

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
Ter attentie van Consultaties
Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp

Amsterdam, 1 oktober 2025

Onderwerp: Reactie op consultatie HR 1109 – Accountant en corporate governance-informatie

Een werkgroep van de NBA, bestaande uit intern accountants, internal auditors en accountants in business, dankt u voor de mogelijkheid te reageren op het consultatiedocument voor de herziening van Handreiking 1109 – Accountant en corporate governance-informatie.

Het afgelopen jaar heeft deze werkgroep, samen met accountants in business, intern accountants, vertegenwoordigers van belangengroepen, deskundigen op gebied van risicomanagement, governance en interne beheersing, bestuurders en commissarissen, gewerkt aan de totstandkoming van de NBA-brochure *“VOR – inspiratie en handvatten voor accountants in business en intern accountants”*.

Deze brochure heeft als doel bestuurders, commissarissen, accountants in business en internal auditors te inspireren en praktische handvatten te bieden voor de inrichting en onderbouwing van de Verklaring omtrent Risicobeheersing (VOR), zodat ondernemingen hun risicobeheersing en verslaggeving transparanter kunnen maken en de dialoog met raad van commissarissen, externe accountant en andere stakeholders wordt versterkt.

Vanuit deze ervaring leveren wij graag onze opmerkingen ter verduidelijking en aanscherping van de voorgestelde wijzingen op de handreiking

Algemeen beeld

De VOR-werkgroep onderschrijft het belang van een actuele en goed toepasbare Handreiking 1109. De werkgroep heeft gekeken naar de bestaande Handreiking 1109 en het nieuwe concept, en constateert dat het concept, in vergelijking tot de bestaande Handreiking, in evenwicht en helderheid aangescherpt kan worden. De Corporate Governance Code 2025 is principle-based en laat ondernemingen ruimte voor maatwerk in de inrichting en rapportage van interne risicobeheersing. De handreiking voor extern accountants zou deze open benadering moeten ondersteunen en daarbij duidelijk afbakenen wat van de externe accountant wordt verwacht op grond van wet- en regelgeving. De Handreiking 1109 richt zich op de verantwoordelijkheid van de externe accountant met betrekking tot de corporate governance-informatie die is opgenomen in het bestuursverslag en het RvC-verslag. Het consultatiedocument richt zich met name op een specifiek aspect, de VOR, en wekt daarmee de indruk dat andere governance-informatie, zoals ook voorgeschreven door de Corporate Governance Code, niet dan wel minder relevant zijn voor toetsing door de externe accountant en van deze handreiking.

Deze sterke focus op de VOR en het noemen van specifieke raamwerken (zoals COSO) in de handreiking komt normstellend over en wekt de indruk dat aanvullende assurance wordt verlangd. Het consultatiedocument geeft daarbij ook aan dat commissarissen de mogelijkheid hebben een aanvullende opdracht aan de externe accountant te verstrekken, wat deze aanvullende externe assurance gedachte in de praktijk zal versterken. Dit druist in tegen de gedachten van de ketenkracht die beoogd is met de VOR en is daarmee feitelijk principieel strijdig. Beoogd is met de VOR om het bestuur verantwoordelijkheid te laten nemen; door nu te stellen dat de externe accountant daar weer zekerheid over kan geven, wordt het oorspronkelijke doel van de VOR en de corporate governance commissie, teniet gedaan.

De werkgroep pleit daarom voor een handreiking die evenwichtige aandacht geeft aan alle principes van de Code, duidelijke terminologie gebruikt en de rol van de externe accountant beperkt tot de bestaande aanwezigheidstoets, verenigbaarheidstoets- en geen materiële onjuistheden bevat in het licht van de kennis die is opgedaan tijdens de controle.

Specifieke bevindingen

Hieronder volgen de concrete opmerkingen en voorstellen van de werkgroep naar aanleiding van het consultatiedocument. Elke bevinding verwijst naar de betreffende paragraaf of pagina van het concept

1. Precisering aanwezigheidstoets (paragraaf 1.5)

In de consultatietekst luidt de vraag voor de aanwezigheidstoets: “Is alle vereiste informatie opgenomen in het bestuursverslag en het RvC-verslag (aanwezigheidstoets)?” Deze formulering kan te ruim worden geïnterpreteerd, omdat niet duidelijk is dat het uitsluitend gaat om de wettelijk voorgeschreven informatie. Het bestuursverslag moet de informatie bevatten die bij of krachtens wet verplicht is opgenomen. De aanwezigheidstoets van de externe accountant ziet uitsluitend toe op het vaststellen of deze voorgeschreven informatie daadwerkelijk aanwezig is, niet op volledigheid in bredere zin.

Wij stellen daarom voor de vraag te preciseren tot: “Is alle vereiste informatie opgenomen *conform de eisen die de wet- en regelgeving daaraan stellen* (aanwezigheidstoets)?”

Deze aanpassing sluit expliciet aan bij het wettelijke kader en voorkomt dat de toets ruimer wordt opgevat dan beoogd in wet- en regelgeving.

2. Gebruik internal auditwerkzaamheden bij marginale toets bestuursverslag (paragraaf 3.3, 1^e alinea)

De externe accountant voert op grond van Standaard 720 een *marginale toets* uit op het bestuursverslag (waaronder de corporate-governance-informatie en de hierin opgenomen VOR).

Deze toets betreft uitsluitend een verenigbaarheidstoets met de jaarrekening en de tijdens de controle opgedane kennis, en vormt geen assurance-opdracht op het bestuursverslag zelf.

Omdat geen controle-informatie voor de jaarrekening wordt verkregen, is Standaard 610 – “Gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors” – niet van toepassing op deze werkzaamheden. Dit biedt de mogelijkheid dat de externe accountant kennis kan nemen van relevante rapportages van de internal auditfunctie ter ondersteuning van zijn consistentiebeoordeling.

Aanbeveling is om in de handreiking aandacht te hebben dat binnen de kaders van Standaard 720 – gericht kan overleggen met de internal auditfunctie en relevante rapportages kan benutten als aanvullende informatiebron, zonder dat formele toepassing van Standaard 610 vereist is. Dit verduidelijkt de ruimte voor samenwerking en bevordert een efficiënte en zorgvuldige uitvoering van de marginale toets.

3. Ontbrekende verwijzing naar NBA-brochure VOR (paragraaf 3.3, 2^e alinea)

In de consultatietekst wordt terecht verwezen naar principe 1.3 van de Corporate Governance Code, waarin de taak van de internal auditfunctie bij het beoordelen van de opzet en werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen is vastgelegd. Ook wordt gesteld dat het voor de hand ligt dat internal audit wordt betrokken bij de VOR en dat de invulling per vennootschap zal verschillen.

Opvallend is echter dat hier geen verwijzing is opgenomen naar de door de NBA uitgebrachte brochure “*VOR – inspiratie en handvatten voor AIB en IA*”

Deze publicatie heeft geen status van regelgeving of leidraad, maar biedt praktische handvatten en inspiratie voor ondernemingen, intern accountants en accountants in business om bestuur en RvC te ondersteunen bij de inrichting en onderbouwing van de VOR.

Het opnemen van een verwijzing (“biedt praktische handvatten”) zou externe accountants helpen om beschikbare inzichten te benutten bij hun communicatie met bestuur, RvC en internal audit, zonder dat sprake is van normstelling of verplichte richtlijnen voor de externe accountant.

Dit is des te opmerkelijker omdat in dezelfde paragraaf wél een verwijzing is opgenomen naar de *Practice Guide VOR* van het IIA voor de internal auditfunctie. Gezien deze evenwichtige benadering ligt het voor de hand ook de NBA-brochure te noemen als relevante bron van praktische handvatten.

Hiertoe wordt volgend tekstvoorstel gedaan: Volgens principe 1.3 van de Code heeft de internal auditfunctie als taak het beoordelen van de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Daarom ligt het voor de hand dat de internal auditfunctie betrokken wordt bij de VOR. De wijze waarop dat gebeurt zal naar

verwachting per vennootschap verschillen. *Ter ondersteuning van ondernemingen en hun internal auditfunctie heeft de NBA de brochure ‘VOR – inspiratie en handvatten voor AIB en IA’ uitgebracht en heeft het IIA de Practice Guide VOR gepubliceerd.*

4. Aanbieding aanvullende assurance-opdrachten door de externe accountant (paragraaf 3.4)

In vergelijking met de huidige HR 1109 is paragraaf 3.4 in het consultatiedocument aanzienlijk uitgebreider, doordat de VOR nu expliciet wordt genoemd. Zo wordt in de concept-handreiking gesteld: “Er is in de Code niet voorzien in een assurancerol van de externe accountant bij de VOR. De externe accountant kan op verzoek van de raad van commissarissen een aanvullende opdracht op een of meerdere corporate governance-mededelingen (waaronder eventueel begrepen deelgebieden van de VOR) in het bestuursverslag uitvoeren in de vorm van een assurance-rapport en/of specifiek overeengekomen werkzaamheden, echter de bespreking hiervan valt buiten het bestek van deze handreiking.”

De Corporate Governance Code 2025 (bepaling 1.4.3) voorziet op geen enkel punt in een assurancerol van de externe accountant bij de VOR. De verantwoordelijkheid voor de VOR ligt volledig bij het bestuur, met toezicht door de raad van commissarissen. Het door de externe accountant aanbieden van zekerheid over (delen van) de VOR is in onze ogen daarom principieel onjuist. Het doet afbreuk aan de verantwoordelijkheid van het bestuur en ondermijnt het principe van ketenkracht, waarin bestuur, raad van commissarissen, internal audit en externe accountant ieder hun eigen rol vervullen. Bovendien vergroot een dergelijke passage de verwachtingskloof: het kan bij bestuurders en commissarissen de indruk wekken dat aanvullende assurance door de externe accountant mogelijk of zelfs wenselijk is, terwijl dit haaks staat op de bedoeling van de Corporate Governance Code.

5. Reikwijdte toets op juistheid versus volledigheid (paragraaf 5.3, blz. 16)

De term “ontbrekende of onjuiste informatie” kan de indruk wekken dat de accountant een volledigheidstoets uitvoert. Conform Standaard 720 is de taak beperkt tot het signaleren van onjuistheden of materiële inconsistenties met de jaarrekening en controlebevindingen.

Wij adviseren het woord “ontbrekende” te schrappen of te verduidelijken als “voor zover voortvloeiend uit controle-informatie”.

6. Evenwichtige behandeling van alle Code-principes (bijlagen)

De concept-handreiking besteedt disproportioneel veel aandacht aan de VOR ten opzichte van andere onderdelen van de Corporate Governance Code (bijvoorbeeld het verslag van de RvC, het beloningsbeleid en cultuur).

In de huidige, bestaande, HR 1109 is een volledige analyse opgenomen van alle principes en best practice bepalingen van de Corporate Governance Code, inclusief de werkzaamheden van de accountant per principe.

Door nu uitsluitend op de VOR in te zoomen ontstaat niet alleen een onevenwichtige weergave, maar wordt ook tekort gedaan aan andere relevante governance code aspecten, het maatwerkarakter van de VOR per onderneming en lijkt de handreiking richting te geven aan een generiek voorstel van werkzaamheden dat niet past bij de open norm van de Corporate Governance Code.

Wij stellen daarom voor om:

- óf – in lijn met de huidige HR 1109 – alle principes en best practice bepalingen van de nieuwe Corporate Governance Code opnieuw op te nemen met de bijbehorende werkzaamheden van de accountant,
- óf de bijlage met gedetailleerde werkzaamheden in zijn geheel weg te laten.

Op deze wijze blijft de handreiking evenwichtig, wordt onbedoelde normstelling voorkomen en blijft de VOR gepositioneerd als één van de principes van de Code.

7. Normenkader en COSO-verwijzing (blz. 30)

Op blz. 30 van de consultatietekst wordt COSO expliciet genoemd als voorbeeld voor interne beheersing. De Corporate Governance Code 2025 bepaalt echter in de toelichting bij best practice bepaling 1.4.2, onderdeel ii dat: “het in de rede ligt dat het bestuur in de beschrijving van de opzet, werking en de beoordeling van de effectiviteit van de interne risicobeheersings- en controlesystemen aangeeft welk raamwerk of normenkader (bijvoorbeeld het COSO-raamwerk voor interne beheersing) is gehanteerd.”

Deze formulering geeft ondernemingen de vrijheid om zelf een passend raamwerk of normenkader te kiezen, waarbij COSO slechts als voorbeeld wordt genoemd.

Wij adviseren daarom dat in de handreiking de bewoordingen zodanig worden aangepast dat COSO uitsluitend als illustratief voorbeeld wordt vermeldt en niet als voorkeursnorm, noch met specifieke verwijzing naar de twee nu genoemde COSO modellen (RM en ICF). Een terughoudende formulering voorkomt dat de externe accountant onbedoeld in een adviserende of normstellende rol wordt geplaatst en blijft in lijn met de open benadering van de Corporate Governance Code.

8. Onjuiste weergave begrip ‘effectiviteit’ (blz. 32 4^e alinea)

In de consultatietekst (blz. 32) staat bij de toelichting op het begrip effectiviteit: “...met ‘effectiviteit’ [is] aansluiting gezocht bij het gelijkkluidende begrip uit de Amerikaanse wetgeving (i.c. de Sarbanes-Oxley-wet). Ondernemingen kunnen de door hen gebruikte terminologie nader toelichten in hun verklaring of de toelichting daarop.”

In de toelichting bij best practice bepaling 1.4.3 van de Corporate Governance Code 2025 staat echter: “Evenmin wordt met ‘effectiviteit’ aansluiting gezocht bij het gelijklopende begrip uit de Amerikaanse wetgeving (i.c. de Sarbanes-Oxley-wet). Ondernemingen kunnen de door hen gebruikte terminologie nader toelichten in hun verklaring of de toelichting daarop.”

Door het wegvallen van het woord “evenmin” in de concept handreiking is de betekenis omgekeerd en wordt onterecht gesuggereerd dat wél aansluiting bij de Amerikaanse SOX-definitie is gezocht.

Wij adviseren het woord “evenmin” te herstellen, zodat de handreiking weer volledig overeenkomt met de tekst en bedoeling van de Corporate Governance Code 2025.

9. Tekstuele correctie verwijzing Practice Guide VOR

Op bladzijde 21, voetnoot 5, wordt verwezen naar het guidance-document Practice Guide VOR en de Internal Auditfunctie van het IIA. In deze voetnoot staat echter “IAA” in plaats van “IIA”.

Tot slot

Met deze opmerkingen wil de werkgroep bijdragen aan een heldere en evenwichtige herziening van Handreiking 1109, waarin de verantwoordelijkheden van de externe accountant duidelijk zijn afgebakend en aansluiten op wet- en regelgeving en op het principle-based karakter van de Corporate Governance Code 2025.

Wij vertrouwen erop dat onze inbreng helpt om een handreiking te ontwikkelen die externe accountants ondersteunt bij hun werkzaamheden, zonder onbedoelde normstelling, en die tegelijk ruimte laat voor het maatwerk dat ondernemingen nodig hebben bij de toepassing van de Verklaring omtrent Risicobeheersing.

Met collegiale groet namens de werkgroep VOR,

Daco Daams
Leonard Boogers
Bart de Boer
Erik Hessels