De verwachtingskloof omtrent controlewerkzaamheden corporate governance



Juni 2012

**Naam :** Erwin Oosthoek

**Opleiding: :** Accountancy

**Student nummer: :** 1553985

**Groep: :** A4AV

**Docent begeleider: :** Jaap Verdoes

**Bedrijfsmentor: :** Michel Smit

**Hogeschool Utrecht**

# Voorwoord

Deze bachelor scriptie is geschreven naar aanleiding van de afronding van mijn HBO accountancy opleiding. Hierbij is de afstudeerscriptie een onderdeel van het afstuderen aan de Hogeschool Utrecht. Het andere onderdeel betrof het meedraaien in de praktijk. In totaal heb ik 20 weken stage gelopen bij Ernst en Young te Utrecht.

Gedurende de 10 weken dat ik heb meegedraaid met de eindejaarscontroles heb ik een hoop geleerd. Tevens heb ik deze periode als zeer prettig en leerzaam beschouwd. Ik heb op deze manier een duidelijk beeld kunnen vormen over de werkzaamheden van de accountant. Daarbij was deze meewerkstage een goede bevestiging voor mij geweest om zeker te zijn dat ik verder wil in de accountancy en met name richting de Audit kant.

Van Ernst en Young uit heb ik alle mogelijkheden gehad tot het schrijven van mijn scriptie. Hierbij heb ik voldoende tijd gekregen om mijn scriptie te schrijven. Hier ben ik Ernst en Young dan ook zeer dankbaar voor.

Verder wou ik deze mogelijkheid aangrijpen om mensen te bedanken voor hun hulp en adviezen. Zo wil ik met name mijn docent begeleider Jaap Verdoes en mijn bedrijfsmentor Michel Smit bedanken voor hun hulp en feedback. Verder wil ik ook de mensen bedanken die bereid waren tot het meewerken bij de interviews die ik heb afgenomen.

Erwin Oosthoek

# Samenvatting

Ten behoeve van dit scriptie onderzoek is de volgende probleemstelling geformuleerd:

*Zijn de uitgevoerde werkzaamheden van de accountant ten aanzien van corporate governance voldoende en sluit dit aan bij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?*

Voor het opstellen van de hoofdvraag is er uitgegaan van de werkzaamheden zoals beschreven staat in de praktijkhandreiking 1109 die is uitgegeven door de Nederlandse Beroepsorganisatie van accountants. De hierin beschreven werkzaamheden dienen als handvatten voor de accountants voor de controle op corporate governance.

**Corporate governance**

Bij het onderzoek naar corporate governance is direct duidelijk geworden dat corporate governance niet eenduidig is omschreven. Vanuit verschillende standpunten valt op te maken dat corporate governance staat voor deugdelijk bestuur. Hierbij staat deugdelijk bestuur voor het behartigen van de belangen van de belanghebbenden. Centraal hierin staan transparant handelen, integer zijn, verantwoording afleggen en toezicht. Daarnaast is het belangrijk dat er een evenwichtige invloed bestaat tussen het bestuur, de commissarissen en de aandeelhouders.

Per 1 januari 2009 werd de Corporate Governance Code Frijns ingevoerd voor Nederland. Deze code dient als een gedragscode voor maatschappelijk relevante ondernemingen. Daarnaast bestaat er de keuze voor ondernemingen om de code vrijwillig na te leven.

Middels practices en best practices, die gebaseerd zijn op een principle based aanpak, gaat de code in op de rol en verantwoordelijkheden van het bestuur, de Raad van Commissarissen, de aandeelhouder en de accountant (zowel de interne als externe).

**De praktijkhandreiking 1109**

De praktijkhandreiking 1109 is uitgebracht naar aanleiding van de gepubliceerde corporate governance code Frijns en de publicatie Besluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag (het Besluit).

Het Besluit maakt het verplicht voor ondernemingen om een verslag uit te brengen over de naleving van corporate governance over het afgelopen boekjaar.

Doordat het corporate governance verslag opgenomen dient te worden in het jaarverslag is NVCOS 720 van kracht. Tezamen met het Besluit dient de accountant een formele toets uit te voeren en een verenigbaarheidstoets. Opvallend hierbij is dat het voor de accountant niet mogelijk is om de informatie inzake corporate governance aan te sluiten op de gegevens die vermeld staan in de jaarrekening. Dit omdat er simpelweg geen informatie wordt opgenomen in de jaarrekening over corporate governance. In de praktijkhandreiking wordt hier dan ook een opmerking gemaakt om dit probleem op te vangen. De accountant dient de informatie die is opgenomen in het jaarverslag inzake corporate governance te controleren op tegenstrijdigheden met de informatie die hem bekend is geworden gedurende de jaarrekeningcontrole.

Ten aanzien van deze werkzaamheden kan de accountant zijn eigen invulling geven aan de controle. Hierdoor kan er een zogenaamde verwachtingskloof ontstaan tussen de verwachtingen van de maatschappij en de daadwerkelijk uitgevoerde controles door de accountant.

**Maatschappelijke verwachtingen**

Wat opvalt is dat de maatschappij nog geen eenduidige vorm heeft gegeven aan de verwachtingen die zij heeft van de accountant. Echter is wel duidelijk dat de vraag naar meer informatie steeds groter wordt. Zo wil men duidelijk meer informatie zien van de managementletter en informatie van de accountant over de risico’s die de onderneming loopt. Daarnaast is de maatschappij het erover eens en dat dat zij meer informatie van de accountant willen zien ten aanzien van de door hun verrichte werkzaamheden en reikwijdte van de jaarrekeningcontrole.

Vanuit de accountantsoptiek valt er op te merken dat de rapportage gericht is op de jaarrekening. Hierbij beoordeelt de accountant de verenigbaarheid van het jaarverslag op basis van zijn jaarrekeningcontrole. Alle factoren die van invloed zijn op de jaarrekening zullen worden gecontroleerd. Echter de factoren die geen invloed hebben op de jaarrekening zullen niet opgenomen worden in zijn controledossier.

Ten aanzien van de verwachtingen van de maatschappij om meer informatie naar buiten te brengen over de reikwijdte van de jaarrekeningcontrole en de managementletter is de accountant beperkt in zijn mogelijkheden. De belangrijkste beperkingen hierin zijn de geheimhoudingsplicht en wet- en regelgeving. De accountant is hierdoor beperkt in de informatie die hij naar buiten mag brengen en wat hij mag opnemen in de controleverklaring. Daarnaast kiest de accountant er ook voor om niet alle informatie naar buiten te brengen gezien de maatschappij niet dezelfde kennis van de onderneming heeft als de accountant en er met een ander oogpunt naar kijkt.

**Conclusie**

Een belangrijk punt is dat de accountant een maatschappelijke rol vervuld. Hierbij behoort de accountant het maatschappelijk belang te dienen. De belangen van de maatschappij beginnen echter te verschuiven. Hierbij wil men niet alleen zekerheid hebben over de jaarrekening, maar men wil men steeds vaker zekerheid hebben over het jaarverslag en de daarbij behorende informatie.

Om het mogelijk te maken om de maatschappij tegemoet te komen moet er verandering komen vanuit de wet- en regelgeving. Hierbij moet het mogelijk zijn voor de accountant om informatie op te nemen over zaken zoals risicomanagement en continuïteit. Ten aanzien van het risicomanagement zal de accountant een oordeel moeten geven over de opzet, werking en het bestaan. Hiervoor dient er wel een duidelijk normenkader te worden ingevoerd zodat de accountant zekerheid heeft over de controle op deze posten.

Verder zal de accountant in de controleverklaring uitingen moeten geven over de controle en de reikwijdte ervan. Belangrijk hierbij is dat zij zullen moeten ingaan op de hoofdpunten om te voorkomen dat de inzichtelijkheid van de controleverklaring teniet gaat.

Daarnaast dient het aanpassen van de controleverklaring te gebeuren op internationaal niveau. Hierdoor behoud men de internationale aansluiting met de controleverklaring en komt dit de inzichtelijkheid ten goede.

# Inhoudsopgave

[1 Inleiding 6](#_Toc327869443)

[2 Wat is corporate governance? 7](#_Toc327869444)

[2.1 De definitie van Corporate governance. 7](#_Toc327869445)

[2.2 Corporate governance code 8](#_Toc327869446)

[2.3 Rolverdeling binnen corporate governance 9](#_Toc327869447)

[2.3.1 Het Bestuur 9](#_Toc327869448)

[2.3.2 De Raad van Commissarissen 10](#_Toc327869449)

[2.3.3 De Algemene Vergadering van Aandeelhouders 10](#_Toc327869450)

[2.3.4 De auditfunctie 10](#_Toc327869451)

[3 Welke invulling geeft de praktijkhandreiking (1109) voor de controle van de accountant op corporate governance informatie? 11](#_Toc327869452)

[3.1 Praktijkhandreiking 1109 11](#_Toc327869453)

[3.2 De beroepsstandaarden en regelgeving. 11](#_Toc327869454)

[3.3 De te verrichten werkzaamheden van de accountant 13](#_Toc327869455)

[3.4 De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de uitkomst van de werkzaamheden. 15](#_Toc327869456)

[4 Welke visie heeft het maatschappelijk verkeer? 16](#_Toc327869457)

[4.1 Opinie VNO/NCW 16](#_Toc327869458)

[4.2 Opinie VEB 17](#_Toc327869459)

[4.3 Eumedion 18](#_Toc327869460)

[4.4 Opinies vanuit vakbladen 19](#_Toc327869461)

[4.4.1 Verandering in de controleverklaring 19](#_Toc327869462)

[4.4.2 Commissie De Wit 19](#_Toc327869463)

[4.4.3 Onderzoek BDO 20](#_Toc327869464)

[4.4.4 Controleverschillen 21](#_Toc327869465)

[5 Welke invulling geeft de accountant aan de werkzaamheden die voortkomen uit de praktijkhandreiking 1109? 22](#_Toc327869466)

[5.1 Opinie vanuit de NBA 22](#_Toc327869467)

[5.2 Vaktechniek Ernst en Young 23](#_Toc327869468)

[5.3 De accountant 24](#_Toc327869469)

[6 Welke verschillen zijn er tussen het maatschappelijk verkeer en de werkzaamheden van de accountant? 27](#_Toc327869470)

[7 Conclusie/Aanbeveling 28](#_Toc327869471)

[8 Bijlage 1: Bronnenlijst 29](#_Toc327869472)

# Inleiding

Een van de oorzaken van de financiële crisis die in 2008 is ontstaan is het onbehoorlijke bestuur door de ondernemingsleiding. Hierbij werden te grote risico’s genomen door het bestuur om zoveel mogelijk winst te maken. De gevolgen van de crisis zijn ons allen maar al te goed bekend.

Een van de vragen die ten aanzien van de crisis naar voren kwam: Hadden we deze crisis kunnen voorkomen?

Door deze vraag kwam het maatschappelijk verkeer bij de accountant terecht. De accountant is namelijk een van de weinige externe partijen die een kijkje in de keuken van de onderneming kan nemen. De maatschappij kwam hierbij tot vragen zoals wat doet de accountant inzake de controle op deugdelijk ondernemingsbestuur (oftewel corporate governance) en is dit voldoende?

Ten aanzien van de werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren voor corporate governance heeft de NBA de praktijkhandreiking 1109 uitgegeven. Deze praktijkhandreiking vormt een richtlijn voor de accountant die zij als handvatten kan gebruik voor het opzetten van zijn controle.

In deze praktijkhandreiking staan een aantal werkzaamheden beschreven die voor een deel eenduidig zijn en voor een deel niet volledig zijn afgebakend. Hiervoor heeft de accountant zijn eigen mogelijkheid tot het invullen van deze werkzaamheden met betrekking tot zijn controle.

Hierdoor ontstaat de hoofdvraag van deze scriptie:

*Zijn de uitgevoerde werkzaamheden van de accountant ten aanzien van corporate governance voldoende en sluit dit aan bij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?*

Om deze hoofdvraag te beantwoorden zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

1. Wat is corporate governance?
2. Welke invulling geeft de praktijkhandreiking 1109 aan de corporate governance?
3. Welke visie heeft het maatschappelijk verkeer?
4. Welke invulling geeft de accountant aan de werkzaamheden die voortkomen uit de praktijkhandleiding 1109?
5. Welke verschillen zijn er tussen het maatschappelijk verkeer en de invulling van de accountant?

De deelvragen vormen tevens de hoofdstukindeling van dit onderzoek. Hierbij zal het onderzoek plaatsvinden aan de hand van desk research en middels interviews. De eerste twee deelvragen zullen hierbij ingevuld worden middels desk research. Hierbij zijn de verwachtingen van de maatschappij opgesteld aan de hand van interviews en gepubliceerde stukken. De werkzaamheden van de accountant zijn ook ingevuld middels interviews.

Het uiteindelijke doel van dit onderzoek is om inzicht te krijgen in de verwachtingskloof tussen de maatschappij en de werkzaamheden van de accountant. Tevens zullen er een aantal mogelijkheden worden bekeken om deze verwachtingskloof te verkleinen.

# Wat is corporate governance?

In dit hoofdstuk zal ik ingaan op het theoretische kader omtrent de corporate governance die van belang is voor het onderzoek. Als eerste zal ik de definitie van corporate governance geven. Vervolgens zal ik stil staan bij de corporate governance code. Als laatste zal ik de rol van de accountant bespreken.

## De definitie van Corporate governance.

Enig onderzoek naar de definitie van corporate governance heeft duidelijk gemaakt dat er geen eenduidige definitie is voor corporate governance. Zo hanteert iedereen weer een eigen definitie of omschrijving.

Zo is de algemene omschrijving die wordt aangehouden door het NBA als volgt:

*“Corporate governance gaat over deugdelijk ondernemingsbestuur en richt zich op de checks and balances binnen ondernemingen. In het algemeen kan worden gesteld dat corporate governance bestaat uit besturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden.* *Er bestaan zeer veel definities van corporate governance. In het algemeen kan worden gesteld dat corporate governance bestaat uit besturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden. In deze vier onderdelen speelt de (externe) accountant een belangrijke rol”[[1]](#footnote-1)*

De checks staan hier voor efficiënt toezicht op het bestuur, terwijl de balances betrekking hebben op een evenwichtige verdeling tussen, de commissarissen, het bestuur en de externe toezichthouders.

Commissie Peters gaf in 1997 de volgende omschrijving voor corporate governance:

*“Corporate governance is het stelsel van omgangsvormen voor bij de vennootschap en haar onderneming direct belanghebbenden (met name bestuurders, commissarissen en kapitaalverschaffers) inhoudend een aantal regels voor goed bestuur en goed toezicht en regels voor een verdeling van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden die een evenwichtige invloed bewerkstelligen van bij de vennootschap en haar betrokkenen. Uitgangspunt daarbij is dat bestuurders en commissarissen over hun taakuitoefening (ook publiekelijk) verantwoording afleggen.“ [[2]](#footnote-2)*

De commissie Cadbury (de Engelse commissie Peters) heeft de volgende opvattingen:

*“The country’s economy depends on the drive and efficiency of its companies. Thus the effectiveness with their boards discharge their responsibilities determines Britain’s competetive posistion. They must be free to drive their companies forward, but excercise that freedom within a framework of effective accountability. This is the essence of good corporate governance.”2*

*De corporate governance commissie Frijns vermeldt het volgende over corporate governance*

*“Het bestuur en de Raad van Commissarissen behoren met de belangen van de verschillende belanghebbenden rekening te houden, inclusief de voor de onderneming relevante maatschappelijke aspecten van ondernemen. Vertrouwen van de belanghebbenden dat hun belangen worden behartigd, is een voorwaarde voor hen om binnen en met de vennootschap samen te werken. Goed ondernemerschap, waaronder inbegrepen integer en transparant handelen door het bestuur, alsmede goed toezicht hierop, waaronder inbegrepen het afleggen van verantwoording over het uitgeoefende*

*toezicht, zijn essentiële voorwaarden voor het stellen van vertrouwen in het bestuur en het toezicht door de belanghebbende.”2*

Vanuit de verschillende standpunten valt op te maken dat corporate governance staat voor goed bestuur. Hierbij is men van mening dat goed bestuur zal moeten leiden tot het behartigen van de belangen van alle belanghebbenden. Voor het goed ondernemen dient het bestuur transparant en integer te handelen. Voor transparantie dient het bestuur verantwoording af te leggen naar de belanghebbenden over het gevoerde beleid en de gemaakte keuzes.

Bij corporate governance hoort ook toezicht. Toezicht dat controle uitoefent op het bestuur van de vennootschap en hier verantwoording over aflegt. De vennootschap dient hierbij dusdanig ingericht te zijn dat er een evenwichtige invloed bestaat tussen het bestuur, de commissarissen en de aandeelhouders.

## Corporate governance code

De commissie Frijns heeft in de code de volgende omschrijving gegeven over het doel van een onderneming:

*“De code gaat uit van het in Nederland gehanteerde uitgangspunt dat de vennootschap een lange termijn samenwerkingsverband is van diverse bij de vennootschap betrokken partijen. De belanghebbenden zijn de groepen en individuen, die direct of indirect het bereiken van de doelstellingen van de vennootschap beïnvloeden of erdoor beïnvloed worden: werknemers, aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers, toeleveranciers, afnemers, maar ook de overheid en maatschappelijke groeperingen. Het bestuur en de Raad van Commissarissen hebben een integrale verantwoordelijkheid voor de afweging van deze belangen, doorgaans gericht op de continuïteit van de onderneming. Daarbij streeft de vennootschap naar het creëren van aandeelhouderswaarde op lange termijn. Het bestuur en de Raad van Commissarissen behoren met de belangen van de verschillende belanghebbende rekening te houden.* “[[3]](#footnote-3)

Uit deze omschrijving kan worden opgemaakt dat er vele belanghebbenden zijn die afhankelijk zijn van het presteren van een vennootschap. Het zijn dus niet alleen de aandeelhouders die een belang hebben in het goed presteren van een onderneming, echter zijn het ook de werknemers die afhankelijk zijn van de prestaties van de onderneming. Daarnaast hebben afnemers en leveranciers ook baat bij een gezonde vennootschap die goed wordt aangestuurd.

Vennootschappen hebben door het grote aantal belanghebbenden een maatschappelijk rol en leveren met de uitoefening van hun bedrijfsactiviteiten een belangrijke bijdrage aan het maatschappelijke proces.

Gezien het maatschappelijke belang die vennootschappen hebben is er een gedragscode ontwikkeld voor deze vennootschappen. Deze code staat bekend als de Nederlandse corporate governance code.

Het doel van de corporate governance code is om een zekere normstelling te creëren voor deugdelijk bestuur.

In 2004 werd de corporate governance code van de commissie Tabaksblad ingevoerd. Bij de invoering werd meteen duidelijk gemaakt dat indien ondernemingen de code naleven zij jaarlijks verslag uit dienen te brengen over de naleving van de code.

Per 1 januari 2009 werd er een nieuwe corporate governance code ingevoerd. Hierbij is de code van de commissie Frijns de opvolger van de code Tabaksblad.

De code Frijns is hierbij ingegaan op ontwikkelingen in binnen- en buitenland sinds de invoering corporate governance code uit 2004. De ontwikkelingen hadden betrekking op de aanhoudende discussie over de beloning van het bestuur, de rol van de aandeelhouders en de rol van de Raad van Commissarissen.

Daarnaast bestond er ook de nodige kritiek over de code Tabaksblad die te veel gericht was op een afvink mentaliteit. De code Frijns is hierop ingegaan door meer gebruik te maken van een principle based aanpak. De code vermeldt dan ook dat zij pas goed werkt indien de intenties van de code leidend zijn voor het handelen van alle betrokkenen in plaats van het afvinkgedrag. 3

De code Frijns beschrijft de principes en best practice bepalingen over de rol van het bestuur, de verantwoordelijkheden van de Raad van Commissarissen, de aandeelhouders en de rol van de interne en externe accountant.

Corporate governance is echter niet van toepassing op elke vennootschap. Zo is de code alleen van toepassing voor:

1. Vennootschappen met een statutaire zetel in Nederland, waarvan de aandelen zijn toegelaten tot een gereglementeerde markt of een daarmee vergelijkbaar systeem.
2. Alle vennootschappen met statutaire zetel in Nederland waarvan de aandelen of certificaten van aandelen zijn toegelaten tot de effectenbeurs, of meer specifiek tot de handel van een gereglementeerde markt of een daarmee vergelijkbaar systeem
3. Alle grote vennootschappen met statutaire zetel in Nederland (>500 miljoen balanswaarde) waarvan de aandelen of certificaten zijn toegelaten tot de handel op een multilaterale handelsfaciliteit of een daarmee vergelijkbaar systeem

 Hiermee is de code dus van toepassing voor de maatschappelijk relevante organisaties.

Bij punt 1 wordt er gesproken over een gereglementeerde markt. Onder een gereglementeerde markt doelt men op een markt van een van de lidstaten van de Europese Unie. Op deze markt is er een bevoegde autoriteit actief die toezicht houdt, zoals het AFM in Nederland actief is als toezichthouder.

Voor vennootschappen bestaat er ook de keuze om af te wijken van de corporate governance code. Bij de keuze om de code niet na te leven zal er een gemotiveerde opgave moeten worden opgenomen in het jaarverslag over de keuze voor het niet naleven. In de corporate governance code wordt dit het ‘pas toe of leg uit’ principe genoemd.

Verder is het mogelijk voor ondernemingen om de corporate governance code vrijwillig toe te passen. Indien een vennootschap heeft gekozen om de code vrijwillig na te leven zal men de code volledig moeten toepassen. Indien er delen niet worden nageleefd is men ook hier verplicht om het pas toe of leg uit principe te volgen.

## Rolverdeling binnen corporate governance

Belangrijk is dat het bestuur van de onderneming niet alleen staat in het bepalen van corporate governance. Corporate governance is meer dan alleen het bestuur. Zo staat de corporate governance code uitgebreid stil bij de onderlinge verhoudingen tussen het bestuur, de Raad van Commissarissen en de aandeelhouders. Middels best practice bepalingen probeert de code de verhoudingen te reguleren. Daarnaast staat de code ook stil bij de rol die de accountant moet spelen. [[4]](#footnote-4)

### Het Bestuur

De rol van het bestuur wordt in de code omschreven als degene die belast zijn met het besturen van de vennootschap. Hierbij dient het bestuur verantwoording af te leggen naar de Raad van Commissarissen en de algemene vergadering van aandeelhouders.

Belangrijk is dat het bestuur rekening houd met het algemeen belang van de vennootschap. Tevens dienen zij de belangen van belanghebbenden mee te nemen in hun beslissingen.

Verder stelt de Code dat het bestuur verantwoordelijk is voor:

* Naleven van wet en regelgeving
* Beheersen van risico’s
* Financiering van de vennootschap

### De Raad van Commissarissen

De rol die de Raad van Commissarissen (hierna benoemd als RvC) speelt binnen de vennootschap is het toezicht houden. Hierbij dient de RvC niet alleen toezicht te houden op het bestuur van de RvC, maar ook op de algemene gang van zaken binnen de onderneming. Verder heeft de RvC de mogelijkheid om een adviserende rol te spelen.

Tevens zal de RvC dusdanig ingericht moeten worden dat de leden ten opzichte van elkaar en van het bestuur onafhankelijk en kritisch te werk kunnen gaan. Verder zal elke commissaris de deskundigheid moeten hebben die noodzakelijk is voor het uitvoeren van zijn rol binnen de RvC.

Ook de RvC dient gedurende de uitvoering van zijn werkzaamheden het belang te dienen van de vennootschap. Verder is de Raad van Commissarissen belast met het beoordelen van zijn eigen functioneren.

Binnen de Raad van Commissarissen is er een aparte rol weggelegd voor de voorzitter van de RvC. De voorzitter zal een belangrijk aanspreekpunt vormen voor de aandeelhouders en het bestuur omtrent het functioneren van het bestuur en het functioneren van de Raad van Commissarissen. Verder zal de voorzitter zorgen voor goed functioneren van de RvC en zorg dragen voor een ordelijk en efficiënt verloop van de Algemene Vergadering van Aandeelhouders.

### De Algemene Vergadering van Aandeelhouders

Ten behoeve van de aandeelhoudersvergadering maakt de code duidelijk dat het van belang is voor de onderneming dat er zoveel mogelijk aandeelhouders deelnemen. Daarbij wijst de code de onderneming erop dat zij ervoor verantwoordelijk is dat aandeelhouders op afstand kunnen communiceren en op afstand kunnen stemmen. Verder moeten de aandeelhouders de mogelijkheid krijgen om invloed uit te oefenen op de checks and balances van de onderneming. Tevens dienen zij een volwaardige rol daarin te kunnen spelen.

### De auditfunctie

Binnen de auditfunctie onderscheid de code drie partijen. De eerste partij bestaat uit het bestuur en de Raad van Commissarissen. Zo is het bestuur verantwoordelijk voor de kwaliteit en volledigheid van de openbaar gemaakte berichten omtrent financiën. De Raad van Commissarissen heeft een toezichthoudende functie op de naleving van het bestuur.

De tweede partij is de externe accountant. Hierbij schrijft de Code voor dat de accountant zijn bevindingen betreffende de jaarrekeningcontrole zal moeten rapporteren aan het bestuur en de Raad van Commissarissen. Daarnaast kan de accountant worden ondervraagd door de Algemene Vergadering van Aandeelhouders. Hierbij zal de accountant zich moeten beperken tot het verklaren van zijn afgegeven controleverklaring.

Daarnaast verwacht de code dat de accountant ook aanwezig zal zijn bij een vergadering van de Raad van Commissarissen waarin de vaststelling van de jaarrekening wordt besloten.

Indien van toepassing is er een derde partij betrokken. Deze partij is de interne accountant. Bij het ontbreken van de interne accountant zal de auditcommissie jaarlijks een evaluatie opstellen over de behoefte van een interne accountant.

Verder vermeldt de code dat de interne accountant de auditcommissie en de externe accountant moet betrekken bij het opstellen van het werkplan. Tevens moet het voor de externe accountant en de auditcommissie mogelijk zijn om inzicht te krijgen in de bevindingen van de interne accountant.

# Welke invulling geeft de praktijkhandreiking (1109) voor de controle van de accountant op corporate governance informatie?

## Praktijkhandreiking 1109

In het kader van de corporate governance heeft het Nivra de praktijkhandreiking 1109 uitgebracht. In deze handreiking staan de verantwoordelijkheden beschreven van de accountant die belast is met de controle van het jaarverslag met de daarin opgenomen corporate governance informatie.

De praktijkhandreiking 1109 is een geactualiseerde versie van de Audit Alert 18 die wegens veranderingen niet meer actueel was. Deze veranderingen betreffen de nieuwe corporate governance code (de code van Frijns) en de publicatie Besluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag (het Besluit). De praktijkhandreiking dient de accountant een houvast te geven omtrent de uitvoering en vastlegging van de controlewerkzaamheden die uitgevoerd dienen te worden na de invoering van het Besluit. Tevens geeft inzicht in wat er van de accountant verwacht dient te worden.

## De beroepsstandaarden en regelgeving.

De werkzaamheden van de accountant ten aanzien van corporate governance worden bepaald door de beroepsstandaarden en de wet en regelgeving.

Voordat de werkzaamheden van de accountant benoemd zullen worden zal er kort ingegaan worden op het aangepaste Besluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag.

Dit Besluit heeft ervoor gezorgd dat er nieuwe inhoudelijke eisen werden gesteld aan het corporate governanceverslag en de wijze waarop dit bekend moet worden gemaakt. De invoering van het Besluit heeft geen grote impact gehad op de werkzaamheden van de accountant, echter worden de werkzaamheden van de accountant hierin duidelijk beschreven en opgenomen.

Sinds 2009 is het aangepaste Besluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag van toepassing op vennootschappen. Dit Besluit verplicht de vennootschappen om een verklaring openbaar te maken die inzage geeft over de corporate governance naleving van het boekjaar. Deze verklaring kan worden opgenomen in het jaarverslag als specifiek onderdeel of via een elektronische weg, waarbij het ten alle tijden toegankelijk dient te zijn voor het publiek. Belangrijk bij bekendmaking via elektronische weg is dat er een verwijzing naar de locatie opgenomen dient te worden in het jaarverslag.

Het Besluit is echter niet voor iedere vennootschap van toepassing. Hierbij dient het Besluit te worden toegepast voor vennootschappen die actief zijn op een gereglementeerde markt binnen de Europese Unie (of een gereglementeerde markt die vergelijkbaar is met de EU).

Door de verplichtte opname van de corporate governanceverklaring in het jaarverslag (hetzij opgenomen in het jaarverslag, hetzij via een verwijzing naar een elektronische locatie) maakt de verklaring officieel onderdeel uit van het jaarverslag. Ten gevolge van deze bepaling zijn alle wettelijke bepalingen die van kracht zijn op het jaarverslag ook van toepassing voor de corporate governance verklaring.

Het Besluit stelt aan de accountant een aantal eisen ten aanzien van de controle op corporate governanceverklaring: 5

* De accountant dient een formele toets uit te voeren. Hierbij dient de accountant vast te stellen dat alle mededelingen voorkomend uit het Besluit zijn opgenomen in de corporate governanceverklaring.
* Ten tweede eist het Besluit dat de accountant een verenigbaarheidstoets uitvoert over de informatie over het beheers- en controlesysteem rond de financiële verslaggeving, met de informatie die hij heeft verkregen op basis van de controle op de jaarrekening.

Belangrijk is dat de accountant bij dit onderzoek kennis neemt van de verslaggevingsrisico’s, de interne risicobeheersing- en controlesysteem en de in control verklaring. De accountant zal dan controle uitoefenen op eventuele materiële tegenstrijdigheden met de jaarrekening.

Het Besluit schrijft hierbij voor dat de controle op de systemen uitsluitend plaats zullen vinden op basis van de door de accountant gekozen controle aanpak. De accountant heeft echter wel nog de mogelijkheid tot verder onderzoek hiernaar te doen.

* Vervolgens dient de accountant een verenigbaarheidstoets uit te voeren op de informatie van de overnamerichtlijnen (artikel 10 eerste lid c, d, f, h en i Overnamerichtlijn 2004/25/EG) met de informatie die hem bekend is op basis van de uitgevoerde controle op de jaarrekening

Bij deze controle dient de accountant echter nog een positieve controle uit te voeren op de basisdocumenten om er zo voor te zorgen dat de informatie nog enige betrouwbaarheid heeft voor het maatschappelijke verkeer.

Ten aanzien van de opgenomen informatie in het jaarverslag zijn de volgende wet- en regelgeving van invloed op de verantwoordelijkheden van de accountant:

De verantwoordelijkheden van de accountant betreffen:[[5]](#footnote-5)

* Het uitvoeren van een accountantsonderzoek naar de coporate governance verklaring (art 391.5 BW2)
* Beoordelen dat het jaarverslag overeenkomstig is opgesteld met titel 9 BW2 en met de jaarrekening verenigbaar is
* De in artikel 392 lid 1, onderdelen B tot en met g vereiste gegevens zijn toegevoegd
* Het Besluit dat expliciet vraagt om:
	+ Verenigbaarheidstoets voor de informatie over het beheers- en controlesysteem
	+ Nagaan of de voorgeschreven mededelingen en gegevens in de corporate governanceverklaring zijn opgenomen
* Conform NVCOS standaard 720 dient de accountant in te gaan op de informatie die is opgenomen bij de gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij behorende controleverklaring.

Belangrijk is dat de accountant inzicht verkrijgt in deze informatie om te voorkomen dat deze informatie de geloofwaardigheid van de gecontroleerde financiële overzichten en de controleverklaring in twijfel trekt. [[6]](#footnote-6)

* De accountant dient omtrent zijn onderzoek verslag uit te brengen aan de Raad van Commissarissen en het bestuur op basis van artikel 393 lid4.

In dit verslag dient de accountant zijn bevindingen te geven over de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking. Hierbij zal de accountant de werking van de risicobeheersing- en controlesystemen bespreken en de kwaliteit van de interne informatievoorziening.

Punten die naar voren moeten komen in dit verslag zijn:

* + Verbeterpunten, geconstateerde leemten en kwaliteitsbeoordeling
	+ Opmerking over bedreigingen en risico’s voor de vennootschap en de wijze waarop daarover in de te publiceren gegevens gerapporteerd dient te worden.
	+ Opmerkingen over de bedreigingen en risico’s voor de vennootschap. Tevens zal men de wijze van rapportage bespreken.
	+ Naleving van statuten, instructies, regelgeving, leningsconvenanten, vereisten van externe toezichthouders.

## De te verrichten werkzaamheden van de accountant

De werkzaamheden van de accountant worden besproken in de praktijkhandreiking 1109. Hierbij komen de werkzaamheden naar voren op basis van de NVCOS 720 en het Besluit.

De werkzaamheden die naar voren komen aan de hand van de NVCOS 720 zijn als volgt:[[7]](#footnote-7)

1. De accountant dient vast te stellen dat de rapportage eisen uit de corporate governance code zijn opgenomen in het jaarverslag. Tevens dient de accountant vast te stellen dat het verslag van de Raad van Commissarissen de benodigde inhoud heeft.

De praktijkhandreiking heeft voor alle informatie die verplicht opgenomen dient te worden een overzicht gemaakt..

1. Toetsing van alle opgenomen informatie door het bestuur of Raad van Commissarissen op consistentie tussen het jaarverslag en de jaarrekening.
2. Verrichten van controle op de consistentie van hetgeen dat is opgenomen in het jaarverslag en verslag van Raad van Commissarissen met de uitkomst van de wettelijke controle.

Hierbij dient de accountant controle uit te voeren op de gevraagde beschrijvingen (cf. best practice bepaling II.1.4) van:

* Risico’s die gerelateerd zijn aan de strategie van de vennootschap
* De opzet en werking van de interne risicobeheersing- en controlesystemen met betrekking tot de voornaamste risico’s in het boekjaar
* Controle op de beschrijvingen over tekortkomingen in de risicobeheersing- en controlesystemen die in het boekjaar naar voren zijn gekomen, significante wijzigingen die in deze systemen zijn doorgevoerd, eventuele belangrijke verbeteringen die gepland staan die betrekking hebben op de risicobeheersing- en controlesystemen en de rapportage hiervan aan de auditcomissie en de Raad van Commissarissen. Nagaan of de uiteenzetting die betrekking heeft op de naleving van de Code consistent zijn met bevindingen die zijn voortgekomen uit de uitvoering van de wettelijke controle.
1. Nagaan dat alle informatie die betrekking heeft op de naleving van de Code consistent is met de bevindingen die uit de wettelijke controle naar voren zijn gekomen.

Vanuit het Besluit zijn er nog een drietal werkzaamheden die naar voren komen:

1. De accountant dient een formele toets uit te voeren. Hierbij dient de accountant vast te stellen dat alle mededelingen voorkomend in het Besluit zijn opgenomen in de corporate governanceverklaring.
2. Ten tweede eist het Besluit dat de accountant een verenigbaarheidstoets uitvoert over de informatie over het beheers- en controlesysteem rond de financiële verslaggeving, met de informatie die hij heeft verkregen op basis van de controle op de jaarrekening.
3. Het uitvoeren van een vernigbaarheidstoets op de informatie van de overnamerichtlijnen (artikel 10 eerste lid c,d,f,h en i Overnamerichtlijn 2004/25/EG) met de informatie die hem bekend is op basis van de uitgevoerde controle op de jaarrekening

Uit deze werkzaamheden is op te maken dat een aantal werkzaamheden eenduidig zijn. Hierdoor zijn deze werkzaamheden snel vast te stellen en te controleren of hebben de werkzaamheden betrekking op de vaststelling van opname van de betreffende informatie in het jaarverslag.

De andere werkzaamheden zijn echter niet eenduidig en laten enige ruimte over voor interpretatie.

 De volgende werkzaamheden hebben hier betrekking op:

1. Verenigbaarheidstoets uitvoeren over de informatie over het beheers- en controlesysteem rond de financiële verslaggeving, met de informatie die de accountant heeft verkregen op basis van de controle op de jaarrekening.
2. Het uitvoeren van een verenigbaarheidstoets op de informatie van de overnamerichtlijnen (artikel 10 eerste lid c,d,f,h en i Overnamerichtlijn 2004/25/EG) met de informatie die hem bekend is op basis van de uitgevoerde controle op de jaarrekening
3. Controle op consistentie van de uiteenzettingen in het jaarverslag met de uitkomsten van de wettelijke controle.

Hierbij dienen de volgende punten te worden meegenomen in deze controle:

* + - * Voornaamste risico’s gerelateerd aan de strategie van de vennootschap
			* Opzet en werking van de interne risicobeheersing- en controlesystemen in relatie met de voornaamste risico’s
			* Eventuele tekortkomingen in de risicobeheersing- en controlesystemen, significante wijzigingen in de systemen die zijn aangebracht, belangrijke verbeteringen van de systemen die staan gepland en de communicatie over deze zaken met de auditcommisie en de Raad van Commissarissen.
1. Nagaan dat alle informatie die betrekking heeft op de naleving van de Code consistent is met de bevindingen die uit de wettelijke controle naar voren zijn gekomen.
2. Toetsing van alle opgenomen informatie door het bestuur of Raad van Commissarissen op consistentie tussen het jaarverslag en de jaarrekening.

Het eerste wat in de uit te voeren werkzaamheden opvalt zijn de verenigbaarheidstoetsen die moeten worden uitgevoerd. Zo is het voor de accountant niet mogelijk om de informatie inzake corporate governance aan te sluiten met de jaarrekening, gezien er geen informatie wordt opgenomen in de jaarrekening betreffende deze werkzaamheden. De praktijkhandreiking erkent dit probleem en weet dit te ondervangen. De accountant dient hierbij de verenigbaarheid te beoordelen aan de hand van de informatie die hem bekend is geworden tijdens de controle op de jaarrekening.

 De controle is hierbij afhankelijk van de insteek die de accountant geeft aan zijn controle. De accountant kan hier naar eigen behoeven zijn werkzaamheden uitvoeren. Hierdoor kan er een verwachtingskloof ontstaan tussen de uitgevoerde controle van de accountant en de verwachtingen van de belanghebbenden.

## De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de uitkomst van de werkzaamheden.

Indien de accountant na zijn controle materiële tegenstrijdigheden of tekortkomingen heeft geconstateerd in de jaarrekening dient hij in overleg te gaan met het bestuur en de Raad van Commissarissen van de vennootschap. Als er na overleg nog materiële verschillen bestaan dient de accountant juridisch advies in te winnen. Als de accountant in zijn gelijk wordt gesteld heeft de accountant volgens de praktijkhandreiking 1109 de volgende mogelijkheden met betrekking tot de af te geven verklaring:

* Opnemen van een toelichtende paragraaf
* Aanpassen van de controleverklaring
* Vermelding maken in de paragraaf inzake andere rapporteringsverplichtingen

Bij de genoemde opties valt aan te merken dat de toelichtende paragraaf niet van toepassing is voor tegenstrijdigheden tussen de jaarrekening en het jaarverslag.

De optie om de controleverklaring aan te passen is alleen van toepassing indien de informatie in de jaarrekening onjuist of onvolledig is.

Hierbij lijkt dus de laatste optie de beste optie om tegenstrijdigheden toe te lichten en op te nemen. [[8]](#footnote-8)

# Welke visie heeft het maatschappelijk verkeer?

Naar aanleiding van het onderzoek zullen in dit hoofdstuk de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer worden beschreven.

Hier zal er een duidelijk inzicht komen in wat de maatschappij verwacht van de accountant bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden omtrent de controle op corporate governance en de niet eenduidige werkzaamheden vanuit de praktijkhandreiking 1109.

Het onderzoek zal plaatsvinden middels interviews en meningen gepubliceerd in diverse artikelen en onderzoeken. De interviews zijn afgenomen bij de VNO-NCW en de VEB. De VNO-NCW en de VEB het verzoek gedaan tot het opstellen van de code Tabaksblad. Tevens waren zij ook betrokken bij het verzoek tot het actualiseren van de code Tabaksblad en zijn dus derhalve belangrijke partijen om op te nemen in het onderzoek.

## Opinie VNO/NCW

De VNO NCW is de grootste ondernemingsorganisatie van Nederland. Zo vertegenwoordigt de VNO NCW 90% van de Nederlandse werkgelegenheid. Daarnaast is er een nauwe samenwerking met het MKB en zijn er vijf regionale werkgeversverenigingen aangesloten. Hierbij wil de VNO NCW de belangen behartigen van het Nederlandse bedrijfsleven. Dit gebeurd op nationaal als internationaal niveau. Men wil de belangen van ondernemingen behartigen die gericht zijn op het ondernemings- en vestigingsklimaat van zowel Nederlandse ondernemingen als buitenlandse ondernemingen die in Nederland willen opereren.

De VNO is hiermee nauw betrokken met de politiek, het openbaar bestuur en andere maatschappelijke organisaties.

Ten behoeve van het onderzoek is er een interview gehouden met de heer Noordzij, senior advisor VNO NCW. De heer Noordzij heeft hierin duidelijk gemaakt dat zij de verwachtingskloof erkennen. Een van de oorzaken van deze kloof is dat de accountant niet duidelijk maakt welke werkzaamheden zij hebben uitgevoerd. In de huidige controleverklaring van de accountant staan een aantal werkzaamheden die de accountant juist niet uitvoert, echter geeft dit niet het inzicht naar de maatschappij omtrent welke werkzaamheden de accountant wel heeft uitgevoerd. Het gevolg hiervan is dat wanneer fouten worden geconstateerd in een jaarverslag het niet altijd even duidelijk is wat de accountant precies heeft gedaan. De maatschappij heeft de verwachting dat als de accountant de jaarrekening goedkeurt alles in orde is en dat ook alles is gecontroleerd.

De taak van de accountant ligt bij het controleren van de financiële verantwoording. Hierdoor is de verwachting van de VNO NCW dat de accountant alleen risico’s beoordeeld die betrekking hebben op de financiële verantwoording. Het is niet aan de accountant besteed om naar de toekomst te kijken en dus meld de heer Noordzij dat het niet aan de accountant is om zich te richten op strategische en operationele doelen/ risico’s. De verwachting is dat de accountant hier alleen op in gaat indien er financiële risico’s aan gebonden zijn of als dit wordt gevraagd middels een uitgebreide opdracht.

Hetzelfde geldt voor het verstrekken van een oordeel over het naleven van de corporate governance code. De accountant moet bij zijn financiële positie blijven. Indien de accountant hier wel een oordeel over gaat geven, zal zijn positie te kwetsbaar worden. Men is hier van mening dat er genoeg andere adviseurs zijn die zich hier op kunnen gaan richten.

Het beoordelen van het functioneren van de Raad van Commissarissen is echter geen rol voor de accountant. Dit is weggelegd voor de Algemene vergadering van aandeelhouders (hierna: AvA). De accountant zou wellicht een sterkere band moeten leggen met de RvC gezien beiden belang hebben bij goed toezicht houden. Een goede communicatie zou de controle en het uiteindelijke toezicht verbeteren.

Verder wijst de heer Noordzij erop dat de AvA belast is met de controle op het pas toe en leg uit principe die de corporate governance code kent. Daarbij voert de Monitoring Commissie corporate governance controle uit op naleving en argumentatie van het pas toe en leg uit principe. Hierbij zijn zij tot de conclusie gekomen dat de uitleg bevredigend is. In enkele gevallen is het voorgekomen dat de AvA het nodig vond om in te grijpen. Al met al is hier al genoeg controle op en derhalve is de controle van de accountant op dit gebied overbodig.

Kortom zijn de verwachtingen van de VNO NCW dat de accountant zich met de controle beperkt tot de financiële verantwoording. Daarbij dient de accountant duidelijker te maken naar de maatschappij welke werkzaamheden ze hebben verricht. Tevens dient men goed te blijven kijken naar het buitenland om ervoor te zorgen dat men een internationale aansluiting blijft houden.

## Opinie VEB

In het interview met de heer Tomic (econoom bij de VEB) wordt kenbaar gemaakt dat de VEB namens beleggers pleit voor meer openheid van de accountant. Hierbij onderstreept hij dat de accountant een vertrouwensman is van het maatschappelijke verkeer. De accountant dient er voor de aandeelhouder te zijn en dient de aandeelhouder op bijvoorbeeld relevante gebreken in de risicobeheersing- en controlesystemen van bedrijven te wijzen.

Ook is het zo dat verbeteringen die de accountant voorstelt richting de raad van bestuur en raad van commissarissen om dergelijke onvolkomenheden aan te pakken en in de toekomst uit te bannen, richting aandeelhouders desgevraagd, vooral tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders (AvA) gecommuniceerd dienen te worden

Ten aanzien van de jaarrekeningcontrole wil de VEB eveneens meer openheid van de accountant. Hierbij meldt de heer Tomic dat de accountant meer inzicht moet geven in de werking en opzet van de controle van de accountant. Daarnaast wil men weten wat de kwaliteit is van de jaarrekening. Een goedkeurende verklaring geeft op zijn best aan dat de jaarrekening aan de daaraan gestelde wettelijke eisen voldoet, maar het beleggend publiek heeft juist behoefte aan meer achtergronden over de kwaliteit van de cijfers.

Voor belegger is niet uit de jaarrekening te halen of deze een 6+ of bijvoorbeeld een 8- is. Juist om hierover een betere inschatting te kunnen maken, is extra informatie van de accountant van belang.

Ten behoeve van deze kwaliteit en nadere ‘inkleuring’ willen beleggers meer inzicht in de belangrijkste punten van de managementletter. Door het publiceren of mondeling overbrengen van deze informatie hoopt de VEB dat dit de discussie over de belangrijkste risico’s, risicobeheersings-processen, discussiepunten tussen accountant en het management ten goede zal komen.

Vervolgens meldt de heer Tomic dat de accountant een meer actievere rol moet aannemen tijdens de Algemene vergadering van Aandeelhouders. Ondanks dat de accountant ontheven is van zijn geheimhoudingsplicht beperken zij zich te veel tot het voorlezen van de controleverklaring. De belegger heeft daar niks aan en wil graag meer details horen. De belegger wil meer horen over de geconstateerde tekortkomingen en verbeteringen die de accountant heeft geadviseerd aan de onderneming. De accountant moet zich meer gaan uiten tijdens de vergadering en aangeven hoe het bedrijf ervoor staat in de ogen van de accountant.

Daarnaast is de VEB van mening dat (institutionele)beleggers een beter oordeel kunnen geven over de naleving van corporate governance dan een accountant.

De accountant richt zicht te veel op de wet als norm en die is meestal achterhaald. Zo zijn de best practice denkbeelden over de invulling van corporate governance door beursbedrijven inmiddels (vanwege de code Tabaksblat) verder gevorderd dan de wet bepaalt. De (institutionele) belegger heeft een denk- en zienswijze die verder gaat dan de strikte wettelijke regels. De (institutionele)belegger zal hierbij meer in dialoog gaan met de directie over corporate governance om het bedrijf de betere kant op te trekken.

Kortom, de opinie van de VEB is duidelijk. De accountant brengt te beperkt verslag uit. Hierbij beperkt de accountant zich bijvoorbeeld tot het melden van de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening. De belegger wil echter meer zien en horen. Tijdens de Algemene vergadering van Aandeelhouders wil de belegger meer details horen over de bevindingen en adviezen van de accountant. Daarnaast hebben beleggers behoefte aan het geïnformeerd worden omtrent de hoofdpunten van de management letter van de accountant.

## Eumedion

 Eumedion is een belanghebbende organisatie die de belangen behartigt van aangesloten institutionele beleggers. Hierbij streeft Eumedion naar een verbetering van de governance van ondernemingen.

Eumedion ziet het belang in van corporate governance. Zo zou er een positieve relatie bestaan tussen het naleven van de corporate governance en de duurzaamheid van de organisatie en leidt dit tot vermindering van negatieve berichten over de onderneming.

Eumedion heeft zich ook uitgesproken over de risico’s die organisaties lopen en wat ze verwachten van de accountant. Zo is Eumedion van mening dat de accountant beleggers moet wijzen op de risico’s die de onderneming loopt. Zo moet de accountant de toelichtende paragraaf niet alleen gebruiken voor het benadrukken van de financiële risico’s, maar ook gebruiken voor het benadrukken van niet financiële risico’s zoals risico’s van het gehanteerde governancemodel, de strategische risico’s en duurzaamheidsrisico’s.

Verder moet het bestuur van de organisatie een inzichtelijker en getrouwer beeld schetsen van de continuïteitsrisico’s van de onderneming. Daarbij geven ze er de voorkeur aan dat de hoofdpunten van de managementletter naar buiten worden gebracht.

Indien het bestuur en de Raad van Commissarissen een te rooskleurig beeld schetsen van de ondernemingsrisico’s zal de accountant een opmerking moeten maken in de toelichtende paragraaf.

Tevens is Eumedion net als VNO NCW een voorstander om de accountant meer informatie te laten opnemen in de controleverklaring over de verrichte werkzaamheden en de reikwijdte van de accountantscontrole. [[9]](#footnote-9)

Verder is Eumedion van mening dat de accountant een onjuiste rapportage door de onderneming van de corporate governance code moet rapporteren in de toelichtende paragraaf van de controleverklaring. Eventuele tekortschietende acties die de directie naar aanleiding van de managementletter heeft genomen zouden hierin ook moeten worden opgenomen. [[10]](#footnote-10)

## Opinies vanuit vakbladen

### Verandering in de controleverklaring

Per september 2011 is het IAASB een onderzoek gestart. Per deze datum heeft het IAASB gevraagd aan beroepsorganisaties en belanghebbende organisaties over de wereld om te reageren op het door hun opgestelde consultatiedocument: “Enhancing te Value of the Auditor Reporting: Exploring Options for Change. ”In dit document worden adviezen gegeven om de controleverklaring beter te laten aansluiten op de wensen van de eindgebruiker.

Als reactie hierop heeft de NBA een bijeenkomst georganiseerd voor belanghebbenden. Bij deze bijeenkomst waren zowel politiek, vertegenwoordigers van gebruikers en accountants uitgenodigd.

Uit de bijeenkomst is duidelijk geworden dat de controleverklaring de nodige verbeteringen kan gebruiken. Zo zal de controleverklaring toegankelijker opgeschreven moeten worden. Verder is men overeengekomen dat het gebruik van de toelichtende paragraaf verbreed kan worden. Zo vindt men dat niet-financiële informatie zal moeten worden meegenomen in de uitbreiding van de reikwijdte van de accountant.

Verder is men van mening dat het huidige governancemodel zou moeten blijven bestaan. Hierbij zal de accountant niet zelfstandig mededelingen doen indien dit de taak van de directie of RvC is. Indien de RvC in gebreke blijft zal de accountant wel een uitspraak moeten maken.

Gedurende de bijeenkomst werd er ook benadrukt dat de accountant de mogelijkheid heeft tot het benadrukken van relevante zaken voor de gebruiker in de other matter paragraaf. [[11]](#footnote-11) [[12]](#footnote-12)

Naar aanleiding van het uitgebrachte consultatiedocument heeft de European Securities and Markets Authority (ESMA) gereageerd. De ESMA maakt duidelijk dat zij veranderingen toejuichen om de “information gap” te verkleinen. Daarbij waarderen zij de pogingen om de behoefte van de investeerder tegemoet te komen en zijn ze voorstander van een transparantere en verbeterde audit. De ESMA wijst echter wel op het gevaar dat de accountant informatie gaat verstrekken die meer bij de verantwoording van het bestuur hoort. Hierdoor kan er verwarring ontstaan over wie welke rol speelt en welke verantwoordelijkheid heeft. Zo zal de accountant alleen zekerheid moeten geven over informatie die gegeven is door de onderneming.

Verder meldt men dat het uitbreiden van het geven van zekerheid over niet financiële informatie zo zijn voordelen kan hebben. Echter waarschuwt de ESMA dat de redelijke mate van zekerheid die de accountant afgeeft bij zijn controleverklaring in gevaar kan komen. Op dit gebied dient men voorzichtig te zijn met de af te geven informatie. [[13]](#footnote-13)

###  Commissie De Wit

De commissie De Wit heeft in 2010 onderzoek gedaan naar de rol van de accountant en het accountantsberoep ten tijde van de crisis. De commissie had over de accountant het volgende te zeggen: *“De accountant, als externe toezichthouder, heeft niet zijn maatschappelijke taak kunnen waarmaken om zorg te dragen voor een begrijpelijke en toereikende toelichting op de jaarrekening van financiële instellingen. De beroepsgroep dient samen met de AFM nadere kwaliteitseisen op te stellen waaraan een jaarrekening moet voldoen.”[[14]](#footnote-14)*

In het rapport “Verloren krediet”dat per 10 mei 2010 werd uitgebracht is vermeld dat accountants niet in staat waren om tijdig aan te geven dat de continuïteit van bepaalde banken in gevaar was of dat er grote risico’s aanwezig waren in het financiële systeem. De commissie verzoekt de accountants om kwaliteitseisen te stellen aan jaarrekeningen van financiële instellingen. Door deze eisen te stellen hoopt de commissie dat er meer duidelijkheid en inzichtelijkheid komt omtrent alle risico’s en onzekerheden met betrekking tot de continuïteit van de onderneming.

De commissie erkent de aanwezige verwachtingskloof van het maatschappelijke verkeer en de werkzaamheden van de accountant. Hiervoor worden twee oorzaken aangewezen:

1. De complexiteit van de verantwoording

In het rapport van de commissie meldt de heer Munsters (belegger) dat hij geen inzicht meer heeft in het jaarverslag. Gevolg is dus dat de heer Munsters zich niet meer verder verdiept in het jaarverslag. Om deze reden adviseert de commissie dat de accountant de financiële verantwoording inzichtelijk en begrijpelijk maakt.

1. Tekortkomingen in de signaleringsfunctie van de accountant

Verder komt de commissie tot de conclusie, in aanbeveling 27, het niet belangrijk vindt om de taken van de accountant inzake corporate governance uit te breiden.

### Onderzoek BDO

Op accountancynieuws.nl is een artikel te vinden waarin nader wordt ingegaan op een onderzoek dat is uitgevoerd door BDO. In dit onderzoek hebben de heer Vergoossen en de heer Litjens gekeken naar de verwachtingskloof over de werkzaamheden van de accountant in het algeheel. Bij dit onderzoek waren er 300 respondenten die varieerden van ondernemers uit het MKB, accountants, bankiers en investeerders. [[15]](#footnote-15)

Uit het onderzoek naar de oorzaak van de verwachtingskloof is het volgende naar voren gekomen15:

* 55% van de verwachtingskloof lijkt te zijn veroorzaakt door belemmerende regelgeving. De belangrijkste veroorzakers hiervan zijn de beroeps- en gedragsregels waar de accountant zich aan moet houden. Voorbeelden hiervan zijn de geheimhoudingsplicht en onafhankelijkheid.
* Voor 39% wordt de verwachtingskloof veroorzaakt door onredelijke verwachtingen. Het gaat hier dan om verwachtingen die de accountant niet waar kan maken, zoals de verwachting dat er bij een goedkeurende verklaring geen fraude is gepleegd. Het is echter niet de taak van de accountant om op zoek te gaan naar fraude zoals blijkt uit NVCOS 240.
* Slechts 6% kan worden aangerekend door tekortkomingen in de werkzaamheden van de accountant.

Een belangrijk punt wat uit het onderzoek naar voren komt is dat meer informatie verstrekt dient te worden over de uitgevoerde werkzaamheden. Middels deze informatie kan de accountant naar buiten toe duidelijk maken wat de reikwijdte is van de controle. Punten die hierbij naar voren moeten komen zijn: informatie over de nauwkeurigheid waarmee de accountant controleert, problemen die de accountant tijdens de controle is tegengekomen en beoordeling over de continuïteit van de bedrijfsactiviteiten.

Daarnaast kunnen uitkomsten van de controlewerkzaamheden de verwachtingskloof doen verkleinen. Zo verlangt de maatschappij naar meer informatie over de kwaliteit van de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling, tekortkomingen in de interne beheersing, fraudegevallen en andere onregelmatigheden.

Echter wijzen de heer Vergoossen en de heer Litjens erop dat deze informatie momenteel niet opgenomen kan worden in de jaarrekening. Dit gezien de beperkende regelgeving over geheimhouding en informatie die de accountant mag opnemen in de controleverklaring. Voor veranderingen in de controleverklaring dient er een aanpassing te komen in de wet- en regelgeving.

### Controleverschillen

Recentelijk is een onderzoek uitgevoerd door Nyenrode Business universiteit. Uit het onderzoek is naar voren gekomen dat 70% van de 147 onderzochte vennootschappen een materieel verschil is geconstateerd. Van deze 70% heeft 70% het verschil aangepakt en veranderd op advies van de accountant. Echter heeft 30% van de gecontroleerde vennootschappen de verschillen niet verwerkt. Als de verschillen worden gesaldeerd hebben deze geen materiële invloed meer op de jaarrekening en daarmee geeft de jaarrekening een juist en getrouw beeld naar de maatschappij. De accountant heeft hiermee voldaan aan de wettelijke eisen die aan hem worden gesteld.

De VEB is echter niet tevreden met de uitkomst van het onderzoek. De VEB eist meer inzicht in de geconstateerde tekortkomingen in de jaarrekening en wil dat alle verschillen worden verwerkt.

De NBA deelt de mening dat de accountant voldoende werkzaamheden heeft uitgevoerd omtrent de geconstateerde verschillen. De wet heeft zo duidelijk omschreven dat de accountant de tekortkomingen moet melden bij de Raad van Commissarissen en niet nadrukkelijk in het verslag hoeft op te nemen. Echter is men van overtuiging dat de accountant is gegaan voor een ‘zesje’. De NBA is van mening dat het allemaal scherper kan en wijst de accountant hier ook op. Men wil dat de accountant zich meer bezig gaat houden met de vraag van de maatschappij om zo van een zesje naar zeven of acht te gaan streven.

De NBA verdedigt dus aan de ene kant de werkzaamheden van de accountant, echter vinden zij dat de accountant meer moet doen om zo de geconstateerde verschillen transparanter te maken en beter te communiceren naar de buitenwereld. [[16]](#footnote-16)

# Welke invulling geeft de accountant aan de werkzaamheden die voortkomen uit de praktijkhandreiking 1109?

Binnen dit hoofdstuk zullen de werkzaamheden van de accountant worden beschreven vanuit het oogpunt van de accountant. Middels interviews bij de NBA, Ernst en Young vaktechniek en een tweetal managers van Ernst en Young zal er worden vastgesteld welke werkzaamheden de accountant uitvoert inzake corporate governance.

## Opinie vanuit de NBA

Per oktober 2011 heeft de NBA het adviesrapport ‘verbreding poortwachtersfunctie’ naar buiten gebracht. Hierin pleit de NBA voor meer zekerheid en meer informatie bij het directieverslag, het verslag van de Raad van Commissarissen en de rol en rapportage van de accountant.

Ten aanzien van de werkzaamheden en rapportage van de accountant adviseert de NBA dat de werkzaamheden van de accountant moeten worden uitgebreid op het gebied van het jaarverslag. Hierin zal de accountant een controle moeten uitvoeren op de getrouwheid van het jaarverslag en dan specifiek ten aanzien van de risico informatie. Dit zal als aanvulling moeten komen op de huidige controleverklaring. Daarnaast pleit de NBA voor een beter gebruik en uitbreiding van de aanvullende informatie mogelijkheid in de controleverklaring.

Verder maakt het rapport ‘verbreding poortwachtersfunctie' een melding over de verkleining van de verwachtingskloof. Hierbij meld het rapport dat er in de controleverklaring meer moet worden opgenomen omtrent de verrichte werkzaamheden en reikwijdte van de accountantscontrole. Middels standaardteksten en daar waar nodig specifieke informatie op te nemen zal er duidelijkheid verschaft moeten worden. Een belangrijk aantekening daarbij is dat de gebruiker in voldoende mate moet kunnen beoordelen en de uitingen moeten niet tegenstrijdig zijn met andere opgenomen informatie.

Verder bepleit de NBA in het rapport ervoor dat de taken van de accountant uitgebreid dienen te worden naar het verschaffen van meer zekerheid op gebieden zoals: risicomanagement, sociale, milieu- en corporate governance informatie.

Uit het interview met Johan Scheffe (werkzaam bij de NBA op de afdeling beroepsontwikkeling en –beleid, Capital Markets) komt naar voren dat er naar zijn mening meer behoefte komt naar zekerheid van het jaarverslag vanuit de maatschappij.

Hierbij meldt hij dat het product van de accountant zekerheid bij financiële verantwoording is. De Jaarrekening die daarbij wordt gecontroleerd geeft een beeld van het verleden. Daar komt nog eens bij dat omstandigheden snel veranderen en de jaarrekening snel zijn voorspellende waarde verliest. De gebruikers willen meer zekerheid hebben over de toekomst. De heer scheffe geeft aan dat de accountant niet over en glazen bol beschikt, maar wel de mogelijkheid heeft om zekerheid te geven over de systemen. Systemen zoals risicomanagement, administratieve organisatie en automatisering.

Daarnaast willen gebruikers zekerheid hebben over het jaarverslag. Hiervoor zijn er echter nog geen duidelijke normen die er wel moeten komen. De heer Scheffe ziet zelf in dat de accountant hier meer in moet gaan doen. Hiermee doelt hij op het ingaan op niet financiële informatie. Informatie die meer beschrijvend van karakter is over bijvoorbeeld de risicosystemen en corporate governance.

Ten aanzien van corporate governance meldt de heer Scheffe dat de accountant naar zijn opinie geen oordeel moet gaan geven. Het is beter dat de accountant de onderneming stimuleert om de code na te leven dan te dreigen met het afgeven van een oordeel. Hierbij waarschuwt hij voor het feit dat corporate governance te veel wordt vastgelegd in de wet. Het gevaar hiervan is dat organisaties te veel richting’ ticking the box’ gaan werken. Ondernemingen moeten het achterliggende principe kennen.

Verder zou de accountant in de ogen van de heer Scheffe een beoordeling moeten geven over het functioneren van de RvC. Dit gezien de RvC een zelfevaluatie opneemt in het jaarverslag.

Over de verwachtingskloof meldt de heer Scheffe dat deze altijd zal bestaan. Zo zal de accountant onvoldoende in staat zijn om uit te leggen wat ze wel en niet doen. Dit doordat de uitleg vaak vaktechnisch is.

## Vaktechniek Ernst en Young

Uit het interview met de heer B. Leonards (senior manager assurance Ernst & Young) kwam naar voren dat de accountant baat heeft bij een goede corporate governance structuur. Indien de werking goed is kan de accountant meer steunen op het werk van de klant en is het risico op fouten in de jaarrekening kleiner.

Binnen Ernst en Young wordt er een controle uitgevoerd dat bekend staat als entitiy level controls. Hierbij wordt er gekeken naar de werking van de corporate governance structuur van de onderneming. Men stelt dan vast dat het naar behoren functioneert en dat het toezicht daadwerkelijk plaatsvindt.

Verder kan de accountant informatie kwijt tijdens de Algemene Vergadering van Aandeelhouders. Hierbij benadrukt de heer Leonards dat de accountant hier niet alles kwijt kan. Voorafgaand aan de vergadering moet de accountant zoals vermeld in praktijkhandreiking 1118 tijdelijk ontheven worden van zijn geheimhoudingsfunctie door het bestuur. Tijdens de vergadering gaat de accountant alleen in op vragen die betrekking hebben op de getrouwheid van de jaarrekening. Zodra er kritische vragen worden gesteld over de jaarrekening zal de directie deze vragen overnemen en beantwoorden. Deze vragen behoren bij de functie van de directie die de verantwoording heeft over de jaarrekening.

Daarnaast duidt de heer Leonards erop dat de accountant de verplichting heeft om bevindingen te rapporteren naar het toezichthoudend orgaan en de directie en niet naar de maatschappij. Hierover hebben de VEB en Eumedion een algemene brief gestuurd. In deze brief pleiten zij voor het uitbrengen van de managementletter van de accountant. De heer Leonards vermeldt hierin dat zij die reactie begrijpen, echter is het gezien de geheimhoudingsplicht niet mogelijk voor de accountant om deze naar buiten te brengen. De accountant heeft echter wel toegestaan dat de onderneming een samenvatting naar buiten mag brengen van de managementletter. Indien de onderneming hiervoor kiest zal de accountant controleren of de samenvatting een correct beeld geeft van de oorspronkelijke managementletter.

Vervolgens meldt de heer Leonards dat de accountant de maatschappij tegemoet kan komen middels de onverplichte toelichtende paragraaf. In deze paragraaf kan de accountant wijzen op belangrijke zaken die opgenomen zijn in het jaarverslag en de jaarrekening. Voorwaarden hiervoor zijn wel dat de accountant alleen mag verwijzen naar hetgeen in de jaarrekening of jaarverslag staat en de verwijzing mag geen afbreuk doen aan het oordeel van de controleverklaring.

Ten aanzien van het beoordelen van de risico’s en de beoordeling van de risicobeheersing- en controlesystemen steunt de accountant gedeeltelijk op de werkzaamheden van de klanten en derden. Voor de externe risico’s huren de controleklanten meestal externe deskundigen in die objectief naar de externe invloeden en risico’s zullen kijken. Voor de accountant zijn dit onafhankelijke derden waar zij goed op kunnen bouwen.

Voor de interne risicobeheersing controleert de accountant alleen de risico’s die naar voren zijn gekomen op basis van de jaarrekeningcontrole. Verder worden de risico’s beoordeeld op basis van kennis die accountant heeft over de klant en ervaringen uit het verleden met soortgelijke klanten.

Ondanks dat de Raad van Commissarissen een belangrijke rol vervult met het toezicht houden is het niet de taak van de accountant om een oordeel te geven over het functioneren van de RvC. De accountant geeft hier dan ook geen oordeel over. Het is de RvC die zijn eigen functioneren moet evalueren en verplicht is om dit op te nemen in het jaarverslag. De werkzaamheden die de accountant uitvoert is beperkt tot het tenminste eenmalig aanwezig zijn bij de vergadering van de RvC en het lezen van de notulen van de RvC. De heer Leonards is hier duidelijk over dat de accountant op basis van deze informatie een goed beeld kan vormen over het functioneren van de RvC. De verkregen informatie wordt wel gebruikt om tegenstrijdigheden te kunnen beoordelen in het verslag van de Raad van Commissarissen.

Ten behoeven van het ‘pas toe en leg uit’ principe meld de heer Leonards dat de accountant erop toeziet dat er een valide reden wordt gegeven.

Verder meldt de heer Leonards dat de accountant er expres voor kiest om niet te gedetailleerd te rapporteren naar de maatschappij over de controleverschillen. De vraag is namelijk of de extra details leiden tot een beter beeld en wordt de informatie goed geïnterpreteerd door de maatschappij.

De accountant dient bij de controle altijd het publiekelijke belang in zijn achterhoofd te houden. Om aan de buiten wereld te laten zien dat de accountant het publiekelijke belang steunt is er een initiatief ontstaan vanuit de accountants tot het opstellen van de code accountants organisatie. Deze code zal in 2012 uitgebracht worden. In deze code staat beschreven dat de accountants het publiekelijke belang zullen moeten dienen. Hierbij zal er een tevens een commissie publiekelijk belang komen die er op toe zal zien dat de accountant het publiekelijke belang nastreeft.

## De accountant

Voor bepaling van de werkzaamheden van de accountant is er een tweetal interviews gehouden. Hiervoor is er gesproken met de heer Lemans (manager) en de heer de Jong (sr manager). Beide managers zijn werkzaam bij Ernst en Young.

De werkzaamheden die de accountant uitvoert ten behoeve van corporate governance zijn het houden van een formele toets en de verenigbaarheidstoets.

De formele toets zal plaatsvinden middels een opgestelde checklist. Deze checklist bevat de belangrijkste punten die in de corporate governance code staan.

 De verenigbaarheidstoets zal door de accountant worden gecontroleerd middels de verkregen informatie uit de jaarrekeningcontrole.

Ten aanzien van de risicobeoordeling zal de accountant zijn verwachtingen vergelijken met de uitkomsten die de klant heeft opgesteld. De verwachtingen zal de accountant opstellen middels het bekijken van belangrijke recentelijke ontwikkelingen, het houden van interviews met personen die belast zijn met governance, bekijken van de bij de vennootschap intern gepubliceerde persberichten, algemene persberichten, bekijken wie de stakeholders zijn en eventueel andere externe factoren die van belang zijn voor de controle en voor de onderneming.

Vanuit alle risico’s die naar voren zijn gekomen zullen alleen de materiële risico’s worden meegenomen in de controle. Tevens zal de account hiervan alleen de financiële risico’s meenemen en de niet financiële risico’s die van invloed zijn op de jaarrekening. De risico’s die niet worden meegenomen in de controle zullen echter wel in het achterhoofd van de accountant worden opgenomen.

Zodra de risico’s in kaart zijn gebracht zal de accountant bekijken hoe de onderneming omgaat met deze risico’s. Hierbij beoordeelt de accountant de wijze waarop de interne risicobeheersing en controlesystemen functioneren. Belangrijk is dat er een goede aansluiting wordt gemaakt met hetgeen de klant uitvoert. Zo zal de accountant ten aanzien van corporate governance deze beheersing bekijken op entity level controls. Hierbij zal de controle hoger in de organisatie plaatsvinden waarbij men niet te maken heeft met het transactieniveau. Verder bekijkt men hoe de beleidsmodellen worden opgesteld en wie deze controleert. De accountant zal hierbij naast het bestaan ook de werking vaststellen. Tevens zal de accountant niet alleen vragen stellen, maar ook rapportages opvragen, rapportages doornemen met de klant en notulen nalezen van commissies binnen de organisatie.

Binnen de rapportages zullen tekortkomingen vermeld staan waarvan de accountant zal vaststellen dat er adequaat op is gereageerd.

Ten aanzien van het ‘pas toe’ leg uit principe zal de accountant de argumentatie beoordelen. Zo zal men beoordelen dat het om een valide reden gaat. Daarnaast kan de accountant ervoor kiezen om de argumentatie te vergelijken met een vergelijkbare onderneming. Indien de argumentatie niet voldoende is in de ogen van de accountant zal er een melding worden gemaakt naar de Raad van Commissarissen.

Voor de controle op de RvC zal de accountant zich beperken tot het nalezen van de notulen van de vergaderingen en het bijwonen van een vergadering. Hierbij zal de accountant alleen ingaan op het objectief functioneren van de RvC. Het geven van een oordeel over het subjectief functioneren behoort meer tot de taak van de medecommissarissen.

Verder kwam uit de interviews naar voren kwam dat de heer de Jong van mening is dat de accountant meer moet ingaan op niet financiële informatie. Daarbij zouden accountants een pro actievere houding kunnen aannemen. Op dit gebied is er een duidelijke ontwikkeling gaande. Zo wordt er momenteel gewerkt aan Integrated Reporting. Hier moet de onderneming niet alleen rapporteren over financiële informatie, maar ook invulling geven over de strategie, wat de belangrijkste risico’s zijn en wat de belangrijkste Key Performance Indicators zijn op verschillende kwadranten (zoals people, kapitaal en duurzaamheid). De verwachtingen zijn dat integrated reporting de traditionele jaarrekening op lange termijn zal gaan vervangen.

Daarnaast wijst de heer de Jong erop dat de mogelijkheden binnen de huidige controleverklaring te beperkt zijn. Er moet een mogelijkheid komen om meer te vermelden over zaken die besproken zijn met de klant zoals continuïteit, financiering en risicomanagement. De accountant zal dan in staat moeten zijn om meer te melden over hoe ver zij zijn gegaan met de controle.

In de toekomst ziet de heer de Jong dat de werkzaamheden van de accountant zullen verschuiven naar het afgeven van een verklaring over niet financiële gegevens zoals het duurzaamheidsverslag en niet financiële KPI’s.

Voor de niet financiële risico’s is de heer Lemans echter wat voorzichtiger. Zo wijst hij erop dat het gevaar bestaat dat de accountant te veel op de stoel van de klant gaat zitten.

Verder verwacht de heer Lemans dat de accountant in de toekomst een oordeel zal moeten geven over corporate governance. Hier dient echter wel een duidelijk normenkader opgesteld te worden.

Op de vraag hoe de toekomst er verder uitziet inzake corporate governance is de heer Lemans duidelijk. Hij vindt niet dat de accountant in de controleverklaring meer moet melden over het krachtenveld corporate governance. De controleverklaring gaat hier niet over. Zo is het beter om deze zaken in de AvA te bespreken. Een andere mogelijkheid is dat de RvC een melding maakt in het jaarverslag over wat zij hebben besproken met de accountant over corporate governance.

Door lopende discussies worden de codes (corporate governance en code banken) steeds bekender bij het maatschappelijk verkeer.

Men moet niet meer informatie gaan opnemen in de controleverklaring over de werkzaamheden die de accountant heeft uitgevoerd. Het gevolg is dat de controleverklaring hierdoor te groot gaat worden en dit komt niet ten goede van de inzichtelijkheid. Tevens verschilt de controle aanpak per controleklant. Hierdoor komen er dus bedrijfsspecifieke controleverklaringen.

Ten aanzien van de verwachtingskloof meldt de heer Lemans dat het voornamelijk komt door het tekort aan kennis. Accountancy is een ingewikkeld beroep en daardoor kunnen mensen verkeerde verwachtingen krijgen omtrent de werkzaamheden van de accountant. Het is onmogelijk om iedereen in te lichten over de werkzaamheden van de accountant. Belangrijk is wel dat de accountant aan de controleklant duidelijk maakt welke werkzaamheden hij uitvoert. Voor de mensen met wie de accountant samen werkt moet het ook duidelijk zijn welke werkzaamheden worden uitgevoerd. De RvC en de interne audit dienen hiervan op de hoogte te zijn.

# Welke verschillen zijn er tussen het maatschappelijk verkeer en de werkzaamheden van de accountant?

Zodra de opinies van de maatschappij onderling naast elkaar worden gelegd valt het meteen op dat de maatschappij het over een punt eens is. De maatschappij verwacht van de accountant dat zij meer moeten rapporteren over zijn werkzaamheden. Hierbij moet de accountant meer uitleg geven over wat zij hebben gedaan gedurende de controle en wat de reikwijdte van zijn controle was.

Verder zijn er ook verschillen tussen de opinies van de maatschappij. Zo blijkt dat de VNO NCW van mening is dat de accountant zich moet beperken tot de financiële gegevens van de onderneming. Zo is het niet aan de accountant besteed om naar de toekomst te kijken en moet hij zijn positie niet te kwetsbaar maken.

Eumedion is echter van mening dat de accountant niet financiële informatie in zijn rapportage moet opnemen. Hierbij wil men informatie zien over het governance model en strategische risico’s. Uit een bijeenkomst die is georganiseerd door de NBA is gebleken dat de aanwezigen dezelfde mening deelden omtrent het uitbreiden van de reikwijdte van de controle tot niet financiële informatie.

De ESMA is hier echter weer voorzichtiger mee. Indien de niet financiële informatie wordt meegenomen in de controle van de accountant zou dit de redelijke mate van zekerheid, die de accountant bij zijn controleverklaring afgeeft, in gevaar brengen.

 Het is dus duidelijk dat de opinies van de maatschappij niet op een eenduidige lijn zitten qua invulling en verwachtingen van de werkzaamheden van de accountant.

 Dit duidt erop dat het speelveld nog niet is uitgekristalliseerd.

 Als wij kijken naar de niet financiële risico’s wordt het duidelijk dat de accountant deze wel in kaart brengt en toetst hoe de directie ermee omgaat. Echter gezien de aard van de jaarrekeningcontrole bij de financiële verantwoording ligt neemt de accountant alleen de financiële informatie op in zijn dossier of niet financiële informatie die financiële gevolgen heeft. Een belangrijk regel binnen de accountancy is echter “*Everything that’s not written down is not done*”. Hierbij wijst men erop dat alle werkzaamheden die niet genoteerd zijn, gelden als niet zijnde uitgevoerd.

 Daarnaast heeft de accountant ook zo zijn beperkingen. Zo is het duidelijk dat de huidige vorm van de controleverklaring te beperkt is. De controleverklaring heeft een vaste indeling en bied deze geen ruimte om meer informatie op nemen over niet financiële risico’s of over de verrichte werkzaamheden van de accountant en de reikwijdte van zijn controle.

 Verder is de accountant beperkt in het naar buiten brengen van informatie wegens de geheimhoudingsplicht die wettelijk is vastgelegd in wet Toezicht Accountantsorganisaties art 20 en 26.

Ondanks dat de verwachtingen van de maatschappij niet helder uitgekristalliseerd zijn kan er wel duidelijk gesteld worden dat de accountant meer informatie zal moeten verschaffen in de controleverklaring. De accountant probeert hier zoveel mogelijk op in te spelen, echter zijn zij beperkt door geheimhouding en de informatie die opgenomen mag worden in de controleverklaring.

# Conclusie/Aanbeveling

De NBA heeft de praktijkhandreiking 1109 uitgegeven om de accountants een houvast te bieden bij de controle inzake corporate governance. In deze praktijkhandreiking staat vermeld dat de accountant een formele toets dient uit te voeren en een verenigbaarheidstoets. De verenigbaarheidstoets dient uitgevoerd te worden op basis van hetgeen de accountant is tegengekomen gedurende de jaarrekeningcontrole. Hierbij heeft de accountant de mogelijkheid om zelf te kiezen hoe men de controle insteekt.

Naar aanleiding hiervan kwam de volgende hoofdvraag van mijn scriptie naar voren:

*Zijn de uitgevoerde werkzaamheden van de accountant ten aanzien van corporate governance voldoende en sluit dit aan bij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?*

Door de aanname van het ‘aangepaste Besluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag’ is het voor vennootschappen verplicht om een verklaring openbaar te maken die inzage geeft over de corporate governance naleving in het boekjaar. Dit Besluit is verplicht voor maatschappelijk relevante organisaties. Daarbij opgeteld is het de taak van de accountant om het maatschappelijk belang te dienen.

Duidelijk is dus dat de accountant een belangrijke maatschappelijke rol vervuld. Hierbij moet de accountant ook het maatschappelijk belang blijven dienen en moet deze niet uit het oog verliezen.

Het is de maatschappelijke behoefte naar zekerheid dat ervoor zorgde dat een controle kwam op de juistheid en getrouwheid van de jaarrekening. Het is ditzelfde maatschappelijk belang dat de accountant moet gaan dienen en deze verwacht nu meer van de accountant. De tijden zijn veranderd en de verwachtingen zijn hiermee ook veranderd. Ondanks dat de verwachtingen vanuit de maatschappij nog niet geheel zijn uitgekristalliseerd kan het accountantsberoep hier alvast op inspelen. Zo kan er worden vastgesteld dat de maatschappij meer zekerheid verwacht van de accountant. Hierbij wil men meer zekerheid hebben over het jaarverslag en niet financiële informatie. Dit gezien de jaarrekening zijn voorspellende waarde begint te verliezen. Niet financiële informatie wordt daarbij steeds belangrijker binnen organisaties om op te sturen.

Om in te kunnen spelen op deze behoeften dient er verandering te komen vanuit de wet- en regelgeving.

Deze verandering moet het mogelijk maken voor de accountant om meer te kunnen rapporteren en om meer in te kunnen spelen op de verwachtingen/behoeften van de maatschappij. Momenteel wordt de accountant hierin te beperkt door de geheimhoudingsplicht die hij heeft en de huidige vorm van de controleverklaring . De accountant moet meer de mogelijkheid krijgen om te rapporteren over zijn controle en de reikwijdte ervan. Tevens zal de accountant meer moeten kunnen rapporteren over zaken zoals risicomanagement en continuïteit. Ten aanzien van het risicomanagement zal de accountant een oordeel moeten geven over de opzet, werking en het bestaan Hiervoor zal er een duidelijke normenkader opgesteld moeten worden om de accountants duidelijkheid te geven over hoe de controle hierop moet plaatsvinden.

Daarbij dient er rekening mee te worden gehouden dat de controleverklaring zijn inzichtelijkheid en transparantie behoud. Tevens dient men de controleverklaring een internationale aansluiting te laten behouden.

Ten aanzien van het verzoek om de managementletter naar buiten te brengen kan deze taak het beste vervuld worden door het bestuur. De accountant moet hierbij controle uitvoeren dat alleen de belangrijkste punten van de managementletter naar buiten worden gebracht. Hierdoor zal de onderneming verantwoording moeten afleggen over de tekortkomingen en hoe zij deze gaan aanpakken.

Kortom ondanks dat er geen uitgekristalliseerde opinie vanuit de maatschappij is kan er worden gesteld dat de werkzaamheden van de accountant niet voldoen aan de verwachtingen van de maatschappij. De laatste jaren verwacht de maatschappij meer en meer van de accountant en deze verwachtingen zullen steeds groter worden. Gezien het feit dat de accountant het belang van de maatschappij dient, zal het belangrijk zijn om deze verandering tegemoet te gaan.

# Bijlage 1: Bronnenlijst

Literatuur

* Pruijm R.A.M. (2010), *Grondslagen van corporate governance*, Noordhoff Uitgevers B.V.
* NIVRA NOvAA (2012)*, Handleiding regelgeving accountancy Deel 1a(HRA)*

Internet

* Accountant.n (2011)l, *Controleverklaring onder de loep,* verkregen per 1-5-2011, verkregen via:

[http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Accountant/2011/Controleverklaring+onder+de+loep.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Accountant/2011/Controleverklaring%2Bonder%2Bde%2Bloep.aspx)

Accountant.nl (2011), *Eumedion pleit voor uitbreiding accountantsverklaring,* verkregen per 10-5-2012, verkregen via [http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Eumedion+pleit+voor+uitbreiding+accountantsverklar.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Eumedion%2Bpleit%2Bvoor%2Buitbreiding%2Baccountantsverklar.aspx)

* Accountant.nl (2012), *Eumedion voorstander van uitbreiding toepassingsbereik teolichtende paragraaf,* verkregen per 16-5-2012

[http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Eumedion+voorstander+van+uitbreiding+toepassingsbe.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Eumedion%2Bvoorstander%2Bvan%2Buitbreiding%2Btoepassingsbe.aspx)

* Accountant.nl, *Reactie ESMA op consultatie controleverklaring*, verkregen per 10-5-2012, verkregen via:

[http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Reactie+ESMA+op+consultatie+controleverklaring.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/Reactie%2BESMA%2Bop%2Bconsultatie%2Bcontroleverklaring.aspx)

* Buuren van J.(2011), Radiofragment, verkregen per 14-5-2012, verkregen via: <http://www.bnr.nl/?service=player&type=fragment&articleId=1510072&audioId=1510521>
* Commissie de Wit (2010), *Verloren krediet,* verkregen per 20-5-2012, verkregen via

[http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Marcel+Pheijffer/Uiteraard+geen+hoofdschuldige+maar+ook+accountant.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Marcel%2BPheijffer/Uiteraard%2Bgeen%2Bhoofdschuldige%2Bmaar%2Book%2Baccountant.aspx)

* Dekkers, R.(2011) Radiofragment, verkregen via <http://www.bnr.nl/?service=player&type=archief&fragment=20120420080240600>
* Dieleman A. (2010), *Corporate governance verklaring en de accountant,* verkregen op 19-4-2012, verkregen via

<http://www.accountant.nl/readfile.aspx?ContentID=65598&ObjectID=741100&Type=1&File=0000030348_Corporate_governanceverklaring.pdf>

* Eimers P(2011), *Heldere signalen,* verkregen per 1-5-2012,verkregen via:

[http://www.accountant.nl/Accountant/Debat/NBA/Heldere+signalen.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Debat/NBA/Heldere%2Bsignalen.aspx)

* Eumedion, verkregen per 25-4-2012, verkregen via[www.eumedion.nl](http://www.eumedion.nl)
* Het Financiële Dagblad (2012), *Commissarissen negeren fouten,* verkregen per 14-5-2012, verkregen via: [http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/FD+Commissarissen+negeren+fouten.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Nieuws/FD%2BCommissarissen%2Bnegeren%2Bfouten.aspx)
* Monitoring Commissie Corporate Governance (2008), *De Nederlandse corporate governance code*, verkregen op 9-4-2012, verkregen via <http://www.commissiecorporategovernance.nl/page/downloads/Dec_2008_Code_NL.pdf>
* NBA, *corporate governance,* <http://www.nba.nl/Vaktechniek/Vaktechnische-themas/Corporate-Governance/>, 9-4-2012
* NBA (2010), *Praktijkhandreiking 1109*, verkregen op 9-4-2012, verkregen via <http://www.nba.nl/Documents/Praktijkhandreikingen/Praktijkhandreiking_1109.pdf>
* NBA, *reactie op consultatiedocument IAASB,* verkregen per 18-5-2012, verkregen via

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/comments/74-NBA%20Comments%20IAASB%20DP%20Auditor%20Reporting%20Excutive%20summary%20met%20uitbreiding%20V6.pdf>

* NBA (oktober 2011). *Verbreding poortwachtersfunctie,* verkregen per 8-6-2012, verkregen via <http://www.nba.nl/Documents/Maatschappelijk%20debat/NBA_Adviesrapport_Poortwachter_okt2011.pdf>
* Pheijffer M., *Commissie De Wit: Uiteraard geen hoofdschuldige, maar ook accountants verloren krediet*, verkregen per 20-5-2012, verkregen via

[http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Marcel+Pheijffer/Uiteraard+geen+hoofdschuldige+maar+ook+accountant.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Weblogs/Marcel%2BPheijffer/Uiteraard%2Bgeen%2Bhoofdschuldige%2Bmaar%2Book%2Baccountant.aspx)

* Slagter, J.M. (2011), Radiofragment, verkregen via <http://www.bnr.nl/?service=player&type=archief&fragment=20120420070230420>
* Vergoossens R.G.A., Litjens H.J.R., *Wat is de waarde van de controleverklaring?*verkregen per 12-5-2012, verkregen via <http://www.accountancynieuws.nl/Uploads/Files/Factsheet-onderzoek-accountantsverklaring-BDO-format.pdf>
* VNO-NCW, *Wat is VNO NCW?*, verkregen via

<http://www.vno-ncw.nl/over_vnoncw/wat_is_vnoncw/Pages/default.aspx>

* Wielaard N. (2009), *Wat elke accountant zou moeten weten over de code,* verkregen op 10-4-2012, verkregen via [http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Archief+'de+Accountant'/2009/December+2009/Wat+elke+accountant+zou+moeten+weten+over+de+code+.aspx](http://www.accountant.nl/Accountant/Archief/Archief%2B%27de%2BAccountant%27/2009/December%2B2009/Wat%2Belke%2Baccountant%2Bzou%2Bmoeten%2Bweten%2Bover%2Bde%2Bcode%2B.aspx)

1. Opinie NBA over corporate governance [↑](#footnote-ref-1)
2. Grondslagen van Corporate Governance [↑](#footnote-ref-2)
3. Commissie Frijns, Nederlandse corporate governance code [↑](#footnote-ref-3)
4. Corporate governance code [↑](#footnote-ref-4)
5. Praktijkhandreiking 1109 [↑](#footnote-ref-5)
6. Handleiding regelgeving accountancy Deel 1A (HRA) [↑](#footnote-ref-6)
7. Praktijkhandreiking 1109 [↑](#footnote-ref-7)
8. Dieleman A, Corporate governance verklaring en de accountant [↑](#footnote-ref-8)
9. Eumedion pleit voor uitbreiding accountantsverklaring [↑](#footnote-ref-9)
10. Eumedion voorstander van uitbreiding toepassingsbereik [↑](#footnote-ref-10)
11. Controleverklaring onder de loep [↑](#footnote-ref-11)
12. Heldere signalen, Eimers P. [↑](#footnote-ref-12)
13. Reactie ESMA op consultatie controleverklaring [↑](#footnote-ref-13)
14. Verloren krediet, Commissie de Wit [↑](#footnote-ref-14)
15. Vergoossens R.G.A., Litjens H.J.R, Wat is de waarde van de controleverklaring? [↑](#footnote-ref-15)
16. Het Financiële Dagblad, Commissarissen negeren fouten [↑](#footnote-ref-16)