



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
T.a.v. Adviescollege voor Beroepsreglementering
(digitaal verzonden)

10 september 2021

Referentie: REG/10092021

Betreft: Reactie PwC op consultatie Standaard 3810N niet-financiële verslaggeving

Geacht adviescollege,

We zijn verheugd om te zien dat de NBA de standaard 3810N (hierna: de Standaard) heeft geactualiseerd. De informatiebehoeften van gebruikers, ondersteund door wijzigingen in rapportageverplichtingen, ontwikkelen zich gevoed door maatschappelijke thema's waaronder die op het gebied van duurzaamheid. Daarnaast zijn er sectorspecifieke ontwikkelingen waarneembaar rondom duurzaamheid zoals bijvoorbeeld in de financiële sector, maar ook dichterbij huis, in de transparantieverslagen van accountantskantoren.

De vernieuwde Standaard volgt deze ontwikkeling en is daarom breder toepasbaar dan sec voor maatschappelijke verslagen. Tegelijkertijd behoudt de standaard haar unieke toepassingsgebied door te focussen op niet financiële informatie in de context van een verslag, waarin het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit terugkomen.

De herziening was nodig. Door deze nieuwe Standaard blijft Nederland in de kopgroep van landen die zich hard maken voor een duidelijke assurance standaard op dit vlak. Tegelijkertijd komt deze op een moment dat ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheidsrapportage en -assurance momentum krijgen en (deels) worden verankerd in wetgeving. Eenduidige internationale standaarden zijn wenselijk. Hierbij kunnen de ervaringen met deze vernieuwde Standaard een goede basis zijn voor een Europese of zelfs internationale standaard ten aanzien van assurance op duurzaamheidsverslaggeving. Een snelle toepassing van de Standaard is dan ook wenselijk.

Wij adviseren de NBA om deze standaard naar het Engels te vertalen en een leidende rol op Europees / breder internationaal niveau te nemen met deze standaard. Ook een document dat toont hoe deze Standaard aansluit op de Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements van de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (hierna IAASB EER) zou hierbij behulpzaam zijn.

*PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357,
1006 BJ Amsterdam
T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, www.pwc.nl*

'PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op www.pwc.nl treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.

Een aandachtspunt komt vanuit de EU taxonomie voor duurzame activiteiten en de Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), welke verankering van duurzaamheidsinformatie in het bestuursverslag vereisen. Hiermee zal ook de beweging voor integrated reporting naar verwachting een verdere vlucht krijgen. Hoewel de Standaard oog heeft voor aansluiting op bestaande (financiële) controlestandaarden kan het gebruik van verschillende standaarden (en verschillende assurance niveaus) voor assurance bij de onderdelen van een geïntegreerd verslag minder duidelijk zijn voor gebruikers, zeker naarmate de integratie van informatie verder toeneemt. De vraag rijst in hoeverre in de toekomst integratie gerealiseerd kan worden tussen de controlestandaarden 100-999 en de standaarden voor assurance bij niet-financiële informatie. Het voorgaande zal mede afhankelijk zijn van de inhoudelijke toekomstige ontwikkelingen met betrekking tot de CSRD en of verslaggeving die hieruit voortkomt van een beperkte dan wel redelijke mate van zekerheid moet worden voorzien.

Een ander aandachtspunt is dat betrouwbaarheid van verslaggeving een verantwoordelijkheid van de hele keten is, waaronder van de accountant (assurance opdracht), maar bijvoorbeeld ook de standard setter (relevante en controleerbare verslaggevingsvereisten) en het management van de rapporterende entiteit (adequate processen en interne beheersing). De Standaard (hoofdpargraaf 17e) geeft aan dat de accountant in acht moet nemen dat de administratieve organisatie rond de niet-financiële verslaggeving mogelijk minder effectief is. Deze benadrukking is nuttig gezien het huidige volwassenheidsniveau van de administratieve organisatie rond niet-financiële verslaggeving. Tegelijkertijd is het belangrijk dat dit volwassenheidsniveau op dezelfde hoogte wordt gebracht als die rondom financiële verslaggeving, waarbij de (leden van de) NBA een rol (kunnen) kan spelen. Uitingen hieromtrent, zoals een NBA handreiking, zouden hieraan bij kunnen dragen.

Tot zover onze inleidende opmerkingen. Hierna hebben wij onze reactie per vraag opgenomen.

4.1 Algemene vragen

1 Hoe beoordeelt u de herziene Standaard 3810N? Heeft u hierbij specifieke opmerkingen?

Zoals in de inleiding is beschreven, sluit de Standaard aan bij maatschappelijke ontwikkelingen door de verbreding van aparte maatschappelijke verslaggeving naar niet-financiële verslaggeving. Wij benadrukken dan ook het belang van het feit dat de Standaard slechts dan geldt wanneer niet-financiële informatie in een bredere context wordt geplaatst, waarbij ook aandacht wordt besteed aan het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit ten aanzien van één of meerdere niet-financiële onderwerpen. Verder benadrukken wij het nut van actualisatie en van het aansluiten op controlestandaarden van (financiële) verslaggeving.

Bepaalde niet-financiële informatie die een onderneming rapporteert (en in de toekomst op basis van de CSRD moet rapporteren) heeft betrekking op de keten, zoals leveranciers of afnemers. Denk hierbij aan arbeidsomstandigheden of CO₂ uitstoot bij toeleverende fabrikanten. De standaard behandelt op dit moment niet hoe de accountant dient om te gaan met informatie die de rapporterende entiteit verkrijgt van derden, en hoe de betrouwbaarheid hiervan door de accountant kan worden vastgesteld. Mede gezien de verschillen met financiële informatie, waarbij er vaker sprake is van tegengestelde belangen en de betrouwbaarheid van financiële informatie van derden daarom in het algemeen eenduidiger is vast te stellen. De standaard zou er bij gebaat zijn dit in een vereiste op te nemen.

Wij hebben hier de volgende detail opmerkingen bij de standaard opgenomen

- Hoofdpargraaf 52R en verder inzake gegevensgerichte werkzaamheden: het zou de leesbaarheid van de Standaard helpen om hoofdpargraaf 53 en hoofdpargraaf 52R om te wisselen, zodat de gebruiker van de Standaard eerst de uit te voeren gegevensgerichte

- werkzaamheden ter kennis neemt die zowel voor een beperkte als redelijke mate van zekerheid dienen te worden uitgevoerd. Om vervolgens in te gaan op de additionele werkzaamheden die horen bij een redelijke mate van zekerheid, te weten het uitvoeren van gegevensgerichte werkzaamheden voor 'elk onderdeel' van de niet-financiële verslaggeving.
- Hoofdpargraaf 57B en 57R inzake cijferanalyses: het gebruik van het woord 'cijferanalyses' in hoofdpargraaf 57B en 'gegevensgerichte cijferanalyses' in hoofdpargraaf 57R doet vermoeden dat cijferanalyses bij een beperkte mate van zekerheid geen gegevensgerichte werkzaamheden zijn, hetgeen verwarrend kan zijn. Op dit punt wijkt deze Standaard af van andere Standaarden (NV COS 520 of NV COS 2400), waarin niet expliciet dit verschil zo wordt benoemd.
 - Hoofdpargraaf 59B inzake werkzaamheden met betrekking tot schattingen: in hoofdpargraaf 59B wordt, in tegenstelling tot hoofdpargraaf 59R, niet concreet benoemd welke werkzaamheden de accountant dient uit te voeren met betrekking tot schattingen. Wij stellen voor dit ook hier toe te voegen.

2 Is deze Standaard toepasbaar in uw omgeving, ook in het mkb? Zo niet, dan graag motiveren en indien mogelijk voorstellen voor aanpassing/verbetering toevoegen.

De Standaard is toepasbaar in onze omgeving. Naar onze inschatting is deze Standaard ook voor assurance opdrachten bij mkb ondernemingen toepasbaar wij stellen daarom geen aanpassingen/verbetering voor het mkb voor.

Tegelijkertijd zou het kunnen zijn dat het mkb in mindere mate niet-financiële informatie, zoals duurzaamheidsinformatie, in de context van het beleid, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van een entiteit plaatst. Hierdoor kunnen assurance-opdrachten in het mkb op niet-financiële informatie, zoals duurzaamheidsinformatie in de vorm van een tabel met indicatoren, vaker onder Standaard 3000A vallen. Wij adviseren de NBA de ontwikkelingen hieromtrent nauwlettend in de gaten te houden.

3 Kunt u zich vinden in de voorgestelde ingangsdatum?

Wij hebben begrip voor de wens van NBA om met een relatief korte periode van in toepassing treding te werken, om zo in te spelen op de ontwikkelingen en hierdoor de nodige standaardisatie en ondersteuning te kunnen bieden. Het consultatiedocument van de Werkgroep ESG Assurance alsmede de IAASB EER guidance hebben daarbij voor een groot aantal onderwerpen al ruimte geboden aan accountants om zich voor te bereiden op de nieuwe of aangescherpte vereisten van de Standaard.

4.2 Specifieke vragen

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

We zijn ons bewust van de vele opties die gekozen kunnen worden en dat vele voor- en nadelen de keuze voor een titel complex maken. Omdat naast de ontwikkelingen rondom duurzaamheid er behoefte is aan assurance bij bredere niet financiële verslaggeving, vinden wij de gekozen naam passend. Het woord 'verslaggeving' geeft daarbij voldoende het onderscheid aan ten opzichte van assurance-opdrachten die zich richten op 'informatie'.

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

Het onderscheid tussen beperkte mate van zekerheid en redelijke mate van zekerheid is duidelijk vanuit de standaard, die voortbouwt op het Stramien voor Assurance-opdrachten.

Om een uniforme werkwijze te bevorderen zou het tegelijkertijd goed zijn om extra aandacht in de Standaard te besteden aan het inspelen op geïdentificeerde risico's als gevolg van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving. Hierbij zouden accountants geholpen zijn bij het onderscheid in werkzaamheden bij het inspelen op risico's als gevolg van fraude en niet-naleving van wet- en regelgeving voor een beperkte mate van zekerheid en voor een redelijke mate van zekerheid. Deze extra aandacht zou dan wel in de vereisten dan wel in de toepassingsgerichte teksten kunnen worden opgenomen.

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

De vernieuwde Standaard laat een grote verbetering zien als het gaat om het identificeren van risico's als gevolg van fraude, waaronder *greenwashing*. Het inspelen op deze risico's verdient nog aandacht, zoals uitgelegd bij vraag 2.

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

Gezien de brede toepassing van de Standaard vinden wij generieke bepalingen passend.

Wel is het gezien de te verwachten bredere toepassing van het geven van assurance bij niet-financiële informatie (als gevolg van de CSRD) wellicht te overwegen in de toekomst een verplicht PE onderwerp hieraan te wijden.

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

Wij vinden dat de Standaard voldoende ingaat op het onderwerp materialiteit. Gezien de relatieve onvolwassenheid van het toepassingsgebied, zouden *rules of thumb* (specifieke percentages) in de toepassingsgerichte teksten of een separate NBA handreiking kunnen helpen om de accountant eenduidig richting te geven aan de materialiteit voor kwantitatieve aspecten. Dit bevordert uniformiteit in het toepassen van materialiteit op kwantitatieve aspecten.

Hoewel het onderwerp materialiteit voor deze Standaard voldoende wordt behandeld, blijkt het in de praktijk nog wel een lastig aspect te zijn. Wij kunnen ons daarom voorstellen dat het wenselijk is hier nadere guidance voor te ontwikkelen die bijvoorbeeld in de vorm van een NBA handreiking met de beroepsgroep gedeeld kan worden.



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

Op dit moment werkt de European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) nog aan de EU sustainability reporting standards (ESRS) die een nadere uitwerking geven aan de CSRD. Hierdoor is het lastig in te schatten of de Standaard geschikt is voor assurance-opdrachten betreffende CSRD-informatie. Tegelijkertijd heeft de Europese Commissie aangegeven mogelijk te willen werken aan een Europese assurance standaard. Op het moment dat de ontwikkeling van een dergelijke standaard daadwerkelijk wordt gestart, zou de Standaard kunnen dienen als een goede basis.

Ook identificeren wij dat onder de EU taxonomie voor duurzame activiteiten gerapporteerd moet worden hoeveel van bepaalde financiële benchmark gegevens toe te rekenen zijn aan duurzame activiteiten. De huidige standaard gaat niet specifiek in op de vraag hoe de kwalificatie van aan duurzame gerelateerde activiteiten getoetst moet worden.

Hoogachtend,
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A.J. Brouwer RA
Partner | National Office