

De relatie en de communicatie tussen commissarissen en accountants in een schuivende (semi)publieke omgeving

Annika Galle, Daniëlle Oosthoek

Received 1 November 2019 | Accepted 20 September 2020 | Published 21 October 2020

Samenvatting

De relatie tussen de commissaris en de accountant, zeker binnen de (semi)publieke omgeving, is nog weinig onderzocht. In dit artikel wordt deze relatie op basis van het onderliggende onderzoek nader belicht aan de hand van drie thema's: de communicatie tussen de RvC en de accountant, de transparantie van de RvC over het toezicht op de accountant en de (toekomstige) verplichting van het instellen van een auditcommissie. Binnen drie sectoren – de pensioensector, de woningcorporatiesector en de zorgsector – zijn deze ontwikkelingen door middel van meerdere methodes onderzocht en tegen elkaar afgezet om uiteindelijk sectoroverstijgende *good practices* te formuleren. Hieruit volgt dat door de rollen van commissaris en accountant helderder te definiëren en de bevoegdheden hierop aan te passen, een slag kan worden gemaakt in de professionalisering van deze relatie binnen de (semi)publieke omgeving waar het krachtenveld op het gebied van toezicht nog continu aan verandering onderhevig is.

Relevantie voor de praktijk

Het onderzoek geeft handvatten mee om de relatie tussen en de rollen van de commissaris en accountant helderder te definiëren en de uitoefening van bevoegdheden hierop aan te passen. Hiermee kan een slag worden gemaakt in de professionalisering van deze relatie binnen de (semi)publieke omgeving.

Trefwoorden

Accountant, auditcommissie, bestuursverslag en corporate governance, Commissaris, communicatie

1. Inleiding: van intensivering in het contact naar de *next step*

Het krachtenveld op het gebied van toezicht is continu aan verandering onderhevig. Hieronder valt ook de interactie tussen de interne toezichthouders (hierna ook gebruikt: commissaris, commissarissen en RvC) en externe accountants. Veranderende maatschappelijke opvattingen en financiële schandalen hebben geleid tot een sterke toename van intern en extern toezicht, ook specifiek in de (semi)publieke omgeving (Bokhorst 2015). De inbreng en rol van de commissaris en accountant binnen het *governance*-bouwwerk zijn gaan schuiven. De Bos et al. (2018)¹ hebben wetenschappelijk en praktijkonderzoek verricht naar de interacties van de interne toezichthouder met de

externe toezichthouder en externe accountant in de pensioen-, woningcorporatie- en zorgsector. In het vervolg van dit artikel bedoelen wij met intern toezicht(houder) of RvC aldus ook andersluidende vergelijkbare organen, zoals raad van toezicht, niet-uitvoerend bestuurders of visitatiecommissie.² In dit artikel ligt de focus op de rol van de RvC in relatie tot de externe accountant. De bevindingen met betrekking tot de externe toezichthouder uit het onderzoek uit 2018 worden buiten beschouwing gehouden. Vragen die centraal staan, zijn: wat zijn de ontwikkelingen in het intern toezicht ten aanzien van het contact met de accountant in de afgelopen jaren? Zijn er leerpunten of *good practices* vanuit de drie onderzochte sectoren herleidbaar? Op basis van het eerder uitgevoerde empirische vooronderzoek zijn drie thema's onderzocht, welke in dit

artikel worden uitgelicht, te weten: de communicatie tussen de RvC en de accountant, de transparantie van de RvC over het toezicht op de accountant en de (toekomstige) verplichting tot het instellen van een auditcommissies.³ Tot op heden is relatief weinig onderzoek verricht naar de relatie commissaris-accountant. Dit geldt in het bijzonder voor de (semi)publieke sector. Alvorens de resultaten van het onderzoek te schetsen, behandelt paragraaf 2 de drie thema's in de relatie commissaris-accountant. Paragraaf 3 geeft een toelichting op de gebruikte onderzoeksmethodes; te weten een jaarverslagenonderzoek, enquête, interviews en *round table*-bijeenkomsten. In paragraaf 4 worden vervolgens de resultaten gepresenteerd gerangschikt naar thema. Belangrijk doel van het verrichte onderzoek was het 'ophalen' van *good practices* vanuit de praktijk en in paragraaf 5 worden deze als handreikingen weergegeven. De aanbevelingen zijn niet alleen voor de onderzochte sectoren relevant, maar bijvoorbeeld ook voor nieuwkomers in de fintech- en financiële sector. Paragraaf 6 tot slot, vat samen en rondt af met de conclusies.

2. Ontwikkelingen in de relatie commissaris-accountant

Ten behoeve van de verdere opzet van dit artikel een korte – aangezien bekend verondersteld – schets van de benoeming van de accountant en de controlecyclus. Op grond van de wet verleent de rechtspersoon de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening aan een accountant of aan een accountantsorganisatie. Tot het verlenen van die opdracht is in eerste instantie de algemene vergadering van aandeelhouders bevoegd. Gaat deze daartoe niet over, dan is de RvC bevoegd of, zo deze ontbreekt of in gebreke blijft, het bestuur.⁴ Als de accountants de opdracht hebben aangenomen, dienen de accountants zekerheid te verschaffen over de door het bestuur opgestelde jaarrekening met behulp van controlewerkzaamheden, die inzicht geven in de financiële huishouding van de te controleren organisatie.⁵ Hierbij stelt de accountant een *managementletter* op, waarvan de RvC (of auditcommissie) kennis neemt en vervolgens deze bespreekt. Tot slot stelt de accountant een controleverklaring op, die wordt besproken door de RvC (en/of auditcommissie). Voor de RvC resteert dan nog de taak om het functioneren van de accountant te evalueren. Deze controlecyclus is onder meer beschreven in de Nederlandse Corporate Governance Code (hierna: NCGC) en is gericht op beursvennootschappen. Deze code is niet van toepassing op de door ons onderzochte organisaties, maar evengoed kunnen hier waardevolle inzichten aan worden ontleend en is vaak sprake van zogenaamde reflexwerking naar andere sectoren. In de onderzochte sectoren is soms sprake van een afwijking van dit reguliere controleproces in verband met (een toename in) sectorspecifieke regelgeving.⁶ Dit heeft bijvoorbeeld te maken met dat organisaties in de (semi)publieke sector vaak geen algemene vergadering van aan-

deelhouders kennen. Daarom is de RvC doorgaans direct bevoegd tot het geven van de opdracht aan de accountant(sorganisatie). Indien eveneens geen sprake is van een RvC, is het bestuur bevoegd. Dit geldt ook indien een ander orgaan dan de RvC als interne toezichthouder (lees: de non-executives bij het monistische model) is aangewezen en de algemene vergadering van aandeelhouders in gebreke blijft bij de benoeming van de accountant.⁷

Ook andere fasen van het controleproces wijken in de (semi)publieke sector af van het proces zoals omschreven in de NCGC. Al komt dit steeds dichterbij elkaar te liggen door de professionaliseringsslag die in het intern toezicht is en wordt gemaakt. De taken en verantwoordelijkheden van de RvC zijn veranderd. Zo ook tussen de accountant en het intern toezicht.

In het vervolg van deze paragraaf zijn de thema's nader toegelicht, alvorens in paragraaf 4 de gevonden resultaten ten aanzien van de veranderingen in de relatie commissaris-accountant binnen deze thema's te plaatsen.

2.1 Communicatie tussen de RvC en de accountant

Het intern toezicht speelt een steeds grotere rol bij het controleproces. Dit hangt samen met de professionaliseringsslag die in de *governance* van de (semi)publieke sector is en wordt gemaakt, wat zich heeft vertaald naar onder meer een toename in zelfregulering (WRR 2014). Een voorbeeld hiervan is het verlenen van de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening. Eerder was het in de onderzochte sectoren gebruikelijk om als bestuurder de accountant opdracht te geven tot het onderzoek van de jaarrekening, waarmee een risico ontstaat dat de accountant niet onafhankelijk kritiek kan geven op de werkzaamheden van het bestuur. De accountant werkt immers voor het bestuur. Dit onafhankelijkheidsrisico kan in belangrijke mate worden gemitigeerd als de commissaris de opdracht tot onderzoek van de jaarrekening geeft (Glover and Prawitt 2013; Koster 2012; NBA 2011; De Bos and Leonards 2014). In lijn met deze redenatie verleent in de woningcorporatiesector de RvC sinds 2015 deze opdracht aan de accountant, zoals opgenomen in de sectorspecifieke code en Woningwet.⁸ Hetzelfde geldt voor de zorgsector, waar sinds 2017 in de code is opgenomen dat de RvC bevoegd zou moeten zijn om de accountant te benoemen.⁹ Daarentegen wordt in de Code Pensioenfondsen omschreven dat het bestuur de controle opdraagt aan de accountant.¹⁰ Dit voorbeeld illustreert veranderingen in de *governance*, waarbij een toename in communicatie tussen de RvC en de accountant verwacht kan worden, maar ook dat de sectoren vooralsnog niet op één lijn liggen.

Als de opdracht is verleend en de accountant van start is gegaan hebben de accountant en de RvC idealiter op meerdere momenten contact. Onzes inziens is de gewenste situatie omschreven in het communicatiemodel dat is opgesteld door De Bos et al. (2020). Hierin is opgenomen dat (een deel van) het intern toezicht het controleplan van de accountant bediscussieert en goedkeurt. Daarna bespreekt (een deel van) het intern toezicht gedurende

de controle de bevindingen met de accountant, evenals het accountantsverslag dat apart met de gehele RvC en de accountant wordt besproken. Tot slot bespreekt (een deel van) het intern toezicht de kernpunten en conclusies van de controleverklaring met de accountant. Wat de accountant dient te communiceren aan ‘de met *governance* belaste personen’ (lees: intern toezicht) is opgenomen in Standaard 260 “Communicatie met de met *governance* belaste personen” (NBA 2017). Ook in de NCGC staat opgenomen dat de RvC in aanvulling op haar wettelijke taak jaarlijks met de accountant de reikwijdte en materialiteit van het auditplan bespreekt (evenals de belangrijkste risico’s van de jaarverslaggeving die naar voren komen in het auditplan), de bevindingen en de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en de *managementletter*.¹¹

In de codes van de onderzochte sectoren is nauwelijks aandacht besteed aan de communicatie tussen de RvC en de accountant. Tot aan de (eind)rapportage van de accountant aan de RvC (en het bestuur) is over het contact tussen hen enkel beschreven dat de RvC een zogeheten ‘informatiehaalplicht’ bij de accountant heeft.¹² In de pensioensector is deze plicht niet opgenomen in de regels. Hoe de ‘informatiehaalplicht’ in de praktijk tot uitdrukking komt is niet onderzocht. Wel is onderzocht hoe transparant de RvC is over de communicatie met de accountant, wat tot uitdrukking zou moeten komen in het jaarverslag.

2.2 Transparantie over het toezicht van de RvC op de accountant

In de onderzochte sectoren hebben de commissarissen zelf geen verplichting om te rapporteren over interacties met de accountant. Wel zijn de commissarissen verplicht om te rapporteren in de jaarstukken en is het wenselijk dat de commissarissen – net zoals zij dat verlangen van het bestuur over haar bedrijfsvoering – transparant zijn over haar toezicht.¹³ Belangrijk om hierbij in gedachte te houden, is dat de accountant en commissaris een parallel belang hebben, namelijk het vaststellen of het jaarverslag het vereiste inzicht geeft. In dat verband kan de accountant ook wel gezien worden als de ‘oren en ogen’ van het intern toezicht (TIAS 2015).

Aangezien in de (semi)publieke sector de wijze van rapportage niet nader is ingevuld, nemen wij in deze beschrijving mee wat op basis van de NCGC en Richtlijnen voor jaarverslaggeving (hierna: RJ) geldt voor beursgenoteerde ondernemingen. Op grond van de NCGC dient de RvC verslag te doen van de uitvoering van de taakopdracht van de auditcommissie, waar onder meer de belangrijkste onderwerpen die in de vergadering aan de orde zijn gekomen worden beschreven.¹⁴ Ter invulling van deze bepaling staat in de RJ als *best practice*-bepaling opgenomen dat dit kan bevatten: de belangrijkste gespreksonderwerpen met de accountant naar aanleiding van de door de accountant verstrekte relevante verslagen, evenals een beschrijving van hoe de accountant is geselecteerd en hoe zijn onafhankelijkheid is gewaarborgd.¹⁵ In de literatuur bestaat kritiek op de regels omtrent de rapportage

van de RvC en wordt bepleit dat dit meer moet worden uitgewerkt om de kwaliteit van de verslagen te verhogen (zie hierover: Hijink et al. 2019; De Bos et al. 2019).

Daarbij wordt door de NBA (2012) eveneens de aandacht voor de ‘zachte kant’ onderstreept, aangezien zij beschrijft dat de maatschappelijke relevantie van de accountant kan worden verhoogd door meer aandacht te besteden aan de toon aan de top binnen een organisatie. De toon aan de top betreft onder meer het (voorbeeld)gedrag van het bestuur. Juist omdat de (semi)publieke sector het publieke belang dient, en de risico’s niet altijd door de organisatie zelf worden gedragen, is het juiste (voorbeeld)gedrag aan de top, wat vervolgens weer doorstroomt naar de andere lagen van de organisatie, van groot belang. In de pensioensector liggen de risico’s bijvoorbeeld voornamelijk bij de deelnemers en de pensioengerechtigden (Boot and Cools 2014). De accountant kan hier een rol innemen door zijn observaties (wat is de *smell of the place?*)¹⁶ te delen met het bestuur en de commissaris (Spelbos and Vark 2013). Juist voor de commissaris is deze informatie relevant om goed toezicht uit te kunnen oefenen op het bestuur en het kan helpen bij het beschrijven van het gehouden toezicht op de ‘zachte kant’ in het RvC-verslag. Wel dient hierbij in aanmerking te worden genomen dat gewaakt moet worden voor het zien van cultuur en gedrag als taak van de accountant (Van Manen 2017). De groeiende betrokkenheid van de RvC bij de accountant vraagt om meer aandacht. Vaak wordt in een dergelijke situatie gebruik gemaakt van een auditcommissie. Echter, in de onderzochte sectoren is deze speler (nog) niet altijd een vanzelfsprekendheid.

2.3 (Toekomstig) verplichte auditcommissie

Ten tijde van dit onderzoek bestond geen verplichting voor de sectoren om een auditcommissie in te stellen. Inmiddels is deze situatie gedeeltelijk gewijzigd. Uit het Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang volgt dat ‘grote’ pensioenfondsen en woningcorporaties per 1 januari 2020 worden aangemerkt als organisaties van openbaar belang (hierna: OOB; zie ook NBA 2020).¹⁷ De inwerkingtreding van het besluit heeft in beginsel gevolgen voor de *governance*-structuur van ‘grote’ organisaties binnen de pensioen- en woningcorporatiesector en draagt bij aan de verdere deskundigheid van het intern toezicht, omdat een OOB verplicht is tot het aanstellen van een auditcommissie of een orgaan met gelijksoortige taken.¹⁸ Het takenpakket van de auditcommissie bestaat onder meer uit: de RvC op de hoogte brengen van het resultaat van de wettelijke controle, het monitoren van de externe en interne controles, het beoordelen en monitoren van de onafhankelijkheid van de externe accountants, het waarborgen van de selectieprocedure en het voordragen van een externe accountant.¹⁹

De verplichting om een auditcommissie in te stellen is uitgesloten voor pensioenfondsen met een OOB-status. De pensioenfondsen mogen wel, maar “ze *behoeven er niet aan te voldoen*”, zo luidt de desbetreffende regelgeving.²⁰ De redenatie hierachter is dat pensioenfondsen sinds janu-

ari 2019 verplicht zijn een interne auditfunctie te houden en vervullen (één van de drie sleutelfuncties in het kader van de IORP II-richtlijn).²¹ Dit valt op omdat de rol die de auditcommissie en de interne auditfunctie innemen, verschillen in hun aard. De auditcommissie is belast met het intern financieel toezicht (Wezeman 2009), terwijl de interne auditfunctie is belast met het uitvoeren van (interne) audits binnen de bedrijfsvoering van een pensioenfonds.²² Het wringt daarom dat de interne accountant kan worden aangewezen als degene die de rol van de auditcommissie overneemt. De NBA (2020) merkt hierover op dat de interne toezichthouder meer aangewezen lijkt om deze taak op zich te nemen en dat dit bij de pensioenfondsen die onder de nieuwe regelgeving vallen ook een dergelijk orgaan is, die deze taak op zich kan nemen. Op de sleutelfunctie in het kader van de IORP II-richtlijn gaan wij niet nader in, nu dit in beginsel geen onderdeel uitmaakt van intern toezicht. Voor een verdere uitwerking van de problematiek rondom deze sleutelfunctie in het kader van de IORP II-richtlijn verwijzen wij naar Siegman and Smit (2019).

Uit de hier geschetste ontwikkelingen blijkt het krachtenveld in de relatie tussen de accountant en de commissarissen te veranderen. De vraag rijst hoe hier in de praktijk mee om wordt gegaan.

3. Toelichting op de gebruikte onderzoeksmethodes

Om meer inzicht te krijgen in de ontwikkelingen in de relatie tussen de accountant en de commissaris in de praktijk is gebruik gemaakt van vier verschillende onderzoeksmethodes, te weten: jaarverslagenonderzoek, enquêteonderzoek, interviews en *round table*-bijeenkomsten. Elk van deze methodes wordt hier kort toegelicht.

Allereerst zijn de jaarverslagen over boekjaar 2016 van de 25 grootste organisaties per sector aan de hand van een inhoudsanalyse onderzocht.²³ De inhoudsanalyse is uitgevoerd met behulp van een vaste lijst zoektermen, waarbij is gezocht naar alles wat het jaarverslag vermeldt over (het contact van) de accountant in relatie tot het intern toezicht. Ook als hier sprake was van indirect contact via het bestuur. Transparantie kent echter haar grenzen en daarom dient de proportionaliteit van de bevindingen in acht te worden genomen. In een jaarverslag hoeft in beginsel niet uitgebreid te worden ingegaan op de interacties van intern toezicht met de accountant. Daarom dient voorzichtig te worden omgegaan met het trekken van algemene conclusies op basis van de analyse van de jaarverslagen. Ook gelet op de relatief kleine omvang van de dataset wordt deze analyse van de jaarverslagen als een exploratief onderzoek gezien. Niettemin is het onderzoeken van de jaarverslagen een manier om te bezien hoe de relaties vanuit het intern toezicht gestalte krijgen.

Om de praktijkervaringen van commissarissen met betrekking tot hun contact met accountants en hun visie

over de relatie commissaris-accountant in het onderzoek mee te kunnen nemen, is in de winter van 2018 een online enquête bij commissarissen uitgezet. In totaal hebben 314 respondenten de enquête ingevuld.²⁴ De meerderheid hiervan heeft aangegeven in welke sector commissaris te zijn, te weten 160 van de respondenten in de zorgsector, 35 bij een woningcorporatie en 49 bij een pensioenfonds. Uiteraard zijn niet alle commissarissen geënquêteerd, daarom dient rekening te worden gehouden met een zekere responsbias, zeker ook gelet op het verschil in aantal respondenten tussen de sectoren. Daarnaast is relevant om te vermelden dat de respondenten is gevraagd om hun persoonlijke mening/visie. Niettemin draagt de enquête bij aan de triangulatie van de onderzoeksmethodes en is een deel van de enquêteresultaten gevalideerd in gesprekken gedurende de interviews met intern en externe toezichthouders en de *round table*-bijeenkomsten.

Ter validatie van de resultaten uit de verschillende gebruikte onderzoeksmethodes en ter verdere diepgang van het onderzoek is met commissarissen uit de pensioen-, woningcorporatie- en zorgsector gesproken. Binnen iedere sector zijn minimaal twee commissarissen en een accountant geïnterviewd. In de interviews wordt op verschillende sectoroverstijgende en sectorspecifieke punten ingegaan. Tijdens de interviews is niet gewerkt met een vaste vragenlijst, wel met terugkerende thema's. Vervolgens zijn in het voorjaar van 2018 de externe toezichthouders in de pensioensector (DNB), woningcorporatiesector (Aw), zorgsector (IGJ en NZa) en accountingsector (AFM) geïnterviewd. Met de AFM is specifiek gesproken in het kader van het toezicht op accountantsorganisaties en hun rol in de pensioensector. De andere externe toezichthouders zijn geïnterviewd over het toezicht in de drie verschillende sectoren. De voorlopige bevindingen en conclusies van dit onderzoek zijn in de interviews voorgelegd aan de externe toezichthouders. Tevens zijn de externe toezichthouders gevraagd naar hun ervaringen in de praktijk met het intern toezicht en de accountants van de organisaties waarop zij toezicht houden.

Later in het voorjaar van 2018 zijn *round table*-bijeenkomsten gehouden over de *governance* in respectievelijk de pensioen-, woningcorporatie- en zorgsector. Hier zijn de onderzoeksresultaten geverifieerd en besproken, is feedback op het onderzoek gegeven en zijn handreikingen voor de toekomst geformuleerd. Wel dient in aanmerking te worden genomen dat slechts een selectie van commissarissen aanwezig was gedurende de bijeenkomsten. Daarnaast zijn de externe toezichthouders bewust niet uitgenodigd voor de *round table*-bijeenkomsten, omdat de focus van het onderzoek ligt op de interne toezichthouders en hen de kans werd gegeven vrijelijk te spreken over de relatie en het contact met de externe toezichthouder en de accountant. In de weergave van de resultaten en de bevindingen/conclusies dient steeds rekening te worden gehouden met de beperkingen van dit onderzoek en daarom wordt voorzichtigheid betracht bij het doen van bepaalde aannames en conclusies. Dit onderzoek is als zijnde exploratief ingestoken.

4. Resultaten gerangschikt per ontwikkeling

In deze paragraaf worden de drie vermelde ontwikkelingen onder paragraaf 2 aan de hand van de resultaten van het onderzoek nader belicht door telkens de verschillen en overeenkomsten tussen de (semi)publieke sectoren naast elkaar weer te geven.

4.1 Resultaten: communicatie tussen de RvC en de accountant

Op meerdere momenten in het controleproces is contact tussen de RvC en de accountant gewenst, zo blijkt uit de resultaten van het onderhavige onderzoek. Allereerst verleent de RvC de opdracht aan de accountant. Zoals in paragraaf 2.1 beschreven komt deze taak in de woningcorporatiesector sinds 2015 en in de zorgsector sinds 2017 toe aan de RvC, terwijl in de pensioensector deze taak (nog steeds) bij het bestuur wordt neergelegd. Wij zouden verwachten dat in iedere sector in beginsel de RvC de opdracht aan de accountant verleent, vanwege de onafhankelijkheidsrisico's die kunnen ontstaan als het bestuur dit doet (zie paragraaf 2.1). In de interviews is echter naar voren gekomen dat bij sommige pensioenfondsen het gepast kan zijn dat het bestuur aan de accountant de opdracht verleent. Bijvoorbeeld als het pensioenfonds zijn werkzaamheden zowel aan de passief- als actiefzijde uitbesteedt aan derden. Als het pensioenfonds voor eigen rekening handelt, is het wel wenselijk dat de RvC de accountant benoemt, omdat de controle bij het pensioenfonds dan zwaarder zal zijn. Nadat de opdracht aan de accountant is verleend zal het controleplan worden opgesteld. Om de wijze van uitvoering van deze controle en de afspraken daarover helder te hebben is (schriftelijk) contact tussen de commissaris en de accountant waardevol over het controleplan. Hier is echter niets over geregeld in de drie sectoren. Toch verwachten wij dat de commissaris betrokken is bij het opstellen van het controleplan, omdat anders zijn invloed op de werkzaamheden van de accountant beperkt is. Uit de gesprekken met de drie sectoren volgt echter dat de meeste commissarissen niet betrokken zijn bij het controleplan. Desondanks is in de gesprekken met de woningcorporatie- en zorgsector gesignaleerd dat het waardevol is om het controleplan te bespreken met de accountant.

Tabel 1. Resultaten uit het enquêteonderzoek.

	Pensioen-sector	Woningcorpo-ratiesector	Zorgsector
Tussen de accountant en de commissaris is regelmatig en/of op vaste momenten overleg	34 (81%)	26 (96%)	49 (83%)
De relatie met de accountant draagt bij aan de kwaliteit van het intern toezicht	23 (55%)	19 (70%)	44 (74%)
Er is sprake van een toename in contact tussen accountant en de commissaris	25 (60%)	22 (81%)	42 (71%)
De commissaris ervaart de relatie tussen de accountant en commissaris als gelijkwaardig	28 (67%)	22 (81%)	42 (71%)
In de educatie van de commissarissen dient meer aandacht te worden besteed aan de relaties met de accountant	11 (26%)	12 (44%)	27 (46%)
Totaal	42 (100%)	27 (100%)	59 (100%)

De aantallen en percentages geven aan hoeveel respondenten het eens zijn met de stelling. Er waren drie keuzes: eens, oneens en neutraal.

Na de controle te hebben uitgevoerd rapporteert de accountant over haar bevindingen. Uit de regels van de woningcorporaties volgt dat de accountant dit doet aan de RvC en het bestuur.²⁵ De Governancecode zorg bepaalt dat dit gelijktijdig gebeurt.²⁶ In de pensioensector is hier niets voor geregeld. Uit de gesprekken volgt dat de meeste commissarissen overleg voeren met de accountant, waarbij onder andere de *managementletter* en de jaarrekening worden besproken. Hierbij is tijdens de *round table*-bijeenkomsten en de interviews met de commissarissen wel opgevallen dat deze gesprekken vrijwel altijd in mede-aanwezigheid van het bestuur waren, terwijl uit de interviews volgt dat de accountants vrijer spreken als het bestuur afwezig is. Dit in het bijzonder door het vaak bestaande spanningsveld tussen de verwachtingen van het bestuur en die van de accountant. Gedurende de interviews is daarom naar voren gekomen dat een constructief-kritisch gesprek met de accountant in eerste instantie door het intern toezicht zou moeten worden gevoerd. Een tweede gesprek van de accountant zou pas met het bestuur daarbij aanwezig moeten plaatsvinden.

Na afloop van het controleproces kan hierop teruggeblikt worden middels een evaluatie. In de drie codes is de evaluatie verschillend opgenomen. In de woningcorporatie- en pensioensector is in de code beschreven dat een evaluatie door het bestuur (en de auditcommissie) van het functioneren van de accountant ten minste eens in de vier jaar plaatsvindt.²⁷ In de zorgsector is de verantwoordelijkheid om te evalueren neergelegd bij de RvC. Zij dient regelmatig het functioneren van de accountant te evalueren nadat zij daarover advies heeft ingewonnen bij het bestuur.²⁸ Het is opvallend dat de evaluatie van de accountant in de codes zo vrijblijvend is opgenomen. Door ieder jaar na afloop van de controle als commissaris terug te kijken op het proces en het proces te blijven verbeteren kan meer uit de bevindingen van de accountant worden gehaald. Het evalueren van het controleproces is niet separaat onderzocht.

Over het algemeen is in de sectoren aangegeven dat de commissarissen in de woningcorporatie- en zorgsector meer contact hebben met de accountant dan in de pensioensector, zoals te zien in tabel 1. Ook is te zien in de tabel dat de waarde van de accountant als iets groter wordt ervaren in deze twee sectoren dan in de pensioensector, waar het intern toezicht met betrekking tot de accountant over minder bevoegdheden beschikt.

Bij het onderzoeken van de contactmomenten tussen de accountant en de RvC is niet alleen het overleg zelf van belang, maar ook hoe transparant de RvC hierover is. Door te onderzoeken wat in de jaarverslagen is opgenomen over het contact tussen de RvC en de accountant kan een idee worden gevormd bij hoe verantwoording wordt afgelegd over het intern toezicht.

4.2 Resultaten: transparantie in het toezicht

De RvC is zowel in de pensioen- als woningcorporatiesector verplicht om te rapporteren in het jaarverslag. Deze verplichting volgt voor zorginstellingen slechts uit de code, waaruit voortvloeit dat alleen hoeft te worden gerapporteerd over in hoeverre zij de codes naleeft.²⁹ Let wel, in een jaarverslag hoeft in beginsel niet uitgebreid op de interacties tussen het intern toezicht en de accountant te worden ingegaan (De Bos et al. 2019). Niettemin is het onderzoeken van de jaarverslagen een manier om vanuit een andere invalshoek te bezien hoe de relaties vanuit het intern toezicht gestalte krijgen.

Om een indruk van de transparantie in het toezicht te krijgen is onderzocht of in de jaarverslagen (meer specifiek in de bestuursverslagen, verslagen van de raad van toezicht, raad van commissarissen of het verslag van de visitatiecommissie) is gerapporteerd over de relatie tussen het intern toezicht en de accountant. Hierbij zijn de 25 grootste organisaties per sector onderzocht. Aangezien het rapporteren over deze interactie niet verplicht is, verwachten wij dat hierover niet in alle jaarverslagen zal worden gesproken. Desondanks denken wij dat het beschrijven van deze interactie in het jaarverslag de uitgelegde kans is om als RvC transparantie uit te stralen en hierin een voorbeeld te geven aan het bestuur. Daarnaast zijn in iedere sector de grootste organisaties onderzocht, waar wij relatief een hoge mate van transparantie zouden verwachten.

In tabel 2 is te zien dat in de pensioensector aanzienlijk minder wordt gerapporteerd over de interactie dan in de woningcorporatie- en zorgsector. In slechts vier van de 25 jaarverslagen wordt gerapporteerd dat commissarissen met de accountant hebben gesproken over het (vaststellen van het) jaarverslag, tegenover 15 van de 25 bij woningcorporaties en 14 van de 23 bij zorginstellingen. Het is opmerkelijk dat niet alle instellingen rapporteren over het contact tussen het intern toezicht en de accountant. Daarnaast speelt het gerapporteerde contact vooral af gedurende het einde van het controleproces. Ook dit is opmerkelijk, zeker aangezien in paragraaf 4.1 is geconstateerd dat het wenselijk is om als commissaris bij het opstellen van het controleplan al betrokken te zijn bij het werk van de accountant, zodat invloed kan worden uitgeoefend op de werkzaamheden die de accountant verricht.

Zoals eerder aangegeven is het niet verplicht om te rapporteren over de relatie tussen de accountant en het intern toezicht, wat een verklaring kan zijn waarom niet alle onderzochte organisaties hierover rapporteren. Het grote

Tabel 2. Rapportage over overleg tussen het intern toezicht en de accountant in het jaarverslag (resultaat uit het jaarverslagenonderzoek).

Sector	N	% van N
Pensioensector	4 (25)	16%
Woningcorporatiesector	15 (25)	60%
Zorgsector	14 (23)	61%

De aantallen en percentages geven aan hoeveel respondenten (ondernemingen) rapporteren in het jaarverslag.

verschil in rapportage over het overleg tussen het intern toezicht en de accountant kan wellicht deels worden verklaard door de mindere mate waarin de commissaris contact heeft met de accountant in de pensioensector, zoals volgt uit het resultaat van de *round table*-bijeenkomst. Daarnaast is tijdens de *round table*-bijeenkomsten naar voren gekomen dat commissarissen van pensioenfondsen minder bevoegdheden hebben dan de commissarissen in de andere sectoren. Ook dit kan een reden zijn voor de verschillen in rapportage.

4.3 Resultaten: (toekomstig) verplichte auditcommissie

Zoals beschreven in paragraaf 2.3 is het hebben van een auditcommissie inmiddels voor (grote organisaties) in de woningcorporatiesector verplicht. In de zorg- en pensioensector is niets geregeld omtrent het instellen van een auditcommissie. Ten tijde van het onderzoek was het hebben van een auditcommissie in geen van de drie sectoren verplicht. Er is geen separaat onderzoek gedaan naar het aantal auditcommissies in de sectoren. Wel zijn elementen, die samenhangen met een auditcommissie bevraagd gedurende de enquête en de interviews.

In de interviews is naar voren gekomen dat voor een auditcommissie een mogelijk belangrijke rol is weggelegd. Enerzijds om te waarborgen dat er voldoende kennis aanwezig is bij de commissarissen. Zo werd benadrukt dat het lezen en begrijpen van bevindingen van de accountant soms lastig kan zijn. Van de betrokken personen vraagt dat financiële kennis of oprechte nieuwsgierigheid naar het werk van de accountant. Uit de enquête (zie tabel 1) volgt dat een deel van de commissarissen, met name in de woningcorporatie- en zorgsector, behoefte heeft aan meer educatie hierover. Hieraan kan de verplichte invoering van een auditcommissie bijdragen, omdat zo gefocust kan worden op educatie van dat deel van de RvC dat hiervoor wordt aangesteld. Anderzijds kan met een auditcommissie meer betrokkenheid van enkele commissarissen bij het gehele auditproces worden gecreëerd. Beide aspecten geven de commissarissen meer mogelijkheden tot het geven van een kritische noot aan de accountant indien nodig. Bovendien kunnen de commissarissen meer informatie verwerven over het functioneren van het bestuur in het gesprek met de accountant. Het is enerzijds aan de commissaris om door te vragen en informatie op te halen bij de accountant, maar anderzijds heeft de accountant zelf ook een brengplicht. Deze informatie geeft de commissaris een beter beeld van de cultuur die heerst bij het bestuur en in de organisatie en van de mate waarin

het bestuur *in control* is. Dit levert mogelijk niet alleen waardevolle inzichten op voor de financiële huishouding, maar ook over de toon aan de top. Daarom denken wij dat de verplichte instelling van een auditcommissie voor grote woningcorporaties een welkome aanvulling is en mogelijk ook van toegevoegde waarde kan zijn voor grote organisaties in de zorg- en pensioensector.

Uit de resultaten van de verrichte onderzoeken volgt dat in de sectoren de relatie tussen de commissaris en de accountant verandert. Desondanks zijn nog steeds slagen te maken om tot verdere professionalisering te komen. Een aantal elementen zijn ons gedurende de onderzoeken opgevallen, die als *good practice* kunnen worden bestempeld en die hieronder nader worden geduid.

5. *Good practices* vanuit de praktijk

Uit de verschillende sectoren zijn algemene en meer sectorspecifieke *good practices* af te leiden waarmee mogelijk het controleproces en het intern toezicht kan worden verbeterd. Voor beursgenoteerde en financiële ondernemingen zijn deze *good practices* vaak al standaard, maar ook hier zijn nieuwkomers (bijvoorbeeld in de fintechsector) voor wie dit niet geldt, evenals voor de drie onderzochte sectoren. Daar is men soms nog in een andere bewustwordings- of implementatiefase. Ook moet het verschil in cultuur en tradities tussen de sectoren niet worden onderschat, evenals de rol en focus van de verschillende externe toezichthouders. De *good practices* worden behandeld van het begin tot het eind van het controleproces.

De eerste fase van het controleproces is het geven van een opdracht aan de accountant. Om direct betrokkenheid van de commissarissen bij het controleproces van de accountant te creëren, kan de opdracht worden gegeven door de RvC. Wel dient dit proportioneel te zijn. Als bijvoorbeeld bij een pensioenfonds de werkzaamheden zowel aan de actief- als passiefzijde zijn uitbesteed is een dergelijke aanpassing wellicht niet proportioneel. Naast de *good practice* dat het intern toezicht de opdracht aan de accountant geeft, komt in het onderzoek ook naar voren dat de verwachtingen ten aanzien van de relatie commissaris-accountant hierbij vooraf goed afgestemd en geformuleerd kunnen worden.

Vervolgens wordt het controleplan opgesteld. Hierbij is het waardevol gebleken om duidelijk de rol van de commissarissen en de accountant te definiëren. Hierbij kan direct een plan worden opgesteld over wanneer de accountant en de commissaris contact hebben. Ofwel, maak het *good practice* door een jaarplan te maken met daarin ook afspraken over de wijze van informatievoorziening. Uit het onderzoek volgt dat afspraken met de accountant bij ieder hoofdonderdeel van het controleproces de waarde van de accountant kan vergroten. Ook biedt dit de mogelijkheid om de accountant bij te sturen indien kritieke elementen naar boven zijn gekomen. Bij voorkeur wordt afgesproken in afwezigheid van het bestuur, zodat meer

licht kan worden geworpen op onder meer de toon aan de top. Deze *good practices* spelen bij de bespreking van zowel de *managementletter* als de controleverklaring. Hierbij zou ook de relatie accountant-bestuurder in elk geval eens per jaar tijdens een gesprek aan bod horen te komen.

Tot slot is in de afsluitende fase ruimte voor de evaluatie van het functioneren van de accountant. Om de kennis en kunde van de accountant optimaal te gebruiken is de *good practice* om jaarlijks te evalueren. Denk hierbij ook aan de zachte kant. Heeft de accountant duidelijk gemaakt wat de *smell of the place* is? Zijn moeilijke onderwerpen bespreekbaar gemaakt? Heeft de accountant voldoende onafhankelijk kunnen controleren? Daarnaast is een evaluatie van het functioneren van het intern toezicht belangrijk, waarbij een zelfevaluatie als waardevol middel wordt aangemerkt. In aanvulling hierop kan aandacht worden besteed aan het verslag van de RvC. Van dit verslag kan zij gebruik maken door een voorbeeld te geven aan het bestuur. Hierbij kan zij zich de evaluerende vragen stellen: geven wij in ons verslag de transparantie die wij van het bestuur verwachten in het bestuursverslag? Dit zou er als volgt uit kunnen zien:

“De Auditcommissie van de Raad van Commissarissen heeft in 2016 driemaal vergaderd, waarvan twee keer in aanwezigheid van de externe accountant. De Raad van Commissarissen heeft alvorens het bestuur aanwezig was in aanwezigheid van de externe accountant de managementletter en het jaarverslag van 2016 besproken.”³⁰

Gedurende het proces is het belangrijk dat iemand verantwoordelijk is voor het contact met de accountant. Het aanwijzen van een auditcommissie binnen de RvC kan hieraan bijdragen. Zo kan een deel van de commissarissen zich specialiseren en is educatie voor het desbetreffende deel mogelijk. Als de commissaris immers over een duidelijke rol en voldoende kennis beschikt, kan deze gemakkelijker specificeren welke informatie van de accountant wordt verwacht en welke vragen het beste gesteld kunnen worden. Ook kan een deel van het contact met slechts de auditcommissie plaatsvinden, zodat het proces minder tijdrovend is voor de gehele RvC. Indien de RvC te klein is om een auditcommissie aan te stellen, is het raadzaam om evengoed iemand aan te wijzen als verantwoordelijke om het proces te stroomlijnen.

6. Conclusie

De relatie tussen de commissaris en de accountant, zeker in de (semi)publieke omgeving, is nog weinig onderzocht. In dit artikel is deze relatie nader belicht aan de hand van drie thema's: de communicatie tussen de RvC en de accountant, de transparantie van de RvC over het toezicht op de accountant en de (toekomstige) verplichting van het instellen van een auditcommissie. Binnen drie sectoren – de pensioen-, woningcorporatie- en de zorgsector – zijn deze ontwikkelingen door middel van meerdere methodes onderzocht en tegen elkaar afgezet. Hieruit volgt dat door de rollen van commissaris en accountant helderder

te definiëren en de bevoegdheden hierop aan te passen, een slag kan worden gemaakt in de professionalisering van deze relatie binnen de (semi)publieke omgeving waar het krachtenveld op het gebied van toezicht nog continu aan verandering onderhevig is.

Uit de vergelijking van de drie sectoren volgt dat in de woningcorporatiesector over de relatie tussen de commissaris en de accountant het meest is vastgelegd in wet- en regelgeving. Bovendien wordt in deze sector de meeste waarde gehecht aan de input van de accountant. Een van de punten die opvallen is dat in de woningcorporatiesector de bevoegdheid om de accountant de opdracht te verlenen bij de RvC ligt. Het voordeel hiervan is dat de accountant meer onafhankelijk kan opereren dan in de situatie waarin het bestuur de accountant benoemt. Dit voordeel kan worden vergroot met de verplichte instelling van een auditcommissie voor grotere woningcorporaties. Ook de sector lijkt deze aanpassing te omarmen en wellicht kunnen kleinere woningcorporaties hier een voorbeeld aan nemen. In de pensioensector lijkt het waarborgen van een onafhankelijke accountant en daaraan gerelateerd kritisch intern toezicht nog wat moeizamer op gang te komen. Voor de onafhankelijkheid van de accountant is het van belang dat de RvC in de toekomst bevoegd wordt tot het geven van de opdracht aan de accountant op basis van de Code Pensioenfondsen of andere regelgeving. Daarnaast kan met een auditcommissie de taak, en daarmee de specifieke kennis over het controleproces, aan een of

meerdere commissarissen binnen de raad worden toebedeeld. Door de verplichting om een auditcommissie in te stellen zal de interne toezichthouder meer gespecialiseerd worden. Dit is waardevol, omdat kan worden gewaarborgd dat voldoende kennis in huis is bij de commissarissen. Daarnaast kunnen de desbetreffende commissarissen – mits zij nu afdoende betrokken zijn bij het auditproces – gemakkelijk kritisch doorvragen tijdens de gesprekken met de accountant. Bovendien hoeft niet de gehele RvC zich te specialiseren, maar kan een deel als ‘hoofdverantwoordelijke’ worden aangewezen. Dit vergemakkelijkt de uitvoering. Idealiter zal deze trend niet alleen doorgezet worden in de woningcorporatiesector, maar zal voor de pensioen- en zorgsector ook een dergelijke *governance* worden opgezet.

Meer praktische *good practices* in de relatie en de communicatie tussen commissarissen en accountants zoals opgehaald vanuit de praktijk, zijn in de vorige paragraaf reeds uiteengezet. Gemene deler hierbij is het concreet en *face to face* benoemen en bespreken van zaken. Door elkaar te bevragen maakt men gebruik van elkaanders kennis, ervaring en expertise. Door de professionaliseringsslag van het intern toezicht in de drie sectoren zijn taken en verantwoordelijkheden veranderd en moeten rollen mogelijk opnieuw worden gedefinieerd. Zo ook tussen de accountant en het intern toezicht, maar dit is juist *the next step* in die professionaliseringsslag en een verdere verdieping van de relatie tussen de commissarissen en de accountant.

-
- **Mr. dr. J.G.C.M. (Annika) Galle** is als universitair docent werkzaam bij de sectie Ondernemingsrecht en Financieel recht van de Erasmus School of Law en Academic Director van International Center for Financial law & Governance (ICFG).
 - **Mr. drs. D.C. (Daniëlle) Oosthoek** is als wetenschappelijk docent werkzaam bij de sectie Ondernemingsrecht en Financieel recht van de Erasmus School of Law en Fellow van International Center for Financial law & Governance (ICFG).
-

Noten

1. Het onderzoek is terug te vinden in De Bos et al. (2018).
2. In het onderzoek zoals omschreven onder paragraaf 3 en 4 hebben alle onderzochte organisaties een intern toezichthoudend orgaan zijnde een RvC, raad van toezicht, raad van bestuur met non-executives of een visitatiecommissie. Dit verschilt per onderzochte sector en zelfs binnen de sectoren zijn verschillende organen mogelijk.
3. Inmiddels bestaat deze verplichting voor grote woningcorporaties en geldt dat pensioenfondsen over een interne auditfunctie dienen te beschikken. Voor zorginstellingen bestaat niet een dergelijke regeling. Dit is nader uitgewerkt in paragraaf 2.3.
4. Art. 2:393 lid 2 BW.
5. Art. 2:393 lid 3 BW.
6. Enkele voorbeelden zijn de Wet versterking bestuur pensioenfondsen, Woningwet en Wet normering topinkomens.
7. Kamerstukken II, 2016/17, 34 677; MvT Nr. 3, p. 25. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34677-3.html>
8. Governancecode woningcorporaties 2020, Principe 5.7, Woningwet, artikel 37 lid 2 en Staatsblad 2015 145.
9. Governancecode Zorg, Principe 6.6.1.
10. Code Pensioenfondsen 2018, Norm 56 en 57.
11. Nederlandse Corporate Governance Code, Principe 1.7.2.
12. 3.25 Governancecode woningcorporaties 2020, Principe 3.15); Governancecode woningcorporaties 2015, Principe 3.24; Governancecode zorg, Principe 6.4.3.

13. De rapportageverplichting volgt uit art. 104 lid 2 Pensioenwet jo. RJ 610.504, art. 36 lid 3 Woningwet. Ten aanzien van de RvC van zorginstellingen heeft dit slechts betrekking op de verantwoording van de sectorspecifieke code, Governancecode Zorg, Principe 4.1.4.
14. 2.3.5 Nederlandse Corporate Governance Code, Principe 2.3.5.
15. RJ 405.105g.
16. Ghoshal S (2015) Speech: The Smell of the Place. <https://www.youtube.com/watch?v=YgrD7yJwxAM>
17. Zorginstellingen zijn bewust niet aangemerkt als organisatie van openbaar belang (Kamerstukken II, 2014/15, 33 977 Nr. 6).
18. Ingevolge art. 21a Wta is het bijvoorbeeld verplicht om een auditcommissie in te stellen als sprake is van een organisatie van openbaar belang.
19. Besluit instelling auditcommissie, Art. 2.
20. Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang. Art. 1b lid 2 jo. art. 1a sub d
21. Degene die de interne auditfunctie vervult, voert de werkzaamheden uit. Degene die de interne auditfunctie houdt, is eindverantwoordelijk (Kamerstukken II, 2017/18, 34 934 Nr. 3); Pensioenwet en art. 138a Wet verplichte beroeps pensioenregeling; Kamerstukken II, 2017/18, 34 934 Nr. 3; Staatsblad 2018, 515, 19 december 2018.
22. Kamerstukken II, 2017/18, 34 934 Nr. 3. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34934-3.html>
23. Voor de pensioensector is de grootte bepaald aan de hand van het aantal deelnemers, bij de woningcorporaties aan de hand van de hoeveelheid activa en in de zorgsector aan de hand van vijf subcategorieën, waarop de rijksoverheid onderscheid maakt in zorguitgaven. De rijksoverheid onderscheidt zes subcategorieën: (i) ziekenhuizen en specialistenpraktijken, (ii) geestelijke gezondheidszorg, (iii) gehandicaptenzorg, (iv) tandartsenpraktijken, (v) zorgverzekeraars en (vi) overige zorginstellingen. We hebben de zorgverzekeraars niet meegenomen, omdat deze onder het verzekeraarstoezicht van DNB vallen. De categorie ‘overige zorginstellingen’ omvat veelal instellingen op het gebied van thuiszorg. Van iedere subcategorie zijn de grootste instellingen meegenomen, waarbij in totaal van 23 zorginstellingen de jaarverslagen zijn onderzocht.
24. De online enquête is afgenomen met behulp van het programma Qualtrics.
25. Art. 37 lid 3 sub c Woningwet jo. 5.10 Governancecode woningcorporaties 2020.
26. Governancecode zorg, Principe 6.6.3.
27. Governancecode woningcorporaties (Aedes 2019), Principe 5.11; Code pensioenfondsen 2018, Norm 56; Code pensioenfondsen 2014, Norm 39.
28. Governancecode zorg, Principe 6.6.1.
29. Woningwet art. 36 lid 3, Pensioenwet, art. 104 lid 2 Pensioenwet, Governancecode zorg principe 4.14.
30. Deze *good practice* is afgeleid uit twee onderzochte jaarverslagen.

Literatuur

- Besluit aanwijzing organisaties van openbaar belang Wta (2018) Staatsblad 2019, 252. <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2019-252.html>
- Bokhorst AM (2015) Van incident naar preventie. Beperking en versterking van de relatie tussen intern en extern toezicht. WRR-Policy Brief, nr. 3, oktober 2015. WRR (Den Haag). <https://www.wrr.nl/publicaties/policy-briefs/2015/10/14/van-incident-naar-preventie>
- Boot AWA, Cools K (2014) Governance en pensioenstelsel. In Bovenberg L, Ewijk C, Nijman T (red.) Toekomst voor aanvullende pensioenen. Koninklijke Vereniging voor de Staathuishoudkunde Preadviezen 2014. Joh. Enschede (Amsterdam): 73-96. https://www.netspar.nl/assets/uploads/KVS_Boot_-_Cools_def.pdf
- Code Pensioenfondsen (2018) Pensioenfederatie. <https://www.pensioenfederatie.nl/website/publicaties/servicedocumenten/code-pensioenfondsen-2018>
- De Bos A, De Jong, J, Strating H (2020) Percepties door commissarissen van de communicatie door de accountant. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 94(1/2): 65-76. <https://doi.org/10.5117/mab.94.49238>
- De Bos A, De Jong J, Strating H (2019) 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, Galle JGCM, Jans MEPAR, Meeuwissen F, Van Middelaar K (2018) Governance in beweging: de interne toezichthouder in de (semi)publieke sector. Boom Juridisch (Den Haag).
- De Bos A, Leonards B (2014) De accountant binnen het corporate governance bouwwerk. In: Luckerath-Rovers M, Bier B, Van Ees H, Kaptein M (red.). Jaarboek Corporate Governance 2014-2015. Kluwer (Deventer): 187-203. <http://www.jaarboekcorporategovernance.nl/?p=347>
- DNB (De Nederlandsche Bank) (2018) Workshop IORP II: Verkenning inrichting sleutelfuncties, gegeven door: Bezoen S, Van Dijk A, Maas L, Van der Meer A, Smeets V, Willemsen J.
- DNB (De Nederlandsche Bank) (2019) Sleutelfuncties en adequate functiescheiding. <https://www.toezicht.dnb.nl/3/50-237678.jsp>
- Glover SM, Prawitt DF (2013) Enhancing auditor professional skepticism. Standards Working Group (SWG) of the Global Public Policy Committee, 1 november. <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>
- Governancecode woningcorporaties 2020. Aedes (2019) <https://dkvvg750av2j6.cloudfront.net/m/62aa81c5e5c9e4f3/original/Governancecode-woningcorporaties-2020-Aedes-VTW-2019.pdf>
- Governancecode Zorg. Brancheorganisaties Zorg (2017) <https://www.governancecodezorg.nl/>
- Hijink S, Noorloos E, Rietveld S, In 't Veld L (2019) De informatiewaarde van het verslag van de raad van commissarissen. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie 93(11/12): 391-404. <https://doi.org/10.5117/mab.93.39671>
- Koster GFE (2012) De toekomst van de accountant: visie vanuit de VEB. Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht (7)1: 20-25.
- NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) (2020) Antwoord op veelgestelde vragen naar aanleiding van uitbreiding oob's. <https://www.nba.nl/nieuw>

- ws-en-agenda/nieuwsarchief/2020/februari/antwoord-op-veelgestelde-vragen-naar-aanleiding-van-uitbreiding-oobs/
- NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) (2017) HRA, 260 Communicatie met de met governance belaste personen. <https://www.nba.nl/tools/hra-2017/?folder=1259>
 - NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) (2012) Accountants en Toon aan de Top. <https://www.nba.nl/globalassets/brochures/accountants-en-toon-aan-de-top.pdf>
 - NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) (2011) De Raad van Commissarissen als opdrachtgever van de accountant. https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-corporate-governance/adviesrapport_de_rvc_als_opdrachtgever_van_de_accountant_september_2011.pdf
 - Nederlandse Corporate Governance Code (2016), Monitoring Commissie Corporate Governance. <https://www.mccg.nl/>
 - Siegman P, Smit S (2019) IORP II governance: beelden en vragen uit de praktijk. Tijdschrift voor Pensioenvraagstukken 2019(5): 26-31.
 - Spelbos B, Vark H (2013) De relatie tussen de raad van commissarissen, het bestuur en de externe accountant: spel met meerwaarde (eerste druk). Zoeterhage (Zoetermeer). https://www.vtw.nl/data/media/files/Publicatie_Accountant-2013.pdf
 - TIAS School for Business and Society (2015) Accountant steeds vaker ogen en oren van de commissaris. <https://www.tias.edu/kennisgebieden/detail/tias/detail/accountant-steeds-vaker-ogen-en-oren-van-de-commissaris>
 - Van Manen (2017) De Corporate Governance Code 2016. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 91(5/6): 124-125. <https://doi.org/10.5117/mab.91.24031>
 - Wezeman JB (2009) De toezichhoudende rol van commissarissen en 'auditcommissies'. Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht 4(4): 89-95.
 - WRR (Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid) (2014) Van tweeluik naar driehoeken. Versterking van interne checks and balances bij (semi)publieke organisaties. Rapport nr. 91. <https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2014/05/27/van-tweeluik-naar-driehoeken>