

Consultatiedocument

De accountant en het bestuursverslag

Verder kijken dan
de jaarrekening




NBA

Inhoudsopgave

1. Doelstelling en achtergrond
2. Huidige betrokkenheid accountant bij het bestuursverslag
 - 2.1 Bestaande regelgeving
 - 2.2 Toepassing in de praktijk
3. Nieuwe regelgeving en controlestandaarden
 - 3.1 Uitgebreide controleverklaring
 - 3.2 Implementatie herziening EU jaarrekeningrichtlijn (1)
 - 3.3 Nieuwe IAASB standaard
 - 3.4 Kennis van de accountant over de onderneming
 - 3.5 Verklaring accountant over materiële onjuistheden in het bestuursverslag
4. Verklaring accountant bij het bestuursverslag
 - 4.1 Eisen aan het bestuursverslag
 - 4.1.1 Risicoparagraaf
 - 4.1.2 Continuïteitsanalyse
 - 4.1.3 Corporate governance informatie
 - 4.1.4 Niet-financiële informatie
 - 4.2 Assurance bij het bestuursverslag
5. Andere relevante ontwikkelingen
 - 5.1 Herziening EU jaarrekeningrichtlijn (2)
 - 5.2 Verantwoordelijkheden auditcommissie/ raad van commissarissen
 - 5.3 Samenwerking met de internal auditor
 - 5.4 Innovatie en integrated reporting

1 | Doelstelling en achtergrond

Beleggers en andere stakeholders moeten erop kunnen vertrouwen dat de financiële verslaggeving van een onderneming een realistisch beeld geeft. Men kijkt niet alleen naar de in de jaarrekening opgenomen cijfers, maar ook naar de in het bestuursverslag opgenomen informatie.¹ Hierbij lijkt steeds meer belang te worden gehecht aan informatie over de voortgang van de onderneming en de risico's. Ondernemingen worden ook steeds meer beoordeeld op aspecten van duurzaamheid en maatschappelijk verantwoord ondernemen. Dit uit zich bijvoorbeeld in de ontwikkeling van 'integrated reporting'.

De accountant heeft als wettelijk taak het controleren van de jaarrekening. Hierbij betreft hij ook het bestuursverslag. Over de precieze rol van de accountant bij het bestuursverslag bestaat onduidelijkheid.² Er zijn gebruikers die denken dat de accountant het bestuursverslag net zo grondig controleert als de jaarrekening. Daarnaast zijn er gebruikers die hier niet van uitgaan, maar tegelijkertijd wel meer van de accountant verwachten of graag zouden zien dat de verplichtingen voor de accountant op dit punt worden uitgebreid.

De NBA wil met dit document in de eerste plaats duidelijkheid verschaffen over de huidige betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag in de zin van artikel 2:391 BW. Daarnaast wordt stilgestaan bij de gevolgen van nieuwe Europese regelgeving en internationale controlestandaarden. Verder wordt hierin verkend op welke wijze invulling kan worden gegeven aan maatregel 4.3 uit het rapport 'In het publiek belang'.³ Deze maatregel stelt een verklaring voor van de accountant bij het bestuursverslag waarin de accountant expliciet zijn oordeel geeft over risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in het bestuursverslag. Tot slot wordt stilgestaan bij andere relevante ontwikkelingen.

In de hoofdstukken 4 en 5 wordt een aantal vragen gesteld over het bestuursverslag en de rol van de accountant. De NBA hoort graag de mening hierover van alle belanghebbenden. De consultatiereacties worden gebruikt voor nadere standpuntbepaling en beleidsontwikkeling door de NBA.

Wij ontvangen uw reactie graag uiterlijk 10 januari 2016 via consultatie@nba.nl. De reacties worden door ons gepubliceerd, tenzij u aangeeft hier geen prijs op te stellen.

¹ In de EU jaarrekeningrichtlijn van 26 juni 2013 wordt het jaarverslag aangeduid met de term bestuursverslag. Met de implementatie van de richtlijn in het Burgerlijk Wetboek is de term bestuursverslag overgenomen.

² In deze notitie verstaan we onder 'accountant' de externe accountant ofwel de accountant die de wettelijke controle uitvoert. Andere bij het bestuursverslag betrokken accountants werken als accountant in business of als interne accountant.

³ Rapport 'In het publiek belang', Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, september 2014

2 | Huidige betrokkenheid accountant bij het bestuursverslag

2.1 Bestaande regelgeving

De financiële verslaggeving is een belangrijke bron van informatie voor aandeelhouders en andere gebruikers om zich een oordeel te kunnen vormen over de waardering en toekomstverwachting van een onderneming. Ondernemingen maken jaarlijks een jaarrekening en een bestuursverslag op. Het doel van de jaarrekening is om inzicht te geven in de financiële positie, de financiële prestaties en in de kasstromen van de onderneming.

De jaarrekening (artikel 2:362 lid 1 BW)

De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon.

Het bestuursverslag is een meer beschrijvend verslag waarmee de jaarrekening in een bredere context wordt geplaatst.⁴ De jaarlijkse verslaggeving bevat ook andere al dan niet verplichte onderdelen, waaronder het uit de Nederlandse corporate governance code voortvloeiende verslag van de raad van commissarissen en de controleverklaring.⁵

Het bestuursverslag (artikel 2:391 lid 1, 4 en 5 BW)

Het bestuursverslag geeft een getrouw beeld van de toestand op de balansdatum, de ontwikkeling gedurende het boekjaar en de resultaten van de rechtspersoon en van de groepsmaatschappijen waarvan de financiële gegevens in zijn jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast geeft het bestuursverslag een beschrijving van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de rechtspersoon wordt geconfronteerd en worden mededelingen gedaan omtrent de verwachte gang van zaken. Verder mag het bestuursverslag niet in strijd zijn met de jaarrekening. Het bestuursverslag van beursvennootschappen bevat daarenboven een verklaring inzake corporate governance.

De verantwoordelijkheid voor een volledige en juiste verslaggeving ligt bij het bestuur en de raad van commissarissen van de onderneming. De externe accountant heeft als wettelijke taak om te controleren of de jaarrekening, het bestuursverslag en de overige gegevens voldoen aan de bij of krachtens de wet gestelde voorschriften. Hierover brengt hij verslag uit aan de raad van commissarissen en het bestuur. Daarnaast legt hij de uitslag van zijn

⁴ In de dagelijkse praktijk gebruikt men ook wel de term directieverlag.

⁵ Nederlandse corporate governance code, principe III.1.2: Van de jaarstukken van de vennootschap maakt deel uit een verslag van de raad van commissarissen. Hierin doet de raad van commissarissen verslag van zijn werkzaamheden in het boekjaar en neemt hij de specifieke opgaven en vermeldingen op die de bepalingen van deze code verlangen.

onderzoek neer in de samen met de jaarrekening en het bestuursverslag door de onderneming openbaar te maken controleverklaring.

Bij het uitvoeren van de controle en het verschaffen van informatie hierover in de controleverklaring staat de jaarrekening voorop. Wat het bestuursverslag aangaat is de accountant enkel gehouden aan een aanwezigheids- en consistentietoets: bevat het bestuursverslag alle vereiste informatie en is het verenigbaar met de jaarrekening?

De controleverklaring (artikel 2:393 lid 3 en 5 juncto artikel 2:362 lid 1 BW) ⁷

De controleverklaring bevat een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Hiervoor onderzoekt de accountant of de jaarrekening volgens de normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht geeft dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon. Daarnaast onderzoekt de accountant of het bestuursverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig Titel 9 Boek 2 BW is opgesteld, of het bestuursverslag met de jaarrekening verenigbaar is en of de door Titel 9 Boek 2 BW vereiste overige gegevens zijn toegevoegd.

De accountant heeft ten aanzien van het bestuursverslag de volgende **wettelijke verplichtingen**:

- Nagaan of het bestuursverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, is opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW;
- Nagaan of het bestuursverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, met de jaarrekening verenigbaar is.

Bij het toetsen van de verenigbaarheid met de jaarrekening betreft de accountant ook de in de verklaring inzake corporate governance opgenomen⁷:

- mededeling van de naamloze vennootschap omtrent de belangrijkste kenmerken van het beheers- en controlestelsel van de vennootschap in verband met het proces van financiële verslaggeving van de vennootschap en van de groep waarvan de financiële gegevens in de jaarrekening zijn opgenomen;
- voor zover het Besluit artikel 10 overnamerichtlijn van toepassing is, lijst van namen van degenen aan wie een bijzonder statutair recht inzake de zeggenschap in de rechtspersoon toekomt, met een omschrijving van de aard van dat recht, en de mededeling die de naamloze vennootschap moet doen omtrent:
 - deelnemingen in de vennootschap waarvoor een meldingsplicht bestaat overeenkomstig de artikelen 5:34, 5:35 en 5:43 van de Wet op het financieel toezicht;
 - bijzondere zeggenschapsrechten verbonden aan aandelen en de naam van de gerechtigde;
 - elke beperking van stemrecht, termijnen voor de uitoefening van stemrecht en de uitgifte, met medewerking van de vennootschap, van certificaten van aandelen;
 - de voorschriften betreffende benoeming en ontslag van bestuurders en commissarissen en wijziging van de statuten;
 - de bevoegdheden van het bestuur, in het bijzonder tot de uitgifte van aandelen van de vennootschap en de verkrijging van eigen aandelen door de vennootschap.

Ten aanzien van de overige mededelingen die in de verklaring inzake corporate governance moeten worden opgenomen, gaat de accountant na of deze inderdaad zijn opgenomen.⁸

⁶ In het Burgerlijk Wetboek wordt het begrip 'accountantsverklaring' gebruikt

⁷ Artikel 3c lid 1 Vaststellingsbesluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag

⁸ Artikel 3c lid 2 Vaststellingsbesluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag

2.2 Toepassing in de praktijk

Momenteel gaan accountants na of het bestuursverslag alle op grond van de wet verplichte elementen bevat en of het bestuursverslag consistent is met de jaarrekening. Hierbij kijkt de accountant of de in de jaarrekening en in het bestuursverslag opgenomen financiële informatie op elkaar aansluit. Maar hij zal ook kijken of andere informatie in het bestuursverslag consistent is met wat uit de jaarrekening volgt. Wanneer de accountant constateert dat informatie in het bestuursverslag niet verenigbaar is met de jaarrekening en dit niet wordt aangepast, zal hij hierover moeten rapporteren. Deze toets van de accountant kan beperkt blijven tot de informatie in het bestuursverslag die ook voorkomt in de jaarrekening. Op grond van de eigen beroepsreglementering moet de accountant *“op passende wijze inspelen wanneer documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financiële overzichten en de controleverklaring kunnen ondermijnen”*.⁹

De accountant kan, als hij na het lezen van het bestuursverslag van mening is dat dit zaken bevat die anderszins niet kloppen, aandringen op het bijtijds aanpassen daarvan. Dit is geen specifieke verplichting, maar past wel binnen de verantwoordelijkheid van de accountant te handelen in het algemeen belang.¹⁰ Hierin past niet dat de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.¹¹ Als op aandringen van de accountant het bestuursverslag wordt aangepast, leest de gebruiker dat niet terug in de controleverklaring. In die zin blijft de betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag buiten beeld. In de huidige praktijk draagt dit bij aan onduidelijkheid en misvattingen over de rol van de accountant ten aanzien van het bestuursverslag.

9 Standaard 720 De verantwoordelijkheden van de accountant m.b.t. andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen, paragraaf 4

10 Deze verantwoordelijkheid ligt besloten in de Verordening gedrags- en beroepsregels van de NBA.

11 Verordening gedrags- en beroepsregels van de NBA, artikel 9

3 | Nieuwe regelgeving en controlestandaarden

3.1 Uitgebreide controleverklaring

De NBA heeft met Standaard 702N vanaf boekjaar 2014 een uitgebreide controleverklaring verplicht gesteld voor alle organisaties van openbaar belang (oob's) in Nederland.¹² Op grond hiervan bevat de controleverklaring na het oordeel van de accountant een toelichting op respectievelijk de gehanteerde materialiteit, de reikwijdte van de groepscontrole en de kernpunten van de controle. Indien er sprake is van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit, dient de accountant hierover direct na zijn oordeel een aparte paragraaf op te nemen.

Ook bij de toepassing van de uitgebreide controleverklaring kan de accountant zich wat het bestuursverslag betreft beperken tot een aanwezigheids- en consistentietoets. Dit houdt niet tegen dat accountants meer aandacht kunnen besteden aan het bestuursverslag en hierover kunnen rapporteren in de uitgebreide controleverklaring, bijvoorbeeld in het kader van een kernpunt van de controle.

3.2 Implementatie herziening EU jaarrekeningrichtlijn (1)

De herziening van de EU jaarrekeningrichtlijn van 26 juni 2013 betekent een uitbreiding van de betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag.¹³ Niet alleen moet hij op grond hiervan een oordeel geven over of het bestuursverslag strookt met de jaarrekening en of het bestuursverslag volgens de wettelijke voorschriften is opgesteld. De accountant zal ook moeten *“verklaren of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, met opgave van de aard van deze onjuistheden”*.

De op 1 november 2015 in werking getreden Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening betreft een wijziging van Boek 2 van het BW ter implementatie van de nieuwe jaarrekeningrichtlijn.¹⁴ Volgens de minister van Veiligheid en Justitie ontstaat er *“een actieve onderzoeksverplichting voor de accountant om materiële onjuistheden in het bestuursverslag te signaleren en daarover te rapporteren in de controleverklaring; bij zijn onderzoek van het bestuursverslag dient hij de daarin opgenomen informatie te toetsen op de informatie die hem tijdens zijn onderzoek van de jaarstukken ter kennis is gekomen en dient hij, wanneer hij een materiële onjuistheid ontdekt, dit te vermelden in de accountantsverklaring”*.¹⁵

¹² Onder het begrip oob's vallen vooralsnog alle beursvennootschappen, banken en verzekeraars.

¹³ Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aan verwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad.

¹⁴ Kamerstukken I, Vergaderjaar 2015-2016, 34 176

¹⁵ Kamerstukken II, Vergaderjaar 2014-2015, 34 176 Nr. 6

Het begrip ‘materiële onjuistheden’ is in de jaarrekeningrichtlijn niet nader gespecificeerd. Volgens de minister van Veiligheid en Justitie kan worden gedacht *“aan informatie over risico’s en corporate governance, waaronder de in-control verklaring van het bestuur ten aanzien van de beheersing van de financiële verslaggevingsrisico’s”*. Verder bieden de normen volgens de minister ruimte om nader te worden ingevuld wanneer hier in de praktijk behoefte aan bestaat. De minister verwijst hiervoor naar de Raad voor de Jaarverslaggeving (vgl. de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving) en de NBA (vgl. de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden).¹⁶

Volgens de minister van Veiligheid en Justitie zal, wanneer de accountant tijdens het onderzoek van het concept-bestuursverslag dat hem door het bestuur is voorgelegd, een materiële onjuistheid constateert, aan het bestuur moeten meedelen dat hij geen goedkeurende verklaring kan afleggen wanneer het concept niet wordt aangepast.¹⁷

Op dit moment hebben we nog geen zicht op hoe deze bepaling in de diverse EU-lidstaten wordt geïmplementeerd. Wel weten we dat in Duitsland accountants in hun controleverklaring nu al een oordeel moeten geven over de jaarrekening en het bestuursverslag. Hierbij moet de accountant niet alleen kijken of het bestuursverslag verenigbaar is met de jaarrekening, maar ook of hierin een correct beeld wordt gegeven van de toestand van de onderneming en of de kansen en risico’s van toekomstige ontwikkelingen correct worden gepresenteerd. Verder weten we dat de directie van ondernemingen die onder de UK corporate governance code vallen, in het bestuursverslag een statement moeten opnemen *“that they consider the annual report and accounts taken as a whole is fair, balanced and understandable and provides the information necessary for shareholders to assess the entity’s performance, business model and strategy”*.

3.3 Nieuwe IAASB standaard

De IAASB heeft in april 2015 een nieuwe standaard gepubliceerd over de verantwoordelijkheden van de accountant ten aanzien van *“other information, whether financial or non-financial information, included in an entity’s annual report”*. Deze ISA 720 (Revised) wordt van toepassing op controles van jaarrekeningen over boekjaren die eindigen of op na 15 december 2016.¹⁸ ISA 720 (Revised) geeft, in tegenstelling tot de huidige ISA 720, expliciet aan dat de accountant de kennis die hij heeft verkregen bij de controle aanwendt bij het lezen en toetsen van het bestuursverslag.

De nieuwe standaard *“requires the auditor to read and consider the other information because other information that is materially inconsistent with the financial statements or the auditor’s knowledge obtained in the audit may indicate that there is a material misstatement of the financial statements or that a material misstatement of the other information exists, either of which may undermine the credibility of the financial statements and the auditor’s report thereon”*. Het begrip ‘other information’ wordt hierin breed opgevat: *“Financial or non-financial information (other than financial statements and the auditor’s report thereon) included in an entity’s annual report”*.

De doelstellingen van de accountant na het lezen van de in het bestuursverslag opgenomen informatie zijn:

- a. *To consider whether there is a material inconsistency between the other information and the financial statements;*
- b. *To consider whether there is a material inconsistency between the other information and the auditor’s knowledge obtained in the audit;*
- c. *To respond appropriately when the auditor identifies that such material inconsistencies appear to exist, or when the auditor otherwise becomes aware that other information appears to be materially misstated; and*
- d. *To report in accordance with this ISA.*

Om te bepalen of er sprake is van een materiële inconsistentie of onjuistheid moet volgens de nieuwe standaard worden gekeken naar de informatiebehoefte van de gebruikers van de jaarrekening. Daarbij moet worden overwogen in hoeverre de economische beslissingen van deze gebruikers worden beïnvloed. Verder spelen bij het bepalen van de materialiteit zowel kwantitatieve als kwalitatieve overwegingen een rol. De accountant hoeft op grond van ISA 720 (Revised) niet alle in het bestuursverslag opgenomen informatie te vergelijken met de jaarrekening. De accountant wordt geacht naar al die zaken te kijken die in zijn optiek kunnen leiden tot materiële inconsistenties of onjuistheden. Hierbij komt het aan op zijn professionele oordeelsvorming.

¹⁶ Kamerstukken 11, Vergaderjaar 2014-2015, 34176 nr. 6

¹⁷ Idem

¹⁸ International Standard on Auditing 720 (Revised): The auditor’s responsibilities relating to other information (Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2016)

De kennis die de accountant bij de controle heeft opgedaan omvat ook het begrip dat de accountant heeft verkregen omtrent de onderneming en haar omgeving. Volgens Standaard 315 kijkt de accountant hierbij onder meer naar de doelstellingen en strategieën van de onderneming en naar de interne controle.¹⁹ Het kan ook gaan om zaken met een sterk toekomstig karakter. Hierbij moet worden gedacht aan bedrijfsvooruitzichten en toekomstige kasstromen die de accountant in beschouwing neemt bij het evalueren van de aannames van het management met betrekking tot goodwill en de going concern verklaring.

Wanneer er sprake lijkt te zijn van een materiële inconsistentie of onjuistheid, zal de accountant zich eerst richten tot het bestuur van de onderneming. Wanneer hier geen afdoende respons op volgt, zal de accountant al naar gelang de omstandigheden andere acties moeten ondernemen. Hierbij kan worden gedacht aan het inwinnen van juridisch advies. Daarnaast moet worden gedacht aan het stellen van beperkingen aan de af te geven controleverklaring. Wanneer de integriteit van het management zodanig in het geding is dat in algemene zin moet worden getwijfeld aan de betrouwbaarheid van de verstrekte informatie, kan dit ook reden zijn voor het teruggeven van de controleopdracht.

3.4 Kennis van de accountant over de onderneming

De accountant hoeft tot op heden enkel na te gaan of het bestuursverslag alle op grond van de wet verplichte elementen bevat en of het bestuursverslag consistent is met de jaarrekening. Deze toets van de accountant kan beperkt blijven tot de informatie in het bestuursverslag die ook voorkomt in de jaarrekening. Door de hiervoor genoemde aanpassing van de EU jaarrekeningrichtlijn en de nieuwe ISA 720 zal de accountant zich bij het lezen van het bestuursverslag voortaan ook moeten afvragen of dit overeen komt met de kennis die hij van de onderneming heeft.

Bij het uitvoeren van de controle van de jaarrekening krijgt de accountant allerhande kennis van de onderneming. Zo is de accountant op grond van bestaande regelgeving verplicht om tijdens de controle van de jaarrekening een uitgebreide kennis van de gecontroleerde entiteit te krijgen om op grond daarvan een diepgaande risicoanalyse uit te voeren. Hierin komen onder meer aan de orde:

- de markt waarin de onderneming actief is;
- externe ontwikkelingen die op de entiteit afkomen;
- wijze waarop het stelsel van interne beheersing en toezicht daarop (corporate governance) is ingericht;
- activiteiten, processen en systemen van de entiteit;
- toepasselijke wet- en regelgeving (o.a. Boek 2 Titel 9 BW en de Nederlandse corporate governance code).

Ook anderszins besteedt de accountant aandacht aan informatie die haar weerslag krijgt in het bestuursverslag. Zo dient de accountant bij de planning en uitvoering van de controlewerkzaamheden en de evaluatie van de controlebevindingen de aanvaardbaarheid te beoordelen van de door het bestuur van de onderneming veronderstelde continuïteit van de bedrijfsactiviteiten. Standaard 570 gaat specifiek in op de werkzaamheden die de accountant in dat kader moet verrichten.²⁰ Daarnaast spelen de bedrijfsvooruitzichten een belangrijke rol bij het door de accountant controleren van waarderingen op basis van reële waarde of impairments.

Uit Standaard 315 volgt dat de accountant inzicht dient te verwerven in de doelstellingen en strategieën van de onderneming alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die tot risico's op een afwijking van materieel belang kunnen leiden.²¹ In dezelfde standaard is vastgelegd dat de accountant niet verantwoordelijk is voor het identificeren of inschatten van alle bedrijfsrisico's, omdat niet alle bedrijfsrisico's risico's op een afwijking van materieel belang doen ontstaan. Bij het toetsen van de verenigbaarheid met de jaarrekening betreft de accountant de mededeling van de onderneming omtrent de belangrijkste kenmerken van het beheers- en controlesysteem in verband met het proces van financiële verslaggeving en onderliggende statutaire regelingen. Daarnaast gaat de accountant na of het bestuur een mededeling heeft opgenomen over enerzijds het functioneren van de aandeelhoudersvergadering en haar voornaamste bevoegdheden en de rechten van de aandeelhouders en hoe deze kunnen worden uitgeoefend, voor zover dit niet onmiddellijk uit de wet volgt, en anderzijds over de samenstelling en het functioneren van het bestuur en de raad van commissarissen en hun commissies.

¹⁹ Standaard 315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving

²⁰ Standaard 570 Continuïteit

²¹ Standaard 315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving

Volgens de minister van Veiligheid en Justitie moet bij het door de accountant signaleren van materiële onjuistheden in het bestuursverslag worden gedacht aan informatie over risico's en corporate governance, waaronder de in-controlverklaring van het bestuur ten aanzien van de beheersing van de financiële verslaggevingsrisico's. De accountant kan - op grond van zijn ingevolge Standaard 315 verworven inzicht - bij het lezen van de risicoparagraaf in het jaarverslag bijvoorbeeld constateren dat bepaalde risico's door het bestuur van de onderneming ten onrechte zijn weggelaten of gebagatelliseerd. Bij het lezen van de corporate governance verklaring kan de accountant nagaan in hoeverre deze mededelingen stroken met zijn eigen ervaring en onderliggende statutaire bepalingen. Zo kan hij constateren dat de onderneming een naar zijn professionele oordeel te rooskleurig beeld schetst van de effectiviteit van de corporate governance structuur of de werking van de interne beheersings- en controlesystemen.

3.5 Verklaring accountant over materiële onjuistheden in het bestuursverslag

Uit de hiervoor genoemde aanpassing van de EU jaarrekeningrichtlijn vloeit voort dat de accountant enerzijds een oordeel moet geven over of het bestuursverslag strookt met de jaarrekening en of het bestuursverslag volgens de wettelijke voorschriften is opgesteld en anderzijds moet verklaren of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, met opgave van de aard van deze onjuistheden.

Het begrip 'materiële onjuistheden' is in de jaarrekeningrichtlijn niet nader gespecificeerd. Ook de minister van Veiligheid en Justitie gaat hier in de Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening niet op in. Voor een nadere invulling van de normen verwijst hij naar de Raad voor de Jaarverslaggeving en de NBA. Het begrip 'materieel belang' wordt door de Raad voor de Jaarverslaggeving als volgt gedefinieerd: "Informatie is van materieel belang indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen zou kunnen beïnvloeden". Hierbij is een zekere mate van subjectiviteit onvermijdelijk. Uiteindelijk komt het aan op de professionele oordeelsvorming van de accountant.

Volgens de minister van Veiligheid en Justitie zal, wanneer de accountant tijdens het onderzoek van het concept-bestuursverslag dat hem door het bestuur is voorgelegd, een materiële onjuistheid constateert, aan het bestuur moeten meedelen dat hij geen goedkeurende verklaring kan afleggen wanneer het concept niet wordt aangepast.²² Gesteld kan worden dat deze betrokkenheid van de accountant bij de inhoud van het bestuursverslag al een preventieve werking kan hebben. Wanneer de accountant een materiële onjuistheid heeft geconstateerd, zal hij dit in eerste instantie melden bij het bestuur. Indien het bestuur hierop geen afdoende maatregelen neemt, zal de accountant dit bespreken met de raad van commissarissen. Wanneer ook hierop geen afdoende reactie volgt, zal de accountant aan het bestuur duidelijk moeten maken wat hiervan de gevolgen zijn.

De accountant beschikt al naar gelang de omstandigheden over meerdere instrumenten. Wanneer de accountant een materiële onjuistheid constateert met een diepgaande invloed, zal hij een afkeurende verklaring moeten afgeven. Wanneer het gaat om een materiële onjuistheid met een niet diepgaande invloed, kan er een verklaring met beperking worden afgegeven. Hierin zal de accountant een beschrijving moeten geven van de geconstateerde onjuistheid. Wanneer een geconstateerde materiële onjuistheid duidt op het bestaan of een vermoeden van fraude zal de accountant in lijn met Standaard 240 in eerste instantie het bestuur van de onderneming hiervan op de hoogte moeten stellen. Wanneer het bestuur hierop geen afdoende maatregelen neemt, zal de accountant de opdracht moeten opzeggen en hiervan melding moeten doen bij de bevoegde instanties.²³

Uit de hiervoor genoemde nieuwe EU jaarrekeningrichtlijn vloeit voort dat zowel het oordeel over of het bestuursverslag strookt met de jaarrekening en of het bestuursverslag volgens de wettelijke voorschriften is opgesteld als de verklaring of er, in het licht van de tijdens de controle verkregen kennis en begrip omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn vastgesteld, moeten worden opgenomen in de controleverklaring. De NBA zal de toepasselijke beroepsreglementering hierop aanpassen. De vertaling van ISA 720 (Revised) in de eigen controlestandaarden is hierbij het uitgangspunt. De NBA zal deze vertaling binnenkort consulteren.

²² Kamerstukken II, Vergaderjaar 2014-2015, 34 176 Nr. 6

²³ Standaard 240 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten

Tegelijk moet worden bekeken in hoeverre de normen die voortvloeien uit de herziening van de EU jaarrekeningrichtlijn nader moet worden ingevuld door de NBA. Zo zal onder meer Praktijkhandreiking 1109 'De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie' moeten worden aangepast.

Huidige betrokkenheid accountant bij het bestuursverslag	Betrokkenheid accountant bij het bestuursverslag na herziening EU jaarrekeningrichtlijn en ISA 720
<p>Aanwezigheidstoets: Bevat het bestuursverslag alle wettelijk verplichte elementen?</p>	<p>Aanwezigheidstoets: Bevat het bestuursverslag alle wettelijk verplichte elementen?</p>
<p>Consistentietoets: Sluit de in de jaarrekening en in het bestuursverslag opgenomen informatie op elkaar aan?</p>	<p>Consistentietoets: Sluit de in de jaarrekening en in het bestuursverslag opgenomen informatie op elkaar aan?</p>
	<p>Signaleren materiële onjuistheden in het bestuursverslag: Komt de inhoud van het bestuursverslag overeen met de opgedane kennis van de onderneming?</p>

4 | Verklaring accountant bij het bestuursverslag

4.1 Eisen aan het bestuursverslag

Op grond van de bestaande regelgeving gaan accountants na of het bestuursverslag alle op grond van de wet verplichte elementen bevat en of het bestuursverslag consistent is met de jaarrekening. Deze toets van de accountant kan beperkt blijven tot de informatie in het bestuursverslag die ook voorkomt in de jaarrekening. Uit de hiervoor genoemde nieuwe Europese regelgeving en ISA 720 (Revised) vloeit voort dat de accountant zich bij het lezen van het bestuursverslag voortaan ook moet afvragen of dit overeen komt met de kennis die hij van de onderneming heeft. Wanneer de accountant op basis hiervan constateert dat het bestuur van een onderneming nalaat om informatie van materieel belang op te nemen in het bestuursverslag of geen getrouwe weergave daarvan geeft, zal hij dit moeten signaleren en hierover rapporteren in zijn controleverklaring.

De Werkgroep Toekomst Accountantsberoep gaat in haar rapport 'In het publiek belang' een stap verder.²⁴ De hierin opgenomen maatregel 4.3 stelt een verklaring van de accountant bij het bestuursverslag voor waarin de accountant expliciet zijn oordeel geeft over risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in het bestuursverslag.

De NBA benadrukt dat het bestuur van een onderneming verantwoordelijk is voor de juistheid en volledigheid van het bestuursverslag. De eisen die hieraan worden gesteld liggen onder meer besloten in wet- en regelgeving, Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving en de Nederlandse corporate governance code. Hoe duidelijker de normen zijn waaraan de in het bestuursverslag op te nemen informatie moet voldoen, des te meer mogelijkheden heeft de accountant om informatie hieraan te toetsen. Dit leidt tot de vraag in hoeverre de aan het bestuursverslag gestelde eisen tegemoet komen aan de behoeften van aandeelhouders en andere gebruikers.

4.1.1 Risicoparagraaf

Op grond van artikel 2:391 lid 1 BW moet in het bestuursverslag een beschrijving worden opgenomen van de voornaamste risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd. De Raad voor de Jaarverslaggeving heeft dit vereiste verder uitgewerkt in RJ 400. Zo moeten de op te nemen risico's en onzekerheden betrekking hebben op in ieder geval strategie, operationele activiteiten, financiële positie, financiële verslaggeving en wet- en regelgeving en moet een beschrijving worden gegeven van het risicomangementsysteem.²⁵ Volgens de NBA moet worden overwogen in hoeverre deze eisen in wet- en regelgeving nog aanvulling behoeven.

²⁴ Rapport 'In het publiek belang', Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, september 2014

²⁵ Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving/ Hoofdstuk 400/ Jaarverslag

4.1.2 Continuïteitsanalyse

Er bestaat tot op heden geen vereiste voor het in het bestuursverslag opnemen van een expliciete continuïteitsanalyse. Bij het opmaken van de financiële verslaggeving wordt de continuïteit van de bedrijfsactiviteiten verondersteld. Enkel wanneer sprake is van een onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit moet de accountant hiervoor een aparte paragraaf opnemen in zijn controleverklaring.²⁶ De NBA pleit daarom voor het in de Nederlandse code corporate governance opnemen van principes op grond waarvan een onderneming in de jaarstukken een verklaring moet opnemen waarin staat uitgelegd of deze de continuïteit kan waarborgen en of aan toekomstige verplichtingen kan worden voldaan.²⁷

4.1.3 Corporate governance informatie

De in het bestuursverslag opgenomen corporate governance informatie moet voldoen aan eisen die zijn vastgelegd in Titel 9 Boek 2 BW, het Vaststellingsbesluit nadere voorschriften inhoud jaarverslag en het Besluit artikel 10 overnamerichtlijn. De Nederlandse code corporate governance gaat tot nog toe uit van het beginsel dat enkel bij afwijking en van de principes uitleg moet worden gegeven ('pas toe of leg uit'). Om een goede beoordeling mogelijk te maken van de in het bestuursverslag opgenomen corporate governance informatie zou in de visie van de NBA de onderneming per principe informatie moeten verstrekken over de wijze waarop de code wordt nageleefd ('pas toe en leg uit').²⁸

4.1.4 Niet-financiële informatie

Ondernemingen worden steeds meer beoordeeld op aspecten van duurzaamheid en maatschappelijk verantwoord ondernemen. Voor het hierover opnemen van informatie in het bestuursverslag worden onder meer richtlijnen gehanteerd die zijn opgesteld door het Global Reporting Initiative (GRI) en de International Integrated Reporting Council (IIRC). Deze richtlijnen zijn soms erg conceptueel van aard en ondernemingen geven hier vaak een eigen invulling aan. De verwachting is dat ondernemingen in de toekomst moeten kunnen aantonen concrete doelstellingen op terreinen als milieu en sociaal beleid te hebben bereikt. Dit brengt concretere normen steeds dichterbij.

Vragen

1. Komen de aan de inhoud van het bestuursverslag gestelde eisen tegemoet aan de verwachtingen van aandeelhouders en andere gebruikers?
2. In hoeverre moeten er meer eisen worden gesteld aan de inhoud van het bestuursverslag met betrekking tot respectievelijk de risicoparagraaf, continuïteitsanalyse, corporate governance informatie en niet-financiële informatie?

4.2 Assurance bij het bestuursverslag

Maatregel 4.3 uit het rapport 'In het publiek belang' stelt een verklaring voor van de accountant bij het bestuursverslag waarin de accountant expliciet zijn oordeel geeft over risicoparagraaf, continuïteitsanalyse en corporate governance informatie zoals opgenomen in het bestuursverslag. Daarbij moet volgens de maatregel worden onderzocht of het, gezien de andere mate van zekerheid die wordt verschaft, mogelijk is om dit expliciete oordeel bij het bestuursverslag op te nemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverdeling bij de jaarrekening.²⁹

Onder assurance verstaan we het verschaffen van zekerheid over informatie door een onafhankelijke partij om het vertrouwen bij de gebruikers van die informatie te versterken. In de controleverklaring geeft de accountant zekerheid over de getrouwheid van de jaarrekening. Het gaat hier om een **redelijke mate van zekerheid**. Dat wil zeggen dat de accountant

26 Standaard 702N: Aanvullingen met betrekking tot het rapporteren bij een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden bij een organisatie van openbaar belang

27 <https://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Visie-NBA-op-herziening-Code-Corporate-Governance/>

28 <https://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Visie-NBA-op-herziening-Code-Corporate-Governance/>

29 Rapport 'In het publiek belang', Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, september 2014

voldoende bewijs verzamelt ter onderbouwing van zijn oordeel. De accountant zal geen absolute mate van zekerheid kunnen bieden, omdat zelfs bij een integrale toets van informatie de kans op fouten nooit helemaal kan worden uitgesloten. De conclusie van de accountant komt tot uiting in positieve bewoordingen: *“Wij zijn van oordeel dat ...”*.

Accountants voeren ook assurance-opdrachten uit waarbij de accountant een **beperkte mate van zekerheid** geeft. De hoeveelheid bewijs die de accountant in dit geval verzamelt is lager dan voor zijn oordeel bij de jaarrekening. De conclusie van de accountant wordt hierbij in negatieve bewoordingen geformuleerd: *“Op grond van onze in dit rapport beschreven werkzaamheden is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat ...”*.

De door de accountant te verrichten werkzaamheden voor het geven van zekerheid moeten worden afgewogen tegen de toegevoegde waarde die dit heeft voor de gebruikers van de informatie. Ook weegt de meerwaarde van het laatste stukje zekerheid niet altijd op tegen de extra kosten die hiermee zijn gemoeid. Deze afweging zal ook moeten worden gemaakt voor het door de accountant geven van zekerheid bij het bestuursverslag. De vraag is dan of aandeelhouders en andere gebruikers van het bestuursverslag een **integraal** oordeel van de accountant verwachten bij het hele bestuursverslag of dat dit beperkt kan blijven tot een aantal **specifieke onderdelen** die er voor de gebruikers echt toe doen. Daarnaast speelt de vraag welke mate van zekerheid wordt verwacht en in hoeverre deze redelijkerwijs kan worden gegeven.

Een accountant zal eerder objectieverbaar bewijs kunnen verzamelen om zekerheid te geven bij in het bestuursverslag opgenomen gegevens die kwantitatief van aard zijn (bijvoorbeeld gegevens met betrekking tot de samenstelling van het personeelsbestand of energieverbruik). Bij kwalitatieve gegevens (zoals beschrijvingen van sociaal beleid of uitspraken over goede arbeidsverhoudingen) komt dit al gauw aan op een meer subjectieve inschatting.

De vraag is of de accountant altijd een oordeel kan geven over de juistheid van bepaalde gegevens in het bestuursverslag. In voorkomend geval zou de accountant bijvoorbeeld wel een onderzoek kunnen doen naar de robuustheid van het proces waarin deze gegevens tot stand komen. Zo kan van de accountant geen oordeel worden verwacht over de juistheid van een in het bestuursverslag opgenomen strategiebeleid. Hij kan wel aangeven of de besluitvorming hierover op basis van een gedegen analyse met voldoende realiteitszin heeft plaatsgevonden.

Volgens maatregel 4.3 uit ‘In het publiek belang’ moet worden onderzocht of het mogelijk is om het expliciete oordeel van de accountant bij het bestuursverslag op te nemen als afzonderlijk onderdeel van de controleverklaring bij de jaarrekening. Hiervoor zal eerst duidelijk moeten zijn in hoeverre zekerheid van de accountant bij het bestuursverslag wordt verwacht en welke mate van zekerheid redelijkerwijs kan worden gegeven. In de huidige praktijk wordt overigens al gebruik gemaakt van een zogenaamde gecombineerde verklaring. Deze kan door accountants worden toegepast bij ondernemingen die hun prestaties op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen (waaronder indicatoren over milieu- en personeelsaangelegenheden en de naleving van gedragscodes) opnemen in het directieverslag en deze samen één samenhangend geheel vormen.³⁰

Vragen

3. Wordt van de accountant een apart oordeel over het bestuursverslag verwacht?
4. Wordt van de accountant een integraal oordeel over de inhoud van het bestuursverslag verwacht?
5. Moet de accountant over specifieke onderdelen van het bestuursverslag zekerheid verschaffen, zo ja, welke?
6. Welke mate van zekerheid moet de accountant kunnen geven bij het bestuursverslag of specifieke onderdelen hiervan?
7. Welke andere voorwaarden zijn nodig om een verklaring van de accountant bij het bestuursverslag mogelijk te maken?

30 NBA-handreiking 1123 Gecombineerde verklaring bij financiële en mvo-verslaggeving

5 | Andere relevante ontwikkelingen

5.1 Herziening EU jaarrekeningrichtlijn (2)

De minister van Veiligheid en Justitie heeft op 11 november 2015 voor de implementatie van een nieuwe wijziging van de EU jaarrekeningrichtlijn over het in het bestuursverslag opnemen van bepaalde niet-financiële informatie een consultatiedocument gepubliceerd.³¹ Op grond hiervan moet in het bestuursverslag informatie worden opgenomen met betrekking tot milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van de mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping.³² Na implementatie van de richtlijn in de nationale wetgeving zal de accountant in ieder geval moeten onderzoeken of betreffende informatie inderdaad is opgenomen in het bestuursverslag dan wel in een afzonderlijk verslag.

De lidstaten mogen daarnaast eisen dat de betreffende niet-financiële informatie “wordt gecontroleerd door een onafhankelijke dienstverlener van assuredediensten”. De vraag is of deze optie in de Nederlandse wetgeving moet worden benut. Zo ja, dan is nog de vraag in hoeverre deze controletaak moet worden uitgevoerd door een accountant.

De accountant is niet de enige professional die over niet-financiële informatie assurance kan geven. Ook expertisebureaus en consultants zijn op dit terrein actief. Daar staat tegenover dat de accountant kan bogen op controledeskundigheid (vaktechniek), reputatie (vertrouwen) en beroepsvoorschriften (ethische normen, waaronder onafhankelijkheid).

Vragen

8. Moet de in het bestuursverslag opgenomen informatie met betrekking tot respectievelijk milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van de mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping worden gecontroleerd?
9. Moet de controle van de in het bestuursverslag opgenomen niet-financiële informatie over respectievelijk milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van de mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping worden uitgevoerd door de accountant?

³¹ https://www.internetconsultatie.nl/bekendmaking_niet_financiele_informatie

³² Volgens de richtlijn geldt deze verplichting in ieder geval voor grote ondernemingen die organisaties van openbaar belang zijn en op hun balansdatum de drempel van een gemiddeld personeelsbestand van 500 werknemers gedurende het boekjaar overschrijden.

5.2 Verantwoordelijkheden auditcommissie/raad van commissarissen

De raad van commissarissen en meer specifiek de auditcommissie krijgt een grotere rol waar het gaat om de selectie en de aansturing van de accountant. Zo moet de accountant op grond van een nieuwe Europese verordening bij de auditcommissie een aanvullende verklaring indienen waarin hij een toelichting geeft op de resultaten van de uitgevoerde wettelijke controle.³³ Hiervoor gaven we al aan dat, als de accountant een materiële onjuistheid in het bestuursverslag heeft geconstateerd, hij dit in eerste instantie meldt bij het bestuur. En dat, als het bestuur hierop geen afdoende maatregelen neemt, de accountant dit zal bespreken met de raad van commissarissen.

De NBA acht het daarom van belang dat het door de onderneming bij het bestuursverslag op te nemen verslag van de commissarissen toereikende en betekenisvolle informatie bevat over de wijze waarop de raad van commissarissen zijn toezichthoudende taak heeft ingevuld en uitgevoerd. Daarbij moet bijvoorbeeld niet alleen worden vermeld welke onderwerpen zijn besproken met het bestuur of met de accountant, maar ook informatie worden gegeven over de strekking hiervan. Volgens de NBA moet de Nederlands corporate governance code hierop worden aangepast.³⁴

Ondernemingen die onder de UK corporate governance code vallen worden al geacht in het bestuursverslag een onderdeel op te nemen waarin wordt aangegeven hoe de auditcommissie zich van zijn verantwoordelijkheden heeft gekweten. Hierin moet onder meer worden ingegaan op significante onderwerpen waarover de auditcommissie zich heeft gebogen in verband met de jaarrekening. Hieronder vallen ook de zaken waarop men door de accountant is gewezen en de wijze waarop hiermee is omgegaan.

Vraag

10. In hoeverre moeten er meer eisen worden gesteld aan de inhoud van het verslag van de raad van commissarissen?

5.3 Samenwerking met de internal auditor

Veel grote organisaties, waaronder beursvennootschappen, kennen een internal audit afdeling die onderzoek verricht naar de kwaliteit van de interne beheersing en de governance van de organisatie. Dergelijke afdelingen zijn in toenemende mate multidisciplinair samengesteld. Een belangrijke discipline daarbij wordt gevormd door de internal auditors.³⁵ Accountants en internal auditors werken in het algemeen nauw samen door middel van uitwisseling van hun risicoanalyses, planningen en rapportages. De accountant maakt voor zijn beoordeling van de inhoud van het bestuursverslag gebruik van de werkzaamheden en de bevindingen van de internal auditors.

Vraag

11. Welke rol kunnen internal auditors spelen bij het door de accountant verschaffen van zekerheid bij het bestuursverslag?

33 Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en tot intrekking van Besluit 2005/909/EG van de Commissie

34 <https://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/Visie-NBA-op-herziening-Code-Corporate-Governance/>

35 Interne accountants worden in deze notitie conform de internationale regelgeving aangeduid als 'internal auditors'

5.4 Innovatie en integrated reporting

Ondernemingen moeten in de huidige wereld zijn voorbereid op technologische en andere ontwikkelingen die elkaar in razend tempo kunnen opvolgen. Hierdoor wordt door beleggers en andere gebruikers steeds meer belang gehecht aan de door het bestuur van een onderneming in het bestuursverslag opgenomen informatie over zaken als strategie en eigen initiatieven op het terrein van duurzaamheid en innovatie. Ook bestaat er een groeiende belangstelling voor 'integrated reporting'. Hieronder verstaan we een samenvattende, holistische rapportage waarin organisaties aangeven hoe zij duurzaam opereren en hoe strategie, governance, (financiële en niet-financiële) prestaties en vooruitzichten (maatschappelijke) waarde opleveren voor de korte, middellange en lange termijn. De NBA ziet integrated reporting als een belangrijke (inter)nationale ontwikkeling om de relevantie van bedrijfsinformatie voor stakeholders te verhogen. Ook de AFM steunt de ontwikkeling en toepassing van integrated reporting.³⁶ De vraag is welke gevolgen deze ontwikkelingen hebben voor het werk van de accountant en hoe hier het beste op kan worden ingespeeld. De gecombineerde verklaring die nu al wordt toegepast bij een geïntegreerde vorm van financiële en mvo-verslaggeving kan mogelijk dienen als opmaat tot een vorm van 'integrated assurance'.³⁷

Vragen

12. Welke rol spelen accountants met betrekking tot integrated reporting?
13. Welke andere ontwikkelingen zijn van invloed op het bestuursverslag van ondernemingen?
14. Welke gevolgen hebben deze ontwikkelingen voor de rol van de accountant?

³⁶ In Balans 2015, Rapportage over de financiële verslaggeving, AFM, 29 oktober 2015

³⁷ NBA-handreiking 1123 Gecombineerde verklaring bij financiële en mvo-verslaggeving

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

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

T 020 301 03 01
E info@nba.nl
I www.nba.nl