

Per e-mail verstuurd

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van
Accountants
de heer M. van der Vegte, voorzitter
Antonio Vivaldistraat 2
1083HP AMSTERDAM

Datum	9 september 2021
Ons kenmerk	MnDs-21081121
Pagina	1 van 4
Kopie aan	Adviescollege voor de Beroepsreglementering, de heer A Dieleman
Betreft	Reactie op consultatie Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving

Geachte heer Van der Vegte,

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft met interesse kennisgenomen van het door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) geconsulteerde concept van Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving. De AFM spreekt haar waardering uit voor het initiatief van de NBA om Standaard 3810N te herzien. De AFM onderschrijft de argumenten van de NBA om deze standaard te herzien; duurzaamheids- en andere niet-financiële verslaggeving heeft sinds het uitbrengen van de eerste versie van deze Standaard een grote vlucht genomen. Daarnaast zijn de verwachtingen en interesse van stakeholders en daarmee de relevantie van betrouwbaarheidsoordelen over niet-financiële informatie sterk gestegen. Tenslotte zal de Europese wetgever als vervolg op de consultatie van de Corporate Sustainability Reporting Directive binnen afzienbare termijn aanvullende eisen voor verslaggeving over niet-financiële informatie implementeren, evenals nieuwe eisen over de daarbij te verstrekken zekerheid. Deze voorstellen voorzien in de lidstaatoptie dat deze zekerheid ook door andere assurance-providers dan accountants kan worden verstrekt. In dit kader vindt de AFM het belangrijk dat de voorliggende herziening van Standaard 3810N toekomstbestendig is, en ook geschikt is voor toepassing door andere assurance-providers. Dit is belangrijk mede in het licht van het kabinetsstandpunt, in reactie op het rapport van de Commissie toekomst accountancysector, dat deze assurance ook door niet-accountants moet worden verstrekt.

De AFM is van mening dat het nu voorliggende concept op een aantal belangrijke punten sterk verbeterd kan worden, juist om ervoor zorg te dragen dat de te verstrekken zekerheid onder deze Standaard tegemoet komt aan de behoeften van gebruikers. Het gaat daarbij om de volgende onderwerpen:

- De diepgang van de werkzaamheden indien een redelijke mate van zekerheid wordt verstrekt;
- De kwaliteitsbeheersing rondom assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie;

Datum	9 september 2021
Ons kenmerk	MnDs-21081121
Pagina	2 van 4

- Focus op de aard van niet-financiële informatie;
- De bepaling van materialiteit;
- Frauderisico's bij niet-financiële verslaggeving;
- Meer diepgang over de betrouwbaarheid van informatie om de assuranceconclusie te onderbouwen;
- De transparantie in het assurancerapport, onder meer over materialiteit en groepsopdracht;
- Relatie tussen assurance bij niet-financiële verslaggeving en de controle;
- Bewoordingen in de Standaard.

De diepgang van de werkzaamheden indien een redelijke mate van zekerheid wordt versterkt

De AFM onderschrijft de gekozen aanpak in de standaard waarbij in specifieke bepalingen invulling wordt gegeven aan de vereisten voor een beperkte zekerheid of een redelijke mate van zekerheid. De AFM merkt daarbij op dat de redelijke mate van zekerheid die kan worden gegeven, hetzelfde zekerheidsniveau is dat bij de controle van historische financiële informatie wordt vereist door de Standaarden. De vereisten in de Standaard 3810N zijn daarmee niet in overeenstemming. Zo kent Standaard 3810N geen vergelijkbare hoofdnormen als Standaard 200 op het gebied van onder meer professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming, voldoende en geschikte controle-informatie en de naleving van de ethische vereisten (inclusief onafhankelijkheidseisen). Daarnaast is het bijvoorbeeld onduidelijk waarom het gehanteerde model voor risico's afwijkt van het model in Standaard 315. Tenslotte zijn de vereisten rondom het gebruik maken van de werkzaamheden van anderen (andere assurance-providers, deskundigen, etc.) bij een redelijke mate van zekerheid niet op hetzelfde niveau als de vereisten die gelden voor controles (zie Standaarden 600 en 610).

Naar de mening van de AFM moet een gebruiker, indien een redelijke mate van zekerheid wordt verstrekt, er op kunnen vertrouwen dat de vereisten voor de diepgang van de werkzaamheden van de accountant dezelfde zijn als bij een controle.

De kwaliteitsbeheersing rondom assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie

De AFM vraagt aandacht voor de impact van deze herziene standaard en de toegenomen verwachtingen van de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen voor dergelijke afzonderlijke assuranceopdrachten zoals de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, consultatie en het betrekken van dergelijke assuranceopdrachten in de interne kwaliteitsonderzoeken. Naar de mening van de AFM moet een gebruiker er op kunnen vertrouwen dat de kwaliteitseisen die voor (wettelijke) controles gelden, van overeenkomstige toepassing zijn op dergelijke afzonderlijke assuranceopdrachten waar een redelijke mate van zekerheid wordt verstrekt. De AFM beveelt aan de standaarden voor kwaliteitsbeheersing hierop aan te passen.

Focus op de aard van niet-financiële informatie

Niet-financiële verslaggeving kan naar haar aard zowel beschrijvend zijn als op de prestaties gericht zijn. Hoewel de standaard dit onderkent, richt zij in haar uitwerking zich met name op het verkrijgen en verstrekken van zekerheid over de (veelal meer kwantitatieve) prestaties en in minder mate op het verkrijgen en verstrekken van zekerheid over de (veelal meer kwalitatieve) beschrijvingen van (onder meer) het beleid, en de bedrijfsvoering. De AFM beveelt aan in de Standaard ook expliciet aan te duiden wat op

Datum	9 september 2021
Ons kenmerk	MnDs-21081121
Pagina	3 van 4

dat laatste vlak van de accountant wordt verwacht alvorens zekerheid te geven over de niet-financiële verslaggeving.

De bepaling van materialiteit

De paragrafen 31 tot en met 35 uit de voorgestelde Standaard zijn een mengeling van beschrijving van het begrip materialiteit in de context van niet-financiële informatie, met de vereisten waaraan de accountant moet voldoen. De AFM adviseert om het voor accountants en andere gebruikers van de Standaard helderder te maken wat de formele vereisten zijn, door de toelichtende teksten in de sectie 'Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten' op te nemen. Daarnaast adviseert de AFM, juist vanwege het specifieke karakter van materialiteit, waaronder de twee vormen van materialiteit met betrekking tot *Environmental*, *Social* en *Governance* informatie, nader in te gaan op hoe accountants die materialiteit daadwerkelijk kunnen bepalen.

Frauderisico's bij niet-financiële verslaggeving

De AFM onderschrijft dat de accountant die een assuranceopdracht met betrekking tot niet-financiële verslaggeving uitvoert, werkzaamheden moet uitvoeren met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude. Fraude met betrekking tot niet-financiële informatie is anders dan financiële fraude, zo lijkt het illegaal onttrekken van waarden aan de onderneming voor niet-financiële informatie niet aan de orde. De AFM beveelt aan om zowel in de vereisten als in de toelichting aandacht te hebben voor de specifieke en afwijkende aspecten van fraude bij niet-financiële verslaggeving.

Duidelijkere eisen over de betrouwbaarheid van informatie om de assuranceconclusie te onderbouwen

De AFM onderschrijft dat het voor niet-financiële verslaggeving net zo zeer van belang is dat de accountant voldoende en geschikte informatie verkrijgt om daar de assuranceconclusie op te baseren, als voor andere controleopdrachten (zie paragraaf 85 e.v. van de voorgestelde Standaard). Dit omvat mede het beoordelen of de verkregen informatie geschikt is en het overwegen of deze al dan niet strijdig is met andere informatie. De AFM beveelt aan om specifieke vereisten en adequate diepgaandere toelichtingen hiervoor op te nemen in de Standaard.

De transparantie in de assuranceverklaring, onder meer over materialiteit en groepsopdracht

Sinds enkele jaren is het voorgeschreven (middels specifieke aanvullingen in Standaard 700) dat de externe accountant bij een wettelijke controle van een Organisatie van Openbaar Belang (OOB) in de controleverklaring informatie geeft over de materialiteit als ook, indien van toepassing, de scope van de groepscontrole. De NBA is voornemens om daarnaast ook vereisten te willen introduceren zodat accountants in de controleverklaring informatie verstrekken over fraude en continuïteit. Naar de mening van de AFM zouden dergelijke eisen ook voor dergelijke afzonderlijke assuranceopdrachten bij OOB-controlecliënten moeten gelden.

Relatie tussen de opdrachten voor niet-financiële verslaggeving en de controle van een jaarrekening

Hoewel de AFM onderkent dat een controle van een jaarrekening en een assuranceopdracht voor de niet-financiële verslaggeving twee van elkaar afgezonderde opdrachten zijn, met verschillen in het van

Datum 9 september 2021
Ons kenmerk MnDs-21081121
Pagina 4 van 4

toepassing zijnde juridisch kader, merkt de AFM ook op dat er ontegenzeggelijk relaties bestaan. Zowel in het verkrijgen van kennis van de huishouding en haar omgeving, als voor bepaalde processen en systemen kan er overlap bestaan. Ook de observaties in de werkzaamheden voor het ene object kunnen relevant zijn voor het andere object. Het is naar het oordeel van de AFM daarom van groot belang uit oogpunt van de gebruiker dat de accountant verantwoordelijk voor de controle-opdracht en de accountant die assurance verleent voor de niet-financiële verslaggeving verplicht worden met elkaar te overleggen over zaken van gemeenschappelijk belang. Wij adviseren hierbij ook te kijken naar de consequenties op het gebied van geheimhouding.

Bewoordingen van de standaard

De AFM hecht er aan dat regelgeving, waaronder de Standaarden, helder en duidelijk is. Bij de beoordeling van dit concept, hebben wij meerdere plaatsen geconstateerd waar de tekst verhelderd en verduidelijkt kan worden. Zo is paragraaf 5 (in de sectie Toepassingsgebied) door de vele uitzonderingen moeilijk te lezen; een tweede voorbeeld betreft paragrafen 6 en 8 die verduidelijkt kunnen worden voor wat betreft de relatie tussen financiële en niet-financiële verslaggeving en welke standaarden van toepassing zijn op de onderscheiden werkzaamheden. Daarnaast beveelt de AFM aan de Standaard kritisch te beoordelen op de indeling en herhaling. Zo bevat de sectie Toepassingsgebied enkele herhalingen en kunnen delen van de teksten in die sectie wellicht beter in de sectie Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten worden opgenomen.

Tot slot

Wij lichten onze opmerkingen hierboven gaarne nader toe. U kunt daartoe contact opnemen met Martijn Duffels (martijn.duffels@afm.nl).

Hoogachtend,
Autoriteit Financiële Markten

drs. R.H.J. de Hollander RA
Hoofd
Kwaliteit Accountantscontrole en Verslaggeving

drs. H.L. van Beusekom MBA
Bestuurslid
Bestuur