

# Percepties door commissarissen van de communicatie door de accountant

Auke de Bos, Martijn de Jong, Henk Strating

Received 10 December 2019 | Accepted 3 February 2020 | Published 9 March 2020

## Samenvatting

Hoewel de kritiek op de wijze waarop accountants communiceren niet van vandaag of gisteren is, lijkt de communicatie de laatste tijd te verbeteren. Omdat commissarissen een voornamelijk rol spelen in het verhogen van het vertrouwen in de sector, en omdat zij een duidelijke visie hebben op de wijze waarop accountants zouden moeten communiceren, is het van belang te weten wat hun visie is op de communicatie door de accountant. Daarom is in 2019 onderzoek uitgevoerd onder de titel ‘Percepties door commissarissen van de communicatie door de accountant’.

Uit het onderzoek blijkt dat de opzet en inhoud van de schriftelijke rapportages van de accountant (controleplan, presentaties/rapport met tussentijdse observaties/managementletter, accountantsverslag en controleverklaring) voldoen aan de behoefte en verwachtingen van de auditcommissie en raad van commissarissen. De verwachting was dat gevoelige onderwerpen nu al vaker dan in het verleden in de schriftelijke rapportages zouden terugkomen, dit gezien de actualiteit en de rol en verantwoordelijkheden van respectievelijk bestuur, commissarissen en accountant. Dit blijkt echter niet het geval.

Over de kritische aard van de schriftelijke rapportages van de accountant zijn de commissarissen positief gestemd. Meer dan twee derde van de commissarissen vindt dat de teksten van de accountant voldoende kritisch zijn. Op de vraag of de schriftelijke rapportages van de accountant gedeeld zouden moeten worden met de algemene vergadering van aandeelhouders zijn commissarissen evenwel terughoudend.

Over de rol van de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders in algemene zin zijn de geïnterviewde commissarissen duidelijk. De huidige invulling is een sterke verbetering ten opzichte van het verleden. Hoewel commissarissen terughoudend zijn over het delen van de schriftelijke rapportages van de accountant met de aandeelhouders zijn zij wel overwegend positief over de stelling dat het bestuur transparanter moet zijn over de bevindingen van de accountant. Zouden commissarissen zelf transparanter moeten zijn over de bevindingen van de accountant? Op deze vraag antwoorden de respondenten positief.

Opvallende conclusie is dat de geïnterviewde commissarissen de mondelinge toelichting door de accountant van groot belang vinden. Een grote meerderheid (80%) is van mening dat de mondelinge communicatie door de accountant momenteel voldoet aan de verwachtingen. Daarnaast vindt maar liefst 96% van de commissarissen dat deze mondelinge communicatie bijdraagt aan de eigen toezichthoudende rol. De commissarissen is ook gevraagd naar de toegevoegde waarde van de aanwezigheid van de accountant bij vergaderingen. De grootste toegevoegde waarde wordt herkend bij de aanwezigheid in de auditcommissie. Commissarissen zijn uitermate positief over de private sessies met de accountant.

Op basis van de enquête, de rondetafelbijeenkomsten, praktijkervaringen en interviews met commissarissen hebben we een praktische invulling willen geven aan de wet- en regelgeving. Dit heeft geresulteerd in een communicatiemodel accountancy. Hoewel de verschillende contactmomenten per fase door veel accountants al worden gebruikt, bevat dit model alle stappen in een schematische weergave. Door het model als uitgangspunt te gebruiken, wordt bereikt dat geen moment wordt overgeslagen en dat elke communicatiemijlpaal een onmisbare plek in het controleproces krijgt.

## Relevantie voor de praktijk

Het communicatiemodel accountancy dat is ontwikkeld op basis van de verplichte communicatiemomenten en de uitkomsten van het onderzoek, kan het fundament bieden voor een jaarlijks terugkerende routine in de communicatie met de verschillende belanghebbenden door de accountant. Door deze momenten expliciet te benoemen en de invulling te verbeteren op basis van de aanbevelingen, kan de communicatie door de accountant worden verbeterd.

## Trefwoorden

Accountants, bestuurders, raad van commissarissen, auditcommissie, communicatie

### 1. Inleiding

Wanneer accountants beter zouden communiceren, zou dat meer begrip opleveren voor hun vak en voor hun positie in het maatschappelijk speelveld. Het expliciteren van taken en verantwoordelijkheden, zou de verwachtingskloof bij het publiek kunnen dichten. Duidelijker zou dan immers worden wat de wettelijke verantwoordelijkheden zijn op gebieden zoals fraude, maar ook in hoeverre de verantwoordelijkheid reikt over het signaleren van zorgen rondom de continuïteit van ondernemingen.

De kritiek op de wijze waarop accountants communiceren is niet van vandaag of gisteren. De 53 aanbevelingen die in 2014 door de commissie In het Publiek Belang werden beschreven, hadden voor een deel betrekking op de communicatie met het publiek en ook de Commissie Toekomst Accountancysector ('CTA') (2020, p. 5) geeft aan dat er gebrek is aan transparantie over de kwaliteit van de wettelijke jaarrekeningcontroles van grote ondernemingen.

Om deze kritiek te adresseren heeft de beroepsgroep diverse initiatieven genomen: in 2012 bracht de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants ('NBA') de Praktijkhandreiking 1118 uit inzake de rol van de accountant tijdens de algemene vergadering van aandeelhouders bij beursgenoteerde ondernemingen. Gevolg is dat accountants vaker presentaties geven over hun controlewerkzaamheden en de uitkomsten daarvan, veelal vormgegeven rondom de uitgebreide controleverklaring, zo blijkt uit het jaarlijkse evaluatierapport Aandeelhoudersvergaderingen van Eumedion (2019).

Tevens is de NBA gestart met een dashboard ([www.nba.nl/dashboard](http://www.nba.nl/dashboard)), waaruit valt af te lezen in welk percentage van de jaarrekeningcontroles afwijkingen zijn gevonden, een gegeven dat doorgaans niet letterlijk is terug te vinden in de controleverklaring. Een ander initiatief ter verbetering van de communicatie door de accountant was de invoering van de uitgebreide controleverklaring in 2014 voor organisaties van openbaar belang, met daarin uitgebreide informatie over reikwijdte, gehanteerde materialiteit en kernpunten van de controle.

De externe communicatie van accountants lijkt onder meer door deze initiatieven de laatste tijd te verbeteren. Dit concludeert Eumedion (2019) in haar evaluatie van de algemene vergadering van aandeelhouders. "De controleverklaring van de accountants [wordt] langzaam maar steeds informatiever voor beleggers. Steeds meer accountants geven een beschrijving van hun werkzaamheden om fraude en andere overtredingen van wet- en regelgeving te detecteren." Ook in de praktijk lijkt de communicatie beter te worden. Met name het contact tussen de accountant en de raad van commissarissen en de auditcommissie intensiveert (De Bos et al. 2018). Het beperkt zich al lang niet meer tot de wettelijke verplichting van het delen van

een controleverklaring, het geven van een mondelinge toelichting en het accountantsverslag.

Omdat commissarissen een voorname rol spelen in het verhogen van het vertrouwen in de sector, en omdat zij een duidelijke visie hebben op de wijze waarop accountants zouden moeten communiceren, vormen zij spelers van belang. Om te achterhalen hoe commissarissen van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen de communicatie van accountants beoordelen, is in 2019 onderzoek uitgevoerd onder de titel 'Percepties door commissarissen van de communicatie door de accountant'. Een schriftelijke enquête onder 26 commissarissen aangevuld met interviews vormde de basis onder dit onderzoek over een wenselijke communicatiecyclus van de accountant met de raad van commissarissen. Dit artikel bevat de conclusies uit het onderzoek, gevolgd door enkele aanbevelingen en een communicatiemodel dat een handvat kan bieden voor de toekomst.

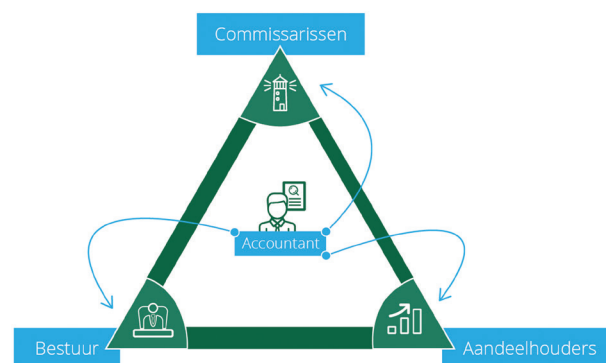
In paragraaf 2 wordt stilgestaan bij de communicatieverplichtingen van de accountant en in relatie met het bestuur, commissarissen en aandeelhouders. Paragraaf 3 bevat de onderzoeksresultaten; paragraaf 4 bevat de belangrijkste conclusies en enkele aanbevelingen, waaronder een voorgesteld communicatiemodel accountancy, dat kan dienen als basis voor verdere verbetering van de communicatie tussen accountant en commissaris.

## 2. Communicatieverplichtingen accountants

### 2.1 Theoretisch kader

Om de rol van communicatie tussen de accountant en de raad van commissarissen goed te kunnen duiden, biedt onderstaand model een bruikbaar handvat (De Bos et al. 2016). Zie Figuur 1.

**Figuur 1.** De corporate governance-driehoek.



Aandeelhouders geven een mandaat aan bestuurders en stellen commissarissen aan om toe te zien op diezelfde bestuurders. De accountant heeft een steeds belangrijker rol in relatie tot deze drie partijen. Het is immers de accountant die de betrouwbaarheid van de financiële cijfers, zoals opgesteld door het bestuur, controleert ten behoeve van de aandeelhouders, maar ook degene die hierover rapporteert in de algemene vergadering van aandeelhouders. Hij is tevens degene die over zijn bevindingen spreekt met het bestuur en de commissarissen.

De accountant is vanuit de agentschapstheorie (Eisenhardt 1989) een partij die er scherp op moet zijn dat bestuurders bijvoorbeeld geen al te rooskleurig beeld geven van de financiële positie van de onderneming. Het is van belang dat het bestuur verantwoording aflegt via de jaarrekening over het financiële reilen en zeilen van de onderneming. Het toezicht op de financiën is gedelegeerd aan commissarissen, die accountants ‘inhuren’ om onder-

zoek te doen naar de jaarrekening. Na een aanbeveling van de auditcommissie stelt de algemene vergadering van aandeelhouders de accountant aan. De commissaris zou leidend moeten zijn bij de selectie van de accountant en wil zijn visie geven op het controleplan, de belangrijkste bevindingen van de controle en de controleverklaring. De commissaris evalueert tot slot de accountant, een belangrijke voorwaarde voor onafhankelijkheid.

Een deel van de communicatieverplichtingen van de accountant is wettelijk bepaald. Ook de beroepsregels, ofwel de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (COS) kennen enkele verplichtingen. Daarin staan vereisten waaraan een accountant dient te voldoen bij het uitoefenen van zijn functie. Daarnaast biedt de Corporate Governance-code een handvat voor communicatie. Kort gezegd bestaat de verplichte, formele communicatie van de accountant uit de elementen, zoals genoemd in Tabel 1, gebaseerd op Van der Hoek and De Waard (2016).

**Tabel 1.** Overzicht van de communicatie van de accountant aan belanghebbenden \*).

Raad van bestuur	Raad van commissarissen	Aandeelhouders	Maatschappelijk verkeer
Controle-verklaring	Controle-verklaring	Controle-verklaring	Controle-verklaring
Mondelinge toelichting	Mondelinge toelichting	Mondelinge toelichting	
Accountants-verslag	Accountants-verslag		
Management-letter			

\*) Ontleend aan: Van der Hoek en De Waard (2016).

## 2.2 Relevante wet- en regelgeving

De communicatieverplichtingen van een accountant naar de interne toezichthouder zijn vastgelegd in de Nederlandse wetgeving, Titel 9 Boek 2 BW, in de EU Verordening betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang en in de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (COS).

In de Nederlandse wetgeving is in Titel 9 Boek 2 BW één artikel (393) gewijd aan het deskundigenonderzoek van de accountant, de jaarrekening. De communicatieverplichtingen zijn beperkt tot de controleverklaring voor de aandeelhouders en stakeholders en het accountantsverslag voor het bestuur en de commissarissen. De accountant onderzoekt of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft. Daarna volgt de uitslag van zijn onderzoek van de jaarrekening in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Vervolgens brengt de accountant verslag uit aan het bestuur en aan de raad van commissarissen.

Aanvullend aan de wetgeving bevat de Verordening van de Europese Unie specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang. Zo moet het Accountantsverslag voldoen aan 16 subartikelen, zoals de gehanteerde methodiek, de toegepaste materialiteit, de reikwijdte van de controle, melding van belangrijke tekortkomingen in de interne beheersing, niet-naleving van wettelijke bepalingen en significante moeilijkheden in de controle. Hiermee

worden de communicatieverplichtingen breder dan uitsluitend in de Nederlandse wet staat.

## 2.3 Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden

Ook de Nadere Voorschriften Controle- en overige standaarden (COS) bevatten communicatieverplichtingen voor van de accountant aan degenen die belast zijn met governance (zie Tabel 2). In Tabel 2 (ontleend aan Bijlage 1 van de COS 260) zijn deze op een rij gezet.

## 2.4 Corporate Governance Code

Naast de impact op bestuurders, commissarissen en aandeelhouders heeft de herziene Nederlandse Corporate Governance Code uit 2016 ook impact op accountants. Zo heeft de primaire verantwoordelijkheid van de accountant volgens de Code met name betrekking op het mondelinge aspect van de communicatie rondom het controleplan, het accountantsverslag en de controleverklaring. Ook heeft de accountant de plicht onmiddellijk te rapporteren over een (vermoedelijke) misstand of onregelmatigheid. Ten slotte bepaalt de Code dat de accountant de algemene vergadering van aandeelhouders bijwoont en daarin het woord mag voeren.

In de praktijk zien we dat de genoemde bepalingen uit de Code (2016) inmiddels gemeengoed zijn en dat zij vallen binnen het normale proces van interactie tussen accountant, bestuur, raad van commissarissen en auditcommissie.

**Tabel 2.** Communicatieverplichtingen.

Communicatieverplichtingen accountant gedurende het controleproces	Vorm	Referentie
<b>Acceptatie</b>		
Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de jaarrekening	Schriftelijk (in opdrachtbrief)	COS 260.14
Onafhankelijkheid van de accountant	Vormvrij (met schriftelijke bevestiging in controleverklaring)	COS 260.17
<b>Planning</b>		
Geplande reikwijdte en timing van de controle <ul style="list-style-type: none"> <li>• Significante risico's</li> <li>• Materialiteit</li> <li>• Reikwijdte van de groepscontrole</li> </ul>	Vormvrij (controleplan)	COS 260.15-16
Bijzonderheden groepscontrole, waaronder scoping, betrokkenheid groepsaccountant bij lokale accountants	Vormvrij (controleplan)	COS 600.49
Gebruikmaking van werkzaamheden van de interne accountant	Vormvrij (controleplan)	COS 610.20
<b>Uitvoering: bijzondere onderwerpen</b>		
Fraude (inlichtingen, (vermoedens) van fraude)	Vormvrij	COS 240
Naleving wet- en regelgeving (inlichtingen, vermoedens van niet-naleving)	Vormvrij	COS 250
Meedelen van significante tekortkomingen in de interne beheersing	Schriftelijk/mondeling (presentatie en/of managementletter)	COS 265
Significante aangelegenheden inzake verbonden partijen	Vormvrij	COS 550.27
Continuïteit (gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan)	Vormvrij	COS 570
<b>Afronding- en conclusie</b>		
Meedelen van niet-gecorrigeerde afwijkingen	Vormvrij	COS 450.12-13
Significante bevindingen uit de controle <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zienswijze van de accountant over administratieve verwerking, waaronder grondslagen en schattingen</li> <li>• Significante problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan</li> <li>• Significante aangelegenheden die met het management besproken zijn</li> <li>• Omstandigheden die vorm en inhoud controleverklaring beïnvloeden</li> </ul>	Vormvrij	
Key audit matters (kernpunten van de controle)	Schriftelijk (controleverklaring)	COS 701.17
Oordeel van de accountant en eventuele aanpassingen in oordeel controleverklaring	Schriftelijk (controleverklaring)	COS 700
Aanpassingen in oordeel controleverklaring en benadrukking van aangelegenheden	Schriftelijk (controleverklaring)	COS 705 en 706
Afwijkingen van materieel belang in de andere informatie	Schriftelijk (controleverklaring)	COS 720.17-19

## 2.5 Samenhang tussen communicatieverplichtingen

Geconcludeerd kan worden dat weliswaar op verschillende plekken communicatieverplichtingen zijn beschreven, maar dat geen sprake is van een holistische aanpak. De samenhang ontbreekt en ook de wijze waarop de communicatie plaatsvindt is vaak vormvrij. Vastgelegd is dat de controleverklaring en het accountantsverslag schriftelijk uitgebracht moeten worden, evenals significante tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant tijdens zijn controle heeft geïdentificeerd. Conform de COS 260 kan effectieve communicatie echter, naast gestructureerde presentaties en schriftelijke rapporten, ook bestaan uit minder gestructureerde, mondelinge communicatie, zoals besprekingen.

## 3. Onderzoeksresultaten

### 3.1 Onderzoeksopzet

Om een beeld te krijgen van de visie die commissarissen hebben op de communicatie door de accountant, zijn vragenlijsten gestuurd aan commissarissen, hebben interviews met commissarissen plaatsgevonden en is dit onderwerp besproken op rondetafelbijeenkomsten met commissarissen. Ook zijn eigen waarnemingen en ervaringen

vanuit de accountancypraktijk meegenomen. Van de 34 commissarissen van beursgenoteerde ondernemingen die een online schriftelijke vragenlijst ontvingen, hebben 26 de lijst ingevuld. De 14 gestelde vragen hadden betrekking op de schriftelijke of mondelinge communicatie van de accountant. Iedere vraag kon beantwoord worden aan de hand van een vijfpuntsschaal. Daarnaast konden de commissarissen een toelichting geven.

De focus van het onderzoek ligt op schriftelijke en mondelinge communicatie. De negen vragen over schriftelijke communicatie betroffen onder meer het al dan niet voldoen aan de verwachtingen, het kritische gehalte en de gevoeligheid van de inhoud van de teksten en de mate van transparantie van de schriftelijke uitingen. Ook de vragen over mondelinge communicatie behandelden het voldoen aan de verwachtingen, de waarde van het bijwonen van vergaderingen en private sessies. Afgesloten werd met de vraag of mondelinge communicatie waardevoller is dan schriftelijke communicatie. De vragenlijst van de enquête is opgenomen in bijlage 1 van dit artikel. De belangrijkste uitkomsten van het onderzoek worden hierna weergegeven.

### 3.2 Schriftelijke communicatie

De schriftelijke communicatie door de accountant betreft de vastleggingen van de geplande werkzaamheden in het con-

troleplan, de tussentijdse rapportage over de voortgang inclusief bevindingen over de interne beheersing via een brief inclusief presentatie, het accountantsverslag en de controleverklaring van de accountant. Met deze vormen van schriftelijke communicatie worden het bestuur, de raad van commissarissen en de auditcommissie op de hoogte gehouden van de werkzaamheden van de accountant en de uitkomsten daarvan. De rapportages zijn een mix van verplichte elementen, zoals deze zijn vastgelegd in de wet- en regelgeving en in de beroepsvoorschriften, en van hetgeen de accountant zelf belangrijk vindt om te communiceren naar degenen binnen de onderneming die belast zijn met governance.

Er zijn vier onderwerpen waarbij uit het onderzoek opvallende uitkomsten naar voren komen op het gebied van schriftelijke communicatie: de kwaliteit van de schriftelijke rapportages (3.2.1), de bijdrage van de rapportages aan de toezichthoudende rol van de commissaris (3.2.2), gevoelige onderwerpen en een kritische blik (3.2.3) en transparantie in schriftelijke rapportages (3.2.4).

### 3.2.1 Kwaliteit van de schriftelijke rapportages

Uit de enquête blijkt dat de opzet en inhoud van de schriftelijke rapportages van de accountant (controleplan, presentaties/rapport met tussentijdse observaties/managementletter, accountantsverslag en controleverklaring) voldoen aan de behoefte en verwachtingen van de raad van commissarissen en die van de auditcommissie. Voor alle vier genoemde vormen van schriftelijke rapportages zijn de commissarissen het voor meer dan 70% eens of zeer eens met de stelling dat de communicatie voldoet aan hun verwachting (zie Tabel 3). De grootste tevredenheid is er over het accountantsverslag: 85% van de commissarissen geeft aan het zeer eens of eens te zijn met de stelling dat de huidige opzet en inhoud van het accountantsverslag voldoet aan de verwachtingen. De resultaten voor de andere drie vormen van schriftelijke communicatie zijn onderling vergelijkbaar positief.

**Tabel 3.** Voldoen opzet en inhoud van de rapportages van de accountant aan de verwachtingen?

De huidige opzet en inhoud van de schriftelijke rapportages van de accountant voldoet aan mijn behoefte/verwachtingen in mijn rol als lid van de auditcommissie /raad van commissarissen:									
	Controleplan		Schriftelijke update tussentijdse observaties / Managementletter		Accountantsverslag		Controleverklaring		
	aantal	%	aantal	%	aantal	%	aantal	%	
zeer oneens	0	0	0	0	0	0	0	0	
oneens	1	4	1	4	0	0	0	0	
neutraal	4	15	4	15	4	15	7	27	
eens	18	69	18	69	15	58	16	62	
zeer eens	3	12	3	12	7	27	3	12	
	26	100	26	100	26	100	26	100	

Er bestaan volgens de geïnterviewde commissarissen geen significante onderlinge verschillen in kwaliteit of verschijningsvorm tussen de rapportages van de verschillende kantoren en accountants. De observatie hierbij is dat de rapportages uitgebreid en omvangrijk zijn, mede ingegeven door de toegenomen focus op compliance. Volgens de geïnterviewde commissarissen vormen de schriftelijke rapportages van de accountant een goede basis voor discussie in de auditcommissie.

Commissarissen hechten er daarnaast belang aan dat de communicatiecyclus van de accountant wordt ‘rondgemaakt’. Wanneer de accountant bevindingen constateert, moet deze vaststellen dat het management de aanbeveling heeft opgevolgd. Dit zegt ook iets over de intrinsieke motivatie van het bestuur om aanbevelingen te implementeren en daarmee de onderneming te verbeteren. Ook geven de geïnterviewde commissarissen aan het belangrijk te vinden dat de rapportages geen herhaling zijn van hetgeen het bestuur al aan de raad van commissarissen of aan de auditcommissie rapporteert. Zo geven zij aan dat een analyse van de resultaten niet thuis hoort in het accountantsverslag. De toegevoegde waarde van de accountant zit op dit punt vooral in het presenteren van ‘nieuwe’ informatie over uitkomsten van de werkzaamheden en de daaruit resulterende bevindingen.

Commissarissen zijn van mening dat de schriftelijke rapportages van de accountant toegevoegde waarde hebben. Dit geldt voor alle schriftelijke communicatie zoals opgenomen in de fasen van de communicatiecyclus: het controleplan, de schriftelijke update tussentijdse observaties dan wel de managementletter, het accountantsverslag en de controleverklaring. Door in deze rapportages in te zoomen op de bevindingen uit de controle en op nieuwe informatie kan de toegevoegde waarde voor het toezicht door de raad van commissarissen en de auditcommissie nog verder worden vergroot.

### 3.2.2 Bijdrage aan de toezichthoudende rol van de commissaris

Naast hun mening over de huidige opzet en inhoud zijn de commissarissen ook gevraagd naar hun mening over de bijdrage van de schriftelijke communicatie aan hun toezichthoudende rol. 96% van de commissarissen is het eens (54%) of zeer eens (42%) is met de uitspraak dat de schriftelijke communicatie door de accountant van toegevoegde waarde is voor de toezichthoudende rol. Uit de interviews met commissarissen blijkt dat het controleplan een belangrijke rol speelt bij het inrichten van het toezicht. Het controleplan moet een voorstel van de accoun-

tant aan de auditcommissie zijn, zodat er discussie over kan plaatsvinden. Door dit stuk uitgebreid te bediscussieren, neemt de kwaliteit van de controle toe, wat in positieve zin bijdraagt aan het toezicht van commissarissen.

### 3.2.3 Gevoelige onderwerpen en kritische blik

#### *Gevoelige onderwerpen: fraude, non-compliance en continuïteit*

De commissarissen is ook gevraagd of de schriftelijke rapportage van de accountant vaker dan voorheen gaat over gevoelige onderwerpen, zoals fraude, non-compliance en continuïteit. 27% van de commissarissen is het oneens met deze stelling, 38% neutraal en 35% is het eens. Slechts een derde van de commissarissen ziet dus een toename in de schriftelijke communicatie door accountants over gevoelige onderwerpen. De verwachting was dat gevoelige onderwerpen nu al vaker dan in het verleden in de schriftelijke rapportages zouden terugkomen. Dit gezien de actualiteit van deze thema's en de rol en verantwoordelijkheden van respectievelijk bestuur, commissarissen en accountant. Dit blijkt niet het geval.

#### *Kritische aard van de rapportages van de accountant*

Over de kritische aard van de schriftelijke rapportages van de accountant geeft twee derde van de commissarissen aan dat de teksten van de accountant voldoende kritisch zijn. De kritische houding is een belangrijk element in de governance-driehoek tussen bestuur, raad van commissarissen en aandeelhouders, waarbij de accountant een onafhankelijke rol heeft. Deze conclusie sluit aan bij de uitkomsten uit het NBA-onderzoek (2019) onder voorzitters van auditcommissies van AEX- en AMX-ondernemingen. De voorzitters waren over het algemeen ook positief over de kritische houding van de accountant: in totaal 96% beoordeelde de kritische houding van de accountant als voldoende (50%) of meer dan voldoende (46%).

### 3.2.4 Externe transparantie

Zoals blijkt uit Tabel 2, rapporteert de accountant de bevindingen van de uitgevoerde werkzaamheden aan verschillende belanghebbenden. Er is communicatie die primair intern gericht is, bijvoorbeeld over de interne beheersing van de onderneming en de bevindingen van de accountant daarbij zoals deze worden opgenomen in de schriftelijke update met tussentijdse observaties/managementletter. Er is een toenemende vraag van externe belanghebbenden, met name van belangenbehartigers als Eumedion en Vereniging van Effecten Bezitters (VEB), naar de intern gerichte communicatie van de accountant.

In oktober 2019 deed de jury van de Sijthoffprijs een oproep aan raden van commissarissen om transparanter te communiceren over de besproken onderwerpen met de externe accountant. De jury constateerde dat de manage-

mentletter en punten hieruit vrijwel niet worden besproken in het verslag van de raad van commissarissen. Ook de CTA (2019) is van mening dat de auditcommissie de discussiepunten met de externe accountant aan aandeelhouders zou moeten rapporteren. Door hier duidelijkheid over te verstrekken in haar externe communicatie draagt de commissaris bij aan de transparantie in de hele governance-keten en de rol van de accountant.

Er zijn vier vormen van externe transparantie die commissarissen in het onderzoek benoemen: het delen van schriftelijke rapportages met de algemene vergadering van aandeelhouders, transparantie door het bestuur over de bevindingen van de accountant, transparantie door de raad van commissarissen over de bevindingen van de accountant en transparantie door de accountant over diens bevindingen. Deze punten komen achtereenvolgens aan de orde.

#### *Schriftelijke rapportages en de algemene vergadering van aandeelhouders*

Op de vraag of de schriftelijke rapportages van de accountant gedeeld zouden moeten worden met de algemene vergadering van aandeelhouders zijn de commissarissen terughoudend, 66% is het zeer oneens of oneens met deze stelling, 19% is neutraal en 15% van de commissarissen is voorstander van deze transparantie. Enerzijds erkent men de toenemende roep om transparantie. Anderzijds bestaan sterke twijfels over de noodzaak en invloed van openbaarmaking op de inhoud en openheid over bevindingen gerelateerd aan de interne beheersing of andere aangelegenheden. Het risico bestaat dat bevindingen groter worden gemaakt of verkeerd worden geïnterpreteerd met alle (beurskoers) gevolgen van dien.

Over de rol van de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders in algemene zin zijn de geïnterviewde commissarissen duidelijk. De huidige invulling is een sterke verbetering ten opzichte van het verleden. Echter deze moet niet groter gemaakt worden dan het is; de accountant is aanwezig om uiteen te zetten welke aanpak is gevolgd en welke werkzaamheden zijn uitgevoerd en wat daar de conclusie van is. Ook is de taak te bevestigen dat de boodschap van het bestuur en de raad van commissarissen juist is. Andere onderwerpen zoals opmerkingen over het business model, inclusief langetermijnwaardecreatie, de cultuur, de Code of Conduct en continuïteit zou de accountant alleen moeten bespreken als deze de controle raken.

#### *Transparantie door het bestuur over de bevindingen van de accountant*

Hoewel commissarissen terughoudend zijn over het delen van de schriftelijke rapportages van de accountant met de aandeelhouders zijn zij wel overwegend positief over de stelling dat het bestuur transparanter moet zijn over de bevindingen van de accountant. Terwijl 31% van de commissarissen een neutrale mening heeft ten aanzien van

deze stelling is respectievelijk 53% en 8% het eens of zeer eens met een toename in transparantie door het bestuur.

#### *Transparantie door de raad van commissarissen/auditcommissie over de bevindingen van de accountant*

Zouden commissarissen zelf transparanter moeten zijn over de bevindingen van de accountant? Op deze vraag antwoorden de respondenten positief. Ook hier is men overwegend positief maar iets terughoudender dan bij de bestuurders. 35% van de commissarissen is neutraal ten aanzien van deze stelling en respectievelijk 46% en 8% is het eens of zeer eens met een toename in transparantie door de raad van commissarissen.

De Raad voor de Jaarverslaggeving gaat in RJ-Uiting 2018-8 “Nadere guidance verslag raad van commissarissen op basis van de Nederlandse Corporate Governance Code” in op transparantie door de raad van commissarissen over de belangrijkste onderwerpen die in de vergaderingen aan de orde zijn gekomen op basis van de Code: (RJ 405.105g) “Hieraan zou voor wat betreft de auditcommissie mede invulling kunnen worden gegeven door het opnemen van een beschrijving van de belangrijkste gespreksonderwerpen met de externe accountant, naar aanleiding van het accountantsverslag en andere relevante verslagen van de externe accountant.” Ook eerder onderzoek van De Bos et al. (2018) toont aan dat de mate van transparantie door de raad van commissarissen verbeterd kan worden, met name door de toezichthoudende rol en werkzaamheden van de raad van commissarissen bij kernpunten van de controle in de uitgebreide controleverklaring expliciet te benoemen. In het Verenigd Koninkrijk is dit op basis van regelgeving gebruikelijk, in Nederland nog niet.

#### *Transparantie door de accountant over zijn bevindingen*

Moet de accountant transparanter zijn over diens bevindingen richting het publiek? Hierover zijn de commissarissen niet positief. De accountant heeft een onafhankelijke, ondersteunende rol en zou niet uit eigen beweging extern moeten communiceren over zijn bevindingen. Slechts respectievelijk 15% en 4% van de commissarissen is het eens respectievelijk zeer eens met deze stelling. 46% van de commissarissen is het oneens of zeer oneens en 35% neutraal. Een aantal commissarissen geeft aan meer transparantie over de bevindingen van de accountant te steunen, maar dan wel via het bestuur, de raad van commissarissen of de auditcommissie.

### 3.3 Mondelinge communicatie

Hoewel er nauwelijks voorschriften bestaan voor verplichte mondelinge communicatie door de accountant, zijn er wel vormvrije rapportageverplichtingen waarvan er in de praktijk een aantal mondeling plaatsvindt. De mondelinge communicatie bestaat enerzijds uit een toelichting bij de schriftelijke rapportages. Anderzijds zijn er momenten waarop de accountant zijn mening geeft als professional: tijdens de aanwezigheid bij vergaderingen van bestuur en raad van commissarissen of auditcommissie en in het bijzonder bij private sessies - sessies zonder de aanwezigheid van het bestuur - met deze organen. Andere mondelinge communicatie vindt plaats bij het optreden van de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders. De kennis en ervaringen van de accountant, bijvoorbeeld over de toon van de top binnen de organisatie, kunnen op die momenten waardevol zijn. De geïnterviewde commissarissen zijn duidelijk over de importantie van de mondelinge toelichting door de accountant (zie Tabel 4). De mening van de professional bij de schriftelijke communicatie is belangrijk, omdat deze uitgebreider is dan de schriftelijke communicatie. Een aantal geïnterviewde commissarissen vindt dat iedere accountant zijn mening moet durven geven over observaties die zijn gedaan tijdens de controle van de onderneming. De accountant moet daar stellig over durven zijn.

#### 3.3.1 Waarde van mondelinge communicatie door de accountant

Commissarissen zijn tevens gevraagd naar hun mening over de mondelinge communicatie van de accountant (zie Tabel 4). Een grote meerderheid (80%) is van mening dat de mondelinge communicatie door de accountant momenteel voldoet aan de verwachtingen. Daarnaast vindt maar liefst 96% van de commissarissen dat deze mondelinge communicatie bijdraagt aan de eigen toezichthoudende rol. Hieruit mag worden opgemaakt dat de mondelinge communicatie door de accountant ertoe doet en dat deze de commissaris helpt bij het uitvoeren van diens taak. Ook beantwoorden commissarissen de vraag of mondelinge communicatie informatiever is dan de schriftelijke communicatie van de accountant. Hier ontstaat een dif-

**Tabel 4.** Voldoet de mondelinge communicatie door de accountant aan de verwachtingen?

	De mondelinge communicatie door de accountant:					
	voldoet aan mijn verwachtingen/ behoefte		draagt bij aan een toezichthoudende rol		gaat verder dan de schriftelijke communicatie	
	aantal	%	aantal	%	aantal	%
zeer oneens	0	0	0	0	0	0
Oneens	2	8	0	0	3	12
Neutraal	3	12	1	4	7	27
Eens	18	68	17	65	10	38
zeer eens	3	12	8	31	6	23
	26	100	26	100	26	100

fius beeld: 12% is het oneens met deze stelling, 27% is neutraal, 38% is het eens en 23% zeer eens met de stelling. De accountant lijkt kortom opener te zijn in mondelinge communicatie dan in schriftelijke communicatie.

#### Aanwezigheid bij vergaderingen en private sessies

De commissarissen is ook gevraagd naar de toegevoegde waarde van de aanwezigheid van de accountant bij vergaderingen. De grootste toegevoegde waarde wordt herkend bij de aanwezigheid in de auditcommissie, waar de aansturing thuishoort. 92% van de commissarissen erkent de toegevoegde waarde van de aanwezigheid van de accoun-

tant in de auditcommissievergaderingen (zie Tabel 5). De relevantie van de accountant in de raad van commissarissenvergaderingen is op basis van de enquête minder groot. 46% van de commissarissen ziet daarin toegevoegde waarde, 38% is neutraal en 16% ziet geen toegevoegde waarde.

Commissarissen zijn uitermate positief over de private sessies met de accountant. 100% van de commissarissen ziet de toegevoegde waarde in van deze sessies (38% eens en 62% zeer eens). De sessies blijken een onmisbaar contactmoment tussen de accountant en de raad van commissarissen te zijn. De geïnterviewde commissarissen benadrukken hierbij dat de raad van

**Tabel 5.** Toegevoegde waarde van bijwonende vergaderingen door accountant.

Het bijwonen van de accountant van de auditcommissies/raad van commissarissenvergaderingen is van toegevoegde waarde.				
	auditcommissie vergaderingen		raad van commissarissen vergaderingen	
	aantal	%	aantal	%
zeer oneens	0	0	0	0
oneens	0	0	4	16
neutraal	2	8	10	38
eens	11	42	10	38
zeer eens	13	50	2	8
	26	100	26	100

commissarissen meer aandacht zou moeten hebben voor de accountant en niet te zeer moet steunen op de auditcommissie. Omdat de raad van commissarissen een belangrijke rol speelt ten aanzien van de jaarrekening is rechtstreeks contact met de accountant belangrijk, zowel schriftelijk als mondeling. Private sessies dragen hier in hoge mate aan bij.

De geïnterviewde commissarissen geven aan dat de volgende onderwerpen aan bod komen in deze sessies:

- functioneren van het bestuur;
- kwaliteit van aanlevering van de benodigde documenten en data;
- opvolging en implementatie van geconstateerde issues;
- mate van respect voor de accountant vanuit het bestuur en het nakomen van gemaakte afspraken;
- bevindingen die de schriftelijke rapportages niet hebben gehaald en discussies daarover;
- observaties over de cultuur en de toon aan de top.

De geïnterviewde commissarissen geven aan dat hoe frequenter er contact is tussen de auditcommissie en de accountant, des te beter de relatie en het vertrouwen zijn. Het advies van de commissarissen hierin is rond elke auditcommissievergadering een private sessie met de accountant te organiseren.

## 4. Conclusies en aanbevelingen

Een belangrijk element van de rol van accountants is het communiceren over hun rol, de werkzaamheden en de conclusies die daaruit volgen. De communicatie tussen de accountant en de commissarissen blijkt van toegevoegde waarde voor het houden van adequaat toezicht.

### 4.1 Conclusies

#### *Schriftelijke communicatie*

Op basis van het onderzoek blijkt dat de opzet en inhoud van de schriftelijke rapportages van de accountant (controleplan, rapport met tussentijdse observaties, accountantsverslag en controleverklaring) voldoen aan de behoeften en verwachtingen van de raad van commissarissen en de auditcommissie. Geconstateerd kan worden dat alle respondenten positief zijn over de toegevoegde waarde van de schriftelijke communicatie door de accountant voor hun toezichthoudende rol en dat de schriftelijke rapportages als voldoende kritisch worden beschouwd. Punt van aandacht is evenwel dat de accountant weg moet blijven van hetgeen het bestuur al aan de auditcommissies rapporteert. Commissarissen verlangen vooral nieuwe informatie over de uitkomsten van de werkzaamheden en de daaruit resulterende bevindingen.



### *Mondelinge communicatie*

De geïnterviewde commissarissen zijn ook duidelijk over de importantie van de mondelinge toelichtingen door de accountant; er zit voor de raad van commissarissen en auditcommissie veel toegevoegde waarde in de mondelinge communicatie door de accountant. De mening van de professional bij de schriftelijke communicatie is belangrijk, en gaat in het algemeen verder dan de schriftelijke communicatie. De commissarissen zijn niet alleen positief over de aanwezigheid van de accountant bij vergaderingen, maar ook uitermate te spreken over de private sessies met de accountant: 100% van de commissarissen ziet de toegevoegde waarde in van deze sessies (38% eens en 62% zeer eens). Deze blijken onmisbare contactmomenten te vormen tussen de accountant en de raad van commissarissen dan wel de auditcommissie.

Uit het onderzoek blijkt tevens dat gevoelige onderwerpen, zoals ‘fraude’ en ‘non-compliance’ nog beperkt terugkomen in de communicatie tussen de accountant en de commissaris. Hier hebben zowel de accountant als de commissaris een rol te spelen. De accountant hoort pro-actiever te communiceren over zijn rol en werkzaamheden met betrekking tot dit onderwerp. Als dit niet gebeurt, zou de commissaris daarop moeten aandringen.

Ten aanzien van de vraag of accountants hun bevindingen ook met het publiek zouden moeten delen is het beeld wisselend. De commissarissen vinden dat de verantwoordelijkheid voor de transparantie eerder bij het bestuur of de raad van commissarissen/auditcommissie ligt dan bij de accountant zelf. Een aantal commissarissen geeft aan dat meer transparantie over de bevindingen van de accountant wenselijk is, maar dan wel via het bestuur of de raad van commissarissen/auditcommissie. De accountant zou bijvoorbeeld wel via het opnemen van bepaalde kernpunten in de controleverklaring belangrijke issues uit de controle onder de aandacht kunnen brengen, waar een uitgebreide controleverklaring niet gebruikelijk is.

## **4.2 Aanbevelingen**

Op basis van de wet- en regelgeving heeft de accountant meerdere communicatieverplichtingen in de verschillende fasen van het controleproces. De percepties van de commissarissen bij deze verplichtingen hebben we in dit artikel onderzocht. Op basis van de enquête, de rondetafelbijeenkomsten, praktijkervaringen en interviews met commissarissen hebben we een praktische invulling willen geven aan de wet- en regelgeving. Dit heeft geresulteerd in een communicatiemodel accoun-

tancy (zie Tabel 6). Hoewel de verschillende contactmomenten per fase door veel accountants al worden gebruikt, bevat dit model alle stappen in een schematische weergave. Door het model als uitgangspunt te gebruiken, wordt bereikt dat geen moment wordt overgeslagen en dat elke communicatiemijlpaal een onmisbare plek in het controleproces krijgt.

Het model volgt de opeenvolgende fasen van de accountantscontrole. Deze start met de planningsfase waarin het controleplan wordt opgesteld, besproken met het bestuur en vervolgens wordt voorgelegd aan de raad van commissarissen. Uit het onderzoek blijkt dat voor deze laatste het controleplan een belangrijk hulpmiddel is bij het inrichten van hun interne toezichtsrol.

In de uitvoerende fase van de controle rapporteert de accountant over tussentijdse bevindingen. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om bevindingen ten aanzien van de werking van de interne beheersing en uitkomsten van data-analyse. Deze communicatie blijkt in de praktijk steeds vaker op een continue basis plaats te vinden; bijvoorbeeld per kwartaal in plaats van één jaarlijkse managementletter. Een mondelinge toelichting aan de auditcommissie tijdens vergaderingen vindt frequent plaats, daarnaast heeft deze private sessies met de accountant. Ook deze vinden meerdere keren gedurende het controlejaar plaats. Op basis van ons onderzoek blijkt dat voor de auditcommissie de mening van de professional een duidelijke plaats heeft in de communicatie tussen beiden.

In de afrondende fase vindt eveneens schriftelijke en mondelinge communicatie plaats. Op basis van de enquête blijkt dat de schriftelijke communicatie van de accountant bijdraagt aan het uitvoeren van de rol en verantwoordelijkheden als commissaris. De externe mondelinge communicatie door de accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders vormt het sluitstuk van de communicatiecyclus. Aangezien dit het enige moment is waarop de accountant rechtstreeks communiceert met de aandeelhouders is een goede afstemming met bestuur en commissarissen van belang om de bevraging van de accountant, binnen zijn rol en verantwoordelijkheid, van toegevoegde waarde te laten zijn.

Onderstaand model behandelt per fase van de accountantscontrole de communicatie, inclusief timing, frequentie en vorm daarvan, met het bestuur, de auditcommissie en de raad van commissarissen. De aandachtspunten zoals die blijken uit het onderzoek zijn ook in de tabel verwerkt.

Wij verwachten dat dit overzicht de door de commissarissen gewenste en door de maatschappij verwachte communicatie door de accountant verder zal stimuleren.

Tabel 6. Communicatiemodel Accountancy.

Fase	Communicatie door de accountant	Timing/ frequentie	Vorm	Bestuur	Auditcommissie	Raad van commissarissen	Aandachtspunten
Planning	Controleplan	Een keer per jaar – vóór aanvang van de controle	Schriftelijk	Voorbespreken controleplan inclusief scope, reikwijdte, geanticipeerde kernpunten, materialiteit en budget	Vorstel bespreken met en goedkeuren door auditcommissie	Auditcommissie informeert raad van commissarissen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Input en discussie met en door auditcommissie van belang voor goede werking governance en onafhankelijkheid van de accountant</li> </ul>
Uitvoering	Rapport / update presentatie met tussenjijde bevindingen inclusief data-analyse (continue controle – continue communicatie)	Afhankelijk van behoefte/noodzaak (meestal minimaal een keer per jaar/vaak ieder kwartaal ('board report') – gedurende het boekjaar	Schriftelijk/ Mondeling	Voorbespreken bevindingen en formuleren actieplan inclusief tijdslijn	Bespreken bevindingen/impact en acties met auditcommissie	Auditcommissie rapporteert bevindingen aan raad van commissarissen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Waar mogelijk/gewenst is de onderneming transparant over de bevindingen van de accountant</li> </ul>
	Private sessie tussen accountant en auditcommissie	Meerdere keren gedurende het jaar – rondom auditcommissie vergaderingen	Mondeling	–	Bespreking tussen accountant en (voorzitter) auditcommissie buiten aanwezigheid van bestuur	–	<ul style="list-style-type: none"> <li>De accountant is open en kritisch en durft ongedocumenteerde observaties (inclusief 'zachtere' onderwerpen) te bespreken</li> <li>Een kwalitatief goede vrouwenrelatie tussen de accountant en degene die belast zijn met governance is cruciaal</li> </ul>
Afronding en conclusie	Accountantsverslag	Een keer per jaar – Na afloop van het boekjaar	Schriftelijk	Voorbespreken bevindingen en conclusie controlewerkzaamheden	Bespreken bevindingen en impact daarvan met auditcommissie	Auditcommissie rapporteert bevindingen en conclusies aan raad van commissarissen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Het accountantsverslag bevat alleen nieuwe informatie (geen herhaling) tov. de info van de onderneming</li> </ul>
	Private sessie tussen accountant en raad van commissarissen	Eén keer per jaar – rondom raad van commissarissenvergadering waarin jaarstukken worden besproken	Mondeling	–	–	Bespreking tussen accountant en raad van commissarissen buiten aanwezigheid van bestuur.	<ul style="list-style-type: none"> <li>De raad van commissarissen heeft een zelfstandige verantwoordelijkheid ten aanzien van de jaarstukken en de rol van de accountant daarbij, inclusief de aansturing van de accountant. De raad van commissarissen maakt gebruik van de auditcommissie maar hoort ook een eigen mening te vormen en daarover te communiceren met de accountant</li> </ul>
	Controleverklaring	Een keer per jaar – na afloop van het boekjaar	Schriftelijk	Voorbespreken key audit matter en conclusies	Bespreken kernpunten en conclusies met auditcommissie	Auditcommissie rapporteert kernpunten en conclusies aan raad van commissarissen	<ul style="list-style-type: none"> <li>De controleverklaring zou geen 'nieuwe' informatie moeten bevatten. Ten behoeve van transparantie over de verantwoordelijkheden zou er een rode draad moeten zijn van controleplan, de jaarrekening naar het bestuursverslag, verslag van de raad voor commissarissen en de uitgebreide controleverklaring van de accountant</li> </ul>
	Algemene vergadering van aandeelhouders <sup>1</sup> – presentatie en beantwoording van vragen	Na deponering van de jaarstukken en na afronding van de controle	Mondeling	Afstemming presentatie, ontheffing geheimhouding en beantwoording van (geanticipeerde) vragen	–	Afstemming met de voorzitter van de raad van commissarissen (in de rol als voorzitter van Algemene Vergadering van aandeelhouders)	<ul style="list-style-type: none"> <li>De accountant is proactief en presenteert zijn rol, verantwoordelijkheden, uitgevoerde werkzaamheden en conclusies daarvan</li> <li>Afstemming met de onderneming (met name voorzitter) over het beantwoorden van vragen van aandeelhouders is van cruciaal belang</li> </ul>

<sup>1</sup>Inclusief buitengewone algemene vergaderingen van aandeelhouders (zonder presentatie)

- **Prof. dr. A. de Bos RA** is hoogleraar Bedrijfseconomie aan de Erasmus Universiteit waar hij doceert aan de Master Financieel Recht en de Accountancy Opleiding. Daarnaast is hij bestuurder bij EY Accountants.
- **Drs. M. de Jong RA** is Corporate Governance specialist bij EY. Hij is lid van de werkgroep jaarverslag/Corporate Governance van de Raad voor de Jaarverslaggeving en de NBA-werkgroep Corporate Governance.
- **H. Strating RA** is senior manager bij EY en werkzaam bij de Professional Practice Group.

## Literatuur

- Besluit inhoud bestuursverslag (2004) Artikel 3a onderdeel a. van het KB 23 december 2004. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0017843/2018-01-01>
- Besluit instelling auditcommissie. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0024324/2017-01-01>
- Bos E (2017) Werelden van accountancy en communicatie liggen ver uit elkaar. [Accountantweek.nl](https://accountantweek.nl/artikel/werelden-van-accountancy-en-communicatie-liggen-ver-uit-elkaar). <https://accountantweek.nl/artikel/werelden-van-accountancy-en-communicatie-liggen-ver-uit-elkaar>
- Burgerlijk Wetboek 2: 391.1. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0003045/2019-01-01>
- Commissie Toekomst Accountancysector (2020) Vertrouwen op controle, Rapport van de Commissie Toekomst Accountancysector. 30 januari 2020. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/30/vertrouwen-op-controle-eindrapport-van-de-commissie-toekomst-accountancysector>
- De Bos A, De Jong M, Strating H (2018) Kernpunten van de controle en de transparantie erover in bestuursverslag, verslag van de raad van commissarissen en de jaarrekening. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 93(1/2): 47–56. <https://doi.org/10.5117/mab.93.30077>
- De Bos A, De Jong M, Peij S (2016) *Ewise – De accountant in het corporate governance bouwwerk*.
- De Bos A, De Jong M (2018) De rol en positie van de auditcommissie en de accountant. In Peij SC (redactie) *Handboek Corporate Governance*, 6<sup>de</sup> druk. Vakmedianet: 307–322. <https://www.vakmedianetshop.nl/boeken/handboek-corporate-governance>
- Eisenhardt KM (1989) Agency theory – An assessment and review. *Academy of Management Review* 14(1): 57–74. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>
- Eumedion (2019) *Evaluatierapport aandeelhoudersvergaderingen 2019*. <https://www.eumedion.nl/clientdata/215/media/clientimages/2019-07-persbericht-evaluatie-ava-seizoen-2019.pdf?v=191204223047>
- European Commission (2002) Verordening (EU) Nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad betreffende 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=NL>
- European Commission (2014) Verordening (EU) Nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>
- Het Financieele Dagblad (2019) Sijthoff-jury: Meer openheid bedrijf over discussie met accountant. <https://fd.nl/ondernemen/1319483/sijthoff-jury-meer-openheid-bedrijf-over-discussie-met-accountant#>
- Monitoring Commissie Corporate Governance (2016) *Nederlandse Corporate Governance Code 2016*. <https://www.mccg.nl/download/?id=3364>
- NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) Dashboard Accountancy. <https://www.nba.nl/dashboard>
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] Green paper (2017) De definitie van audit kwaliteit. Stuurgroep Publiek Belang. [https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/project-toekomst-accountantsberoep/green-paper-audit-quality\\_web.pdf](https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/project-toekomst-accountantsberoep/green-paper-audit-quality_web.pdf)
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2018) *Herziene NBA-handreiking 1118 – Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering bij beursgenoteerde vennootschappen*. <https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/hr-1118-accountant-in-de-ava-versie-180212.pdf>
- NBA [Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants] (2019) *Onderzoek onder voorzitters van auditcommissies*. <https://www.nba.nl/globalassets/projecten/in-het-publiek-belang/verandering-agenda/motivaction-rapport-onderzoek-onder-audit-committees.pdf>
- Raad voor de Jaarverslaggeving RJ 400.109/ Raad voor de Jaarverslaggeving RJ 400.110a/ Raad voor de Jaarverslaggeving RJ 400.110b. <https://www.rjnet.nl/richtlijnen/>
- Raad voor de Jaarverslaggeving RJ-Uiting 2018-8 ‘Nadere guidance verslag raad van commissarissen op basis van de Nederlandse Corporate Governance Code’. <https://www.rjnet.nl/globalassets/rj-uitingen/2018/rj-uiting-2018-8-nadere-guidance-verslag-rvc-o.b.v.-de-nederlandse-corporate-governance-code.pdf>
- Van der Hoek F, De Waard D (2016) De accountant en transparante communicatie. Een opstap naar het einde van de verklaring van de externe accountant? In: Lückerrath-Rovers M, Bier B, Van Ees H, Kaptein M (Eds) *Jaarboek Corporate Governance 2016–2017*. Kluwer (Deventer): 139–157. <http://www.jaarboekcorporategovernance.nl/?cat=66>
- Wet op het financieel toezicht, artikel 5:25c lid 2c. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0020368/2019-01-01>
- Wieringa S (2015) Wat accountants moeten communiceren en uitspreken. (*Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 89(3): 112–116. <https://doi.org/10.5117/mab.89.31262>

## Bijlage 1

### Onderzoeksvragen

#### *Schriftelijke communicatie*

1. Of de opzet en inhoud van de schriftelijke rapportages van de accountant voldoen aan de behoefte/verwachtingen van de auditcommissie /raad van commissarissen
2. Of de schriftelijke rapportage van de accountant bijdraagt aan het uitvoeren van de toezichhoudende rol van de auditcommissie/raad van commissarissen
3. Of de schriftelijke rapportages van de accountant vaker gaan over gevoelige onderwerpen (bijvoorbeeld fraude)
4. Of de teksten in de rapportages van de accountant voldoende kritisch zijn
5. Of de schriftelijke rapportages volgens de commissarissen gedeeld zouden moeten worden met de algemene vergadering van aandeelhouders.
6. Of het bestuur meer transparant zou moeten zijn over de bevindingen van de accountant.
7. Of de commissarissen meer transparant moeten zijn over de bevindingen van de accountant.
8. Of de accountant meer transparant zou moeten zijn over zijn bevindingen richting het maatschappelijk verkeer/publiek.
9. Welke elementen in de uitgebreide controleverklaring belangrijk zijn.

#### *Mondelinge communicatie*

10. Of de mondelinge communicatie door de accountant voldoet aan de verwachtingen/bijdraagt aan de toezichhoudende rol/verder gaat dan de schriftelijke communicatie
11. Of het bijwonen van de accountant van de auditcommissies vergaderingen van toegevoegde waarde is
12. Of het bijwonen van de accountant van de raad van commissarissen vergaderingen van toegevoegde waarde is
13. Of het hebben van een private sessie met de accountant van toegevoegde waarde is
14. Of mondelinge communicatie waardevoller dan schriftelijke communicatie is

Iedere vraag kon beantwoord worden op een vijfpuntschaal:

1. Zeer oneens
2. Oneens
3. Neutraal
4. Eens
5. Zeer eens