

Het Peters-rapport: reactie van een accountant

Prof. Dr. A. Schilder

THEMA

1 Wat zegt het Peters-rapport over de accountant?

Het Peters-rapport zegt weinig over de accountant. Daarom citeren we de drie paragrafen hier integraal.

6.2 Rapportage opvolging aanbevelingen en accountant

De vennootschap dient te bezien of aan de externe accountant een opdracht wordt verstrekt om de juistheid van de rapportage inzake de opvolging van de verifieerbare aanbevelingen, te onderzoeken. Wordt een dergelijke opdracht verstrekt, dan doet de accountant schriftelijk verslag van zijn bevindingen aan Bestuur en Commissarissen. Tevens wordt dan een mededeling van de accountant inzake de uitkomsten van zijn onderzoek in het jaarverslag opgenomen.

6.3 Accountant en interne beheersingssystemen

De accountant speelt in het kader van corporate governance primair een adviserende en signalerende rol met betrekking tot de opzet (en het functioneren) van het interne beheersingssysteem gericht op het waarborgen van de betrouwbaarheid van de financiële informatieverzorging. Voorts kan de accountant een dergelijke rol spelen met betrekking tot de opzet (en het functioneren) van interne beheersingssystemen gericht op het waarborgen van de effectiviteit en efficiency van bedrijfsprocessen en de naleving van wet- en regelgeving. Dit mede gezien de relatie van deze beheersingssystemen met de financiële informatieverzorging.

De accountant rapporteert zijn bevindingen

in de voorkomende gevallen aan Bestuur en Commissarissen.

Het accountantsberoep zou nadere richtlijnen kunnen vervaardigen inzake de vervulling van de bovengenoemde signalerende en adviseerende rol met betrekking tot interne beheersingssystemen.

6.4 Overleg accountant

De auditcommissie/de Raad van Commissarissen heeft tenminste eenmaal per jaar een bespreking met de externe accountant. Aan de orde komen in ieder geval de controle (reikwijdte, planning en bevindingen) en (aspecten van) de financiële rapportage.'

2 Veel vragen

Het Peters-rapport telt 16 tekstpagina's, exclusief bijlagen en franje. Ruim een halve pagina bevat de bovengeciteerde tekst. De Commissie Peters besteedt dus weinig aandacht (4%) aan de functie van de accountant. 'Weinig' meet ik af aan het welbekende Engelse Cadbury-rapport; daar leest men van het begin af aan over de accountant (bijvoorbeeld al in par. 2.5, waar corporate governance (hierna: 'CG') wordt omschreven; in dat kader lezen we meteen: 'The shareholders' role in governance is to appoint the directors and the auditors..'). Het Cadbury-rapport besteedt ook

Prof. Dr. A. Schilder is partner van Coopers & Lybrand N.V., Amsterdam. Tevens is hij deeltijdhoogleraar Accountantscontrole aan de Universiteit Maastricht en de Universiteit van Amsterdam. In 1994 en 1995 was hij voorzitter van het Koninklijk NIVRA.

een apart hoofdstuk aan de accountantsfunctie in het kader van CG van 12 pagina's, zijnde 27% van de hoofdstuk. Dit aparte hoofdstuk opent met 'The annual audit is one of the cornerstones of corporate governance'.

Een iets ouder rapport, het Amerikaanse Treadway-rapport uit 1987, heeft op 70 pagina's hoofdstuk een apart hoofdstuk over de externe accountantsfunctie van 14 pagina's (20%). Ook voor dit rapport geldt dat men door de hele tekst heen referenties aan de accountantsfunctie aantreft, want 'the independent public accountant plays a crucial role in the financial reporting process' (p.49).

Een ander opvallend punt van verschil is de aandacht voor de interne accountantsfunctie. Zowel Cadbury als Treadway deden expliciete aanbevelingen voor een krachtige internal audit functie. De Commissie Peters zegt daar echter niets over, terwijl de interne accountantsfunctie toch welbekend is in ons land.

Door zijn specialisatie op een onderneming, permanente aanwezigheid daarin en grondige kennis van de relevante beheersingssystemen en bedrijfsrisico's, kan een interne accountant concreet bijdragen aan de kwaliteit van organisatiebeheersing.

Het spreekt voor zich dat bij een verdere analyse van Cadbury, Treadway en andere buitenlandse rapporten blijkt dat veel thema's rond de externe accountant daar wel besproken worden, en van aanbevelingen voorzien, maar in het Peters-rapport niet. Men denke ook aan het recente (juli 1996) 'Green Paper' van de Europese Commissie over de functie, rol en positie van de externe accountant. De Commissie stelt onder meer (par. 4.18): 'The statutory audit is an essential element of the system of corporate governance.' De Europese Commissie stelt vervolgens diverse belangrijke thema's aan de orde, zoals onafhankelijkheid, de combinatie controle en advies, benoemingsprocedures en rotatie, kwaliteit van opleiding en controle en rapportage, interne controle en fraudepreventie/-detectie, en andere. Ook de interne accountantsfunctie wordt besproken als onderdeel van interne beheersingssystemen.

Deze drie referenties aan gezaghebbende

eerdere rapporten roepen vanzelfsprekende vragen aan de Peters Commissie op. 'Waarom?' is daarvan de kern. Waarom zo weinig over de accountantsfunctie, als dat eerder wel gedaan is? Waarom, sterker nog, een kernfunctie van de accountant niet eens genoemd? Wie nog eens terugleest in 6.2 hierboven, leest dat de accountant 'primair een adviserende en signalerende rol heeft...'. De controlefunctie vindt men slechts en marge terug in par. 6.4. Wie een keer hierop gestuit is, kan niet meer van die vraag loskomen: waarom zo veel minder en zo anders dan overal elders?

Ligt het aan de omschrijving van het begrip CG (zie p. 10 van het Peters-rapport)? Nee, bepaald niet. Die omschrijving noemt zelfs als 'uitgangspunt dat bestuurders en commissarissen over hun taakuitoefening - ook publiekelijk - verantwoording dienen af te leggen'. En wie verantwoording zegt, zegt toezicht, zegt controle.

Dergelijke 'waarom'-vragen kunnen veelvuldig gesteld worden aan het Peters-rapport. Of men nu denkt aan de aandachtsverdeling tussen wel en niet behandelde 'stakeholders' (waarom bijvoorbeeld niets over sociale partners, ondernemingsraad, maatschappelijke groeperingen), of de motivering van allerlei aanbevelingen door het rapport heen, of het ontbreken van een analyse van externe ontwikkelingen, literatuurverwijzingen of de redenen voor het gekozen tempo en tijdspad: men zou tenminste graag geweten hebben welke moverende redenen de Commissie voor zijn keuzes heeft laten gelden.

Deze moverende redenen moeten krachtig geweest zijn; wij lezen immers in de begeleidende brief van de voorzitter, dat de Commissie de inhoud van het rapport unaniem heeft aanvaard.

Het komt mij daarom voor dat de Peters Commissie tenminste hier een verantwoordingsplicht nog heeft na te komen.

Het heeft voor deze bijdrage weinig zin te speculeren inzake de achterliggende motieven. In het hiernavolgende zal ik daarom twee punten aan de orde stellen. In paragraaf 3 worden de aanbevelingen van de Commissie geanalyseerd en bevraagd; deze analyse leidt helaas niet tot grote vreugde over de gedachten van de Commissie

omdat zij niet concreet dan wel multi-interpretabel zijn. Desalniettemin eindig ik in paragraaf 4 met enige positief gestelde opmerkingen.

3 De opmerkingen van de Peters Commissie over de accountantsfunctie geïnterpreteerd

3.1 Paragraaf 6.2: accountantsonderzoek van de naleving van de aanbevelingen?

In par. 6.2 gaat het om de verifieerbare aanbevelingen uit het Peters-rapport. In afstandelijke bewoordingen ('de vennootschap dient te bezien of..') wordt voorgesteld dat de accountant de rapportage onderzoekt die Bestuur en Commissarissen in het jaarverslag moeten doen over de mate van naleving van de aanbevelingen (de Peters Commissie stelde zo'n rapportage voor in par. 6.1).

Waarom zou de vennootschap zo'n opdracht verstrekken aan de accountant? Want het is van tweeën een. Of men heeft de Commissie volledig gevolgd, en dan is het overbodig. Immers, als Bestuur en Commissarissen zelf zouden verklaren: wij hebben alle aanbevelingen opgevolgd, zou er dan nog veel toegevoegde waarde uitgaan van een accountantsbevestiging? En als men de Commissie-aanbevelingen niet volledig heeft gevolgd - zou men dat dan nog eens door de accountant willen laten opschrijven? Deze aanbeveling lijkt weinig levensvatbaar.

Bovendien: welke aanbevelingen zijn verifieerbaar? Wie ze alle 40 doorleest, komt er vele tegen die niet makkelijk verifieerbaar zijn, maar wel met de nodige moeite en dito kosten. Een willekeurig voorbeeld is nr 16: 'De Raad (van Commissarissen) vergadert volgens een vastgesteld schema. Bij frequente afwezigheid worden de betreffende commissarissen daarop aangesproken.' Dat vergaderschema is snel te constateren. Maar wat is 'frequent'? Volgens par. 3.3 stelt de Raad een minimumfrequentie vast. Maar is het beneden het minimum blijven hetzelfde als frequent afwezig? Of is er nog een grijs gebied? En hoe stelt de accountant vast dat betrokkene is aangesproken? Op gezag van de voorzitter? Blijkens een door beiden ondertekend protocol? En als het daarna niet verandert, of een beetje?

Men kan vele aanbevelingen van de Commissie op de snijtafel leggen, en de vragen zijn

vergelijkbaar. Omdat de Commissie de aanbevelingen niet concreet heeft uitgewerkt, en evenmin een duidelijk omlijdend toetsingskader geeft, is een aanbeveling als 6.2 niet praktisch voorstelbaar.

De Commissie heeft het zich daarbij extra moeilijk gemaakt door in geval van zo'n accountantsonderzoek niet alleen een schriftelijke rapportage te verlangen aan Bestuur en Commissarissen. Immers, dan moet er ook meteen een mededeling van de accountant in het jaarverslag (de Commissie gebruikt dit woord in brede zin). Dit lijkt contraproductief. De goedwillende vennootschap die aan zijn accountant een toetsing vraagt moet de uitkomst daarvan meteen publiceren. Dat staat haaks op het feit dat de Nederlandse wet bewust onderscheid maakt in BW 2 artikel 393 tussen een publieke accountantsverklaring en het niet-publieke accountantsverslag aan Bestuur en Commissarissen.

Wie de ontwikkelingen in Engeland gevolgd heeft - en het rapport stelt op pagina 9 dat de Commissie zich internationaal op de hoogte heeft gesteld - weet dat dit thema van accountantsverificatie van de naleving van Cadbury-aanbevelingen heel veel voeten in de aarde heeft gehad. In het bijzonder de externe rapportage leverde veel vragen en discussie op, ondanks het feit dat het Cadbury-rapport zijn voorstellen in veel grotere mate van detail dan de Commissie reeds had uitgewerkt. Waar de Commissie zo sober is in zijn aanbevelingen en uitwerkingen, rijst de vraag wat de beweegredenen en overtuiging achter par. 6.2. zijn geweest. Vooralsnog lijkt dit geen levensvatbare paragraaf.

3.2 De rol van de accountant bij interne beheersingssystemen

Allereerst enige vragen als gevolg van 'close-reading'. De Commissie meent dat de accountant primair een adviserende en signalerende rol heeft bij interne beheersingssystemen. 'Primair' is vermoedelijk bedoeld als: niet of slechts bij uitzondering ook in een uitvoerende rol, zoals het zelf verrichten van controles die door de leiding moeten gebeuren, of het in detail beschrijven en implementeren van controlesystemen. Maar de onduidelijkheid blijft of dit een correcte interpretatie is. Bedoelde de commissie soms dat deze primaire rol in belang en prioriteit uitgaat boven de controlerende rol, bijvoorbeeld vanwege een

veronderstelde grotere toegevoegde waarde? Want de adviserende en signalerende rol als zodanig op dit terrein, in meer traditionele bewoordingen aangeduid als de 'AO/IC' (administratieve organisatie en interne controle) is de laatste 50 jaar wel komen vast te staan. Voorts is interessant dat de woorden 'en het functioneren' tussen haakjes staan. Waarom? Als een soort vanzelfsprekende toevoeging? Gaat het eigenlijk om de opzet, en doet het functioneren er dan niet zo toe? Maar van vele systemen was de opzet prachtig, doch de werking beroerd. Dus wat beveelt de Commissie nu precies aan?

De volgende stelling is dat de accountant een zodanige rol ook 'kan' spelen bij interne beheersingssystemen in bredere zin. De hier gebruikte terminologie (effectiviteit en efficiency van bedrijfsprocessen en de naleving van wet- en regelgeving) is identiek aan die van het bekende COSO-rapport; overigens wordt dit niet vermeld. (Merkwaardig is overigens dat in par. 4.3 in het kader van risicobeheersing weer een ander COSO-aspect wordt genoemd, de beveiliging van activa tegen ongeoorloofd gebruik, en juist niet de effectiviteit en efficiency van bedrijfsprocessen, hetgeen bij COSO toch voorop stond). Wat wil de Commissie nu met dit 'kunnen' spelen van deze rol door de accountant? Het is een van de aanbevelingen - dus moet de doelgroep nu extra opdrachten gaan verstrekken aan accountants? Of moet men nuchter constateren dat accountants sinds COSO al het nodige ontwikkeld en aangeboden hebben? Veelal gaat dit onder de naam 'In Control'. Daarvan is overigens ook te constateren dat grote organisaties daar zelf al enige jaren evenzeer druk mee zijn.

Vervolgens rapporteert de accountant zijn bevindingen 'in de voorkomende gevallen' aan Bestuur en Commissarissen. Hoe is dit bedoeld? Immers, er staat in feite een tautologie: in de gevallen waarin de accountant zijn bevindingen rapporteert rapporteert hij deze. Zo zal het wel niet bedoeld zijn. Gaat het dan om 'soms', namelijk als dit relevant is? Wie bepaalt dat dan? En hoe weten Commissarissen wat er eventueel aan het Bestuur gerapporteerd is? Hoe verhoudt zich dit tot de wettelijke verplichting om in elk geval bevindingen te rapporteren aan Bestuur en Commissarissen inzake betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking?

Bovendien wreekt zich hier dat de Commissie niet over de controlefunctie van de accountant heeft gesproken. Immers, 'bevindingen' vloeien eerder voort uit controlerende werkzaamheden dan uit adviseren en signaleren.

Ten slotte de suggestie dat het accountantsberoep hierover nadere richtlijnen zou kunnen vervaardigen. Dit is verrassend omdat de Commissie juist nogal anti richtlijnen is. Maar dan wel voor en door het accountantsberoep? Om dezelfde redenen als waarom de Commissie sterk aarzelt over richtlijnen, zou ook hier meer voor de hand liggen een uitnodiging aan de accountants in de praktijk om nieuwe dan wel aangepaste instrumenten te ontwerpen. Maar als de Commissie zich op de hoogte heeft gesteld van de huidige state of the art - en wij nemen aan dat zij dat gedaan heeft - zou het gewenst zijn om te vernemen wat daaraan thans mankeert. Is niet een nog wel eens gehoord verwijt aan accountants dat zij eerder teveel dan te weinig aandragen? Desalniettemin is deze aanbeveling de moeite waard om in de slotparagraaf op terug te komen.

3.3 Het overleg met de accountant

De Commissie-Peters laat het kennelijk aan partijen over wat een auditcommissie precies is, wie er in moeten zitten (in par. 3.2 staat slechts dat de Raad van Commissarissen 'overweegt of het aanbeveling verdient uit zijn midden...een auditcommissie...te benoemen.' Dat laat alles dus open), en of het wel of niet wenselijk is dat de accountant (alleen) met de auditcommissie dan wel (ook) met de voltallige Raad spreekt.

Ten laatste wordt hier even de controle genoemd, maar de Commissie heeft kennelijk op geen enkele wijze suggesties willen doen die de accountantscontrole (nog) verder kunnen verbeteren. Dat blijft verrassend, omdat de accountantscontrole een sluitstuk van toezicht is naar Commissarissen en aandeelhouders. Zelfs als men de Commissie helemaal volgt in haar uitsluitende concentratie op aandeelhouders, zou een beschouwing over de relatie tussen aandeelhouders en accountants hier niet misstaan hebben. Voor de hand liggende thema's waren het wettelijke recht van aandeelhouders op de benoeming van de accountant, waar men veelal niets mee doet; de inhoud van de accountantsverklaring; de aard en frequentie van de contacten tussen Bestuur,

Commissarissen en accountant. Dat laat onvermijdelijk de vraag open, of de Commissie inderdaad van mening was dat de accountantscontrolefunctie niet verder ten behoeve van aandeelhouders en andere belanghebbenden kan worden verbeterd.

4 De aanbevelingen: mogelijkheden en uitdagingen

Dit artikel is niet het eerste noch het enige dat veel vragen constateert die het Peters-rapport oproept. Toch hoeft daarmee niet alles gezegd te zijn.

Ik heb mij ook afgevraagd waarom de Commissie tot deze toch wel zeer bescheiden en voorzichtige rapportage is gekomen. Daarbij drong zich de vergelijking op met de uitdrukking 'hardlopers zijn doodlopers'. Wie regelmatig wat hardloopt weet dat het eerste en grote risico is: te hard van stapel lopen. Als dat gebeurt is er een gerede kans op achter adem komen en het geplande schema niet halen. Omgekeerd, als men beheerst heeft ingezet kan het tempo nog altijd verhoogd worden.

Het is niet ondenkbaar dat dit nu ook gebeurt. Naarmate dit rapport meer de reacties oproept: is dit nu alles? kan de Commissie in een vervolgrapportage het tempo opvoeren.

Bovendien is het appel op zelfregulering passend bij de Hollandse volksaard.

In het bijzonder par. 6.3 over de interne beheersingssystemen kan door accountants ook gelezen worden als een boeiende uitdaging. Het moge zo zijn dat sinds COSO diverse accountantskantoren hard gewerkt hebben aan de vertaling daarvan naar ondernemingen en non-profit organisaties - voor het beroep als geheel kan dat nog niet gezegd worden. Wie de Richtlijnen Accountantscontrole 1996 doorneemt, moet constateren dat zowel voor deze materie zelf, als voor de rapportage daarover aan Bestuur en Commissarissen, nog niet veel geschreven is. Er zijn enkele goede NIVRA-studierapporten, over communicatie en rapportage, en recentelijk ook over 'interne beheersing en accountant', maar daarmee is het niet automatisch gemeengoed.

Bovendien is de tweedeling in par. 6.3 interes-

sant. Het eerste gedeelte is zeer herkenbaar, de vertrouwde 'AO/IC' waarmee accountants tijdens opleiding en praktijk zeer vertrouwd geraakt zijn. Daar kan men hen rustig specialisten in noemen. Maar het vervolg, over de breder gerichte interne beheersingssystemen (het 'In-Control' zijn), behoeft verdere uitwerking. De toepassing daarvan is nog geen gemeengoed, zeker niet in een nadere toespitsing per branche.

Ten slotte is deze aanbeveling van de Commissie ook interessant omdat zij een beroep doet op een breed geschoolde accountant. Het Nederlandse beroep heeft altijd gepleit voor deze brede benadering, mede tot uitdrukking komend in een brede opleiding met veel aandacht voor bedrijfs-economie in vele varianten, inclusief organisatiekunde, informatieprocessen en verwerkingssystemen. De 'natuurlijke adviesfunctie' van de accountant is daardoor altijd veelzijdig geweest, hoewel er ook perioden van verstarring en verenging aan te wijzen zijn. Het recente 'Green Paper' van de Europese Commissie lijkt ook deze brede weg te kiezen. Desalniettemin steken soms weer ideeën de kop op om deze breedheid in te perken en een kale, steriele controlefunctie af te scherpen. Het Peters-rapport maakt impliciet duidelijk dat dat geen serieus voorstel kan zijn.

Met andere woorden, de Commissie lijkt te zeggen: controle van jaarrekeningen moet sowieso gebeuren. Daarbij moet de accountant echter tevens blijk geven van inzicht in de beheersing van de onderneming in brede zin, want daarin met name zal zijn toegevoegde waarde liggen. Als we in corporate Nederland kunnen bereiken, dat strategie, risicobeheersing en aandacht voor interne beheersingssystemen op de agenda komen van zowel bestuur als commissarissen als aandeelhouders - dan zijn we al een stuk verder. Daarin kan de accountant een uiterst nuttige functie hebben.

Het komt mij daarom voor dat er veel werk aan de winkel is voor onze beroepsgroep. Het is niet nodig om daarvoor te wachten op de volgende rapportage van de Commissie Peters. Het signaal is duidelijk, en kan in het overleg met bestuur en commissarissen nu al aan de orde gesteld worden.