

AUDITCOMMISSIE EN ACCOUNTANT: EEN NIEUW KOPPEL

Nieuwe regels geven de auditcommissie meer gewicht

De auditcommissie krijgt steeds meer gewicht in het corporate governance framework van de onderneming. Nieuwe regels bij beursfondsen, bijvoorbeeld over de relatie met de externe accountant, zullen invloed hebben op andere organisaties. Een goede selectie, benoeming en evaluatie van de externe accountant kan het werk van de auditcommissie efficiënter en effectiever maken.

Auke de Bos

Het belang van de auditcommissie lijkt sterk toe te nemen. Er is de laatste tijd relatief veel aandacht voor de rol van de auditcommissie. Zo publiceerde de Autoriteit Financiële Markten (AFM) in 2015 een rapport waarin zij verslag deden van een onderzoek onder commissarissen en auditcommissies. Ook de nieuwe Europese Verordening besteedt aandacht aan de auditcommissie en de Nederlandse wet inzake de verantwoordelijkheden van een auditcommissie is per 1 januari 2016 aangepast. De aanpassingen zijn terug te vinden in het Besluit Instelling auditcommissie (het Besluit).

Ook de onlangs verschenen gewijzigde corporate governance code voor beursgenoteerde ondernemingen (de Code) geeft relatief veel aandacht voor de auditcommissie, het document telt 36 verwijzingen naar de auditcommissie, 21 maal naar de remuneratiecommissie en zes maal naar de selectie- en benoemingscommissie. Ook in gesprekken die ik heb met commissarissen geven zij aan dat er steeds meer aangelegenheden in de auditcommissie worden besproken. De taken en verantwoordelijken nemen enorm toe. Kortom, de auditcommissie neemt sterk

in betekenis toe. Deze bijdrage gaat nader in op de (nieuwe) taken van de auditcommissie in relatie van tot de externe en interne accountant. De meer algemene en ingeburgerde taken, namelijk het toezicht op de financiële verslaggeving en het toezicht op de interne risicobeheersings- en controlesystemen blijven daarbij buiten beschouwing. Achtereenvolgens komen de volgende onderwerpen aan de orde :

- De selectie van de externe accountant (par 2)
- Het beoordelen van het functioneren van de externe accountant (par 3)
- Het beoordelen van de onafhankelijkheid van de externe accountant (par 4)
- De meer sturende rol richting de externe accountant (par 5)
- De relatie met de interne audit functie (par 6)

Bij de bespreking van de onderwerpen zal ik ook stilstaan voor zover relevant bij de uitkomsten van een tweetal onderzoeken, namelijk dat van de AFM en het Nationaal Commissarissen Onderzoek. Ter afsluiting volgen enkele concluderende opmerkingen.



OOK DE RELATIE MET DE INTERNE AUDITFUNCTIE IS IN ONTWIKKELING; ER WORDT OP DIT GEBIED MEER VAN AUDITCOMMISSIES VERWACHT

De selectie van de externe accountant

Conform het Besluit dienen organisaties van openbaar belang (OOB's, lees beursgenoteerde ondernemingen, banken en verzekeraars) een auditcommissie in te stellen. Deze auditcommissie bestaat uit leden van de Raad van Commissarissen (RvC) of uit niet-uitvoerende leden (bij een one-tier board). Artikel 2 f van het Besluit stelt dat de auditcommissie de procedure voor selectie van accountant en voor de verlening van de opdracht vaststelt. In de Code die onlangs is herzien wordt dit verder uitgewerkt. Principe 1.6 gaat over de 'Benoeming en beoordeling functioneren externe accountant'. Hierin wordt aangegeven dat:

- De auditcommissie doet een voorstel aan de RvC voor de opdracht voor de controle van de jaarrekening
- De RvC doet vervolgens de voordracht tot benoeming van de externe accountant aan de algemene vergadering (AV).
- De AV benoemt de externe accountant (Best Practice Bepaling (BPB) 4.1.3 van de Code)

In artikel 16 van de EU-Verordening is een procedure opgenomen voor de selectie van een accountant bij een OOB. De OOB dient aanbestedingsstukken op te stellen, vervolgens is de auditcommissie verantwoordelijk voor deze selectie en dient tenminste twee accountants voor te dragen, waarbij een gemotiveerde voorkeur wordt uitgesproken.

Deze veranderingen zijn vanuit governance perspectief positief te noemen. In het verleden kwam het regelmatig voor dat de accountant werd geselecteerd door het bestuur en dat de auditcommissie en RvC hier geen of slechts een beperkte rol bij hadden. Door de accountant te laten selecteren door een bestuurder

bestaat het risico dat de accountant niet onafhankelijk is. Hoe kritisch kan je immers zijn ten opzichte van een bestuurder waarvan je je afhankelijk voelt?

Het is logisch dat de auditcommissie (en RvC) de selectie (en voordracht) van de accountant doet. Immers de RvC en de auditcommissie hebben een andere rol dan de bestuurders. Zij houden toezicht houden op het bestuur. Door de RvC en de auditcommissie de accountant te laten benoemen wordt het onafhankelijkheidsrisico in belangrijke mate gemitigeerd. Het is niet zo dat het bestuur helemaal geen rol meer heeft. Het bestuur faciliteert het selectieproces en is uiteraard in dit proces een belangrijke partij die input geeft.

Wanneer we naar de praktijk kijken dan zien we dat de hierboven besproken werkwijze al regelmatig in de praktijk wordt gevolgd. In het Nationaal Commissarissen Onderzoek 2014 (NCO 2014) is expliciet aan commissarissen gevraagd wie een meer of minder leidende rol heeft in de selectieprocedure van een nieuwe accountant. De commissarissen geven aan dat de auditcommissie de grootste rol heeft bij het selecteren van de accountant en daarna de RvC als collectief. De raad van bestuur of directie komt pas op de derde positie. Van de 194 commissarissen die deze vraag voor de auditcommissie hebben beantwoord geven er 116 aan dat de auditcommissie hier een zeer grote rol in heeft. Ook in het AFM onderzoek (2015) geeft 83 % van de bevroegde commissarissen aan dat de accountant moet worden aangesteld op voordracht van de auditcommissie.

Beoordeling van het functioneren van de externe accountant

In het Besluit wordt op twee plaatsen iets gezegd over het functioneren van de externe accountant. Ten eerste

dient de auditcommissie aan te geven in hoeverre de controle heeft bijgedragen aan de integriteit van de financiële verslaggeving (artikel 2a) en ten tweede dient de auditcommissie de uitvoering van de wettelijke te monitoren met in achtneming van de beoordeling van de Autoriteit Financiële markten (AFM). Met dit laatste wordt bedoeld de uitkomsten van de inspecties die de AFM doet naar de kwaliteit van de accountantscontroles. In de Code staat dat de auditcommissie jaarlijks aan de RvC rapporteert over het functioneren van en de ontwikkelingen in de relatie met de externe accountant.

Uit het NCO 2014 volgt dat 72 % van de commissarissen aangeeft eenmaal in de vier jaar een grondige beoordeling van het functioneren van de externe accountant te maken. De frequentie van eens in de vier jaar werd in de 'oude' Code genoemd. Uit het onderzoek van de AFM komt naar voren dat 93 % van de onderzochte commissarissen de externe accountant één keer per jaar of vaker beoordeelt. Dit percentage is aanzienlijk hoger dan in ons onderzoek. De belangrijkste reden is dat de AFM uitsluitend onderzoek onder commissarissen en auditcommissies bij beursondernemingen heeft gedaan. In beiden onderzoeken is overigens niet expliciet gevraagd op basis van welke criteria de evaluatie plaatsvond. De criteria hiervoor dienen nog verder te worden ontwikkeld, denk hierbij bijvoorbeeld aan kritische houding, het zijn van gesprekspartner, pro activiteit, branchekennis, kwalitatieve goede audit en & onafhankelijke opstelling. Wel is duidelijk dat de uitkomsten van de AFM inspecties die als criterium worden genoemd in het Besluit nog nauwelijks een rol speelden. Uit het AFM onderzoek volgt dat de commissarissen over het

algemeen niet bekend zijn met de interne kwaliteitsonderzoeken van de accountantsorganisaties of de rapporten van de AFM over de kwaliteit.

Beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant

Conform het Besluit hebben auditcommissies ook een rol in de beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant (artikel 2 lid e). In Nederland kennen we internationaal gezien een van de meest strenge en complexe onafhankelijkheidsregels voor de externe accountant. Zo kent Nederland een adviesverbod voor accountants die OOB's controleren. Dit houdt in dat de accountant die de jaarrekening controleert geen andere (advies) diensten mag aanbieden. De Europese regels zijn minder stringent en laten bepaalde dienstverlening (onder voorwaarden) wel toe. Verder geldt dat in Nederland OOB's eens in de 10 jaar van accountantsorganisatie moeten wisselen. Ook is bepaald dat een externe accountant (de eindverantwoordelijke accountant) maximaal 5 jaar deze rol mag vervullen. Dit zijn de wettelijke regels voor accountants bij OOB's, voor accountants bij niet-OOB's gelden minder vergaande regels. Deze regels zijn terug te vinden in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten van de Nederlands Beroepsorganisatie voor Accountants. In deze Verordening wordt ook aangegeven wanneer een accountant in overleg met de auditcommissie en/of RvC moet gaan. Dit is bijvoorbeeld het geval indien er sprake is van een onafhankelijkheidsovertreding. Bepaalde overtredingen zouden zelf tot het stoppen van een controleopdracht kunnen leiden. Indien er echter een zwaarwegend maatschappelijk belang is om te continueren (bijvoorbeeld als 80 % van de controle is uitgevoerd) kan na toestemming van de RvC / auditcommissie en de AFM een opdracht worden gecontinueerd. Het is voor auditcommissies belangrijk om zich te verdiepen in de onafhankelijkheidsregels om zich van hun taak te kwijten.

Opvallend is dat de Code geen nadere invulling geeft aan de rol van de auditcommissie in relatie tot de beoordeling van de onafhankelijkheid van de accountant. Sterker, er wordt volledig aan dit thema voorbij gegaan. Het NCO en van de AFM hebben geen onder-

**DE NIEUWE CODE ZEGT
NIETS OVER DE ROL VAN
DE AUDITCOMMISSIE BIJ
DE BEOORDELING VAN DE
ONAFHANKELIJKHEID VAN
DE ACCOUNTANT**

HOE KRITISCH KAN JE ALS ACCOUNTANT ZIJN TEN OPZICHTE VAN EEN BESTUURDER WAARVAN JE JE AFHANKELIJK VOELT?

zoek gedaan naar de wijze waarop auditcommissies bezig zijn met de beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant. Dit onderwerp lijkt op dit moment nog onderbelicht.

Meer sturende rol auditcommissie

Het Adviesrapport van de NBA (2011) bevat reeds een pleidooi voor een actieve rol van de RvC bij de selectie en werving van de accountant, het aanstellen van de accountant, het verstrekken van adviesopdrachten, maar ook bij bepaling van de inhoud van de jaarlijkse controleopdracht (scope, materialiteit, audit). Het Besluit gaat op dit onderwerp niet verder in. De gewijzigde Code heeft hier wel verder invulling aan gegeven. BPB 1.6.3 stelt immers dat de auditcommissie een voorstel tot opdracht doet en dat zij daarbij aandacht besteedt aan de reikwijdte van het accountantsonderzoek, de te hanteren materialiteit en het honorarium. En in BPB 1.7.2 is te lezen dat de auditcommissie jaarlijks met de externe accountant bespreekt:

- i. de reikwijdte en materialiteit van het auditplan en de belangrijkste risico's van de jaarrekening die de externe accountant heeft benoemd in het auditplan; en
- ii. mede aan de hand van de management letter en het accountantsverslag, de bevindingen en de uitkomsten van de controlewerkzaamheden bij de jaarrekening en de management letter.

Of dit in de praktijk zo plaatsvindt weten we niet op basis van het NCO of AFM onderzoek. Wel geven de commissarissen in het NCO onderzoek aan dat zij beide verantwoordelijkheden van groot belang vinden. In het onderzoek van de AFM geven commissarissen aan dat zij het bediscussiëren van belangrijke bevindingen uit

de accountantscontrole en het bespreken van de controleaanpak de belangrijkste taken vinden van de auditcommissie. Het is in dit verband nog interessant te vermelden dat als gevolg van de Europese regels de rapportages van de externe accountant aan de auditcommissie verder zullen worden uitgebreid.

Hierdoor zullen auditcommissie beter in staat zijn om de accountants te gebruiken als waren zij hun eigen 'oren en ogen'. Voor de accountants geldt dat zij hun controle-aanpak kunnen verbeteren door de inzichten van de auditcommissie mee te nemen bij de controle.

Een andere ontwikkeling die tot meer discussie in de boardrooms heeft geleid is de uitgebreide controleverklaring. In deze verklaring gaat de accountant in op de gehanteerde materialiteit, de reikwijdte van de controle en de kernpunten van de controle. De kernpunten betreffen veelal de belangrijkste door de accountant onderkende risico's. Met name hierover zie je een goed gesprek tussen de auditcommissie en de accountant. (zie ook De Bos en Strating, 2014).

Auditcommissie en interne auditfunctie

In het Besluit wordt niet nader ingegaan op de interne auditfunctie. In de gewijzigde Code zien we uitgebreid aandacht voor de interne auditfunctie. De Code vraagt aandacht voor een verscherpt risicomanagement en ziet hierbij ook een rol weggelegd voor de interne accountant. Principe 1.3 gaat uitsluitend over de Interne auditfunctie. Het principe stelt dat de interne auditfunctie als taak heeft de effectiviteit van de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen te beoordelen. Het bestuur is verantwoordelijk voor het functioneren van de interne auditfunctie. De RvC houdt toezicht op de interne auditfunctie en heeft regelmatig contact met degene

GENERIEKE VERANTWOORDELIJKHEID AUDITCOMMISSIE IN DE NIEUWE CORPO- RATE GOVERNANCE CODE

1. De auditcommissie bereidt de besluitvorming van de RvC voor over het toezicht op:
 - de integriteit en kwaliteit van de financiële verslaggeving
 - de effectiviteit van de interne risicobeheersings- en controlesystemen
2. Het bestuur bespreekt de effectiviteit van de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen met de auditcommissie en legt daarover verantwoording af aan de RvC
3. Het bestuur bespreekt eventuele belangrijke tekortkomingen in de interne risicobeheersings- en controlesystemen, eventuele significante wijzigingen, eventuele belangrijke verbeteringen die zijn voorzien met de auditcommissie en de RvC
4. De auditcommissie bepaalt wie bij zijn vergaderingen aanwezig zijn:
 - Financieel directeur, de interne auditor en de externe accountant zijn altijd aanwezig tenzij de auditcommissie anders bepaalt.
 - De voorzitter van het bestuur indien de auditcommissie dit wenst.
5. De auditcommissie brengt verslag uit aan de RvC over de beraadslaging en bevindingen.

Verantwoordelijkheid auditcommissie bij selectie, beoordeling en (her)benoeming externe accountant in nieuwe Code

6. De auditcommissie bereidt de selectie van de externe accountant voor.
7. De auditcommissie rapporteert jaarlijks aan de RvC over het functioneren van en de ontwikkelingen in de relatie met de externe accountant.
8. De auditcommissie geeft advies aan de RvC over de voordracht van benoeming of herbenoeming dan wel ontslag van de externe accountant

Verantwoordelijkheid auditcommissie bij aansturing externe accountant in nieuwe Code

5. De auditcommissie doet een voorstel aan de RvC voor de opdracht voor controle van de jaarrekening aan de externe accountant.
6. De auditcommissie bespreekt jaarlijks met de externe accountant de reikwijdte en materialiteit van het auditplan en de belangrijkste risico's van de jaarverslaggeving die de externe accountant heeft benoemd in het auditplan, en de bevindingen en de uitkomsten van de controlewerkzaamheden bij de jaarrekening en de management letter.
7. De auditcommissie beoordeelt of, en zo ja op welke wijze de externe accountant wordt betrokken bij de inhoud en publicatie van financiële berichten anders dan de jaarrekening.
8. De auditcommissie overlegt zo vaak als zij dit noodzakelijk acht, doch ten minste eenmaal per jaar, buiten aanwezigheid van het bestuur met de externe accountant.
9. De voorzitter van de auditcommissie is aanspreekpunt voor externe accountant wanneer hij bij de uitvoering van zijn opdracht een misstand of onregelmatigheid constateert of vermoedt.

Verantwoordelijkheid auditcommissie bij interne auditor in nieuwe Code

De auditcommissie adviseert RvB over benoeming als het ontslag van de leidinggevende interne auditor

De auditcommissie wordt door het bestuur betrokken bij de jaarlijks beoordeling van de wijze waarop de interne audit functie de taak

De auditcommissie wordt door de interne audit functie betrokken bij hun werkplan

De auditcommissie wordt geïnformeerd door de interne audit functie over de kern van de resultaten

De auditcommissie geeft aan de RvC advies met betrekking tot adequate alternatieve maatregelen indien interne audit dienst ontbreekt.

die de functie vervult. Vervolgens zien we dat in de feitelijke uitwerking logischerwijze een aantal taken bij de auditcommissie wordt neergelegd. Het betreffen taken die in lijn liggen met die richting de externe accountant. Zo wordt de auditcommissie betrokken bij de benoeming en ontslag van de leidinggevende interne auditor, de beoordeling van het functioneren van de interne auditfunctie, hun werkplan en de uitkomsten van hun werkzaamheden.

Uit het NCO volgt dat een interne audit nog lang niet altijd aanwezig is bij organisaties (slechts 32 % van de commissarissen die de vraag beantwoorden geven aan dat een interne auditfunctie aanwezig is). Indien de interne auditfunctie aanwezig is, geven zij aan dat de meeste van de bovenstaande activiteiten wel belegd zijn bij een auditcommissie en/of RvC. De AFM wijst vooral op de verantwoordelijkheden van de auditcommissie als een interne auditfunctie ontbreekt. Zij geven aan dat dit een extra verantwoordelijkheid vraagt van de commissarissen voor het toezicht op de interne risicobeheersings- en controlesystemen.

Ter afsluiting

In dit artikel is stilgestaan bij de veranderde rol van de auditcommissies. Het afgelopen jaar zijn er nieuwe regels verschenen voor auditcommissie van beursgenoteerde ondernemingen en OOB's. Hoewel de Code zich slechts richt op beursondernemingen en het Besluit op OOB's mogen we verwachten dat deze nieuwe regels gezien het belang van auditcommissies ook hun intrede doen bij andere organisaties dan hierboven genoemd. Het is belangrijk om te realiseren dat naast het toezicht op de financiële verslaggeving en de risico(beheersing) er nieuwe taken zijn toebedeeld aan de auditcommissie. Auditcommissie zullen regelmatig in contact staan met de externe accountant. De externe accountant kan een waardevolle bijdrage leveren aan het toezicht van de auditcommissie. Uit dien hoofde is het in het belang van de auditcommissie dat er een goede accountant wordt geselecteerd, er een dialoog op gang komt met de accountant over zijn aanpak, gehanteerde materialiteit en onderkende risico's, en dat er kennis wordt genomen van zijn bevindingen. Jaarlijks kan dan vervolgens worden vast-

gesteld of de externe accountant goed heeft gefunctioneerd en onafhankelijk is geweest. Ook de relatie met de interne auditfunctie is in ontwikkeling; er wordt op dit gebied meer van auditcommissies verwacht.

Kortom, nieuwe taken waar auditcommissies zich verder in dienen te verdiepen en zich verder in moeten bekwamen voor zover dat nu nog niet het geval is.

Noot

1. Dit artikel is deels gebaseerd op een bijdrage van mijn hand opgenomen in de Liber amicorum aangeboden aan prof. J.C.A. Gortemaker.

Literatuur

- Autoriteit Financiële Markten, Verslag 'AFM in gesprek met de commissaris', 25 maart 2014, zie www.afm.nl.
- Autoriteit Financiële Markten, Rapport Auditcommissies, Verkenning naar kritisch vermogen auditcommissie bij verslaggeving en accountantscontrole, 27 maart 2015, zie www.afm.nl.
- Bos, A. de, de versterkte relatie tussen de auditcommissie en accountant, in: De Dynamische Accountant (2015)
- Bos, A. de, en H. Strating, Nieuwe controleverklaring bezig aan snelle opmars, Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, november 2014.
- Lückcrath-Rovers, M. en A. de Bos (2014), Nationaal Commissarissen Onderzoek 2013.
- Monitoring Commissie Corporate Governance Code (2016), Corporate Governance Code, 2016, zie www.corporategovernancecommissie.nl.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (2011), De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de Accountant, NBA, (september 2011), zie www.nba.nl.
- Werkgroep Toekomst Accountantsberoep (2014), Voorstel maatregelen voor de borging van kwaliteit en onafhankelijkheid van de accountantscontrole (september 2014), zie www.nba.nl

Over de auteur:

Prof. Dr Auke de Bos RA is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit en partner bij Ernst & Young.

