



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
T.a.v. het bestuur
(digitaal verzonden)

14 november 2023

Referentie: REG/vv/hr/02112023

Betreft: Reactie op consultatie NBA Wijzigingen in Standaard 3810N als gevolg van de gewijzigde Standaard 600

Geacht bestuur,

Wij stellen het op prijs te kunnen reageren op uw consultatiedocument over de Wijzigingen in Standaard 3810N als gevolg van de gewijzigde Standaard 600. Hierna bespreken wij onze belangrijkste opmerkingen en vervolgens gaan we in op de door u gestelde consultatievragen.

Informatie gegenereerd buiten de organisatorische grenzen van de entiteit

Een kenmerk van de controle van duurzaamheidsinformatie is dat soms gebruik gemaakt moet worden van informatie die wordt gegenereerd buiten de organisatorische grenzen van de gecontroleerde entiteit, bijvoorbeeld informatie uit de keten. Er bestaan inherent uitdagingen aan het verkrijgen van toegang tot informatie van buiten de organisatorische grenzen van de entiteit. Deze uitdagingen kunnen van invloed zijn op het vermogen van het management van een entiteit om nauwkeurig en volledig te rapporteren. Voor de accountant bestaat de uitdaging uit het verkrijgen van relevante en betrouwbare assurance-informatie indien van informatie buiten de organisatorische grenzen van de gecontroleerde entiteit gebruik wordt gemaakt.

Bestaande audit-/assuranceconcepten die verband houden met het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over geconsolideerde of geaggregeerde informatie zijn naar onze mening niet volledig toepasbaar op duurzaamheidscontrole-opdrachten en zullen mogelijk moeten worden aangepast. Een belangrijke vraag die volgens ons moet worden beantwoord is: wat is een passende controle-inspanning voor verschillende vormen van informatie die afkomstig is van buiten de organisatorische grenzen van de entiteit?

Wij zijn dan ook van mening dat dit een gebied is waaraan de NBA verdere aandacht moet besteden. Ook de IAASB houdt zich hiermee bezig in het kader van de implementatie van ISSA 5000. Het ligt voor de hand om hier input op te halen bij de IAASB en de wijze waarop dit wordt geïmplementeerd in ISSA 5000 over te nemen in Standaard 3810N.

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.

Guidance hoe om te gaan met fraude

Wij doen de suggestie om in de ‘application material’ meer duiding op te nemen ten aanzien van fraude in duurzaamheidsverslaggeving. Het risico op fraude doet zich immers vooral voor ten aanzien van verslaggeving. In aanvulling op de bepalingen in art. 47 kan een bedrijf of organisatie beweringen doen die op zich juist zijn, maar geen gebalanceerd beeld geven van de prestaties en toekomst op het gebied van duurzaamheid. Hoe hier mee om te gaan is naar onze mening cruciaal voor accountants die zich bezighouden met de controle van duurzaamheidsverslaggeving.

Objectiviteit van een interne deskundige

In art. 83 stelt de NBA voor de woorden ‘een andere accountant’ te verwijderen. In hetzelfde artikel wordt vereist dat de accountant, indien gebruik gemaakt wordt van de werkzaamheden van een deskundige, de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige zouden moeten worden geëvalueerd. In Standaard 220 zijn interne deskundigen echter onder de reikwijdte van de definitie van een controleteam komen te vallen. Is het niet aan te bevelen om interne deskundigen ook bij de controle van duurzaamheidsverslaggeving onder de reikwijdte van het concept ‘team’ te laten vallen? In dat geval zullen kwaliteitsmanagementsprincipes ook relevant zijn voor interne deskundigen en lijkt het niet meer noodzakelijk om afzonderlijk de objectiviteit van interne deskundige te evalueren. Daarnaast geven wij in overweging de bepaling uit Standaard 620A29: ‘*Als de door de accountant ingeschakelde deskundige een lid is van het opdrachtteam, vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de controledocumentatie.*’ over te nemen in Standaard 3810N.

Consultatievragen:

De wijzigingen in Standaard 3810N in de voorliggende consultatie zijn het gevolg van de gewijzigde Standaard 600, welke al een uitgebreid consultatieproces heeft doorlopen. Onze overige opmerkingen zien daarom met name toe op tekstuele opmerkingen en gehanteerde definities.

1. Heeft u opmerkingen bij de vertaling van de wijzigingen?

Het betreft een standaard voor de Nederlandse praktijk. Om die reden is vertaling volgens ons niet aan de orde en hebben wij hier geen opmerkingen bij.

2. Heeft u specifieke opmerkingen bij de aanpassing van paragraaf 42B?

Wij kunnen ons vinden in de aanvulling die gedaan is paragraaf 42B.

3. Heeft u opmerkingen bij de overwegingen rondom de verwerking van paragrafen uit Standaard 600 in Standaard 3810N?

Wij hebben nog enkele observaties en opmerkingen bij de voorgestelde wijzigingen ten aanzien van de verwerking van paragrafen uit Standaard 600 in Standaard 3810N. Deze hebben wij hierna opgenomen. Wij merken op dat er wat slordigheden zitten in de voorgestelde teksten. Wij adviseren de NBA de wijzigingen nog een keer kritisch door te nemen op consistentie en juistheid. Wij hebben de volgende opmerkingen:

- De nummering bij artikel 13 onderdeel h zou anders aangegeven moeten worden door bijvoorbeeld (i), (ii), (iii) in plaats van a. b. c. omdat deze al gebruikt wordt in de huidige nummering.
- Artikel 13 onderdeel h subonderdeel c gebruikt de terminologie conclusie (beperkte mate van zekerheid) en oordeel (redelijke mate van zekerheid) door elkaar heen, wat verwarrend is.
- Artikel 13 onderdeel i geeft de definitie van ‘groepsassurance’. ‘Groepsassuranceopdracht’ zou hier beter passen, omdat deze definitie nu niet staat omschreven, maar wel wordt benoemd bij onderdeel l. Deze definitie zou dan tevens consistent door de rest van de standaard heen gebruikt moeten worden (zoals bijv. in artikel 68).
- De titel bij artikel 69 spreekt over ‘assurance-aanpak’ bij een groep. Dit zou beter omschreven kunnen worden als ‘Het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht over duurzaamheidsverslaggeving van een groep’. Deze term wordt ook in artikel 71 gebruikt: “De groepsaccountant dient een algehele assuranceaanpak op groepsniveau en een assuranceprogramma op groepsniveau vast te stellen, en deze te herzien indien nodig.” Voorstel is om aan te sluiten bij Standaard 3000, waarbij het gaat over het plannen en uitvoeren van de opdracht, dus “De groepsaccountant dient een algehele opdrachtaanpak en opdrachtprogramma op groepsniveau vast te stellen, en deze te herzien indien nodig.”
- Artikel 71 zou twee separate nummeringen moeten hebben. Het tweede deel van artikel 71 lijkt nu voornamelijk toe te zien op opdrachten met redelijke mate van zekerheid, doordat er wordt gesproken over “inschatting van risico’s op afwijking materieel belang” en ‘oordeelsvorming’.
- Artikel 71 laatste zin bevat nog de term ‘groepscontrole’, dit zou moeten zijn ‘groepsassurance’ of ‘groepsassuranceopdracht’.
- In artikel 72 ontbreekt de referentie naar de desbetreffende paragraaf.
- Artikel 76 bevat een typo ‘assurancewerkzaamheden’, dit moet zijn ‘assurancewerkzaamheden’. Tevens is dit artikel dubbel met artikel 80.
- Artikel 79 eerste aandachtsstreepje. Hier staat: “de vraag of de groepsaccountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel zonder de accountant van het groepsonderdeel te betrekken indien de accountant van het groepsonderdeel de relevante ethische voorschriften niet naleeft die van toepassing zijn op de opdracht van de groepsassuranceopdracht, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften”. Voor ons is het niet duidelijk wat hier bedoeld wordt. Wij doen de suggestie deze tekst te herschrijven. Daarnaast staat in de laatste zin: “opdracht voor de groepsassuranceopdracht”. Wij denken dat de woorden ‘opdracht voor de’ hier weggelaten kunnen worden.
- In artikel 80 ontbreekt de referentie naar de desbetreffende paragraaf.
- Artikel 81 bevat dubbele teksten, waaronder de tekst bij het eerste aandachtsstreepje en de tekst bij punt b onder het derde aandachtsstreepje.
- Artikel 82 mist een sluitend haakje ‘)’.



- In art. 83 stelt de NBA voor de woorden ‘een andere accountant’ te verwijderen. De woorden ‘een andere accountant’ komen tweemaal voor in deze paragraaf. Ook de tweede keer zouden deze woorden verwijderd moeten worden.
- In de NBA Werkgroep ESG Assurance is gesproken om een passage in het consensusdocument op te nemen ter verduidelijking rondom de toepassing van Standaard 3410 (“Over het algemeen wordt Standaard 3410 enkel gebruikt voor emissieverslagen en niet voor Assurance bij een regulier jaarverslag.”). Wij adviseren te overwegen dit ook in de standaard als wijziging mee te nemen nu er momentum voor een wijziging is.

4. Heeft u opmerkingen bij de beoogde ingangsdatum van de gewijzigde standaarden?

Nee, wij voorzien geen problemen bij de beoogde ingangsdatum van de gewijzigde standaard mits deze uiterlijk op 31 december 2023 wordt geïmplementeerd. Daarnaast vragen wij aandacht voor de implementatie van ISSA 5000 en de relatie van die standaard met Standaard 3810N voor ondernemingen die gaan rapporteren over duurzaamheid onder de CSRD. Onder welke standaard verwacht de NBA dat accountants en/of assurance practitioners de CSRD-assurancewerkzaamheden gaan uitvoeren en hoe en wanneer gaat dit worden geïmplementeerd?

Uiteraard zijn we bereid een en ander desgewenst nader (mondeling) toe te lichten.

Hoogachtend,
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A.C.M. van der Linden RA
Partner | Chief Auditor | National Office