Het bestuursverslag en de controle van de accountant

G.-P. den Hollander RA[1]

1. Inleiding

De betrokkenheid van de accountant bij het bestuursverslag was in het verleden niet groot, en tot het eind van de 20e eeuw werd het bestuursverslag (toen nog jaarverslag geheten) zelfs niet eens genoemd in de accountantsverklaring. Dat laatste is anno 2019 niet meer het geval: accountants noemen het bestuursverslag wel in hun verklaring, maar een duidelijk oordeel over het bestuursverslag wordt niet gegeven. Ook wordt niet gesproken over controle of beoordeling van het bestuursverslag, wel wordt gezegd dat de diepgang van de werkzaamheden niet vergelijkbaar is met die van de controle van de jaarrekening.

Accountants vinden dat regelgeving hen niet verplicht om assurance bij het bestuursverslag te geven. Standaard 720[2] 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie' verbiedt om een controleoordeel of assuranceconclusie te geven bij het bestuursverslag. Accountants pleiten voor een (vrijwillige) uitbreiding van hun opdracht met een controle of beoordeling van het bestuursverslag, omdat dat nuttig zou zijn voor gebruikers. Het staat accountants uiteraard vrij om dat te doen, maar op basis van art. 393 zijn accountants naar mijn mening reeds gehouden om het bestuursverslag te controleren en er een oordeel over uit te spreken. Een uitbreiding van de opdracht is niet noodzakelijk om gebruikers goed te kunnen informeren in de controleverklaring.

Die controleplicht vloeit niet alleen voort uit de tekst van art. 393, maar ook uit de wetsgeschiedenis, de Europese richtlijnen die aan dit artikel ten grondslag liggen, en de motivering van de minister van justitie om additionele eisen te stellen aan de accountant. Paragraaf 2 van deze beschouwing gaat in op deze aspecten. Par. 3 bespreekt de definitie van assurance en de betekenis van Standaard 720 in relatie tot de wettelijke verplichting in het Burgerlijk Wetboek. Par. 4 analyseert hoe accountants in Engeland, Duitsland en Frankrijk rapporteren over andere informatie (waar het bestuursverslag deel van uitmaakt). Par. 5 beschrijft op welke punten de huidige verklaring bij andere informatie niet voldoet aan de eisen van art. 393 lid 5 en Standaard 720. Par. 6 formuleert een alternatief dat wel voldoet aan deze eisen. Het artikel sluit af met conclusies en aanbevelingen.

2. Wetsgeschiedenis van art. 393 lid 5 BW

2.1. Actuele tekst van art. 393 lid 5 BW

Art. 393 lid 5 schrijft voor dat de accountant ten aanzien van het bestuursverslag en de overige gegevens tenminste de volgende zaken in zijn controleverklaring opneemt:

- een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het bestuursverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met f, vereiste gegevens zijn toegevoegd;
- een oordeel over de verenigbaarheid van het bestuursverslag met de jaarrekening;
- een oordeel of er, in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden in het bestuursverslag zijn gebleken onder opgave van de aard van die onjuistheden.

[1] Gert-Peter den Hollander RA is directeur van Everest Advies en geeft advies over verslaggevings- en controlevraagstukken aan ondernemingen en accountantskantoren.

[2] Deel uitmakend van de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden ('NVCOS').

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

2.2. Invoering van de 4e EG-richtlijn op 1 januari 1984

Bij de implementatie van richtlijn 78/660/EEG (de 4e EG-richtlijn) in Titel 8 in het Burgerlijk Wetboek in 1984 is meerdere malen gesproken over de controle van het bestuursverslag (toen nog jaarverslag genoemd). Een aantal citaten uit de parlementaire stukken van die tijd:

- Uit de memorie van toelichting: 'De controle wordt niet slechts uitgeoefend op de jaarrekening, doch ook op het jaarverslag en de overige gegevens, echter op deze slechts om erop toe te zien dat tussen deze stukken en de jaarrekening geen strijdigheid bestaat. Is de controle op jaarverslag en overige gegevens derhalve in beginsel marginaal, volledig is zij met betrekking tot inlichtingen die rechtstreeks zijn verbonden met de financiële informatie in de jaarrekening.'[3]
- Uit de memorie van antwoord: 'In hoeverre de controle tevens het jaarverslag moet omvatten, is bepaald in artikel 393 leden 1 en 5, welke bij de nota van wijziging worden verduidelijkt.'[4]
- Uit de nota van wijziging: 'In de leden 1 en 5 zijn de verschillende aspecten van de controletaak van de accountant verduidelijkt.'[5]

De Memorie van toelichting zag op het 1e ontwerp van wet, waar slechts een summiere rol was weggelegd voor de accountant met betrekking tot het jaarverslag: 'De deskundige onderzoekt tevens of het jaarverslag strijdig is met de jaarrekening […]'. In het 2e ontwerp van wet is dit uitgebreid tot: 'Hij gaat voorts na […] of het jaarverslag, voor zover hij dat kan beoordelen, overeenkomstig deze titel is opgesteld en met de jaarrekening verenigbaar is, […]'.
De summiere rol van de accountant werd destijds beschouwd als controle van het jaarverslag, zij het (in beginsel) marginaal. De uitbreiding van die rol met het nagaan of het jaarverslag is opgesteld overeenkomstig deze titel vergroot de diepgang van zijn werkzaamheden. De toevoeging 'voor zover hij dat kan beoordelen' doet daar niets aan af (en was overigens in strijd met de 4e EG-richtlijn). Die toevoeging is in 2015 (terecht) geschrapt bij de implementatie van de richtlijn jaarrekening.

2.3. Invoering richtlijn jaarrekening 2013/34/EU met ingang van 1 januari 2016

Art. 393 lid 5 is gebaseerd op art. 34 lid 1 van richtlijn 2013/34/EU ('richtlijn jaarrekening'), wat als volgt luidt:

> De wettelijke auditor(s) of auditkanto(o)r(en) zal, respectievelijk zullen:
> a) een oordeel geven over:
> i. of het bestuursverslag strookt met de financiële overzichten voor hetzelfde boekjaar; en
> ii. of het bestuursverslag volgens de geldende wettelijke vereisten is opgesteld;
> b) 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.

Art. 393 wijkt op de volgende punten af van de richtlijn jaarrekening:

- in plaats van een oordeel te verlangen of het bestuursverslag is opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW vraagt art. 393 lid 5 onder e 'slechts' om een vermelding van de gebleken tekortkomingen.
- ten aanzien van de materiële onjuistheden is het net andersom: de richtlijn jaarrekening vraagt om een verklaring van gebleken materiële onjuistheden, terwijl art. 393 lid 5 onder g daar een oordeel over verlangt (onder opgave van de aard van die onjuistheden). Vanuit een oogpunt van consistentie met lid 5 onder c en f kan ik hier overigens wel begrip opbrengen voor de keuze van de Nederlandse wetgever.
- art. 393 lid 5 onder g spreekt over 'de rechtspersoon en zijn omgeving', terwijl ook de dochterondernemingen (of groepsmaatschappijen) van de rechtspersoon daarbij moeten worden betrokken, op grond van art. 34 lid 2 van de richtlijn jaarrekening (en art. 393 lid 1). Deze omissie kan verholpen worden door het invoegen van 'dochterondernemingen en hun' tussen 'zijn' en 'omgeving'.

De wetgever kan het eerste punt oplossen door art. 393 lid 5 onder e als volgt te formuleren: 'een <u>oordeel</u> ~~vermelding van de gebleken tekortkomingen~~ naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het bestuursverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld<u>, onder vermelding van gebleken tekortkomingen,</u> en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met f, vereiste gegevens zijn toegevoegd.'

[3] Kamerstukken II, 1979/1980, 16 326, nr. 3, p. 30.
[4] Kamerstukken II, 1981/1982, 16 326, nr. 8, p. 18.
[5] Kamerstukken II, 1981/1982, 16 326, nr. 9, p. 16.

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

Voor accountants maakt het niet uit hoe de wet luidt: in de praktijk worden nooit controleverklaringen afgegeven met gebleken tekortkomingen ten aanzien van het bestuursverslag. Dat concludeert ook recent onderzoek naar gedeponeerde jaarrekeningen van controleplichtige rechtspersonen[6].

2.4. Richtlijn 2014/95/EU inzake de niet-financiële verklaring en informatie inzake diversiteit

Deze richtlijn verplicht ondernemingen die een zekere omvang hebben niet-financiële informatie ('NFI') en informatie inzake diversiteit op te nemen in het bestuursverslag (over boekjaren aanvangende op of na 1 januari 2017). NFI heeft betrekking op het gevoerde beleid met betrekking tot milieu-, sociale en personeelsaangelegenheden, eerbiediging van mensenrechten en de bestrijding van corruptie en omkoping.

Richtlijn 2014/95/EU stelt minimale eisen aan de accountant met betrekking tot NFI: volgens lid 5 van art. 19 bis hoeft de accountant alleen na te gaan of NFI is verstrekt. De richtlijn (lid 6 van art. 19 bis) geeft lidstaten de mogelijkheid om te eisen dat NFI wordt gecontroleerd door een onafhankelijke verlener van assurancediensten. Bij de behandeling in december 2016 in de Tweede Kamer van het wetsvoorstel inzake het Besluit bekendmaking niet-financiële informatie[7] ('BBNFI') is de rol van de accountant nadrukkelijk besproken.

In het Verslag van een schriftelijk overleg[8] gaat de minister nader in op de diepgang van de werkzaamheden van de accountant ten aanzien van NFI. Hij maakt daarbij onderscheid tussen de controle van de jaarrekening en het onderzoek van het bestuursverslag, en stelt in dat verband: 'Het gebruik van de term "controle" wijst in de context van de jaarrekeningrichtlijn op een diepgaand onderzoek, vergelijkbaar met de controle van de jaarrekening.' De minister was aanvankelijk van mening dat de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot NFI beperkt konden blijven tot het uitvoeren van een aanwezigheidstoets (cf. de minimumeis van richtlijn 2014/95/EU), maar is van standpunt veranderd naar aanleiding van de discussie in de Tweede Kamer, en de reacties op de consultatie van het wetsvoorstel. De accountant dient over NFI op dezelfde wijze te oordelen als over de rest van het bestuursverslag (art. 5 van het BBNFI). Dat houdt in dat de lidstaatoptie van lid 6 van art. 19 bis in Titel 9 is opgenomen.

De minister motiveert dit als volgt: 'De aansluiting bij het onderzoek aan het bestuursverslag maakt het werk van de accountant eenduidiger en transparanter en maakt het bestuursverslag en de bijbehorende accountantsverklaring ook beter begrijpelijk voor de gebruiker, zonder dat dit veel extra kosten voor de onderneming met zich brengt. En belangrijk is dat in antwoord op de zorgen uit de Tweede Kamer door dit onderzoek meer zekerheid wordt gegeven over de betrouwbaarheid van de informatie. Met deze bepaling wordt een middenweg bewandeld tussen de check op de aanwezigheid en de diepgaande controle'.
Twee punten uit de motivering van de minister verdienen met name aandacht. Dat betreft de controle van het bestuursverslag en het geven van zekerheid over de betrouwbaarheid van de informatie (= assurance). Deze aspecten worden in par. 2.6 en par. 3.2 besproken.

Grote Nederlandse ondernemingen die voldoen aan de criteria moeten dus rapporteren over hun beleid, de resultaten van het beleid en de voornaamste risico's (en hoe deze worden beheerd) die zijn verbonden aan aangelegenheden als milieu, mensenrechten, corruptie en omkoping. Accountants van die ondernemingen (en hun dochtermaatschappijen) zullen op deze terreinen dus werkzaamheden dienen uit te voeren om vast te stellen dat het bestuursverslag voldoet aan de gestelde eisen, waar de accountant ook over moet oordelen. Als de accountant de daarvoor benodigde specifieke deskundigheid niet zelf mocht hebben, dan zal hij dat via de inschakeling van specifieke deskundigen moeten organiseren.

[6] R.G.A. Vergoossen en T. Meershoek, 'De gedeponeerde jaarstukken van controleplichtige rechtspersonen', Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie ('MAB'), april 2018, p. 97-109.
[7] Staatsblad 2017, nr. 100.
[8] Kamerstukken II, 2016/2017, 34 383, nr. 8 (en blg-796010).

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

2.5. Corporate governance code 2016

De parlementaire behandeling van het Besluit inhoud bestuursverslag[9] ('BIB'), en de Nederlandse corporate governance code 2016[10] ('de Code'), heeft geleid tot een grotere verantwoordelijkheid van de accountant voor het corporate governance verslag ('CGV'), zoals besproken door Rietveld en In 't Veld[11]. Tot 31 december 2017 hoefde enkel de aanwezigheid van 4 corporate governance punten te worden vastgesteld en moest van 2 corporate governance punten worden vastgesteld dat die feitelijk juist waren weergegeven (de belangrijkste kenmerken van het interne beheersingssysteem voor de financiële verslaggeving en de informatie krachtens art. 10 van de EU-overnamerichtlijn), e.e.a. conform art. 20 lid 3 van de richtlijn jaarrekening. Met ingang van 1 januari 2018 gelden de eisen van art. 393 lid 5 ook voor de uitgebreide rapportering over corporate governance informatie in het CGV ingevolge de Code. De minister motiveerde dit als volgt: 'Dit biedt aan gebruikers meer zekerheid over de betrouwbaarheid van de informatie. Deze wijziging sluit ook aan bij de wijze waarop de accountant de niet-financiële verklaring toetst […].'[12].

De Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ('NBA') heeft in februari 2018 handreiking 1109[13] uitgebracht, met nadere aanwijzingen voor de werkzaamheden van accountants met betrekking tot corporate governance. De handreiking suggereert (ten onrechte) dat de accountant een minder grote verantwoordelijkheid heeft dan waartoe art. 393 resp. het BIB verplicht: 'Het onderzoeken van de verklaring inzake corporate governance is geen doel op zich, maar wordt verricht in het kader van de jaarrekeningcontrole.' Terwijl art. 393 lid 3 een afzonderlijk onderzoek van het bestuursverslag en het daarin begrepen corporate governance verslag eist, waarvan de accountant dient vast te stellen dat het is opgesteld in overeenstemming met het BIB (art. 3c), waarover een 'oordeel' moeten worden uitgesproken (art. 393 lid 5 sub e) en de verenigbaarheid met de jaarrekening moet worden vastgesteld (sub f) en een oordeel over eventuele materiele onjuistheden op basis van verkregen kennis en begrip tijdens de controle van de jaarrekening (sub g).
Volgens de handreiking blijft de betrokkenheid van de accountant beperkt tot onderdelen die verband houden met het onderzoek van de jaarrekening en hoeft de accountant met betrekking tot een aantal principes geen werkzaamheden te verrichten, terwijl art. 2 lid 1 en art. 3c van het BIB terzake geen vrijstellingen bevat. Dat betekent dat de accountant ten onrechte geen werkzaamheden verricht inzake principe 3.1 Beloningsbeleid bestuur, 4.3 Uitbrengen van stemmen en 4.4 Certificering van aandelen. Ook het niet oordelen over de samenstelling van bestuur en RvC (principe 2.1), het effectief vergaderen van de RvC (principe 2.3) en het beloningsbeleid van het bestuur (principe 3.1) is strijdig met de voorschriften die voortvloeien uit het BIB.

De grotere verantwoordelijkheid van de accountant voor het CGV komt niet tot uitdrukking in de verklaring van de accountant: deze maakt geen melding van het CGV. Tot 31 december 2017 gebeurde dat evenmin, maar vanwege de beperkte betrokkenheid van de accountant was dat te begrijpen. Vanaf 1 januari 2018 is de redenering van de accountant kennelijk als volgt: aangezien het CGV volgens het BIB onderdeel uitmaakt van het bestuursverslag, omvat 'de mening' van de accountant over het bestuursverslag ook het CGV. Een expliciet oordeel van de accountant was hier op zijn plaats geweest, evenals een vermelding van het normenkader waaraan is getoetst, gezien de grotere verantwoordelijkheid van de accountant op grond van het BIB.

2.6. Aanwezigheidstoets, consistentie/verenigbaarheidstoets en controle

De aanwezigheidstoets in de richtlijn jaarrekening geldt slechts voor niet-financiële informatie en bepaalde corporate governance informatie, waar in Nederland de zwaardere eis van art. 34 lid 1 geldt. Artikel 34 maakt deel uit van hoofdstuk 8, 'Controle', en dat is terecht gezien de aard van de te verrichten werkzaamheden:

- Het oordeel over de consistentie van het bestuursverslag met (de controlebevindingen inzake) de jaarrekening kan uitsluitend worden geformuleerd op basis van de controle van de jaarrekening, zodat ten aanzien van die aspecten automatisch sprake is van een controle van het bestuursverslag.
- Het vaststellen dat het bestuursverslag is opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW kan de accountant slechts doen door het controleren van het bestuursverslag op de in art. 391 genoemde aspecten. Daarbij dient tevens aandacht te worden besteed aan aspecten die geen deel uitmaken van de

[9] Staatsblad 2017, nr. 332.
[10] Staatscourant nr. 45259 d.d. 21 augustus 2017.
[11] S. Rietveld en L. in 't Veld, 'De rol van de accountant bij (de corporate governance verklaring in) het bestuursverslag van beursvennootschappen', Ondernemingsrecht 2018/103.
[12] Kamerstukken II, 2016/2017, 31 083, nr. 54, p. 5.
[13] NBA-handreiking 1109 Accountant en corporate governance informatie, 12 februari 2018, p. 9.

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

jaarrekening (bijv. risico's en onzekerheden waarmee de onderneming wordt geconfronteerd, maar ook niet-financiële informatie (zie par. 2.4), informatie inzake het openbaar overnamebod[14], corporate governance (zie par. 2.5) en de evenwichtige verdeling van functies), en dus (strikt genomen) losstaan van de controle van de jaarrekening. Dat is relevant omdat Standaard 720 geldt in het kader van de controle van de jaarrekening. Dit aspect is nader uitgewerkt in par. 3.2.

De minister stelt dat de werkzaamheden van de accountant met betrekking tot het bestuursverslag niet kunnen worden beschouwd als een 'diepgaande controle' van het bestuursverslag 'vergelijkbaar met de controle van de jaarrekening'[15]. Ik ben het eens met de minister dat de controle van het bestuursverslag mogelijkerwijs niet 'diepgaand' is, maar er is wel degelijk sprake van controle: de mate van assurance die wordt gevraagd van de accountant is duidelijk omschreven in art. 393 lid 5, en dat geldt ook voor de norm in art. 391 (en art. 393 lid 3) waaraan moet worden getoetst.

3. Definitie van assurance en de betekenis van Standaard 720

3.1. Definitie van assurance

Kunnen de conclusies van de accountant met betrekking tot zijn werkzaamheden inzake het bestuursverslag en de overige gegevens worden beschouwd als het verlenen van assurance?

De wetgever lijkt met de passages over het bestuursverslag en de overige gegevens ('onderzoek', 'overeenkomstig', 'oordeel', 'verklaren of er […] materiële onjuistheden […] zijn vastgesteld') te beogen dat de accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker te versterken in de uitkomsten van de evaluatie van het bestuursverslag en de overige gegevens ten opzichte van de criteria. De criteria bestaan uit 3 elementen:

- de eisen die Titel 9 Boek 2 BW stelt aan het bestuursverslag en de overige gegevens;
- de verenigbaarheid met de jaarrekening; en
- de tijdens de jaarrekeningcontrole verkregen kennis en begrip.

Daarmee wordt voldaan aan de definitie van een assurance-opdracht zoals die is opgenomen in de begrippenlijst van de NVCOS van de NBA: 'Een professionele dienst waarbij een accountant voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken.'

Gortemaker[16] omschrijft de rol van de accountant bij het bestuursverslag en de overige gegevens als het uitvoeren van een aanwezigheids- en consistentietoets, en hij concludeert dat 'op grond van de huidige wet- en regelgeving geen assurance bij het bestuursverslag hoeft te worden gegeven'.

Ik ben zo vrij het niet met Gortemaker eens te zijn: de conclusie die art. 393 (en de richtlijn jaarrekening) van de accountant verlangt is die van een assurance-opdracht, immers er wordt een oordeel gevraagd over de drie genoemde elementen. Daarmee beoogt de accountant het vertrouwen van de gebruiker ten aanzien van de evaluatie van deze aspecten te versterken. De minister zie dat ook zo, blijkens zijn uitspraken in december 2016 bij de behandeling in de Tweede Kamer van het BBNFI en in juni 2017 bij de behandeling van het BIB. Derhalve kan geconcludeerd worden dat de accountant assurance verleent bij het bestuursverslag.

3.2. De betekenis van Standaard 720 in de context van art. 393 BW

Standaard 720 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie' ('Standaard 720') is in november 2016 uitgebracht door de NBA. Het is de vraag in hoeverre Standaard 720 relevant is voor de accountant in het kader van de eisen die art. 393 lid 5 stelt, gezien de tekst in alinea 2 van Standaard 720: 'Deze Standaard is geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een onafhankelijke accountant. De doelstellingen van de accountant in deze Standaard moeten daarom begrepen worden in de context van de algehele doelstellingen van de accountant zoals weergegeven in

[14] Ingevolge art. 10 van richtlijn 2004/25/EG (EU-overnamerichtlijn).
[15] Zie noot 8.
[16] J.C.A. Gortemaker, 'Bestuursverslag en Assurance', MAB, november 2016.

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

paragraaf 11 van Standaard 200. De vereisten zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de doelstellingen die gespecificeerd zijn in de Standaarden en daarmee de algehele doelstellingen van de accountant te bereiken. Het oordeel van de accountant over de financiële overzichten omvat niet de andere informatie, noch vereist deze Standaard van de accountant controle-informatie te verkrijgen die verder gaat dan vereist om een oordeel over de financiële overzichten te vormen.'

Alinea 22c benadrukt dat de accountant geen oordeel over de andere informatie mag uitspreken: 'Een vermelding dat het oordeel van de accountant de andere informatie niet omvat en dat, dienovereenkomstig, de accountant over de andere informatie geen controleoordeel tot uitdrukking brengt (of zal brengen) en geen enkele vorm van assurance conclusie formuleert (of zal formuleren).'
Op deze punten verbiedt Standaard 720 de accountant te doen waartoe art. 393 verplicht, namelijk een oordeel uit te spreken over (aspecten van) het bestuursverslag en de overige gegevens. Overigens zwakt alinea 9 van Standaard 720 het verbod in alinea 22c enigszins af: 'Wet- of regelgeving kan additionele verplichtingen aan de accountant opleggen met betrekking tot andere informatie die verder gaan dan de reikwijdte van deze Standaard.' Tenslotte is van belang dat het bestuursverslag elementen bevat die losstaan van de (controle van de) jaarrekening. Die elementen vallen dus buiten de algehele doelstellingen van Standaard 720.
Geconcludeerd kan worden dat Standaard 720 tot op zekere hoogte relevant is voor de accountant in het kader van zijn verantwoordelijkheden voor andere informatie, maar dat uiteindelijk bepalend is welke eisen door wet- en regelgeving worden gesteld.

4. Rapportering over andere informatie in het buitenland

In Engeland, Duitsland en Frankrijk[17] rapporteren accountants als volgt over bestuursverslag, corporate governance, EU-overnamerichtlijn en andere informatie:

Onderwerp	***Engeland***	***Duitsland***	***Frankrijk***
Bestuursverslag	- opinion - no material misstatements were identified in light of the knowledge obtained in the audit - consistent with consolidated and company accounts - prepared in accordance with Companies Act	- opinion - consistent with consolidated accounts - complies with German legal requirements - presents appropriately the opportunities and risks of future development - the audit has not led to reservations relating to the legal compliance of the consolidated accounts and the management report	- nothing to report on the fair presentation of the management report and its consistency with the financial statements
Corporate governance	- no material inconsistencies reported - all matters communicated to the audit committee are reported - departures from the UK corporate governance code are properly disclosed	- the corporate governance statement is not audited - the corporate governance statement is part of 'Other information'	- remuneration, benefits and commitments in favour of directors are consistent with the financial statements and underlying documentation - accuracy and fair presentation is attested
EU-overname-richtlijn	- not mentioned separately	- not mentioned separately	- the information is consistent with underlying documentation - nothing to report
Definitie andere informatie	- directors' remuneration report ('DRR') - principal risks and longer-term viability - corporate governance	- statement on corporate governance - remaining part of the annual report (excluding consolidated accounts, management report and auditor's report)	- identity of shareholders - related party agreements and commitments

[17] De opgenomen passages zijn ontleend aan de controleverklaringen bij de jaarrekening 2017 van RELX PLC, BMW AG en Veolia Environnement SA.

Onderwerp	*Engeland*	*Duitsland*	*Frankrijk*
Mate van assurance	- no opinion or assurance is expressed, except as explicitly stated - part of DRR to be audited is properly prepared - going concern ('nothing to report') - nothing to report on matters[18] that need to be reported under Companies Act	- no opinion or assurance is expressed - the auditor considers whether other information (i) is materially inconsistent with the consolidated accounts, the management report and knowledge obtained in the audit; and (ii) appears to be materially misstated.	- information on identity of shareholders or holders of voting rights are properly disclosed in the management report - separate report on related party agreements and commitments

Een aantal observaties ten aanzien van de rapportering over corporate governance:
- In Engeland, Duitsland en Frankrijk wordt het CGV expliciet genoemd;
- In Engeland wordt geen oordeel uitgesproken, en slechts assurance verleend ten aanzien van materiële inconsistenties[19], vermelding van afwijkingen van de code en onderwerpen die met het audit committee besproken zijn. Tevens wordt overwogen of de andere informatie materieel onjuist is, of inconsistent met de jaarrekening of de kennis verkregen in de controle, en wordt geconcludeerd dat er geen materiële onjuistheden zijn vastgesteld.
- In Duitsland wordt expliciet gezegd dat het CGV niet is gecontroleerd. Er wordt geen oordeel over het CGV uitgesproken (en evenmin assurance verleend), maar wel wordt overwogen of het CGV materieel inconsistent is met de geconsolideerde jaarrekening, het bestuursverslag of de kennis verkregen in de controle, resp. anderszins materieel onjuist is. Een conclusie terzake wordt overigens niet geformuleerd.
- In Frankrijk rapporteert de accountant expliciet dat de bezoldiging van het management consistent is met de jaarrekening en onderliggende stukken, en verklaart dat deze juist en getrouw zijn weergegeven.
- In de buitenlandse verklaringen wordt niet gerefereerd aan Standaard 720.

Geconcludeerd kan worden dat buitenlandse accountants (veel) minder werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot corporate governance, maar dat zij daarover uitgebreider rapporteren dan hun Nederlandse collega's. Dat lijkt niet in balans. Ook in verhouding tot de uitgebreide bespreking van de kernpunten uit de controle van de jaarrekening in de verklaring van de accountant kan de aandacht in Nederland voor andere informatie (incl. corporate governance) in de verklaring van de accountant als summier worden beschouwd.

5. Kanttekeningen bij de voorbeeldverklaring van de NBA

De voorbeeldverklaring van de NBA luidt als volgt:

> **Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie**
>
> Naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij, omvat het jaarverslag andere informatie, die bestaat uit het bestuursverslag en de overige gegevens.
>
> Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie:
> - met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat;
> - alle informatie bevat die op grond van Titel 9 Boek 2 BW is vereist.
>
> Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat.
>
> Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in Titel 9 Boek 2 BW en de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

[18] Dit betreft: adequate accounting records, company accounts and directors' remuneration agree with accounting records, directors' remuneration is fully disclosed, all information and explanations are received.
[19] Dit ziet uitsluitend op de informatie voor aandeelhouders die nodig is ter beoordeling van de financiële positie, prestaties, business model en strategie.

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie, waaronder het bestuursverslag en de overige gegevens, in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

Er zijn diverse kanttekeningen te plaatsen bij de verklaring, gezien de eisen van art. 393 en Standaard 720:

1. Allereerst de omschrijving van de verklaring: 'Verklaring over de in het jaarverslag opgenomen andere informatie'. De term 'andere informatie' is ongelukkig, aangezien Standaard 720 daar een ruimere betekenis aan toekent dan hier wordt bedoeld. De tekst suggereert dat alle andere informatie voortvloeit uit Titel 9 Boek 2 BW, terwijl dat niet altijd zo is (bijv. een verslag van de ondernemingsraad of een verslag over maatschappelijk verantwoord ondernemen). Tenslotte verbiedt Standaard 720 het geven van assurance over andere informatie, terwijl de wet dat juist wel eist.
2. De verklaring gebruikt het begrip 'werkzaamheden', die bestaan uit het lezen en overwegen van informatie (terminologie uit Standaard 720), terwijl art. 393 lid 5 onder e spreekt van 'onderzoek'. Die laatste term gebruikt de accountant echter niet in zijn verklaring.
3. De accountant is 'van mening' dat de andere informatie 'geen materiële afwijkingen bevat', terwijl lid 5 onder e vraagt om een 'vermelding van de gebleken tekortkomingen' en lid 5 onder g om een 'opgave van de aard van de [materiële] onjuistheden'. De wet is expliciet over wat de accountant moet rapporteren: diverse elementen uit art. 393 lid 5 (oordeel, omtrent de onderneming en haar omgeving, materiële onjuistheden) ontbreken in de verklaring. Wel komt de accountant met een overweging (terminologie uit Standaard 720). Ten onrechte hecht de accountant meer belang aan Standaard 720 dan aan art. 393.
4. Volgens Dieleman[20] is op grond van Standaard 720 gekozen voor het begrip 'materiële afwijkingen', omdat art. 393 lid 5 onder g slechts noodzaakt tot het opgeven van 'materiële onjuistheden' in het bestuursverslag en niet tot het vermelden van eventuele 'onvolledige toelichtingen' (waartoe Standaard 720 verplicht). Naar mijn mening berust dit op een verkeerde interpretatie van art. 391 en art. 393 lid 5: een bestuursverslag waarin wezenlijke toelichtingen niet zijn opgenomen is evident niet opgesteld in overeenstemming met art. 391 lid 1, want (i) geeft geen getrouw beeld en (ii) bevat geen evenwichtige en volledige analyse […], zoals vereist door lid 1 van art. 391. In dat geval dient de accountant de gebleken tekortkomingen te vermelden. Dat impliceert dat de rapportering ingevolge art. 393 lid 5 onder g gewoon gebruik kan maken van de wettelijke term 'materiële onjuistheden'.
5. Het lijkt niet onjuist om te zeggen dat de andere informatie 'alle informatie bevat die op grond van Titel 9 Boek 2 BW is vereist', maar art. 393 lid 5 onder e vraagt (i) of het bestuursverslag is opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en (ii) of de overige gegevens zijn toegevoegd. Het verdient de voorkeur te rapporteren volgens de wettelijke eisen.
6. Alinea 24b van Standaard 720 vraagt om een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de andere informatie. In de voorbeeldverklaring ontbreekt een dergelijke beschrijving. Naar mijn mening moet vermeld worden dat de accountant het bestuursverslag en de overige gegevens heeft onderzocht in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW en dat hij verantwoordelijk is voor het geven van een oordeel over het bestuursverslag en de overige gegevens. Een verwijzing naar Standaard 720 is niet op zijn plaats, omdat de accountant assurance geeft (wat Standaard 720 niet toestaat). Ook de vermelding dat de werkzaamheden niet dezelfde diepgang hebben als de controle van de jaarrekening, is ongelukkig, zoals betoogd in par. 2.6. Het is nuttiger te vermelden welke werkzaamheden wel zijn verricht.
7. Alinea 24c van Standaard 720 noodzaakt tot een expliciete vermelding van de uitkomsten van het werk van de accountant, indien wet- of regelgeving in een specifiek rechtsgebied dat eist. Omdat de tekst van de verklaring op zoveel punten zo nadrukkelijk afwijkt van art. 393, voldoet de verklaring niet aan deze eis van Standaard 720.

6. Alternatieve tekst voor de voorbeeldverklaring

De geconstateerde tekortkomingen kunnen relatief eenvoudig worden opgelost. De alternatieve tekst voldoet volledig aan de wettelijke eisen en, voor zover mogelijk en waar noodzakelijk, aan de eisen van Standaard 720. De tekst maakt onderscheid tussen onderzochte andere informatie zoals het bestuursverslag, niet-financiële informatie, het corporate governance verslag, het verslag van commissarissen en de overige gegevens (waar de accountant een wettelijke onderzoeksplicht heeft) en niet onderzochte andere informatie, bijvoorbeeld een verslag van de ondernemingsraad (waar de accountant geen wettelijke onderzoeks- en rapporteringsplicht heeft).

[20] A. Dieleman, 'Verantwoordelijkheid accountant voor het bestuursverslag', Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht 2018, nr. 2, p. 37-45.

In de verklaring over de onderzochte andere informatie is de terminologie gehanteerd die de wetgever in art. 393 heeft gebruikt, omdat de verklaring een wettelijke grondslag heeft. In aanvulling hierop zijn de cursief weergegeven passages om de volgende redenen toegevoegd:

- Het normenkader voor het onderzoek van het corporate governance verslag is vermeld om de grotere verantwoordelijkheid van de accountant tot uitdrukking te brengen (zie par. 2.5).
- De passage 'zijn dochternemingen en hun omgeving' is toegevoegd uit consistentie-overwegingen, omdat art. 391 lid 1 spreekt over de 'rechtspersoon en groepsmaatschappijen' die in de geconsolideerde jaarrekening zijn opgenomen (zie par. 2.3).
- Op grond van alinea 15 van Standaard 720 is de tekst van art. 393 lid 5 onder g uitgebreid met ', of anderszins'.
- Het oordeel over de overige gegevens is uitgebreid met 'en verenigbaar met de jaarrekening, het bestuursverslag, het corporate governance verslag en het commissarissenverslag', op grond van het bepaalde in art. 392 lid: 'De [overige] gegevens mogen niet in strijd zijn met de jaarrekening en met het bestuursverslag.' Naar de letter van de wet heeft de accountant hier geen verantwoordelijkheid, maar omdat de accountant op basis van Standaard 720 al naar de verenigbaarheid met de jaarrekening moet kijken, is de verenigbaarheid met de 3 genoemde verslagen voor de volledigheid ook opgenomen.
- De raad van commissarissen is verantwoordelijk voor het commissarissenverslag (zie par. 2.5).
- De verwijzing naar Standaard 720 is geschrapt om duidelijk te maken dat assurance wordt verleend met betrekking tot de onderzochte andere informatie (zie par. 3.2) en dat ook werkzaamheden zijn verricht met betrekking tot onderzochte andere informatie die geen deel uitmaken van de scope van Standaard 720 (zie par. 2.6). In buitenlandse verklaringen wordt evenmin verwezen naar Standaard 720 (zie par. 4).

De tekst voor de niet onderzochte informatie is ontleend aan Illustration 1 uit Appendix 2 van International Standard on Auditing 720 (Revised), aangepast als volgt:

- de niet onderzochte informatie (hier: het verslag van de ondernemingsraad) vloeit niet voort uit Titel 9 Boek 2 BW, zodat een verwijzing naar Titel 9 Boek 2 BW niet aan de orde is.
- de cursief weergegeven passages zijn toegevoegd om onderscheid te maken tussen onderzochte en niet onderzochte informatie.
- de rapporteringsverplichting volgt uit Standaard 720, zodat is gekozen voor 'afwijkingen van materieel belang' uit alinea 22e van Standaard 720 in plaats van de 'materiële onjuistheden' uit art. 393 lid 3.

De alternatieve tekst voor de voorbeeldverklaring luidt als volgt:

Verklaring over de onderzochte andere informatie

Naast de jaarrekening en onze controleverklaring omvat het jaarverslag onderzochte andere informatie, die bestaat uit het bestuursverslag, niet-financiële informatie, het corporate governance verslag, het commissarissenverslag en de overige gegevens.

Naar ons oordeel:

- is de andere informatie opgesteld in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW, *met inachtneming van de eisen die de Nederlandse corporate governance code 2016 stelt aan het corporate governance verslag en het commissarissenverslag,* en verenigbaar met de jaarrekening.
- zijn er geen materiële onjuistheden in de andere informatie gebleken, in het licht van de tijdens ons onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon, zijn *dochterondernemingen*, en *hun* omgeving, *of anderszins*.
- zijn de overige gegevens toegevoegd in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW*, en verenigbaar met de jaarrekening, het bestuursverslag, het corporate governance verslag en het commissarissenverslag*.

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW*, met uitzondering van het commissarissenverslag, waarvoor de raad van commissarissen verantwoordelijk is*.

Wij zijn verantwoordelijk voor het geven van een oordeel over de andere informatie op basis van ons onderzoek in overeenstemming met Titel 9 Boek 2 BW.

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl

Niet onderzochte informatie

De niet onderzochte informatie in het jaarverslag bestaat uit het verslag van de ondernemingsraad. Hiervoor is de ondernemingsraad verantwoordelijk.

Onze verklaring over de jaarrekening *en onze verklaring over de onderzochte andere informatie* heeft geen betrekking op de niet onderzochte informatie en wij formuleren geen enkele vorm van assurance conclusie over de niet onderzochte informatie.

In verband met onze controle van de jaarrekening is het *op grond van de Nederlandse Standaard 720* onze verantwoordelijkheid om de niet onderzochte informatie te lezen en te overwegen of de niet onderzochte informatie (i) *afwijkingen* van materieel belang bevat ten opzichte van de jaarrekening *en de onderzochte andere informatie* of onze kennis en ons begrip verkregen vanuit de controle van de jaarrekening of (ii) anderszins afwijkingen van materieel belang bevat.

Als wij op basis van onze werkzaamheden concluderen dat de niet onderzochte informatie een afwijking van materieel belang bevat, dan zijn wij *op grond van de Nederlandse Standaard 720* verplicht dit te rapporteren.

Wij hebben in dit verband niets te rapporteren.

Accountants kunnen in de verklaring over onderzochte andere informatie uitgebreider over aspecten rapporteren als dat voor de betreffende onderneming relevant mocht zijn, bijv. specifieke risico's of onzekerheden, maar ook met betrekking tot milieu of corruptie en omkoping. De wet biedt alle ruimte om dat te doen (door in art. 393 lid 5 te spreken van 'ten minste'), en dergelijke informatie kan nuttig zijn voor gebruikers van de verklaring. Ook kan de accountant daarbij ingaan op de door hem uitgevoerde werkzaamheden ter onderbouwing van zijn oordeel over de onderzochte andere informatie.

7. Conclusies en aanbevelingen

Accountants formuleren anno 2019 hun conclusies en hun uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de controle van de jaarrekening een stuk uitgebreider dan ze in het verleden deden, en dat is een goede ontwikkeling. Voor de formulering van het oordeel over de andere informatie geldt dat in veel mindere mate: uit de verklaring blijkt niet welke andere informatie is onderzocht en welke niet, en welke mate van assurance door de accountant wordt gegeven op basis van de door hem verrichte werkzaamheden.

Naar mijn mening moet in de verklaring bij de andere informatie onderscheid worden gemaakt tussen onderzochte informatie (ingevolge art. 393) en niet-onderzochte informatie (ingevolge Standaard 720). Om aan gebruikers duidelijk te maken dat assurance wordt verleend bij de onderzochte informatie dient in dit deel van de verklaring de terminologie van art. 393 te worden gebruikt, terwijl bij de rapportering over niet-onderzochte informatie beter de terminologie uit Standaard 720 kan worden gebruikt. Omdat de accountant volgens de Nederlandse wet een grotere verantwoordelijkheid heeft met betrekking tot NFI en corporate governance informatie dan voortvloeit uit de Europese richtlijn jaarrekening, zouden gebruikers daarover in de verklaring geïnformeerd kunnen worden. Dat is thans niet het geval.

Ik betwijfel of gebruikers zitten te wachten op een integrale controle of beoordeling van het bestuursverslag. Laten accountants beginnen met te rapporteren over het bestuursverslag in overeenstemming met de eisen van art. 393, eventueel uitgebreid met aanvullende paragrafen over NFI (bijv. milieu, corruptie of omkoping) of andere onderwerpen uit het bestuursverslag waar dat relevant wordt geacht. Accountants zouden bijvoorbeeld Key Audit Matters kunnen identificeren in het kader van hun onderzoek van het bestuursverslag (incl. NFI, CGV, etc.) en daar apart over rapporteren in hun verklaring. De informatieve waarde van de verklaring zou er door toenemen. Een uitbreiding van de opdracht aan de accountant is daar niet voor nodig: Key Audit Matters en aanvullende paragrafen over het bestuursverslag passen naadloos binnen art. 393 lid 3 en 5.

Een samenvatting van dit artikel is in december 2019 als opinie gepubliceerd op www.accountant.nl

© G.-P. den Hollander RA, info@everestadvies.nl, www.everestadvies.nl