

Adviesrapport

# De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant

Betrekking hebbende op Organisaties  
van Openbaar Belang (OOB)

September 2011

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



NBA Plan van Aanpak  
Accountancy





# Inhoud

Hoofdstuk	Pagina
1. Inleiding	
1.1 Plan van Aanpak	4
1.2 Adviescommissie	5
1.3 Aanpak	5
1.4 Aanbevelingen	6
2. De relatie tussen accountant en Raad van Commissarissen	
2.1 Omgevingsverkenning	7
2.1.1 Onafhankelijkheid	7
2.1.2 Auditcommissie	7
2.1.3 Positie ondernemingsbestuur	8
2.1.4 Leeswijzer	8
2.2 Nadere uitwerking van het interactieproces	
2.2.1 Selectie en werving van de accountant	9
2.2.2 Aanstellen van de accountant	9
2.2.3 Bepaling inhoud jaarlijkse controle-opdracht	9
2.2.4 Verstrekken adviesopdrachten	10
2.2.5 Voortgang van de accountantscontrole	11
2.2.6 Rapportages van de accountant aan de auditcommissie	11
2.2.7 Vaststelling jaarrekening en aanwezigheid accountant in de Algemene vergadering van Aandeelhouders	13
2.2.8 Evaluatie / beoordeling van de accountant	13
2.2.9 Continuëren opdracht	14
2.2.10 Afscheid nemen van de accountant	14
2.2.11 Interne accountant	15

# 01 | Inleiding

## 1.1 Plan van Aanpak

De onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van zijn opdrachtgever is van eminent belang voor het vertrouwen dat belanghebbenden stellen in zijn werkzaamheden. Deze onafhankelijkheid van de accountant komt met name in gevaar als er door de ondernemingsleiding druk wordt uitgeoefend op die accountant. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen als er twijfels bestaan bij de accountant over de continuïteit van de onderneming of als de accountant en de ondernemingsleiding van mening verschillen over het juiste beeld van de jaarrekening. De ondernemingsleiding heeft veelal belang bij een positief beeld van de financiële gezondheid van de onderneming. Als de accountant te meegaand zou zijn met de ondernemingsleiding en zich onvoldoende kritisch opstelt dan kan de situatie ontstaan dat de risico's onvoldoende en/of te laat gesignaleerd worden door de stakeholders van desbetreffende onderneming. Naar aanleiding van de boekhoudaffaires begin deze eeuw is de regelgeving over de onafhankelijkheid van de controlerend accountant reeds verder aangescherpt en uitgewerkt.

Zowel internationaal (IFAC, EU) als nationaal (Wta en Bta, NIVRA en NOvAA) zijn de afgelopen jaren voorschriften ingevoerd die moeten waarborgen dat accountants zowel in mind als in appearance onafhankelijk opereren van hun cliënten. In de Nederlandse Code Corporate Governance (vanaf nu: Code) zijn eveneens diverse principes en best practices opgenomen die de onafhankelijkheid van de accountant moeten versterken. De getroffen maatregelen hebben het maatschappelijke debat niet gestopt. Naar

aanleiding van de kredietcrisis publiceerde de Europese Commissie in oktober 2010 een Green Paper *Audit Policy, lessons from the crisis*. EU commissaris Michel Barnier doet hierin voorstellen die er toe zouden moeten leiden dat de onafhankelijkheid van de accountant verder wordt vergroot. In het Green Paper worden diverse suggesties gedaan over de aanstelling en beloning van de accountant, een verdere scheiding per cliënt van controle en adviesopdrachten, de governance van accountantskantoren en verplichte roulatie van die kantoren. Een aantal van deze suggesties is recentelijk geconcretiseerd in conceptvoorstellen van het Europees Parlement.

Als reactie op deze voorstellen heeft de NBA in november 2010 een Plan van Aanpak gelanceerd. Daarin worden voorstellen gedaan die de onafhankelijkheid moeten borgen met inachtneming van de bestuurlijke verhoudingen zoals deze o.a. via de Code de afgelopen jaren hun beslag hebben gekregen. Hieronder volgt (in cursief) de betreffende tekst uit het Plan van Aanpak:

### ***Waarborging onafhankelijkheid, de raad van commissarissen als opdrachtgever van accountant***

*De huidige gedragsregels bevatten al een groot aantal voorschriften om de onafhankelijkheid van de accountant te waarborgen, waaronder verbodsbepalingen voor de combinatie van controlewerkzaamheden en diverse soorten adviesdiensten. De bestaande regelgeving lijkt echter ontoereikend om de maatschappelijke perceptie te keren:*



*het beeld van een door commercie gedreven accountant, die aan de leiband van het ondernemingsbestuur opereert, is hardnekkig en schadelijk. De beroepsorganisaties stellen derhalve voor de aansturing van de accountant exclusief bij de raad van commissarissen te beleggen, zonder advisering of preselectie vooraf door de raad van bestuur of de cfo. Zij vormen het toezichthoudend orgaan, en treden op voor alle stakeholders en nemen als zodanig een onafhankelijke positie in. De commissarissen hebben als geen ander belang bij een onafhankelijke accountant.*

*De Code Corporate Governance kent al de nodige bepalingen op dit gebied, de beroepsorganisaties stellen echter een aanscherping voor, die meer dwingend werkt op de dagelijkse praktijk: commissarissen en accountants moeten elkaar beschouwen als natuurlijke sparringpartners.*

#### **Maatregelen**

- *De raad van commissarissen, dan wel de auditcommissie, fungeert als feitelijk opdrachtgever van de accountant. Dit betekent onder meer de keuze van de accountant, bespreking van de controleaanpak, de reikwijdte van de controle, het urenbudget, het honorarium en ondertekening van de opdrachtbevestiging, alsmede voorafgaande goedkeuring voor alle eventueel door de accountant uit te voeren adviesopdrachten.*
- *De accountant zal jaarlijks aan de raad van commissarissen rapport uitbrengen over alle aspecten van onafhankelijkheid en het systeem van kwaliteitsbeheersing.*
- *Alle rapportages inzake de jaarrekeningcontrole, inclusief de management letter, worden aan de raad van commissarissen gericht.*

Deze voorgestelde maatregelen uit het Plan van Aanpak hebben betrekking op organisaties van openbaar belang (OOB's)<sup>1</sup>.

## **1.2 Adviescommissie**

Ten behoeve van de discussie over en verdere uitwerking van de hierboven beschreven maatregelen is een adviescommissie gevormd. De taak van de adviescommissie is het overwegen en verder uitwerken - met betrekking tot zowel de inhoud als de te bewandelen route - van het

hierboven beschreven voorstel in het Plan van Aanpak. Het resultaat dient een advies aan het NBA-bestuur te zijn. De adviescommissie heeft de vrijheid om desgewenst ook buiten de kaders van het Plan van Aanpak te treden en alternatieven voor te stellen.

De adviescommissie is samengesteld uit de volgende personen die op persoonlijke titel zitting hebben in deze adviescommissie:

- **Drs. Paul Baart RA**, voormalig partner PwC en accountant van diverse beursfondsen, voormalig voorzitter van het Koninklijk NIVRA
- **Prof. dr. Auke de Bos RA**, partner Ernst & Young en part time hoogleraar Bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam
- **Mr. Jurjen Lemstra**, partner Lemstra van der Korst en lid Monitoring commissie corporate governance code
- **Drs. Tjalling Tiemstra RA**, lid Raad van Toezicht AFM en bestuurslid VEUO (Vereniging van Effecten Uitgevende Ondernemingen)
- **Ben van der Veer RA**, commissaris bij diverse beursgenoteerde ondernemingen (Aegon, TomTom en Reed Elsevier)

De adviescommissie is vanuit de NBA ondersteund door **drs. Berry Wammes**, directeur NBA, **Johan Scheffe RA RO CIA**, vaktechnisch medewerker en **drs. Rob Heinsbroek** als secretaris van de adviescommissie.

Naast deze adviescommissie zijn - naar aanleiding van het Plan van Aanpak - drie andere adviescommissies ingesteld die de overige kernthema's uit dit Plan verder uitwerken. Eén adviescommissie werkt aan een concept Code Accountantsorganisaties, een andere adviescommissie aan het programma Verbetering professionele scepisis, en een derde adviescommissie aan de Verbreding van de poortwachtersfunctie.

## **1.3 Aanpak**

De adviescommissie is eind maart 2011 gestart met haar opdracht en heeft haar advies op 19 augustus aan het NBA bestuur aangeboden.

Bij de uitwerking van het advies heeft de adviescommissie

<sup>1</sup> Indien in dit document wordt gesproken over accountants gaat het over controlerende / externe accountants. Afhankelijk van de context kunnen daarmee tevens accountantsorganisaties worden bedoeld. Dit advies richt zich op de controle van OOB's, zijnde organisaties van openbaar belang zoals gedefinieerd in de wet:

1. Een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht.  
2. Een (centrale) kredietinstelling, levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet.

Er zijn in Nederland ruim 1.000 organisaties van openbaar belang

zich gericht op de volgende te onderscheiden processtap-  
pen in de relatie tussen de accountant en de RvC:

- Selectie en werving van de accountant (paragraaf 2.2.1).
- Aanstellen van de accountant (paragraaf 2.2.2).
- Bepaling inhoud jaarlijkse controle-opdracht (scope, materialiteit, audit en advies) (paragraaf 2.2.3).
- Verstrekken adviesopdrachten (paragraaf 2.2.4).
- Voortgang van de accountantscontrole (paragraaf 2.2.5).
- Rapportages van de accountant aan de auditcommissie (AC) (paragraaf 2.2.6).
- Vaststelling jaarrekening en aanwezigheid accountant in de Algemene Vergadering van Aandeelhouders (paragraaf 2.2.7).
- Evaluatie/beoordeling van de accountant (paragraaf 2.2.8).
- Continueren opdracht (paragraaf 2.2.9).
- Afscheid nemen van de accountant (paragraaf 2.2.10).

Tevens wordt in paragraaf 2.2.11 ingegaan op de rol en werkzaamheden van de interne accountant.

## 1.4 Aanbevelingen

Hieronder volgen de belangrijkste voorstellen van de adviescommissie. In hoofdstuk 2 worden deze voorstellen verder uitgewerkt. Daar waar in de tekst de auditcommissie (AC) wordt genoemd, wordt daarmee tevens de raad van commissarissen (RvC) bedoeld indien deze geen auditcommissie heeft ingesteld.

### Selectie en vaststellen van de opdracht:

- De auditcommissie heeft de leiding bij de selectie van de accountant (2.2.1).
- De accountant bespreekt de reikwijdte van de controle met de auditcommissie. De auditcommissie tekent met het bestuur het contract met de accountant voor akkoord (2.2.2).
- De auditcommissie gaat de dialoog aan met de accountant over relevante keuzes van de accountant in zijn controle, en keurt deze goed (2.2.3).
- De auditcommissie ziet toe op verstrekking van eventuele adviesopdrachten aan de controlerend accountant en publiceert zijn beleid in deze (2.2.4).

### Rapportages en verantwoording:

- De auditcommissie overlegt minstens tweemaal per jaar met de accountant (2.2.5).
- De accountant brengt jaarlijks een management letter

uit, gericht aan de auditcommissie waarin ook het commentaar van het bestuur is opgenomen (2.2.6).

- De auditcommissie evalueert jaarlijks het functioneren van de accountant op basis van gepubliceerde criteria (2.2.8).
- Minstens één lid van de auditcommissie heeft ervaring als financieel directeur (minimaal gelijkwaardig aan de CFO van de opdrachtgever) of controlerend accountant. (2.1.2).
- Ten aanzien van de reviews die de AFM op de kwaliteit van de accountant uitvoert, meldt de accountant aan de auditcommissie indien deze plaatsvindt m.b.t. de controle van de betreffende onderneming en rapporteert over de uitkomsten van de betreffende review.

### Beëindiging opdracht:

- Bij tussentijdse beëindiging van de opdracht vindt een publieke melding plaats door de onderneming.
- De AFM kan onderzoek doen naar de achtergronden van de wisseling van accountant bij zowel de onderneming als de accountant. De AFM krijgt voldoende bevoegdheden tot interne informatie-uitwisseling om een doelmatig onderzoek m.b.t. deze beëindiging te kunnen verrichten (2.2.10).

# 02 | De relatie tussen accountant en Raad van Commissarissen

## 2.1 Omgevingsverkenning

### 2.1.1 Onafhankelijkheid

Het door de adviescommissie uitgewerkte onderdeel van het Plan van Aanpak veronderstelt dat de onafhankelijkheid van de accountant ten opzichte van de ondernemingsleiding (verder) gewaarborgd kan worden als niet het bestuur maar de raad van commissarissen optreedt als opdrachtgever van die accountant. De adviescommissie is van mening dat de onafhankelijkheid van de accountant van zeer veel factoren afhankelijk is. In het Plan van Aanpak wordt dat ook onderkend. Voorop staat dat de professioneel-kritische grondhouding van de accountant cruciaal is voor zijn onafhankelijkheid.

Daarnaast hebben de beroepsorganisaties in de laatste tien jaar veel regelgeving geïntroduceerd die de onafhankelijkheid moet waarborgen. Hierbij kan gedacht worden aan verplichte rotatie per cliënt van accountants (om de 7 jaar) en een verbod per cliënt op de combinatie van de controleopdracht met bepaalde soorten advieswerkzaamheden. Verder geldt er een wettelijke plicht voor accountants om in geval van beëindiging van de controleopdracht desgevraagd aan de opvolgende accountant toegang te verlenen tot relevante informatie met betrekking tot de controle cliënt.

Uit een globale inventarisatie van (wetenschappelijke) literatuur blijkt dat de AC - voor zover ingesteld - als voorbereidende commissie voor de raad van commissarissen een belangrijke rol kan vervullen bij het waarborgen van

de onafhankelijkheid van de accountant. Voorwaarde is wel dat de audit commissie uit voldoende onafhankelijke, ervaren en deskundige leden bestaat. Met name kennis op het gebied van audit, risicomanagement en financiële verslaggeving is onontbeerlijk. In Nederland worden reeds in de Code deskundigheidseisen gesteld aan de leden van de AC. Overigens zijn in de literatuur nauwelijks aanwijzingen te vinden voor een gebrek aan onafhankelijkheid van de controlerend accountant. Uit een inventarisatie van de tuchtzaken van de afgelopen drie jaar komt daarnaast naar voren dat slechts in zeven gevallen (2 procent) sprake is geweest van een gegrond verklaarde klacht inzake de onafhankelijkheid. Zonder af te doen aan de wenselijkheid aanvullende waarborgen te introduceren heeft de adviescommissie de indruk dat het onafhankelijkheidsprobleem mede een kwestie van perceptie is. Dat maakt het probleem overigens niet minder: de effectiviteit van de accountant is in hoge mate verbonden aan zijn of haar reputatie en het daarbij passende vertrouwen in zijn of haar functioneren. Om die reden acht de adviescommissie het van groot belang dat ook het interactieproces tussen de AC en de accountant gericht is op een optimale borging van de onafhankelijkheid.

### 2.1.2 Auditcommissie

Organisaties van openbaar belang dienen een auditcommissie, samengesteld uit leden van de raad van commissarissen, in te stellen (Koninklijk Besluit d.d. 26 juli 2008).

De raad van commissarissen heeft tot taak toezicht te houden op het beleid van het bestuur en op de algemene gang van zaken in de vennootschap waarbij de commissarissen zich richten naar het belang van de vennootschap. (art 2:140 BW). De Code stelt eveneens dat de raad van commissarissen een afzonderlijke auditcommissie in dient te stellen indien de raad uit meer dan vier leden bestaat. De auditcommissie heeft geen juridische status en dient ter voorbereiding van de besluitvorming door de raad van commissarissen.

Tot de taken van de auditcommissie wordt o.a. gerekend: toezicht op het bestuur ten aanzien van:

- Werk van accountants inzake de financiële informatieverschaffing.
- Naleving van aanbevelingen en opvolging van opmerkingen van accountants.
- De relatie met de accountant waaronder in het bijzonder zijn onafhankelijkheid, de bezoldiging en eventuele niet-controlewerkzaamheden voor de vennootschap.

De auditcommissie is het eerste aanspreekpunt van de accountant wanneer deze vragen heeft over financiële informatie of onregelmatigheden constateert in de inhoud van financiële berichten. Indien de onderneming een one tier board kent zal er vrijwel altijd een AC bestaande uit non executives (onafhankelijke board members) ingesteld zijn door de onderneming.

In diverse corporate governance codes wordt voorgeschreven om altijd een financieel deskundige op te nemen in de AC. In de Code houdt dit in dat deze commissaris relevante kennis en ervaring heeft opgedaan op financieel administratief/accounting gebied bij beursvennootschappen of bij andere grote rechtspersonen. De SEC stelt meer gedetailleerde eisen aan de Audit Committee Financial Expert. De adviescommissie is van mening dat binnen de AC voldoende kennis van audit, risicomanagement en financiële verslaggeving in de desbetreffende branche onontbeerlijk is, en stelt daarom voor dat tenminste één van de leden van de AC ervaring heeft als financieel directeur (minimaal gelijkwaardig aan de CFO van de opdrachtgever) of als controlerend accountant.

### 2.1.3 Positie ondernemingsbestuur

Het Plan van Aanpak van de NBA beoogt een belangrijke accentverschuiving aan te brengen in de relatie tussen accountant, ondernemingsbestuur en auditcommissie.

Dit wordt als volgt verwoord:

*De beroepsorganisaties stellen derhalve voor de aansturing van de accountant exclusief bij de raad van commissarissen te beleggen, zonder advisering of preselectie vooraf door de raad van bestuur of de cfo.*

De adviescommissie heeft dit uitgangspunt gevolgd, waarbij het zwaartepunt komt te liggen in de relatie tussen auditcommissie en accountant. Dit laat het volgende onverlet:

1. Gelet op haar (wettelijke) taken en verantwoordelijkheden zal de AC zo min mogelijk belast moeten worden met operationele activiteiten. Deze activiteiten zullen zoveel mogelijk bij (het bestuur van) de onderneming zelf moeten worden ondergebracht.
2. Het bestuur blijft eveneens als rechtsgeldig vertegenwoordiger verantwoordelijk voor de informatieverstrekking vanuit de onderneming richting accountant en de AC.

De relatie tussen auditcommissie, accountant en bestuur dient dan ook in deze context te worden gelezen. Het primaat ligt bij de relatie tussen AC en accountant. De relaties tussen AC en bestuur en tussen bestuur en accountant zijn daarin ondersteunend en aanvullend.

### 2.1.4 Leeswijzer

Voor de verdere uitwerking van het advies ten behoeve van het NBA- bestuur is, zoals ook beschreven in paragraaf 1.3, een uitsplitsing gemaakt naar de te onderscheiden processtappen in de relatie tussen de RvC en de accountant. Tevens is separaat aandacht geschonken aan de interne accountant.

In het advies van de adviescommissie wordt per processtap de huidige situatie weer gegeven mede op basis van de bestaande wet- en regelgeving zoals het Burgerlijk wetboek (BW) en de Code alsmede de observaties van de adviescommissie. Vervolgens worden voorstellen gedaan voor de door de adviescommissie gewenste situatie. Tot slot worden per processtap concrete maatregelen voorgesteld om te komen tot de gewenste situatie.





## 2.2 Nadere uitwerking van het interactieproces

### 2.2.1 Selectie en werving van de accountant

#### Huidige regelgeving

De accountant wordt benoemd door de Algemene vergadering van Aandeelhouders (AvA). De RvC doet daartoe een voordracht, waarbij zowel de AC als het bestuur advies uitbrengen aan de RvC (Principe V.2 Code).

#### Huidige praktijk

De AC doet een voordracht voor benoeming van de accountant maar is niet altijd betrokken bij het selectieproces.

#### Gewenste situatie

De AC stelt de selectiecriteria en de short list vast, na overleg met het bestuur. De positie van voorzitter van de selectiecommissie wordt vervuld door de voorzitter van de AC. De RvC neemt op basis van het advies van de AC de eindbeslissing voor de voordracht aan de AvA. De AvA benoemt en herbenoemt de accountant op basis van de voordracht van de RvC. Deze voordracht dient tijdig gereed te zijn. Dit betekent dat de voor de voordracht relevante informatie tijdig beschikbaar moet zijn.

De AvA benoemt in de regel aldus de accountant voor het boekjaar volgend op het lopende boekjaar. In diverse landen is het verplicht gesteld om de accountant via een aanbestedingsprocedure te selecteren. De adviescommissie is van mening dat verplichte aanbesteding niet noodzakelijk is indien haar adviezen worden opgevolgd. Indien de onderneming een vrijwillige aanbestedingsprocedure hanteert, dient de onderneming informatie over de gehanteerde benoemingsprocedure, selectiecriteria, het aantal uitgenodigde accountants, enz. op de website van de onderneming te publiceren. Voor de duidelijkheid wordt vermeld dat de hier boven beschreven voorstellen betrekking hebben op accountantsorganisaties. De huidige regels verplichten al dat accountants om de (maximaal) 7 jaar per cliënt rouleren.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om de hierboven beschreven maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code.

### 2.2.2 Aanstellen van de accountant

#### Huidige regelgeving

Conform het BW is de algemene vergadering van leden of aandeelhouders bevoegd tot het verlenen van de opdracht aan de accountant. Gaat deze daartoe niet over, dan is de RvC bevoegd of, zo deze ontbreekt of in gebreke blijft, het bestuur. De AC doet een voordracht mede op basis van het advies van het bestuur.

#### Huidige praktijk

In de praktijk verstrekt veelal het bestuur de opdracht alhoewel het bij een aantal beursfondsen al gebruikelijk is dat de AC hier een dominante rol in heeft. In de praktijk tekent het bestuur de opdracht. De AC is niet betrokken bij het beheer van het controlebudget

#### Gewenste situatie

De accountant bespreekt met de auditcommissie de reikwijdte van de controle en doet een voorstel voor het controlebudget. De AC keurt, na het bestuur gehoord te hebben, namens de RvC het budget, het controleplan, de teamsamenstelling en de werkelijke uitgaven inclusief afwijkingen van het budget goed. Het bestuur, als rechtsgeeldig vertegenwoordiger van de onderneming, tekent het contract met de accountant, de voorzitter AC tekent het contract mee voor akkoord (inclusief de daar van afgeleide controleplannen). Het contract voorziet ook in de situaties waarbij er geschillen bestaan tussen de accountant en het bestuur.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code of in het Besluit uitvoering EG-richtlijn wettelijke controles jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen. Om de voorgestelde maatregelen mogelijk te maken dienen zeer waarschijnlijk ook de statuten van de betreffende ondernemingen aangepast te worden.

### 2.2.3 Bepaling inhoud jaarlijkse controle-opdracht

#### Huidige regelgeving

In de Code zijn ten aanzien van deze processtap de

volgende maatregelen opgenomen:

- De AC richt zich o.a. op:
  - Naleving van aanbevelingen en opvolging van opmerkingen van de accountant en de interne accountant.
  - Rol en functioneren interne audit functie.
  - De relatie met de accountant waaronder zijn onafhankelijkheid, bezoldiging en eventuele niet-controlewerkzaamheden.
- De AC is het eerste aanspreekpunt van de accountant wanneer deze onregelmatigheden constateert in de inhoud van financiële berichten.
- De AC bepaalt of en wanneer de accountant en de interne accountant bij haar vergaderingen aanwezig zijn.
- De AC overlegt zo vaak als zij dit noodzakelijk acht, doch ten minste eenmaal per jaar, buiten aanwezigheid van het bestuur met de accountant.
- De AC beoordeelt hoe de accountant wordt betrokken bij de inhoud en publicatie van financiële berichten, anders dan de jaarrekening.

#### Huidige praktijk

In de praktijk blijkt dat de AC in bepaalde gevallen een meer betrokken en kritische houding zou kunnen innemen ten aanzien van het controleplan van de accountant met inbegrip van de door de accountant geïdentificeerde belangrijkste risico's en de controle materialiteit.

#### Gewenste situatie

De wijze van controleren en het vaststellen van het controleplan inclusief de risico inschattingen zijn en blijven de verantwoordelijkheid van de accountant. De adviescommissie beveelt wel aan dat de accountant hierover in dialoog treedt met de AC.

De adviescommissie adviseert nadrukkelijk om te komen tot een grotere materiële betrokkenheid van de AC bij de keuzes van de accountant bij de aanpak en uitvoering van de controle. De AC dient hierover een dialoog met de accountant aan te gaan. Ook zaken die de accountant niet betreft in zijn controle kunnen onderwerp zijn van deze dialoog. De risico analyses zijn onontbeerlijk voor de informatiebehoefte van de AC. De interne accountant en de accountant dienen die analyses uit te wisselen. De oordeelsvorming vanuit de AC over het controleprogramma van de accountant zal mede gebaseerd zijn op een dergelijke uitwisseling van risico analyses. Uiteraard zal

de AC eveneens de visie van het bestuur willen vernemen om tot een afgewogen besluitvorming te kunnen komen.

De AC keurt de volgende zaken goed:

- De controle aanpak
- De reikwijdte van de controle
- Het urenbudget
- Het honorarium
- De samenstelling van het controleteam.

De accountant presenteert jaarlijks voordat de controle start zijn controleplan aan de AC.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de beroepsreglementering van de beroepsorganisaties en in de Nederlandse corporate governance code.

### 2.2.4 Verstrekken adviesopdrachten

#### Huidige regelgeving

De beroepsreglementering (NV Onafhankelijkheid accountants) van accountants stelt onder andere grenzen aan het uitvoeren van adviesopdrachten door accountants die tevens zijn belast met de controle van de jaarrekening.

#### Huidige praktijk

Veel OOB's schakelen andere accountants in als zij behoefte hebben aan adviezen die niet direct zijn gerelateerd aan de jaarrekeningcontrole.

#### Gewenste situatie

De onderneming verstrekt slechts in beperkte mate adviesopdrachten aan de controlerend accountant. Adviesopdrachten die conflicteren met de controle van de jaarrekening worden nooit aan de controlerend accountant verstrekt. De AC ontwikkelt beleid op het gebied van verstrekking van de overige adviesopdrachten aan de accountant. De AC ziet er op toe dat dit beleid (als onderdeel van het Audit charter) op de website van de onderneming wordt geplaatst. In dit document is aangegeven op welke wijze de onafhankelijkheid van de accountant is gewaarborgd onder andere via goedkeuring van diverse categorieën van activiteiten: controle, controle gerelateerde en overige activiteiten. In deze laatste categorie vallen adviesopdrachten. Uitgangspunt is dat de AC vooraf

goedkeuring verleent voor alle eventueel door de accountant uit te voeren adviesopdrachten.

In het door de AC getoetste beleid wordt ook aandacht besteed aan adviesdiensten die niet door de controlerend accountant geleverd mogen worden, het budget, de transparantie en de kwantitatieve invulling.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code.

### 2.2.5 Voortgang van de accountantscontrole

#### Huidige regelgeving

Beroepsstandaarden 260 en 265 schrijven voor dat de accountant tijdig dient te communiceren met de AC. Significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens de controle heeft onderkend dienen schriftelijk gerapporteerd te worden aan de AC.

#### Huidige praktijk

In de praktijk is er nog ruimte voor verbetering als het gaat om tussentijds overleg tussen de AC en de accountant over de voortgang van de accountantscontrole.

#### Gewenste situatie

De accountant rapporteert tenminste tweemaal per jaar aan de AC over de voortgang van de controle en de eventuele bijstelling daarvan. Ook wordt aandacht besteed aan mogelijke risico's, eventuele tekortkomingen in de interne beheersing en de voortgang van oplossingen van eerder gerapporteerde punten. De AC en de accountant hebben gedurende het jaar minimaal tweemaal overleg waarin ook de interne accountant kan participeren: bij start controle, bij einde controle, en bij bijzondere situaties.

De volgende onderwerpen worden tenminste in dit overleg besproken:

- Bevindingen met betrekking tot de interne beheersing.
- Aanpassing van aanpak en reikwijdte van de accountantscontrole op basis van gewijzigde omstandigheden zoals bijvoorbeeld (vermoeden van) fraude.
- Mogelijke belemmeringen in de accountantscontrole.
- Belangrijke veronderstellingen en inschattingen van

het management betreffende de waardering en resultaatbepaling.

- Functioneren van de interne accountants afdeling.

De accountant ontvangt standaard de agenda van de vergaderingen van de AC en is op deze vergaderingen voor alle voor zijn controletaak relevante agendapunten welkom.

De adviescommissie adviseert om het overleg met de AC te koppelen aan de rapportages van de accountant. Natuurlijke momenten van afstemming tussen de AC en de accountant kunnen dan zijn:

1. Aanvang controle waarbij wordt gesproken over de opdrachtbrief en het controleplan van de accountant.
2. Tussentijdse bevindingen aan de hand van de management letter van de accountant.
3. Afgeven van de controleverklaring waarbij overleg plaats vindt over de strekking van de verklaring en de inhoud van het accountantsverslag.

Daarnaast kunnen er bijzondere omstandigheden zijn die maken dat de accountant tussentijds rapporteert aan de AC (mondeling en/of schriftelijk).

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code en in een praktijkhandreiking van de beroepsorganisatie.

### 2.2.6 Rapportages van de accountant aan de auditcommissie

#### Huidige regelgeving

De accountant brengt verslag uit aan de RvC en aan het bestuur, met ten minste melding van bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking (art. 2:393 lid 4 BW). De accountant bevestigt jaarlijks zijn onafhankelijkheid aan de RvC, en meldt alle andere dan controle opdrachten. De accountant voert jaarlijks overleg met de RvC over onafhankelijkheid (bedreigingen en genomen maatregelen). Verwezen wordt in dit verband naar paragraaf 2.2.3 in dit advies.

In de Code zijn eveneens best practice bepalingen opgenomen met betrekking tot de rapportages van accoun-

tants: De accountant woont in ieder geval de RvC vergadering bij waarin zijn verslag wordt besproken en waarin wordt besloten over de jaarrekening en de accountant kan in voorkomende gevallen de voorzitter van de RvC verzoeken bij een vergadering aanwezig te zijn.

Het verslag van de accountant bevat datgene dat hij onder de aandacht wil brengen van het bestuur en de RvC. Daarbij kan aan de volgende onderwerpen worden gedacht (Code bpb V.4)

#### A. Met betrekking tot de accountantscontrole:

- Informatie over zaken die van belang zijn voor de beoordeling van de onafhankelijkheid van de accountant.
- Informatie over de gang van zaken tijdens de controle als ook de samenwerking met interne accountants en eventueel andere accountants, discussiepunten met het bestuur, een overzicht van niet aangepaste correcties, etc.

#### B. Met betrekking tot de financiële cijfers:

- Analyses van ontwikkelingen van het vermogen en resultaat, die niet in de te publiceren gegevens voorkomen en die naar de mening van de accountant bijdragen aan het inzicht in de financiële positie en resultaten van de vennootschap.
- Commentaar op de verwerking van eenmalige posten, de effecten van schattingen en de wijze waarop deze tot stand zijn gekomen, de keuze van accounting policies wanneer ook andere keuzes mogelijk waren, alsmede bijzondere effecten als gevolg daarvan.
- Opmerkingen over de kwaliteit van prognoses en budgetten.

#### C. Met betrekking tot de werking van de interne risico-beheersings- en controlesystemen (inclusief de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking) en de kwaliteit van de interne informatievoorziening:

- Verbeterpunten, geconstateerde leemten en kwaliteitsbeoordelingen.
- Opmerkingen over bedreigingen en risico's voor de vennootschap en de wijze waarop daarover in de te publiceren gegevens gerapporteerd dient te worden.
- Naleving van statuten, instructies, regelgeving, leningsconvenanten, vereisten van externe toezicht-houders, etc.

In diverse beroepsstandaarden (240, 260 en 265) voor controlerende accountants zijn eveneens bepalingen opgenomen met betrekking tot de communicatie tussen de accountant en de AC. Dit betreft met name de volgende bepalingen:

- Verantwoordelijkheid accountant met betrekking tot de controle.
- Geplande reikwijdte en timing controle.
- Specifieke bevindingen controle (grondslagen verslaggeving, significante problemen andere aangelegenheden).
- Onafhankelijkheid van de accountant.
- De accountant meldt tijdig de ontdekking of een vermoeden van fraude waarbij management etc. is betrokken aan de RvC, waarbij hij aard, timing en omvang controle bespreekt.
- De accountant rapporteert significante tekortkomingen in de interne beheersing tijdig schriftelijk aan de RvC.

#### Huidige praktijk

De accountant brengt meestal tijdens zijn controle een management letter uit op basis van zijn interim controlewerkzaamheden en na de balanscontrole (in het nieuwe kalenderjaar) zijn accountantsverslag. In management letters van accountants ontbreekt in de praktijk vaak het commentaar van het management. De adviescommissie is van mening dat dit een ongewenste situatie is. De AC is vanuit haar toezichthoudende taak met name geïnteresseerd in de materiële bevindingen van de accountant en de reactie van het management hierop. Het kan hierbij gaan om uiteenlopende standpunten ten aanzien van gehanteerde veronderstellingen en inschattingen. De management letter is in tegenstelling tot het accountantsverslag niet beschreven in wet of regelgeving van de beroepsorganisaties.

In hoeverre de accountant rapporteert over de reviews die de toezichthouder op diens kantoor (i.c. het controlewerk voor de specifieke opdrachtgever) uitvoert, is niet nader vastgelegd. De toezichthouder is verplicht tot geheimhouding. In de praktijk rapporteert de accountant op vrijwillige basis aan de opdrachtgever.

#### Gewenste situatie

Een doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en de AC dient voorop te staan. De accountant

brenkt jaarlijks een management letter uit aan de AC. Voor de gewenste inhoud van die management letter wordt verwezen naar best practice bepaling V.4 uit de Code zoals hierboven beschreven onder 'huidige regelgeving'. Deze management letter dient ook het commentaar van het bestuur te bevatten. De accountant rapporteert jaarlijks aan de AC over alle aspecten van onafhankelijkheid en het systeem van kwaliteitsbeheersing in het accountantsverslag, naast het vereiste van de continuïteit van de geautomatiseerde systemen. De AC verstrekt hierbij informatie aan de accountant die relevant is voor zijn controle.

Daarnaast heeft de AC minimaal één maal per jaar een bilateraal overleg met de accountant, zonder aanwezigheid van het bestuur, waarin de mening van de accountant over relevante aangelegenheden van de organisatie worden besproken. Het bestuur wordt wel op de hoogte gesteld van de onderwerpen en uitkomsten van deze bilaterale besprekingen tussen de AC en de accountant.

Ten aanzien van de reviews die de AFM op de kwaliteit van de accountant uitvoert, meldt de accountant aan de AC indien deze plaatsvindt mbt. de controle van de betreffende onderneming en rapporteert over de uitkomsten van de betreffende review.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code. De voorgestelde maatregelen inzake de management letter dienen in een praktijkhandreiking van de beroepsorganisatie uitgewerkt te worden.

Voor de verplichte rapportage over de AFM-reviews is een aanpassing van de Verordening Accountantsorganisaties vereist.

### 2.2.7 Vaststelling jaarrekening en aanwezigheid accountant in de Algemene vergadering van Aandeelhouders

#### Huidige regelgeving

De AvA stelt de jaarrekening vast (art 2:210 BW). De accountant is bevoegd de AvA die besluit over de vaststelling van de jaarrekening bij te wonen en daarin het woord te voeren (art 2:117, lid 5 BW). De accountant heeft in de AvA een herstelplicht in geval er een materiële onjuiste voorstelling van zaken wordt gegeven door het bestuur of de RvC (Code).

#### Huidige praktijk

De praktijk wijst uit dat enkele beursfondsen de accountant niet altijd uitnodigen voor de AvA. Als de accountant aanwezig is bij de AvA krijgt hij over het algemeen weinig vragen van aandeelhouders. Indien de accountant door aandeelhouders wordt bevraagd over de inhoud van zijn management letter dan worden die vragen meestal in verband met zijn geheimhoudingsplicht niet door de accountant beantwoord.

#### Gewenste situatie

De AvA stelt de jaarrekening vast na de gelegenheid te hebben gehad om de accountant in de AvA te bevragen. De accountant moet betrokken worden bij de voorbereiding van de AvA. Duidelijk moet zijn wat de verwachte rol is van de accountant bij de AvA, en welke mogelijke vragen verwacht kunnen worden. Het initiatief voor deze voorbereiding ligt bij de AC. De accountant dient altijd aanwezig te zijn in de AvA waarin de jaarrekening wordt goedgekeurd, en dient indien gewenst en mogelijk vragen van aandeelhouders te beantwoorden. Over de onafhankelijkheid van de accountant zou de AvA de RvC (of AC) moeten kunnen bevragen.

De primaire taak om te communiceren over de strategie van de onderneming is die van de ondernemingsleiding. De AC zou over haar toezichthoudende taak moeten communiceren. Hierbij zou zij desgevraagd in moeten gaan op de bevindingen van de accountant. De accountant kan eventueel een verdere toelichting geven.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code alsmede in de praktijkhandreiking van de beroepsorganisatie 'Accountant in de AvA'.

### 2.2.8 Evaluatie / beoordeling van de accountant

#### Huidige regelgeving

Het bestuur en de AC maken ten minste eenmaal in de vier jaar een grondige beoordeling van het functioneren van de accountant in de diverse entiteiten en capaciteiten waarin de accountant fungeert. De belangrijkste conclusies worden aan de AvA mede gedeeld ten behoeve van de beoordeling voordracht herbenoeming (Code).

### Huidige praktijk

Vaak is het onduidelijk welke criteria worden gehanteerd bij de evaluatie en beoordeling van de accountant en in geval van (her) benoeming welke uitkomsten ten grondslag lagen aan de conclusies. In sommige statuten is een jaarlijkse beoordeling van de accountant voorgeschreven.

### Gewenste situatie

De AC publiceert de beoordelings- en selectiecriteria in de Audit charter op de website van de onderneming. De RvC deelt de belangrijkste punten hiervan in de AvA mee.

Deze criteria kunnen bijvoorbeeld zijn:

- Professionele scepsis accountant
- Houding en gedrag accountant (met name onafhankelijke opstelling)
- Branche kennis accountant
- Kwaliteit van rapportages
- Samenstelling en kwaliteit van het controle team.

Naast de vierjaarlijkse grondige beoordeling zoals beschreven in de Code beschouwt de adviescommissie een jaarlijkse wederzijdse evaluatie van de accountant en de AC in overleg met het bestuur en de interne accountant als een best practice. Met name de onderlinge communicatie tussen accountant en AC dient in deze evaluatie voldoende aandacht te krijgen. Rapporten van relevante toezichthouders zoals DNB en AFM, voor zover beschikbaar, dienen bij deze evaluatie betrokken te worden.

### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code.

## 2.2.9 Continueren opdracht

Voor een uitwerking van dit onderdeel van het advies wordt verwezen naar paragraaf 2.2.3 'Bepaling inhoud jaarlijkse controle-opdracht'.

## 2.2.10 Afscheid nemen van de accountant

### Huidige regelgeving

Ten aanzien van het beëindigen van de opdracht zijn er twee situaties te onderscheiden:

### 1. Reguliere beëindiging (na afloop van de contractueel overeengekomen periode)

In dit geval bestaan er geen verplichtingen voor de onderneming. De vertrekkende accountant is verplicht om desgevraagd informatie te verstrekken aan de opvolgende accountant ten aanzien van mogelijke bedreigingen van zijn onafhankelijkheid.

### 2. Tussentijdse beëindiging

De opdracht kan worden ingetrokken door de AvA en door degene die de opdracht heeft verstrekt. De opdracht kan enkel om gegronde redenen worden ingetrokken. De AvA hoort de accountant op diens verlangen omtrent de intrekking van een aan hem verleende opdracht (Bij tussentijdse beëindiging wordt de AFM geïnformeerd door de accountant en het bestuur inclusief afdoende motivering voor beëindiging opdracht (BW 2, art 393)).

### Huidige praktijk

Met name de tussentijdse beëindiging kan het gevolg zijn van een onoplosbaar verschil van mening tussen de accountant en het bestuur over het beeld van de jaarrekening en/of de strekking van de controleverklaring. De huidige regelgeving verschaft de accountant in die situatie het recht om de AvA te informeren bij tussentijdse beëindiging. Daarbij maakt het niet uit of de accountant de opdracht zelf terug geeft of dat de opdracht door de onderneming is ingetrokken. Daarnaast moeten zowel de onderneming als de accountant melding doen aan de AFM.

Het is de vraag of dit instrumentarium toereikend is om conflicten te voorkomen of ongewenste effecten te bestrijden. De commissie is van oordeel dat de meldingsplicht dient te worden verruimd. Daarbij dient ook de AFM ruimere mogelijkheden te krijgen om slagvaardig te kunnen handelen.

### Gewenste situatie inzake tussentijdse beëindiging

Als een onderneming wisselt van accountantsorganisatie dan dient dit ten allen tijde gepaard te gaan met een publieke melding door de onderneming over deze wisseling en de redenen hiervoor. Deze publieke melding maakt publiek debat en verificatie mogelijk. Bij beursgenoteerde ondernemingen kan het bovendien eventueel gaan om een koersgevoelige gebeurtenis waar onverwijld publiek melding van moet worden gemaakt.

De AFM doet onderzoek naar de achtergronden van de wisseling van accountant, waarbij ook aandacht wordt geschonken aan de onafhankelijkheid van de accountant. De AFM dient de mogelijkheid te hebben om in haar onderzoek zowel de onderneming als de accountant te betrekken. De doelmatigheid hiervan vereist informatie-uitwisseling tussen de betrokken afdelingen van de AFM (Wta en Wtfv) mbt. de betreffende casus. Deze specifieke situatie dient meegenomen te worden in de discussie over de voorgestelde wijziging van de bestaande regelgeving ten aanzien van de beperking van informatie-uitwisseling tussen de betreffende afdelingen van de AFM ('Chinese Walls').

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code en tevens te verwerken in de betrokken artikelen van BW 2, Wta en Wtfv.

### 2.2.11 Interne accountant

#### Huidige regelgeving

De Code kent de volgende bepalingen met betrekking tot de interne accountant:

- De interne accountant functioneert onder de verantwoordelijkheid van het bestuur.
- De interne accountant heeft vaak ook een rapportage-lijn naar de RvC.
- De accountant en de RvC worden betrokken bij het opstellen van het werkplan van de interne accountant. Zij nemen ook kennis van de bevindingen van de interne accountant.
- De interne accountant heeft toegang tot de accountant en tot de voorzitter van de RvC.

#### Huidige praktijk

Een groot deel van de OOB's heeft geen interne audit afdeling. De wijze waarop de interne accountant functioneert en rapporteert kan per onderneming verschillen.

#### Gewenste situatie

Op initiatief van het bestuur vindt tijdig overleg plaats tussen de AC, het bestuur, de extern accountant en de interne accountant over hun risico analyses en prioriteiten in audit en controle aanpak.

Als de onderneming een interne accountant heeft dan dienen de volgende onderwerpen besproken te worden:

- Functieprofiel interne accountant.
- Audit charter interne accountant.
- Benoeming en ontslag interne accountant.
- Budget, bezetting interne audit afdeling.
- (Mate van) interactie tussen de activiteiten van de accountant en van de interne accountant.
- Risico analyses interne accountant.
- Meerjarenplan interne accountant.
- Jaarplan interne accountant.
- Belangrijkste bevindingen interne accountant.
- Voortgang belangrijkste bevindingen interne accountant.
- Controleplan en risico analyses accountant.
- Planning accountant.

Het is belangrijk om de interne accountant een positie te geven in het krachtenveld RvC en accountant. Het is wenselijk om de benoeming en het ontslag van de interne accountant goed te laten keuren door de voorzitter van de AC. Idealiter rapporteert de interne accountant aan de CEO met een afzonderlijke rapportage-lijn naar de AC.

#### Voorstel maatregelen

Voorgesteld wordt om deze maatregelen op te nemen in de Nederlandse corporate governance code en tevens te verwerken in een praktijkhandreiking van de beroepsorganisaties van accountants en van interne accountants.

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

Antonio Vivaldistraat 2 - 8  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T: 020 3010301  
F: 020 3020302  
E: [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I: [www.nba.nl](http://www.nba.nl)