

Komt een accountant in de algemene vergadering

WP T. Bosman RA MSc en prof. mr. drs. C.M. Harmsen*

In deze column geven de auteurs een kritische beschouwing van de NBA-handreiking 1118 'Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders' van 27 februari 2023. Met deze handreiking lijkt de NBA vooruit te lopen op het maatschappelijke debat en regelgeving over de rol van de accountant.

1 Inleiding

Nederland kent de ongebruikelijke situatie waarin extern accountants¹ (hierna: accountants) mogen spreken en kunnen worden bevraagd op de algemene vergadering van aandeelhouders. In de afgelopen maanden is in de pers commotie ontstaan over de nieuwe NBA-praktijkhandreiking 1118 van 27 februari 2023 over dit onderwerp. In deze bijdrage geven wij een kort overzicht van de rol van de accountant en de geheimhoudings- en informatieplicht van de accountant en een kritische beschouwing van deze nieuwe NBA-handreiking.

2 Rol van de accountant

Accountantscontrole voegt zekerheid toe aan verantwoordingen van organisaties, zoals jaarrekeningen, zodat belanghebbenden bij deze organisaties betere beslissingen kunnen nemen. Accountantscontrole wordt door private accountantsorganisaties in opdracht van de klant en ten behoeve van het maatschappelijk verkeer uitgevoerd.² Accountants zijn verplicht in het algemeen belang te handelen, hun beroep met een professioneel-kritische instelling uit te oefenen en zich daarbij te laten leiden door vijf fundamentele beginselen:

1. professionaliteit;
2. integriteit;
3. objectiviteit;

4. vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
5. vertrouwelijkheid.³

Het belang van de gecontroleerde organisatie en haar bestuur en raad van commissarissen is niet altijd gelijk aan het algemene belang. Dit leidt tot een potentieel spanningsveld. De accountant wordt enerzijds door de gecontroleerde organisatie zelf uitgezocht en betaald, maar anderzijds is hij verplicht objectief te handelen. Deze opdrachtrelatie zou tot (onbewuste) beïnvloeding van het oordeel van de accountant kunnen leiden.⁴

De accountant wordt in beginsel door het maatschappelijk verkeer vertrouwd, omdat hij in het bijzonder competent is op het gebied van verslaggeving, interne beheersing, controle en aanverwante onderwerpen. Accountants hebben een lange beroepsopleiding voltooid, zijn onderworpen aan ethische eisen en aan tuchtrecht. De accountant is als een financiële huisarts van een organisatie. Hij heeft kennis over een groot aantal onderwerpen en toegang tot een brede groep specialisten waar nodig.

Accountantscontrole is in economische zin aan te merken als een zogenoemd 'credence good': een expert (de accountant) bepaalt de benodigde controlewerkzaamheden en deze werkzaamheden worden vervolgens door diezelfde expert uitgevoerd. Bovendien is de kwaliteit van de controlewerkzaamheden slechts met grote moeite achteraf vast te stellen. Hierdoor bestaan er voor accountants prikkels om te veel of te weinig controlewerkzaamheden uit te voeren en hier te veel voor in rekening te brengen.⁵ Het is zeer complex om de kwaliteit van de uitgevoerde accountantscontrole op korte termijn te beoordelen.⁶ Of een jaarrekening, ondanks een daarbij afgegeven

* WP T. Bosman RA MSc is registeraccountant en Wirtschaftsprüfer en als promovendus verbonden aan de Universiteit van Amsterdam (Amsterdam Business School) en de Foundation for Auditing Research. Prof. mr. drs. C.M. Harmsen is advocaat bij TOON Advocaten te Amsterdam en parttime hoogleraar Ondernemingsrecht en jaarrekeningenrecht aan de Universiteit van Amsterdam (Amsterdam Business School).

1 Een extern accountant is een natuurlijk persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of auditkantoor dat verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle (art. 1 lid 1 onder f Wta).

2 C. Spence & C. Carter, An exploration of the professional habitus in the Big 4 accounting firms, *Work, Employment and Society* (28) 2014, afl. 6, p. 946-962, <https://doi.org/10.1177/0950017013510762>.

3 Art. 2 Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en art. 2 Verordening op de beroepseed voor accountants.

4 D.A. Moore, P.E. Tetlock, L. Tanlu & M.H. Bazerman, Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling, *The Academy of Management Review* (31) 2006, afl. 1, p. 10-29, <https://doi.org/10.2307/20159182>.

5 M. Causholli & W.R. Knechel, An examination of the credence attributes of an audit, *Accounting Horizons* (26) 2012, afl. 4, p. 631-656, <https://doi.org/10.2308/acch-50265>.

6 M. DeFond & J. Zhang, A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics* (58) 2014, afl. 2, p. 275-326, <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>; T. Bosman, The measurement of audit quality in the Netherlands. A practical note, *MAB* (95) 2021, afl. 1/2, p. 17-31, <https://doi.org/10.5117/mab.95.56820>.

goedkeurende controleverklaring, niet-getrouw was, is slechts op de lange termijn te beoordelen. Die niet-getrouwheid blijkt bijvoorbeeld uit fundamenteel fouterstel,⁷ een inspectie van het controledossier van de accountant of in geval van faillissement uit een door de curator uitgevoerd boekenonderzoek. Het commercieel succes van accountants is daarentegen wel eenvoudig op korte termijn te beoordelen.

De onobserveerbaarheid van de kwaliteit van het werk van de accountant wordt door beleidsmakers en belanghebbenden bij het accountantsberoep als steeds problematischer ervaren. Dit onbehagen van beleidsmakers met de onobserveerbaarheid van de kwaliteit van accountantscontrole uit zich in strengere onafhankelijkheidsregels,⁸ steeds uitgebreidere controleverklaringen, intensiever extern toezicht,⁹ rapportageverplichtingen op het gebied van zogenoemde audit quality indicatoren (AQI's),¹⁰ maar ook in de verwachtingen over het optreden van de accountant in de algemene vergadering. Op dit laatste ziet de NBA-praktijkhandreiking 1118. Om de uitbreiding van de nieuwe NBA-praktijkhandreiking goed te kunnen duiden, behandelen wij eerst de controleopdracht en -verklaring van de accountant, gevolgd door het accountantsverslag, en bespreken wij daarna de geheimhoudings- en informatieplicht van de accountant.

2.1 De controleopdracht en -verklaring

Wij beperken ons in deze bijdrage tot (middel)grote privaatrechtelijke rechtspersonen naar Nederlands recht en organisaties van openbaar belang, waarvoor een wettelijke controleplicht geldt.¹¹ De algemene vergadering verleent als het hoogste orgaan van een besloten vennootschap of naamloze vennootschap de opdracht tot controle van de jaarrekening.¹² Bij organisaties van openbaar belang wordt de accountant door de algemene vergadering benoemd op voordracht van het auditcomité van de raad van commissarissen.¹³ De accountant onderzoekt of de jaarrekening volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd het in artikel 2:362 BW¹⁴ vereiste inzicht geeft, en gaat na of het bestuursverslag overeenkomstig Titel 9 van Boek 2 BW is opgesteld, verenigbaar is met de jaarrekening en geen materiële onjuistheden bevat, en of de overige gegevens zijn toege-

voegd.¹⁵ De accountant geeft zijn oordeel over het onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening, ook wel de controleverklaring genoemd.¹⁶ De controleverklaring is gericht aan de aandeelhouders en indien aanwezig de raad van commissarissen. Daarbij kan de accountant een goedkeurende verklaring, een verklaring met een beperking, een oordeelonthouding of een afkeurende controleverklaring verstrekken. Daarnaast heeft de accountant de verplichting om in zijn controleverklaring te waarschuwen voor materiële onzekerheden op het gebied van continuïteit van de organisatie. Bovendien kan de accountant ervoor kiezen om bepaalde aangelegenheden verder te benadrukken in de controleverklaring.¹⁷

De algemene vergadering kan de jaarrekening pas vaststellen nadat een controleverklaring is afgegeven. Het bestuur voegt de controleverklaring van de accountant toe aan de overige gegevens in het jaarverslag en deponereert na vaststelling door de algemene vergadering het geheel bij het handelsregister, waardoor het jaarverslag publiekelijk beschikbaar is.

2.2 Het accountantsverslag en de management letter

Naast de controleverklaring brengt de accountant bij wettelijke controleopdrachten een accountantsverslag uit aan de raad van commissarissen en het bestuur waarin verslag wordt gedaan van de accountantscontrole en de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking.¹⁸ Op grond van de controlevoorschriften rapporteert de accountant in het accountantsverslag over de controleaanpak en vaststellingen met betrekking tot fraude(risico's)¹⁹ en wijst hij commissarissen en bestuur op gebreken in de interne beheersing en in het naleven van wet- en regelgeving.²⁰ Het accountantsverslag is vertrouwelijk en kent dus een beperkte gebruikerskring. Zelfstandige elementen uit het accountantsverslag zouden immers door derden die niet met de organisatie en de jaarrekeningcontrole vertrouwd zijn, verkeerd kunnen worden geïnterpreteerd.

Bovendien is het goed gebruik, maar in tegenstelling tot het accountantsverslag niet verplicht, dat de accountant jaarlijks een management letter uitbrengt aan het bestuur en de raad van commissarissen met daarin de vastgestelde gebreken in de interne beheersing en de mogelijke gevolgen daarvan.²¹ Met een management letter geeft de accountant uiting aan de zorgplicht en natuurlijke adviesfunctie die hij ten opzichte van de

7 Art. 2:362 lid 6 BW.

8 Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten 2014, EU-VO 537/2014.

9 Kamerstukken II 2019/20, 33977, nr. 39.

10 Kamerstukken II 2021/22, 33977, nr. 39.

11 Art. 2:398 lid 7 BW. Voor een overzicht van de wettelijke controleopdrachten van accountants onder de Wet toezicht accountantsorganisaties verwijzen wij naar: T. Bosman, M. van der Kuip & W. Janssen, Let op: deze controleverklaring valt buiten AFM-toezicht, MAB (96) 2022, afl. 5/6, p. 145-151, <https://doi.org/10.5117/mab.96.78424>.

12 Art. 2:393 lid 2 BW.

13 Art. 2 Besluit auditcommissie en art. 16 EU-VO 537/2014.

14 Het gaat hierbij om 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 een rechtspersoon.

15 Art. 2:393 lid 3 BW.

16 Art. 2:393 lid 5 en 6 BW.

17 NV COS 706 Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant.

18 Art. 2:393 lid 4 BW.

19 NV COS 240 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten.

20 NV COS 250 Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten.

21 NV COS 265 Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management.

gecontroleerde organisatie heeft. Waar de management letter zich vooral op de interne beheersing en de natuurlijke adviesfunctie van de accountant richt, is het accountantsverslag een bredere verantwoording over de controle. Bovendien wordt het accountantsverslag aan het eind van de controle tegelijk met de controleverklaring afgegeven en wordt de management letter al gedurende de controle afgegeven.

3 Informatiebehoeften belanghebbenden

Belanghebbenden hebben al langere tijd behoefte aan meer informatie van de controlerend accountant.²² De Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft hierop gereageerd door de controleverklaring voor organisaties van openbaar belang voor boekjaren die na 15 december 2014 eindigen significant uit te breiden. Deze uitgebreide controleverklaringen bevatten de kernpunten van de controle,²³ de controleaanpak van dochterondernemingen,²⁴ het aantal landen dat door de groepsaccountant in het kader van de controle is bezocht, de materialiteitsgrenzen²⁵ en gegevens over de onafhankelijkheid van de accountant.²⁶ Hiermee geeft de accountant lezers van de jaarrekening een uitgebreid inzicht in de jaarrekeningcontrole. Voor reguliere wettelijke controleopdrachten, niet bij een organisatie van openbaar belang, kan voor een uitgebreide controleverklaring worden gekozen.

Bovendien heeft de NBA aan controleverklaringen bij jaarrekeningen vanaf het boekjaar 2022 (2021 voor organisaties van openbaar belang) een verplichte paragraaf over de controlewerkzaamheden op het gebied van fraude en continuïteit toegevoegd.²⁷ Daarmee is de Nederlandse controleverklaring bij ons weten de meest uitgebreide ter wereld en al zeer uitgebreid en informatief voor belanghebbenden.

Niettemin reageren belangengroepen in toenemende mate op het gebrek aan politieke oplossingen van problemen, zoals klimaatverandering, met de oproep tot grotere transparantie door organisaties.²⁸ Belanghebbenden willen steeds meer weten van organisaties. Dit uit zich onder meer in de toegenomen informatievraag op het gebied van Environmental, Social en Governance (ESG)-factoren tijdens de algemene vergadering.²⁹ Deze toegenomen vraag naar transparantie uit zich ook

in vragen aan de accountant over de organisatie waarvan hij de jaarrekening heeft gecontroleerd. Zo stuurde Milieudefensie in september 2022 een brief naar de vier grootste accountantskantoren. Deze kantoren controleren tezamen 29 organisaties, die volgens Milieudefensie systeemrelevant zijn voor de reductie van CO₂-uitstoot.³⁰ Milieudefensie meldt in de brief dat zij als belanghebbende het onderwerp klimaatverandering als kernpunt in de controle van deze 29 organisaties verwacht.

De NBA noemt de verbreding van de vragen aan accountants op de algemene vergadering als rechtvaardiging voor de nieuwe praktijkhandleiding 1118³¹ in aanvulling op de al ruime tekst van de accountantsverklaring.

4 Geheimhouding

Accountants krijgen door hun bijzondere rol als controleur van de organisatie de beschikking over vertrouwelijke gegevens. De accountant is in beginsel tot geheimhouding verplicht.³² Zonder geheimhouding zou de accountant niet (tijdig) over alle relevante informatie kunnen beschikken die van belang is voor zijn oordeel.³³

Accountants hebben echter geen verschoningsrecht en zijn verplicht eerlijk en oprecht op te treden.³⁴ Zij mogen niet in verband worden gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is.³⁵ Mocht de accountant wel in verband met zulke informatie worden gebracht, dan heeft hij de plicht om de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar te maken en zich zo nodig van deze informatie te distantiëren.³⁶

Accountants hebben in verschillende situaties een informatie- of zelfs een herstelplicht. Deze plicht wordt in verschillende wetten beschreven en bijvoorbeeld ook in artikel 38a Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) en in de nadere voorschriften NOCLAR (Non-Compliance with Law and Regulations) genoemd. In artikel 6 Nadere voorschriften NOCLAR (NV NOCLAR) worden accountants verplicht om relevante niet-naleving van wet- en regelgeving onmiddellijk aan een bevoegde instantie te melden 'als direct handelen door de bevoegde instantie noodzakelijk lijkt om aanzienlijke schade te voorkomen of te beperken'. In alle gevallen van een relevante niet-naleving van wet- en regelgeving heeft de ac-

22 L. van Almelo, En dan nu het woord aan..., *De Accountant* (110) 2004, afl. 8, p. 42-45.

23 NV COS 701 Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant.

24 NV COS 700.29F Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.

25 NV COS 700.29E Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.

26 NV COS 700.45A Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.

27 NV COS 700.29A en 700.29B Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten.

28 H.B. Christensen, Is corporate transparency the solution to political failure on our greatest problems? A discussion of Darendeli, Fiechter, Hitz, and Lehmann (2022), *Journal of Accounting and Economics* (74) 2022, afl. 2/3, <https://doi.org/10.1016/j.jaccoco.2022.101542>.

29 Recent werden aandeelhoudersvergaderingen van Ahold en ING bezocht door Milieudefensie en Extinction Rebellion.

30 Milieudefensie, Klimaatverplichtingen en -risico's van ondernemingen die u controleert, 2023, www.accountant.nl/siteassets/accountant.nl/diversen/brief-milieudefensie-aan-big-four-kantoren-26sep22.pdf.

31 NBA, Praktijkhandleiding 1118 'Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders', 2023, www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/1118/nba-handreiking-1118-definitief-20230227.pdf.

32 Art. 20 lid 1 en 26 lid 1 Wta, art. 31a Bta en art. 16 VGBA.

33 M.W. Nelson, Ameliorating conflicts of interest in auditing: Effects of recent reforms on auditors and their clients, *Academy of Management Review* (31) 2006, afl. 1, p. 30-42, <https://doi.org/10.5465/AMR.2006.19379622>.

34 Art. 6 VGBA.

35 Art. 9 VGBA.

36 Art. 9 VGBA.

countant de plicht om deze niet-naleving van de cliënt met zijn opdrachtgever te bespreken.³⁷

5 Accountant in de algemene vergadering

Accountants mogen de algemene vergadering waarin de jaarrekening wordt vastgesteld bijwonen en daarin het woord voeren.³⁸ De Monitoring Commissie Corporate Governance Code onder voorzitterschap van Tabaksblat (hierna: Commissie Tabaksblat) introduceerde in 2003 in de Corporate Governance Code de *best practice* dat de accountant over 'zijn verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening' kan worden bevestigd.³⁹ Het bevestigen van de accountant is volgens de Commissie Tabaksblat echter beperkt tot de controlewerkzaamheden en de verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening.⁴⁰ Als het bestuur en/of de commissarissen in de algemene vergadering naar het oordeel van de accountant een materiële onjuiste voorstelling van zaken geven, dan zou de accountant volgens de Commissie Tabaksblat 'het recht [moeten hebben] om het woord te voeren'.⁴¹

Accountants voerden tot de inwerkingtreding van de Corporate Governance Code zelden het woord tijdens algemene vergaderingen.⁴² In 2004 werd door verschillende belanghebbenden, waaronder de Vereniging van Effectenbezitters (VEB) en pensioenfondsen, aangegeven meer informatiebehoefte te hebben dan er tot dan toe in de accountantsverklaring stond vermeld.⁴³ Het accountantsberoep heeft hierop gereageerd door in de eerste *Gedragsrichtlijn inzake het optreden van de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders* expliciet te stellen dat de accountant tegenover de algemene vergadering als hoogste orgaan niet gebonden is aan zijn geheimhoudingsplicht, maar hij moet de raad van commissarissen wel om ontheffing van de geheimhouding vragen.⁴⁴ Daarnaast dient de accountant ervoor te zorgen dat hij op een neutrale plaats in de vergadering plaatsneemt, dus niet aan de zijde van het bestuur en de raad van commissarissen. Bovendien kan de accountant 'slechts mededelingen [doen] omtrent de uitkomst van zijn arbeid voorzover de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen'.⁴⁵

Het verkrijgen van ontheffing van de geheimhouding lost voor de accountant die moet optreden tijdens de algemene vergadering niet alle problemen op. Het mag voor de accountant en het bestuur en de raad van commissarissen van de gecontroleerde onderneming duidelijk zijn dat de accountant alleen kan verklaren over de controlewerkzaamheden en de accountantsverklaring, dat weerhoudt een aandeelhouder er niet van vragen te stellen die zich op of over de grens van deze onderwerpen bevinden. De reactie dat die vraag niet beantwoord hoeft te worden, zal niet altijd worden begrepen door de algemene vergadering. Ook kan de accountant zich geconfronteerd zien met beantwoording van vragen door het bestuur of de raad van commissarissen waarvan hij meent dat zij bij de algemene vergadering een onjuist, onvolledig en/of misleidend beeld laat ontstaan. In dat geval heeft de accountant een herstellplicht. De accountant dient zich immers van zulke informatie te distantiëren en zal vragen de vergadering te schorsen, maar eerst de spreker verzoeken om zijn uitspraak te corrigeren, en indien nodig zelf de uitspraak moeten corrigeren.⁴⁶ Zoals ook Van Schaik stelt, zou de accountant zijn verantwoordelijkheid echter te buiten gaan door het beantwoorden van vragen over de jaarrekening, individuele jaarrekeningposten of beweringen in de jaarrekening.⁴⁷

De rol van de accountant tijdens de algemene vergadering veranderde echt toen de VEB accountants in een brief aan accountantsorganisaties in januari 2013 tot meer openheid over de controleaanpak opriep. De accountant van KPN gaf in de algemene vergadering waarin de jaarrekening 2012 werd vastgesteld als eerste een uitgebreide toelichting op zijn controleaanpak met een presentatie.⁴⁸ Presentaties over de controleaanpak zoals door de accountant van KPN zijn in latere jaren de norm geworden op algemene vergaderingen van aandeelhouders.⁴⁹ Uit NBA-onderzoek blijkt echter dat 70 van de in totaal 102 vragen aan accountants in de algemene vergaderingen over het boekjaar 2013 over onderwerpen buiten het verantwoordingsdomein van de accountant gingen.⁵⁰ Deze onderwerpen betroffen de jaarrekening (35), risicomanagement (8), interne beheersing (6) en overige onderwerpen (11). Al met al dus een precare situatie waarin de accountant zich kan blijken te bevinden tijdens een algemene vergadering.

6 Kritische beschouwing nieuwe NBA-handreiking 1118

Ondanks dat de nieuwe NBA-handreiking 1118 acht keer spreekt over duidelijkheid, maakt de nieuwe handreiking de rol van de accountant tijdens de algemene vergadering naar

37 Art. 12 NV NOCLAR.

38 Art. 2:117 lid 5 BW.

39 Commissie corporate governance, De Nederlandse corporate governance code. Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur en best practice bepalingen, 2003, bpb V.2.1, www.mccg.nl/binaries/mccg/documenten/codes/2003/12/9/corporate-governance-code-2003/Nederlandse-corporate-governance-code-2003.pdf.

40 G. Izeboud, Tabaksblat en de accountant, *De Accountant* (110) 2004, afl. 8, p. 38-41.

41 Commissie corporate governance 2003, par. 49 Verantwoording van het werk van de commissie.

42 F.D.J. van Schaik, De accountant in de aandeelhoudersvergadering. Vragen staan vrij?, *MAB* 2004, p. 320-327.

43 Van Almelo 2004.

44 NIVRA, Controlerichtlijn 780N inzake het optreden van de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders, 2006, www.recht.nl/exit.html?id=43094&curl=http%3A%2F%2Fwww.nivra.nl%2FDownload%2FControle%2FRichtlijn_780N_Acc_AVA.pdf.

45 Par. 22 Controlerichtlijn 780N.

46 Ph. Wallage, Balanceren in de aandeelhoudersvergadering, *MAB* (78) 2004, afl. 3, p. 66-67.

47 Van Schaik 2004.

48 Accountant in AvA KPN, Accountant.nl 2013, www.accountant.nl/nieuws/2013/4/accountant-in-ava-kpn/.

49 NBA, Accountant, wat heb je te vertellen? De accountant in de aandeelhoudersvergadering (AVA). Onderzoek naar de praktijk in 2013, 2014, www.nba.nl/globalassets/themas/thema-corporate-governance/accountant-in-ava/accountant_wat_heb_je_te_vertellen_2013.pdf.

50 NBA 2014.

onze mening allesbehalve duidelijker. De NBA heeft het over 'heldere taal'. Maar als deze taal over een onderwerp gaat waarvoor de accountant niet verantwoordelijk is, kan dit mogelijk tot meer verwarring leiden dan dat deze handreiking oplost.

In de nieuwe handreiking stelt de NBA 'dat wanneer de algemene vergadering het bestuur en de Raad van Commissarissen (RvC) vraagt om inzicht te geven in de zaken die met de accountant zijn besproken, het bestuur en de RvC dit moeten doen'.⁵¹ Als het bestuur dit niet doet, meent de NBA dat de wet de accountant indirect 'via de vergaande informatieplicht aan de algemene vergadering door het bestuur en de raad van commissarissen' deze bevoegdheden geeft. Een juridische onderbouwing van deze stelling ontbreekt echter. Bovendien stelt de NBA dat het 'bijna onvermijdelijk [is] dat de accountant in deze communicatie ook ingaat op onderwerpen die primair het domein van bestuur en commissarissen [betreffen]'. Kortom, rolvermenging tussen de verantwoordingsplichtige en controleur die nu juist vermeden moet worden.

Wallage merkte al in 2004 terecht op dat de accountant met zijn verklaring een redelijke mate van zekerheid geeft bij de jaarrekening.⁵² Het bestuursverslag en de overige gegevens worden slechts getoetst op verenigbaarheid en dat er naar weten van de accountant geen materieel onjuiste informatie in staat.⁵³ De accountant heeft naar onze mening ten aanzien van onderwerpen die in de handreiking worden genoemd, zoals 'cultuur en gedrag', 'tone at the top', 'risicobeheersing', 'personele bezetting', 'soft controls' enzovoort, in beginsel geen deugdelijke grondslag verkregen door zijn controle, omdat al deze onderwerpen normaal gesproken geen zelfstandig controleobject zijn. De accountant komt slechts met deze onderwerpen in aanraking in het kader van de jaarrekeningcontrole en niet als zelfstandig controleobject en kan daarom niet oordelen over de volledigheid of evenwichtigheid van de door het bestuur gegeven informatie. Bovendien ontbreekt het bij de meeste van deze onderwerpen aan een duidelijke maatschappelijke norm waar de verantwoordingsinformatie aan getoetst kan worden, terwijl deze norm er voor jaarverslaggeving wel is⁵⁴ en voor duurzaamheidsverslaggeving wordt ontwikkeld.⁵⁵ Ondanks dat de NBA-handreiking benadrukt dat er alleen uitspraken kunnen worden gedaan als daar een deugdelijke grondslag voor is, zou de aandacht voor deze onderwerpen kunnen leiden tot een (grotere) kloof tussen wat van de accountant wordt verwacht en welke werkzaamheden de accountant daadwerkelijk uitvoert en kan uitvoeren. Bovendien zou de nieuwe handreiking in combinatie met assertieve vragenstellers op de algemene vergadering accountants in verlei-

ding kunnen brengen om verregaandere uitspraken te doen dan hun werkzaamheden rechtvaardigen.

Het niet-toelichten van informatie tijdens de algemene vergadering, als dit wel een optie is, is ook een vorm van informatie. Bij externe verslaggeving speelt groepsdruk ook een belangrijke rol. Als vergelijkbare ondernemingen bepaalde informatie toelichten, dan zal de gecontroleerde organisatie zich ook gedwongen voelen of door haar aandeelhouders daartoe gedwongen worden. De NBA erkent dat 'de implementatie van deze Handreiking een transitieproces is, waarin onderneming en accountant stappen zetten naar meer transparantie in de verantwoordingsketen'.⁵⁶ Dit is een erkenning dat er met deze handreiking wel degelijk iets verandert, en een erkenning dat de NBA 'stappen wil zetten', wat een politiek doel is en niet bij een publiekrechtelijk orgaan past. Mocht de maatschappij willen dat de accountant over meer onderwerpen verantwoording aflegt, dan is daar een wetswijziging en geen handreiking voor nodig.

Een zinnige vernieuwing in de nieuwe handreiking vormt naar onze mening het feit dat de accountant een vooruitblik geeft op de controlestrategie van het aankomende jaar. Dit geeft aandeelhouders de mogelijkheid om te reageren op het controleplan, nog voordat zij voor voldongen feiten over het afgelopen jaar staan. Daarbij kan worden gedacht aan de risico-inschatting, materialiteitsgrenzen en de controleaanpak met betrekking tot dochterondernemingen. Merkwaardig is wel dat de accountant een controleplan presenteert, terwijl hij op dat moment doorgaans nog niet tot accountant voor het volgende boekjaar door de algemene vergadering is benoemd.

Concluderend lijkt de NBA met de nieuwe handreiking vooruit te lopen op het maatschappelijke debat en regelgeving over de rol van de accountant. Daarbij is het de vraag hoe accountants zullen omgaan met deze nieuwe praktijkhandreiking in relatie tot de voor hen van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

51 NBA 2023.

52 Wallage 2004.

53 NV COS 720 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie.

54 Bijv. Titel 9 van Boek 2 BW, International Financial Reporting Standards (IFRS) en de richtlijnen voor de jaarverslaggeving.

55 Bijv. European Sustainability Reporting Standards (ESRS) en Global Reporting Initiative (GRI).

56 NBA 2023.