

NBA

T.a.v. de heer J. Scheffe RA RO CIA

Postbus 7984

1008 AD AMSTERDAM

Per email: j.scheffe@nba.nl

Den Haag 3 december 2012

Referentie: 2012078 GK / DT

Betreft: Reactie VEB op Discussierapport NBA “Het boegbeeld als voorbeeld”, Accountants over Toon aan de Top, September 2012

Geachte heer Scheffe,

De Vereniging VEB NCVB (“**VEB**”) heeft met aandacht kennis genomen van het discussierapport “Het boegbeeld als voorbeeld” (“**Discussierapport**”) dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (“**NBA**”) in september 2012 heeft gepubliceerd.

De VEB heeft tevens kennis genomen van de reactie van Eumedion op het Discussierapport van 9 november 2012¹. De VEB sluit zich graag aan bij de reactie van Eumedion. In aanvulling daarop reageert de VEB graag op de vier stellingen die in het discussierapport zijn opgenomen.

1. Algemeen standpunt VEB in accountancy discussie

De VEB wil dat de accountant gaat functioneren als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Daarbij dient de accountant de financiële verslaggeving te controleren – niet voor de onderneming – maar voor de buitenwereld: de gebruiker van de jaarrekening. Strikte onafhankelijkheid is daarbij een groot goed.

De verklaring van de accountant dient zekerheid te verschaffen, zodat de interne en externe stakeholders (waaronder beleggers) van de onderneming op basis van de jaarrekening tot gedegen besluitvorming kunnen overgaan. Beleggers hebben als belangrijke gebruikers van de jaarrekening en het jaarverslag groot belang bij een kwalitatief hoogwaardige accountantscontrole. De accountant is met zijn wettelijke controletaak, kennis en ervaring bij uitstek geschikt het management van ondernemingen kritisch te toetsen waar het gaat om de toepassing van de financiële verslaggevingstandaarden. Daarmee speelt de accountant een belangrijke rol in het geheel van checks and balances binnen de onderneming.

¹ http://www.eumedion.nl/nl/nieuws/eumedion_onderschrijft_nba-rapport_over__toon_aan_de_top_

Om deze schone, onafhankelijke controleur te creëren zal in ieder geval op de volgende vier punten verbetering moeten worden aangebracht:

- i. De scheiding van controle en advies;
- ii. De AvA dient de accountant te benoemen en de auditcommissie van de raad van commissarissen dient te functioneren als feitelijke opdrachtgever;
- iii. Roulatie van accountants na 4 jaar + 4 jaar herbenoeming = maximaal 8 jaar; en
- iv. Strenger extern toezicht van de AFM op accountants en ook op financiële verslaggeving.

Inherent aan zijn rol als vertrouwensman, zal de accountant ook aan de gebruiker van de jaarrekening uitleg moeten geven over zijn werkzaamheden. Het is gewenst dat de accountant deze uitleg geeft in zijn controleverklaring. Tijdens de jaarlijkse algemene vergadering van aandeelhouders (“AvA”) dient voldoende ruimte te worden geboden aan aandeelhouders om aanvullende vragen aan de accountant te stellen over diens controlewerkzaamheden en zijn controleverklaring.

Nog te vaak stuit de VEB in AvA’s op een onwillige houding van bestuur en commissarissen van de vennootschap om de accountant door aandeelhouders te laten bevragen.

Tijdens het aandeelhoudersvergaderingseizoen 2012 is gebleken dat accountants desgevraagd weinig uitleg geven over hun controlewerkzaamheden en bevindingen. Dit geldt zelfs voor de accountants die van de vennootschap de ruimte krijgen² om een nadere inkleuring te geven aan hun werkzaamheden en hun controleverklaring.

Zo wordt veelal (getracht te) volstaan met het ‘herkauwen’ van hun controleverklaring zonder dat inhoudelijk op relevante vragen wordt ingegaan. Deze onwelwillende opstelling is niet te verenigen met de gestelde eisen aan en verantwoordingsplicht van de externe accountant jegens de gebruiker van de jaarrekening.

De VEB brengt dan ook graag haar standpunt over enkele aspecten van het Discussierapport naar voren. Dit standpunt geldt vooral ten aanzien van de accountant van beursgenoteerde ondernemingen en – waar van toepassing – voor accountants die het MKB bedienen.

2. Stellingen in Discussierapport

Stelling 1: Toon aan de Top is een basisfactor voor goed bestuur. Daarom dient de topleiding de Toon aan de Top regelmatig op de agenda te zetten en met de interne toezichthouder te bespreken.

De VEB ondersteunt deze stelling. Goede governance binnen een onderneming is gestoeld op effectief bestuur, adequaat intern toezicht van de raad van commissarissen (“RvC”) alsmede heldere en relevante verantwoording jegens aandeelhouders en andere stakeholders. Dit stelt ook hoge eisen aan de feitelijke bedrijfscultuur en het werkelijke gedrag door personen, werkzaam binnen de onderneming.

² Door een ontheffing tot het verstrekken van bepaalde vertrouwelijke informatie aan de AvA, Zie http://www.nba.nl/Documents/HRA/hra_deel_3.pdf op p. 25 staat een voorbeeldbrief van een opdrachtbevestiging waarin ook het optreden van de accountant in de AVA aan bod komt.

Het is bij uitstek de Raad van Bestuur (“**RvB**”) die hierin een voortrekkersrol dient te hebben door de gewenste bedrijfscultuur en daarbij behorende gedrag uit te dragen, te monitoren en waar nodig bij te stellen. De interne auditdienst en de compliance afdeling spelen hierbij een cruciale (ondersteunende) rol. De RvC dient hier actief op toe te zien.

De RvC dient derhalve niet af te wachten totdat het bestuur en het topmanagement zelf de ‘eigen toon’ agendeert, maar dient zich op continue basis actief te buigen over zaken als:

1. verhoudingen tussen bestuurders onderling en tussen bestuurders en andere functionarissen,
2. integriteit- en andere gedragsaspecten,
3. effecten van beloningsdoelstellingen (targets) en verwachte prestaties op de bedrijfscultuur en gedrag,
4. de rol van persoonlijke drijfveren van bestuurders en hoger management,
5. de houding van bestuurders ten opzichte van risico's,
6. de toon aan de top bij dochtermaatschappijen die niet centraal worden aangestuurd (die stand alone opereren).³

Stelling 2: De interne toezichthouder dient tenminste eenmaal per jaar de Toon aan de Top te bespreken in aanwezigheid van de accountant, zonder dat de topleiding hieraan deelneemt. *Dit tast de vertrouwensrol van de accountant naar de topleiding niet aan.* (schuin; GK)

De VEB ondersteunt slechts de strekking van de eerste zin van deze stelling. De RvB is primair verantwoordelijk voor de juiste toon aan de top binnen de onderneming, de RvC dient hier actief op toe te zien. Omdat die ‘toon’ in belangrijke mate wordt gebezigd door de RvB zelf is het van belang dat de RvC ook buiten de aanwezigheid van de RvB met enige regelmaat over het onderwerp spreekt.

De externe accountant heeft veel inzicht in de onderneming die hij controleert. Daarom is hij een goede informatiebron en sparring partner voor de RvB en de RvC waar het gaat om de juiste ‘toon aan de top’ en het interne toezicht daarop.

De accountant dient steeds zijn verantwoordelijkheid richting het maatschappelijk verkeer voorop te stellen en zich niet te laten leiden door de belangen van de RvB. Het mag daarom geen enkel probleem zijn dat de accountant overleg voert met de RvC zonder dat de topleiding / RvB hierbij aanwezig is.

De laatste zin van stelling 2 kan de VEB niet plaatsen. De accountant bekleedt primair een vertrouwensrol richting het maatschappelijk verkeer en niet richting RvB. Het woord “vertrouwensrol” is hier niet op zijn plaats.

³ De VEB verwijst naar de fraude bij DEMB 1753 in Brazilië. Hier bleek het lokale management jaren zijn gang te kunnen gaan, zonder dat het hoofdkantoor door had welke frauduleuze handelingen werden verricht. Een van de mogelijke oorzaken zou zijn geweest dat deze dochter “stand alone” opereerde. Zie uitgebreid <http://www.veb.net/content/HoofdMenu/Beurs/Kieseenbeursfonds/Artikelen/DEMasterblender/DE20112012.aspx>

De VEB herhaalt nog eens dat de accountant op gepaste afstand kritisch de RvB dient te toetsen. De accountant, als onafhankelijk controleur, dient in de visie van de VEB te worden aangestuurd door de RvC / auditcommissie. De accountant dient dus niet op schoot bij het management te zitten, zie het algemene standpunt van de VEB onder 1.

De rol die de NBA de accountant kennelijk toedicht dient eerder gezocht te worden bij de opsteller van de jaarrekening, de controller van de onderneming of bij een (externe) consultant.

Stelling 3: Accountants moeten de Toon aan de Top altijd aan de orde stellen in hun besprekingen met de topleiding en de interne toezichthouder. *Hierbij kunnen zij volstaan met een mondelinge toelichting en goed onderbouwde signalen.* (schuin; GK)

Ook hier ondersteunt de VEB slechts de strekking van de eerste zin van stelling 3.

Een dergelijke signaleringsrol van de externe accountant is een inherent onderdeel van de wettelijke controle. Niet alleen vanwege het belang van het maatschappelijk verkeer maar ook omdat een actieve signaleringsrol logischerwijs volgt uit het bestaande regelgevingskader voor accountants. Zo dient op grond van het Besluit toezicht accountantsorganisaties de externe accountant op het moment van aanvaarding van de controleopdracht de integriteit van de controlecliënt te beoordelen.⁴ Ook dient de externe accountant in het kader van zijn onderzoek naar de vraag of het jaarverslag verenigbaar is met de jaarrekening expliciet de door de vennootschap gegeven informatie en het interne beheersing- en controlesysteem te betrekken.⁵ Hiervoor hanteert de externe accountant bij beursvennootschappen meestal het in het discussierapport aangehaalde model van COSO Internal Control framework, waarbij de ‘control environment’, waaronder de ‘Toon aan de Top’, als een belangrijke factor wordt gezien.

In het jaarverslag dient ook mededeling te worden gedaan over het functioneren van het bestuur en de raad van commissarissen.⁶ Het spreekt voor zich dat de door de RvB en RvC gebezigde ‘toon’ onderdeel uitmaakt van dat functioneren. De externe accountant dient te toetsen of de informatie over het functioneren van de RvB en RvC aanwezig en volledig is.

De bevindingen die de externe accountant opdoet bij deze werkzaamheden over de interne beheersingsystemen en het functioneren van de governance, waaronder zijn indruk van de ‘Toon aan de Top’, dient hij onder de aandacht van de RvB en RvC te brengen. Dit dient bij voorkeur **schriftelijk** in de management letter te gebeuren (zie best practice V.4.3 van de Nederlandse corporate governance code), eventueel aangevuld met bevindingen van zijn gesprekken met de auditcommissie.

Het is de VEB niet duidelijk waarom in het Discussierapport wordt volstaan met een mondelinge toelichting. Juist bij gesignaleerde misstanden in het kader van “Toon aan de

⁴ Artikel 12, eerste lid, onder d, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.

⁵ Zie artikel 3c in samenhang met artikel 3a, onder a, van het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag.

⁶ Artikel 3a, onder c, van het Besluit van 23 december 2004 tot vaststelling van nadere voorschriften omtrent de inhoud van het jaarverslag.

Top” is het van belang dat een en ander goed wordt vastgelegd en niet verzand in bilateraaltjes tussen accountant en RvC. De accountant heeft ten aanzien van dit onderwerp bij uitstek een mogelijkheid om het (deels) verloren vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in zijn functioneren terug te winnen.

Wanneer de informatie die de vennootschap over de interne beheersing en/of het functioneren van de governance wil opnemen in het jaarverslag zodanig is dat er volgens de externe accountant kennelijk sprake zal zijn van materiële onjuistheden in het jaarverslag, dient hij er bij het bestuur en de raad van commissarissen op aan te dringen dit te corrigeren.⁷ Dit oordeel kan zeer wel zijn gebaseerd op een zorgwekkende ‘Toon aan de Top’, mocht de externe accountant die hebben vastgesteld. Voldoen RvB en RvC vervolgens niet aan de wens van de externe accountant om de informatie in het jaarverslag te corrigeren of aan te vullen, dan dient de externe accountant hier in het kader van de controleverklaring in een toelichtende paragraaf op in te gaan.

Hierbij dient hij niet alleen aan te geven dat de informatie in het jaarverslag niet overeenkomt met zijn kennis, zoals voorgeschreven in de praktijkhandreiking 1109 van de NBA,⁸ maar ook in welk opzicht de informatie niet overeenkomt.

Stelling 4: Meer dan bij andere organisaties is het essentieel dat de Toon aan de Top binnen accountantskantoren niet alleen door de topleiding wordt uitgedragen, maar ook door alle andere accountants, met name degenen die als partner, of vennoot, of in een vergelijkbare positie werkzaam zijn bij het kantoor.

De VEB richt zich primair op de kwaliteit van corporate governance bij beursvennootschappen. De juiste toon aan de top is daarbij van groot belang.

Dit geldt evenzeer voor de top bij accountantsorganisaties die belast zijn met de wettelijke controle van de jaarrekeningen van beursvennootschappen. Accountants als controleurs van beursgenoteerde vennootschappen dienen bij uitstek zuiver op de graat te zijn. Accountants hebben, zoals hierboven beschreven, ten behoeve van het maatschappelijk verkeer de taak informatie van de vennootschap over de interne risicobeheersing en over het functioneren van de corporate governance te wegen, waarbij de toon aan de top een belangrijk element kan vormen.

De VEB stelt voorop dat accountants actief dienen te handelen wanneer de toon aan de top sterk te wensen overlaat en dit ook goed moet vastleggen in haar rapportages aan de RvC. Er zijn zelfs gevallen denkbaar dat de accountant het maatschappelijk verkeer over dergelijke misstanden dient te verwittigen.

Een dergelijke belangrijke en publieke taak kan alleen worden verricht wanneer de toon aan de top bij externe accountants zelf buiten twijfel staat. Gezien de organisatie-inrichting van de meeste accountantsorganisaties waarbij naast het bestuur aan een relatief groot gedeelte van

⁷ ISA standaard 720 onder 16.

⁸ Bijlage IV van Praktijkhandreiking 1109 ‘De verantwoordelijkheid van de accountant bij de toetsing van in het jaarverslag opgenomen corporate governance-informatie’ van de NBA, p. 22.

de werkzame personen – de partners – een bepalende rol toekomt, ligt het voor de hand dat deze partners de ‘toon’ op eenzelfde manier uitdragen als het bestuur. In dat licht gezien zou principe 0.1 van de Code voor accountantsorganisaties met een OOB-vergunning (‘voorbeeldfunctie’) zich niet moeten beperken tot het bestuur.

De VEB is, zoals de NBA bekend, verwickeld in een aantal juridische procedures met grote accountantskantoren. Uit die ervaring kan de VEB volstaan met de opmerking dat nog een groot aantal stappen op het gebied van “Toon aan de Top” en integriteit gezet kunnen worden. Zie bijvoorbeeld ook de merkwaardige gang van zaken rond het vertrek van Ernst & Young-CFO / bestuurder M. Hartkoorn in 2010⁹. Een lange opsomming van misstanden is hier niet op zijn plaats, in dat kader zij verwezen naar de boetebesluiten van de AFM jegens Ernst & Young en Deloitte Accountants B.V.

De VEB meent dat ook de bij accountantsorganisaties vereiste beheerste en integere bedrijfsvoering (artikel 21 Wet toezicht accountantsorganisaties) meebrengt dat er zware eisen moeten worden gesteld aan de juiste ‘toon’ binnen accountantsorganisaties. Het verplichte transparantieverslag is een geschikt instrument om hierover verantwoording af te leggen. Dit transparantieverslag dient wel volledig te zijn, het transparantieverslag van Deloitte Accountants B.V. over 2011 bevatte een voor de VEB onbegrijpelijke hiaat omdat zij niet repte over het gefailleerde InnoConcepts.¹⁰

Daarnaast kan de introductie van meer onafhankelijke raden van commissarissen bij accountantsorganisaties en/of de figuur van de ‘commissie publiek belang’ belangrijk bijdragen aan goed toezicht op de juiste toon aan de top. Goed intern toezicht maakt het mogelijk de top aan te spreken als hun toon niet goed is.

Wij zijn gaarne bereid het voorgaande mondeling toe te lichten.

Vereniging VEB NCVB

mr.drs. G.F.E. Koster
Advocaat

drs. D.M. Tomic

⁹ Zie het artikel: Ernst & Young dwong CFO tot vertrek vanwege onethisch handelen <http://www.accountancynieuws.nl/actueel/accountancymarkt/ernst-young-dwong-cfo-tot-vertrek-vanwege.103027.lynkx>

¹⁰ <http://www.veb.net/content/HoofdMenu/Acties/AholdDeloitte/deloiteverslag.aspx>