

Alles onder controle?

Geen duidelijke criteria. Verwachtingskloof. Risico's. Koudwatervrees. De door de code Tabaksblat aanbevolen 'control statement' sticht verwarring. "Kun je wel verklaren of een interne controle effectief is geweest?"

WILLIAM ROTHUIZEN

de Interne accountant

De code Tabaksblat schrijft voor dat het bestuur van een beursgenoteerde onderneming in zijn verslagge-

ving een oordeel uitsprekt over de effectiviteit van het interne beheersings- en controlesysteem. De accountant mag zeggen of het klopt. Dat houdt de gemoederen bezig. Vragen genoeg: wat moet de rapportage over *internal control* zoal omvatten? Wat zijn de normen? Is de externe accountant voldoende geëquipeerd voor deze taakuitbreiding?

Beduchtheid

Het onderwerp is niet nieuw. Al in 1992 drong het COSO-rapport aan op internal control-rapportage. Enron etc. leidde tot de Sarbanes-Oxley Act van augustus 2002, die beursgenoteerde ondernemingen onder meer verplicht zich publiekelijk uit te spreken over de kwaliteit van het interne beheersingssysteem. De gedachte dat zoiets naar Nederland zou overwaaien, zette een discussie in gang, zoals vorig jaar in 'de Accountant' (zie rubriek *Opinie*, februari, maart, april 2003). Er klonk beduchtheid in door. Er werd gewezen op risico's. Zijn accountants er wel aan toe om dergelijke informatie te kunnen certificeren? vroegen sommigen zich af. Anderen plaatsten de bezwaren onder het hoofdstuk koudwatervrees en wezen bijvoorbeeld op de professionele oordeelsvorming als kerncompetentie van iedere accountant.

'Verslag'

Inmiddels ligt er de code Tabaksblat, die later in de vorm van een wet zal worden gegoten. De code bevat principes en *best practice*-bepalingen die een zekere normstelling creëren. In de reeks *best practice*-bepalingen luidt no. II.1.4: 'In het jaarverslag verklaart het bestuur dat de interne risicobeheersings- en controlesystemen adequaat en effectief zijn en geeft een duidelijke onderbouwing hiervan.' Verderop (V.4.3) staat: 'Het verslag van de externe accountant ingevolge artikel 2:393 lid 4 BW bevat datgene wat de externe accountant met betrekking tot de controle van de jaarrekening en de daaraan gerelateerde controles onder de aandacht van het bestuur en de raad van commissarissen wil brengen.' Dit betreft onder meer de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Tabaksblat spreekt hier dus niet van een verklaring van de externe accountant, maar van een verslag. De Sarbanes-Oxley Act is fermier in zijn bewoordingen: section 404 zegt dat de accountant een apart onderzoek moet doen met betrekking tot de financial controls en daarover een aparte verklaring moet afgeven. Dat doet Tabaksblat (nog) niet.

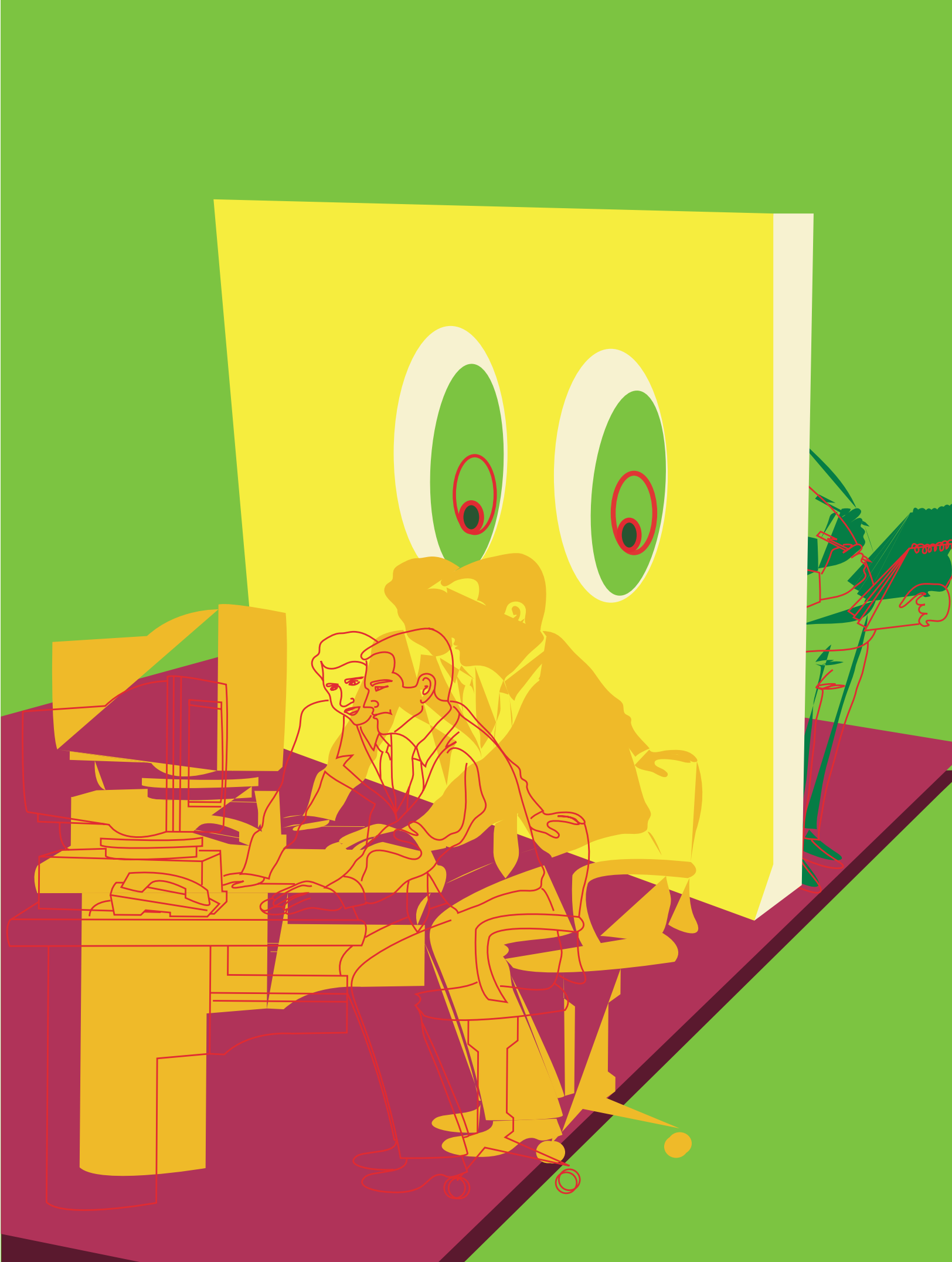
Eerste invalshoek

De vraag is hoe de werkzaamheden van de accountant hier in het kader-Tabaksblat moeten worden afgebakend. Voor Hans Gortemaker, partner bij Price-

waterhouseCoopers en hoogleraar accountancy aan de Erasmus Universiteit, is de financial internal control de eerste invalshoek: "In het kader van de controle van de jaarrekening richt je je op de risico's die een materiële invloed kunnen hebben op de jaarrekening. Tabaksblat kent in dit kader de accountant een rol toe. Daarnaast kun je het als een product zien dat je als accountant ook een expliciet oordeel geeft over de effectiviteit van de controles die de betrouwbaarheid van de financiële informatie raken, zoals Sarbanes-Oxley zich daar in sectie 404 duidelijk op richt."

Bredere rol

Gortemaker voegt eraan toe dat het management kan wensen dat de accountant hier een bredere rol vervult. De accountant kan - "en dat is zeker niet in conflict met de onafhankelijkheidsregels" - adviseren bij de opzet van een systeem van interne beheersing waarvan hij vervolgens de goede werking kan certificeren, mits het natuurlijk duidelijk is dat het management zelf de verantwoordelijkheid blijft dragen voor de opzet en daar voldoende bij betrokken is. Gortemaker: "We zien wat er in de Verenigde Staten gebeurt. Sarbanes-Oxley geeft de huisaccountant de ruimte om een verklaring bij de interne beheersing te geven in de vorm van een integrated audit. Daar ben ik een voorstander van, ik denk dat je de controle van de jaarrekening kunt integre- ►



ren in de werkzaamheden die je voor 404 moet doen, althans voorzover het de financial controls betreft.”

Het zou, in zijn ogen, zeer ondoelmatig zijn als het niet de huisaccountant is die de 404-verklaring afgeeft. “De combinatie van werkzaamheden komt de efficiency en effectiviteit ten goede.”

‘Pakkie-an’

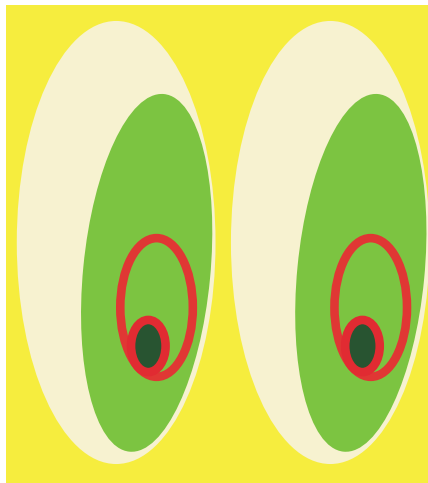
Kor Mollema, hoogleraar EDP-audit aan de Erasmus Universiteit, meent dat de externe accountants nog onvoldoende zijn toegerust om hier een oordeel uit te spreken: “Ze zijn te ver afgeraakt van het interne beheersingssysteem. Dat systeem zit tegenwoordig voor een groot deel in de computer. De interne controle is voor tachtig, negentig procent programma-regels en tien, twintig procent procedures. Dat is niet het pakkie-an van de accountant.” Gortemaker brengt daar tegenin dat je als accountant zulke controles niet alléén doet, maar in een team. “De accountant zit daarin met zijn audit-kennis en -kunde, met een goede basiskennis van de interne beheersing. Waar nodig zitten ook EDP en andere deskundigheden in zo’n team.”

Opleiding

Niettemin zal de accountantsopleiding speciale aandacht moeten besteden aan de actuele taakuitbreiding van de controlerend accountant. “Het onderwijs moet voortdurend inspelen op nieuwe ontwikkelingen”, zegt Gortemaker. “Zelf meen ik dat het onderwijs op het gebied van ICT kan worden verbeterd. Met name de integratie van de ICT in het vak interne beheersing en de relatie tussen interne beheersing en accountantscontrole kunnen beter. Daar zijn we op de universiteit mee bezig. Het is een goede ontwikkeling dat recent besloten is dat er nog maar één landelijk schriftelijk examen is voor de accountantsopleiding. Daarin worden elementen van interne beheersing, accountantscontrole en externe verslaggeving geïntegreerd.”

Gert Smit:

‘Het is van groot belang dat het probleem ook door de politiek wordt onderkend. Dat is nog niet zo.’



Tabaksblad spreekt niet van een verklaring van de externe accountant, maar van een verslag.

Interne accountant

De code Tabaksblad wijst erop dat de interne accountant een belangrijke rol kan spelen in het beoordelen en toetsen van de interne systemen van risicobeheersing en controle. Tijdens het symposium ‘Tabaksblad en toen’, dat in januari 2004 aan de Erasmus Universiteit werd gehouden, werd opgemerkt dat nu de systemen van interne beheersing en controle extra accent krijgen, het werk van de interne audit belangrijker wordt dan ooit tevoren. Gezien de aanbevolen rapportage over interne beheersing en controle zal de externe accountant maximaal gebruik moeten maken van de uitkomsten van de internal audit.

Leunen

Het stemt Mollema tevreden dat de interne beheersing de laatste tijd meer aandacht krijgt: “Het centraal stellen van de interne beheersing, in plaats van alleen maar te kijken of de

cijfers kloppen, is iets waar ik al twintig jaar voor pleit.”

Het Rotterdamse symposium werd geconstateerd dat de externe accountant zwaarder op de IAD zal gaan leunen. Gortemaker zegt een groot voorstander te zijn van sterke interne audit-afelingen waarmee de externe accountant goed kan samenwerken. “De internal audit zit dicht op de processen en kan ze voortdurend monitoren. Dat is van grote waarde bij het beantwoorden van de vraag of de onderneming in control is.”

Puntensysteem

“De laatste jaren heeft de interne audit zich goed ontwikkeld”, zegt Mollema. Maar hij stelt de provocerende vraag: “Kun je wel verklaren of een interne controle effectief is geweest of niet?” Hij meent van niet: “In de jaren dat ik leiding gaf aan een groot intern audit-departement kwam ik ook voor die vraag te staan. Als je oordeel luidt ‘ja, effectief’, wat is dan de waarde van zo’n ‘absolute’ gezondverklaring? Hoe ga je om met een tijdelijke verzwakking van de interne beheersing, bijvoorbeeld door een fusie of acquisitie?” Mollema ziet meer heil in een internationale rating, een soort puntenstelsel waarmee een mate van kwaliteit wordt uitgedrukt. “Dan kun je zeggen: het was een A, maar door een fusie moeten we een stapje terug, naar dubbel B.” Ook in het Rotterdamse symposium werd opgemerkt dat het geheel van interne controlesystemen te complex en te veelomvattend is om er het label ‘adequaat en effectief’ op te kunnen plakken.

Zwart-wit

De vrees dat een simpel goed/niet goed-oordeel over de interne beheersing de bestaande verwachtingskloof dreigt te vergroten, lijkt niet ongegrond. “Want zo zwart-wit zit de wereld niet in elkaar”, zegt Mollema. “Er zijn altijd nuances. Toch verwacht het maatschappelijk verkeer dat de accountant goedkeurt of

Hans Gortemaker:

‘Sarbanes-Oxley geeft de huisaccountant de ruimte om een verklaring bij de interne beheersing te geven. Daarvan ben ik voorstander.’

Kor Mollema:

‘Kun je wel verklaren of een interne controle effectief is geweest of niet?’

afkeurt. Het jaarverslag wordt steeds verder verrijkt met elementen die de cash flow op langere termijn bepalen, elementen die men niet direct terugziet in de jaar- of kwartaalcijfers maar waarvan redelijkerwijs kan worden vermoed dat ze op termijn van invloed zijn. Dat zijn dingen die voor de aandeelhouders natuurlijk interessant zijn om te weten, maar het is eigenlijk raar om te denken dat je die allemaal onder de accountantsverklaring kunt laten vallen.”

NIVRA-richtlijn

Natuurlijk wordt van verschillende kanten gewezen op de behoefte aan normen voor de beoordeling van de interne beheersing. Jos de Groot noemt ('de Accountant', april 2003) de beschikbaarheid van eenduidige criteria 'het meest cruciaal en de bottleneck'. Het ontbreken van een normenkader is niet de geringste hindernis bij het voldoen aan de door Tabaksblat aanbevolen exercitie. De Groot vindt dat er op korte termijn een NIVRA-richtlijn zou moeten komen.

“We zien de problemen rond het in control-statement duidelijk voor ons”, zegt NIVRA-directeur Gert Smit. “De kern van de

problemen is dat op dit moment de accountant kijkt naar die aspecten van de interne beheersing die van belang zijn om een verklaring bij de jaarrekening af te geven. Met name zijn dat interne beheersingsmaatregelen rondom financiële aspecten.”

Misverstand

Smit realiseert zich dat ook hier het misverstand opduikt dat de accountantsverklaring verder reikt dan feitelijk het geval is, met andere woorden: als er verder niks geregeld wordt is de kans op een nieuwe verwachtingskloof groot. In Engeland is er een specifieke 'guidance' op het gebied van interne beheersing als onderdeel van de zogeheten Combined Code vergelijkbaar met de code Tabaksblat. Het NIVRA vindt dat het onderwerp op de publieke agenda thuishoort. De accountants zijn namelijk niet de enigen die kunnen zeggen hoe een en ander moet worden aangepakt, het is ook een gebied waarop management, commissarissen en toezichthouders zich bewegen.

Politiek en medio

“Het gaat er nu om”, zegt Smit, “dat het pro-

bleem erkend wordt door de verschillende betrokken partijen en dat we antwoord vinden op de vraag hoe we ermee omgaan. Daarnaast is het van groot belang dat het probleem ook door de politiek wordt onderkend. Dat is nog niet zo. De politiek heeft de code Tabaksblat omarmd. Daarin wordt een aantal zaken aangezwengeld waarvan nog niet alle consequenties zijn te overzien. We hebben te maken hebt met een vrij complex veld. Politiek en media hebben zich tot nu toe gericht op de veel zichtbaarder zaken in de code Tabaksblat, zoals de verhoudingen binnen het bestuur van een onderneming en de beloningsproblematiek. Het wordt nu tijd dat de meer technische zaken - die overigens ver reikende consequenties hebben - aan de orde komen. Oplossingen die werkbaar zijn zullen de ondersteuning nodig hebben van alle betrokken partijen. We zullen dus spoedig met elkaar aan tafel moeten gaan zitten.”

In de Verenigde Staten heeft men ook moeten constateren dat de zaak niet zo eenvoudig ligt. De 404-verklaring had najaar 2003 moeten worden ingevoerd, maar dat is uitgesteld. ■