

Dit document maakt gebruik van bladwijzers.

CONSULTATIE VERSIE

Herziene Standaard 3810N

**Assurance-opdrachten inzake
niet-financiële verslaggeving**

Consultatieversie 12 juli 2021

Consultatieperiode loopt tot 10 september 2021

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Consultatie herziene Standaard 3810N Assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving

Inhoudsopgave

Inleiding	4
Toepassingsgebied van deze Standaard	4
Ingangsdatum	5
Doelstellingen	5
Definities	5
Vereisten	6
Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden	6
Kwaliteitsbeheersing	7
Het plannen en uitvoeren van de opdracht.....	7
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing	9
Het verkrijgen van assurance-informatie	10
Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen	12
Gegevensgerichte werkzaamheden	12
Bijzonderheden voor de niet-financiële verslaggeving van een groep	15
Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor	16
Totaalbeeld van de niet-financiële verslaggeving.....	16
Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft	17
Ter vergelijking opgenomen informatie.....	17
Andere informatie.....	18
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria	18
Schriftelijke bevestigingen	18
Het vormen van de assurance-conclusie.....	19
Inhoud van het assurance-rapport.....	19
Overige communicatieverantwoordelijkheden	20
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	20
Inleiding.....	20
Toepassingsgebied van deze Standaard	21
Definities	22
Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden	23
Kwaliteitsbeheersing	25
Het plannen en uitvoeren van de opdracht.....	26
Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing	31
Het verkrijgen van assurance-informatie	33
Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen	37
Gegevensgerichte werkzaamheden	37

Bijzonderheden voor de niet-financiële verslaggeving van een groep	40
Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor	42
Totaalbeeld niet-financiële verslaggeving.....	43
Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft	43
Andere informatie.....	44
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria	44
Schriftelijke bevestigingen	44
Het vormen van de assurance-conclusie.....	44
Inhoud van het assurance-rapport.....	45
Overige communicatieverantwoordelijkheden	46

Inleiding

(Zie Par. A1-A3)

- 1 Deze Standaard behandelt assurance-opdrachten betreffende (door of namens het management opgestelde) niet-financiële verslaggeving omtrent het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit ten aanzien van één of meerdere niet-financiële onderwerpen.
- 2 Assurance-opdrachten betreffende niet-financiële verslaggeving omvatten:
 - algemene niet-financiële verslaggeving voor het brede maatschappelijke verkeer; en
 - specifieke niet-financiële verslaggeving voor (een) specifieke groep(en) van gebruikers.
- 3 Deze Standaard bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke of een beperkte mate van zekerheid of een combinatie hiervan over een duidelijk identificeerbare verantwoording.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. A4-A9)

- 4 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.
- 5 Deze Standaard is van toepassing op assurance-opdrachten die voldoen aan paragraaf 1 en 2 van deze Standaard. Standaard 3810N is niet van toepassing op assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen (Zie Standaard 3410), behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de niet-financiële verslaggeving. Deze Standaard is niet van toepassing op assurance-werkzaamheden inzake assurance-objecten waarvan de reikwijdte slechts bestaat uit een of meerdere specifieke indicatoren in de niet-financiële verslaggeving of alleen een beperkt deel van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit bevat.
- 6 Niet-financiële verslaggeving zoals bedoeld onder deze Standaard omvat verschillende vormen van verantwoordingen die ten doel hebben om verantwoording af te leggen over de prestaties van de entiteit ten aanzien van de niet-financiële onderwerpen. Algemene termen die daarmee verband houden zijn onder meer:
 - a duurzaamheidsverslaggeving of sustainability reporting;
 - b geïntegreerde verslaggeving of integrated reporting;
 - c lange-termijn of meervoudige waardecreatie;
 - d ESG (Environmental, Social, Governance);
 - e impact meting;
 - f maatschappelijk verantwoord ondernemen;
 - g CSR (Corporate Social Responsibility).
- 7 Niet-financiële verslaggeving bestaat uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. Kwantitatieve informatie kan mede financiële informatie omvatten.
- 8 Deze Standaard is zowel toepasbaar op verantwoordingen die zijn opgesteld over één maatschappelijk onderwerp als op verantwoordingen die over meerdere niet-financiële onderwerpen rapporteren, zoals (een onderdeel van) een jaarverslag.

Bij een (geïntegreerd) jaarverslag is vaak sprake van een gemengde verantwoording die een combinatie is van een of meerdere financiële overzichten, niet-financiële verslaggeving en andere informatie. Hierbij dient de niet-financiële verslaggeving duidelijk identificeerbaar te zijn.

De niet-financiële verslaggeving kan bestemd zijn voor het brede maatschappelijke verkeer, maar kan ook slechts relevant zijn voor een beperkte groep van gebruikers.
- 9 Deze Standaard is zowel toepasbaar op assurance-opdrachten met een beperkte mate van zekerheid als op assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. Ook is het

mogelijk om de assurance-opdracht uit te voeren met een combinatie van een beperkte mate van zekerheid over een deel van de niet-financiële verslaggeving en een redelijke mate van zekerheid over een ander deel van de niet-financiële verslaggeving. Daarbij dienen deze delen duidelijk identificeerbaar te zijn.

- 10 Een beperkte mate van zekerheid is het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk leiden tot vertrouwen van de beoogde gebruikers van de niet-financiële verslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is (Zie Par. A7-A9).

Ingangsdatum

- 11 Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

- 12 Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht volgens deze Standaard zijn de doelstellingen van de accountant:
- het verkrijgen van een redelijke en/of beperkte mate van zekerheid of de niet-financiële verslaggeving geen afwijkingen van materieel belang bevat;
 - het door middel van een schriftelijk rapport tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie 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) en
 - het verder communiceren zoals door deze Standaard en andere relevante Standaarden wordt vereist.

Definities

- 13 In deze Standaard wordt verstaan onder: (Zie Par. A10)¹
- bewering* – Verklaringen van de entiteit, expliciet of anderszins, die zijn opgenomen in de niet-financiële verslaggeving zoals die worden gebruikt door de accountant om de verschillende soorten afwijkingen die zich kunnen voordoen, te overwegen.
 - cijferanalyses* - Evaluaties van kwantitatieve informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden.
 - gerechtvaardigde informatiebehoeften* – De informatie die door representatieve vertegenwoordigers van beoogde gebruikers(groepen) kan worden verlangd op grond van wetten, algemeen aanvaarde verslaggevingsrichtlijnen, jurisprudentie of informatiebehoeften die door beoogde gebruikers(groepen) kenbaar zijn gemaakt.
 - niet-financiële verslaggeving* – Een verantwoording of onderdelen daarvan over een verslagperiode waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van één of meerdere niet-financiële onderwerpen.
 - het overwegen van risico's* - het identificeren van gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen of het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de niet-financiële verslaggeving.
 - organisatorische afbakening* – De afbakening van de activiteiten waarvan de entiteit de eigenaar is of directe zeggenschap over heeft en worden opgenomen in de niet-financiële verslaggeving.

¹ De definities in Standaard 3000A zijn ook van toepassing op deze Standaard.

- g *operationele afbakening* – De afbakening van de activiteiten in de gehele waardeketen die worden opgenoemen in de niet-financiële verslaggeving.
- h *selectie van onderwerpen* – De maatstaf waarmee het management van de entiteit bepaalt over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de niet-financiële verslaggeving om te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van beoogde gebruikers omtrent de niet-financiële verslaggeving.

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Het naleven van de Standaarden die voor de opdracht relevant zijn

- 14 De accountant dient niet te vermelden dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met deze Standaard tenzij de accountant deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van zowel deze Standaard als Standaard 3000A.

Het naleven van relevante vereisten

- 15 De accountant dient alle vereisten van deze Standaard na te leven. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een redelijke mate van zekerheid dan wel opdrachten met een beperkte mate van zekerheid zijn weergegeven met de letter 'R' (redelijke mate van zekerheid) of 'B' (beperkte mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf.

Het niet bereiken van een doelstelling

- 16 Wanneer een doelstelling van deze Standaard niet kan worden bereikt, dient de accountant te evalueren of hierdoor de conclusie van de accountant dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. A11-A16)

- 17 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, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de accountant verwacht dat de accountant in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen;
 - b de reikwijdte van de opdracht niet leidt tot een onevenwichtige en/of misleidende verslaggeving, bijvoorbeeld door het weglaten van onderwerpen die van materieel belang zijn;
 - c de van toepassing zijnde criteria, die in het geval van niet-financiële verslaggeving mogelijk nog in ontwikkeling zijn of door de entiteit zelf ontwikkeld zijn, geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht, en aan de volgende kenmerken voldoen: relevantie; volledigheid; betrouwbaarheid; neutraliteit; begrijpelijkheid;
 - d de criteria waarvan de accountant verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de niet-financiële verslaggeving voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn, met name in het geval dat de entiteit (een deel van) de criteria zelf heeft ontwikkeld; en
 - e dat voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen kan worden als basis voor de conclusie van de accountant, met inachtneming van de mogelijkheid dat de administratieve organisatie rond de niet-financiële verslaggeving minder effectief is dan de administratieve organisatie rond financiële verslaggeving.
- 18 In het kader van deze Standaard dient de accountant vast te stellen dat de niet-financiële verslaggeving in ieder geval een beschrijving zal geven over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de niet-financiële onderwerpen.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A17-A25)

- 19 In de opdrachtbevestiging dient de accountant duidelijk vast te leggen wat het object van onderzoek is, tegen welke criteria het object van onderzoek getoetst zal worden en welke delen van de niet-financiële verslaggeving onderdeel uitmaken van het object van onderzoek (scope).
- 20 De accountant dient een beperking van de reikwijdte van de opdracht alleen te aanvaarden als deze het rationele doel niet raakt. Deze beperkingen dienen in de niet-financiële verslaggeving te zijn toegelicht en kunnen betrekking hebben op beperkingen in de niet-financiële verslaggeving dan wel in de reikwijdte van de assurance-opdracht van de accountant.
- 21 De accountant dient in de opdrachtbevestiging de rol en verantwoordelijkheid van het management en, indien relevant, de met governance belaste personen vast te leggen.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. A26-A27)

- 22 De accountant dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Tijdens de uitvoering van de opdracht kan zowel de accountant als de opdrachtgever tot de conclusie te komen dat een beperking van de opdracht noodzakelijk is. Deze beperking van de opdracht kan betrekking hebben op zowel onderdelen uit de opdracht als de gehele opdracht. De accountant dient in dit geval met de opdrachtgever overleg te plegen over de mate van de beperking om ervoor te zorgen dat de opdracht als geheel acceptabel en rationeel blijft.
- 23 De accountant dient geen tussentijdse beperkingen in de opdracht te accepteren indien deze naar de mening van de accountant geheel of hoofdzakelijk worden ingegeven met het doel negatieve conclusies of voorbehouden in het assurance-rapport te voorkomen. Algemene aanwijzingen voor deze situatie zijn gegeven in het Stramien en in Standaard 3000A.

Kwaliteitsbeheersing

Deskundigheid

(Zie Par. A28)

- 24 Het opdrachtteam dient te beschikken over de voor het uitvoeren van de assurance-opdracht benodigde deskundigheid, te weten kennis, ervaring en vaardigheden in de volgende gebieden:
 - a het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van niet-financiële verslaggeving in overeenstemming met de standaarden;
 - b materie inzake het onderzoeksobject; en
 - c externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor niet-financiële verslaggeving en relevante niet-financiële en maatschappelijke onderwerpen.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Criteria

(Zie Par. A29-A40)

- 25 De van toepassing zijnde criteria vormen de basis voor de beoordeling van de inhoud van de niet-financiële verslaggeving. Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de van toepassing zijnde criteria. De accountant dient te bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht.
- 26 Bij het bepalen of de criteria geschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht in overeenstemming met de kenmerken benoemd in paragraaf 24.b.2 van Standaard 3000A, dient de accountant te bepalen of de criteria ook criteria omvatten voor de beschrijving van de niet-financiële verslaggeving, inclusief:

- a de reden waarom de door de entiteit gerapporteerde onderwerpen de meest relevante zijn in het kader van de niet-financiële verslaggeving voor de entiteit; en
 - b de wijze waarop de niet-financiële verslaggeving de getrouwheid en toereikendheid dient weer te geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de niet-financiële thema('s).
- 27 Indien de entiteit voor de niet-financiële verslaggeving eigen criteria heeft ontwikkeld, dient de accountant vast te stellen dat de criteria ten minste de volgende elementen bevatten:
- a de methode voor het bepalen van de organisatorische afbakening van de verantwoordelijke entiteit per onderwerp van de niet-financiële verslaggeving;
 - b de methode voor het bepalen van de operationele afbakening per onderwerp van de niet-financiële verslaggeving, zijnde de wijze waarop het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de gehele waardeketen(s) waarbinnen de verantwoordelijke entiteit haar activiteiten verricht binnen de reikwijdte van de niet-financiële verslaggeving valt;
 - c de definities van specifieke terminologie en prestatie-indicatoren in de niet-financiële verslaggeving; en
 - d een beschrijving van de van toepassing zijnde kwantificeringsmethoden.
- 28 Als de entiteit eigen criteria ontwikkelt, dient de accountant vast te stellen dat deze criteria zijn opgesteld vanuit het oogpunt van de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. A41-A48)

- 29 Het bestuur van de entiteit is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. In overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria bepaalt het bestuur van de entiteit welke onderwerpen de niet-financiële verslaggeving zal bevatten. De accountant dient inzicht te verkrijgen in het proces van identificatie van de relevante onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving door het bestuur van de entiteit.
- 30 De accountant dient de selectie van onderwerpen door de entiteit te beoordelen aan de hand van de van toepassing zijnde criteria.

Materialiteit

(Zie Par. A49-A52)

- 31 Bij het in aanmerking nemen van materialiteit dient de accountant gebruik te maken van de wijze waarop de van toepassing zijnde criteria het begrip materialiteit in de context van het opstellen en presenteren van de niet-financiële verslaggeving toelichten. In het algemeen dient de accountant onder materialiteit voor niet-financiële verslaggeving het volgende te verstaan: afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij een invloed hebben op de besluitvorming of oordeelsvorming van (groepen van) beoogde gebruikers op basis van de niet-financiële verslaggeving.
- 32 Gezien de aard van de informatie zal de materialiteit bij niet-financiële verslaggeving bestaan uit een mix van kwalitatieve en kwantitatieve aspecten. De accountant dient bij het bepalen van de materialiteitsniveaus tevens te bepalen welke mix van kwalitatieve en kwantitatieve aspecten passend is in de omstandigheden van de opdracht.
- 33 De accountant dient de materialiteit op verslaggevingsniveau als geheel op kwalitatieve gronden te bepalen. Daarbij houdt de accountant rekening met het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kunnen leiden dat de niet-financiële verslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten, en wordt tijdens de uitvoering van de werkzaamheden speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedetectede afwijkingen.
- 34 In tegenstelling tot de materialiteit bepaald bij controle-opdrachten ten aanzien van financiële overzichten is het niet mogelijk om één alomvattende kwantitatieve materialiteit te bepalen voor

de niet-financiële verslaggeving. Daarom dient de accountant de kwantitatieve materialiteit bij niet-financiële verslaggeving veelal per onderwerp te bepalen. Voor (een groep van) kwantitatieve informatie kan de accountant een kwantitatieve materialiteit bepalen.

- 35 De accountant dient de materialiteit voor de informatie in de niet-financiële verslaggeving te herzien wanneer de accountant tijdens de opdracht kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan de accountant initieel een andere materialiteit (kwalitatief dan wel kwantitatief) zou hebben bepaald.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's in het onderzoeksobject

(Zie Par. A53-A66)

- 36B De accountant dient te overwegen op basis van professionele oordeelsvorming welk inzicht in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, noodzakelijk is voor het identificeren van gebieden waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen, om de accountant in staat te stellen een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.
- 36R De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, waaronder de interne beheersing, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
- 37 Bij het verwerven van inzicht zoals vereist op grond van paragraaf 36B of 36R dient de accountant te overwegen onder meer het volgende in aanmerking te nemen:
- a de voor de opdracht relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren inclusief de van toepassing zijnde criteria;
 - b de aard van de activiteiten inclusief de impact die de entiteit maakt op niet-financiële onderwerpen, waaronder de relevante activiteiten in de waardeketen;
 - c het bedrijfsmodel van de entiteit en indien van toepassing inzicht in de manier waarop de entiteit op lange termijn waarde creëert;
 - d de geografische locaties en/of juridische entiteiten waar de activiteiten van de entiteit plaatsvinden, en hoeveel de verschillende locaties bijdragen aan de algehele informatie in de niet-financiële verslaggeving;
 - e het toezicht op en de verantwoordelijkheid voor de totstandkoming van de informatie in de niet-financiële verslaggeving binnen de entiteit;
 - f de strategie en gekozen doelstellingen van de entiteit inzake de niet-financiële onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving, waaronder eventuele publiekelijk bekend gemaakte ambities en doelstellingen;
 - g de belangrijkste bedrijfsrisico's met betrekking tot specifieke niet-financiële onderwerpen en de verslaggeving daaromtrent;
 - h wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de aard of omvang van activiteiten inclusief de vraag of sprake is geweest van fusies, acquisities of verkoop van activiteiten of van de uitbesteding van activiteiten;
 - i de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving;
 - j de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van informatie in de niet-financiële verslaggeving;
 - k de aanwezigheid van schattingen in de niet-financiële verslaggeving;
 - l welke aspecten van de niet-financiële verslaggeving tot stand komen binnen processen die zijn uitbesteed aan een serviceorganisatie; en
 - m indien sprake is van een groep, het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen.
- 38B Bij het verwerven van inzicht in de niet-financiële verslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant de interne beheersing van de entiteit die voor de opdracht relevant is in overweging te nemen, inclusief het proces waarvan gebruik is gemaakt om de niet-financiële verslaggeving op te stellen.

- 38R Bij het verwerven van inzicht in de niet-financiële verslaggeving en overige omstandigheden van de opdracht om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor niet-financiële verslaggeving.
- 39 Indien de financiële overzichten van de verantwoordelijke entiteit door een andere accountant worden gecontroleerd of beoordeeld, dient de accountant te overwegen of het noodzakelijk is overleg te voeren met deze andere accountant om meer inzicht te verkrijgen in de entiteit en haar omgeving.
- 40 De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te bespreken in welke mate de niet-financiële verslaggeving van de entiteit vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten en dienen de van toepassing zijnde criteria in het licht van de feiten en omstandigheden waarmee de entiteit te maken heeft te bespreken. De opdrachtpartner dient te bepalen welke aangelegenheden gecommuniceerd worden met de leden van het opdrachtteam en met de door de accountant ingeschakelde deskundigen die niet aan dit overleg hebben deelgenomen.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. A67)

- 41 Een aanzienlijk deel van de niet-financiële verslaggeving is doorgaans kwalitatief van aard (bijvoorbeeld informatie omtrent de strategie van de entiteit, haar beleid en gedragsregels en haar relatie met groepen van beoogde gebruikers). Kwalitatieve informatie in niet-financiële verslaggeving kan objectief (direct observeerbaar) of subjectief (afhankelijk van de perceptie van de opsteller van de niet-financiële verslaggeving) van aard zijn. Kwalitatieve informatie die subjectief van aard is, is daardoor afhankelijk van inschattingen van het management en daardoor sterker ontvankelijk voor oneigenlijke beïnvloeding van het management. De accountant dient daarom de mogelijke oneigenlijke beïnvloeding van het management mee te wegen bij het overwegen van risico's.
- 42 De accountant dient specifiek inzicht te verwerven in het proces van de entiteit van het opstellen, verzamelen, samenvoegen en beoordelen van kwalitatieve informatie.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. A68-A71)

- 43 De accountant dient zich bij het overwegen van risico's te richten op:
- a de kwalitatieve aspecten voor de teksten in de niet-financiële verslaggeving; en
 - b de kwantitatieve, en indien van toepassing de hieraan gerelateerde kwalitatieve, aspecten voor de door de entiteit gerapporteerde prestatie-indicatoren en overige kwantitatieve toelichtingen.

De accountant kan hierbij gebruik maken van beweringen in de niet-financiële verslaggeving.

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. A72-A75)

- 44B 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 waarschijnlijk zal voordoen werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 45-49 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.

- 44R De accountant dient bij het inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude werkzaamheden uit te voeren beschreven in de paragrafen 45-49 gericht op het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing.
- 45 Door de aard van de niet-financiële verslaggeving en/of de ongestructureerde wijze waarop de niet-financiële verslaggeving mogelijk tot stand komt is niet-financiële verslaggeving vatbaar voor manipulatie en mogelijke tendentie door het management. Door de aanwezigheid van gelegenheid als gevolg van een minder gestructureerde interne beheersing voor niet-financiële verslaggeving, en in toenemende mate door druk van de interne omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van bonussen en targets, en druk van de externe omgeving, bijvoorbeeld in de vorm van de publieke opinie en de mogelijkheid van juridische geschillen en claims, kan sprake zijn van een toenemend risico op een afwijking als gevolg van fraude in de niet-financiële verslaggeving. Daarnaast kan informatie gemanipuleerd worden doordat het management een positiever beeld schetst van de prestaties van de entiteit dan gerechtvaardigd is in de omstandigheden, wat kan leiden tot misleidende of onevenwichtige niet-financiële verslaggeving (green washing). De accountant dient deze omstandigheden mee te wegen bij de overwegingen van paragraaf 44B respectievelijk 44R.
- 46 De accountant dient het management om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- de inschatting door het management van het risico dat de niet-financiële verslaggeving mogelijk een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude, met inbegrip van de aard, omvang en frequentie van deze inschattingen;
 - de werkwijze die het management volgt om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen, met inbegrip van eventuele specifieke frauderisico's die het management heeft geïdentificeerd of die onder de aandacht van het management zijn gebracht of van niet-financiële prestatie-indicatoren of toelichtingen die in de niet-financiële verslaggeving zijn opgenomen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
 - de informatie die het management aan de met governance belaste personen (indien relevant) heeft meegedeeld over de processen om de risico's op fraude in de entiteit te identificeren en erop in te spelen; en
 - de informatie die het management aan de werknemers heeft meegedeeld over de visie van het management op bedrijfspraktijken en ethisch gedrag.
- 47 De accountant dient het management en, naargelang passend, anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken om te bevestigen of zij op de hoogte zijn van:
- feitelijke, vermoede of vermeende fraude; of
 - het niet naleven van wet- of regelgeving;
- die op de niet-financiële verslaggeving van invloed is.
- 48 Het management bevindt zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de administratieve vastleggingen te manipuleren en frauduleuze niet-financiële verslaggeving op te stellen door interne beheersingsmaatregelen te doorbreken die anderszins effectief lijken te werken. Hoewel het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt in sommige entiteiten groter is dan in andere, is het in alle entiteiten aanwezig. 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. De accountant dient bij het overwegen van risico's te bepalen wat de gevolgen van het voorgaande zijn voor de aard, omvang en timing van de werkzaamheden.
- 49 De accountant dient te evalueren of de informatie die is verkregen uit de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden wijst op het bestaan van een of meer frauderisicofactoren. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen om te bepalen of frauderisicofactoren aanwezig zijn en of deze in aanmerking moeten worden genomen bij het overwegen van risico's als gevolg van fraude.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. A76-A80)

- 50R Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd dient de accountant:
- de redenen te overwegen die hebben geleid tot het in acht nemen van het risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de niet-financiële verslaggeving; en
 - meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de accountant hoger wordt ingeschat; en
 - te overwegen of de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte controles.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. A81-A83)

- 51 Indien wordt gedetecteerd dat de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant voornemens is te steunen (deels) niet effectief hebben gewerkt gedurende de verslagperiode dient de accountant om specifieke inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in deze aangelegenheden en de potentiële gevolgen daarvan. De accountant dient te bepalen of:
- de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen die zijn uitgevoerd een passende basis vormen voor het steunen op deze interne beheersingsmaatregelen;
 - aanvullende toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn; of
 - op de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang moet worden ingespeeld door andere werkzaamheden uit te voeren.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. A84-A87)

- 52R De accountant dient gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren voor elk onderdeel van de niet-financiële verslaggeving (zoals gegevensstromen, prestatie-indicatoren en toelichtingen) dat van materieel belang is.
- 53 Zowel bij assurance-opdrachten met een redelijke mate als met een beperkte mate van zekerheid betreffende niet-financiële verslaggeving, dient de accountant een combinatie van assurance-werkzaamheden te kiezen uit de standaardtechnieken: het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses. Het bepalen van de aard, omvang en timing van de uit te voeren assurance-werkzaamheden bij een specifieke opdracht is een zaak van professionele oordeelsvorming.
- 54 De gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant uitvoert, dienen in ieder geval te omvatten:
- het aansluiten of afstemmen van informatie in de niet-financiële verslaggeving op de onderliggende administratieve vastleggingen; en
 - het onderzoeken van aanpassingen van materieel belang die tijdens het opstellen van de niet-financiële verslaggeving zijn gemaakt.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. A88-A90)

- 55B Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- het verzoeken om inlichtingen met kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - indien noodzakelijk geacht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen op basis van professionele oordeelsvorming van de accountant, het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing

vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de niet-financiële verslaggeving zijn opgenomen.

- 55R Voor kwalitatieve informatie dient de accountant assurance-informatie te verkrijgen door gebruik te maken van een combinatie van technieken, waaronder:
- a het verzoeken om inlichtingen met kernfunctionarissen verantwoordelijk voor het beleid ten aanzien van de onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving en de uitvoering daarvan;
 - b het inspecteren van onderbouwende interne en externe informatie, of deze informatie een voldoende en geschikte onderbouwing vormen van de kwalitatieve beweringen van het management die in de niet-financiële verslaggeving zijn opgenomen;
 - c het kennismaken van de notulen van de vergaderingen van het bestuur, de met governance belaste personen en van andere vergaderingen die van belang zijn voor de inhoud van de niet-financiële verslaggeving, zoals vergaderingen met betrekking tot de uitvoering van het human resource- en sociaal beleid voor zover relevant als onderbouwing van kwalitatieve beweringen van het management.
- 56 Kwalitatieve informatie kan door de aard op verschillende manieren worden begrepen, omdat connotaties kunnen verschillen, of informatie niet in context wordt geplaatst. Indien de niet-financiële verslaggeving als gevolg daarvan kwalitatieve informatie bevat die niet neutraal is of misleidend kan zijn, dient de accountant aan het management te verzoeken om deze beweringen te verwijderen of te wijzigen naar meer neutrale bewoordingen.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. A91-A92)

- 57B Cijferanalyses zijn een belangrijk middel voor assurance-opdrachten inzake niet-financiële verslaggeving met een beperkte mate van zekerheid. Bij het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses:
- a dient de accountant te overwegen of de gegevens uit de administratieve systemen en de administratie van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses;
 - b dient de accountant de mogelijke verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens te analyseren en de informatie in de niet-financiële verslaggeving op consistentie met verwachte waarden te beoordelen. Dit met het oog op het onderkennen van verbanden en individuele elementen die ongebruikelijk lijken of die verschillen van verwachte trends of waarden. De accountant dient de vastgelegde bedragen of ratio's bepaald uit de vastgelegde bedragen te vergelijken met verwachtingen die door de accountant zijn ontwikkeld uit informatie die uit relevante bronnen is verkregen.

Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant de entiteit om inlichtingen te verzoeken over deze verschillen. De accountant dient de antwoorden op deze verzoeken om inlichtingen in overweging te nemen om te bepalen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn in de omstandigheden.

- 57R Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses dient de accountant:
- a de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses te bepalen voor de te toetsen beweringen, waarbij de accountant rekening houdt met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
 - b de betrouwbaarheid van gegevens op basis waarvan de verwachting ten aanzien van vastgelegde hoeveelheden, bedragen of verhoudingscijfers is ontwikkeld, te bepalen waarbij de accountant rekening houdt met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en de relevantie van de beschikbare informatie en met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie; en
 - c een verwachting van vastgelegde hoeveelheden of ratio's te ontwikkelen die voldoende nauwkeurig is om afwijkingen van materieel belang te identificeren; en
 - d een aantal of bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden die aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek.

Indien cijferanalyses fluctuaties of relaties identificeren die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant afwijken van de in 56R (d) verwachte hoeveelheden of ratio's, dient de accountant dergelijke verschillen te onderzoeken door:

- a de entiteit om inlichtingen te verzoeken en aanvullende assurance-informatie te verkrijgen die relevant is als onderbouwing van de ontvangen inlichtingen van de entiteit; en
- b andere werkzaamheden uit te voeren voor zover noodzakelijk in de omstandigheden.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. A93)

- 58 Niet-financiële verslaggeving kan schattingen bevatten. Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de kwantitatieve informatie niet rechtstreeks kan worden waargenomen. De waardering van deze kwantitatieve informatie is onderhevig aan schattingonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren op de waardering van deze kwantitatieve informatie beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen. De accountant dient bij het opzetten van de risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere werkzaamheden inzake schattingen de hoeveelheid werkzaamheden aan te passen op basis van de mate van schattingonzekerheid, complexiteit en/of subjectiviteit van de schattingen.
- 59B Op basis van de geïdentificeerde gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen dient de accountant te beoordelen of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van de van toepassing zijnde criteria, of dat zij een afwijking bevatten. Redelijk betekent dat de relevante vereisten van de criteria op passende wijze zijn toegepast.
- 59R Op basis van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang dient de accountant vast te stellen of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van de van toepassing zijnde criteria, of dat zij een afwijking bevatten. Redelijk betekent dat de relevante vereisten van de criteria op passende wijze zijn toegepast, inclusief de vereisten met betrekking tot:
- a het maken van de schatting, inclusief de keuze van de methode, veronderstellingen en gegevens met het oog op de aard van de schatting en de feiten en omstandigheden van de entiteit;
 - b de keuze van de puntschatting van het management; en
 - c de toelichtingen met betrekking tot de schatting, inclusief toelichtingen hoe de schatting werd ontwikkeld en die de aard, omvang en bronnen van schattingonzekerheid uitleggen.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. A94-A95)

- 60 De uitvoering van detailwerkzaamheden, als onderdeel van de gegevensgerichte werkzaamheden, kan niet-statistische en/of statistische steekproeven omvatten. De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij de bepaling van de meest geschikte methode om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen.

Aanwijzingen van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving

- 61 Indien de accountant bij een opdracht met betrekking tot niet-financiële verslaggeving een afwijking identificeert, dient de accountant te evalueren of deze een aanwijzing vormt voor fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving. Als een dergelijke aanwijzing bestaat, dient de accountant de gevolgen van de afwijking voor andere aspecten van de opdracht te evalueren, met name de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management, rekening houdend met het feit dat een geval van fraude waarschijnlijk geen geïsoleerde gebeurtenis is.

- 62 Indien de accountant tot de conclusie komt dat, of niet in staat is om te concluderen of, de niet-financiële verslaggeving een afwijking van materieel belang bevat die het gevolg is van fraude of het niet naleven van wet- en regelgeving, dient de accountant de gevolgen daarvan voor de assurance-opdracht te evalueren.
- 63 Indien de accountant zich bij een opdracht met betrekking tot niet-financiële verslaggeving bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van fraude of niet naleving van wet- en regelgeving, dient de accountant met betrekking tot deze aanwijzingen overeenkomstig *Nadere voorschriften handelwijze accountant bij niet-naleving wet- en regelgeving* (NV NOCLAR) door eigen organisatie of cliënt te handelen.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. A96)

- 64B De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid (of aangelegenheden) die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de niet-financiële verslaggeving een afwijking van materieel belang kan bevatten. In dat geval dient de accountant aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. De omvang van aanvullende werkzaamheden die worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant dient te verkrijgen.

Bijzonderheden voor de niet-financiële verslaggeving van een groep

(Zie Par. A97–A103)

- 65 Voor de planning en de uitvoering van de werkzaamheden voor de groep dient de accountant te overwegen onderscheid aan te brengen tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties op basis van hun aard en/of omvang en/of specifieke risico's op een afwijking van materieel belang in de niet-financiële verslaggeving. Daartoe dient de accountant te bepalen welke onderdelen van de groep significant zijn vanwege hun aard, omvang en/of overwogen risico's. Bij deze afweging dient de accountant zowel kwalitatieve als kwantitatieve informatie in overweging te nemen.
- 66 Het is niet voldoende om een algemene grens per indicator te hanteren om te bepalen welke groepsonderdelen en locaties relevant zijn voor het onderzoek van de accountant. De accountant dient de bijdrage van elk groepsonderdeel/elke locatie per materieel onderwerp of per significante prestatie-indicator in ogenschouw te nemen bij het bepalen van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen en locaties met uitzondering van groepsonderdelen of locaties die duidelijk onbeduidend zijn.
- 67B Voor een onderdeel van de groep dat significant is voor de groep en haar niet-financiële verslaggeving, dient de accountant van de groep, of een accountant van het betreffende onderdeel namens de accountant van de groep, gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren. Dit zijn
- werkzaamheden betreffende de niet-financiële verslaggeving van het onderdeel om in te spelen op de overwogen gebieden waar een afwijking van materieel belang zich waarschijnlijk zal voordoen.
- 67R Voor een onderdeel van de groep dat significant is voor de groep en haar niet-financiële verslaggeving, dient de accountant van de groep, of een accountant van het betreffende onderdeel namens de accountant van de groep, een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- a controle van de niet-financiële verslaggeving van het groepsonderdeel om in te spelen op de geïdentificeerde risico's, met gebruikmaking van de materialiteit voor het onderdeel;
 - b controle om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen van een of meer prestatie-indicatoren, gegevensstromen of toelichtingen met betrekking tot de significante risico's op een afwijking van materieel belang in de niet-financiële verslaggeving van de groep; en

c overige gespecificeerde werkzaamheden.

Voor onderdelen van de groep die niet significant zijn, dient de accountant cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

- 68 Indien de accountant van de groep niet van mening is dat uit:
- a de werkzaamheden met betrekking tot de niet-financiële verslaggeving van significante onderdelen van de groep;
 - b de werkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
 - c de op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;

voldoende en geschikte assurance-informatie kan worden verkregen om daarop de conclusie op groepsniveau te baseren, dient de accountant van de groep groepsonderdelen en locaties te selecteren die geen significante groepsonderdelen en locaties zijn en dient het een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de niet-financiële verslaggeving van de individuele geselecteerde groepsonderdelen en locaties, of dient het aan een accountant van een groepsonderdeel of locatie te verzoeken deze uit te voeren:

- a een controle/beoordeling van de niet-financiële verslaggeving van het groepsonderdeel/de locatie met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel/de locatie;
 - b een controle/beoordeling van een of meer prestatie-indicatoren, gegevensstromen of toelichtingen;
 - c gespecificeerde overige werkzaamheden.
- 69 De accountant dient te overwegen om de selectie van groepsonderdelen en locaties in de tijd te variëren.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. A104-A109)

- 70 Wanneer de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor dient de accountant de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige tevens te evalueren op het gebied van de niet-financiële verslaggeving.
- 71 Indien de accountant voornemens is om gebruik te maken van de werkzaamheden van een interne auditfunctie, dient de accountant te overwegen op welke manier dit het meest passend is in de omstandigheden van de opdracht (zie par. A108).
- 72 Directe ondersteuning kan verboden zijn voor wettelijke controle-opdrachten. Hoewel directe ondersteuning niet verboden hoeft te zijn voor assurance-opdrachten dient de accountant bij een combinatie van de assurance-opdracht met een wettelijke controle - waarbij directe ondersteuning verboden is voor de wettelijke controle-opdracht en waarbij sprake is van een geïntegreerd object van onderzoek - geen gebruik te maken van directe ondersteuning voor de assurance werkzaamheden met betrekking tot de niet financiële verslaggeving (zie par. A109).

Totaalbeeld van de niet-financiële verslaggeving

(Zie Par. A110)

- 73 De accountant dient het totaalbeeld van de niet-financiële verslaggeving te evalueren op onder meer de volgende aspecten:
- a de wijze waarop de verantwoordelijke entiteit de beoogde gebruikers heeft geïdentificeerd en hun verwachtingen en belangen heeft geadresseerd;
 - b de wijze waarop de gerapporteerde informatie in de context van de specifieke niet-financiële onderwerpen is geplaatst;
 - c de wijze waarop de keuze voor gerapporteerde onderwerpen tot stand is gekomen en is toegelicht;

- d de volledigheid van de verslaggeving, dat wil zeggen in hoeverre alle materiële onderwerpen, relevante (bedrijfs-)onderdelen en significante niet-financiële impact van de activiteiten van de entiteit zijn meegenomen in de niet-financiële verslaggeving.
- 74 Daarbij dient de accountant in ieder geval vast te stellen dat de verstrekte informatie niet misleidend is, de verslaggeving qua inhoud evenwichtig is en de behandelde onderwerpen duidelijk en toereikend zijn toegelicht, in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. A111-A112)

- 75 De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft, meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie in de niet-financiële verslaggeving en op de geschiktheid van de conclusie van de accountant. De accountant dient:
- a het effect van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft op de informatie over de niet-financiële verslaggeving alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen; en
 - b gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de accountant komen die, als de accountant hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat de accountant het assurance-rapport had aangepast.

De accountant heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie in de niet-financiële verslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Ter vergelijking opgenomen informatie

- 76 Indien ter vergelijking opgenomen informatie gepresenteerd wordt in de niet-financiële verslaggeving en de conclusie van de accountant een deel van of alle ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dienen de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot de ter vergelijking opgenomen informatie de evaluatie te omvatten of:
- a de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met in voorgaande verslaggevingsperioden gepubliceerde niet-financiële informatie en andere toelichtingen of, indien van toepassing, deze op een juiste wijze is herzien en dat die herziening op adequate wijze is toegelicht; en
 - b de van toepassing zijnde criteria die in de ter vergelijking opgenomen niet-financiële informatie worden weergegeven consistent zijn met de van toepassing zijnde criteria die in de huidige verslaggevingsperiode worden toegepast of, indien zich wijzigingen hebben voorgedaan, deze op adequate wijze zijn toegepast en toegelicht.
- 77 Indien de niet-financiële verslaggeving over de voorgaande verslagperiode niet is onderzocht, dient de accountant in een paragraaf inzake overige aangelegenheden te vermelden dat de ter vergelijking opgenomen informatie niet is onderzocht. Een dergelijke vermelding ontslaat de accountant niet van het vereiste om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dat de beginsaldi geen afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de niet-financiële verslaggeving over de lopende verslagperiode.
- 78 Indien de ter vergelijking opgenomen informatie in de niet-financiële verslaggeving meerdere verslagperioden omvat, dient de accountant op basis van professionele oordeelsvorming te overwegen voor welke verslagperioden de toelichtingen relevant zijn voor de gebruikers van de niet-financiële verslaggeving.
- 79 Ongeacht of de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, indien de accountant zich bewust wordt dat mogelijk sprake is van een afwijking van materieel belang in de weergegeven ter vergelijking opgenomen informatie, dient de accountant:

- a de aangelegenheid te bespreken met die persoon of personen binnen de entiteit met de juiste verantwoordelijkheden voor en kennis van de desbetreffende aangelegenheden en werkzaamheden uit te voeren die onder de omstandigheden passend zijn; en
- b het effect op het assurance-rapport in overweging te nemen. Indien de ter vergelijking opgenomen informatie een afwijking van materieel belang bevat, en de ter vergelijking opgenomen informatie niet is aangepast:
- c wanneer de conclusie van de accountant de ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie in het assurance-rapport tot uitdrukking te brengen; of
- d wanneer de conclusie van de accountant geen ter vergelijking opgenomen informatie omvat, dient de accountant een paragraaf inzake overige aangelegenheden in het assurance-rapport op te nemen waarin de omstandigheden worden beschreven die van invloed zijn op de ter vergelijking opgenomen informatie.

Andere informatie

(Zie Par. A113-A114)

- 80 Wanneer het document dat de niet-financiële verslaggeving alsmede het assurance-rapport bevat ook andere informatie bevat, dient de accountant die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de niet-financiële verslaggeving of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de accountant:
- a een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie in de niet-financiële verslaggeving of het assurance-rapport; of
 - b een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de assurance-werkzaamheden, in de context van de verkregen assurance informatie en de conclusies getrokken in de assurance opdracht; of
 - c zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie in de niet-financiële verslaggeving of het assurance-rapport,
- dient de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passende verdere maatregelen te nemen.
- 81 Als melding wordt gemaakt van of een verwijzing is opgenomen naar de aan de accountant verstrekte assurance-opdracht of van (de uitkomst van) het assurance-rapport, dient de accountant te bepalen of op basis van de tekst geen onredelijke verwachtingen worden geschapen ten aanzien van de:
- a reikwijdte van de assurance-opdracht;
 - b diepgang van de assurance-werkzaamheden;
 - c mate van zekerheid die verstrekt wordt; of
 - d conclusie van de assurance-opdracht.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. A115-A116)

- 82 De accountant dient te evalueren of de niet-financiële verslaggeving op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. Bij het maken van deze evaluatie dient de accountant in aanmerking te nemen of de van toepassing zijnde criteria zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier en of de gebruikte terminologie passend is.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. A117)

- 83 De accountant dient bij het verzoeken om een schriftelijke bevestiging van het management in het geval van een assurance-opdracht inzake niet-financiële verslaggeving tevens het volgende te laten bevestigen:

- a dat zij aan de accountant alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is;
 - b haar verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie van niet-financiële verslaggeving ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de niet-financiële verslaggeving zijn weergegeven;
 - c dat zij het niet-financiële verslaggevingsbeleid van de entiteit en de gehanteerde criteria toereikend achten;
 - d dat alle informatie die naar haar mening van materieel belang is voor de beoogde gebruikers in het verslag is opgenomen; en
 - e dat de niet-financiële verslaggeving niet misleidend en/of niet onevenwichtig is.
- 84 Indien de accountant, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om een of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie in de niet-financiële verslaggeving relevant is, dient de accountant om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. A118-A119)

- 85 De accountant dient een conclusie te vormen over de vraag of de niet-financiële verslaggeving is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria. Bij het vormen van die conclusie dient de accountant het volgende in overweging te nemen:
- a de door de accountant bepaalde materialiteit om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de niet-financiële verslaggeving;
 - b de door de accountant gevormde conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en
 - c een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn.
- 86 De accountant dient te evalueren of de niet-financiële verslaggeving een betrouwbare en toereikende weergave is van:
- a het beleid,
 - b de bedrijfsvoering;
 - c de gebeurtenissen; en
 - d de prestaties
- van de specifieke niet-financiële onderwerpen die onder de reikwijdte van de assurance-opdracht vallen van de verantwoordelijke entiteit in de verslagperiode.
- 87 Indien de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen dient de accountant, naar gelang passend:
- a een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren; dan wel
 - b de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- 88 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.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. A120-A124)

- 89 Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de accountant te bevatten over de informatie over de niet-financiële verslaggeving die in de assurance-opdracht is betrokken. De accountant dient daarbij zorg te dragen voor een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de niet-financiële verslaggeving.
- 90 Het assurance-rapport dient de in Standaard 3000A beschreven basiselementen te bevatten.

- 91 Het assurance-rapport dient in voorkomende gevallen een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de totale informatie waaraan het assurance-rapport is toegevoegd onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht (onderzoeksobject). Indien onderdelen van de niet-financiële verslaggeving met een redelijke mate van zekerheid zijn onderzocht en onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht dient het assurance-rapport een duidelijke beschrijving te bevatten welke onderdelen van de niet-financiële verslaggeving met een redelijke mate van zekerheid en welke onderdelen met een beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht.
- 92 De accountant dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer de accountant het volgende concludeert:
- a in het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over de niet-financiële verslaggeving, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een betrouwbare en toereikende weergave geeft van het beleid ten aanzien van niet-financiële onderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
 - b in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie geen aangelegenheid onder de aandacht van de accountant is gekomen die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de informatie over de niet-financiële verslaggeving niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, een betrouwbare en toereikende weergave geeft van het beleid ten aanzien van maatschappelijke onderwerpen, en van de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties op dat gebied in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. A125)

- 93 De accountant dient indien relevant, de met governance belaste personen te vragen naar hun verantwoordelijkheid inzake het niet-financiële verslaggevingsbeleid van de entiteit, de gehanteerde van toepassing zijnde criteria en de toereikendheid van de niet-financiële verslaggeving als geheel.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding

(Zie Par. 1-3)

- A1 Deze Standaard kent parallellen met en verschillen ten opzichte van de controle of beoordeling van historische financiële informatie. De verschillen hebben vooral betrekking op de volgende zaken:
- a de kwantitatieve informatie waarover in niet-financiële verslaggeving wordt gerapporteerd, wordt veelal niet gemeten in uniforme (geld)eenheden, maar in eenheden die onafhankelijk van elkaar zijn (bijvoorbeeld prestatie-indicatoren over de emissie van koolstofdioxide en prestatie-indicatoren over het screenen van leveranciers ten aanzien van hun eerbiediging van de mensenrechten);
 - b de kwantitatieve informatie waarover in niet-financiële verslaggeving wordt gerapporteerd is meestal niet te ontlenen aan een sluitend registratiesysteem. Het systeem van dubbel boekhouden dat in verschillende opzichten bepalend is voor de aanpak van de controle van historische financiële informatie ontbreekt hierbij vaak. Een sluitende waardekringloop is veelal niet aanwezig en de registraties zijn dikwijls 'stand-alone';
 - c naast de kwantitatieve informatie is de kwalitatieve informatie (bijvoorbeeld over beleid en management) van minstens even groot belang;
 - d niet voor alle onderwerpen die in niet-financiële verslaggeving aan de orde worden gesteld, bestaan interne systemen voor risicobeheersing en informatieverzameling die vergelijkbaar zijn met die voor historische financiële informatie. Eventueel aanwezige systemen voor

- e risicobeheersing en informatieverzameling bevatten veelal minder waarborgen voor volledigheid en juistheid dan een systeem voor de historische financiële verslaggeving;
 - e niet-financiële verslaggeving is gericht op een aanzienlijk bredere en minder homogene groep van beoogde gebruikers dan de historische financiële informatie. De beoogde gebruikers(groepen) van niet-financiële verslaggeving kunnen onderling sterk verschillende gebruiksdoelen en verwachtingen ten aanzien van de omvang en de diepgang van de gerechtvaardigde informatiebehoefte hebben;
 - f de van toepassing zijnde criteria voor niet-financiële verslaggeving zijn van veel recentere datum en minder ver ontwikkeld dan die voor historische financiële informatie. Bovendien zijn de van toepassing zijnde criteria als gevolg van maatschappelijke ontwikkelingen en de daarmee gepaard gaande verschuiving van de publieke aandacht ook frequenter aan veranderingen onderhevig;
 - g een wettelijke controleplicht voor niet-financiële verslaggeving bestaat (nog) niet.
- A2 Het bovenstaande leidt, in vergelijking met de controle van historische financiële informatie, tot de volgende kenmerken van de controle dan wel de beoordeling van niet-financiële verslaggeving:
- a er gelden specifieke deskundigheidseisen. De vereiste kennis, ervaring en vaardigheden bij het onderzoeken van niet-financiële verslaggeving maakt dat veelal wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams;
 - b de keuzes van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot de inhoud van de niet-financiële verslaggeving nemen een belangrijker plaats in dan bij historische financiële informatie. De accountant is alert op de consistentie van de keuzes die door de verantwoordelijke entiteit worden gemaakt;
 - c het kan economisch rationeel zijn om bepaalde onderwerpen buiten de controle of de beoordeling van de niet-financiële verslaggeving te houden, zoals onderwerpen die alleen tegen onverantwoord hoge kosten zouden kunnen worden gecontroleerd of beoordeeld;
 - d de opdracht kan grotere vaktechnische en economische beperkingen kennen (zie A11 en verder). Deze beperkingen kunnen in het assurance-rapport duidelijk uiteengezet worden ter vermijding van een verwachtingskloof;
 - e de risicobenadering als onderdeel van de werkzaamheden blijft belangrijk, maar krijgt voor een deel een andere invulling door de explicietere aandacht voor de belangen van de verschillende groepen van beoogde gebruikers;
 - f omdat relatief veel informatie in de niet-financiële verslaggeving kwalitatief van aard is, zal voor die informatie de nadruk op onder meer het verzoeken om inlichtingen middels interviews, het beoordelen van de integriteit van de voor die informatie verantwoordelijke functionarissen, de evaluatie van de naleving van gedragscodes en dergelijke liggen.
- A3 De verantwoordelijke entiteit is verantwoordelijk voor het bepalen van de inhoud van de niet-financiële verslaggeving. De inhoud van de niet-financiële verslaggeving bestaat uit één onderwerp of meerdere specifieke onderwerpen waarover de entiteit verslag doet. Deze onderwerpen kunnen gericht zijn op verschillende maatschappelijke aspecten zoals economisch, sociaal, milieu en operationeel.

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 4-10)

- A4 Deze Standaard is van toepassing voor het uitvoeren van een assurance-opdracht inzake niet-financiële verslaggeving waarin een verantwoordelijke entiteit beoogde gebruikers informeert over het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de verantwoordelijke entiteit ten aanzien van niet-financiële onderwerpen.
- A5 Voorbeelden van opkomende vormen van niet-financiële verslaggeving zijn:
- a Geïntegreerd jaarverslag;
 - b Rapportage over de eerbiediging van mensenrechten (human rights report);
 - c 'Verantwoord beleggen' verslag;
 - d SDG rapportages;
 - e Impact rapportages; of

- f Rapportage over de maatschappelijke impact van een groene obligatielening, die slechts ten behoeve van de obligatiehouders wordt opgesteld.
- A6 Deze Standaard heeft alleen betrekking op niet-financiële verslaggeving die een overzicht geeft van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties ten aanzien van de specifieke niet-financiële onderwerpen die het object van onderzoek vormen. Dit houdt in dat rapportages die een beperktere scope van informatie over het maatschappelijke onderwerp of de maatschappelijke onderwerpen bevatten niet vallen onder de reikwijdte van deze Standaard. Hiervoor kan bijvoorbeeld Standaard 3000A *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)* worden gebruikt. Voor assurance-werkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot emissieverslagen is Standaard 3410 *Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen* van toepassing, behalve wanneer het emissieverslag een relatief klein onderdeel is van de algehele informatie die onderworpen is aan assurance.
- A7 In de praktijk is het complex om te bepalen wanneer bij een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid een zinvol niveau van zekerheid is verkregen op basis van de verzamelde assurance-informatie. In tegenstelling tot een redelijke mate van zekerheid kan een beperkte mate van zekerheid een bandbreedte van zekerheid betreffen tussen:
- a het minimale niveau van zekerheid dat noodzakelijk is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in het object van onderzoek te vergroten naar een niveau dat duidelijk meer is dan onbeduidend; en
 - b het niveau van zekerheid net lager dan een redelijke mate van zekerheid.

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden benodigd om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen zal de accountant dan ook bepalen op basis van professionele oordeelsvorming. De accountant zal op basis van de omstandigheden van de opdracht bepalen wanneer een zinvol niveau is bereikt.

- A8 Wat zinvol is voor een specifieke assurance-opdracht hangt af van de omstandigheden van de opdracht, waaronder de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers, de criteria en de kenmerken van de niet-financiële verslaggeving.
- A9 De accountant zal de aard, timing en omvang van de werkzaamheden mede bepalen op basis van de inschatting wat een zinvol niveau van zekerheid is voor de assurance-opdracht. Dit betekent dat de accountant bij het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A7(a) kan volstaan met het verzoeken om inlichtingen en mogelijk nog een of twee high-level cijferanalyses, terwijl de accountant bij het niveau van zekerheid bedoeld in paragraaf A7(b) diepgaande cijferanalyses zal combineren met een mix van controlemiddelen die gebruikelijk zijn bij assurance opdrachten met een redelijke mate van zekerheid.

Definities

(Zie Par. 13)

Beweringen

- A10 Beweringen vallen binnen de volgende categorieën en kunnen de volgende vormen aannemen bij niet-financiële verslaggeving:
- a Kwantitatieve informatie over transactiestromen gedurende een bepaalde periode en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Volledigheid
 - iii Nauwkeurigheid
 - iv Afgrenzing
 - v Classificatie of rubricering
 - vi Presentatie
 - b Kwantitatieve informatie over saldi op een bepaald moment in de tijd en daarop betrekking hebbende toelichtingen
 - i Bestaan
 - ii Rechten en verplichtingen

- iii Volledigheid
- iv Nauwkeurigheid, waardering en toerekening
- v Classificatie of rubricering
- vi Presentatie
- c Kwalitatieve informatie, waaronder overige presentatie en toelichtingen
 - i Voorkomen
 - ii Verantwoordelijkheid
 - iii Relevantie
 - iv Volledigheid
 - v Neutraliteit
 - vi Rubricering en begrijpelijkheid
 - vii Nauwkeurigheid en kwantificering
 - viii Consistentie en vergelijkbaarheid

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de Standaarden

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

(Zie Par. 17-18)

- A11 Een zinvol niveau van zekerheid zoals benoemd in paragraaf 17 lid a wordt geacht te zijn bereikt, indien het door de accountant verkregen niveau van zekerheid waarschijnlijk leidt tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over de niet-financiële verslaggeving dat duidelijk meer dan onbeduidend is.
- A12 Als onderdeel van het bepalen of sprake is van een rationeel doel voor de opdracht, stelt de accountant vast of de niet-financiële verslaggeving binnen de reikwijdte van de assurance-opdracht de meest relevante onderwerpen van de betreffende niet-financiële verslaggeving omvat en maakt een inschatting of een risico bestaat op onevenwichtige en/of misleidende verslaggeving door de gemaakte keuzes van het management.
- A13 Het besluitvormingsproces van het management van de entiteit omtrent de keuze van de onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving en de diepgang ervan in de niet-financiële verslaggeving neemt de accountant hierbij in overweging en onderkent hierbij of sprake is van eventuele onder- of overbelichting van bepaalde groepen van beoogde gebruikers en/of onderwerpen en/of informatie over deze onderwerpen en of dat wordt voldaan aan de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.
- A14 Indien naast de informatie waarover assurance wordt gegeven ook andere informatie wordt vermeld is het van belang dat informatie waarover assurance wordt gegeven goed onderscheiden kan worden van overige informatie in het verslag.
- A15 Beperkingen die door de accountant kunnen worden geaccepteerd, zijn:
- a beperkingen in de verslaggeving: bijvoorbeeld de verslaggeving strekt zich (nog) niet uit over de relevante groepen van beoogde gebruikers of (nog) niet over alle landen waarin de entiteit actief is, of de verslaggeving bevat (nog) niet alle prestatie-indicatoren die voor de beoogde gebruikers relevant zijn;
 - b beperkingen in het onderzoek: bijvoorbeeld bepaalde onderwerpen en prestatie-indicatoren worden wel in de verslaggeving opgenomen, maar intern (nog) niet voldoende beheerst en om die reden wordt het in het overleg tussen accountant en opdrachtgever (nog) niet rationeel geacht de desbetreffende informatie te controleren of te beoordelen.
- A16 De accountant kan in de overweging of sprake is van beperkingen die geaccepteerd kunnen worden, de volgende voorwaarden overwegen:
- a die beperkingen in de niet-financiële verslaggeving door het management van de verantwoordelijke entiteit worden op duidelijke wijze aangegeven en gemotiveerd en, waar het mogelijk is, wordt aangeduid hoe hiermee in de toekomst zal worden omgegaan; en
 - b die beperkingen waarbij naar het oordeel van de accountant nog steeds sprake is van een rationele opdracht ten behoeve van beoogde gebruikers, waarbij laatstgenoemden, door de beperkingen, redelijkerwijze niet misleid worden of kunnen worden.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 19-21)

- A17 De accountant overlegt bij de aanvaarding van de opdracht met het bestuur van de verantwoordelijke entiteit over de wijze waarop laatstgenoemde van plan is invulling te geven aan de van toepassing zijnde criteria. Dit overleg heeft tot doel eventuele verschillen van opvatting inzake het niet-financiële verslaggevingsbeleid en/of de relevantie, volledigheid en mate van nauwkeurigheid van bepaalde onderwerpen vooraf weg te nemen.
- A18 Bij de opdrachtaanvaarding wordt vastgelegd dat significante en overige door de accountant relevant geachte aangelegenheden zo spoedig mogelijk schriftelijk worden gemeld aan het management van de verantwoordelijke entiteit, en indien relevant aan de met governance belaste personen.
- A19 Governancestructuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken:
- a in sommige gevallen zijn bijvoorbeeld enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit;
 - b in andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen of interne organen zoals een Raad van Bestuur en een Raad van Commissarissen;
 - c daarnaast zal in het geval van niet-financiële verslaggeving de verantwoordelijkheid voor de niet-financiële verslaggeving belegd kunnen zijn op verschillende niveaus in de organisatie.
- A20 Niet-financiële verslaggeving kan bestaan uit verschillende soorten informatie, waaronder, niet-financiële informatie, maar ook op onderdelen financiële informatie, historische informatie en toekomstgerichte informatie. De opdrachtbevestiging kan een duidelijke omschrijving van de niet-financiële verslaggeving bevatten met een toelichting op:
- a de onderdelen van de niet-financiële verslaggeving die met een redelijke mate van zekerheid worden gecontroleerd;
 - b de onderdelen van de niet-financiële verslaggeving die met een beperkte mate van zekerheid worden beoordeeld;
 - c de onderdelen van de niet-financiële verslaggeving die geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek indien dat de duidelijkheid van de opdrachtafbakening ten goede komt; en
 - d de andere informatie.
- A21 Toekomstgerichte informatie heeft betrekking op gebeurtenissen en acties die zich nog niet hebben voorgedaan en zich wellicht ook nooit zullen voordoen. Hoewel gegevens wel aanwezig kunnen zijn ter onderbouwing van de veronderstellingen, waarop de toekomstgerichte informatie is gebaseerd, zijn dergelijke gegevens in het algemeen eveneens toekomstgericht en derhalve onzeker van aard in tegenstelling tot de gegevens die normaliter beschikbaar zijn voor de controle van retrospectief gerichte informatie. De accountant is daarom ook niet in staat een oordeel uit te spreken of de uitkomsten zoals weergegeven in de toekomstgerichte informatie daadwerkelijk behaald zullen worden.
- A22 Verder zal het voor de accountant moeilijk zijn om, gegeven de aard van de gegevens die beschikbaar zijn, bij de beoordeling van de veronderstellingen waarop de toekomstgerichte informatie is gebaseerd, zodanige zekerheid te verkrijgen dat een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen kan worden verstrekt. Dientengevolge verstrekt de accountant in het algemeen slechts een beperkte mate van zekerheid bij toekomstgerichte informatie. Het staat de accountant echter vrij om, indien naar het oordeel van de accountant voldoende mate van onderbouwing is verkregen, een positief geformuleerd oordeel aangaande de veronderstellingen te verstrekken. Indien toekomstgerichte informatie deel uitmaakt van het object van onderzoek is het daarom waarschijnlijk dat voor dit onderdeel van de niet-financiële verslaggeving sprake zal zijn van conclusie met een beperkte mate van zekerheid.
- A23 De accountant bespreekt en komt met de opdrachtgever overeen wie de relevante persoon (personen) is (zijn) met wie gecommuniceerd moet worden:

- a in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren van de niet-financiële verslaggeving, bijvoorbeeld als deze onderdeel is gemaakt van een geïntegreerd financieel en niet-financieel verslag.
 - b in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid of is deze verantwoordelijkheid belegd bij iemand anders binnen de entiteit.
- A24 De accountant bepaalt daarom op basis van de professionele oordeelsvorming en de hiervoor genoemde overwegingen welke personen als met governance belaste personen zullen fungeren. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In deze Standaard worden de geschikte partij(en) gehanteerd.
- A25 Beperkingen in de reikwijdte van de opdracht kunnen bijvoorbeeld ontstaan door het acquireren van nieuwe bedrijfsonderdelen of door het ontbreken van een deugdelijke registratie voor een bepaald relevant onderwerp. In dit soort gevallen is het niet beschikbaar zijn van de data een belangrijke reden om onderdelen of onderwerpen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht, net als de hoogte van de kosten die gepaard gaan met het verzamelen van de benodigde informatie. De accountant beoordeelt of de onderbouwing van het management om de beperking in te stellen een rationeel doel dient. Om het risico op greenwashing of cherry picking te verminderen in dit soort gevallen, kan de accountant tevens het management verzoeken om in de niet-financiële verslaggeving de beperking toe te lichten alsmede wanneer het management verwacht dat de beperking kan worden opgeheven.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

(Zie Par. 22-23)

- A26 Een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht is mogelijk van toepassing indien voortzetting van de geplande opdracht alleen tegen zeer hoge kosten realiseerbaar zou zijn, wat de opdracht niet langer economisch rationeel zou maken. Er is geen sprake van een redelijke rechtvaardiging voor een wijziging in de voorwaarden van de opdracht als dit leidt tot het vermijden van een negatieve conclusie, tot misleiding of als dit leidt tot het weglaten van informatie die relevant zou kunnen zijn voor de oordeelsvorming van gebruikers.
- A27 Indien het management na afronding van de opdracht besluit tot het afzien van het openbaar maken van een assurance-rapport dat negatieve conclusies of voorbehouden bevat, overweegt de accountant de assurance-opdracht in de volgende jaren niet te continueren. Het primaire doel van de opdracht blijft immers dat derden op de hoogte worden gesteld van alle belangrijke bevindingen uit het onderzoek.

Kwaliteitsbeheersing

Deskundigheid

(Zie Par. 24)

- A28 De deskundigheid van de accountant voor het onderzoeken van niet-financiële verslaggeving bestaat uit de volgende elementen:

Het uitvoeren van assurance-opdrachten op het gebied van de niet-financiële verslaggeving in overeenstemming met de standaarden

- a kennis van en ervaring met het geven van assurance bij andere dan historische financiële informatie in het algemeen en op het gebied van niet-financiële verslaggeving in het bijzonder, inclusief de toepassing van de daarvoor geldende assurance standaarden van de IAASB respectievelijk de NBA;
- b indien van toepassing een algemeen inzicht in assurance-standaarden en uitleg daarover, zoals de Guidance van de IAASB inzake Extended External Reporting;
- c kennis van de branche;
- d bekendheid met de niet-financiële omgeving van de verantwoordelijke entiteit.

Materie inzake het onderzoeksobject

- a kennis van het milieu en duurzaamheid en van de technische risico's op dat gebied;

- b kennis van de sociale en economische onderwerpen die in de niet-financiële verslaggeving aan de orde (behoren te) komen;
- c kennis van branche-, nationale- en/of internationale afspraken, regels, conventies en/of protocollen;
- d kennis van niet-financiële risico's in de waardeketen, bijbehorende relevante richtlijnen en wereldwijde ontwikkelingen.

Kennis van externe verslaggeving en verslaggevingsrichtlijnen voor niet-financiële verslaggeving en relevante niet-financiële en maatschappelijke onderwerpen

- a kennis van de relevante richtlijnen voor externe niet-financiële verslaggeving, zoals het Integrated Reporting <IR> Raamwerk, de GRI Standards, de EU Non-Financial Reporting Directive en vergelijkbare andere nationale of internationale verslaggevingsregels en – aanbevelingen;
- b inzicht in de belangrijke niet-financiële en politieke 'issues' die actueel zijn op het terrein van specifieke niet-financiële onderwerpen, nationaal en/of internationaal, zoals de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties;
- c inzicht in de opvattingen, visies en belangen van beoogde gebruikers en hun gerechtvaardigde informatiebehoeften.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Criteria

(Zie Par. 25-28)

- A29 Bronnen voor criteria voor niet-financiële verslaggeving zijn onder meer:
- a de GRI Sustainability Reporting Standards van het Global Reporting Initiative (GRI Standards);
 - b het Integrated Reporting (IR) Framework van de IIRC; en
 - c de Sustainability Accounting Standards van de SASB.

Deze standaarden zijn uitgevaardigd door een gezaghebbende en erkende instantie van deskundigen, komen tot stand via een inzichtelijk multistakeholderproces en zijn voor iedereen beschikbaar.

Aangezien de bovengenoemde bronnen van criteria in ontwikkeling zijn, is bovenstaande opsomming niet volledig.

- A30 De criteria omvatten de manier waarop de entiteit een beschrijving zou moeten geven van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen, en de prestaties van de entiteit ten aanzien van de niet-financiële onderwerpen. Dit betekent dat de criteria duidelijk inzicht geven in de wijze waarop losse elementen van de niet-financiële verslaggeving in context van de bredere bedrijfsvoering moeten worden geplaatst.
- A31 Naast de bovenstaande richtlijnen kunnen aanvullende criteria noodzakelijk zijn om de volledige niet-financiële verslaggeving te omvatten. Bronnen die aanvullende eisen kunnen stellen aan de inhoud en reikwijdte van de niet-financiële verslaggeving zijn onder meer:
- a branche-afspraken;
 - b convenanten met de overheid; en
 - c afspraken in allerhande gremia waarin de entiteit zitting heeft of zich aan heeft gecommitteerd.
- A32 De door het bestuur van de verantwoordelijke entiteit gemaakte keuzes en de gehanteerde criteria worden beschreven als onderdeel van het niet-financiële verslaggevingsbeleid inclusief de reikwijdte en afbakening van de geselecteerde onderwerpen.
- A33 Het beoordelen van het niet-financiële verslaggevingsbeleid, geeft de accountant nadere informatie over de geschiktheid van de criteria. Het niet-financiële verslaggevingsbeleid geeft inzicht in:
- a het proces voor het vaststellen van de afbakening en grenzen van de verantwoordelijke entiteit;
 - b het proces van de identificatie van en dialoog met beoogde gebruikers;

- c de inzichtelijkheid van de gemaakte keuzes in te rapporteren onderwerpen en te hanteren methodologie en de transparantie over eventuele beperkingen in de onderwerpen of de betrouwbaarheid ervan; en
 - d de consistentie met eerdere verslaggevingsperiodes van het niet-financiële verslaggevingsbeleid.
- A34 Bij het beoordelen van het niet-financiële verslaggevingsbeleid en de geschiktheid van de criteria betreft de accountant de gehele waardeketen waarbinnen de entiteit werkzaamheden verricht. Misstanden in de gehele waardeketen, zoals ontbossing, kinderarbeid of het ontbreken van een eerlijke beloning voor arbeiders, worden, indien sprake is van een materiële invloed geacht ook onderdeel uit te maken van de niet-financiële verslaggeving van de entiteit. De wijze waarop de waardeketen betrokken dient te worden in de niet-financiële verslaggeving zal cf. paragraaf 27b onderdeel moeten zijn van de van toepassing zijnde criteria, en indien deze ontbreken, onderdeel zijn van de door de entiteit ontwikkelde eigen criteria.
- A35 De geschiktheid van de criteria kan beïnvloed worden door de mate van schattingsonzekerheid. Wanneer de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid kunnen deze criteria enkel relevant zijn wanneer additionele informatie is toegevoegd over de aard en omvang van de schattingsonzekerheid.
- De betrouwbaarheid van de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria kan enkel worden vastgesteld als de meting of evaluatie het resultaat is van een goed ingeregeld proces en als de inherente beperkingen voldoende zijn toegelicht.
- A36 Voor de vergelijkbaarheid is het wenselijk dat criteria consistent zijn tussen de verschillende verslaggevingsperiodes. Het is mogelijk dat criteria veranderen om de relevantie van de informatie te vergroten. Zeker in de eerste jaren van niet-financiële verslaggeving kunnen ontwikkelingen en verbeteringen in het rapportageproces wijzigingen in de criteria tot gevolg hebben. Wanneer criteria wijzigen wordt een toelichting verwacht inzake de aard, de impact en de reden van de verandering in criteria. De accountant beoordeelt dan met een professioneel-kritische instelling de neutraliteit van de verandering van de criteria. Criteria zijn niet neutraal indien deze gewijzigd zijn om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A37 Wanneer de entiteit standaard bronnen voor criteria voor niet-financiële verslaggeving hanteert en op specifieke criteria besluit af te wijken van de standaard zal de accountant de afwijking met een professioneel-kritische instelling beoordelen en vaststellen of dit voldoende onderbouwd en toegelicht is. Het risico bestaat dat van de standaard wordt afgeweken om negatieve aspecten van de prestatie van de entiteit te verbergen.
- A38 De categorieën van beweringen, die door de accountant kunnen worden gebruikt in een niet-financiële assurance-opdracht, vloeien voort uit de vereisten van de van toepassing zijnde criteria en vertonen onder meer de volgende kenmerken: relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. De juiste toepassing van het criterium 'volledigheid' vereist bijvoorbeeld representaties van een type dat beweert dat de informatie over het onderwerp 'volledig' is.
- A39 Voor kwalitatieve informatie is het belangrijk dat de criteria leiden tot begrijpelijke en neutrale informatie, aangezien kwalitatieve informatie als gevolg van uiteenlopende connotatie van bewoordingen en betekenissen sneller onbegrijpelijk of niet neutraal kan zijn. De accountant kan deze overweging meenemen in de risico-inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang in de kwalitatieve informatie.
- A40 De criteria vereisen dat een entiteit haar belangrijkste prestaties van de periode rapporteert. Een eenvoudige verklaring als: 'we hebben de prijs voor het beste bedrijf van het jaar' gewonnen, zou technisch gezien foutloos zijn, maar kan alsnog misleidend zijn als:
- a de award-prijs betrekking heeft op de activiteiten van het bedrijf van slechts een klein rechtsgebied en niet het hele bedrijf;
 - b de award-prijs niet werd uitgereikt door een gerenommeerde en gerespecteerde instantie, onafhankelijk van het bedrijf; of
 - c de prijs niet het resultaat was van een eerlijke competitie, bijvoorbeeld als niet alle bedrijven in aanmerking kwamen.

In dergelijke omstandigheden overweegt de accountant of de criteria de 'belangrijke prestatie' voldoende is gedetailleerd en omschreven.

Inzicht in het onderzoeksobject

(Zie Par. 29-30)

- A41 Het bestuur van de entiteit bepaalt de selectie bedoeld in paragraaf 30 op de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers. Voor inzicht in de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers zal de verantwoordelijke entiteit zelf een periodieke en geformaliseerde beoogde gebruikersdialoog te voeren. Daarnaast zijn ook andere bronnen denkbaar voor het voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van beoogde gebruikers, zoals de reguliere communicatie van de entiteit met beoogde gebruikers en andere belanghebbenden via haar website of de afhandeling van klachten. De Ondernemingsraad kan een belangrijke bron voor het definiëren van de informatiebehoefte van de werknemers zijn. Visies van beoogde gebruikers en andere belanghebbenden kunnen ook blijken via de Raad van Commissarissen en uit de media.
- A42 Voor het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen voor het bepalen van de gerechtvaardigde informatiebehoefte dient onderstaande indeling als voorbeeld maar is niet limitatief:
- a leveranciers van goederen en diensten (de inkoopmarkt), inclusief eventuele partners op de inkoopmarkt bij het gezamenlijk inkopen van goederen en diensten;
 - b medewerkers van de verantwoordelijke entiteit;
 - c afnemers en finale gebruikers van geleverde goederen en diensten (de verkoopmarkt);
 - d belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op de sociale aspecten binnen de samenleving;
 - e belanghebbenden bij de invloed die de verantwoordelijke entiteit heeft op het milieu;
 - f financieel en economisch belanghebbenden, zoals aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers.
- A43 Een beoogde gebruiker kan onderdeel uitmaken van meerdere van bovenvermelde groepen. Een werknemer heeft een informatiebehoefte omdat de werknemer deel uitmaakt van de groepen b, d en e. De groepsindeling maakt het gemakkelijk de volledigheidstoets eenvoudig en praktisch toe te passen.
- A44 Bij het identificeren van de beoogde gebruikersgroepen wordt wel het begrip '*representatieve vertegenwoordiger van beoogde gebruikers(groepen)*' gehanteerd. Deze term is bedoeld om aan te geven dat het materialiteitsbeginsel meeweegt. 'Extreme eisen' aan de entiteit voor wat de inhoud van de niet-financiële verslaggeving betreft, behoeven door haar niet te worden gehonoreerd. Het is aan te bevelen dat een entiteit zich ook in een dergelijk geval zo veel mogelijk verantwoordt over haar gedrag en daarbij rekening houdt met de visies van alle betrokken partijen. Transparantie in de verslaggeving is voor iedere belanghebbende van belang. Hierbij kan wel een afweging gemaakt te worden tussen transparantie en de relevantie en duidelijkheid van de verslaggeving.
- A45 Voor de toets op de volledigheid van de door de entiteit geselecteerde onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving zijn de volgende drie vragen van belang:
- a Is de verslaggeving op alle groepen van beoogde gebruikers van de niet-financiële verslaggeving gericht?
 - b Worden voor elk van de groepen van beoogde gebruikers de relevante onderwerpen behandeld om een verantwoord en toereikend beeld te verkrijgen, rekening houdend met de tendenties in het te presenteren materiaal?
 - c Wordt per onderwerp ten minste de relevante informatie verschaft om een verantwoord beeld van die onderwerpen te verkrijgen?
- A46 Als aan deze volledigheidseis niet is voldaan, kan dit gevolgen hebben voor de strekking van de conclusie van de accountant. Mogelijke werkzaamheden voor het beoordelen van de reikwijdte en afbakening van de materiële onderwerpen om te voldoen aan de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruikers zijn onder meer:

- a een zogenaamd 'mediaonderzoek' waarbij de accountant aan de hand van openbaar beschikbare nieuwsbronnen bepaalt op welke wijze de entiteit zich in het maatschappelijk verkeer heeft gedragen;
 - b nagaan of interne en externe bronnen van informatie over belangen van beoogde gebruikers beschikbaar zijn die tot verwerking zouden leiden;
 - c analyse van verslaggeving door concurrenten;
 - d analyse van andere relevante rapportages en publicaties van de entiteit, inclusief de niet-financiële verslaggeving van voorgaande periodes;
 - e doornemen van notulen;
 - f sectoranalyse, trends en ontwikkelingen;
 - g verrichten van een eigen materialiteitsanalyse;
 - h best practice van gelijksoortige bedrijven;
 - i review van de gehanteerde tools die het management gebruikt om de materialiteit te bepalen;
 - j analyse van klokkenluidersmeldingen en interne en externe klachten;
 - k het verzoeken om inlichtingen bij het management, indien relevant de met governance belaste personen en relevante gebruikersgroepen; en/of
 - l vaststellen dat de van toepassing zijnde criteria die de entiteit hanteert naar doel en inhoud zoveel als mogelijk aansluiten op de gerechtvaardigde informatiebehoeften van de beoogde gebruikers en worden nageleefd.
- A47 Indien de accountant van mening is dat de entiteit over bepaalde onderwerpen zou moeten rapporteren in de niet-financiële verslaggeving op basis van de van toepassing zijnde criteria en de entiteit dit nalaat, bepaalt de accountant welke gevolgen dit heeft voor de strekking van de conclusie.
- A48 In de uitzonderlijke situatie dat informatie ontbreekt die van belang wordt geacht voor bepaalde groepen van beoogde gebruikers waarbij de entiteit een economische rationale reden heeft om deze informatie weg te laten, geeft de verantwoordelijke entiteit daarvoor een adequate motivering in de niet-financiële verslaggeving (bijvoorbeeld een noodzakelijk geachte geheimhouding van gevoelige informatie of onredelijke kosten voor het geschikt maken van de informatie voor publicatie).

Materialiteit

(Zie Par. 31-35)

- A49 Bij niet-financiële verslaggeving wordt wel gesproken van twee verschillende materialiteitsbegrippen. Ten eerste is er sprake van de selectie van onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving, ook wel verslaggevingsmaterialiteit genoemd, waarmee wordt bepaald over welke onderwerpen zou moeten worden gerapporteerd in de niet-financiële verslaggeving. Dit zijn de onderwerpen die voor de beoogde gebruikers van materieel belang zijn voor hun informatiebehoeften in overeenstemming met paragraaf 30. Daarnaast is sprake van de materialiteit gehanteerd bij het uitvoeren van de assurance-opdracht. Dit is het materialiteitsbegrip op basis waarvan de accountant de evaluatie kan uitvoeren of de niet-financiële verslaggeving zo is opgesteld dat de beoogde gebruikers hun besluitvorming kunnen baseren op de niet-financiële verslaggeving.
- A50 In principe is er geen wezenlijk verschil tussen de materialiteit die de accountant gebruikt en de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels. Zowel de materialiteit die geldt op grond van de verslaggevingsregels als de materialiteit die de accountant gebruikt zal als uitgangspunt de gerechtvaardigde informatiebehoefte van de beoogde gebruiker nemen. De uitgangspunten, die de criteria geven voor het bepalen van de onderwerpen van de niet-financiële verslaggeving vormen een referentiekader voor de accountant bij het bepalen van de materialiteit.
- A51 In het algemeen wordt een materialiteit gehanteerd voor kwantitatieve aspecten of indicatoren in de vorm van een percentage van de kwantitatieve aspecten. Deze materialiteit wordt op basis van professionele oordeelsvorming bepaald. Deze is weer gebaseerd op de perceptie van de accountant van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. De

beoogde gebruikers van de niet-financiële verslaggeving zijn divers, met een verschillende informatiebehoefte en verschillende overwegingen die hun oordeelsvorming beïnvloeden. De accountant past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van het belang van de informatiebehoefte van een gebruikersgroep voor de gehanteerde materialiteit. Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn, houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke afwijkingen, die individueel niet van materieel belang zijn, ertoe kunnen leiden dat de informatie over de niet-financiële verslaggeving een afwijking van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de accountant passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

- A52 Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:
- a het aantal personen of entiteiten die door de niet-financiële verslaggeving worden beïnvloed, en het aantal gebruikers die het (onderdeel van) de niet-financiële verslaggeving gebruiken voor hun oordeelsvorming;
 - b de interactie tussen, en het relatieve belang van, verschillende componenten van de informatie over de niet-financiële verslaggeving wanneer dit uit meerdere componenten is opgebouwd, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat;
 - c de formulering die is gekozen voor de informatie over de niet-financiële verslaggeving die in verhalende vorm wordt geschreven;
 - d de kenmerken van de presentatie die voor de informatie over de niet-financiële verslaggeving wordt aangepast wanneer de van toepassing zijnde criteria variaties in die presentatie mogelijk maken;
 - e de aard van een afwijking, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer de informatie over de niet-financiële verslaggeving een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is;
 - f de vraag of een afwijking het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt;
 - g in het geval van periodieke rapportering over de niet-financiële informatie, het effect van een aanpassing die informatie uit het verleden of huidige informatie over de niet-financiële verslaggeving beïnvloedt of die in de toekomst waarschijnlijk hierop van invloed zal zijn;
 - h de vraag of een afwijking leidt tot een significante wijziging van een trend die eerder gerapporteerd is, of tot het behalen van een gesteld doel dat van belang is voor de entiteit en/of één of meer beoogde gebruikersgroepen, of gekoppeld is aan het (financiële) beloningsbeleid van de entiteit;
 - i de vraag of een afwijking het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke;
 - j de vraag of een afwijking significant is gelet op het inzicht van de accountant in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van de niet-financiële verslaggeving;
 - k de vraag of een afwijking verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen;
 - l wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde;
 - m wanneer de afwijking financiële gevolgen kan hebben, bijvoorbeeld bij een lening waarvan het rentepercentage afhankelijk is van de uitkomst van een gerapporteerde indicator;
 - n wanneer de niet-financiële verslaggeving een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit; en/of
 - o wanneer de niet-financiële verslaggeving informatie betreft over niet-naleving van wet- of regelgeving door de entiteit, de ernst van de consequenties van relevante niet-naleving.

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving inclusief haar interne beheersing en het overwegen van risico's

(Zie Par. 36B-40)

- A53 Het in overweging nemen van de interne beheersing van de entiteit in overeenstemming met paragraaf 36B is ook noodzakelijk bij een assurance-opdracht om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. Aangezien de accountant bij een opdracht ter beoordeling van niet-financiële verslaggeving doorgaans niet beschikt over de diepgaande kennis van de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, die verkregen wordt tijdens een opdracht ter controle van niet-financiële verslaggeving, is de beoordelend accountant genoodzaakt inlichtingen in te winnen en andere werkzaamheden uit te voeren ten aanzien van de interne beheersing van de entiteit teneinde de doelstelling van de beoordelingsopdracht te kunnen verwezenlijken.
- A54 Om zinvol te zijn, zal het niveau van een beperkte mate van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de niet-financiële overzichten versterken.
- A55 Het voeren van overleg tussen de accountant die de niet-financiële verslaggeving onderzoekt en de accountant die de jaarrekening controleert in overeenstemming met paragraaf 39, neemt niet weg dat de accountant die de niet-financiële verslaggeving onderzoekt in alle gevallen ongedeeld verantwoordelijk blijft voor de uitvoering van het onderzoek. Bij de opdrachtaanvaarding wordt met de opdrachtgever overeengekomen dat informatie-uitwisseling tussen beide accountants kan plaatsvinden, waarvoor de opdrachtgever schriftelijk toestemming geeft.
- A56 Bij veel verantwoordelijke entiteiten die een assurance-opdracht inzake hun niet-financiële verslaggeving geven, fungeert tevens een accountant die de jaarrekening onderzoekt. In het overleg van de accountant met de andere binnen de verantwoordelijke entiteit functionerende accountants bespreekt de accountant de kwaliteit van de corporate governance, de beheersingsomgeving en de beheersingsactiviteiten binnen de entiteit. Voorts neemt de accountant kennis van de significante elementen uit de risicoanalyse en de bevindingen van de accountant die de jaarrekening onderzoekt en de interne accountant voor zover die van belang (kunnen) zijn voor het onderzoek van de niet-financiële verslaggeving.
- A57 Indien de accountant zowel de jaarrekening als de niet-financiële verslaggeving controleert of beoordeelt, kan de risicoanalyse voor de assurance-opdracht inzake de niet-financiële verslaggeving worden betrokken bij de risicoanalyse die wordt uitgevoerd ten behoeve van de controle van de jaarrekening.
- A58 Bronnen voor het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving zijn onder meer:
- a de lokale of centrale compliance-functionarissen;
 - b de lokale of centrale duurzaamheidscoördinatoren;
 - c relevante wetten, regels, gedragscodes en standaarden voor zover die van belang zijn voor de inhoud van de niet-financiële verslaggeving;
 - d de interne beleidsdocumenten;
 - e de interne gedragscodes;
 - f informatie over de branche en de entiteit uit studierapporten; en
 - g informatie die vrij beschikbaar is via internet.
- A59 Het inzicht in de interne rapportagerichtlijnen en –handboeken ten aanzien van de totstandkoming van niet-financiële verslaggeving is mede bedoeld om inzicht te verkrijgen in de definities en methodologie die de entiteit hanteert bij het opstellen van de geselecteerde prestatie-indicatoren, alsmede bij het bepalen van de reikwijdte en afbakening per gekozen indicator.
- A60 De mate van zekerheid is van invloed op de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant als onderdeel van het verwerven van inzicht in de niet-financiële verslaggeving:

- a bij beperkte mate van zekerheid zal de accountant gebieden of onderdelen van de niet-financiële verslaggeving identificeren waar het waarschijnlijk is dat zich een afwijking van materieel belang zal voordoen zonder een specifieke inschatting van dat risico;
- b bij redelijke mate van zekerheid zal de accountant risico's op afwijking van materieel belang identificeren en deze risico's ook inschatten.

De risico-inschatting bij een opdracht met redelijke mate van zekerheid is hiermee ten opzichte van een opdracht met beperkte mate van zekerheid gericht op specifieke onderdelen van het object van onderzoek alsmede specifiek in de inschatting van (de mate van) een dergelijk risico.

- A61 De inschatting van het inherente risico wordt onder meer beïnvloed door de volgende factoren:
- a de omvang en de complexiteit van de verantwoordelijke entiteit, haar bedrijfsprocessen en de mogelijke effecten daarvan op de maatschappij (bijvoorbeeld risico's als gevolg van gebruikte grondstoffen, energie, water en de invloed op de biodiversiteit);
 - b het bestaan van een of meerdere vestigingen of vestigingen in verschillende landen of in gebieden met verschillende culturen, wettelijke bepalingen, rechtspraak en dergelijke;
 - c de gevoeligheid van informatie in de percepties van enerzijds de verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers. Uiteenlopende belangen tussen enerzijds de verantwoordelijke entiteit en anderzijds de beoogde gebruikers kunnen leiden tot het risico van meningsverschillen over onder meer de volledigheid van de verstrekte informatie;
 - d de perceptie van de beoogde gebruikers met betrekking tot de directe en de indirecte economische invloeden op de beoogde gebruikers en de economische systemen. Opgemerkt wordt dat vooral de indirecte invloeden, zoals de bijdrage van de entiteit op de waterschaarste in een bepaald gebied, niet altijd nauwkeurig zijn te bepalen;
 - e de mate waarin bij het bepalen van de niet-financiële verslaggeving gebruik is gemaakt van beoordelingen en schattingen.
- A62 Bij het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing gaat de accountant de betrokkenheid van het bestuur van de verantwoordelijke entiteit na voor de specifieke niet-financiële onderwerpen en daarmee voor het handhaven van het juiste evenwicht tussen het bereiken van de financiële doelstellingen en bredere economische, sociale en duurzaamheidsgevolgen van de beslissingen die daartoe binnen de verantwoordelijke entiteit worden genomen. De accountant gaat daarbij na of de ondernemingsstrategie, de business principles, de daarop gebaseerde gedragscodes, de houding van het hoogste bestuur en het bewustzijn binnen de entiteit met elkaar in overeenstemming zijn. De accountant gaat tevens na of procedures bestaan voor het verzamelen en verwerken van niet-financiële informatie.
- Aspecten hierbij zijn onder meer:
- a de manier waarop deze vormen van niet-financiële informatie door het verantwoordelijk management worden beheerst;
 - b de wijze waarop verantwoordelijkheden aan functionarissen van de verantwoordelijke entiteit voor het beheersen van de relevante onderwerpen zoals geselecteerd in paragraaf 30 worden toegewezen;
 - c de wijze waarop invulling aan wet- en regelgeving op duurzaamheid en sociaal gebied, inclusief vereisten voor de verslaggeving, verordeningen en internationale verdragen (bijvoorbeeld het Klimaatverdrag van Parijs, de Sustainable Development Goals, de UN Global Compact), gedragscodes voor het tegengaan van onethisch handelen, branche conventies inzake de (vrijwillige) verslaggeving over duurzaamheid is gegeven;
 - d de wijze waarop interne functionarissen of afdelingen die specifiek zijn belast met het leveren van een bijdrage aan de beheersingsomgeving, zoals Interne Accountants, Operational Auditors, Risk Officers en/of Compliance Officers, opereren.
- A63 Het is van belang dat de systemen voor het verzamelen en registreren van de informatie voor de niet-financiële verslaggeving adequaat zijn ingericht, inclusief een toereikende mate van interne beheersing. Voor welke vormen van informatieverzameling deze interne beheersing noodzakelijk is, hangt af van de gerechtvaardigde informatiebehoefte, de materialiteit ervan en de daaraan verbonden risico's.
- A64 Voorbeelden van specifieke interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de onderwerpen die onderdeel uitmaken van de niet-financiële verslaggeving zijn procedures voor:

- a het uitoefenen van toezicht op de naleving van milieu- en/of sociale (Arbo)-wetgeving en de naleving van business principes en gedragsregels al dan niet door aparte compliance officers;
 - b het uitvoeren van interne audits in het kader van kwaliteitszorgsystemen en de monitoring van de effecten daarvan in de praktijk;
 - c het beschikbaar hebben van geschikte 'audit trails';
 - d het uitvoeren van interne cijferbeoordelingen en verbandscontroles van kwantiteit en productie en/of energieverbruik, afvalproductie en emissies, waarbij voor zover dat mogelijk is, wordt gebruik gemaakt van de verbanden met de financiële administratie;
 - e het nemen van monsters door erkende laboratoria of deskundig eigen personeel; en
 - f het kalibreren van meetinstrumenten.
- A65 De mate van diepgang van inzicht in de hiervoor genoemde maatregelen is afhankelijk van de specifieke doelstelling van de niet-financiële verslaggeving en de groepen van beoogde gebruikers. Bij niet-financiële verslaggeving die vooral op lokale of regionale beoogde gebruikers(groepen) is gericht, kunnen bijvoorbeeld de uitkomsten van lokale kwaliteits- of milieuaudits belangrijker zijn dan bij een mondiaal verslag van een internationaal opererende entiteit.
- A66 Bij het overwegen van de risico's op een afwijking van materieel belang in de niet-financiële verslaggeving, zal de accountant het volgende in aanmerking nemen:
- a de waarschijnlijkheid van een opzettelijke afwijking in de niet-financiële verslaggeving;
 - b de waarschijnlijkheid van een weglating van mogelijk significante informatie;
 - c significante economische en/of niet-financiële veranderingen of veranderingen op het gebied van regelgeving;
 - d de aard van activiteiten;
 - e de aard van de totstandkoming van de informatie in de niet-financiële verslaggeving;
 - f de mate van complexiteit bij het bepalen van de significante inrichtingen en / of verbonden partijen die erbij betrokken zijn;
 - g of sprake is van significante informatie of prestatie-indicatoren die buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken;
 - h de mate van subjectiviteit bij de kwantificering van prestatie-indicatoren; en
 - i de wijze waarop de entiteit significante schattingen maakt en de gegevens waarop deze zijn gebaseerd.

Het verkrijgen van inzicht in kwalitatieve informatie

(Zie Par. 41-42)

- A67 Kwalitatieve informatie komt vaak tot stand via een ongestructureerd proces waarbij verschillende functionarissen verantwoordelijk zijn voor het aanleveren van een deel van de kwalitatieve informatie. Dit kan leiden tot niet-financiële verslaggeving die niet via vooraf bepaalde en gestructureerde werkzaamheden beoordeeld of gecontroleerd kan worden. Daarnaast omvat kwalitatieve informatie mogelijk informatie die subjectief van aard is en zal dit in zijn de gehele context door de accountant worden beoordeeld. Het is daarom wenselijk om een eerste conceptversie van de niet-financiële verslaggeving in een vroeg stadium te ontvangen. Dit geeft de accountant voldoende tijd om de aard, timing en omvang van de werkzaamheden ten aanzien van de kwalitatieve informatie in te plannen en uit te voeren.

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

(Zie Par. 43)

- A68 Het niveau van zekerheid dat wordt verkregen bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid is lager dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Daarom zullen de werkzaamheden die de accountant uitvoert bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing variëren van, en ook beperkter in omvang zijn dan voor assurance-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de algehele manieren van inspelen van de accountant op de

overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden voor een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid en een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid in de niet-financiële verslaggeving omvatten:

- a De nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. Bijvoorbeeld:
 - i de accountant kan het in de omstandigheden van een specifieke assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit en op cijferanalyses en relatief minder nadruk op het toetsen van eventuele interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe bronnen dan het geval kan zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid;
 - ii waar de entiteit gebruik maakt van continue meetapparatuur voor het kwantificeren van de emissiestromen, kan de accountant bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid besluiten op een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in te spelen door te informeren naar de frequentie waarmee de apparatuur wordt gekalibreerd. In dezelfde omstandigheden kan de accountant bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid besluiten om de vastleggingen met betrekking tot de kalibratie van de apparatuur van de entiteit te onderzoeken of de kalibratie onafhankelijk te testen.
- b Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn de verdere werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een assurance-opdracht beperkter dan bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Dit kan het volgende inhouden:
 - i het selecteren van minder items voor onderzoek;
 - ii het uitvoeren van minder werkzaamheden (bijvoorbeeld door alleen cijferanalyses uit te voeren in omstandigheden waarin bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als detailcontroles zouden worden uitgevoerd); of
- c Het op minder locaties uitvoeren van werkzaamheden;
- d Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, het ontwikkelen van onafhankelijke verwachtingen van hoeveelheden of ratio's die voldoende nauwkeurig zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses opgezet worden om verwachtingen die betrekking hebben op de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen en niet zozeer om afwijkingen te identificeren met de mate van nauwkeurigheid die is te verwachten bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A69 Wanneer significante fluctuaties, relaties of verschillen zijn geïdentificeerd, kan geschikte assurance-informatie bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid vaak worden verkregen door bij de entiteit bijvoorbeeld om inlichtingen te verzoeken en de reacties hierop, in het licht van bekende opdrachtomstandigheden, in overweging te nemen, zonder aanvullende assurance-informatie te verkrijgen.

Bovendien kan de accountant wanneer de accountant cijferanalyses uitvoert voor een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bijvoorbeeld:

- a gebruikmaken van meer geaggregeerde gegevens, bijvoorbeeld gegevens op regionaal niveau in plaats van op inrichtingsniveau, of maandelijks gegevens in plaats van wekelijkse gegevens;
- b gebruikmaken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid ervan in dezelfde mate te testen als het geval zou zijn bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A70 Niet-financiële verslaggeving kan bestaan uit een combinatie van kwalitatieve en kwantitatieve informatie. Kwalitatieve informatie kan worden opgesplitst in feitelijke informatie, die direct toetsbaar en waarneembaar is, en in meer subjectieve informatie die afhankelijk is van de visie van de opsteller. Bij het overwegen van risico's zal de accountant mede inschatten wat het gevolg is van de inherente subjectiviteit van de informatie over het object van, waaronder een

mogelijk verhoogd risico op tendentie bij het management als gevolg van het subjectieve karakter van de informatie.

A71 De accountant kan gebruikmaken van beweringen bij het overwegen van risico's en het hierop inspelen. In paragraaf A10 zijn mogelijke categorieën van beweringen opgenomen die ook in andere standaarden worden gehanteerd. Gezien de beperkte mate van standaardisering van criteria inzake niet-financiële verslaggeving kunnen ook andere beweringen toepasselijk zijn.

De beweringen kunnen worden toegepast om verschillende soorten afwijkingen van materieel belang te overwegen in overeenstemming met de volgende voorbeelden:

- a het weglaten van relevante informatie (afwijking van de bewering volledigheid);
- b valse claims in de informatie (afwijking van de beweringen bestaan of het voorkomen);
- c misleidende of onduidelijke informatie (afwijking van de beweringen presentatie en toelichting of begrijpelijkheid);
- d balans in informatie zodat positieve prestaties meer aandacht krijgen dan negatieve prestaties (afwijking van de bewering presentatie en toelichting).

Het overwegen van risico's als gevolg van fraude

(Zie Par. 44B-49)

A72 Frauderisicofactoren die verband houden met frauduleuze financiële verslaggeving en de oneigenlijke toe-eigening van activa worden geclassificeerd op basis van de drie omstandigheden die zich bij het bestaan van fraude gewoonlijk voordoen:

- een stimulans of druk om fraude te plegen;
- een waargenomen gelegenheid om fraude te plegen; en
- de mogelijkheid om de frauduleuze handeling te rechtvaardigen.

Voor niet-financiële verslaggeving zijn onder meer de volgende typen van frauderisicofactoren relevant:

- a Het management staat onder overmatige druk om aan de vereisten of verwachtingen van derden te voldoen als gevolg van:
 - i verwachtingen van derde partijen ten aanzien van het verbeteren van de niet-financiële prestaties, (met name verwachtingen die bovenmatig ambitieus of onrealistisch zijn ten opzichte van de markt of technologische ontwikkelingen), met inbegrip van verwachtingen die door het management zelf zijn gewekt, bijvoorbeeld door het openbaar maken van (te) optimistische doelstellingen in jaarverslagen of publieke beweringen over niet-financiële prestaties;
 - ii uitgesproken maar onrealistische ambities op de lange termijn, omdat de strategische doelstellingen van de entiteit op de korte termijn, de inrichting van de bedrijfsactiviteiten en de interne bedrijfsvoering niet zijn ingericht op het behalen van deze lange-termijn doelstelling;
 - iii de behoefte aan het schetsen van een positieve prestatie van de entiteit ten aanzien van het onderwerp van de niet-financiële verslaggeving, om de reputatie van de entiteit niet te schaden, bijvoorbeeld door het niet rapporteren van relevante incidenten;
 - iv afgesloten contracten en overeenkomsten waarin de prijs voor het product afhankelijk is van de niet-financiële prestaties, zoals lening overeenkomsten waarin de rente afhankelijk is van de prestaties van bepaalde milieu-indicatoren.
- b Het management en medewerkers zijn in de gelegenheid om fraude te plegen als gevolg van:
 - i het ontbreken van sterke verbanden tussen de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de niet-financiële verslaggeving of relevante onderwerpen in de niet-financiële verslaggeving;
 - ii het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing, waaronder interne beheersing over de verschillende registratiesystemen en administraties die gebruikt worden voor de niet-financiële verslaggeving;
 - iii het ontbreken van voldoende kennis over niet-financiële verslaggeving bij het management, de interne auditfunctie, de met governance belaste organen en externe toezichthoudende instanties om fouten en fraude te detecteren.
- c Het management of medewerkers rechtvaardigen de frauduleuze handeling als gevolg van:

- i een gezamenlijke cultuur waarin de prestaties van de entiteit als positief of toereikend worden ervaren, waarbij externe negatieve communicatie van belanghebbenden leidt tot group think en overmatige confirmatie binnen de entiteit;
 - ii het ontbreken van wet- of regelgeving die het handelen verbiedt, waardoor negatieve prestaties worden gerechtvaardigd;
 - iii goede prestaties op andere onderwerpen van de niet-financiële verslaggeving waardoor men rechtvaardigt dat er op andere, wellicht minder materiële danwel minder goed presterende onderwerpen, frauduleus wordt gerapporteerd.
- d De beschikbare informatie duidt erop dat de persoonlijke financiële situatie van leden van het management of de met governance belaste personen wordt bedreigd door de niet-financiële prestaties van de entiteit als gevolg van:
- i significante bestanddelen van hun beloning (zoals bonussen, aandelenopties en earn-out regelingen) zijn gekoppeld aan het bereiken van ambitieuze doelstellingen met betrekking tot de niet-financiële prestaties;
 - ii druk op het management of uitvoerend personeel om niet-financiële doelstellingen te halen die door de met governance belaste personen zijn bepaald.
- A73 De aard van de sector of de activiteiten van de entiteit biedt gelegenheid tot frauduleuze niet-financiële verslaggeving die kan voortkomen uit het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing omtrent niet-financiële informatie binnen de entiteit.
- A74 Door het ontbreken van een effectief stelsel van interne beheersing is het mogelijk dat componenten van de interne beheersing tekortschieten als gevolg van:
- a inadequate monitoring van de interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van de geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen;
 - b een hoog personeelsverloop of de inzet van niet-effectieve staf voor administratieve verwerking, interne audit of informatietechnologie;
 - c ineffectieve systemen voor administratieve verwerking en informatiesystemen, met inbegrip van situaties waarin zich significante tekortkomingen in de interne beheersing voordoen.
- A75 Bij de bespreking bedoeld in paragraaf 40 kan de accountant overwegen om ook relevante door de accountant ingeschakelde deskundigen aan dit overleg te laten deelnemen.

De algehele manier van inspelen op de overwogen risico's op een afwijking van materieel belang en verdere werkzaamheden

(Zie Par. 50R)

- A76 De algehele manieren van inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de niet-financiële verslaggeving kan het volgende omvatten:
- a het assurance-team nadrukkelijk erop wijzen dat het noodzakelijk is om een professioneel-kritische instelling te handhaven;
 - b het inschakelen van meer ervaren medewerkers of medewerkers met specifieke bekwaamheden of het gebruikmaken van deskundigen;
 - c het intensiveren van het toezicht;
 - d het inbouwen van een hogere mate van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van de uit te voeren aanvullende werkzaamheden;
 - e het doorvoeren van algemene aanpassingen ten aanzien van de aard, timing of omvang van de werkzaamheden. Bijvoorbeeld:
 - i het uitvoeren van werkzaamheden op de einddatum van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum; of
 - ii door het aanpassen van de aard van de werkzaamheden om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen.
- A77 Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de niet-financiële verslaggeving, en daarmee de algehele manieren van inspelen door de accountant, wordt beïnvloed door het inzicht van de accountant in de interne beheersingsomgeving. Een effectieve interne beheersingsomgeving kan de accountant in staat stellen om meer vertrouwen te hebben in de interne beheersing en de betrouwbaarheid van de binnen de entiteit gegenereerde assurance-informatie. Hierdoor wordt de accountant bijvoorbeeld in staat gesteld

om sommige werkzaamheden op een tussentijdse datum uit te voeren in plaats van aan het einde van de periode.

- A78 Tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving hebben evenwel het tegenovergestelde effect. De accountant kan bijvoorbeeld op een ineffectieve interne beheersingsomgeving inspelen door:
- a meer werkzaamheden aan het einde van de verslagperiode in plaats van op een tussentijdse datum uit te voeren;
 - b meer uitgebreide assurance-informatie te verkrijgen uit andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen;
 - c het vergroten van de steekproefomvang en de omvang van werkzaamheden, zoals het aantal inrichtingen waar werkzaamheden worden uitgevoerd.
- A79 Dergelijke overwegingen zijn daarom in belangrijke mate van invloed op de algehele benadering van de accountant. Bijvoorbeeld op de relatieve nadruk die wordt gelegd op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen in vergelijking met andere werkzaamheden.
- A80 Om meer overtuigende assurance-informatie te verkrijgen vanwege een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan de accountant de hoeveelheid assurance-informatie vergroten. De accountant kan ook assurance-informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door bevestigende assurance-informatie te verkrijgen vanuit een aantal onafhankelijke bronnen.

Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen

(Zie Par. 51)

- A81 De interne beheersingssystemen voor de informatie van niet-financiële verslaggeving kunnen processen omvatten die in hoge mate geautomatiseerd zijn en weinig tot geen handmatig ingrijpen vereisen, daar waar bijvoorbeeld relevante informatie alleen elektronisch wordt vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd zoals bij een continu monitoringssysteem, of wanneer het verwerken van activiteitgegevens is geïntegreerd in een operationeel of financieel verslaggevingssysteem dat gebaseerd is op informatietechnologie. In die gevallen is:
- a de assurance-informatie wellicht alleen in elektronische vorm beschikbaar en hangt de vraag of deze voldoende en geschikt is af van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen inzake de nauwkeurigheid en de volledigheid daarvan;
 - b is de kans, dat informatie op onjuiste wijze tot stand komt of wordt gewijzigd en dat dit niet wordt gedetecteerd, groter als passende interne beheersingsmaatregelen niet effectief werken.

Voor deze risico's zijn toetsingen van interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk om voldoende en geschikte assurance-informatie te verschaffen.

- A82 De interne beheersingssystemen voor de informatie van de niet-financiële verslaggeving zijn in de praktijk dikwijls minder ver ontwikkeld dan die voor de beheersing van financiële informatie. Het gevolg hiervan is in zijn algemeenheid dat in die gevallen minder vaak toetsingen van interne beheersingsmaatregelen kunnen worden toegepast dan bij de controle van historische financiële informatiecontrole van historische financiële informatie
- A83 Indien de accountant concludeert dat de accountant geen gebruik kan maken van de interne beheersingsmaatregelen gaat de accountant na wat het effect hiervan is op aard, timing en omvang van te verrichten gegevensgerichte werkzaamheden.

Gegevensgerichte werkzaamheden

(Zie Par. 52R-54)

- A84 De niet-financiële verslaggeving kan verwijzingen bevatten naar websites die een nadere toelichting geven op de informatie gerapporteerd in de niet-financiële verslaggeving zoals beleidsdocumenten, historische data en dergelijke. Bij het verstrekken van assurance over informatie die dergelijke hyperlinks bevatten zal de accountant overwegen of werkzaamheden noodzakelijk zijn om te begrijpen naar welke informatie wordt verwezen en of deze informatie betrouwbaar en niet misleidend is. Ook kan de accountant nagaan of het management de

verantwoordelijkheid neemt dat de informatie waarnaar de hyperlink verwijst ongewijzigd en bereikbaar zal blijven. De informatie waarnaar de hyperlink verwijst maakt in principe geen onderdeel uit van het assurance-object, tenzij noodzakelijk voor een goed begrip van (delen van) de niet-financiële verslaggeving. De accountant kan expliciet vermelden in het assurance-rapport of de informatie waar de hyperlink naar verwijst wel of niet onderdeel uitmaakt van het object van onderzoek indien de accountant dat noodzakelijk acht.

- A85 De niet-financiële verslaggeving kan ook historische financiële informatie bevatten, bijvoorbeeld in de vorm van een aantal financiële kengetallen. De accountant zal bepalen welke assurance werkzaamheden passend zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Bij een assurance opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan het voldoende zijn om de historische financiële informatie aan te sluiten op de gecontroleerde jaarrekening. Wanneer de historische financiële informatie echter van bijzonder materieel belang is, bepaalt de accountant op basis van professionele oordeelsvorming of aansluiting met de gecontroleerde jaarrekening toereikend is, met name gezien mogelijke verschillen tussen de gehanteerde materialiteit bij de assurance opdracht en de controle van historische financiële informatie controle van historische financiële informatie.
- A86 Bij een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid zal het aansluiten van de historische financiële informatie op de jaarrekening in de meeste gevallen niet toereikend zijn. Het is waarschijnlijk dat sprake is van verschillen in inschattingen en overwegingen ten aanzien van relevante gebruikers, gehanteerde materialiteit en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang gemaakt bij de controle van de jaarrekening en gemaakt bij de controle van de niet-financiële verslaggeving. Dit betekent dat de aard en omvang van de werkzaamheden verricht voor de controle van historische financiële informatie en voor assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële verslaggeving ook zullen verschillen. De accountant zal overwegen of voldoende en geschikte assurance-informatie over de historische financiële informatie in de niet-financiële verslaggeving is verkregen tijdens de controle van historische financiële informatie of welke aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor de assurance-opdracht met betrekking tot niet-financiële verslaggeving.
- A87 Bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van toekomstgerichte informatie als onderdeel van de assurance-opdracht met betrekking tot de niet-financiële verslaggeving, kan de accountant de volgende factoren in de overwegingen betrekken:
- a de kans op onjuistheden van materieel belang;
 - b de opgedane kennis bij eerdere opdrachten;
 - c de bekwaamheid van het bestuur van de entiteit in het opstellen van toekomstgerichte informatie;
 - d de mate waarin de toekomstgerichte informatie beïnvloed is door subjectieve factoren van de kant van het bestuur van de entiteit; en
 - e de toereikendheid en betrouwbaarheid van de onderliggende gegevens.

Werkzaamheden met betrekking tot kwalitatieve informatie

(Zie Par. 55B-56)

- A88 Voor kwalitatieve informatie is het vaak lastig om assurance-bewijs te verkrijgen door het uitvoeren van cijferanalyses. Het beoordelen van kwalitatieve informatie kan daarom in bepaalde gevallen het meest efficiënt worden uitgevoerd door het inspecteren van onderbouwende documentatie, ook in het geval van een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid.
- A89 Voor het controleren of beoordelen van kwalitatieve informatie is het praktisch om een duidelijk onderscheid tussen materiële en niet-materiële kwalitatieve informatie te maken. Dit onderscheid kan het beste gekoppeld worden aan de beweringen die voor een materieel niet-financieel onderwerp zijn geïdentificeerd tijdens het bepalen van de materialiteit van de opdracht en de geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang. Door dit onderscheid te maken kan de accountant het onderzoek van de kwalitatieve informatie

beperken tot die onderdelen van de kwalitatieve informatie waar een duidelijk risico bestaat op een afwijking van materieel belang voor één of meerdere beweringen van het management.

- A90 Afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten in kwalitatieve informatie kan ontstaan door:
- a het opnemen van ongeschikte informatie, zoals informatie die niet voldoet aan de criteria, of dat informatie vereist door de criteria vertroebelt of vervormt;
 - b het opnemen van informatie die niet wordt onderbouwd door het beschikbare controlebewijs,
 - c het weglaten van informatie die volgens de criteria opgenomen had moeten worden;
 - d feitelijke onjuistheden;
 - e beweringen die op meerdere manieren kunnen worden opgevat, of waarvan de betekenis onduidelijk is;
 - f het presenteren van vage informatie die wel precies kan worden bepaald en verwoord;
 - g wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in toelichtingen of presentatie zonder deugdelijke grondslag of zonder toelichting van de reden van wijziging; of
 - h de manier waarop informatie wordt gepresenteerd. De kwalitatieve informatie kan bijvoorbeeld zonder context worden gepresenteerd, worden vervormd of met meer of minder prominente aandacht worden gepresenteerd zonder aanwijsbare reden daarvoor.

Cijferanalyses die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

(Zie Par. 57B-57R)

- A91 Voorbeelden van cijferanalyses die bij assurance-opdrachten met betrekking tot niet-financiële informatie kunnen worden gebruikt, betreffen bijvoorbeeld:
- a een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie in de huidige verslagperiode met vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperiodes;
 - b een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachte resultaten van de entiteit, zoals intern gestelde targets of extern geformuleerde ambities van de entiteit;
 - c een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie met gelijksoortige sectorinformatie, zoals een vergelijking met sectorgemiddelden of met andere entiteiten die een gelijksoortig proces kennen.

Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:

- tussen elementen van informatie waarvan verwacht kan worden dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals verbruikspercentages;
- een vergelijking tussen de gerapporteerde kwantitatieve informatie en de verwachtingen van de accountant op basis van een causale relatie, zoals een schatting van het totaal materiaalverbruik of afval op basis van het productievolume;
- een (naar verwachting via deskundigen verkregen) vergelijking op basis van scheikundige relaties, zoals de input van de hoeveelheid atomen in een chemisch omzettingsproces met de output van de hoeveelheid atomen bij het bepalen van de hoeveelheid emissies van een broeikasgas;
- tussen niet-financiële informatie en relevante financiële informatie, zoals het aantal medewerkers in vergelijking met de loon- en salariskosten.

- A92 De vastleggingen van niet-financiële gegevens en de gehanteerde administratieve systemen zijn over het algemeen minder gestructureerd en effectief dan gebruikelijk is bij financiële informatie en de financiële administratie. De accountant baseert de overweging of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde (doel)en van de werkzaamheden op het inzicht van de accountant in de aard en bron van de gegevens en de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen, waaronder:
- de bron van de beschikbare informatie;
 - de vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie;
 - de aard en relevantie van de beschikbare informatie;

- de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan.

Werkzaamheden met betrekking tot schattingen

(Zie Par. 58-59R)

- A93 Voorbeelden van schattingen in niet-financiële verslaggeving zijn:
- impact metingen waarbij niet-financiële externaliteiten middels monetarisering een financiële waarde worden toegekend;
 - schattingen inzake de uitstoot van broeikasgassen bij complexe chemische omzettingsprocessen;
 - schattingen van de hoeveelheid afval en recycling percentage;
 - schattingen van het aantal mensen die bereikt worden met een bepaald product.

Het nemen van steekproeven

(Zie Par. 60)

- A94 Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is het niet gebruikelijk om uitgebreide detailwerkzaamheden uit te voeren. Er zal dan ook slechts in uitzonderlijke gevallen gebruik worden gemaakt van een statistische steekproef. Wel kan het bij zo'n opdracht efficiënter zijn om op basis van een niet-statistische steekproef elementen te selecteren waarop assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd dan middels cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen.
- A95 Wanneer gebruik wordt gemaakt van steekproeven, kan de accountant bij het opzetten van de steekproef de relevante bepalingen en aanwijzingen in Standaard 530 in acht te nemen, waaronder het in overweging nemen van de procedure en de kenmerken van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken.

Vaststellen of aanvullende werkzaamheden noodzakelijk zijn bij een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid

(Zie Par. 64B)

- A96 Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden. Indien noodzakelijk om een conclusie te kunnen trekken of de geconstateerde aangelegenheid het gevolg is van een afwijking van materieel belang, kunnen de aanvullende werkzaamheden ook diepgaande controlewerkzaamheden bevatten zoals statistische steekproeven. De omvang van aanvullende werkzaamheden die, overeenkomstig paragraaf 64B, worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Hoe groter de waarschijnlijkheid dat een afwijking van materieel belang zich voordoet, hoe meer overtuigende assurance-informatie de accountant verkrijgt.

Bijzonderheden voor de niet-financiële verslaggeving van een groep

(Zie Par. 65-69)

- A97 Hoewel sprake kan zijn van een groep kan de accountant concluderen dat de totstandkoming van de informatie van de niet-financiële verslaggeving plaatsvindt middels een centraal proces van informatieverzameling. In dat geval kan de accountant de assurance-werkzaamheden op groepsniveau uitvoeren en zijn locatiebezoeken niet noodzakelijk. Het is echter vrij zeldzaam, met name bij entiteiten met een productie- of ander omzettingsproces, dat alle relevante processen die ten grondslag liggen aan de niet-financiële verslaggeving uniform zijn ingericht en centraal worden geadministreerd. Een voorbeeld van een dergelijk uniform en centraal proces kan ten grondslag liggen aan een indicator van medewerkerstevredenheid bij een entiteit met meerdere vestigingen en juridische entiteiten, die wordt gebaseerd op een medewerkerstevredenheid-onderzoek dat wereldwijd wordt uitgevoerd door dezelfde HR-dienstverlener middels online beschikbare software. Hierbij kan het voldoende zijn om op centraal niveau de assurance-werkzaamheden uit te voeren.

- A98 Het is niet toereikend als uitsluitend de consolidatie van data op centraal niveau plaatsvindt om de assurance-werkzaamheden te beperken tot de centrale administraties. Tevens is het waarschijnlijk dat bij een entiteit waarvan een productie- of omzettingsproces onderdeel is van de activiteiten het niet mogelijk is om voldoende inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving als geen locatiebezoek heeft plaatsgevonden om middels waarneming ter plaatse kennis te nemen van de activiteiten en processen binnen de entiteit.
- A99 De volledigheid van informatie kan mogelijk niet getoetst worden door uitsluitend werkzaamheden te verrichten op groepsniveau door het ontbreken van de principes van dubbel boekhouden en de causale relaties tussen verschillende aspecten van niet-financiële verslaggeving.
- A100 Wanneer de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft op een groep, kan de accountant bij het opzetten van de risico-inschatting en daarop inspelende werkzaamheden de relevante bepalingen en aanwijzingen in Standaard 600 Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen) in acht nemen.
- A101 Bij de overwegingen van de accountant inzake onderscheid tussen de relevantie van groepsonderdelen en locaties kan de accountant verschillen in cultuur, wettelijke bepalingen en rechtspraak gebruiken als evaluatiemiddel. Daarnaast kan de accountant relevante aspecten meenemen in zijn overwegingen die samenhangen met de structuur van de entiteit, waarbij kan worden gedacht aan:
- a de mate van centralisatie van bevoegdheden;
 - b het beschikbaar zijn van centrale richtlijnen;
 - c de interne beheersing van de lokale processen;
 - d het beschikbaar zijn van centrale en decentrale compliance-functionarissen;
 - e de aan- of afwezigheid van een interne audit functie en haar rol in het proces van niet financiële verslaggeving.
- De genoemde bijzonderheden kunnen betrekking hebben op de niet-financiële verslaggeving als geheel en op onderdelen daarvan.
- A102 Het is te verwachten dat naarmate de niet-financiële verslaggeving zich ontwikkelt, dit ook geldt voor de mate van geavanceerdheid, documentatie en formaliteit van de informatiesystemen die relevant zijn voor het kwantificeren van en het rapporteren over de specifieke niet-financiële onderwerpen. Bij onderontwikkelde informatiesystemen kan het consolidatieproces heel informeel zijn. Bij meer geavanceerde systemen kan het consolidatieproces systematischer zijn en formeel worden gedocumenteerd. De aard en ook de omvang van de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot aanpassingen en de wijze waarop de accountant de niet-financiële verslaggeving afstemt met of aansluit op de onderliggende administratie hangt af van:
- a de aard en complexiteit van het kwantificerings- en verslaggevingsproces van de entiteit; en
 - b de daarmee verband houdende risico's op een afwijking van materieel belang.
- A103 De keuze van het aantal en de selectie van de afzonderlijk te onderzoeken groepsonderdelen en locaties hangt af van het geheel van de omstandigheden, zoals:
- a de reikwijdte van de opdracht, zijnde assurance met een redelijke mate van zekerheid of assurance met een beperkte mate van zekerheid of een combinatie van beide;
 - b de risico-inschatting en significantie van de groepsonderdelen en locaties;
 - c de omvang van assurance-informatie die naar verwachting zal worden verkregen met betrekking tot de niet-financiële verslaggeving van de significante groepsonderdelen en locaties;
 - d de vraag of een groepsonderdeel of locatie recent is opgericht of overgenomen;
 - e de vraag of in een groepsonderdeel of locatie significante wijzigingen hebben plaatsgevonden;
 - f de relevante bewering waarvoor assurance-informatie moet worden verkregen. Met name voor het verkrijgen van assurance-informatie over volledigheid (indien relevant voor de assurance-opdracht), kan een bezoek aan de groepsonderdelen en locaties een belangrijke bron van informatie zijn;
 - g de betrokkenheid van de interne auditfunctie en de eventuele invloed van de werkzaamheden van die functie op de assurance-opdracht op groepsniveau;

- h de aard en de vergelijkbaarheid van de bedrijfsprocessen en in hoeverre sprake is van het gebruik van gemeenschappelijke systemen;
- i de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving, in het bijzonder de directe betrokkenheid van het centrale management bij de monitoring van de voor de niet-financiële verslaggeving relevante activiteiten bij de desbetreffende groepsonderdelen en locaties;
- j de kwaliteit van de lokale interne beheersingsmaatregelen;
- k abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
- l afwijkingen geconstateerd tijdens eerdere assurance-opdrachten.

Gebruikmaken van de werkzaamheden van een andere accountant, een deskundige of een interne auditor

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere accountant, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor

(Zie Par. 70-72)

- A104 Directe ondersteuning van een auditor is in sommige gevallen niet langer toegestaan voor bepaalde organisaties. Daarom bepaalt paragraaf 72 dat de accountant aansluit bij de vereisten voor de controle van financiële overzichten om een consistente gedragslijn te hanteren in de samenwerking met de interne auditors bij verschillende accountantsproducten van dezelfde accountantsorganisatie.
- A105 Relevante overwegingen ten aanzien van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige kunnen omvatten:
- a professionele kwalificaties als bewijs voor competentie, zoals certificaten, vergunningen of andere documenten waaruit blijkt dat de deskundige over relevante competenties beschikt met specifieke aandacht voor competenties ten aanzien van de inhoud van de niet-financiële verslaggeving;
 - b de ervaring en reputatie van de deskundige;
 - c objectiviteit en relatie van de deskundige ten aanzien van de entiteit of de evalueerder. Specifieke nadruk kan hierbij gelegd worden op de competentie van de deskundige ten aanzien van het gebied van de niet-financiële verslaggeving waarvoor de deskundige werkzaamheden zal uitvoeren.
- A106 Relevante overwegingen ten aanzien van de werkzaamheden van de deskundige kunnen omvatten:
- a geschiktheid van de toegepaste methodologie door de deskundige hetzij een algemeen aanvaarde of een specifiek ontwikkelde methodologie;
 - b consistentie in het gebruik van de methodologie en significante aannames;
 - c redenen voor eventuele wijzigingen in de methodologie en significante aannames;
 - d evaluatie van de resultaten van de werkzaamheden van de deskundige op basis van de kennis van de accountant over de bedrijfsontwikkelingen;
 - e geschiktheid van gehanteerde bronnen door de deskundige;
 - f volledigheid van de informatie aangeleverd aan de deskundige.
- A107 Relevante overwegingen ten aanzien van de geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance-informatie te evalueren kunnen omvatten:
- a relevantie en begrijpelijkheid van de uitkomsten en conclusies;
 - b consistentie van de uitkomsten en conclusies met andere assurance-informatie.
- A108 De accountant kan op drie manieren gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een interne auditfunctie:
- a het verkrijgen van informatie die relevant is voor het overwegen door de accountant van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - b gebruikmaken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voor assurance-informatie die door de accountant zelf zal moeten worden verkregen;

- c gebruikmaken van interne auditors om assurance-werkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de accountant (hierna: directe ondersteuning).

A109 In andere gevallen dan benoemd in paragraaf 72 is het aan de accountant om af te wegen of directe ondersteuning passend is in de omstandigheden van de opdracht.

Totaalbeeld niet-financiële verslaggeving

(Zie Par. 73-74)

A110 Om het totaalbeeld van de niet-financiële verslaggeving te evalueren, is het over het algemeen zinvol dat de accountant gericht onderzoek verricht op verschillende momenten gedurende de assurance-opdracht. Dit onderzoek kan onder meer bestaan uit:

- a gericht media-onderzoek;
- b analyse van opvolging van eerdere gerapporteerde doelstellingen, commitments aan externe initiatieven; etc.
- c vergelijking met (interne/externe) managementrapportages, notulen bestuursvergaderingen, etc.

Op basis van de uitkomsten van bovengenoemde werkzaamheden kan de accountant bepalen welk totaalbeeld de entiteit zou kunnen rapporteren (SOLL-positie). De accountant kan dit totaalbeeld vergelijken met het gerapporteerde totaalbeeld in de niet-financiële verslaggeving (IST-positie) en op basis daarvan de evaluatie van het totaalbeeld van de niet-financiële verslaggeving uitvoeren. Ook de evaluatie van de belangen van de diverse stakeholders van de rapporterende entiteit biedt in dat kader relevante informatie. Dit is vooral van belang als een toets op de volledigheid van de in de niet-financiële verslaggeving behandelde onderwerpen.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft

(Zie Par. 75)

A111 Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de niet-financiële verslaggeving betrekking heeft kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- a significante wijzigingen in de strategie, doelstellingen of het beleid van de entiteit op het gebied van de niet-financiële verslaggeving;
- b berichtgeving in de media inzake de wijze waarop de entiteit heeft gepresteerd op het gebied van niet-financiële onderwerpen waarover gerapporteerd wordt in de niet-financiële verslaggeving;
- c incidenten die zich hebben voorgedaan die betrekking hebben op de niet-financiële verslaggeving;
- d wijzigingen in relevante regelgeving of voorschriften;
- e verbeterde wetenschappelijke kennis;
- f significante structurele wijzigingen in de entiteit;
- g de beschikbaarheid van nauwkeurigere kwantificeringsmethoden; of
- h het ontdekken van een significante fout.

A112 Zoals in paragraaf 75 wordt vermeld, is de accountant niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over de niet-financiële verslaggeving na de datum van het assurance-rapport.

Als echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de accountant dat, als dit bij de accountant bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de accountant de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat de accountant een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie

(Zie Par. 80-81)

- A113 Bij de identificatie van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie in de niet-financiële verslaggeving zal de accountant ook de volledigheid van de andere informatie in overweging nemen.
- A114 Mogelijke onredelijke verwachtingen kunnen bijvoorbeeld ontstaan als in de melding van of de verwijzing naar de assurance-opdracht niet duidelijk staat vermeld dat de reikwijdte van de assurance-opdracht beperkt is tot een deel van de niet-financiële informatie in de verslaggeving en niet alle informatie in het gehele document betreft.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

(Zie Par. 82)

- A115 De niet-financiële verslaggeving bevat in de praktijk mogelijk zowel een verwijzing naar algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen als een verwijzing naar intern opgestelde criteria, die bijvoorbeeld op een website openbaar gemaakt zijn. In dat geval zal de accountant kunnen nagaan of de informatie op de website ook daadwerkelijk openbaar beschikbaar is. Bij verwijzingen naar de eigen website van de entiteit is het van belang dat de betreffende informatie in ongewijzigde vorm beschikbaar blijft gedurende de vereiste bewaartermijn die geldt voor de niet-financiële verslaggeving.
- A116 Bij niet-financiële verslaggeving is in de praktijk vaak sprake van meerdere verslaggevingsgrondslagen die gehanteerd worden bij het opstellen van de niet-financiële verslaggeving. Vooral bij het gebruik van intern opgestelde criteria is het van belang dat de accountant beoordeelt of de beschrijving van de van toepassing zijnde criteria dusdanig is dat de gebruiker op basis van deze beschrijving voldoende inzicht heeft in de gebruikte definities, berekeningsmethoden en mogelijke schattingonzekerheid in de uitkomst van de gebruikte criteria.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 83-84)

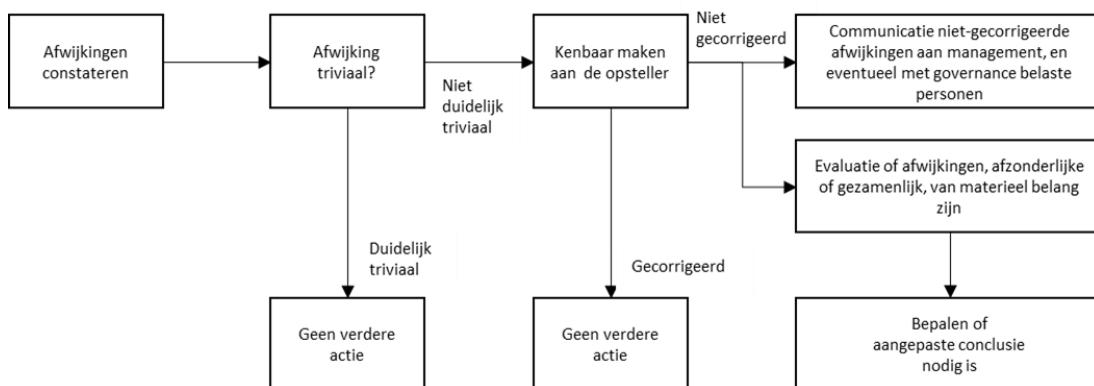
- A117 De aanvullende bevestigingen zoals bedoeld in paragraaf 84 kunnen onder meer betrekking hebben op:
- a de vraag of de keuze en toepassing van de van toepassing zijnde criteria passend zijn in de omstandigheden van de opdracht;
 - b de vraag of sprake is geweest van fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving;
 - c de vraag of de schattingen redelijk zijn in de omstandigheden van de opdracht;
 - d de vraag of sprake is van adequate interne beheersing;
 - e de vraag of de ongecorrigeerde afwijkingen niet materieel zijn voor de niet-financiële verslaggeving als geheel;
 - f de vraag of sprake is van gebeurtenissen na balansdatum die in de niet-financiële verslaggeving verwerkt zouden moeten worden.

Het vormen van de assurance-conclusie

(Zie Par. 85-88)

- A118 Indien de accountant een afwijking identificeert, zal de accountant evalueren of de afwijking, individueel of gezamenlijk, van materieel belang is. Voor kwantitatieve afwijkingen kan de accountant daarbij gebruik maken van de materialiteit die de accountant heeft bepaald. Voor kwalitatieve informatie zal de accountant op basis van professionele oordeelsvorming overwegen of een afwijking van materieel belang is.

De accountant kan daarbij bijgaand stappenplan (vertaald van International Federation of Accountants, *Proposed Non-Authoritative Guidance – Extended External Reporting (EER) Assurance, Public Consultation on Proposed Guidance*, maart 2020) volgen:



- A119 Elementen die de accountant mee kan nemen bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve informatie van materieel belang zijn, zijn de volgende:
- of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de niet-financiële verslaggeving die door de accountant als significant is aangemerkt;
 - of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op niet-naleving van wet- en regelgeving, zeker als de consequentie van niet-naleving een belangrijke impact heeft of kan hebben;
 - of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op een onderdeel van de niet-financiële verslaggeving die voor een groot deel van de belanghebbenden van de entiteit gevolgen kan hebben;
 - of de kwalitatieve afwijking een indicator die betrekking heeft op een belangrijk materieel thema betreft waarvan bekend is dat deze door gebruikers van de niet-financiële verslaggeving gebruikt wordt;
 - of de kwalitatieve afwijking betrekking heeft op de prestatie waarvoor een doelstelling of drempel is gesteld waarbij de grootte van de afwijking het verschil maakt tussen het wel of niet behalen van de doelstelling;
 - of de afwijking een belangrijke wijziging bepaalt ten opzichte van eerder gerapporteerde prestaties, of een trend omkeert;
 - of de kwalitatieve afwijking de presentatie van informatie betreft waardoor deze multi-interpretabel wordt en daardoor misleidend is, waarbij gebruikers afhankelijk van hun interpretatie van de informatie tot verschillende inzichten zullen komen;
 - of de kwalitatieve afwijking is ontstaan door een moedwillige actie door de opsteller om de gebruiker te misleiden;
 - of de opsteller terughoudend is in het aanpassen van de kwalitatieve afwijking voor andere redenen dan dat de afwijking duidelijk triviaal zou zijn.

Inhoud van het assurance-rapport

(Zie Par. 89-92)

- A120 In HRA deel 3 zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen die voldoen aan de vereisten van Standaard 3810N. De bewoordingen van deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben slechts ten doel enkele vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle denkbare situaties.
- A121 Het assurance-rapport wordt geadresseerd aan de beoogde gebruikers van de niet-financiële verslaggeving of desgewenst aan de opdrachtgever binnen de entiteit.
- A122 Een zorgvuldige identificatie en beschrijving van de onderwerpen opgenomen in de niet-financiële verslaggeving, is vooral van belang indien:
- een beperking in het onderzoek is opgetreden;

- b sommige onderdelen van de niet-financiële verslaggeving met redelijke mate van zekerheid en andere onderdelen met beperkte mate van zekerheid zijn onderzocht;
 - c sprake is van verslaggeving waarin financiële en niet-financiële elementen zijn gecombineerd waarbij de financiële informatie niet onder de assurance-opdracht valt;
 - d sommige onderdelen van de niet-financiële verslaggeving (nog) geen onderdeel uitmaken van het object van onderzoek, bijvoorbeeld omdat assurance alleen tegen zeer hoge kosten kan worden bereikt over dat onderdeel van de niet-financiële verslaggeving.
- A123 Indien toekomstgerichte informatie in de niet-financiële verslaggeving is opgenomen, wordt vermeld of deze informatie al dan niet onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht. Indien de opgenomen toekomstgerichte informatie geen onderdeel heeft uitgemaakt van de assurance-opdracht wordt dit duidelijk in het assurance-rapport vermeld. Indien toekomstgerichte informatie wel onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht kan in het assurance-rapport het volgende worden toegelicht:
- a een vermelding dat op grond van het onderzoek naar de onderbouwing van de veronderstellingen, de accountant niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat de veronderstellingen geen redelijke basis vormen voor de toekomstgerichte informatie;
 - b een oordeel of de toekomstgerichte informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de verslaggeving;
 - c een vermelding dat: de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn. Als de toekomstgerichte informatie is weergegeven in de vorm van een reeks zal worden vermeld dat geen zekerheid bestaat dat de werkelijke uitkomsten daadwerkelijk binnen de aangegeven schaal zullen vallen; en als het een projectie betreft, de toekomstgerichte informatie is opgesteld voor (doel vermelden) en dat daarbij gebruik is gemaakt van een samenstel van veronderstellingen, inclusief hypothesen waarvan niet vaststaat dat deze daadwerkelijk zullen plaatsvinden.
- Derhalve worden de lezers erop gewezen dat de toekomstgerichte informatie niet bruikbaar is voor een ander dan het aangegeven doel.
- A124 Toekomstgerichte informatie kan zowel feitelijk zijn, bijvoorbeeld als sprake is van informatie over de toekomstige afspraken die in een contract zijn vastgelegd, als meer subjectief van aard. Aangezien feitelijke toekomstgerichte informatie middels reguliere controle-/beoordelingswerkzaamheden kunnen worden geverifieerd, richt deze toelichting zich op subjectieve toekomstgerichte informatie.
- Indien toekomstgerichte informatie in de niet-financiële verslaggeving onderdeel uitmaakt van de assurance-opdracht, zullen de criteria voldoende richtlijnen moeten geven voor de beschrijving van de gehanteerde veronderstellingen, en de aard, bronnen en de onzekerheden in de toekomstgerichte informatie. De accountant kan de entiteit verzoeken toelichtingen toe te voegen die de gebruiker inzicht geven in de aard en omvang van de inherente onzekerheden van de toekomstgerichte informatie.
- De accountant kan standaard 3400, *Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie* hanteren als leidraad voor de overwegingen die ook voor toekomstgerichte niet-financiële verslaggeving van toepassing zijn.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

(Zie Par. 93)

- A125 Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over de niet-financiële verslaggeving.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl