

## Commissie toekomst accountancysector

Geachte leden,

Met belangstelling heb ik kennisgenomen van de interim rapportage, waarin ik mij op meerdere punten kan vinden. Een belangrijke ontwikkeling wil ik gaarne onder uw aandacht brengen. Ondernemingen verantwoorden zich naar de maatschappij niet alleen door het publiceren van jaarrekeningen (financiële informatie), maar steeds meer door het naar buiten brengen van niet-financiële informatie. Zij doen dit op basis van wet- en regelgeving, corporate governance codes en eigen initiatief. De ondernemingen zijn primair verantwoordelijk voor deze informatie; accountants kunnen binnen de keten van informatieverschaffing door de onderneming zekerheid toevoegen. Hiermee wordt het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer stelt in deze informatie vergroot. In deze reactie richt ik mij op twee bronnen van (deels) niet- financiële informatie: integrated reporting en het bestuursverslag. Beide verslagen kennen overigens overeenkomsten.

Bij corporate reporting, integrated reporting staat het waardecreatieproces van de huishouding centraal. Financiële en niet-financiële informatie over doelen, strategie, governance, kansen en risico's, mede toekomstgericht en gerelateerd aan "het kapitaal" van de huishouding geven "het verhaal" van de huishouding weer. Niet alleen de component financial, maar ook de overige "kapitalen": manufactured, intellectual, human, social and relationship, alsmede natural worden gevolgd tijdens het waardecreatieproces binnen de huishouding. Het International Integrated Framework (IIRC, 2013) geeft hier nadere invulling aan. Ondernemingen spelen hierop in en laten (delen van) deze informatie door accountants van assurance voorzien

In de interim rapportage wordt onder het hoofd Maatschappelijke kloof in paragraaf 5 gesteld: "Dit geldt niet voor de controle van niet-financiële informatie die minder tot het traditionele, aan de controlerend accountant voorbehouden werkerterrein behoort. De controle van deze niet-financiële informatie hoeft niet te worden voorbehouden aan de accountant". Deze passage wordt herhaald in Aanbeveling 1.

In paragraaf 126 wordt nader op niet-financiële informatie ingegaan. Zorg wordt geuit dat de verwachtingskloof zal toenemen als de controle op SDG's- scores onderdeel zal uitmaken van de wettelijke controles. Deze zorg wordt onvoldoende onderbouwd. Veeleer kan geconcludeerd worden dat als het beroep niet adequaat reageert op rationale behoeften van het maatschappelijk verkeer het beroep zijn functie verliest. Prof. Limperg sprak hier in de twintiger jaren van de vorige eeuw reeds over. Voorts omvat, zoals hiervoor vermeld, niet-financiële informatie belangrijk meer dan SDG's- scores.

Een commissie die zich op de toekomst van de accountancysector richt mag naar mijn mening niet voorbijgaan aan het belang van integrated reporting en de rol die accountants hierbij kunnen vervullen.

Een andere belangrijke ontwikkeling met betrekking tot niet-financiële informatie is de verantwoordelijkheid van de accountant voor het bestuursverslag

De jaarlijkse verslaggeving bestaat uit de jaarrekening, het bestuursverslag en de overige gegevens. De wettelijke bepaling inzake het bestuursverslag is opgenomen in artikel 2:391 lid 2 BW. Volgens de wettekst (beknopt weergegeven) geeft het bestuursverslag een getrouw beeld van de toestand op de balansdatum, de ontwikkelingen gedurende het boekjaar, en van de resultaten. Indien noodzakelijk voor een goed begrip omvat de analyse zowel financiële als niet-financiële prestatie-indicatoren, met inbegrip van milieu- en personeelsaangelegenheden. Tevens wordt een beschrijving gegeven van de voornaamste risico's en onzekerheden. In het verslag wordt omtrent de verwachte gang van zaken met name aandacht besteed aan investeringen, de financiering, de personeelsbezetting en omstandigheden waarvan de ontwikkeling van de omzet en rentabiliteit afhankelijk is. Voorts worden mededelingen gedaan omtrent onderzoek en ontwikkeling. Vermeld wordt de invloed op de verwachtingen van bijzondere gebeurtenissen, waarmee in de jaarrekening geen rekening behoeft te worden gehouden. Ten aanzien van het gebruik van financiële instrumenten worden doelstelling en beleid inzake risicobeheer vermeld.

Het bestuursverslag mag niet in strijd zijn met de jaarrekening. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere voorschriften worden gesteld aan de inhoud van het verslag. Een voorbeeld hiervan is het Besluit Corporate Governance .

Tot voor kort was de betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag beperkt tot de zogenoemde aanwezigheids- en consistentietoets. Artikel 2:393 lid 3 BW gaf aan dat de accountant na moest gaan: "of het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig deze titel is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is". Tevens moet conform het Vaststellingsbesluit nadere voorschriften inhoud bestuursverslag de accountant ook de mededeling en de gegevens die in artikel 3a onder a en artikel 3b in de verklaring inzake corporate governance worden opgenomen in zijn onderzoek betrekken. Ten aanzien van de overige mededelingen, genoemd in artikel 2a van het Vaststellingsbesluit, gaat de accountant na of zij zijn opgenomen. Deze mededelingen hebben betrekking op de informatie die de naamloze vennootschap in de zogenoemde corporate governance-verklaring moet opnemen.

De Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening is 1 november 2015 van kracht geworden. Op grond hiervan is artikel 2:393 lid 3 BW aangepast. Het begrip jaarverslag is vervangen door bestuursverslag en de passage: “voor zover hij dat kan beoordelen” is geschrapt. Belangrijk is de toevoeging dat de accountant moet nagaan “of het bestuursverslag in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat”. De accountantsverklaring omvat een oordeel hieromtrent, onder opgave van de aard van die onjuistheden. De reikwijdte van de toevoeging moet niet worden onderschat, als in aanmerking wordt genomen wat standaard 315 (NV COS, 2019) eist van de accountant met betrekking tot het vereiste inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing (beknopt weergegeven):

- relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren;
- de aard van de entiteit: activiteiten, eigendoms- en governancestructuur, investeringen, de wijze waarop de entiteit is gestructureerd en financiering;
- keuze waarderingsgrondslagen, doelstellingen en strategieën;
- doelstellingen en strategieën, bedrijfsrisico's, die tot risico's op een afwijking van materieel belang kunnen leiden;
- de wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt;
- de interne beheersing, die relevant is voor de controle;
- het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem.

Dit gaat belangrijk verder dan de tot dan toe uitgevoerde aanwezigheids- en consistentietoets. De accountant past bij de controleaanpak zijn kennis van de sector en de huishouding toe om risico's van materieel belang te identificeren. Niet alleen de aanwezigheid in het bestuursverslag van de vereiste informatie is object van onderzoek; de accountant zal de kennis die verkregen is bij de controle van de jaarrekening toepassen om te beoordelen of sprake is van materiële onjuistheden. Gezien de ontwikkelingen met betrekking tot het bestuursverslag is dit een goede ontwikkeling. De jaarrekening blijft belangrijk, maar veel niet-financiële informatie wordt opgenomen in het bestuursverslag. Voor stakeholders is het van belang dat de accountant, in het kader van de controle van de jaarrekening, hiervoor werkzaamheden verricht en daarover rapporteert.

Standaard 720 (NV COS, 2019) behandelt de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie, hetzij financiële informatie of niet-financiële informatie. Met andere informatie wordt bedoeld: anders dan financiële overzichten en de daarbij behorende controleverklaring. De andere

informatie betreft derhalve ook het bestuursverslag. De doelstellingen van de accountant zijn, nadat hij de andere informatie heeft gelezen:

- om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
- om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen in de controle;
- om op passende wijze te reageren wanneer de accountant constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer de accountant zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en
- om overeenkomstig deze standaard te rapporteren.

De huidige rol van de accountant betreft een toets of bij het beoordelen van het bestuursverslag sprake is van materiële inconsistentie met de jaarrekening of met de kennis van de accountant verkregen bij de controle van de jaarrekening. Materiële inconsistenties worden vermeld in de controleverklaring bij de jaarrekening.

De werkgroep toekomst accountantsberoep (2014) gaat verder waar het de rol van de accountant en het bestuursverslag (door de werkgroep nog jaarverslag genoemd) betreft. Maatregel 4.3 luidt (deels weergegeven): “De accountant geeft een afzonderlijke beoordelingsverklaring af bij het jaarverslag (zoals bedoeld in art. 2: 391 BW). In deze beoordelingsverklaring bij het jaarverslag geeft de accountant expliciet zijn oordeel over de risicoparagraaf, de continuïteitsanalyse en corporate governance-informatie zoals opgenomen in het jaarverslag. Indien nodig geeft de accountant een aanvullende reflectie op deze onderwerpen”. De Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) heeft de tekst aangepast: in plaats van beoordelingsverklaring wordt gesproken over het ruimere begrip verklaring, zodat ook een controleverklaring kan worden afgegeven. Deze verklaring hoeft ook niet afzonderlijk te zijn van de controleverklaring bij de jaarrekening.

Het bestuursverslag neemt een steeds belangrijker plaats in binnen het geheel van de jaarlijkse verslaggeving. Wet- en regelgeving, codes, maar ook ontwikkelingen met betrekking tot integrated reporting dragen hiertoe bij. Tot voor kort beperkte de betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag zich tot de zogenoemde aanwezigheids- en consistentietoets. De huidige betrokkenheid vereist, dat de accountant de kennis die verkregen is bij de controle van de jaarrekening, zal toepassen om te beoordelen of sprake is van materiële onjuistheden. Gezien de toenemende betekenis van het bestuursverslag is dit een goede ontwikkeling. Diverse stakeholders pleiten voor een vorm van zekerheid (assurance) bij het bestuursverslag. Teneinde hier meer

zicht op te krijgen heeft de NBA in 2015 en 2016 activiteiten ontplooid. Het consultatiedocument, de rondetafelbijeenkomst en het position paper leveren een goede bijdrage voor de toekomstige ontwikkelingen op het gebied van assurance-verschaffing bij het bestuursverslag. Op dit moment laten veelal grote ondernemingen op vrijwillige basis reeds assurance verschaffen bij het bestuursverslag en vormen van integrated reporting.

Terecht pleit de Commissie voor een meer herkenbare positie in de accountantscontrole voor continuïteit, fraude en een door accountants te controleren in control statement (aanbeveling 2). Primair zal de onderneming over deze en andere niet-financiële informatie rapporteren in het bestuursverslag/integrated report. Accountants zullen hierbij een belangrijke rol moeten vervullen, hetgeen ook een bijdrage zal leveren aan de toekomstige aantrekkelijkheid van het beroep.

Prof. J.C.A.Gortemaker RA

## Literatuur

- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2019). Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS). Handleiding Regelgeving Accountancy 2019. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/Wet-en-regelgeving/Beroepsregels/HRA/>.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2016). Overzicht reacties NBA consultatie 'De accountant en het bestuursverslag; verder kijken dan de jaarrekening'. Geraadpleegd op [https://www.nba.nl/Documents/Consultatiereacties%202016/Consultatiereacties\\_De\\_accountant\\_en\\_het%20bestuursverslag/Overzicht%20consultatiereacties%20De%20accountant%20en%20het%20bestuursverslag.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Consultatiereacties%202016/Consultatiereacties_De_accountant_en_het%20bestuursverslag/Overzicht%20consultatiereacties%20De%20accountant%20en%20het%20bestuursverslag.pdf).
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2016). Verslag NBA Ronde tafel 'Relevantie en zekerheid; Discussie over de accountant en het bestuursverslag'. Geraadpleegd op [https://www.nba.nl/Documents/Consultatiereacties%202016/Consultatiereacties\\_De\\_accountant\\_en\\_het%20bestuursverslag/Overzicht%20consultatiereacties%20De%20accountant%20en%20het%20bestuursverslag.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Consultatiereacties%202016/Consultatiereacties_De_accountant_en_het%20bestuursverslag/Overzicht%20consultatiereacties%20De%20accountant%20en%20het%20bestuursverslag.pdf).

eacties\_De\_accountant\_en\_het%20bestuursverslag/Verslag\_rondetafel\_A  
ccountant\_en\_bestuursverslag.pdf

- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2016). Position paper 'Een relevant en betrouwbaar bestuursverslag'. Geraadpleegd op [https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/Persberichten/NBA\\_Position\\_paper-Een\\_relevant\\_%20en\\_betrouwbaar\\_bestuursverslag.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/Persberichten/NBA_Position_paper-Een_relevant_%20en_betrouwbaar_bestuursverslag.pdf).
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA, 2015). Consultatiedocument 'De accountant en het bestuursverslag: verder kijken dan de jaarrekening'. Geraadpleegd op [https://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Gedrags-%20en%20beroepsregels/Consultaties/NBA\\_Nota%20Accountant%20en%20Bestuursverslag%20WEB.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Wet-%20en%20Regelgeving/Gedrags-%20en%20beroepsregels/Consultaties/NBA_Nota%20Accountant%20en%20Bestuursverslag%20WEB.pdf).
- The International Integrated Reporting Council (IIRC, 2013). Integrated Reporting (2013). IIRC.
- Uitvoeringswet richtlijn jaarrekening (2015). Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2015.
- Vaststellingsbesluit nadere voorschriften inhoud bestuursverslag (2015). Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, jaargang 2015.
- Werkgroep toekomst accountantsberoep (Brouwer, A.J., Clement, D., Van Es, N., Jongeneel, T., Lauret, M-P., Saasen, P-P., & Segers, C.) (2014). In het publiek belang – Maatregelen ter verbetering van de kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole. Werkgroep Toekomst Accountantsberoep, Amsterdam. Geraadpleegd op <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>.