

VERBREDING VAN DE ASSURANCEFUNCTIE
deelrapportage 3

AUGUSTUS 2019

Inhoudsopgave

1	Inleiding	2
2	Analyse van de reikwijdte van de assurance NFI	2
2.1	Verordening op de beroepsprofielen en HRA 2019	2
2.2	Integrated reporting en sustainability.....	3
3	Het onderwerp assurance NFI in de eindtermen	5
3.1	Specifieke verwijzing naar NFI in de eindtermen.....	5
3.2	Beoordeling inbedding in de eindtermen vanuit een breder perspectief.....	6
4	Samenvatting.....	7
	BIJLAGE 1 Literatuurreferenties	8

1 Inleiding

In de 2018 strategiesessie van CEA zijn een aantal aandachtspunten naar voren gekomen om te monitoren in het kader van ontwikkelingen met mogelijke impact op het curriculum. Eén van deze punten betreft de 'maatschappelijke behoefte aan de verbreding van de assurancefunctie'.

De doelstelling van deze deelrapportage is om globaal inzicht te geven in de actuele ontwikkelingen met betrekking tot het onderwerp 'assurance niet-financiële informatie (NFI)' en vervolgens te reflecteren op hoe CEA dit onderwerp heeft verwerkt in haar eindtermen.

De opzet van deze deelrapportage is als volgt:

- Analyse van de reikwijdte van de assurance NFI (paragraaf 2)
 - Verordening op de beroepsprofielen en HRA 2019.
 - Integrated reporting en sustainability.
- Het onderwerp 'assurance NFI' in de eindtermen (paragraaf 3)
 - Specifieke verwijzing naar NFI in de eindtermen.
 - Beoordeling inbedding in de eindtermen vanuit een breder perspectief.
- Samenvatting (paragraaf 4)

2 Analyse van de reikwijdte van de assurance NFI

2.1 Verordening op de beroepsprofielen en HRA 2019

In de Verordening op de beroepsprofielen zijn de volgende kenmerkende werkzaamheden van accountants beschreven (artikel 3 lid 2. en 3.):

2. De kenmerkende werkzaamheden van accountants omvatten:
 - a. het verschaffen van zekerheid over financiële en niet-financiële bedrijfseconomische informatie;
 - b. het controleren, beoordelen en opstellen van financiële en niet-financiële bedrijfseconomische informatie;
 - c. het verrichten van specifieke onderzoeken; en
 - d. het verlenen van adviesdiensten op het terrein van accountancy.
3. De in het vorige lid bedoelde informatie betreft met name, maar is niet beperkt tot, financiële en niet-financiële bedrijfseconomische informatie.

In deze werkzaamheden worden dus drie soorten informatie onderkend: financiële informatie, niet-financiële bedrijfseconomische informatie, overige informatie (art. 3.3). Deze deelrapportage richt zich op assurance-opdrachten met betrekking tot de laatste twee informatiesoorten.

In de toelichting op de verordening wordt nader ingegaan op niet-financiële informatie: "De kern van het accountantsberoep is het waarborgen van de kwaliteit van informatie over alle typen ondernemingen, organisaties en instellingen. Het gaat hierbij veelal om financiële informatie, maar in toenemende mate betreft het ook niet-financiële (bestuurlijke of beleidsgerichte) informatie." Dit heeft zowel betrekking op de controle van niet-financiële informatie in het kader van de jaarrekeningcontrole als op assurance-opdrachten voor niet-financiële informatie.

Niet-financiële informatie komt in de jaarrekening voornamelijk voor in het bestuursverslag. De HRA standaard 720 'De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie' geeft richtlijnen met betrekking tot de controle van deze informatie. De doelstelling is gericht op het toetsen of de verstrekte niet-financiële informatie in het jaarverslag consistent is met de financiële overzichten.

Daarnaast bevat de HRA drie standaarden waarin richtlijnen worden gegeven voor assurance-opdrachten van niet-financiële informatie:

- 3000A assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (attest-opdrachten)/3000D assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (directe-opdrachten);

- 3410 assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen;

- 3810N assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen

Standaard 3000 (3000A en 3000D) is gesplitst naar de twee type assurance-opdrachten die in artikel 2 als volgt zijn geformuleerd:

- attest-opdracht: waarbij een andere partij dan de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria;
- directe-opdracht: waarbij de accountant het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzicht van de criteria.

In NVCOS 3410 is specifiek benoemd dat deze standaard uitsluitend betrekking heeft op de attest-opdracht. Alle drie hierboven genoemde standaarden hebben zowel betrekking op controle-opdrachten (redelijke mate van zekerheid) als op beoordelingsopdrachten (beperkte mate van zekerheid).

Gezien de brede informatie die onder de standaarden vallen (met name standaard 3000 en 3810N) zijn de voorschriften vrij generiek van aard.

Tenslotte kunnen rapporten betreffende interne beheersmaatregelen ook beschouwd worden als niet-financiële informatie. Standaard 3402 'assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie' verstrekt hiertoe richtlijnen ter controle. In deze standaard wordt specifiek vermeld dat het hier gaat om attest-opdrachten met een redelijke mate van zekerheid. Deze activiteiten hebben echter een andere dynamiek dan de assurance bij niet-financiële overzichten zoals emissieverslagen en maatschappelijke verslagen, daarom valt dit buiten het kader van deze notitie.

Conclusie: in het beroepsprofiel wordt verwezen naar een toenemende mate van niet-financiële informatie. In de controlestandaarden worden wel kaders gegeven met betrekking tot assurance-opdrachten voor niet-financiële informatie, maar is de specifieke guidance beperkt.

2.2 Integrated reporting en sustainability

Er lijkt een toenemende aandacht te zijn voor niet-financiële informatie. De NBA heeft daarom in 2016 de werkgroep ESG Assurance opgericht. Deze werkgroep houdt zich bezig met vraagstukken op het gebied van assurance bij niet-financiële informatie, zoals MVO-verslagen, GRI-rapportages, Integrated Reporting. Daarnaast is de NBA ook gestart met het project 'de Groene Brigade'. Deze heeft als doelstelling:

"Accountants dragen bij aan relevantie en betrouwbaarheid van sturings- en verantwoordingsinformatie die nodig is voor verduurzaming van organisaties"

Ook internationaal is er aandacht voor (assurance van) niet-financiële informatie. Accountancy Europe heeft in 2018 een rapport uitgebracht: 'Responding to assurance needs on non-financial information'. Dit rapport is gebaseerd op een discussion paper en expert feedback. Het laat o.a. de volgende aandachtspunten zien:

- rapportage over NFI is nog in een prematuur stadium;
- de onderliggende processen voor het opleveren van de NFI zijn nog niet robuust. Bij gebruik van generieke frameworks (bijvoorbeeld GRI) is de informatie vanuit de bron ook niet altijd goed terug te leiden naar de gehanteerde definities;
- de criteria zijn niet altijd expliciet gedefinieerd;
- de scope van het onderzoeksobject is soms nog beperkt tot een deel van de NFI, met het gevaar van 'cherry picking';

- het vaststellen van de materialiteit en een 'material misstatement' is moeilijk, mede omdat de gebruikers-doelgroep niet altijd goed gedefinieerd is;
- de diepgang van de controle vereist professional judgment; hierbij zijn verschillen gesignaleerd in de praktijk. Ook is de scheidslijn tussen controle met 'redelijke mate van zekerheid' en 'beperkte mate van zekerheid' niet altijd duidelijk.

De bovenstaande bevindingen duiden erop dat het onderwerp nog erg in ontwikkeling is en dat het nog ontbreekt aan generieke criteria waarop getoetst kan worden.

In 2018 hebben acht standard-setters¹ een gezamenlijk rapport uitgegeven: "The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting". Hierin zijn 17 topdoelstellingen gedefinieerd en is voor elke organisatie aangegeven in hoeverre hun 'framework' deze doelstellingen adresseert. Dit kan gezien worden als een stap richting generieke maatschappelijk geaccepteerde criteria.

Daarnaast heeft de IAASB in februari 2019 een consultation paper gepubliceerd: "Extended External Reporting (EER) Assurance". Hierin is nadere guidance opgenomen met betrekking tot het evalueren van criteria, bepalen van materialiteit en 'material misstatements' en met betrekking tot het beoordelen van het systeem van interne controle. Deze guidance is echter nog steeds generiek (cf. COS standaard 3000). Dit betekent dat in de huidige NFI-rapportagecontext een groot beroep gedaan wordt op het professional judgment van de accountant. In een gezamenlijke effort van opdrachtgever, accountant en maatschappij zal zo in de loop van de tijd een generiek referentiekader ontwikkeld worden voor NFI Assurance.

De AFM heeft in haar rapport 'Toezicht in transitie AFM agenda 2019' de speerpunten aangegeven die zij vastgesteld heeft op basis van de geïdentificeerde trends. Eén van die speerpunten is: aandacht voor duurzaamheid in de financiële sector:

Aandacht voor duurzaamheid in de financiële sector

De financiële sector speelt een belangrijke rol bij de realisatie van internationale duurzaamheidsdoelstellingen, omdat de sector duurzame financiering kan faciliteren en versnellen. De aandacht voor duurzaamheid in de financiële sector leidt tot een groeiend aanbod van financiële producten en diensten met een duurzaam karakter. Het is van belang dat er transparantie is over duurzaamheidsrisico's, zodat beleggers hun beslissingen op de juiste informatie baseren.

Belangrijkste activiteiten in 2019:

- + De AFM doet onderzoek bij een aantal beursgenoteerde ondernemingen naar de toepassing van geïntegreerde verslaggeving.
- + We doen onderzoek naar de informatieverstrekking over duurzame beleggingsproducten en treden als nodig handhavend op wanneer de informatie niet correct, onduidelijk of misleidend is.
- + De AFM verkent de snel groeiende markt voor duurzame obligaties en inventariseert de risico's die met de marktontwikkelingen gepaard gaan.

De uitkomsten van het - voor 2019 geplande - onderzoek van de AFM naar toepassing van geïntegreerde verslaggeving kan mede input vormen voor het verder vorm geven van Assurance-activiteiten inzake NFI.

Tenslotte dient nog vermeld te worden dat vanuit de RA-opleidingen zelf ook de wens naar voren komt om meer aandacht te geven aan NFI-rapportage. Vanuit de Permanente

¹ Voetnoot blz. 3 van het rapport: "The participants of the Dialogue are CDP, Climate Disclosure Standards Board, Global Reporting Initiative, International Accounting Standards Board, International Integrated Reporting Council, Internal Standards Organization, Sustainability Accounting Standards Board. The US-based Financial Accounting Standards Board participates as an observer to the Corporate Reporting Dialogue."

Werkgroep Accountancy (PWA) is een initiatief gekomen tot het maken van een notitie over NFI in de eindtermen (deze is nog niet vastgesteld).

Conclusie: de aandacht voor NFI-rapportage en Assurance daarover neemt toe. De NFI-rapportage praktijk van ondernemingen is echter nog in een prematuur stadium waardoor specifieke standaarden en routines nog moeten verder vorm moeten krijgen. Deze context doet een beroep op het eigen professional judgment van de accountant: die moet hierdoor meer zelf grenzen moet bepalen (in plaats van terug te kunnen vallen op specifieke standaard criteria/richtlijnen).

3 Het onderwerp assurance NFI in de eindtermen

3.1 Specifieke verwijzing naar NFI in de eindtermen

Het onderwerp NFI is ingebed in het kernvak Financial Accounting (FA). In de toelichting bij dit vak in de eindtermen staat vermeld: "De eindtermen zijn vooral gericht op de externe financiële informatieverschaffing en daarnaast op de informatieverschaffing in het bestuursverslag en/of het geïntegreerde verslag, onder andere door middel van niet-financiële prestatie maatstaven."

De eindtermen binnen het vak FA met een verwijzing naar NFI zijn de volgende:
De beginnend beroepsuitoefenaar is in staat:

- FA-18 - het bestuursverslag, waaronder niet-financiële informatie, te beoordelen op juistheid en toereikendheid met inachtneming van wet- en regelgeving en in het licht van de informatiebehoeften van stakeholders. (CBoK C, praktijk ASS C)²
- FA-19 - een overzicht te geven van de relevante normen voor geïntegreerde verslaggeving van organisaties en het daarvoor geldende raamwerk. (CBoK A, theorie ASS B)

FA-18 verwijst met name naar NFI in de context van de jaarrekening. FA -19 verwijst specifiek naar geïntegreerde verslaggeving en niet naar NFI in een bredere context.

In het vak Internal Control & Accounting Information Systems (ICAIS) wordt weliswaar niet specifiek naar NFI verwezen, maar wordt wel verwezen naar de (generieke) bestuurlijke informatieverzorging:

- ICAIS4 - te beoordelen in welke mate de bestuurlijke informatieverzorging en de administratieve processen van een organisatie voorzien in betrouwbare en relevante informatie voor:
 - het besturen en beheersen van de organisatie waaronder het uitoefenen van bewaringscontrole;
 - het afleggen van verantwoording;
 - het vaststellen dat voldaan is aan de voor de organisatie geldende wet- en regelgeving (compliance).

Daarnaast komt bij twee andere vakken een verwijzing voor naar niet-financiële informatie. Het vak *Management, Accounting en Control* en *Strategie, Leiderschap & Organisatie*. De gerelateerde eindtermen zijn:

De beginnend beroepsuitoefenaar is in staat:

- MAC-2 - financiële en niet-financiële accountingmaatstaven (waaronder kritieke succesfactoren en strategische variabelen) te ontwikkelen om besluitvorming te ondersteunen en het effect van beslissingen te meten. (CBoK B, praktijk MKB B)
- SLO-1a - op basis van relevante concepten, modellen en door de organisatie geformuleerde missie, visie en waarden de ondernemingsstrategie te becommentariëren respectievelijk te beoordelen op realiteitswaarde rekening houdend met zaken als marktomstandigheden, maatschappelijke verantwoordelijkheid, duurzaamheid, de potentie van de onderneming en de

² Dit is een wettelijke verplicht element in de controle.

persoonlijkheidskenmerken van de bestuurder en hierover aan bestuur en toezichthoudend orgaan te rapporteren. (CBoK B, MKB C)
 MAC-2 heeft betrekking op het ontwikkelen van accountingmaatstaven voor ondersteuning besluitvorming en niet op assurance van deze informatie. SLO-1a benadrukt het strategieaspect en minder het rapportageaspect.

De specifieke verwijzing in de eindtermen naar assurance van niet-financiële informatie is derhalve beperkt. Gezien de huidige context, waarbij de NFI-rapportage zich nog in een beginstadium bevindt, moet wellicht ook meer gezocht worden in het toepassen van de generieke kennis inzake aanpak van controle opdrachten.

3.2 Beoordeling inbedding in de eindtermen vanuit een breder perspectief

In de considerans bij de eindtermen wordt bij de oriëntatie Assurance vermeld:

"De accountantsopleiding gericht op de oriëntatie 'Assurance' leidt op voor de assurance-functie in de ruimste zin van het woord, waaronder ook de wettelijke controle van jaarrekeningen (ex art. 2:393 BW) wordt begrepen. Dit betekent dat in de opleiding veel aandacht moet worden besteed aan verschillende soorten assurance-werkzaamheden die accountants kunnen verrichten. Daarnaast is kennis en begrip van het verrichten van aan assurance verwante en overige opdrachten van belang."

Voorts wordt in de considerans aangegeven dat het accent in het theoriedeel ligt op het kunnen uitvoeren van (wettelijke) controleopdrachten van financiële verantwoordingen. Deze kennis is namelijk ook een belangrijke basis voor het uitvoeren van andere assurance-opdrachten. De eindtermen van het praktijkdeel van de opleiding omvatten het brede terrein van assurance met een nadruk op de jaarrekeningcontrole.

De doelstelling van het vak Audit & Assurance wordt als volgt toegelicht in de eindtermen:

"De eindtermen voor dit vak, dat de gemeenschappelijke kern vormt van het accountantsberoep, betreffen zowel de grondslagen voor de beroepsuitoefening als de invulling van te verrichten werkzaamheden. De grondslagen zijn van belang voor alle oriëntaties terwijl de te verrichten werkzaamheden zijn verdeeld naar de controle van de jaarrekening, overige assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige (incl. advies)opdrachten, die leiden tot concrete beroepsproducten. Deze verdeling naar soorten werkzaamheden sluit aan bij de structuur van de regelgeving voor de accountant, zoals opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy van de NBA."

Eindterm A&A 12 verwijst specifiek naar de assurance-opdrachten, niet een zijnde jaarrekeningcontrole:

A&A- 12.1	voor een assurance-opdracht , niet zijnde een jaarrekeningcontrole, de van toepassing zijnde beroepsreglementering m.b.t. het proces van cliënt-/opdracht(her)aanvaarding toe te passen.
A&A- 12.2	voor een assurance-opdracht , niet zijnde een jaarrekeningcontrole, in overeenstemming met de van toepassing zijnde beroepsreglementering de relevante kennis van de huishouding en zijn omgeving respectievelijk de kenmerken van het object van onderzoek te verzamelen om vervolgens de relevante risico's op afwijkingen van materieel belang te beschrijven en in te schatten.
A&A- 12.3	voor een assurance-opdracht , niet zijnde een jaarrekeningcontrole, in overeenstemming met de van toepassing zijnde beroepsreglementering, met gebruikmaking van alle beschikbare methoden en technieken (incl. data-analyse, procesmining en/of statistische hypothesetoetsen en schattingsmethoden) de opdracht op effectieve en efficiënte wijze te plannen en uit te voeren .
A&A- 12.4	voor een assurance-opdracht , niet zijnde een jaarrekeningcontrole, in overeenstemming met de van toepassing zijnde beroepsreglementering, de bevindingen te evalueren om te komen tot een oordeel of conclusie en deze te rapporteren aan de opdrachtgever.

Met deze eindtermen wordt het gehele controleproces gedekt. Voor al deze vier eindtermen wordt voor beide oriëntaties een C-niveau vereist, zowel theoretisch als praktisch.

In een omgeving waarbij veel verwacht wordt van het professional judgment van de accountant is het ook belangrijk dat de generieke competenties van de beginnend beroepsuitoefenaar ontwikkeld zijn. In het kader van dit onderwerp zijn met name de volgende kerncompetenties van belang:

- **Grenzen/beperkingen deskundigheid:** in het kader van het kunnen maken of er voldoende deskundigheid aanwezig is om de niet-financiële informatie (en de totstandkoming ervan) te beoordelen.
- **Onderzoeksvaardigheden:** in het kader van de afbakening van het onderzoeksobject, het identificeren van criteria, en het bepalen van de te verrichten werkzaamheden om te kunnen komen tot een oordeel.
- **Analytische vaardigheden:** in het kader van het beoordelen van de verkregen informatie in de context van de opdrachtgever en de gebruikers van de informatie.
- **Mondelinge en schriftelijke uitdrukkingsvaardigheden:** in het kader van het transparant communiceren en rapporteren over opdracht, de verrichte werkzaamheden en de bevindingen.

Conclusie: met bovengenoemde A&A eindtermen, in combinatie met de in 3.1 genoemde eindtermen FA (en eindtermen ICAIS/MAC/SLO) en de bovengenoemde generieke competenties heeft de beginnend beroepsuitoefenaar een basis voor de activiteit 'assurance niet-financiële informatie'.

4 Samenvatting

De assurance niet-financiële informatie is nog in een ontwikkelingsfase. Het onderwerp is nog niet zodanig 'doorontwikkeld' dat er specifieke richtlijnen uitgebracht zijn zoals die er wel zijn voor de financiële informatie. Bij het uitvoeren van deze assurance activiteit zal er in grote mate gebruik gemaakt moeten worden van het professional judgment van de accountant. Bij de opleiding zal vooralsnog gesteund moeten worden op de eindtermen A&A 12 in het kader van assurance, niet zijnde jaarrekening in combinatie met eindtermen FA 18/19 en (een aantal) generieke eindtermen.

Het onderwerp staat echter momenteel volop in de belangstelling; uit deze 'pioniersfase' zullen binnen kortere of langere tijd standaarden ontstaan. Het is dus wel van belang dat de student tijdens zijn/haar opleiding deze ontwikkeling volgt en actief hiermee aan de slag gaat. Hoe CEA dit in haar eindtermen kan/moet verwerken zal nader onderzocht worden. Hiertoe bestaan een aantal mogelijkheden:

- Wellicht geeft de – nog vast te stellen – notitie van de PWA hier nader handvaten voor.
- Nagegaan kan worden of er onderzoek (of data) beschikbaar is waaruit blijkt in hoeverre en met welke NFI assurance-opdrachten accountants in de praktijk momenteel geconfronteerd worden.

Als besloten wordt om aan dit onderwerp nader aandacht te geven in de opleiding, dan is het relevant om praktijkcases te verwerken in het curriculum. Dit is belangrijk vanwege de grote mate van professional judgment die (nog) nodig blijkt te zijn bij assurance NFI in de huidige context: het transparant maken en beargumenteren van de overwegingen is daarbij een belangrijk aandachtspunt.

BIJLAGE 1 Literatuurreferenties

- Extended External Reporting (EER) Assurance, IAASB, februari 2019
- Eindtermen Accountantsopleidingen 2016, Commissie Eindtermen Accountantsopleiding, maart 2019
- Handleiding Regelgeving Accountancy 2019, NBA, mei 2019
- Responding to assurance needs on non-financial information, Accountancy Europe, mei 2018
- The Sustainable Development Goals and the future of corporate reporting, Corporate Reporting Dialogue, 2018
- Toezicht in transitie AFM, agenda 2019, AFM, januari 2019
- Verordening op de Beroepsprofielen, NBA, juni 2015