

A 3400

De accountant en de ondernemingsraad¹

M. Karman RA

Drs. P.W.A. Kasteleyn RC

Samenvatting

Deze bijdrage gaat in op de rol die accountants kunnen spelen als adviseur van ondernemingsraden. Allereerst wordt een beeld geschetst van de positie, de bevoegdheden en de adviesbehoeften van de OR. Verder wordt aandacht besteed aan de algemene aspecten van het inschakelen van deskundigen en adviseurs door de OR, zoals de inschakeling van vaste deskundigen, de kosten en de geheimhoudingsplicht van de deskundigen.

Daarna komt de accountant als deskundige voor de OR aan de orde. Een belangrijk aspect daarbij is dat de accountant voor een goede functievervulling niet alleen over de vereiste deskundigheid moet beschikken, maar ook begrip moet hebben voor de bijzondere positie van de OR en zijn leden als werknemersvertegenwoordigers.

Interne en openbaar accountants die al ten behoeve van de ondernemingsleiding werkzaam zijn, kunnen slechts een beperkte rol vervullen ten behoeve van de OR van dezelfde onderneming. Adviesverlening aan de OR stuit daarbij op bezwaren. Dit betreft niet alleen de aanwezige belangentegenstellingen tussen OR en ondernemingsleiding, maar ook de geheimhoudingsplicht die hun is opgelegd. Wel kunnen zij een rol vervullen ten behoeve van de ondernemingsleiding met betrekking tot de kwaliteit of uitleg van de informatie die aan de OR wordt verstrekt.

De positie van de accountant die de OR als adviseur inschakelt en die geen opdracht vervult voor de ondernemingsleiding, is vergelijkbaar aan

1. M. Karman RA is vennoot en drs. P.W.A. Kasteleyn RC is senior organisatieadviseur bij Dubois & Co. Registeraccountants te Amsterdam. Beide auteurs verrichten regelmatig advieswerk, waaronder voor ondernemingsraden.

andere adviesopdrachten. Hiervoor gelden de beginselen van integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag.

Dankzij de ondersteuning van een accountant kunnen vragen van de OR over de betekenis van de cijfers of de financiële onderbouwing van de plannen meer naar de achtergrond worden geschoven en kan de discussie vooral gaan over de haalbaarheid van de plannen en de mogelijke alternatieven.

Inhoudsopgave

- 1 Inleiding
 - 2 De ondernemingsraad
 - 2.1 Instelling van ondernemingsraad
 - 2.2 Juridische positie ondernemingsraad
 - 2.3 Bevoegdheden van de ondernemingsraad
 - 3 Informatievoorziening ondernemingsraad
 - 3.1 Overleg met de ondernemingsraad
 - 3.2 Informatieverstrekking
 - 3.3 Geheimhouding
 - 4 Inschakeling deskundigen
 - 4.1 Deskundigheid ondernemingsraad
 - 4.2 Inschakeling deskundigen
 - 4.3 Kosten deskundige
 - 5 De accountant en de OR
 - 5.1 De positie van de accountant als adviseur van de OR
 - 5.2 Informatieverstrekking door de controlerend accountant
 - 5.3 Deskundigheid van de accountant
 - 5.4 Opdrachtbevestiging
 - 5.5 Uitvoering werkzaamheden
 - 6 Samenvatting en conclusies
- Literatuur

1 Inleiding

Deze bijdrage behandelt de rol van de accountant bij ondernemingsraden. Ondernemingsraden spelen een belangrijke rol bij belangrijke besluiten voor de onderneming. Om goede adviezen te kunnen geven kan de ondernemingsraad (OR) een deskundige inschakelen. Dit kan ook de accountant zijn.

Deze bijdrage geeft in paragraaf 2 een korte toelichting op de instelling en bevoegdheden van de OR. Teneinde invulling te kunnen geven aan zijn rol heeft de OR behoefte aan informatie. De rechten en plichten met betrekking tot informatie worden toegelicht in paragraaf 3. Voor zover de OR zelf niet over toereikende kennis en ervaring beschikt, kan hij een deskundige inschakelen. Zie hiervoor paragraaf 4. Daarna wordt in paragraaf 5 de rol van de accountant als deskundige uitgebreid besproken. Deze bijdrage sluit in paragraaf 6 af met een beknopte samenvatting.

2 De ondernemingsraad

Een OR bestaat uit een groep werknemers die beogen de belangen van het personeel te behartigen. De OR controleert of de onderneming zich houdt aan de geldende wetgeving en cao's en overlegt met de werkgever. Deze paragraaf beschrijft wanneer het verplicht is een ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging te hebben (paragraaf 2.1). Daarna gaat het kort in op de juridische positie van de OR (paragraaf 2.2). Ten slotte wordt stilgestaan bij de bevoegdheden van de OR (paragraaf 2.3), met name met betrekking tot het advies- en instemmingsrecht.

2.1 Instelling van ondernemingsraad

Afhankelijk van het aantal personen dat in de regel bij de onderneming werkzaam is moet een onderneming een OR instellen, of kan hij een personeelsvertegenwoordiging (PVT) of een personeelsvergadering (PV) instellen. Zie hiervoor tabel 1.

Aantal werknemers	Ondernemingsraad	Personeels-vertegenwoordiging	Personeels-vergadering
meer dan 50	Verplicht	niet toegestaan	niet toegestaan
tussen 10-50	vrijwillig, niet verplicht	verplicht, als een meerderheid van de medewerkers hierom verzoekt	verplicht, als er geen PVT is ingesteld
minder dan 10	vrijwillig, niet verplicht	vrijwillig, niet verplicht	vrijwillig, niet verplicht

Tabel 1.

Verplichte instelling ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging

Het begrip onderneming wordt in de wet ruim gehanteerd. De rechtsvorm van de onderneming is voor de plicht tot het hebben van een OR dan wel PVT of PV, niet van belang.

Deze bijdrage is gericht op de bevoegdheden van de ondernemingsraden. De rechten van een PVT zijn vergelijkbaar met de OR, maar veel beperkter (adviesrecht (zie paragraaf 2.3), informatierecht (zie paragraaf 3), instemmingsrecht (zie paragraaf 2.3)). Als er geen OR of PVT is, dan moet de ondernemer verplicht (minstens) tweemaal per jaar een vergadering beleggen met alle personeelsleden, de personeelsvergadering. De vergadering kan op verzoek advies uitbrengen aan de ondernemer.

Een OR bestaat uit personen die werkzaam zijn in de onderneming. Het aantal leden is afhankelijk van de omvang van de onderneming, zie hiervoor tabel 2. De leden van de OR treden om de drie jaren tegelijk af en zijn direct herkiesbaar. De OR kan in zijn reglement een afwijkend aantal leden vaststellen of een andere zittingsduur bepalen.

Aantal werkzame personen	Aantal OR-leden
< 50	3
50 tot 100	5
100 tot 200	7
200 tot 400	9
400 tot 600	11
600 tot 1.000	13
1.000 tot 2.000	15
elk volgend duizendtal	2 leden meer, tot ten hoogste 25 leden

Tabel 2.
Aantal leden ondernemingsraad

De ondernemer die twee of meer ondernemingsraden heeft ingesteld kan een centrale ondernemingsraad (COR) of groepsondernemingsraad (GOR) instellen als dit bevorderlijk is voor een goede toepassing van WOR voor de afzonderlijke ondernemingsraden. De GOR neemt een plaats in tussen de OR en de COR. De GOR betreft een bundeling van een aantal ondernemingen binnen een groep, maar niet noodzakelijkerwijs alle ondernemingen. Een COR of GOR bestaat uit een aantal leden van elk van de betrokken ondernemingsraden.

De OR kiest uit zijn midden een voorzitter (art. 7 WOR). De voorzitter, of bij zijn verhindering een gekozen plaatsvervangende voorzitter, vertegenwoordigt de OR in rechte. Tevens is de voorzitter het gezicht van de OR binnen de organisatie en naar buiten.

Daarnaast kan een secretaris worden gekozen, maar het is ook mogelijk dat de OR de beschikking heeft over een ambtelijk secretaris (geen OR-lid). In grotere organisaties vormen de voorzitter, secretaris en een OR-lid vaak een dagelijks bestuur. De voorzitter en secretaris zijn verantwoordelijk voor de organisatiekant van de OR. Dit betreft onder andere de volgende onderwerpen:

- voorbereiden vergaderingen (agenda, stukken, vergaderruimte);
- uitwerken vergaderingen (notulen, actielijst, archivering);
- contacten met de organisatie;
- informeel contact met de bestuurder;
- begeleiden en stimuleren OR-leden;
- teamvorming en deskundigheidsbevordering;
- budgetbewaking, als OR eigen budget heeft.

De OR kan commissies instellen met een bepaalde opdracht (art. 15 WOR). De OR legt het voornemen om een commissie in te stellen voor aan de bestuurder, onder vermelding van taak, samenstelling, bevoegdheden en werkwijze van de commissie. Voorbeelden van commissies zijn:

- financiële commissie;
- arbo/VGWM-commissie;
- communicatiecommissie.

2.2 Juridische positie ondernemingsraad

De wettelijke doelstelling van de OR is het plegen van overleg met en de vertegenwoordiging van de personen die in de onderneming werkzaam zijn (art. 2 lid 1 WOR). Dit alles in het belang van het goed functioneren van de onderneming in al haar doelstellingen. Het doel waarvoor een OR is ingesteld, vereist dus dat het door de ondernemer te volgen ondernemersbelang in het oog wordt gehouden. In de praktijk is de OR meer een werknemersvertegenwoordiging geworden die in de eerste plaats het werknemersbelang behartigt. In zekere zin zullen op de lange termijn de belangen van ondernemers en werknemers parallel lopen.

Het overlegorgaan tussen ondernemer en OR is de overlegvergadering.

De rechtsvorm waarin de arbeidsactiviteiten worden bedreven, bijvoorbeeld NV of BV, of het organisatorische verband (met organen als bestuur, Raad van Commissarissen en Vergadering van Aandeelhouders) kunnen juridisch als afzonderlijke entiteiten worden gezien. Dat geldt onder meer met betrekking tot de positie van de OR. Dat betekent dat de OR een zelfstandige positie kan innemen, bijvoorbeeld in jaarrekeningprocedures bij de Ondernemingskamer van het gerechtshof in Amsterdam. De OR wordt daar als belanghebbende aangemerkt die kan eisen dat de jaarrekening van de onderneming zodanig wordt aangepast dat deze voldoet aan de wettelijke voorschriften. Als er getwijfeld wordt aan het (financiële) beleid van de onderneming kan een beroep gedaan worden op het enquêterecht bij de Ondernemingskamer. De OR kan meestal zelf geen gebruik maken van dit recht, maar vraagt dit in de meeste gevallen aan de vakbond, die dit wel mag. In sommige gevallen krijgt de OR een bovenwettelijk bevoegdheid in statuten of een overeenkomst om zelf een enquêteprocedure te starten.

2.3 Bevoegdheden van de ondernemingsraad

Aan de OR is een groot aantal bevoegdheden toegekend. De raad kan bijvoorbeeld commissies instellen, deskundigen uitnodigen, vergaderen tijdens werktijd met behoud van loon, enz. (art. 14 t/m 18 WOR). Verder is er recht op scholing en vorming die nodig zijn om de taken te vervullen. Deze paragraaf gaat verder in op het belangrijkste recht: het adviesrecht en de overige inspraakrechten, zoals instemmingsrecht en initiatiefrecht.

De kern van de bevoegdheden van de OR bestaat uit de voorschriften waarbij de ondernemer ten aanzien van bepaalde voorgenomen besluiten verplicht is advies te vragen aan de OR. De OR heeft gelegenheid advies uit te brengen over de volgende voorgenomen besluiten met betrekking tot de onderneming of een onderdeel daarvan (art. 25 lid 1 WOR):

- a. overdracht van de zeggenschap over de onderneming;
- b. het overnemen of afstoten van zeggenschap over een andere onderneming en het aangaan van of het verbreken van duurzame samenwerking met een andere onderneming;
- c. beëindiging van de werkzaamheden van de onderneming;
- d. belangrijke inkrimping, uitbreiding of andere wijziging van de werkzaamheden van de onderneming;
- e. belangrijke wijziging in de organisatie van de onderneming, dan wel in de verdeling van bevoegdheden;
- f. verhuizing van de onderneming;
- g. het groepsgewijs werven of inlenen van arbeidskrachten;
- h. belangrijke investeringen;
- i. aantrekken van een belangrijk krediet;
- j. verstrekken van een belangrijk krediet en het stellen van zekerheid voor belangrijke schulden van een andere onderneming;
- k. de invoering of wijziging van een belangrijke technologische voorziening;
- l. belangrijke maatregelen in verband met de zorg van de onderneming voor het milieu;
- m. het zelf dragen van het risico op arbeidsongeschiktheid;
- n. het verstrekken en het formuleren van een adviesopdracht aan een externe deskundige met betrekking tot bovenstaande aangelegenheden.

De ondernemer legt het voorgenomen besluit schriftelijk aan de OR voor,

op een zodanig tijdstip dat de OR nog wezenlijke invloed kan uitoefenen. Bij de adviesaanvraag moet de ondernemer inzicht geven in:

- de motieven die hebben geleid tot het voorgenomen besluit, veelal met onderbouwing van onderzoeken en aannames;
- de gevolgen voor personen die in de onderneming werkzaam zijn.

De OR brengt pas advies uit over het voorgenomen besluit nadat in de overlegvergadering ten minste één keer overleg is geweest. De ondernemer neemt mede op basis van het advies van de OR een besluit en zal dit zo spoedig mogelijk schriftelijk aan de OR bekend maken. Een eventuele afwijking van het advies moet hij toelichten. Als het besluit van de ondernemer afwijkt van het advies van de OR zal de bestuurder de uitvoering van het besluit een maand moeten opschorten.

Bij een aantal besluiten heeft de OR instemmingsrecht (art. 27 WOR). Het gaat met name om het instellen of wijzigen van regelingen op het gebied van de arbeidsvoorwaarden en op het gebied van gedragsregels zoals ten aanzien van privacy. Overigens komt dit recht de OR niet toe als de desbetreffende onderwerpen zijn geregeld in een CAO.

Ten slotte kan de OR zelf voorstellen indienen over aangelegenheden die de onderneming betreffen, het initiatiefrecht (art. 23 lid 3 WOR). De ondernemer moet schriftelijk reageren op een initiatiefvoorstel van de OR. Na een gemotiveerd afwijzen van een initiatiefvoorstel kan de OR geen gebruik maken van een beroepsrecht.

Paragraaf 2.3 beschrijft op hoofdlijnen de positie en bevoegdheden van de OR. In de volgende paragraaf wordt de informatievoorziening ten behoeve van de OR beschreven.

3 Informatievoorziening ondernemingsraad

Om op een goede wijze te kunnen functioneren heeft de OR behoefte aan informatie. Deze informatie verkrijgt de OR in diverse overleggrema (paragraaf 3.1) en de ondernemer moet de OR van diverse informatie voorzien (paragraaf 3.2). Het recht op informatie kent ook beperkingen, vooral als er sprake is van geheimhouding (paragraaf 3.3).

3.1 Overleg met de ondernemingsraad

De ondernemer is verplicht aan de OR tijdig alle inlichtingen en gegevens te verstrekken die deze voor de vervulling van zijn taak redelijkerwijze nodig heeft (art. 31 WOR). De OR heeft behoefte aan informatie voor een goede uitoefening van zijn taken, vooral ook met betrekking tot de terreinen waarop hij adviesrecht heeft. Deze informatie heeft betrekking op het verleden en de toekomst:

- De ondernemer verstrekt ten minste tweemaal per jaar mondeling of schriftelijk algemene gegevens aan de OR met betrekking tot de werkzaamheden en de resultaten van de onderneming in het verstreken tijdvak (art. 31a lid 1 WOR).
- De ondernemer bespreekt ten minste tweemaal per jaar zijn verwachtingen ten aanzien van de werkzaamheden en de resultaten van de onderneming in het komende tijdvak.

De ondernemer moet aangeven of er advies- of instemmingsplichtige besluiten te verwachten zijn. De OR moet dit tijdig weten zodat hij zich hierop kan voorbereiden en met de ondernemer afspraken kan maken over hoe en wanneer de OR in de besluitvorming betrokken wordt.

Als de OR toezichthouders of bestuursleden bij de vergadering over de algemene gang van zaken uitnodigt zijn zij verplicht hierbij te verschijnen (tenzij de ondernemer minimaal vijf ondernemingen voert, dan geldt deze plicht ten opzichte van de Centrale Ondernemingsraad).

3.2 Informatieverstrekking

De meeste informatie moet schriftelijk worden verstrekt. Dit is ook praktisch voor de OR. Hij kan de informatie in alle rust tot zich nemen en kan het delen met alle leden van de OR. Tevens maakt schriftelijke informatie de toekomstige overdracht van informatie naar nieuwe leden van de OR gemakkelijker.

De ondernemer moet de volgende financieel-economische informatie verstrekken:

- de jaarrekening en het jaarverslag van het verstreken boekjaar;
- de begroting en meerjarenplannen voor zover de ondernemer deze opstelt;

- de verwachte investeringen in binnen- en buitenland;
- de beloning en de aanvullende arbeidsvoorwaarden van directie, bestuurders en toezichthouders.

Bovenstaande informatie valt onder het passief informatierecht. De ondernemer moet het ongevraagd verstrekken. Als de ondernemer onderdeel uitmaakt van een groep moet, naast de informatie van de eigen vennootschap, tevens de jaarrekening van de groep verstrekt worden. In dit opzicht ontvangt de OR meer informatie dan de aandeelhouder die slechts de informatie van de groep ontvangt. Als er sprake is van een geconsolideerde jaarrekening kan de eigen vennootschap (op grond van art. 403 boek 2 BW) gebruik maken van een vrijstelling tot de opstelling van de jaarrekening en het jaarverslag. Uit jurisprudentie blijkt, dat de onderneming in dat geval toch de jaarrekening en het jaarverslag van de eigen vennootschap aan de OR moet verstrekken. Volgens de kantonrechter is het niet de bedoeling dat de OR van een geconsolideerde vennootschap een informatieachterstand heeft vergeleken met een vennootschap die zelf een volledige jaarrekening opmaakt. De ondernemer is verplicht zo snel mogelijk na de vaststelling van de jaarrekening een exemplaar hiervan aan de OR te verstrekken (art. 31a lid 2 WOR). De jaarrekening en het jaarverslag moeten in de Nederlandse taal opgesteld zijn.

Daarnaast zal in de regel de volgende niet-financiële informatie voor ondernemingsraden beschikbaar gesteld worden:

- basisinformatie, met betrekking tot bijvoorbeeld de rechtsvorm, de zeggenschapsverhoudingen, de organisatiestructuur, enz.;
- informatie die de OR redelijkerwijs nodig heeft voor een goed functioneren, waarbij de OR moet aangeven op welke gronden hij de informatie nodig heeft;
- informatie met betrekking tot advies- en instemmingsplichtige onderwerpen;
- sociaal beleid, zoals aantallen werkzame personen, de inhoud en resultaten van het sociaal beleid, e.d.;
- milieuverslag, als de ondernemer hiertoe verplicht is op grond van de Wet Milieubeheer.

De informatieverstrekking heeft ten doel de OR goed kennis te kunnen laten nemen van de algemene gang van zaken van de onderneming. De verstrekte informatie is op zichzelf meestal geen onderwerp van advies of

instemming. Wel is het mogelijk dat bijvoorbeeld een begroting of meerjarenplan adviesplichtige besluiten bevat.

Naast de formele informatiekkanalen tussen ondernemer en OR heeft de OR ook de mogelijkheid informele informatie te verzamelen. OR-leden worden vaak 'in de wandelgangen' aangesproken met bepaalde informatie die nuttig kan zijn. De OR kan ook informatie inzamelen door gebruik te maken van de evenwichtige samenstelling van de raad. Ieder lid van de OR heeft immers vanuit de eigen functie inzicht in het reilen en zeilen van de onderneming. De magazijnmeester ziet bijvoorbeeld of de voorraden oplopen, de verkoper kent de omzetontwikkeling en de medewerker van de financiële administratie heeft kennis van het betalingsgedrag van de klanten. Als informatie van de verschillende OR-leden wordt samengevoegd kan de OR een goed beeld van de onderneming krijgen.

In de praktijk zien wij dat veel ondernemingsraden op grond van het algemene informatierecht nog veel meer financieel georiënteerde informatie opvragen en krijgen. De OR heeft immers recht op alle informatie die de OR redelijkerwijs nodig heeft om zijn taak te kunnen vervullen. Dit biedt ruime mogelijkheden. Gedacht kan worden aan:

- tussentijdse managementinformatie;
- informatie over de financieringen van de onderneming;
- de management letter van de accountant (de accountant mag de management letter niet aan de OR verstrekken, maar de ondernemer kan er zelf voor kiezen deze beschikbaar te stellen).

Ten slotte heeft de OR informatie nodig als er een adviesaanvraag van de ondernemer komt of als de OR zelf gebruik wil maken van het initiatiefrecht. Dit betreft veelal informatie met betrekking tot:

- effecten voor personeelsformatie en organisatiestructuur;
- eenmalige kosten van doorvoering adviesaanvraag;
- business plannen en prognoses;
- marktonderzoeken;
- enz.

3.3 Geheimhouding

De leden van de OR (en geraadpleegde deskundigen) zijn verplicht tot geheimhouding (art. 20 lid 1 WOR) van:

- alle zaken en bedrijfsgeheimen die zij in hun hoedanigheid vernemen;
- alle aangelegenheden ten aanzien waarvan de ondernemer geheimhouding heeft opgelegd;
- informatie waarvan zij het vertrouwelijke karakter moeten begrijpen.

In de praktijk geeft de ondernemer in veel gevallen informatie pas na veel druk aan de OR omdat de ondernemer bang is dat de geheimhouding bij de OR onvoldoende is gewaarborgd. De ondernemer moet motiveren waarom geheimhouding is opgelegd en de OR moet motiveren waarom hij de informatie nodig heeft bij de uitoefening van zijn taak. De OR kan de kantonrechter verzoeken de opgelegde geheimhouding op te heffen met als reden dat de ondernemer bij de afweging van de betrokken belangen niet in redelijkheid tot het opleggen van geheimhouding had kunnen besluiten.

In het algemeen zal bij belangrijke voorgenomen besluiten een achterbanraadpleging plaatsvinden. Dat houdt in dat de OR voorafgaand aan het uitbrengen van het advies de achterban raadpleegt en dus bepaalde informatie uitwisselt. Indien die informatie onder de geheimhouding valt, kan achterbanraadpleging in het gedrang komen en kan dit advisering nadelig beïnvloeden. Het is noodzakelijk dat steeds goed overleg plaatsvindt tussen ondernemer en OR over de vraag of informatie al dan niet onder de geheimhoudingsplicht valt.

Deze paragraaf beschrijft de informatie die de OR ter beschikking wordt gesteld en de wijze waarop de OR daarmee moet omgaan. Voor zover de OR niet over voldoende kennis en ervaring beschikt mag hij deskundigen inschakelen. Dit wordt in de volgende paragraaf uitgelegd.

4 Inschakeling deskundigen

Ondernemingsraden hebben veelal te maken met een breed aandachtsgebied, niet alleen met betrekking tot zaken die voor werknemers van belang zijn, maar met allerlei strategische en tactische besluiten. De behoefte aan deskundigheid is daarom sterk toegenomen. Deze paragraaf behandelt de eigen deskundigheid van de OR (paragraaf 4.1), waarna de inschakeling van deskundigen aan de orde komt (paragraaf 4.2). De WOR voorziet in een regeling voor de kosten die de inschakeling van een deskundige met zich meebrengt die (in paragraaf 4.3) nader wordt toegelicht.

4.1 Deskundigheid ondernemingsraad

De OR heeft recht op betrekkelijk veel informatie over de onderneming. Meestal wordt de informatievoorziening dan ook niet als knelpunt ervaren. Uit diverse onderzoeken blijkt echter dat ondernemer en OR menen dat de deskundigheid van de OR op financieel-economisch terrein (nog) onvoldoende is. Het betreft toch vaak omvangrijke informatie met vaktermen en ingewikkelde overzichten waarvoor enige kennis van financiën noodzakelijk is. Ook bij een fusie en overname ontstaat bij de OR behoefte aan ondersteuning door een externe adviseur. Ondernemingsraden werken aan dit knelpunt door scholing of het opbouwen van specifieke kennis binnen een financiële commissie van de OR.

De behoefte aan de deskundigheid van de OR zal sterk afhankelijk zijn van de kennis die in de raad aanwezig is. Die kan, met de wisselingen in de samenstelling, van zittingsperiode tot zittingsperiode variëren. De leden van een OR zullen niet direct worden verkozen met het oog op de aanwezige deskundigheid ten aanzien van onderwerpen die in de raad aan de orde kunnen komen. Andere motieven voor een kandidaatstelling of verkiezing spelen veelal een grotere rol. Denk hierbij aan persoonlijke betrokkenheid of motivatie, de vertegenwoordiging van een bepaald bedrijfs onderdeel of het lidmaatschap van een vakvereniging.

Niet alleen de deskundigheid waarover de OR zelf beschikt, ook de aard van het onderwerp beïnvloedt de adviesbehoefte sterk. Zo zijn de voorgenomen besluiten vaak ingegeven door bedrijfseconomische overwegingen. Dat betekent dat de OR voor het geven van advies over dergelijke voornemens behoefte kan hebben aan deskundige ondersteuning, juist op dit bedrijfseconomisch gebied.

De OR ontvangt informatie waarvan hij net als iedere gebruiker de kwaliteit moet inschatten. Als de kwaliteit van de informatie onbekend of slecht is, dan kan de OR behoefte hebben aan ondersteuning door een externe deskundige. Ook kan bij verstrekking van kwalitatief goede informatie de wens tot het verkrijgen van deskundig advies aanwezig zijn. Dit kan zich voordoen bij een grote tegenstelling van belangen, bij complexe voorstellen zoals herstructurering en bij besluiten met ingrijpende gevolgen voor de onderneming zoals een grote reorganisatie, een fusie of overname.

4.2 **Inschakeling deskundigen**

De OR kan intern deskundige medewerkers bij bepaalde informatie betrekken. Gedacht kan worden aan de controller of de interne accountant. Zij hebben vaak veel kennis van de cijfers en moeten in staat geacht worden nadere uitleg te geven.

Als de OR behoefte heeft aan extern deskundig advies, zijn er enkele mogelijkheden:

1. De OR kan een of meer deskundigen uitnodigen om een vergadering van de raad bij te wonen (art. 16 WOR). Dit moet dan gebeuren met het oog op de behandeling van een bepaald onderwerp in die vergadering. OR-leden kunnen in de vergadering inlichtingen en adviezen vragen aan de uitgenodigde deskundige. Ook kan deze worden gevraagd schriftelijk advies aan de OR uit te brengen.
2. Naast de inschakeling van deskundigen door de OR hebben de individuele leden van de raad het recht derden te raadplegen over aangelegenheden waarbij zij als OR-lid betrokken zijn (art. 18 WOR). De derde fungeert hierbij als raadsman.
3. Uitnodigen van deskundigen bij de overlegvergadering van OR en ondernemer.

De OR kan voor de behandeling van bepaalde onderwerpen steeds dezelfde deskundige uitnodigen. Een vaste adviseur kent de onderneming en de problematiek van de OR beter dan een adviseur die eenmalig de OR bijstaat. Men kan zich wel afvragen of de voortdurende inschakeling van een deskundige of raadsman geen aanwijzing is voor structurele problemen in het functioneren van de OR. Deze problemen kunnen enerzijds het gevolg zijn van de eenzijdige samenstelling van de desbetreffende OR waardoor bepaalde kennis en ervaring ontbreekt. Anderzijds kan het samenhangen met een gebrekkige of onduidelijke informatieoverdracht door de betreffende ondernemer. Problemen die wellicht een andere oplossing vergen. Als bij een organisatie voortdurend veranderingen plaatsvinden, kan het hebben van een vaste adviseur het voordeel hebben dat hij of zij goed op de hoogte is van de situatie van de onderneming en de OR. Het blijkt voor de eenmalig ingeschakelde deskundige soms moeilijk zich in korte tijd in te leven in de situatie.

4.3 Kosten deskundige

Kosten die redelijkerwijze noodzakelijk zijn voor de vervulling van de taak van de OR en de commissies van die raad komen ten laste van de ondernemer (art. 22 WOR). Ze komen echter alleen maar voor rekening van de ondernemer als deze vooraf van de kosten in kennis is gesteld. Het is zinvol vooraf duidelijkheid te verkrijgen over de vraag wie het honorarium zal dragen.

Als de OR over een eigen budget beschikt, is afstemming met de ondernemer niet nodig. Slechts bij overschrijdingen van het budget moet toestemming van de ondernemer verkregen worden. Voor kosten die verbonden zijn aan de raadpleging van personen door individuele OR-leden moet altijd goedkeuring van de ondernemer worden verkregen. Dit betreft bijvoorbeeld de coaching of training van een OR-lid.

Als de ondernemer de kosten van de OR niet wenst te vergoeden, kan de OR de bemiddeling inroepen van de bedrijfscommissie (art. 36 WOR). Als deze bemiddeling niet tot overeenstemming leidt, kan de OR de kantonrechter verzoeken te bepalen dat de ondernemer zijn verplichtingen op dit punt nakomt.

De accountant kan ook als deskundige worden gevraagd. De volgende paragraaf beschrijft uitgebreid de wijze waarop de accountant met adviesopdrachten van een OR moet omgaan.

5 De accountant en de OR

Veel ondernemingsraden zijn inmiddels prima in staat de jaarrekening of de begroting te beoordelen en hierover een zinvol gesprek te hebben met hun bestuurder. Dit is een competentie die bij de OR aanwezig hoort te zijn. Bij ingewikkelde of ingrijpende financiële zaken kan de OR behoefte hebben aan specialistische bedrijfseconomische kennis. Tot de beroepsbeoefenaren die geacht worden een grote deskundigheid te hebben op het gebied van de financiële verslaggeving en bedrijfseconomische besluitvorming in een onderneming, kunnen wij de 'openbaar' accountants rekenen. Het is voor een accountant dan ook geen probleem zich in korte tijd de financiële positie en het financieel perspectief van een onderneming eigen te maken.

In het navolgende besteden wij aandacht aan de advisering van de accountant aan de OR:

1. de positie van de accountant als adviseur van de OR (paragraaf 5.1);
2. informatieverstrekking door de controlerend accountant (paragraaf 5.2);
3. deskundigheid van de accountant (paragraaf 5.3);
4. opdrachtbevestiging en aard van de werkzaamheden (paragraaf 5.4);
5. uitvoering werkzaamheden (paragraaf 5.5).

5.1 De positie van de accountant als adviseur van de OR

Voor de vraag of de accountant de OR kan adviseren is zijn positie van belang, naast aspecten als vaktechnische deskundigheid en persoonlijk inlevingsvermogen. De accountant kan vanuit verschillende rollen werkzaam zijn voor de OR. De beoordeling van de positie van de accountant kan plaatsvinden aan de hand van de Verordening Gedragscode voor Accountants-Administratieconsulenten en Registeraccountants (VGC). De VGC kent de volgende beginselen:

- a. integriteit;
- b. objectiviteit;
- c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
- d. geheimhouding;
- e. professioneel gedrag.

Als wij de positie van de accountant in de verschillende rollen beoordelen, geeft dit het beeld zoals in tabel 3 geschetst wordt.

De rol van de accountant bij de OR heeft in beginsel geen effect op zijn integriteit, deskundigheid en zorgvuldigheid of professioneel gedrag. In de verschillende rollen die de accountant inneemt, kan een bedreiging ontstaan voor de objectiviteit en de geheimhouding. In dit geval moet de accountant zich afvragen of hij de opdracht kan aanvaarden. Onderstaand wordt dit toegelicht:

1. De interne accountant van de onderneming

De interne accountant van de onderneming functioneert in opdracht van de ondernemingsleiding. Wordt hij als adviseur van een min of meer zelfstandig orgaan als de OR ingeschakeld, dan heeft dat tot gevolg dat deze accountant twee belangen moet dienen. Belangen die soms tegenover elkaar staan. Vooral bij strijdigheid van belangen en

Rol van de accountant bij OR		Integriteit	Objectiviteit	Deskundigheid en zorgvuldigheid	Geheimhouding	Professioneel gedrag
	intern accountant	✓	!	✓	!	✓
	(ook) belast met controle van jaarrekening onderneming	✓	!	✓	!	✓
	adviseur van ondernemingsleiding	✓	!	✓	!	✓
	adviseur van OR	✓	✓	✓	✓	✓
Legenda ✓ : er is geen bedreiging t.a.v. de fundamentele beginselen ! : er is een mogelijke bedreiging						

Tabel 3.

Rol van de accountant ten opzichte van beginselen VGC

conflictsituaties moet de OR een beroep doen op een onafhankelijk deskundige in plaats van de interne deskundige. Met name de beginselen objectiviteit en geheimhouding kunnen hierbij in het geding komen.

2. Openbaar accountant belast met de controle van de jaarrekening

Ook bij de openbaar accountant die belast is met de controle van de jaarrekening geldt dat hij werkt in opdracht van de leiding van de onderneming. De problemen die kunnen ontstaan bij inschakeling van deze accountant door de OR hangen onder meer samen met het potentieel gevaar van tegengestelde belangen tussen de opdrachtgevers OR en bestuurder (art. B-220.1) en de geheimhoudingsplicht (art. A-140.1 VGC). De geheimhouding betreft het feit dat de accountant bij de advisering van de OR verplicht is tot geheimhouding van al hetgeen hem bekend is geworden bij de uitvoering van zijn controle- of andersluidende opdracht ten behoeve van de onderneming. Ook als de ondernemer de accountant van deze plicht ontslaat, heeft deze nog steeds een eigen verantwoordelijkheid met betrekking tot het bekend maken van de zaken waarvan hij kennis heeft genomen. Met name vanuit de mogelijke belangentegenstelling en de geheimhoudingsplicht kan het beginsel objectiviteit onder druk komen te staan. Ondanks eventuele extra interne maatregelen zal de accountant moeten besluiten de opdracht niet te aanvaarden.

3. De openbaar accountant als adviseur van de ondernemingsleiding

Een dubbele rol van de accountant als adviseur van zowel de ondernemingsleiding als de OR leidt eveneens tot een onaanvaardbare bedreiging van de beginselen objectiviteit en geheimhouding. Daardoor is een dubbele rol niet mogelijk. Het is wel denkbaar dat de accountant in zijn rol als adviseur van de leiding een technische toelichting geeft op een bepaalde cijfersopstelling of onafhankelijk voorzitter is bij een overleg tussen OR en bestuurder.

4. De openbaar accountant als deskundige of adviseur van de OR

De OR kan een openbaar accountant verzoeken op te treden als deskundige. Er lijkt hierbij geen strijdigheid met de beginselen van de VGC. Slechts in het geval dat de deskundige bij de onderneming als een accountant gefungeerd heeft, moet de voormalig accountant vaststellen of er een bedreiging van de fundamentele beginselen bestaat. Dan is mogelijk het beginsel objectiviteit en geheimhouding in het geding.

Verschillende accountants die voor eenzelfde opdrachtgever en huishouding, maar met een verschillende opdracht werkzaamheden verrichten, kunnen in de positie komen dat zij het werk van een andere accountant moeten beoordelen. Dit kan samenhangen met een directe opdracht van de OR tot een second opinion, maar het kan ook ontstaan uit een opdracht onderzoek te doen in het kader van een reorganisatievoorstel, waarbij vragen ontstaan over de (kwaliteit) van de achterliggende cijfers. Een dergelijke oordeelsvorming over de andere accountant vormt een potentiële bedreiging van het beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid (art. B1-230.1 VGC). Immers het is de vraag of de second opinion is gebaseerd op de feiten en informatie die ook voor de fungerende openbaar accountant beschikbaar waren (ook op het moment van de controle). De accountant die de second opinion uitvoert, kan een aantal maatregelen nemen om de bedreigingen op te heffen (art. B1-230.2 VGC), zoals:

- a. toestemming vragen (en krijgen) van de bestuurder om contact op te nemen met de accountant die betrokken is geweest bij de controle van de jaarrekening;
- b. informeren van de opdrachtgever over de beperkingen die de second opinion met zich mee brengen;
- c. verstrekken van een afschrift van de uitkomst van het onderzoek aan de fungerende openbaar accountant.

Als deze maatregelen niet mogelijk zijn, moet de accountant overwegen de opdracht niet te aanvaarden of te beëindigen.

5.2 Informatieverstrekking door de controlerend accountant

Hiervoor hebben wij vastgesteld dat het niet wenselijk is de interne accountant of de openbaar accountant belast met de jaarrekeningcontrole te vragen als adviseur/deskundige. Desondanks kan die accountant een bijdrage leveren, bijvoorbeeld op het gebied van de informatieverstrekking aan de OR. Behoedzaamheid is geboden. De accountant wil immers voorkomen dat hij, onbedoeld, een wezenlijk ander kader hanteert dan de ondernemer. Het ligt voor de hand dat de ondernemer zelf de informatie aan de OR verstrekt conform de WOR. Als de accountant werkelijk een rol moet hebben bij het verstrekken van informatie, dan verdient het aanbeveling hierover duidelijke afspraken te maken met de ondernemer, bij voorkeur schriftelijk vastgelegd.

Als de accountant een jaarrekening aan de OR verstrekt die hij zelf gecontroleerd heeft, dan moet de accountant zich afvragen of deze jaarrekening een zodanig inzicht geeft als in de gegeven omstandigheden vereist is. Dit vergt van de accountant een beoordeling van de toereikendheid van de informatie in de jaarrekening, in dit geval gelet op de specifieke groep: de OR. De accountant moet voordat hij zaken anders dan de jaarrekening bekend kan maken, eerst de belangen van alle betrokkenen afwegen. Het is duidelijk dat dit het zelfstandig optreden van de accountant voor de OR kan belemmeren. De adviesfunctie zal niet voldoende vervuld kunnen worden als de accountant zich steeds moet afvragen welke informatie wel en welke niet aan de OR kan worden gegeven. Dit klemt ook omdat hem bij de uitvoering van de controleopdracht veel gegevens ter kennis zullen zijn gekomen die ook voor de adviesverlening aan de OR van belang kunnen zijn. De accountant kan daarom in een dergelijk geval niet of erg lastig zelfstandig als informatieverstrekker optreden.

Het is de taak van de ondernemer gegevens en inlichtingen aan de OR te verschaffen. Het gevaar is echter dat in de hiervoor beschreven situatie belangentegenstelling bij het verstrekken van informatie optreedt. In het geval de controlerend accountant ook als deskundige door de OR wordt verzocht, zal niet alleen de geheimhouding, maar ook die belangentegenstelling tussen de twee opdrachtgevers het functioneren van de accoun-

tant bemoeilijken (art. B1-220.1 VGC). Een belangentegenstelling die meestal onvermijdelijk zal zijn als deskundig advies door de OR noodzakelijk wordt geacht.

De ondernemer kan de controlerend accountant uitnodigen om de overlegvergadering bij te wonen waarin de jaarrekening of andere financieel-economische aangelegenheden aan de orde komen. Daarbij kan zich een probleem voordoen als de ondernemer tijdens de vergadering mededelingen doet waarvan de accountant weet dat zij onjuist zijn. De accountant moet de ondernemer op de onjuiste informatie wijzen. Als de ondernemer dan niet zelf een correctie aanbrengt, kan de accountant voor de noodzaak komen te staan dat hij, als de situatie dit vereist, staande de vergadering de onjuiste mededeling moet rechtzetten. Men kan stellen dat niet alleen de integriteit (art. A-110 VGC) en de objectiviteit (art. A-120 VGC) hiertoe nopen. Ook het begrip professioneel gedrag (art. A-150 VGC) vergt een dergelijk ingrijpen.

5.3 Deskundigheid van de accountant

Paragraaf 5.1 beschrijft een aantal omstandigheden waarbij de positie van de accountant mogelijk in strijd is met de beginselen van de VGC. Ook als er vanuit de positie van de accountant geen belemmering is, moet de optredende accountant altijd beschikken over voldoende kennis en ervaring met betrekking tot de bedrijfseconomische aspecten van het beleid van een onderneming, de interne en externe verslaggeving en de accountantscontrole. Als een accountant naar zijn eigen oordeel onvoldoende kennis en ervaring heeft om een bepaalde opdracht uit te voeren, dan mag hij de opdracht niet aanvaarden.

Volgens de VGC mag de accountant dus pas de opdracht aanvaarden nadat hij heeft vastgesteld dat hij over voldoende vakbekwaamheid beschikt. Een probleem met betrekking tot deze deskundigheid kan zich voordoen op gebieden waar de accountant niet of minder kennis en ervaring heeft. Men kan denken aan informatie in sociale jaarverslagen of maatschappelijke verslagen of opdrachten waarbij gedetailleerde sector-kennis van de onderneming noodzakelijk is. De accountant moet zich daarom afvragen of hij voldoende is toegerust om in dat geval de OR te ondersteunen en adviseren. De accountants zijn gehouden de VGC toe te passen. Dit betekent dat de accountant:

- de basisbeginselen integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag in acht neemt (art. A-100 t/m art. A-150 VGC);
- er zorg voor draagt dat zijn mededeling in het kader van de uitvoering van een professionele dienst een duidelijk beeld geeft van de uitkomst van zijn werkzaamheden (art. A-150.2 VGC);
- optreedt op een deskundige en zorgvuldige wijze in overeenstemming met de eisen zoals deze blijken uit de verstrekte opdracht (art. 7, A-130.4 VGC).

Ten slotte moet de accountant voor de formele opdrachtaanvaarding beoordelen of zijn inschakeling als rationeel en in overeenstemming met de omvang van het probleem aangemerkt kan worden, mede gezien de kosten en de te verwachten resultaten (art. A-150.2 VGC). Hij zal daarvoor in overleg moeten treden met de OR. Zo nodig moeten, met instemming van de OR, inlichtingen bij de ondernemer worden ingewonnen.

5.4 Opdrachtbevestiging

Het heeft de sterke voorkeur dat de accountant voor een adequate uitvoering van de opdracht een bevestiging van de opdracht vastlegt met de volgende aspecten:

- de inhoud van de opdracht;
- de regelingen met betrekking tot het honorarium;
- de te besteden tijd;
- de wijze waarop het overleg met de OR wordt gepleegd;
- de noodzakelijke informatieverstrekking;
- de vorm en frequentie van rapporteren.

Het verdient aanbeveling dat de OR als opdrachtgever de opdrachtbevestiging ondertekent en dat ook de ondernemer de opdrachtbevestiging voor akkoord tekent. De ondernemer moet immers de kosten betalen (art. 22 WOR).

De aard van de werkzaamheden die de accountant verricht, is uiteraard afhankelijk van de inhoud van de opdracht. De accountant die de OR bijstaat verricht geen assurance-opdracht maar een adviesopdracht (zijnde een overige opdracht). Volgens de Nadere voorschriften Controle- en Overige Standaarden voor accountants verstrekt de accountant bij een

dergelijke adviesopdracht geen zekerheid. Voor een goede taakvervulling moet hij, voorafgaand aan de uitvoering van zijn opdracht, kennis nemen van de voorgeschiedenis van de OR en de onderneming. Daartoe moet hij de beschikking hebben over:

- verslagen van OR-vergaderingen;
- financiële jaarverslagen;
- sociale jaarverslagen;
- enz.

Bovendien vormt de accountant zich een oordeel over de gebruikelijke wijze van informatieverstrekking aan de OR en de kwaliteit van deze informatie. Waar nodig kan de OR worden geadviseerd over de gegevens die aanvullend aan de ondernemer kunnen worden opgevraagd.

Het ligt niet erg voor de hand dat een OR een forensisch accountant inschakelt. Als daar aanleiding toe is, zal een dergelijk onderzoek – in opdracht van de ondernemer of de Raad van Commissarissen – plaatsvinden.

Sommige accountants zijn een vaste adviseur bij een OR. Het voordeel hiervan is dat de accountant zich op deze wijze beter kan inleven in de problematiek van OR en onderneming. De accountant als adviseur kan bijvoorbeeld bij de halfjaarlijkse bespreking van de stand van zaken met de OR aanwezig zijn. Ook het regelmatig toezenden van de jaarrekening past bij het streven naar het hebben van continue contacten. Bij grote ondernemingen die frequent met belangrijke aanvragen worden geconfronteerd, kan het handig zijn een vaste adviseur in te schakelen die op de hoogte is van wat speelt in de onderneming. Bij complexe situaties kan tijd namelijk een knelpunt zijn. Wanneer een nieuwe adviseur eerst kennis moet nemen van de specifieke kenmerken van de onderneming gaat te veel tijd verloren.

5.5 Uitvoering werkzaamheden

Voor de werkzaamheden die de (openbare) accountant verricht zal de accountant een honorarium bedingen dat passend is voor de uitvoering van de opdracht.

De accountant zal in veel gevallen aanvullende informatie moeten

opvragen. De accountant kan in de rol van deskundige deze informatie niet zelfstandig inwinnen. De OR zal de informatie namens de accountant moeten opvragen. Het is de taak van de ondernemingsleiding om de OR de gevraagde informatie te verschaffen. De OR heeft zelf geen recht op inzage van de administratie van het bedrijf, hetgeen voortvloeit uit het feit dat de OR niet als orgaan van de huishouding wordt gezien. Aangezien de leden van de OR op de hoogte zijn van de toestand en de gang van zaken in het bedrijf, heeft de accountant veelal wel de mogelijkheid via de OR waardevolle achtergrondinformatie te verzamelen.

De accountant heeft een geheimhoudingsplicht conform de VGC en ook op grond van de WOR (art. 20). Het verstrekken van vertrouwelijke informatie aan de accountant hoeft dus geen problemen op te leveren. Het spreekt vanzelf dat de accountant hiermee vertrouwelijk omgaat. Als er relevante vertrouwelijke informatie is die voor de OR van belang is, moet de accountant aan de ondernemer bevestiging vragen om deze specifieke informatie met de OR te delen.

De wijze waarop de rapportage aan de OR geschiedt, is afhankelijk van de aard van de opdracht. Als de aard van de adviezen zich niet volledig leent voor het op schrift stellen ervan in een rapport, kan wellicht voor een deels mondelinge, deels schriftelijke wijze van rapportering worden gekozen. In andere gevallen behoort een volledige schriftelijke eindrapportage tot de mogelijkheden.

6 Samenvatting en conclusies

Deze bijdrage gaat in op de rol die accountants kunnen spelen als adviseur van ondernemingsraden. Allereerst wordt een beeld geschetst van de positie, de bevoegdheden en de adviesbehoeften van de OR. Verder wordt aandacht besteed aan de algemene aspecten van het inschakelen van deskundigen en adviseurs door de OR, zoals de inschakeling van vaste deskundigen, de kosten en de geheimhoudingsplicht van de deskundigen.

Daarna komt de accountant als deskundige voor de OR aan de orde. Een belangrijk aspect daarbij is dat de accountant voor een goede functievervulling niet alleen over de vereiste deskundigheid moet beschikken, maar ook begrip moet hebben voor de bijzondere positie van de OR en zijn leden als werknemersvertegenwoordigers.

Interne en openbaar accountants die al ten behoeve van de ondernemingsleiding werkzaam zijn, kunnen slechts een beperkte rol vervullen ten behoeve van de OR van dezelfde onderneming. Adviesverlening aan de OR stuit daarbij op bezwaren. Dit betreft niet alleen de aanwezige belangentegenstellingen tussen OR en ondernemingsleiding, maar ook de geheimhoudingsplicht die hun is opgelegd. Wel kunnen zij een rol vervullen ten behoeve van de ondernemingsleiding met betrekking tot de kwaliteit of uitleg van de informatie die aan de OR wordt verstrekt, maar ook hierbij zijn er beperkingen.

De positie van de accountant die de OR als adviseur inschakelt en die geen opdracht vervult voor de ondernemingsleiding, is vergelijkbaar aan andere adviesopdrachten. Hiervoor gelden de beginselen van integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag.

Dankzij de ondersteuning van een accountant kunnen vragen van de OR over de betekenis van de cijfers of de financiële onderbouwing van de plannen meer naar de achtergrond worden geschoven en kan de discussie vooral gaan over de haalbaarheid van de plannen en de mogelijke alternatieven.

Literatuur

Handboek OR (losbl.), Alphen aan den Rijn, Samsom.

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) 2012, Amsterdam, Nivra.

Kasteleyn, P.W.A. (2010), *Adviezen van de Accountant*, in *Handboek OR Strategie en Beleid, De raadslieden van de ondernemingsraad*, p. 75-79, Alphen aan den Rijn, Kluwer.

Kasteleyn, P.W.A. (2008), *Verslaggeving voor de Ondernemingsraad*, *Controllers Journaal*, nr. 12, Eindhoven, Euroforum.

WOR, Wet op de ondernemingsraden, tekst en commentaar 2012, Alphen aan den Rijn, Kluwer.

OR Jaarboek 2012, Alphen aan den Rijn, Kluwer.