

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP AMSTERDAM

Per e-mail: consultatie-wet-en-regelgeving@nba.nl

Rotterdam, 9 september 2021

Kenmerk: brNBA3810N210909FvH/MdJ

Reactie op consultatiedocument 'Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving'

Geachte heer/mevrouw,

Ernst & Young Accountants LLP heeft kennis genomen van het consultatiedocument 'Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving'. Graag maken wij gebruik van de gelegenheid hierop te reageren.

In algemene zin vraagt Ernst & Young Accountants LLP specifiek aandacht voor de wijze waarop standaard 3810N zich verhoudt tot standaard 3000A. In paragraaf 4 staat:

Deze Standaard omvat assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving. Deze Standaard vult Standaard 3000A aan maar is geen vervanging daarvan en zet uiteen hoe Standaard 3000A toegepast moet worden op een assurance-opdracht inzake niet-financiële verslaggeving.

Wij vinden de toelichting en verwijzing in paragraaf 4, waarin vermeld wordt dat 3810N invulling geeft aan 3000A, niet voldoende duidelijk. Wij verzoeken om in lijn met paragraaf 14 nader te duiden, dat standaard 3000A altijd samen met 3810N dient te worden toegepast. Dit mede omdat 3810N in bepaalde gevallen (bijvoorbeeld paragraaf 23, 26 of 90) wel, maar verder niet expliciet verwijst naar de vereisten uit 3000A.

Volgend uit de wijze waarop de standaard nu is geformuleerd, lijkt het erop dat in de schriftelijke communicatie (opdrachtbrief, assurance rapport) verwezen zal moeten worden naar beide standaarden. Paragraaf 14 is op punt naar onze mening echter onvoldoende duidelijk. Wij geven in overweging om in de Standaard explicieter op te nemen dat beide standaarden te allen tijde genoemd zouden moeten worden in de communicatie.

Wij zullen hierna specifiek ingaan op de door u gestelde consultatievragen.

Consultatievragen

1.1 Algemeen

1. Hoe beoordeelt u de herziene Standaard 3810N? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?	De herziene Standaard 3810N lijkt goed toepasbaar, maar is op elementen voor verbetering vatbaar. We verwijzen naar de bijlage voor specifieke opmerkingen.
2. Is deze Standaard toepasbaar in uw omgeving, ook in het mkb? Zo niet, dan graag motiveren en indien mogelijk voorstellen voor aanpassing/verbetering toevoegen.	Ja
3. Kunt u zich vinden in de voorgestelde ingangsdatum?	Ja, mits standaard tijdig, in casu uiterlijk 15 december definitief wordt. Voor zover dat niet haalbaar is, achten wij een overgangstermijn wenselijk, waarin vrijwillige toepassing mogelijk is, maar niet verplicht.

1.2 Specifiek

1. *Is de titel 'Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving' voldoende duidelijk? Zo niet, dan graag aangeven welke titel dan wel duidelijk is.*

Wij stellen voor om "niet-financiële" te vervangen door "maatschappelijke" om zo meer onderscheid te krijgen ten opzichte van de 3000A titel "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)". Daarnaast is het vooral belangrijk om te duiden welke verslaggeving specifiek onder de Standaard valt, zoals nu wordt gedaan in paragrafen 6, 7 en 8.

2. *Is het onderscheid tussen beperkte mate van zekerheid en redelijke mate van zekerheid voldoende uitgewerkt in deze Standaard? Zo niet, dan graag specificeren waar extra onderscheid gewenst is.*

In algemene zin kan duidelijker worden gemaakt wat bij assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de aard en diepgang van de werkzaamheden zijn die benodigd zijn om tot het minimale zekerheidsniveau te kunnen komen, zoals toegelicht in A7.

Bij 'Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing' (met name paragrafen 38B en 38R) hadden wij meer duiding verwacht waar de accountant verwacht wordt naar te kijken, inclusief een duidelijker onderscheid tussen beperkte en redelijke mate van zekerheid, bijvoorbeeld ten aanzien van informatiesystemen en de monitoring van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen. Vooral de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van informatiesystemen en de informatie die hieruit voortkomt worden naar onze mening niet in voldoende mate beschreven in de Standaard. Verder zouden wij tevens een onderscheid verwachten naar de verschillende niveaus van zekerheid bij 'Het overwegen van risico's en hierop inspelen' (paragraaf 43) aangezien de respons op geïdentificeerde risico's zal verschillen afhankelijk van het niveau van zekerheid. Verder merken wij op dat wij in deze paragraaf de uitwerking missen van 'en hierop inspelen'. Dit komt mogelijk doordat dit voor 3810N niet wezenlijk verschilt ten opzichte van hetgeen reeds in Standaard 3000A beschreven staat, toch maakt dit de leesbaarheid en toepasbaarheid van de Standaard 3810N ingewikkeld.

Tevens kan bij de gegevensgerichte werkzaamheden het verschil beter worden geduid, bijvoorbeeld bij paragraaf 60. Vooral omdat we bij een beperkte mate van zekerheid geen statistische steekproef zullen uitvoeren (iets waar deze paragraaf wel op in gaat). Een alternatief is om deze paragraaf met een R aan te duiden, maar dat geeft geen nadere

invulling van de werkzaamheden bij assurance-opdrachten gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

3. *Vindt u dat de assurance-Standaard voldoende aandacht besteedt aan fraude en/of 'green washing' en de rol en de verantwoordelijkheid van de accountant om dergelijke risico's te identificeren en hier op in te kunnen spelen? Zo niet, kunt u dan ook aangeven hoe u dit anders zou willen zien?*

In het onderdeel van de Standaard dat hier over gaat (paragrafen 40 t/m 50), zouden wij het wenselijk achten om het verschil tussen fraude en bias aan bod te laten komen. Daarnaast wordt het volgende in paragraaf 48 beschreven:

"Als gevolg van de onvoorspelbaarheid van de wijze waarop het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, vormt dit een gebied waar een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude zich waarschijnlijk zal voordoen of een risico op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude."

Wij begrijpen dat hier aansluiting is gezocht bij bestaande terminologie uit 3000A, maar wij denken dat het passender is om deze IFAC-terminologie te vertalen naar een risico dat zich 'kan' voordoen. Verder achten wij het noodzakelijk om in de standaard concreter opvolging te geven aan dit benoemde risico, analoog aan de wijze waarop de opvolging Standaard 240.33 en 34 is uitgewerkt. Wij vragen ons daarbij af of een beperkte mate van zekerheid naar zijn aard gericht moet zijn op het mitigeren van dit risico op doorbreking van interne controle. Zonder deze nadere uitwerking komt het ons voor dat het in deze paragraaf benoemde risico er bij opdrachten met beperkte mate van zekerheid toe leidt dat paragraaf 64B in brede zin toegepast dient te worden, hetgeen ons inziens niet de bedoeling kan zijn.

4. *Zouden we specifieke deskundigheidsvereisten moeten stellen om deze Standaard te mogen toepassen? Of zijn de generieke bepalingen in bijvoorbeeld 3000A paragraaf A68 voldoende?*

Ons lijken de generieke bepalingen in bijvoorbeeld 3000A paragraaf A68 voldoende.

5. *Duurzaamheidsverslaggeving kent specifieke concepten ten aanzien van verslaggevingsmaterialiteit. Is de wijze waarop de accountant om moet gaan met het onderwerp materialiteit voldoende opgenomen in de Standaard?*

Paragrafen 31 tot en met 35 inzake materialiteit zijn naar onze mening erg theoretisch geschreven - het verschil tussen rapportage materialiteit en element materialiteit zou ons inziens verhelderd moeten worden. Het onderscheid kwalitatief-kwantitatief loopt in onze ogen onduidelijk door de paragrafen heen. Tevens missen wij een passage over hoe om te gaan met minder materiële of niet-materiële onderwerpen in de reikwijdte van de assurance-opdracht. Tenslotte hadden wij verwacht dat er meer duiding gemaakt zou worden dat de accountant onderscheid maakt qua aard en omvang van de werkzaamheden naar gelang onderwerpen materiëler worden geacht.

6. *Is deze Standaard geschikt voor assurance-opdrachten betreffende CSRD-informatie die op basis van de voorgestelde EU-richtlijn betreffende duurzaamheidsrapportage door ondernemingen gepubliceerd moet gaan worden? Zo nee, welke aanpassingen zijn hiervoor nodig?*

Op dit moment is het nog te vroeg om hier een uitspraak over te doen, omdat het zal afhangen van nadere details en duiding vanuit de EU.

Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants LLP

w.g. mr. drs. F.H.E. van Hoek RA

w.g. prof. dr. P.W.A. Eimers RA

Bijlage: Opmerkingen bij de 'Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving'

Bijlage

Opmerkingen bij de Herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving.

Paragraaf	Huidige tekst	Voorstel aanpassing / vraag
12b	<i>het door middel van een schriftelijk rapport tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de <u>meting of evaluatie</u> of de niet-financiële verslaggeving in overeenstemming is met de criteria en een getrouwe en toereikende weergave is van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van een entiteit over de verslagperiode. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke en/of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor deze conclusie; (Zie Par. A4)</i>	In de standaard worden zowel de termen “meting en evaluatie” gehanteerd als “controle en beoordeling”. Wij pleiten voor consistent gebruik van de termen controle en beoordeling of nadere toelichting op te nemen van het onderscheid in terminologie.
17A	<i>Om vast te stellen of aan de randvoorwaarden voor de assurance-opdracht wordt voldaan, dient de accountant op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), vast te stellen dat: a sprake is van een rationeel doel voor de opdracht waarbij, <u>in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid</u>, de accountant verwacht dat de accountant in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen;</i>	De term “zinvol” is van toepassing voor beide niveaus van zekerheid. Wij stellen derhalve voor de (hiernaast onderstreepte) tussenzin te verwijderen.
44B	<i>De accountant dient bij het identificeren van gebieden waar een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude in de informatie over de niet-financiële verslaggeving zich <u>waarschijnlijk zal</u> voordoen</i>	Wij vragen ons af of ‘waarschijnlijk’ de juiste term is. Wij stellen voor dit anders te formuleren, bijvoorbeeld door te spreken over gebieden met een hoger risico op misleidende of onevenwichtige informatie. Dit sluit aan met de huidige formulering in de assurance-rapporten bij het verstrekken van een beperkte mate van zekerheid.
51	<i>Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen</i>	Ons inziens zou deze paragraaf met een R moeten worden aangeduid, dus enkel van toepassing bij assurance-opdrachten waar een redelijke mate van zekerheid wordt verstrekt. Het gaat immers over het niet kunnen steunen op interne beheersmaatregelen, wat in beginsel niet

Paragraaf	Huidige tekst	Voorstel aanpassing / vraag
		van toepassing is bij een beperkte mate van zekerheid.
88	<i>Bij een combinatie van een assurance opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid mag geen alomvattende conclusie worden geformuleerd. De accountant dient separaat een oordeel (redelijke mate) en een conclusie (beperkte mate) te formuleren.</i>	Dit lijkt de enige plek in de Standaard te zijn waarbij er gesproken wordt over een oordeel bij een redelijke mate van zekerheid. Mede aangezien in Standaard 3000A deze terminologie ook niet bestaat en we het in 3810N wel hebben over beoordeeld en gecontroleerd, zouden wij verwachten dat er duidelijker wordt gemaakt dat bij een redelijke mate van zekerheid een oordeel wordt uitgesproken. De gehanteerde terminologie in de Standaard 3810N is nu behoudens in paragraaf 88 steeds “conclusie”, wat sowieso geldt voor een beperkte mate van zekerheid maar ook overkoepelend is voor beide. Dit zou ook in lijn zijn met de huidige formulering in de assurance-rapporten.
A1.f		In het assurance-rapport template nemen we nu op: <i>Het ontbreken van gevestigde praktijken ter beoordeling en meting van duurzaamheidsinformatie biedt de mogelijkheid verscheidene, acceptabele meettechnieken toe te passen. Hierdoor kan de vergelijkbaarheid tussen entiteiten onderling en in de tijd beïnvloed worden. Moet dit hier ook een plek krijgen?</i>
A61	<i>De inschatting van het <u>inherente risico</u> wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren</i>	Er wordt hier gesproken over inherent risico, maar deze terminologie komt niet in de Standaard voor. Het lijkt ons vreemd om dit hier (eerstens) te benoemen. Wij zouden verwachten dat in paragraaf 43 de terminologie aan bod zou komen, aangezien de accountant zou moeten inspelen op geïdentificeerde inherente risico's.
A81	<i>Voor deze risico's zijn toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen.</i>	Dit houdt in dat interne beheersingsmaatregelen tevens moeten worden getoetst bij een opdracht gericht op het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid. Dit lijkt ons niet gewenst.

Paragraaf	Huidige tekst	Voorstel aanpassing / vraag
		Zie overigens ook opmerking bij paragraaf 51. Deze opmerking wordt opgelost als onze opmerking bij 51 verwerkt wordt door dit als een R paragraaf aan te duiden.