



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De interne auditfunctie en auditcommissie in het perspectief van de Nederlandse Corporate Governance Code in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole

Groot, C. de; Jansen, A.C.; Koster, H.; Nijland, J.

Citation

Groot, C. de, Jansen, A. C., Koster, H., & Nijland, J. (2022). De interne auditfunctie en auditcommissie in het perspectief van de Nederlandse Corporate Governance Code in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole. *Tijdschrift Voor Vennootschapsrecht, Rechtspersonenrecht En Ondernemingsbestuur*, 2022(2), 57-63. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3513493>

Version: Publisher's Version
License: [Leiden University Non-exclusive license](#)
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3513493>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

De interne auditfunctie en auditcommissie in het perspectief van de Nederlandse Corporate Governance Code in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole¹

In 2020 constateerde de Commissie toekomst accountancysector dat in het maatschappelijke verkeer aan de accountantsverklaring een grote-



re mate van zekerheid wordt toegekend dan kan worden gebaseerd op de uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dit is de zogenoemde verwachtingskloof. Daaraan voegde de Commissie toe dat gecontroleerde entiteiten zelf de eerstverantwoordelijken zijn voor de juistheid van de inhoud van de jaarstukken van de onderneming. Binnen (de organisatie van) de onderneming is hierbij een grote rol weggelegd voor (indien aanwezig) de interne auditfunctie en de auditcommissie. De belangrijkste taak van de interne auditfunctie is het beoordelen van de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. De auditcommissie is een commissie uit de raad van commissarissen of van de niet-uitvoerende bestuurders. Deze commissie bereidt de oordeelsvorming van de raad van commissarissen of de niet-uitvoerende bestuurders voor over de kwaliteit van de financiële verslaggeving en de interne risicobeheersings- en controlesystemen van de gecontroleerde entiteit. In deze bijdrage doen wij enkele aanbevelingen over de werkwijze van de interne auditfunctie en de auditcommissie, en over hun onderlinge verhouding.

1. Inleiding

Eén van de bevindingen van de Commissie Toekomst Accountancysector (CTA) is dat de (interne) governance van de controleplichtige entiteit in het kader van de jaarverslaggeving en de accountantscontrole een belangrijke rol speelt.² De CTA merkte hierover op:

‘De accountant is voor zijn werk ook afhankelijk van de kwaliteit(systemen) bij de betreffende entiteiten, de interne auditfunctie, (wanneer aanwezig) de rol van de auditcommissie en de raad van commissarissen, en de aandeel-

houders. Dus naast de accountant, dienen ook de ondernemingen zelf, de raad van commissarissen en de aandeelhouders hun verantwoordelijkheid te nemen en toe te zien op de kwaliteit van de cijfers en de bevindingen hierover.³

De financiële verantwoording van controleplichtige entiteiten als bedoeld in artikel 2:360 BW is primair een taak van die entiteiten zelf. Binnen een beursgenoteerde controleplichtige entiteit is op dit gebied een belangrijke (toezichhoudende) rol weggelegd voor de interne auditfunctie (indien aanwezig) en de auditcommissie van de

* Mr. C. de Groot is universitair hoofdocent ondernemingsrecht Universiteit Leiden (c.degroot@law.leidenuniv.nl).

** Mr. A.C. Jansen is PhD fellow ondernemingsrecht Universiteit Leiden (a.c.jansen@law.leidenuniv.nl).

*** Prof. mr. H. Koster is hoogleraar ondernemingsrecht Universiteit Leiden (h.koster@law.leidenuniv.nl).

**** Mr. dr. J. Nijland is universitair docent ondernemingsrecht Universiteit Leiden (j.nijland@law.leidenuniv.nl).

1. Voor dit artikel is samenvattend geput uit een wetenschappelijk rapport dat is opgesteld in opdracht van het Ministerie van Financiën, getiteld ‘Versterking verantwoordingsketen’ waar de auteurs aan mee hebben gewerkt.
2. Zie *Vertrouwen op controle*, Rapport van de Commissie toekomst accountancysector, in opdracht van de Minister van Financiën, van 17 januari 2020 (gepubliceerd op 20 januari 2020).
3. Zie *Vertrouwen op controle*, p. 96.

raad van commissarissen (RvC). De instelling van een interne auditfunctie is niet verplicht, maar een grote meerderheid van de beursvennootschappen beschikt over een interne auditfunctie.⁴ Voor beursvennootschappen is de instelling van een auditcommissie verplicht.⁵ Met name de Nederlandse Corporate Governance Code (NCGC), die zich blijkens de preambule van de NCGC richt op de governance van beursgenoteerde vennootschappen en richtsnoeren geeft voor effectieve samenwerking en bestuur, bevat de nodige ‘regels’ voor interne auditfuncties en auditcommissies bij beursvennootschappen.⁶

Dit heeft ons ertoe gebracht om in dit artikel te onderzoeken op welke wijze de rol en taken van de interne auditfunctie en de auditcommissie⁷ in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole in de NCGC zijn gereguleerd. Ook zullen wij onderzoeken of deze regels voldoen dan wel of er aanleiding is om deze regels te herzien. Voordat wij hier op ingaan, zullen wij eerst het wettelijk kader voor de jaarverslaggeving en de accountantscontrole bespreken omdat dit inzichtelijk maakt hoe het huidige wettelijke kader eruitziet. Dat is van belang om de uitwerking van diverse bepalingen in de NCGC beter te kunnen plaatsen. Wij sluiten deze bijdrage af met een conclusie en enkele aanbevelingen.

2. Het wettelijk governance kader voor de jaarverslaggeving en de accountantscontrole

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken van de jaarrekening. De opgemaakte jaarrekening moet worden ondertekend door de bestuurders en door de commissarissen. Door de jaarrekening legt het bestuur rekening en verantwoording af aan de aandeelhouders. De algemene vergadering (AV) stelt de jaarrekening vast. Naast de jaarrekening is er ook het bestuursverslag van het bestuur (waaronder ook de niet-uitvoerende bestuurders). Om de afgelegde verantwoording te kunnen beoordelen, dient de AV voldoende informatie te verkrijgen om daar een weloverwogen beargumenteerde mening over te kunnen vormen.

Bij controleplichtige entiteiten onderzoekt de accountant de getrouwheid van de jaarrekening. Dit betreft de wettelijke controle op basis van artikel 2:393 lid 1 BW. Het getrouwe beeld berust op normen die in het maatschap-

pelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd (art. 2:362 BW). De relevante normen voor beursvennootschappen zijn vooral de in Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek opgenomen normen en de International Financial Reporting Standards (IFRS). Een controleplichtige entiteit moet een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening en het bestuursverslag verlenen aan een accountant. Deze accountant onderzoekt of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en hij gaat na of de jaarrekening en bestuursverslag aan de daaraan gestelde wettelijke voorschriften voldoen, en of ‘het bestuursverslag in het licht van de tijdens het onderzoek van de jaarrekening verkregen kennis en begrip omtrent de rechtspersoon en zijn omgeving, materiële onjuistheden bevat’ (art. 2:393 lid 3 BW).

De accountant onderzoekt aldus de getrouwheid van de jaarrekening bij controleplichtige entiteiten en legt zijn bevindingen vast in een controleverklaring. De accountant brengt over zijn onderzoek verslag uit aan de RvC en aan het bestuur.⁸ Hij maakt daarbij ten minste melding van zijn bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking. Daarnaast is het vaste praktijk dat accountants ook een *management letter* opstellen. Dit is overigens geen wettelijke verplichting. In deze primair aan het bestuur en meer specifiek aan de Chief Financial Officer (CFO) gerichte brief worden aanbevelingen gedaan om verbeteringen in de organisatie door te voeren, ten opzichte van geconstateerde zwakheden en verbeterpunten in de administratieve organisatie en het systeem van interne beheersing.⁹

Artikel 2:393 lid 2 BW regelt wie bevoegd is tot opdrachtverlening aan de accountant. Dit is de AV. Gaat deze daartoe niet over, dan is de RvC¹⁰ bevoegd en anders, maar in principe alleen bij een controleplichtige entiteit die een stichting is, het bestuur. De accountant bevestigt de opdracht op grond van de beroepsregels schriftelijk in een opdrachtaanvaarding of *engagement letter* waarvan

4. R. Bogtstra, I. Garretsen & R. Renes, ‘Compliant in principle! and in practice? Internal audit at listed companies in the Netherlands: beyond compliance with the Dutch Corporate Governance Code’, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 2020/94 (3/4), p. 93-101.
5. Op basis van art. 2 lid 2 Besluit instelling auditcommissie en art. 1 lid 1, onderdeel I, Wet toezicht accountantsorganisaties.
6. Het Burgerlijk Wetboek bevat regels voor/over de RvC, maar reguleert de interne auditfunctie en de auditcommissie niet als zodanig.
7. De auditcommissie is een commissie die onderdeel is van de RvC. Op basis van *best practice* bepaling 2.3.2 NCGC geldt dat onverlet de collegiale verantwoordelijkheid van de RvC, het de taak van de commissies is om de besluitvorming van de RvC voor te bereiden. Indien de RvC besluit om geen auditcommissie in te stellen, dan gelden de *best practice* bepalingen die betrekking hebben op deze commissie voor de gehele RvC. Voorts geldt op grond van *best practice* bepaling 2.3.3 dat de RvC voor de auditcommissie een reglement opstelt. Het reglement geeft aan wat de rol en verantwoordelijkheid van de commissie is, wat haar samenstelling is en op welke wijze zij haar taak uitoefent. In hoofdstuk 1 van de NCGC zijn diverse taken in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole bij de auditcommissie neergelegd. Wij hebben daarom de keuze gemaakt om ons te focussen op de auditcommissie en niet (ook) op de RvC en voorts ook niet op de wijze waarop de leden van de auditcommissie met de andere leden van de RvC samenwerken en communiceren.
8. Art. 2:393 lid 4 BW.
9. A. de Bos & B. Leonards, ‘De accountant binnen het corporate governance bouwwerk’, in: M. Lückerath-Rovers e.a., *Jaarboek Corporate Governance 2014-2015*, Deventer: Kluwer 2014, hoofdstuk 13.
10. Art. 2:129a lid 2 BW/art. 2:239a lid 2 BW bepaalt ten aanzien van een *one tier* bestuur: ‘De uitvoerende bestuurders nemen niet deel aan de beraadslaging en besluitvorming over (...) de verlening van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een externe accountant als bedoeld in art. 27 van de Wet toezicht accountantsorganisaties indien de algemene vergadering niet tot opdrachtoverlening is overgegaan’.

de rechtspersoon een afschrift ondertekent.¹¹ In de praktijk verleent de rechtspersoon de opdracht tot controle van de jaarrekening in de regel voor meerdere jaren.

Voor organisaties van openbaar belang (OOB) gelden bijzondere vereisten voor de opdrachtverlening aan de accountant. Voor de OOB bepaalt artikel 2:393 lid 1 BW:

‘Indien een rechtspersoon tevens een organisatie van openbaar belang is als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel l, van de Wet toezicht accountantsorganisaties, wordt door deze rechtspersoon aan de AFM medegegeeld welke accountant of accountantsorganisatie wordt beoogd voor het uitvoeren van een opdracht tot onderzoek van de jaarrekening van de rechtspersoon. Deze mededeling geschiedt voordat tot de verlening van die opdracht, bedoeld in het tweede lid, is overgegaan.’

OOB's als bedoeld in artikel 1 lid 1, onderdeel l, Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) zijn:

- 1° een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
- 2° een bank met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
- 3° een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
- 4° een verzekeraar als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht met zetel in Nederland, niet zijnde een verzekeraar met beperkte risico-omvang als bedoeld in dat artikel;
- 5° een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën;¹²

Daarnaast heeft de auditcommissie van een OOB op grond van het Besluit instelling auditcommissie (art. 2 lid 2) de volgende taken: i) het op de hoogte brengen van het bestuur of de RvC van het resultaat van de wettelijke controle; ii) het monitoren van het financiële verslaggevingsproces; iii) het monitoren van het interne beheersingssysteem, het eventuele interne auditsysteem en het risicomanagementsysteem met betrekking tot de finan-

ciële verslaggeving; iv) het monitoren van wettelijke controle van de jaarrekening; v) het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de externe accountant (dan wel de accountantsorganisatie of het auditkantoor); vi) het vaststellen van de procedure voor de selectie van de externe accountant (dan wel de accountantsorganisatie of het auditkantoor) en vii) de voordracht tot verlening van de opdracht tot het verrichten van de wettelijke controle.

De voordracht tot verlening van de opdracht betreft gelet op artikel 2:393 lid 2 BW geen bindende voordracht. In artikel 16 Verordening (EU) 537/2014 (EU-Auditverordening) is geregeld op welke wijze de auditcommissie de selectie van de accountant en de voordracht tot opdrachtverlening dient in te vullen. Zo dienen onder andere aanbestedingsstukken te worden opgesteld die transparante en niet-discriminerende selectiecriteria bevatten voor de beoordeling van de accountant(sorganisatie). Na de selectieprocedure mag de auditcommissie een voordracht tot opdrachtverlening opstellen voor het leidinggevende en/of toezichthoudende orgaan. Deze voordracht dient gemotiveerd te worden en moet ten minste twee keuzemogelijkheden bevatten. De AV dient kennis te nemen van de gemotiveerde voordracht/aanbeveling.

Voor een goed begrip is van belang om hierbij op te merken dat de NCGC voor beursgenoteerde entiteiten een nadere regeling bevat van de taken van de AV, de RvC en de auditcommissie op dit terrein met inachtneming van de relevante regels van de EU-Auditverordening. Met betrekking tot de benoeming van de accountant bepaalt de NCGC dat de RvC de voordracht tot benoeming van de accountant aan de AV doet. De auditcommissie dient de RvC te adviseren over de voordracht tot benoeming van de accountant. Ook is in de NCGC vastgelegd dat de auditcommissie de selectie van de externe accountant voorbereidt en hiertoe een voorstel aan de RvC formuleert.

3. Nederlandse Corporate Governance Code en de jaarverslaggeving en de accountantscontrole: de interne auditfunctie en de auditcommissie

3.1. Algemeen

De interne auditfunctie en de auditcommissie hebben een belangrijke rol te vervullen bij de jaarverslaggeving en de accountantscontrole. Auditcommissies zijn een belangrij-

11. Zie Standaarden 210 en 220 van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden.

12. Art. 2 lid 1 Wta zegt over de vijfde categorie: ‘Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aangewezen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring’. Per 1 januari 2020 zijn in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) een aantal categorieën organisaties aangewezen als OOB's. Het betreft: ‘a. netbeheerders als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel k, van de Elektriciteitswet 1998 of artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Gaswet; b. toegelaten instellingen als bedoeld in artikel 1 van de Woningwet, eerste lid, die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, meer dan 5.000 verhuur-eenheden bezitten; c. de instellingen voor wetenschappelijk onderzoek, genoemd in artikel 1.16 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek en de Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek, genoemd in artikel 2, eerste lid, van de Wet op de Nederlandse organisatie voor wetenschappelijk onderzoek; en d. pensioenfondsen die op twee opeenvolgende balansdata, zonder onderbreking nadien op twee opeenvolgende balansdata, kwalificeren als grote fondsen als bedoeld in artikel 35a, vijfde lid, onderdeel b, van het Besluit uitvoering Pensioenwet en Wet verplichte beroepspensioenregeling’. De onder c bedoelde instellingen voor wetenschappelijk onderzoek zijn de KNAW en de Koninklijke Bibliotheek. Op grond van art. 1b hoeven de onder c genoemde instellingen en organisatie geen auditcommissie in te stellen als zij al een orgaan hebben dat vergelijkbare taken heeft (lid 1), en hoeven de onder d bedoelde pensioenfondsen geen auditcommissie in te stellen (lid 2). Voor de overige OOB's is instelling van een auditcommissie verplicht.

ke schakel in de keten van partijen die voor goede verslaggeving en de daarbij behorende zekerheid door de accountant(sorganisatie) zorgen. Zij geven de RvC advies over de voordracht van de accountant(sorganisatie) en monitoren het (interne) financiële verslaggevingsproces en de kwaliteit van de wettelijke controle door de externe accountant. Dit omvat onder andere de uitvoering van de controle en het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.¹³ Een belangrijk aspect van het werk van de interne auditfunctie – met inachtneming van de toebedeelde taak – alsmede auditcommissie bestaat uit het stellen van vragen binnen de controleplichtige entiteit en het beoordelen van de antwoorden van medewerkers van de controleplichtige entiteit op die vragen alsmede frequente informatie-uitwisseling. In de literatuur is voorts het belang benadrukt van frequente en zinvolle interacties tussen de auditcommissie en de externe accountant voor een effectieve taakvervulling door de auditcommissie.¹⁴ Dit kan ook helpen om moeilijke kwesties aan te kaarten.¹⁵

In dit kader noemen wij ook het *three lines of defense* model waar COSO¹⁶ in haar *guidance* onder meer op ingaat, en waarmee de buitenwereld kan worden getoond dat de onderneming *in control* is.¹⁷ De eerste lijn is het bestuur, dat in eerste instantie de verantwoordelijkheid draagt voor risicobeheersing.¹⁸ De tweede lijn betreft de functie in de organisatie die naleving van regels controleert en het risicoraamwerk opzet en uitvoert. Hierbij kan gedacht worden aan de *compliance officers*¹⁹ en het risicomangement.²⁰ De interne auditfunctie vormt de derde lijn. De RvC (met als onderdeel daarvan de auditcommissie) zou ons inziens aangemerkt kunnen worden als vierde *line of defense*. In de praktijk worden de externe accountant en de externe toezichthouder ook wel als *lines of defense* aangemerkt. Die zouden aldus als vijfde en zesde *line of defense* kunnen worden aangemerkt. Elk van deze *lines of defense* heeft een eigen rol en verantwoordelijkheid. Zo kunnen inlichtingen vanuit de interne auditfunctie de accountant ondersteunen bij het verwerven van inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie en de activiteiten die door haar

zijn uitgevoerd, en ervoor zorgen dat de accountant het auditplan dat hij hanteert met de juiste personen kan bespreken.²¹ Indien de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie verband houdt met de financiële verslaggeving, kan de accountant hiervan bovendien gebruikmaken om de aard of timing van zijn eigen controlewerkzaamheden aan te passen.²²

3.2. Interne auditfunctie

Interne auditors zijn verantwoordelijk voor het uitvoeren van onderzoeken of ‘audits’ in opdracht van het bestuur.²³ Vanuit historisch perspectief noemen wij dat eind jaren dertig van de vorige eeuw in Nederland Philips’ Gloeilampenfabrieken NV en de Nederlandse Spoorwegen de eerste bedrijven waren die een interne auditfunctie kenden. De primaire taak was destijds het verrichten van een financiële audit.²⁴ Een dergelijke audit richtte zich op de getrouwheid van de financiële verslaglegging. In latere jaren heeft zich een verschuiving voorgedaan van financiële audits naar operationele audits.²⁵ Een belangrijke stap voor interne audit was de oprichting van het Institute of Internal Auditors (IIA) in de Verenigde Staten in 1941. Volgens de IIA is interne audit:

‘An independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.’²⁶

De instelling van een interne auditfunctie is niet verplicht bij beursvennootschappen, maar een grote meerderheid beschikt over een interne auditfunctie.²⁷ Uit onderzoek blijkt dat het aantal beursgenoteerde bedrijven met een interne auditfunctie is gegroeid. In 2016 heeft 53% van de Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen een interne auditfunctie opgezet, in 2018 gaat het om 64%. Meer dan de helft daarvan heeft een onafhankelijke interne auditfunctie, terwijl andere ondernemingen interne auditfuncties hebben met verschillende kenmerken, zoals

13. afm.nl/nl-nl/professionals/doelgroepen/effectenuitgevende-ondernemingen/auditcommissies.

14. M. Beasley e.a., ‘The audit committee oversight process’, *Contemporary Accounting Research* 2009, afl. 1, p. 65-122.

15. Y. Gendron, J. Bédard & M. Gosselin, ‘Getting inside the black box: A field study of practices in “effective” audit committees’, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2014 23(1), p. 153-171.

16. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commissions.

17. Zie IIA 2013. Zie hierover ook W.J. Pauw, ‘Governance is mensenwerk’, *TvCo* 2014, nr. 6.

18. Zie ook C.F. van der Elst, ‘The Risk Management Duties of the Board of Directors’, *Financial Law Institute Working Paper Series* 2013/02. Te raadplegen via: papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2267502.

19. De compliancefunctie ziet erop toe dat de wetten, reglementen en gedragsregels worden nageleefd. Compliance gaat over de identificatie van de risico’s die kunnen ontstaan wanneer niet wordt voldaan aan compliancevereisten in relatie tot de activiteiten, producten en diensten.

20. Risicomanagement is de functie die gaat over de tenuitvoerlegging van het risicobeheersysteem. Dit is het geheel van strategieën, processen en procedures die nodig zijn voor de opvolging van de risico’s of combinaties van risico’s waaraan de instelling is blootgesteld of blootgesteld zou kunnen zijn, met uitzondering van het compliancerisico.

21. NV COS, Standaard 315, punt A116.

22. NV COS, Standaard 315, punt A117.

23. L.P.L. de Bruijn, *De juridische positie van de internal auditor in Nederland*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2010.

24. A. Goudekot, ‘De interne accountant’, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 1956 (mei).

25. Zie hierover W.H.A. Swinkels, *Exploration of a theory of internal audit: a study on the theoretical foundations of internal audit in relation to the nature and the control systems of Dutch public listed firms* (diss. Amsterdam UvA), Delft: Eburon 2012.

26. IIA (website).

27. R. Bogtstra, I. Garretsen & R. Renes, ‘Compliant in principle! and in practice? Internal audit at listed companies in the Netherlands: beyond compliance with the Dutch Corporate Governance Code’, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 2020/94 (3/4), p. 93-101.

een gecombineerde interne audit- en risicobeheerfunctie, of de interne auditfunctie hebben uitbesteed.

Als er een interne auditfunctie is, wordt deze taak dus wel eens gecombineerd met de taken van het risicomanagement of de compliancefunctie. Teneinde de *three lines of defense* te waarborgen, lijkt het in dergelijke situaties aangewezen dat de auditcommissie (of RvC) jaarlijks een externe deskundige het oordeel over de kwaliteit van risicomanagementprocessen laat uitvoeren en *assurance* laat geven dat risico's correct worden geëvalueerd en de complianceprocessen correct zijn uitgevoerd.²⁸ Immers, de samenvatting van de tweede en derde *line of defense* is in het algemeen ongewenst omdat de interne auditfunctie in dat geval ook taken uitvoert die zij (zonder die samenvatting) zou behoren te monitoren. Dit is nu niet geregeld in de NCGC. Aldus bevelen wij aan dat in de volgende versie van de NCGC wordt opgenomen dat indien de interne auditfunctie en de risicomanagementfunctie en/of de compliancefunctie niet zijn gescheiden, maar (deels) in één functie samenvallen (waardoor de interne auditfunctie tevens taken van de risicomanagementfunctie en/of de compliancefunctie uitvoert), de auditcommissie jaarlijks een externe deskundige het oordeel over de kwaliteit van risicomanagementprocessen laat uitvoeren en *assurance* laat geven dat risico's correct worden geëvalueerd en/of de complianceprocessen correct zijn uitgevoerd.

De NCGC bevat de nodige bepalingen die zien op de interne auditfunctie. Zo is vastgelegd dat het bestuur verantwoordelijk is voor de interne auditfunctie. Het bestuur benoemt en ontslaat de leidinggevende interne auditor. Zowel de benoeming als het ontslag van de leidinggevende interne auditor wordt, samen met een advies van de auditcommissie, ter goedkeuring voorgelegd aan de RvC (*best practice* bepaling 1.3.1). Het bestuur beoordeelt jaarlijks de wijze waarop de interne auditfunctie haar taak uitvoert en betreft hierbij het oordeel van de auditcommissie (*best practice* bepaling 1.3.2). De RvC houdt toezicht op de interne auditfunctie en heeft regelmatig contact met diegene die de functie vervult. In de praktijk zal het vooral de auditcommissie zijn die dit invult. Het uitgangspunt is dat vennootschappen voor de uitvoering van de taak van de interne auditfunctie, een interne auditdienst inrichten. Mocht van dit uitgangspunt worden afgeweken, bijvoorbeeld als de omvang van de vennootschap zich daarvoor niet leent, dan kan uitbesteding een adequaat alternatief zijn. Ook in het geval van uitbesteding, blijven de RvC en de auditcommissie betrokken bij de taakuitvoering van deze uitbesteede interne auditfunctie, zoals is bepaald in *best practice* bepalingen

1.3.1 tot en met 1.3.5. Indien voor de interne auditfunctie geen interne auditdienst is ingericht, beoordeelt de RvC jaarlijks, mede op basis van een advies van de auditcommissie, of adequate alternatieve maatregelen zijn getroffen en beziet hij of behoefte bestaat om een interne auditdienst in te richten. De RvC neemt de conclusies, alsmede eventuele aanbevelingen en alternatief getroffen maatregelen die daaruit voortkomen, op in het verslag van de RvC (*best practice* bepaling 1.3.6).

Principe 1.3 ziet op de taak van de interne auditfunctie. Dit is het beoordelen van de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Uiteraard kan en mag deze taak meer omvatten en dat zal doorgaans ook het geval zijn. Interne auditfuncties voeren verschillende soorten audits uit, zoals operational audits, compliance audits, IT audits en financial audits. De interne auditfunctie stelt een werkplan op en betreft hierbij het bestuur, de auditcommissie en de externe accountant.²⁹ Het werkplan wordt ter goedkeuring voorgelegd aan het bestuur en vervolgens aan de RvC. In dit werkplan wordt aandacht besteed aan de interactie met de externe accountant (*best practice* bepaling 1.3.3). Gelet op de (wenselijke) nauwe samenwerking met de auditcommissie is het ons inziens aanbevelenswaardig om vast te leggen in de NCGC dat het werkplan van de interne auditfunctie in overleg³⁰ met de auditcommissie wordt opgesteld. Dit benadrukt beter dat bij de totstandkoming van het werkplan van de interne auditfunctie de input van auditcommissie belangrijk is en legt voorts duidelijker vast dat de auditcommissie bij de totstandkoming van het werkplan wezenlijk betrokken moet zijn. Besluit de interne auditfunctie (de) input niet mee te nemen, dan kan dit in de RvC worden besproken, als om goedkeuring wordt gevraagd voor het werkplan.

De interne auditfunctie rapporteert haar onderzoeksresultaten aan het bestuur, rapporteert de kern van de resultaten aan de auditcommissie en informeert de externe accountant. In de onderzoeksresultaten van de interne auditfunctie wordt in ieder geval aandacht besteed aan: i) gebreken in de effectiviteit van de interne risicobeheersings- en controlesystemen; ii) bevindingen en observaties die van wezenlijke invloed zijn op het risicoprofiel van de vennootschap en de met haar verbonden onderneming; en iii) tekortkomingen in de opvolging van aanbevelingen van de interne auditfunctie (*best practice* bepaling 1.3.5).

Over de taak van de interne auditfunctie bestaat in de praktijk (nog) geen volledig helder beeld. Veelal bepaalt de organisatie het takenpakket van de interne auditfunctie.

28. Het verplicht voorschrijven van een zelfstandige interne auditfunctie is ons inziens een minder voor de hand liggende optie, omdat dit voor kleinere beursvennootschappen vanuit kostenperspectief veelal disproportioneel zou zijn.

29. Het ligt voor de hand dat dit werkplan uitvoerig met de accountant wordt besproken, omdat een goed afgestemd werkplan voor beiden efficiencywinst kan opleveren. Zie hierover ook NBA, *De samenwerking (relatie) tussen de interne auditor en de externe accountant*, november 2020, te raadplegen via: nba.nl/globalassets/over-de-nba/ledengroepen/lio/lio-onderzoek-ketenkracht/lio-onderzoek-ketenkracht-samenwerking-relatie-tussen-de-interne-auditor-en-de-externe-accountant.pdf.

30. Wij geven vanuit psychologisch/werkrelationeel perspectief de voorkeur aan overleg vooraf, en niet toetsing als het werkplan al in concept is opgesteld en dus in principe keuzes al zijn gemaakt.

Een effectieve interne auditfunctie houdt zich onder andere bezig met het detecteren van fraude en kan het risico op onbehoorlijk gedrag door het management beperken.³¹ De doelstellingen, reikwijdte, aard van de verantwoordelijkheden en status binnen de organisatie van de interne auditfunctie kunnen uiteengezet worden in een *internal audit charter* of taakomschrijving.³² De verantwoordelijkheden van een interne auditfunctie kunnen tot doel hebben het verschaffen van zekerheid aan het bestuur en de met toezicht belaste personen met betrekking tot de opzet en effectiviteit van risicobeheersing, interne beheersing en governance processen. Wanneer dit het geval is, kan de interne auditfunctie een belangrijke rol spelen bij het door de entiteit monitoren van de interne beheersing inzake de financiële verslaggeving.³³ Dit roept ondertussen de vraag op of de in de NCGC opgenomen bepaling dat de interne auditfunctie verantwoording aflegt aan het bestuur niet aanpassing behoeft. Het is de vraag of het niet wenselijk is dat de interne auditfunctie rechtstreeks aan de voorzitter van het bestuur rapporteert en met name niet aan de CFO, hetgeen nu nog wel eens voorkomt.³⁴ In de praktijk rapporteert de interne auditfunctie vaak al aan de Chief Executive Officer (CEO). Vanuit het Institute for Internal Auditors wordt dit ook als *best practice* rapportage voorgeschreven. Veelal zal dit betekenen dat de CEO aldus de leidinggevende is van de hoogste interne auditor. Een andere invulling zoals rapporteren aan de CFO, is nu ook nog toegelaten, maar gelet op het belang van de interne auditfunctie ligt het voor de hand dat de interne auditfunctie binnen het bestuur een aanspreekpunt heeft op het hoogste niveau, te weten de CEO.

Ten slotte, in de praktijk werkt de interne auditfunctie nauw samen met de auditcommissie.³⁵ In dat kader is opvallend dat in *best practice* bepaling 2.6.3 van de NCGC is geregeld dat de externe accountant de voorzitter van de auditcommissie onverwijld informeert wanneer hij bij de uitvoering van zijn opdracht een misstand of onregelmatigheid constateert of vermoedt, terwijl dit voor de interne auditfunctie niet is bepaald. Dit kan toch van belang zijn, omdat op basis van principe 1.3 en *best practice* bepaling 1.3.1 het bestuur verantwoordelijk is voor de interne auditfunctie en het bestuur de leidinggevende interne auditor benoemt en ontslaat en daarmee rapportage door de interne auditfunctie over misstanden of onregelmatigheden aan de auditcommissie/RvC (tijdelijk) zou kunnen tegenhouden. Het ligt daarom in de rede om in de NCGC vast te leggen dat de interne auditfunctie signalen van (vermoedens van) materiële misstanden en onregelmatigheden binnen de vennootschap en de met haar verbonden onderneming (ook) onverwijld deelt met de voorzitter van de auditcommissie.³⁶

3.3. Auditcommissie

De auditcommissie dient een leidende rol te vervullen op het terrein van het interne toezicht op de opzet en werking van het interne risicomanagementsysteem en het interne beheersingssysteem, de jaarverslaggeving en de externe accountantscontrole. De NCGC bevat regels die dit voor beursvennootschappen nader invullen. Zo geldt op grond van *best practice* bepaling 1.5.1 dat de auditcommissie de besluitvorming van de RvC voorbereidt over het toezicht op de integriteit en kwaliteit van de financiële verslaggeving van de vennootschap en op de effectiviteit van de interne risicobeheersings- en controlesystemen van de vennootschap. Zij richt zich onder meer op het toezicht op het bestuur ten aanzien van de relatie met en de naleving van aanbevelingen en opvolging van opmerkingen van de interne auditor en de externe accountant. De externe accountant informeert de voorzitter van de auditcommissie onverwijld wanneer hij bij de uitvoering van zijn opdracht een misstand of onregelmatigheid constateert of vermoedt (*best practice* bepaling 2.6.3).

Op grond van *best practice* bepaling 1.5.3 brengt de auditcommissie verslag uit aan de RvC over haar beraadslaging en bevindingen. De RvC kan deze informatie dan 'gebruiken' bij zijn taak als toezichthouder. In dit verslag worden in ieder geval vermeld:

- i. de wijze waarop de effectiviteit en de opzet en de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, bedoeld in *best practice* bepalingen 1.2.1 tot en met 1.2.3, zijn beoordeeld;
- ii. de wijze waarop de effectiviteit van het interne en externe auditproces is beoordeeld;
- iii. materiële overwegingen inzake de financiële verslaggeving; en
- iv. de wijze waarop de materiële risico's en onzekerheden, bedoeld in *best practice* bepaling 1.4.3, zijn geanalyseerd en besproken en wat de belangrijkste bevindingen van de auditcommissie zijn.

De auditcommissie doet een voorstel aan de RvC voor de opdracht voor controle van de jaarrekening aan de externe accountant. Het bestuur faciliteert dit. Bij het formuleren van de opdracht is aandacht voor de reikwijdte van het accountantsonderzoek, de te hanteren materialiteit en het honorarium van het accountantsonderzoek (*best practice* bepaling 1.6.3). De RvC stelt de opdracht vast. De auditcommissie geeft voorts advies aan de RvC over de voordracht van benoeming of herbenoeming dan wel ontslag van de externe accountant en bereidt de selectie van de externe accountant voor. Bij deze werkzaamheden betreft de auditcommissie de observaties van het bestuur. Mede op grond hiervan bepaalt de RvC zijn voordracht aan de AV tot benoeming van de externe accountant (*best practice* bepaling 1.6.1). *Best practice* bepa-

31. NV COS, Standaard 240, punt A26 en A18.

32. NV COS, Standaard 315, punt A114.

33. NV COS, Standaard 315, punt A115.

34. Zo ook J. Strikwerda, *De Nederlandse corporate governance code. Ingeleid, toegelicht en becommentarieerd*, Assen: Van Gorcum 2012, p. 200.

35. Zie de reactie van het Instituut van Internal Auditors op de NCGC 2016.

36. Het ligt voor de hand dat dit tevens met het bestuur wordt gedeeld, tenzij (het vermoeden van) een misstand of onregelmatigheid het functioneren van een bestuurder betreft. Op basis van *best practice* bepaling 2.6.3 meldt de externe accountant dit dan aan de voorzitter van de RvC.

ling 1.6.1 bepaalt voorts dat de auditcommissie jaarlijks rapporteert aan de RvC over het functioneren van en de ontwikkelingen in de relatie met de externe accountant.

In principe 1.7 is vastgelegd dat de auditcommissie met de externe accountant het auditplan van de externe accountant en ook de bevindingen van de externe accountant bespreekt naar aanleiding van zijn uitgevoerde werkzaamheden. De externe accountant bespreekt het concept auditplan met het bestuur, alvorens het aan de auditcommissie voor te leggen. De auditcommissie bespreekt jaarlijks met de externe accountant i) 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 ii) mede aan de hand van de daaraan ten grondslag liggende documenten, de bevindingen en de uitkomsten van de controlewerkzaamheden bij de jaarrekening en de *management letter* (*best practice* bepaling 1.7.2). De auditcommissie beoordeelt voorts of, en zo ja op welke wijze, de externe accountant wordt betrokken bij de inhoud en publicatie van financiële berichten anders dan de jaarrekening (*best practice* bepaling 1.7.3). Ten slotte, 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 (*best practice* bepaling 1.7.4).

Best practice bepaling 1.3.2 bepaalt dat het bestuur jaarlijks de wijze waarop de interne auditfunctie de taak uitvoert, beoordeelt. Daar wordt ook opgemerkt dat het bestuur het oordeel van de auditcommissie hierbij betreft. Om het oordeel van de auditcommissie meer gewicht te geven, is het aanbevelenswaardig, in navolging van de regeling in het Verenigd Koninkrijk,³⁷ om in de NCGC te bepalen dat bij de jaarlijkse beoordeling van de interne auditfunctie de auditcommissie als onderdeel van de toezichthoudende taak (van deze commissie als onderdeel) van de RvC de werkzaamheden en de effectiviteit van de interne auditfunctie *beoordeelt* en dat de auditcommissie daartoe een verslag van de interne auditfunctie verkrijgt over het werk dat verricht is door de interne auditfunctie. Ook zou vastgelegd kunnen worden, opnieuw in navolging van de regeling in het Verenigd Koninkrijk,³⁸ dat de auditcommissie de effectiviteit en de werkzaamheden van de interne auditfunctie kan laten beoordelen door een onafhankelijke derde partij waar dat wenselijk gevonden wordt.³⁹

4. Conclusie

In dit artikel zijn wij ingegaan op de rol en taken van de interne auditfunctie en de auditcommissie in relatie tot de jaarverslaggeving en de accountantscontrole in de NCGC en of dit aanpassing behoeft. Wij menen dat enkele bepalingen aanvulling behoeven of heroverweging verdienen. Daartoe hebben wij enkele suggesties gedaan. Dit betreft de volgende suggesties:

- in de NCGC op te nemen dat de interne auditfunctie rechtstreeks rapporteert aan de CEO;
- in de NCGC op te nemen dat de interne auditfunctie signalen van (vermoedens van) materiële misstanden en onregelmatigheden binnen de vennootschap en de met haar verbonden onderneming ook onverwijld deelt met de voorzitter van de auditcommissie;
- in de NCGC op te nemen dat indien de interne auditfunctie en de risicomanagementfunctie en/of de compliancefunctie niet zijn gescheiden, maar (deels) in één functie samenvallen waardoor de interne auditfunctie tevens taken van de risicomanagementfunctie en/of de compliancefunctie uitoefent, de auditcommissie jaarlijks een externe deskundige het oordeel over de kwaliteit van risicomanagementprocessen laat uitvoeren en assurance laat geven dat risico's correct worden geëvalueerd en/of de complianceprocessen correct zijn uitgevoerd;
- in de NCGC op te nemen dat het werkplan van de interne auditfunctie in overleg met de auditcommissie wordt opgesteld;
- in de NCGC op te nemen dat de auditcommissie jaarlijks de werkzaamheden en de effectiviteit van de interne auditfunctie beoordeelt of door een onafhankelijke derde partij kan laten beoordelen, en dat de auditcommissie daartoe van de interne auditfunctie een verslag verkrijgt over het werk dat verricht is door de interne auditfunctie.

Wij hopen dat deze suggesties bij een volgende aanpassing van de NCGC overwogen worden.

37. Financial Reporting Council (FRC), *Guidance on Audit Committees* (april 2016), punt 54, p. 9.

38. Financial Reporting Council (FRC), *Guidance on Audit Committees* (april 2016), punt 55, p. 9.

39. Als sprake is van samenval waardoor de interne auditfunctie tevens taken van de risicomanagementfunctie en/of de compliancefunctie uitoefent en de auditcommissie jaarlijks een externe deskundige het oordeel over de kwaliteit van risicomanagementprocessen laat uitvoeren en assurance laat geven dat risico's correct worden geëvalueerd en/of de complianceprocessen correct zijn uitgevoerd, kan deze deskundige dit mogelijk ook meenemen.