2025 zullen OOB's met meer dan 500 medewerkers verplicht duurzaamheidsrapportering moeten opmaken in overeenstemming met de ESRS, en daar assurance bij moeten verkrijgen.

Voor OOB's die in de periode tussen het opmaken en het algemeen verkrijgbaar stellen van de jaarlijkse verslaggeving worden geconfronteerd met de inwerkingtreding van de wetgeving, adviseert de NBA dat accountants juridisch advies inwinnen over de op hen van toepassing zijnde wettelijke vereisten ten aanzien van de assurance bij duurzaamheidsrapportering. Het lijkt voor de hand liggend dat deze OOB's zelf ook juridisch advies inwinnen over de van toepassing zijnde wettelijke vereisten ten aanzien van de duurzaamheidsrapportering.

Vanaf het moment van inwerkingtreding zullen grote ondernemingen, niet zijnde OOB's met meer dan 500 medewerkers, verplicht zijn om vanaf boekjaar 2025 duurzaamheidsrapportering op te maken in overeenstemming met de ESRS en daarbij assurance te verkrijgen. Zij zijn, ongeacht de datum van de inwerkingtreding van de wetgeving, niet verplicht om over boekjaar 2024 duurzaamheidsrapportering op te maken.

¹³ Zie de artikelen IX en X van het implementatiewetsvoorstel richtlijn duurzaamheidsrapportering: <https://wetgevingskalender.overheid.nl/regeling/WGK014704/documenten/Raad%20van%20State/Adviesaanvraag%20aanhangig%20bij%20Raad%20van%20State/1>.

¹⁴ Zie artikel 20 van het ontwerpimplementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering: Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering.

¹⁵ Zie artikel 5, tweede lid van de CSRD.

Gezien de onzekerheden over het tijdstip van inwerkingtreding van de wet- en regelgeving, adviseert de NBA om zoveel mogelijk te handelen alsof de wet- en regelgeving al wel in werking is getreden.

De NBA adviseert tijdig in overleg met de cliënt te treden over de gevolgen van de late implementatie voor de verstrekte assurance-opdracht, zie paragraaf [2.4](#).

De onzekerheid over de inwerkingtreding kan gevolgen hebben voor de assurance-opdracht van de accountant of voor de jaarrekeningcontrole op de volgende gebieden:

- Gevolgen voor een reeds aangegane assurance-opdracht die wordt voortgezet (Zie par. [2.5](#));
- Gevolgen voor de onafhankelijkheid en de toelichting op het honorarium van de accountant in de jaarrekening (Zie par. [2.6](#));
- Gevolgen van het stopzetten van een reeds aangegane assurance-opdracht (Zie par. [2.7](#));
- Gevolgen van een verzoek tot aanpassen van de reikwijdte van de assurance-opdracht (Zie par. [2.8](#)).

2.4 Overleg met de cliënt over gevolgen voor de assurance-opdracht

De NBA adviseert om tijdig in overleg te treden met de assurance-client en te bespreken of de cliënt duurzaamheidsrapportering volgens ESRS zal opmaken en of de aangegane assurance-opdracht zal worden voortgezet. De NBA adviseert aan OOB's en hun accountants om zoveel mogelijk te handelen alsof de wet- en regelgeving al is geïmplementeerd. Hier zijn drie redenen voor:

- Er is een marktverwachting geschapen dat OOB's zullen rapporteren over hun duurzaamheidsprestaties in overeenstemming met ESRS en daarbij assurance verkrijgen.
- Vanwege de onzekerheid over de datum van inwerkingtreding van de implementatiewetgeving bestaat de mogelijkheid dat een onderneming verwacht (nog) niet onder CSRD te vallen. De mogelijk korte inwerkingtredingstermijn kan betekenen dat een onderneming toch op korte termijn, voorafgaand aan het opmaken van het bestuursverslag, verplicht aan de wet moet voldoen. In dat geval is sprake van non-compliance als de cliënt niet in staat is het bestuursverslag in overeenstemming met de ESRS-en op te maken en assurance te verkrijgen. Ook kan het betekenen dat de assurance-opdracht langer duurt, wat leidt tot uitstel van publicatie van het jaarverslag omdat de assurance-opdracht nog niet gereed is. Dat kan impact hebben op de naleving van het vereiste om tijdig de jaarverslaggeving algemeen verkrijgbaar te stellen. Daarom is het voor de cliënt raadzaam om voorbereid te zijn op rapportage in overeenstemming met ESRS.
- Indien een assurance-opdracht m.b.t. duurzaamheidsinformatie wordt stopgezet, maar later blijkt dat assurance toch verplicht is, dan zal een nieuwe assurance-opdracht moeten worden aangegaan onder alle vereisten van de op dat moment geldende wet- en regelgeving. Dat betekent dat voor deze opdracht alle vereisten van de nieuwe wet- en regelgeving gaan gelden, waaronder het doorlopen van mogelijk nieuwe cliënt- en opdrachtacceptatie en mogelijke goedkeuring voor de opdracht door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders als die vereist wordt. Dat zou dan kunnen leiden tot uitstel van de publicatie van het jaarverslag.

Het kan raadzaam zijn om de cliënt te adviseren juridisch advies in te winnen welke wijze van handelen passend is, indien de cliënt besluit geen duurzaamheidsrapportering op te maken en/of de assurance-opdracht aan te passen.

2.5 Gevolgen voor een reeds aangegane assurance-opdracht die wordt voortgezet

Als de assurance-client besluit de duurzaamheidsrapportering en de assurance-opdracht voort te zetten, en de implementatie in de Nederlandse wet nog niet gereed is, zal de assurance-opdracht niet wijzigen. Er is sprake van een opdracht tot vrijwillige assurance bij duurzaamheidsrapportering opgesteld in overeenstemming met de vereisten van CSRD, waaronder de ESRS en het door de cliënt uitgevoerde proces om de op grond van ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen, en in overeenstemming met artikel 8 van de Taxonomieverordening.

De NBA adviseert om na te gaan of de formulering van de reeds aangegane opdrachtbevestiging in lijn met deze situatie is geformuleerd, met name op de volgende onderdelen:

- De opdrachtbevestiging bevat verwijzingen naar de bestaande wettelijke kaders (CSRD, ESRS en de Taxonomieverordening).
- De van toepassing zijnde criteria zijn de vereisten in CSRD, de ESRS en de Taxonomieverordening.

- De conclusieparagraaf zal worden opgesteld in overeenstemming met Standaard 3810N 'Assurance-opdrachten inzake duurzaamheidsverslaggeving' conform [hoofdstuk 3](#) van deze Alert¹⁶.

Indien de opdrachtbevestiging op onderdelen afwijkt, is het raadzaam in overleg met de vaktechnische afdeling van de accountantsorganisatie te bepalen hoe de opdrachtbevestiging nog dient te worden aangepast.

Een assurance-opdracht die verplicht wordt uitgevoerd door de implementatie van CSRD in de Nederlandse wet- en regelgeving kent een aantal bijzondere bepalingen ten aanzien van de acceptatie van de assurance-opdracht en de onafhankelijkheidsvereisten. De vereisten rondom acceptatie van assurance-opdrachten zullen in het Bta worden opgenomen, waarbij de NBA verwacht dat deze zullen aansluiten op de huidige vereisten voor de acceptatie van wettelijke controles. Bij het aangaan van de assurance-opdracht voor assurance bij CSRD duurzaamheidsinformatie kan gehandeld zijn in lijn met deze bepalingen. De gevolgen met betrekking tot de onafhankelijkheid zijn in de volgende paragraaf benoemd.

2.6 Gevolgen voor de onafhankelijkheid en de toelichting op het honorarium van de accountant in de jaarrekening

De NBA raadt aan bij de assurance-opdracht te handelen in lijn met de voorgestelde wet- en regelgeving. Dit houdt in dat de cliënt duurzaamheidsrapportering opstelt in overeenstemming met CSRD, ESRS en de Taxonomieverordening, en de accountant daarbij assurance met een beperkte mate van zekerheid verstrekt. Ook de vrijstellingen ten aanzien van onafhankelijkheid voor CSRD assurance-opdrachten kunnen worden toegepast. Dit is in lijn met het beginsel van rechtstreekse verticale werking dat bekend is in het EU-recht¹⁷, specifiek voor situaties waarin een lidstaat een EU-richtlijn te laat implementeert in nationale wetgeving. Het is daarbij dan wel belangrijk om niet de reikwijdte van de assurance-opdracht aan te passen, of anderszins af te wijken van de CSRD-bepalingen.

De Verordening (EU) 537/2014¹⁸ betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang schrijft de vereisten voor ten aanzien van het vergoedingsplafond (ook wel de fee cap genoemd) die bepalen dat voor OOB's het honorarium van de accountant van andere niet-controlediensten maximaal 70% mag bedragen (over een termijn van drie jaar) van het honorarium voor wettelijke controles en het honorarium van andere niet-controlediensten. De assurance-opdracht bij de duurzaamheidsrapportering valt daarbij onder de andere niet-controlediensten. In de Verordening is in artikel 4 lid 2 opgenomen dat voor de assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportering de limiet van 70% niet geldt, wat inhoudt dat de honoraria voor de assurance-opdracht van duurzaamheidsrapportering bij het bepalen van de limiet van 70% niet wordt meegenomen in de berekening. Dit geldt alleen indien de scope van de assurance-opdracht en de scope van de duurzaamheidsrapportering overeenkomstig de voorgestelde wet- en regelgeving en dus overeenkomstig CSRD zijn.

Gelet op de wetgeschiedenis bij artikel 24b Wta, waar is aangegeven dat het 'verstrekken van zekerheid over de door de gecontroleerde cliënt verstrekte informatie ten behoeve van externe gebruikers'¹⁹ in de toegelaten assurance-diensten moet worden verstaan, valt assurance bij duurzaamheidsrapportering buiten het verbod op het leveren van niet-controlediensten bij OOB's waar de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

Het is raadzaam de cliënt te verzoeken in de toelichting bij de jaarrekening in overeenstemming met artikel 382a van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek de honoraria voor de assurance bij de duurzaamheidsrapportering apart te vermelden van de honoraria van de andere niet-controlediensten.

Dit is verwerkt in onderstaande tabel:

¹⁶ De vereisten ten aanzien van de digitale markering van de duurzaamheidsinformatie zijn nog niet door ESMA vastgesteld. Daarom vervalt deze verplichting tot digitale markering voor rapportages over boekjaar 2024. Zie hoofdstuk [3](#).

¹⁷ Het Ministerie van Buitenlandse Zaken heeft een korte toelichting op het beginsel van rechtstreekse werking gegeven: https://ecer.minbuza.nl/ecer/eu-essentieel/de-waarden-en-de-beginselen-van-de-eu/de-beginselen-van-de-eu/de-doorwerking-van-het-europees-recht-in-de-nationale-rechtsstelsels#Beginsel_van_rechtstreekse_werking. Ook de EU heeft een toelichting op dit principe opgenomen: <https://eur-lex.europa.eu/NL/legal-content/summary/the-direct-effect-of-european-union-law.html>

¹⁸ Bron: [EUR-Lex - 02014R0537-20240109 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

¹⁹ [Kamerstuk 33025, nr. H | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen \(officielebekendmakingen.nl\)](#)

Assurance bij de duurzaamheidsrapportering opgesteld op basis van CSRD	Assurance bij andere duurzaamheidsrapportering (niet opgesteld op basis van CSRD)
Niet mee te nemen in de fee-cap-beoordeling, niet in de teller noch in de noemer – het is immers een opdracht voorgeschreven door Uniewetgeving.	Mee te nemen in de teller van de fee-cap-beoordeling als niet-controledienst. Totaal van niet-controlediensten mag de grens van 70% van het gemiddelde honorarium voor de wettelijke controle niet overschrijden.
Separaat toe te lichten als niet-controledienst die buiten de fee cap valt.	Toe te lichten als niet-controledienst.

Om de onafhankelijkheid te waarborgen vereist de Verordening tevens om vooraf goedkeuring te verkrijgen voor het uitvoeren van toegestane andere niet-controlediensten door het Audit Committee na een deugdelijke beoordeling van de bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen daartegen. Ook deze voorafgaande toestemming (pre-approval) is niet van toepassing voor de assurance-opdracht bij duurzaamheidsrapportering. Deze vrijstelling geldt echter alleen indien de scope van de assurance-opdracht en de scope van de duurzaamheidsrapportering overeenstemmen met de voorgestelde wet- en regelgeving en CSRD.

2.7 Gevolgen van het stopzetten van een reeds aangegane assurance-opdracht bij CSRD duurzaamheidsrapportering

De NBA adviseert, zoals in paragraaf [2.4](#) vermeld, om de rapportering en de assurance-opdracht niet stop te zetten. Stopzetten van de assurance-opdracht en het niet-vervaardigen van duurzaamheidsrapportering sluit niet aan op de maatschappelijke verwachtingen, en kan mogelijk consequenties hebben op het moment dat de wettelijke verplichting van kracht wordt.

De assurance-opdrachten bij de duurzaamheidsrapportering zijn op dit moment verstrekt in de verwachting van een wettelijk kader bij de duurzaamheidsrapportering. Zolang de wet- en regelgeving niet is geïmplementeerd, of de wijze van implementatie ertoe leidt dat er geen wettelijke basis is voor de onderneming om te rapporteren op basis van CSRD over boekjaar 2024, is sprake van een vrijwillige assurance-opdracht. Er is geen sprake van een meldplicht bij de AFM bij tussentijdse beëindiging als de onderneming toch besluit om de assurance-opdracht stop te zetten.

In dit geval is de cliënt wel verplicht te rapporteren op basis van de in paragraaf [2.2](#) benoemde huidige wettelijke verplichtingen. De accountant die de wettelijke controle uitvoert bij de OOB gaat na of deze niet-financiële verklaring overeenkomstig het Bbnfi is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, en of de verklaring in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat.

2.8 Gevolgen van een verzoek tot aanpassen van de reikwijdte van de assurance-opdracht

Als er door de vertraagde inwerkingtreding sprake is van een vrijwillige assurance-opdracht kan dit inhouden dat de assurance-cliënt verzoekt om de reikwijdte van de assurance-opdracht aan te passen. Het aanpassen van de scope van de assurance-opdracht en het aanpassen van de scope van de duurzaamheidsrapportering sluit niet aan op de maatschappelijke verwachtingen, en kan mogelijk consequenties hebben op het moment dat de wettelijke verplichting van kracht wordt. De assurance-opdracht voldoet dan niet meer aan de eisen die op grond van CSRD en de implementerende wetgeving worden gesteld.

Nadat een assurance-opdracht is aanvaard, kan de reikwijdte van die assurance-opdracht alleen in overeenstemming met de bepalingen in paragrafen 22 en 23 van Standaard 3810N worden gewijzigd. Een wijziging in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de beoogde gebruikers, of een misverstand aangaande de aard van de opdracht kan een passende grondslag zijn voor een verzoek tot een wijziging in de opdracht. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om de reikwijdte van een opdracht te wijzigen.

De NBA raadt af om de reikwijdte van de assurance-opdracht aan te passen. Ten eerste omdat het raadzaam is om voorbereid te zijn op een mogelijke verplichting om alsnog te rapporteren in overeenstemming met ESRS. Ten tweede omdat het risico op “cherry picking” en misleidende duurzaamheidsinformatie aanwezig is bij het beperken van de reikwijdte van de assurance-opdracht.

Een beperking van de reikwijdte van de assurance-opdracht houdt ook in dat de accountant niet langer kan rapporteren of de duurzaamheidsrapportering in overeenstemming met ESRS is opgesteld, aangezien de scope van het assurance-onderzoek beperkter is. Dit betekent ook, zoals in paragraaf [2.6](#) beschreven, dat het honorarium voor een aangepaste opdracht niet valt onder de vrijstelling van de fee-cap.

2.9 Omgaan met andere informatie bij het aanpassen van de reikwijdte of het stopzetten van de assurance-opdracht

Op het moment dat de accountant de jaarrekeningcontrole uitvoert, maar de reikwijdte van de assurance-opdracht wordt aangepast of de assurance-opdracht wordt stopgezet, heeft de accountant mogelijk al veel kennis verkregen tijdens de assurance-opdracht²⁰. Mogelijk komt de accountant bij het lezen van de andere informatie (waarin (een deel van) de duurzaamheidsrapportering is inbegrepen) tot de conclusie dat er sprake is van een inconsistentie tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle van de jaarrekening en assurance-opdracht van de duurzaamheidsrapportering. In dat geval handelt de accountant in overeenstemming met de wettelijke bepalingen van artikel 393 lid 3 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, artikel 9 VGBA en Standaard 720 (in het geval van een jaarrekeningcontrole) of paragraaf 93 van Standaard 3810N (in het geval van een vrijwillige assurance-opdracht bij een beperkter deel van de duurzaamheidsrapportering in het jaarverslag).

²⁰ Bij de invoering van de CSRD-implementerende wet- en regelgeving wordt de duurzaamheidsrapportering uitgesloten van de wettelijke toets van artikel 393 lid 3 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 BW 2 is opgesteld. Het assurance-onderzoek en de assuranceverklaring over de duurzaamheidsrapportering worden in de CSRD-implementerende wet en regelgeving geregeld in een nieuw artikel 2:393a BW en in artikel 8 van het Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering. De toets op de verenigbaarheid van de andere informatie met de jaarrekening en de kennis verkregen tijdens de jaarrekeningcontrole blijft wel van toepassing.

3 De assurance-conclusie

3.1 Compliance versus getrouwe weergave

De (verwachte) doelstelling van de accountant voor de assurance bij duurzaamheidsrapportering is een conclusie op basis van compliance. Dit vloeit voort uit artikel 8 lid 2 sub 3 van het concept-Implementatiebesluit richtlijn duurzaamheidsrapportering, die het volgende stelt:

De verklaring bevat 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, waaronder:

- i. de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de door de Europese Commissie op grond van artikelen 29ter of 29quater van de Richtlijn 2013/34/EU vastgestelde duurzaamheidsrapporteringsstandaarden en het door de vennootschap of rechtspersoon uitgevoerde proces om de op grond van die duurzaamheidsrapporteringsstandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen;
- ii. de naleving van vereisten om de duurzaamheidsrapportering te markeren; en
- iii. de naleving van de in artikel 8 van Verordening (EU) 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) 2019/2088 (PbEU 2020, L 198) bedoelde informatieverschaffing.

Hier is sprake van een verplichting om een assurance-conclusie te verstrekken over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de ESRS-standaarden, en over de naleving van de duurzaamheidsrapportering met de vereisten om die duurzaamheidsrapportering te markeren, en over de naleving van de informatieverschaffing bedoeld in artikel 8 van de Taxonomieverordening.

Omdat de specifieke digitale taxonomie voor digitale markering van duurzaamheidsinformatie nog niet is vastgesteld, vervalt voor boekjaar 2024 de verplichting om de duurzaamheidsrapportering te markeren.

De NBA wijst er op dat ondernemingen op grond van ESRS 1 paragrafen 19 en 20 en bijlage B bij het opstellen van de duurzaamheidsrapportering de fundamentele kwalitatieve kenmerken, d.w.z. relevantie en getrouwe weergave, en de versterkende kwalitatieve kenmerken, d.w.z. vergelijkbaarheid, controleerbaarheid en begrijpelijkheid moeten toepassen. De conclusie van de accountant over de overeenstemming van de duurzaamheidsrapportering met de standaarden omvat daarmee ook de naleving van deze fundamentele kwalitatieve kenmerken.

De NBA adviseert om over rapportagejaar 2024 een assurance-conclusie af te geven op basis van compliance, die aansluit bij de Europese wetgeving en de hierop gebaseerde huidige voorstellen voor implementatie in Nederland, zoals is vermeld in paragraaf 2.1.

De reden voor dit advies is tweeledig: er wordt voldaan aan de (toekomstige) wettelijke vereisten en het leidt tot de meeste consistentie in de Europese landen, doordat de gebruikte bewoordingen in de assurance-conclusie direct aansluiten op de bewoordingen gekozen in CSRD.

3.2 Discussie getrouwe weergave versus compliance

Sinds de publicatie van de CSRD en de implementatie van CSRD in verschillende lidstaten is een discussie ontstaan over de vraag of de doelstelling van de assurance bij CSRD-duurzaamheidsrapportering vraagt om een compliance-conclusie of een getrouwe-weergave-conclusie.

De Europese Commissie heeft in een [Commission Notice](#)²¹ en de Committee of European Audit Oversight Bodies (CEAOB) heeft in [Non-binding guidelines](#)²² gesteld dat de CSRD in de kern een getrouwe-weergave-conclusie vraagt. Deze wet- en regelgeving heeft echter geen verplichte werking, tenzij lidstaten de guidelines bindend verklaren. De Commission Notice en CEOB Non-binding guidelines worden in de

²¹ Bron: Bepaling 70 van de Commission Notice on the interpretation of certain legal provisions as regards sustainability reporting: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52024XC06792&qid=1733220344201>

²² Bron: https://finance.ec.europa.eu/document/download/8ac2df18-2ae1-4bc7-9d87-a4a740e48f5e_en?filename=240930-ceaob-guidelines-limited-assurance-sustainability-reporting_en.pdf

huidige implementatiewet- en regelgeving niet verplicht gesteld voor de Nederlandse situatie, en zijn daarmee geen onderdeel van het officiële wettelijke kader. Het lijkt ook niet waarschijnlijk dat de Nederlandse wetgever dit standpunt in de wetgeving zal opnemen.

De NBA adviseert om over rapportagejaar 2024 een assurance-conclusie af te geven op basis van compliance, die aansluit bij de Europese wetgeving en de hierop gebaseerde huidige voorstellen voor implementatie in Nederland, zoals is vermeld in paragraaf [2.1](#).

De reden voor dit advies is tweeledig: er wordt voldaan aan de (toekomstige) wettelijke vereisten en het leidt tot de meeste consistentie in de Europese landen, doordat de gebruikte bewoordingen in de assurance-conclusie direct aansluiten op de bewoordingen gebruikt in CSRD.

Hierbij wordt opgemerkt dat een accountant in alle gevallen gehouden is aan artikel 9 VGBA, hetgeen onder meer inhoudt dat de accountant niet in verband mag worden gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is. Een accountant zal derhalve altijd moeten handelen indien sprake is van een verantwoording, die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.

Het is onwaarschijnlijk dat dit bij juiste toepassing van ESRS aan de orde zal zijn. Het verslaggevingsstelsel schrijft namelijk voor dat indien de ESRS-standaarden onvoldoende inzicht geven in de duurzaamheidsprestaties van de onderneming, de onderneming entiteitspecifieke informatie moet toevoegen om wel het gevraagde inzicht te verstrekken. Ook de toepassing van het dubbele materialiteitsprincipe leidt tot het rapporteren van toelichtingen over materiële informatie. Het volgen van ESRS leidt daarom naar verwachting tot een toereikend inzicht.

3.3 Gevolgen voor de toepassing van Standaard 3810N

Zoals ook benoemd in de toelichting op de Wet implementatie richtlijn duurzaamheidsrapportering is voor de assurance-opdracht bij duurzaamheidsrapportering Standaard 3810N van toepassing als assurance-standaard zolang de Europese Commissie geen eigen assurance-standaarden heeft uitgevaardigd.

Standaard 3810N is zowel toepasbaar op assurance-opdrachten voor een getrouwe-weergave-stelsel als voor een compliance-stelsel. Wanneer sprake is van een compliance-stelsel verandert dit de doelstelling en werkzaamheden voor de accountant zoals beschreven in Standaard 3810N.

Omdat de doelstelling van Standaard 3810N niet primair is geschreven voor een compliance-stelsel, is het aan de accountant om de Standaard zodanig toe te passen dat de volgende doelstelling wordt bereikt (paragraaf A13):

Wanneer het stelsel inzake duurzaamheidsverslaggeving een compliance-stelsel is, heeft de vereiste conclusie betrekking op de vraag of de duurzaamheidsverslaggeving in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. De doelstelling van de accountant onder paragraaf [12b](#) zal dan als volgt wijzigen:

- *het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie of de duurzaamheidsverslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de criteria in een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie.*

Het verschil tussen een assurance-conclusie op basis van een compliance-stelsel en een getrouwe-weergavestelsel is beperkt. Een getrouwe-weergavestelsel bevat naast een conclusie ten aanzien van de naleving van de criteria ook een conclusie ten aanzien van de getrouwe weergave van de duurzaamheidsrapportering.

Bij beide soorten assurance-opdrachten past de accountant bij het bepalen van de assurance-aanpak en bij de evaluatie van afwijkingen het principe van assurance-materialiteit toe. Daarom zal de accountant op basis van professionele oordeelsvorming en de gekozen assurance-materialiteit bepalen wat de gevolgen zijn van geconstateerde afwijkingen voor de conclusie.

De NBA adviseert de volgende conclusieparagraaf in het assurance-rapport te gebruiken:

Op basis van de door ons uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten veronderstellen dat de duurzaamheidsrapportering niet in alle van materieel belang zijnde aspecten:

- *is opgesteld in overeenstemming met de Europese standaarden voor duurzaamheidsrapportage (ESRS, European Sustainability Reporting Standards) zoals vastgesteld door de Europese Commissie en in overeenstemming met het door de onderneming uitgevoerde dubbele materialiteitsanalyse proces om de op grond van de ESRS gerapporteerde informatie vast te stellen; en*
- *voldoet aan de verslaggevingsvereisten op grond van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852 (Taxonomieverordening).*

Daarnaast leiden de volgende paragrafen van Standaard 3810N bij een compliance-stelsel tot andere werkzaamheden dan bij een getrouwe-weergave-stelsel, omdat geen uitspraak gedaan wordt over de getrouwe weergave:

- Paragraaf 35 – de vraag of de gekozen assurance-materialiteit leidt tot de mogelijkheid een uitspraak te doen over het totaalbeeld van de verslaggeving;
- Paragraaf 86 en 87 – evaluatie van het totaalbeeld van de verslaggeving;
- Paragraaf 105 – het tot uitdrukking brengen van een goedkeurende conclusie.

Paragraaf 99 over de evaluatie van de getrouwe weergave is niet relevant bij een doelstelling op basis van compliance.

3.4 Bijzondere overwegingen ten aanzien van interpretaties en onzekerheden

Het is aan de professionele oordeelsvorming van de accountant om af te wegen of de duurzaamheidsinformatie, waaronder informatie over de waardeketen, in combinatie met de toelichtingen van het management over interpretaties en onzekerheden, voldoen aan de vereisten van ESRS. Ook de European Contact Group schrijft in haar communicatie '[Considerations for companies' sustainability reporting under the CSRD](#)' dat: "companies should assess whether to make users of their sustainability statement aware of company-specific and temporary interpretations or uncertainties associated with the preparation of their sustainability information".

De accountant kan deze toelichting van het management over specifieke en tijdelijke interpretaties en onzekerheden beoordelen, en kan besluiten dat met deze toelichtingen de duurzaamheidsrapportering in overeenstemming met ESRS is opgesteld. De accountant kan op basis van professionele oordeelsvorming besluiten om gebruikers door middel van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden te wijzen op deze toelichting van het management.

Deze paragraaf kan echter geen vervanging zijn voor een conclusie met beperking, afkeurende conclusie of een conclusie met oordeelonthouding als dat noodzakelijk is op basis van de van toepassing zijnde assurance-standaard.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl