

Te veel pretentie? Meten is weten!

Volgens Fred Conijn kunnen management-accountingmethoden wel degelijk helpen bij het bepalen van de ondernemingsstrategie (zie 'de Accountant', mei 2006). Voor visionairs is het waarschijnlijk wel prettig als de resultaten van hun visie niet snel meetbaar worden, maar voor managers ligt dat anders.

FRED CONIJN*

'Helpen management-accountingmethoden bij het bepalen van de bedrijfsstrategie?' is de centrale vraag in het artikel 'Te veel pretentie' in het meinumnummer. Een intrigerend verhaal dat door de prikkelende stellingen van verschillende deskundigen schreeuwt om een reactie. Hoogleraar Ronald Speklé heeft terecht moeite met consultants die 'hun drieletterige controlconcepten aanprijzen als haarlemmerolie'. Ook voor goede concepten, met heel veel potentie, gaat het om de toepassing. Voor het toepassen zijn veel praktijkervaring en veel vaardigheden vereist. Een goede, ervaren consultant is in staat een op maat gesneden aanpak te hanteren die 'echt werkt'. Dit wordt bevestigd door onderzoek van Speklé waaruit blijkt 'dat control- en accountingmethodieken in sommige bedrijven wél en in andere niet werken'.

Consultant Egbert van der Meer stelt dat strategische koerswijzigingen 'alleen in het uiterste geval moeten plaatsvinden, en dan op basis van de intuïtie en de ervaring van het management'. Volgens hem zijn performance-meting en -management in de ogen van de managers weinig relevant voor strategische keuzes. Bovendien beschouwd hij het als een utopie dat 'strategiebepaling ... gevoed wordt door resultaten van prestatie-meting en impulsen van onder in de organisatie'.

De uitspraken van Van der Meer lijken op een volledige ontkenning van het belang van de praktijk van alledag en het belang van de kennis en ervaring van de werkvloer. Voor echte ondernemers (dat is iets anders dan managers) is dit geen probleem. Zij hebben vaak een uitermate goed gevoel voor de praktijk op de werkvloer. De resul-

'Management en commissarissen kunnen mooie dingen roepen, maar het wordt pas interessant als wordt vastgesteld wat er is gerealiseerd.'

taten van strategische keuzes worden bovendien snel merkbaar. Op basis van visie en intuïtie worden ze of schatrijk, of ze gaan failliet als ze het niet bij het rechte eind hadden.

Voor visionairs is het eigenlijk wel prettig als de resultaten van hun visie niet zo snel meetbaar worden. Ze kunnen aan de slag als consultant of als docent bij een onderwijsinstelling, waarbij ze anderen met hun ideeën stimuleren. Des te meer tijd ze hebben om hun visie te verkondigen zonder meting van resultaten, des te meer kans hebben ze dat hun visie uitkomt.

Voor managers ligt het echter complexer. Zij moeten de visie en strategie overdragen aan medewerkers, die voor de realisatie moeten zorgen. Het moet dus heel concreet en zelfs meetbaar worden. Dit is niet eenvoudig. Het gaat niet om één set prestatie-

Kleine kantoren moeten investeren in kwaliteit

Regelgeving en toezicht zetten kleine accountantskantoren onder toenemende druk. Arie Hak en Willem van Wijngaarden betogen in dit verband dat voor koepelorganisaties en consultatie een belangrijke rol is weggelegd ('de Accountant', mei 2006). Volgens Frank van der Noll is dit niet realistisch.

FRANK VAN DER NOLL*

In het artikel 'Kleine kantoren onder druk' wordt aandacht besteed aan de situatie waarin kleine accountantskantoren zich momenteel bevinden. De aanzet komt van Hans Verkruijsse, die aangeeft dat aan het in de volle breedte uitoefenen van het accountantsberoep door kleine kantoren getwijfeld moet worden. Om maar met de deur in huis te vallen, ik ben het geheel met hem eens. Arie Hak (SRA) en NIVRA-voorzitter Willem van Wijngaarden nuanceren deze stelling nadrukkelijk. Beiden geven

aan dat kleine kantoren door consultatie en ondersteuning van bijvoorbeeld het SRA adequaat geïnformeerd kunnen blijven. Naar mijn mening worden hier twee zaken onderschat: de beperktere kennis van actuele ontwikkelingen bij geconsulteerde collegae, die werken als eenpitter of bij kleine accountantskantoren, en een te ruime mate van vrijblijvendheid. Door het uitvoeren van een groot aantal reviews bij kleine én grotere accountantskantoren beschik ik over een goed inzicht in

'Consultatie bij het SRA of het NIVRA zou bindend moeten worden.'

de kennis en kunde bij kleine accountantskantoren. Mijn indruk is dat kleinere accountantsorganisaties relatief weinig tijd en geld investeren in het bijblijven in actuele ontwikkelingen, veelal vanwege het ontbreken van een adequate interne kwaliteits- en kennisorganisatie. Vaak wordt gesteld dat de beperktere complexiteit van hun cliënten dit ook toelaat, hoewel diverse actualiteiten kleine kantoren wel degelijk raken. Maar ook het op juiste wijze opstellen van accountantsverklaringen, het uit-

indicatoren voor de hele organisatie. De 'eigenaar' van een indicator moet de uitkomst immers kunnen beïnvloeden. Het vertalen van de strategie naar indicatoren voor alle lagen van de organisatie loont echter wel de moeite. De afgelopen jaren hebben veel organisaties hun energie gestoken in het voldoen aan de (veranderende) regelgeving en het sturen op operationeel niveau. Aan de tactische, laat staan strategische sturing kwamen ze niet echt toe. Het blijft gelden: 'meten is weten'. Het management en de commissarissen kunnen mooie dingen roepen, maar het wordt pas echt interessant als later wordt vastgesteld wat er is gerealiseerd en wat we daarvan kunnen leren.

Volgens Koen Perik is het werk van de ondernemingsleiding te 'snappen waar een financieel directeur mee bezig is'. 'Als de niet-financiële leidinggevenden de kern van het werk van de controller begrepen, dan waren al die performance-managementmethoden niet nodig.' Dit lijkt de omgekeerde wereld. In mijn perceptie is de *business* leidend en de administratie daarvan een afgeleide, dan wel ondersteunend. Van Periks bewering dat er nog nooit zoveel controllers in bedrijven hebben rondgelopen als nu en dat die allemaal bezig zijn om 'dingen' te meten ken ik de cijfermatige onderbouwing niet. Als het klopt, kan ik mij voorstellen dat dit te

maken heeft met het 'meten'. Als de systemen niet de benodigde informatie leveren, is er immers een grote 'manuele inspanning; nodig om dit te compenseren. Resumerend: goede concepten kunnen alleen succesvol worden ingevoerd door een juiste toepassing door ervaren mensen. De Balanced Score Card is zo'n praktisch concept. Heel intrigerend is de onderstaande conclusie naar aanleiding van empirisch onderzoek over het gebruik daarvan in Nederland (Braam, Heusinkveld, Aubel en Benders, De Balanced Score card in Nederland. Een empirische optiek: Accounting december 2001): *Instrumenteel gebruik van de BSC lijkt vooralsnog de dominante translatie te zijn bij accountants en controllers. Van het bepleite gebruik in het verlengde van de ondernemingsstrategie lijkt hooguit in beperkte mate sprake. Oorzaken lijken te liggen in de moeilijkheden die inherent zijn aan veelomvattende organisatieveranderingen, en een van oudsher instrumentele instelling van de beroepsgroep.*

Om accountants en controllers de schuld te geven van mislukte implementaties vindt ik voorbarig. Ik voel er meer voor te kijken wat we kunnen leren van de ervaringen van Kaplan en Norton (de grondleggers van de BSC) met succesvolle implementaties. Zij

hebben hieruit een patroon kunnen afleiden dat in essentie neerkomt op de volgende principes:

- De visie en strategie te vertalen naar de praktijk van alledag voor alle lagen van de organisatie, tot op het niveau dat voor hen beïnvloedbaar is.
- Geautomatiseerde systemen de informatie over de realisatie aan te laten leveren.
- Het realiseren van de strategie te integreren in de dagelijkse (management) activiteiten, zodat het bij iedereen 'tussen de oren' zit.

Mijn conclusie is dan ook dat het principe 'meten is weten', noodzakelijk is om de praktijk te kennen, te weten in hoeverre verwachtingen zijn uitgekomen en hiervan te leren. Het realiseren van de strategie wordt zo een onderdeel van de reguliere processen. Management-accounting-methoden kunnen in dit kader wel degelijk helpen bij het bepalen van de ondernemingsstrategie.

Noot

* Fred Conijn is principal consultant bij de PA Consulting Group (fred.conijn@paconsulting.com). Daarvoor was hij twaalf jaar werkzaam als controlerend accountant. Hij is tevens docent management control bij NIVRA-Nyenrode.

voeren van een adequate risicoanalyse op jaarrekeningpostniveau, het correct vertalen van de interim- naar de balanscontrole en last but not least de invloed van automatisering op de jaarrekeningcontrole, zijn voor een aantal van deze kantoren al te hoog gegrepen. Uiteraard wil ik niet generaliseren, maar kleinere accountantsorganisaties besteden hieraan minder aandacht omdat voor hen het minder prioriteit heeft dan voor een accountantskantoor dat beursfondsen controleert en waar de Autoriteit Financiële Markten sneller aan de deur zal kloppen. Toch zou hier geen verschil mogen bestaan tussen kleine en grote accountantskantoren. Het maatschappelijk verkeer mag van accountantskantoren met een vergunning verwachten dat gelijke dienstverlening met dezelfde kwaliteit is omgeven. De suggestie dat consultatie bij de SRA of een collega de oplossing vormt voor kleine

kantoren, lijkt weinig realistisch. Te betwijfelen valt of de geconsulteerde collega altijd het juiste antwoord zal hebben en of het SRA wel dicht genoeg bij de praktijk van de betrokken accountant staat. Bovendien is de vraag hoe bindend een advies van het SRA kan zijn. Bij de grote accountantskantoren is de vrijblijvendheid van vaktechnisch advies de laatste jaren sterk afgenomen, hetgeen positief zou moeten zijn voor de kwaliteit van de dienstverlening. Mijns inziens dienen accountants die geconfronteerd worden met nieuwe regelgeving zich gewoon adequaat bij te scholen, met afsluitende toetsing en centrale registratie. Van grotere accountantsorganisaties kan en mag verwacht worden dat dit intern geregeld wordt. Kleine kantoren zullen dit anders moeten organiseren omdat het opzetten van een vaktechnisch bureau veelal niet tot

de mogelijkheden behoort. In dit kader zou ondersteuning geboden kunnen worden door het SRA, VERA of het NIVRA. Daarnaast zou consultatie bij het SRA bindend moeten worden en zodanig moeten worden geformaliseerd dat dit in voorkomende gevallen achteraf eenduidig uit het controledossier blijkt. Vanuit het College Toetsing Kwaliteit komen geluiden dat kleine kantoren regels als te streng ervaren. Dit is een signaal dat hun motivatie om de actualiteit op de voet te volgen misschien minder groot is, en maakt de noodzaak tot voldoende bijscholing en formele consultatie extra duidelijk. Adequate kwaliteits- en kennissystemen voor het garanderen van een kwalitatief gezonde accountantscontrole kosten tijd en dus geld. Maar vrijblijvendheid heeft hierin naar mijn mening in de huidige tijd geen plaats. Als kleine kantoren deze investe- ►

Uitslag webstelling

De rechterlijke uitspraak over valsheid in geschrifte door de voormalige Ahold-bestuurders versterkt de positie van accountants bij soortgelijke discussies in de toekomst.

| | RA | Student | Overig | Totaal |
|--------|----|---------|--------|--------|
| Eens | 19 | 24 | 6 | 49 |
| Oneens | 7 | 6 | 6 | 19 |

Ex-Ahold-bestuurders Cees van der Hoeven en Michiel Meurs zijn veroordeeld tot negen maanden voorwaardelijke gevangenisstraf en € 225 duizend boete vanwege het voor de accountant verborgen houden van side letters over de (niet) controle van dochterbedrijven. Los van de volgens velen bescheiden strafmaat, lijkt dit vonnis een stevige steun voor accountants in soortgelijke discussies. Bijna driekwart van de stemmers is het eens met die stelling. Het maakt duidelijk dat bedriegen van de accountant strafbaar is, luidt kortweg hun motivering. "De uitspraak bevestigt dat een accountant simpelweg niet in staat is om alles te zien", voegt iemand daar nog aan toe.

Toch trekken sommigen een tegengestelde conclusie. De lage straf geeft het signaal dat valsheid in geschrifte "eigenlijk niet zo ernstig is", meent iemand. Een ander: "Nu weet iedereen hoe makkelijk het is om de accountant om de tuin te leiden, namelijk door dingen niet te vertellen. Als het zo makkelijk is, heeft de controle natuurlijk niet veel zin." Weer een ander wijst op het risico "dat de accountant zelf niet meer de betrouwbaarheid van stukken onderzoekt. Dit is slecht voor de imago van het vak en versterkt de positie van de accountant derhalve niet".

Eén oneens-stemmer motiveert zijn mening zeer uitgebreid en trekt de hele side letter-discussie in een breder verband. "Het klinkt mooi, versterken van de positie, maar wat hier werkelijk is gebeurd, is dat de rechter een mededeling van de leiding als een volwaardig controlemiddel heeft aanvaard. Hoe is het in hemelsnaam mogelijk dat Deloitte zich beperkt tot het opvragen van een control letter? Ofwel Ahold had control, of ze had het niet. Er bestaat niet zoiets als 'een beetje control'. Als Ahold control had, dan had dat moeten blijken,

bijvoorbeeld uit notulen van bestuursvergaderingen en dergelijke. Kortom, de control had sporen

moeten achterlaten in de administratie (en dat is méér dan het grootboek!) van de joint ventures. De accountant had dus de mogelijkheden control, of de afwezigheid daarvan, vast te stellen. Blijkbaar heeft hij dat te veel moeite geacht, en heeft hij daarom om een control letter gevraagd. Dat is net zoiets als een jaarrekening goedkeuren omdat de leiding in de *Letter of Representation* (LOR) verklaart dat de jaarrekening juist is. Gelukkig verbiedt de RAC dan ook het gebruik van de LOR als zelfstandig controlemiddel. En mutatis mutandis had Deloitte ook nooit de control letters als zelfstandig controlemiddel mogen hanteren. Het wel of niet bestaan van een 'geheime' side letter kan nooit van doorslaggevende invloed zijn op de uitkomsten van de controle. Kortom, op vaktechnische gronden moet je concluderen dat de positie van de accountant niet versterkt is, maar volkomen belachelijk is gemaakt."



ring plegen (onder meer door externe bijscholing of het aanstellen van bijvoorbeeld interne kenniswerkers), dan zal dit bij een normale bedrijfsvoering in de tariefstelling blijken, waardoor een betere vergelijking mogelijk wordt met kantoren die nu reeds investeren in kwaliteitszorg- en kennisystemen.

Dit heeft voor het gehele beroep het positieve effect dat accountantscontrole minder snel zal verworden tot een *commodity* waarvoor prijsconcurrentie de boventoon voert. Als we tegelijkertijd de kwaliteitsperceptie van het maatschappelijk verkeer van accountantscontrole positief kunnen beïnvloeden, zijn we op de goede weg.

vloeden, zijn we op de goede weg.

Noot

* Frank van der Noll is werkzaam als internal auditor bij Biomet Europe BV en was voorheen werkzaam als openbaar accountant. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

'Accountants hebben geen plicht tot misleiding'

Volgens Leo Verhoef bevat het artikel over de nieuwe wettelijke voorschriften voor gemeentelijke jaarrekeningen, het BBV ('de Accountant', april 2006), een aantal onjuistheden en onduidelijkheden.

LEO VERHOEF*

De auteur stelt: 'Leo Verhoef is al jaren de grootste criticaster van de wijze waarop gemeenten hun jaarrekening opstellen.' Correct was geweest: 'Leo Verhoef heeft al jaren zware kritiek op de wijze waarop veel gemeenten hun jaarrekeningen opstellen.' De auteur vervolgt: 'Zijn grootste klacht: gemeenten zetten bepaalde posten, zoals pensioenverplichtingen en vakantiegelden, verkeerd op de balans. Hierdoor doen ze zich armer voor dan ze in werkelijkheid zijn. Zouden ze deze posten op de juiste manier

vermelden, dan zou de reden vervallen om OZB jaarlijks te verhogen.' Fout! Door het niet opnemen van dit soort verplichtingen doen veel gemeenten zich juist rijker voor dan ze in werkelijkheid zijn! Mijn grootste klacht is dat veel gemeenten allerlei baten en lasten buiten de winst-en-verliesrekening laten dan wel allerlei bedragen in de rekening opnemen die in het geheel geen baten en/of lasten zijn. Veel gemeenten hebben op deze wijze in de afgelopen jaren een heel veel lager saldo

'Pogingen tot het creëren van een zogenaamde eigenheid zijn ridicuul en misleidend.'

gepresenteerd dan het werkelijke saldo. Landelijk gaat het om miljarden euro's. Met kwalijke gevolgen, zoals zonder enige noodzaak geheven onroerendezaakbelasting. Voorts is mijn klacht dat er in de jaarrekening van menige gemeente geknoeid wordt met vaste activa en afschrijvingskosten, met voorzieningen, met vooruitontvangen subsidies, met winsten op tarieven die kosten-dekkend zouden moeten zijn, en met pensioenverplichtingen, wachtgeldverplichtingen

en vakantiegeld- en vakantiedagenverplichtingen. In tegenspraak met alle accountantsverklaringen bij deze jaarrekeningen, geven deze jaarrekeningen dus totaal géén betrouwbaar beeld van de omvang en de samenstelling van het vermogen en het resultaat!

Het artikel suggereert dat het opmaken van dit soort jaarrekeningen verplicht is volgens de oude Comptabiliteitsvoorschriften (CV) c.q. het nieuwe Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV). Deze bewering is ten dele juist, grotendeels onjuist. De CV schreven overduidelijk voor dat de rekening het saldo van alle baten en lasten moest weergeven.

Voor accountants zijn er de volgende mogelijkheden: Als het opvolgen van CV c.q. BBV leidt tot een onbetrouwbare jaarrekening, moet de accountantsverklaring inzake de betrouwbaarheid luiden: 'Geef geen getrouw beeld', en inzake het voldoen aan wettelijke voorschriften: 'In overeenstemming met CV c.q. BBV'. Wanneer sprake is van een betrouwbare jaarrekening die in strijd is met CV c.q. BBV, moet de accountantsverklaring luiden: 'Geeft een getrouw beeld, voldoet niet aan CV c.q. BBV'. Echter, dit soort accountantsverklaringen ben ik (ten onrechte dus) nog nooit tegengekomen. Het nieuwe BBV is een en al broddelwerk. In het artikel wordt gesproken over een relatie tussen dualisme en invoering van het BBV. Die relatie is er niet! Dualisme

houdt in dat wethouders geen lid zijn van de gemeenteraad.

Volgens het BBV heet de winst-en-verliesrekening 'programmarekening'. Flauwekul! Laten we het beestje gewoon bij z'n naam noemen: 'winst-en-verliesrekening' of 'rekening van baten en lasten'.

Het BBV laat de inrichting van de begroting en de rekening over aan de gemeenteraad. Die inrichting dus is vaak allerbedroevendst! Begrotingen en jaarrekeningen waar je niets aan hebt vanwege de hoge mate van abstractie. Het artikel meldt dat het BBV een categoriale winst-en-verliesrekening niet meer verplicht stelt. Maar wat was er mis aan de eis van de oude CV dat gemeenteraadsliden kennis nemen van en beslissen over de omvang van de personeelskosten, de afschrijvingskosten en de rentelasten? Wat was er mis met de niet meer in het BBV opgenomen verplichting tot het geven van een specificatie van de geldstromen in de grondexploitatieprojecten, projecten waar vaak heel veel geld met grote risico's in om gaat? En wat een dom geklets over het Burgerlijk Wetboek en de vergelijking met CV c.q. BBV. Termen als 'jaarlijks terugkerende arbeidskosten gerelateerde verplichtingen van vergelijkbaar volume', 'investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut' en 'investeringen met een economisch nut' zijn niet alleen ridicule pogingen tot het creëren van een zogenaamde *eigenheid*, maar er worden vergaande gevolgen aan verbonden,

namelijk misleidende jaarrekeningen.

Toepassing van dat BBV leidt tot een grote janboel in de verwerking van (sommige) vaste activa en afschrijvingskosten en in de verwerking van bijvoorbeeld pensioenverplichtingen en vakantiegeld- en vakantiedagenverplichtingen en de samenhangende kosten. En wat te zeggen van een 'resultaat voor bestemming' en een 'resultaat na bestemming'? Beide bestaan niet! Er is maar één resultaat, en dat is het resultaat, namelijk: het saldo van de baten en de lasten. Bestaat er in dit kader zoiets als *eigenheid* van gemeenten, zoals ook in dit artikel naar voren komt? Jazeker, maar dan uitsluitend in kwalitatieve zin: jaarrekeningen en accountantsverklaringen daar bij van een ver-onder-de-maats niveau!

De burgers verdienen het correct te worden geïnformeerd over de besteding van hun belastinggeld. Als dat moet, zonder BBV! Voor meer informatie over het ontzagwekkende geknoei in menige gemeentelijke jaarrekening, over hoe Justitie omgaat met aangiften van boekhoudfraude, over hoe een Raad van Tucht accountants vrijspreekt omdat geknoei blijkbaar vaker voorkomt, en nog heel veel meer, verwijst ik naar www.leoverhoef.nl.

Noot

* Leo Verhoef is registeraccountant.

Naschrift NIVRA

Het pleidooi van Leo Verhoef voor verbetering van de (toepassing van de) verslaggeving van gemeente en provincie is niet nieuw, maar de vraag mag worden gesteld of het tot op heden de aandacht kreeg die het verdient. Verhoef wijst indringend op onder andere een vraag die voor het accountantsberoep altijd meer of minder speelt: zegt de verklaring vooral dat de jaarrekening voldoet aan wettelijke eisen, of moeten de opsteller en de accountant zich daarnaast ook richten op de vraag of de jaarrekening het voor de gebruiker noodzakelijke inzicht geeft en wat is dit 'inzicht' dan? De voorschriften voor de verslaggeving bij gemeente en provincie moeten adequaat zijn en adequaat worden toegepast, accountants moeten die als norm nemen bij de controle, en daarmee zou in principe aan het inzichtvereiste (getrouwe beeld) moeten zijn voldaan. De regelgeving is immers opgesteld om juist dat doel te dienen.

Maar wat als verschillende belanghebbenden aangeven moeite te hebben met de mate van inzicht die met het huidige verslaggevingsstelsel wordt verkregen? Belangrijk hierbij is onder andere transparantie over de aansluiting tussen de mutatie in het eigen vermogen en het jaarresultaat en de governance, opzet en toepassing van het BBV in relatie tot (inter)nationale ontwikkelingen en harmonisatie in de verslaggeving.

Zeker nu bijvoorbeeld ook de Rekenkamer Amsterdam de bezwaren van Verhoef op onderdelen deelt, moet de vraag worden besproken of het bestaande samenspel tussen regelgever, opsteller, accountant en gebruiker van verslaggeving voldoende functioneert. Het NIVRA is van mening dat deze vraag niet per geval moet worden beantwoord, maar onderdeel moet uitmaken van een evaluatie van het stelsel. Mede op basis van de ervaringen over 2004, als eerste jaar dat het BBV is

gehanteerd, is gebleken dat bepaalde punten nog kunnen verbeteren. De Commissie BBV is daar ook mee bezig, zoals uit het artikel in 'de Accountant' ook blijkt. Ook eind 2006 wil het NIVRA weer een rondetafelbijeenkomst organiseren om de ervaringen over 2005 te inventariseren. Mede naar aanleiding hiervan wil het NIVRA in samenwerking met de Commissie BBV en haar adviseurs, het ministerie van Binnenlandse Zaken en de Raad voor de Jaarverslaggeving hierover adviseren. Gedurende die tijd zullen zich regelmatig discussies voordoen rond de jaarrekeningen van individuele gemeenten, zoals nu ook de kwestie in Amsterdam. In die gevallen is het NIVRA van mening dat Rekenkamer, gemeenteraad en Raad van Tucht adequaat functionerende instanties zijn om - binnen de afgesproken kaders - zo nodig corrigerend op te treden.