

Geen sprake van 'zelftoetsing'

In 'de Accountant' van december 2006 stelde David van Hooff dat het door de accountant opstellen van een toetsingskader voor de rechtmatigheidscontrole leidt tot het risico van zelftoetsing. Het ontbreken van zo'n toetsingskader leidt volgens hem tot een subjectieve verhinderende. Volgens Ad Marneffe interpreteert Van Hooff het begrip toetsingskader verkeerd.

AD MARNEFFE*

Een organisatie is verantwoordelijk voor haar handelen en moet borgen dat dit handelen rechtmatig is. Bij de rechtmatigheidscontrole bij een provincie of gemeente toetst de accountant of zijn cliënt zich, voor wat betreft de financiële beheershandelingen die leiden tot baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening, aan de relevante wetten en regels houdt. Hij steunt daarbij onder meer op de beheersingsmaatregelen van de gemeente. De norm voor de accountant is de officiële wet- en regelgeving, vastgesteld door hogere organen en gemeenteraad. Het omvat generieke criteria.

Een normenkader is niets meer dan een lijst met een inventarisatie van die wet- en regelgeving.

Een gemeente moet weten aan welke wet- en regelgeving zij zich te houden heeft. Dat lukt niet als de gemeente zelf geen inzicht heeft in de relevante wet- en regelgeving. Het is dus rationeel dat een gemeente zo'n lijst ('normenkader') overlegt aan de accountant. Als een gemeente dat nalaat is dat aan te merken als een subjectieve verhinderende: de accountant wordt verhinderd om zijn controle op de rechtmatigheid uit te voeren. Moet hij in dat geval maar volstaan met een getrouwheidsverklaring? Dat strookt niet met de opvattingen in Nederland (althans tot op heden) dat bij een subjectieve verhinderende de opdracht moet worden teruggegeven. Bovendien eist de wet een accountantsverklaring die zowel het getrouwheids- als het rechtmatigheidsoordeel omvat. Een beperking tot alleen een getrouwheidsverklaring is dus ook onrechtmatig. Daarnaast: welke interpretatie over rechtmatigheid zou het maatschappelijk verkeer geven aan een goedkeurende verklaring met alleen een getrouwheidsoordeel? Een verklaring moet

'De norm is de wet- en regelgeving, de accountant komt daar niet aan te pas.'

niet op verschillende manieren kunnen worden geïnterpreteerd.

Dan het toetsingskader. Dit is slechts een nadere inventarisatie van alle bepalingen in de wet- en regelgeving die financiële gevolgen kunnen hebben en is zo een vertaling van het normenkader. Dat is nodig om de interne beheersingsmaatregelen inclusief de interne controleplannen gericht te kunnen ontwerpen. Het toetsingskader is daarmee primair een intern beheersingsinstrument. Ook hier is geen sprake van de norm zelf, want dat is zoals gezegd het geheel van officiële wetten en regels die door hogere organen en gemeenteraad zijn vastgesteld.

Wat nu als de gemeente geen toetsingskader heeft opgesteld en dus niet inzichtelijk kan maken hoe de rechtmatigheid wordt beheerd? Dan zal de accountant zich

afvragen of hij met aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden voldoende zekerheid kan krijgen over de rechtmatigheid.

Als de klant bereid is de meerkosten daarvan te betalen, zou de accountant zelf de relevante bepalingen uit het normenkader kunnen opzoeken en via zijn controleplan op basis van gegevensgerichte controles de correcte toepassing van die regels kunnen toetsen. Alleen als het gaat om onvervangbare maatregelen van administratieve organisatie en interne controle, blijven er mogelijk zodanige onzekerheden dat die kunnen leiden tot een verklaring met beperking of een oordeelonthouding. Is in dit geval sprake van zelftoetsing? Het lijkt mij niet. Hoe vaak komt het niet voor dat accountants aanvullende gegevensgerichte controles uitvoeren omdat de interne controle niet goed functioneert? De controle op basis van risicoanalyse is op dit principe gebaseerd!

In het geval van voortdurende oordeelonthoudingen kan er op termijn overigens wel een subjectieve verhinderende ontstaan. Tenminste, als je van de gemeente mag verwachten dat er voldoende interne beheersingsmaatregelen worden getroffen waarop de accountant kan steunen. Maar dat is niet in alle gevallen rationeel. In ieder geval moet ook hier weer een redelijke termijn voor de aanpassing van de interne organisatie worden gehanteerd. Dit alles overziende acht het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) het ontbreken van een toetsings-

Naschrift David van Hooff

Is het nu echt zo dat het toetsingskader slechts als instrument ten behoeve van de interne beheersing kan worden gezien, zoals Marneffe suggereert? Ik denk het niet. De uit het normenkader geselecteerde artikelen met financieel belang vormen samen het toetsingskader. Dit toetsingskader bepaalt de reikwijdte van de controle door de accountant en is de norm voor de accountantscontrole. Interne beheersingsmaatregelen zijn er om te waarborgen dat de gemeente voldoet aan alle genoemde artikelen. Zie je tijdens de selectie belangrijke artikelen over het hoofd dan heb je een probleem. Niet zelf selecteren dus als accountant, blijft mijn stelling.

Volgens de theorie van Marneffe heeft elke gemeente (behoudens de verordeningen) hetzelfde normenkader en toetsingskader. In de praktijk bestaan er helaas grote verschillen tussen gemeenten in de uitwerking van deze kaders (zie het rapport van Haute Finance over de rechtmatigheidscontrole 2005).

De bewoordingen in de kadernota 'de gemeente kan het uitwerken van het toetsingskader opdragen aan de accountant' zijn te vaag. Wie is de gemeente? De ambtenarij, het college of de raad? Naar mijn idee moet, om de verantwoordelijkheden duidelijk af te bakemen, het toetsingskader net als het normenkader door de gemeenteraad worden vastgesteld.

kader in 2006 terecht (nog) niet subjectief. Stel nu dat een gemeente de accountant vraagt om door een afzonderlijke opdracht de interne controlemaatregelen uit te voeren, waaronder de inventarisatie van relevante bepalingen uit het bekende normenkader, namens en onder leiding van de gemeente. Binnen de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid is dat onder voorwaarden mogelijk.

Van Hooff doelt met zijn opmerking over zelftoetsing op de toetsing aan een door de accountant zelf opgestelde norm! Ik hoop duidelijk te hebben gemaakt dat daarvan nimmer sprake is. De norm is de wet- en regelgeving die hogere organen en gemeenteraad hebben vastgesteld, de accountant komt daar niet aan te pas. Waarmee ik hoop dat het NIVRA zich in een nieuwe Audit Alert laat leiden door een

weloverwogen kadernota die wordt gesteund door alle leden in het platform, inclusief de NIVRA-vertegenwoordigers.

Noot

* Ad Marneffe, registeraccountant, is directeur middelen & ondersteuning van de gemeente Helmond, docent auditing aan de Universiteit van Maastricht en lid van het PRPG. Hij schrijft dit op persoonlijke titel.

Turnbull-aanpak 'in control' is beter

De huidige good practice-leidraad van de commissie Frijns voor de bestuursverklaring over interne beheersing vertoont zwakke plekken, vindt Bart van Beurden. 'Het zou goed zijn om volledig in de richting van het Turnbull-model te gaan.'

BART VAN BEURDEN*

Volgens eerdere analyses van de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (commissie Frijns) laat de code Tabaksblat ten aanzien van de bestuursverklaring over de interne risicobeheersing- en controlesystemen aan duidelijkheid te wensen over. Het gaat hierbij om vragen zoals: Is het überhaupt mogelijk te verklaren dat deze systemen adequaat en effectief zijn? Welke criteria zijn daarbij van toepassing? Hoe zit het met de aansprakelijkheid van het bestuur? Beursvennootschappen, beleggers- en accountantsorganisaties hebben bij de commissie Frijns aangegeven behoefte te hebben aan meer leidraden. De commissie heeft die gegeven in een voorbeeldverklaring (*good practice*) die is geïnspireerd door internationale ontwikkelingen. Het model voor interne beheersing van COSO (Committee of Sponsoring Organisations) is volgens de commissie Frijns de geaccepteerde standaard. Ook is gekeken naar de Amerikaanse Sarbanes-Oxley Act en de Britse leidraad (Turnbull). COSO gaat uit van de beheersing van het brede spectrum aan risico's dat een onderneming loopt. Voor de strategische en operationele doelstellingen moet het management op de hoogte zijn van de mate waarin deze worden bereikt. De financiële rapportages moeten betrouwbaar zijn en de organisatie moet zich houden aan de wetten en regels. COSO spreekt zich wel uit over interne verantwoording - van management naar raad van bestuur en uiteindelijk audit committee - maar een externe rapportageplicht wordt

'Met de Turnbull-aanpak is de onderneming zelf weer aan zet.'

niet voorgesteld. De commissie Frijns komt met een andere differentiatie voor de externe rapportage over de risicobeheersing- en controlesystemen. Voor de financiële verslaggevingrisico's dient het bestuur te verklaren dat de financiële verslaggeving geen onjuistheden van materieel belang bevat. Voor de operationele/strategische en *compliance*-risico's stelt men voor deze op hoofdlijnen te beschrijven. De gemaakte keuze voor een (formele) verklaring ten aanzien van financiële verslaggevingrisico's is ongelukkig. Het lijkt op een SOx-verklaring maar nader beschouwd gaat de Nederlandse verklaring verder, omdat verklaard moet worden dat de risicobeheersing- en controlesystemen in het *hele* verslagjaar naar behoren hebben gewerkt, in plaats van op balansdatum zoals SOx vereist. Uit onderzoek naar de jaarverslagen over 2005 blijkt dat menig bestuurder zich haast om direct na de afgegeven verklaring uit te leggen dat dit niet gezien moet worden als een SOx-verklaring. Nieuw voor Nederland en de rest van de wereld is dat verklaard wordt dat er geen indicaties zijn dat de systemen in het lopende jaar, dus in de toekomst, niet naar behoren zullen werken. De nadere 'leidraad' die volgens de Monitoring

Commissie zelf gewenst werd om een en ander te kunnen vaststellen, wordt helaas niet meegegeven.

Ten aanzien van de operationele/strategische en wet- en regelgeving risico's gaat de aanbeveling van de commissie in de richting van de Turnbull-leidraad. Naast een beschrijving van de risicobeheersing- en controlesystemen op basis van geïdentificeerde belangrijke risico's moet melding worden gemaakt van belangrijke tekortkomingen, inclusief aangebrachte of geplande verbeteringen.

De Turnbull-leidraad pleit voor transparantie in het jaarverslag over de volgende zaken:

- Zodanige informatie over de belangrijkste aspecten van het risicomanagement- en interne beheersingsstelsel dat de lezer daar conclusies uit kan trekken.
- Een beschrijving van de invulling van best practice bepaling II.1.4 van de code, waarbij tenminste wordt uitgelegd dat er een continu proces is waarmee de belangrijkste risico's worden geïdentificeerd, geëvalueerd en beheerst.
- Bevestiging dat dit stelsel het gehele jaar, tot en met de datum van goedkeuring van de jaarrekening aanwezig is geweest.
- Bevestiging dat het stelsel regelmatig door bestuur en commissarissen is beoordeeld en overeenkomt met de leidraad.
- Bevestiging dat bestuur en commissarissen verantwoordelijk zijn voor de aanwezigheid én beoordeling van het risicomanagement- en interne beheersingsstelsel.
- Uitleg dat een dergelijk stelsel de risico's dat de ondernemingsdoelstellingen niet worden behaald wel beheerst maar niet volledig kan elimineren, en dus geen absolute maar een redelijke mate van zekerheid biedt.
- Beschrijving van het door bestuur en commissarissen gehanteerde evaluatieproces en bevestiging dat alle noodzakelijke acties genomen zijn of worden genomen om belangrijke tekort-

- komingen of zwakke punten te herstellen.
- Beschrijving hoe met in het jaarverslag gemelde materiële beheersingsaspecten van belangrijke problemen is omgegaan.

Uitermate belangrijk is de bepaling dat wanneer bestuur en commissarissen een van bovenstaande toelichtingen niet kunnen geven, of dat de beoordeling niet is uitge-

voerd, dit expliciet moet worden vermeld en uitgelegd. Met deze aanpak is de onderneming weer zelf aan zet en krijgt ze daarmee de kans om over het brede spectrum aan (beheersing van) risico's (zoals bedoeld in de oorspronkelijke code Tabaksblat) uitleg te geven. Hier is de gebruiker van het jaarverslag meer bij gebaat dan met de huidige *good practice* van de commissie Frijns.

Het zou voor de volgende evaluatieronde dan ook aanbeveling verdienen om volledig in de richting van de Turnbull-leidraad te gaan.

Noot

* Bart van Beurden is director corporate governance Ernst & Young Accountants.

Meer vrouwen is *inderdaad* kwestie van kwaliteit

Volgens Frank van der Noll gaan veel van de voornemens en uitspraken van Jos Nijhuis voorbij aan de opvatting van veel Nederlandse vrouwen over de combinatie werken en zorg. De echte oplossing ligt volgens hem in een gericht HRM-beleid dat aansluit op zowel het bedrijfsbelang, de opvattingen van vrouwen als de maatschappelijke trends.

FRANK VAN DER NOLL*

In het interview met Jos Nijhuis, bestuursvoorzitter van PricewaterhouseCoopers ('de Accountant', december 2006) wordt aandacht besteed aan de mogelijkheden voor vrouwen binnen PwC en de wijze waarop PwC hiermee bij monde van Nijhuis zegt om te willen gaan. Het interview sprak mij aan en toch ook weer niet.

Nijhuis signaleert terecht dat vrouwen om allerlei bewuste en onbewuste redenen afhaken, wat overigens niet alleen geldt voor accountantskantoren. Deze uitstroom doet vermoeden dat er kennelijk onvoldoende voorwaarden worden gecreëerd voor vrouwen om door te stoten naar de top van organisaties; het zogenoemde glazen plafond is dus nog steeds niet verdwenen. Ondanks het voorgaande bestaat er consensus over het feit dat meer vrouwen in organisaties nieuwe inzichten en daarmee een verbeterde performance kunnen bewerkstelligen. Het is daarom noodzakelijk om in een organisatie adequate randvoorwaarden te scheppen, zodat optimaal kan worden geprofiteerd van het aanwezige vrouwelijke arbeidspotentieel. Vreemd genoeg proberen beleidsbepalers hier al vele jaren verandering in aan te brengen maar heeft dit kennelijk niet bijzonder veel resultaat. Ook niet bij PwC, zoals blijkt uit de uitspraken van Nijhuis over het aantal aanwezige vrouwelijke partners bij en uitstroomcijfers. Naar mijn mening zijn hiervoor echter tal van oorzaken aan te dragen, waarvan de vrouw en haar opvattingen zelf misschien

'Er is een gebrek aan daadwerkelijke bereidheid om het bestaande business-model ter discussie te stellen.'

wel de belangrijkste zijn. Deze invalshoek mis ik in vrijwel alle bijdragen die over dit vraagstuk in 'de Accountant' zijn geschreven.

Uit wetenschappelijk onderzoek is de laatste jaren duidelijk geworden dat Nederlandse vrouwen sterk de behoefte voelen om werken en zorg op een verantwoorde wijze te kunnen combineren. Deze gevoelens zijn bij vrouwen van allerlei opleidings- en ambitieniveaus merkbaar en dienen ook voluit te worden gerespecteerd door organisaties waar zij werkzaam zijn. Het is namelijk evident dat deze wens van vrouwen een belangrijk maatschappelijk belang dient. Het business-model van accountantsorganisaties laat een verantwoorde combinatie van werk en zorg echter niet altijd toe. Naar mijn mening ligt een antwoord voor dit (maatschappelijk) vraagstuk in een passend humane resources management-beleid dat recht doet aan zowel het bedrijfs- als het persoonlijke belang. Wat mij in Nijhuis' statement aanspreekt is dat hij vindt dat kwaliteit van (HRM) beleid dit vraagstuk kan helpen oplossen, door onder meer een grotere verscheidenheid in het aanwezige

personeel te creëren zodat de geleverde prestaties kunnen verbeteren. De mindere kant van Nijhuis' verhaal betreft zijn magere commentaar om deze situatie blijvend te willen veranderen in zijn eigen organisatie. Opmerkingen als "Ik ben met 25 procent vrouwelijke partners op termijn heel gelukkig" of "Mochten de promotie- en verloopcijfers van vrouwen afwijken van die van mannen, dan hebben onze business unit leaders iets uit te leggen", zijn te algemeen van strekking en verraden een gebrek aan daadwerkelijke bereidheid om het bestaande business-model ter discussie te willen stellen in relatie tot vrouwen, hun wensen en kansen.

Dit laatste is nu nadrukkelijk aan de orde, want de behoefte aan meer vrouwen is niet alleen binnen de accountancy van belang maar in meer sectoren, gelet op de toenemende krapte op de arbeidsmarkt. Nijhuis stelt dat binnen drie jaar vijftien procent van de partners vrouw moet zijn. Dat lijkt mij een prima moment om weer eens bij PwC langs te gaan om te zien of men hierin is geslaagd, of dat dit alleen een pr-verhaal is geweest. Kortom, meer vrouwen is *inderdaad* een kwestie van kwaliteit!

Noot

Frank van der Noll is verantwoordelijk voor internal audit bij Biomet Europe BV en was voorheen werkzaam als extern accountant. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

Reacties en bijdragen

De rubriek *Opinie* is een podium voor discussie. Wilt u reageren op een artikel in 'de Accountant' of zelf een kwestie aan de orde stellen die van belang is voor het beroep? E-mail naar: deaccountant@NIVRA.nl. Maximumlengte achthonderd woorden.

Uitslag webstelling

Om administratieve lasten te beperken is het goed de grens voor verplichte accountantscontrole op te trekken van middelgrote naar grote ondernemingen.

	RA	Student	Overig	Totaal
Eens	23	9	7	39
Oeens	11	20	4	35

De Europese Unie wil de administratieve lasten voor kleine en middelgrote ondernemingen verlichten. In dat verband is als mogelijkheid geopperd om de grens voor verplichte accountantscontrole op te trekken van middelgroot naar groot. Dat zou voor ondernemingen een administratieve lastenverlichting betekenen, maar anderzijds spelen er ook andere (maatschappelijke) belangen. En, aangenomen dat niet iedereen zijn jaarrekening vrijwillig zal laten controleren, commerciële belangen voor accountants.

In dat licht is het opvallend dat meeste RA's onder de stemmers voor verhoging van de controlegrens zijn. De studenten daarentegen zijn - uit vrees voor een verdampende controlemarkt? - in meerderheid tegen zo'n 'verlicht' controleregime.

De tegenstemmers wijzen uiteraard op de behoefte aan betrouwbare cijfers. "Bij grote ondernemingen

hebben de aandeelhouders een dusdanige macht dat zij betrouwbare financiële verantwoording zullen afdwingen. Bij middelgrote ondernemingen speelt de jaarrekening een belangrijke rol in het aangaan van relaties (als leverancier, klant of financier). Als deze informatie niet betrouwbaar is, worden er de verkeerde keuzes gemaakt en zal de markt op zoek gaan naar alternatieven om de betrouwbaarheid te waarborgen. Dan kun je in ongereguleerde gebieden terecht komen, wat een enorme stap terug is en de kans op negatieve verrassingen doet toenemen." Een ander: "Middelgrote ondernemingen zijn in tegenstelling tot kleine ondernemingen vaak in staat zelf een 'jaarrekening' op te stellen waarbij dan geen deskundige meer naar kijkt, met alle gevolgen van dien!" Een uitgesproken 'eens'-stemmer ziet daarentegen "geen enkel maatschappelijk belang" voor verplichte accountantscontrole in het mkb. Een medestander: "De directeur-grotaandeelhouder weet als geen ander wat er in zijn bedrijf speelt. De omvang van 'het maatschappelijk verkeer' is beperkt, de toegevoegde waarde van accountantscontrole dus ook." Sommigen denken er genuanceerder over en vinden dat de markt zijn werk moet doen: "Het kan goed zijn de grenzen aan te passen, maar het argument



kan bezwaarlijk lastenverlichting zijn. Verplichte accountantscontrole is daar nodig waar de markt haar werk niet kan doen, omdat één der marktpartijen daarvoor te zwak is. In het geval van de beursgenoteerde NV is dat duidelijk het geval (dus controleplicht), bij de kleine dga is dat even duidelijk niet het geval (dus geen controleplicht). Voor het segment daar tussenin is het zeer de vraag. Ik geloof er niets van dat simpele omvangcriteria hier iets toevoegen. Je zult moeten kijken naar financieringsstructuur en maatschappelijke omgeving. En dan moet je altijd kiezen voor 'marktwerking, tenzij.' Een ander sluit zich bij dat laatste aan: "Niet de omvang van de onderneming zou bepalend moeten zijn voor de verplichting tot controle, maar een aantal andere factoren, zoals scheiding tussen leiding en eigendom, ondernemingen die gebruikmaken van gemeenschapsgeld etc."

Stop de zoektocht?

In 'de Accountant' van januari 2007 (pagina 30) stelt Tom Koning dat het toetsen van de interne beheersing efficiënter en effectiever kan door toepassing van falsificatie. Volgens Stephan Hollander heeft dit enige nuancering.

STEPHAN HOLLANDER*

Strikt genomen zijn universele stellingen niet verifieerbaar. Bijvoorbeeld de stelling 'alle zwanen zijn wit'. Falsificeren kan wel. Wanneer slechts één zwarte zwaan wordt waargenomen, dan moet de stelling worden verworpen. Falsificatie wordt in dit kader gedefinieerd als het verworpen van een stelling op basis van empirische bevindingen. Verificatie nadert in betekenis het begrip 'bevestiging'. Om in staat te zijn tot verificatie is toetsing noodzakelijk. Het hoofdonderwerp van het artikel van Koning betreft de interne beheersing bij een onderneming en de toetsing hiervan door de controlerend accountant. De auteur maakt geen systematisch onderscheid naar de toetsing van de deelgebieden van het stelsel van interne controlemaatregelen, zoals daar zijn: de opzet, het bestaan, en de goede werking. Ik beperk mij in deze

'Dezelfde inherente beperkingen hebben ook hun uitwerking op falsificeren.'

korte beschouwing tot het laatste deelgebied. Over de stelling dat een accountant in staat moet worden geacht om de effectiviteit van het systeem van interne controle te verifiëren wordt verschillend gedacht. Er zijn twee kampen. De wig tussen beide kampen wordt gevormd door de aanname dat de goede werking van het stelsel van interne controle niet verifieerbaar is omdat deze niet op continue wijze kan worden getoetst. Dit kan het gevolg zijn van een aantal factoren, waaronder de kwalitatieve en kwantitatieve beperkingen die inherent zijn aan de externe accountantscontrole. Deze aanname vormt de

basis voor het uitgangspunt dat de goede werking van een stelsel van interne controlemaatregelen slechts falsificeerbaar is. Op dit eerste punt doorkruist mijn betoog het artikel van Koning. Falsificatie is meer dan optioneel: het is de enige weg naar echte zekerheid. Althans in theorie. Want het tweede punt dat naar mijn mening enige aandacht verdient is het gegeven dat dezelfde inherente beperkingen ook hun uitwerking hebben op falsificeren. Net als verificatie is ook falsificeren niet vrij van mogelijke type I (ten onrechte verwerpen) en type II fouten (ten onrechte niet verwerpen). De betekenis van falsificeren wordt hiermee overigens bepaald niet teniet gedaan. Deze boodschap zal evenwel een rationeel handelend accountant niet verontrusten. Gezond verstand blijft de beste leidraad. Immers *a rational man is one who makes proper use of reason: and this implies, among other things, that he correctly estimates the strength of evidence* (Ayer, 1972).

Noot

* Met dank aan Roel Soeting. Stephan Hollander is als promovendus verbonden aan de Universiteit van Tilburg.