

Regels of eigen oordeel?

Welke functie heeft de accountant bij de jaarrekening? Arthur Docters van Leeuwen en Frans van der Wel verschillen daarover van mening ('de Accountant', november 2003). Volgens Hans Burggraaff en Jan Schoonderbeek hebben beiden een beetje (on)gelijk.

HANS BURGGRAAFF EN JAN SCHOONDERBEEK*

Docters van Leeuwen vindt dat de accountant niet moet volstaan met een marginale toetsing van de jaarrekening maar een eigen oordeel moet geven over wat naar zijn beste weten de juiste representatie van de werkelijkheid is. Even verder spreekt hij zelfs van 'de beste representatie'. Van der Wel moet hier niet veel van hebben, omdat daardoor de primaire verantwoordelijkheid van de ondernemingsleiding zou worden miskend, de deur wordt opengezet voor subjectieve voorkeuren voor bepaalde bedrijfseconomische zienswijzen, en de vergelijkbaarheid in het gedrang komt. Hij legt de nadruk op de toetsing aan algemeen in het maatschappelijk verkeer aan-

vaarde normen en aan de voor de jaarverslaggeving geldende regels.

Als lieden die enige voetstappen hebben liggen op het pad der regelgeving willen wij een paar opmerkingen maken over dit dilemma.

Uitgangspunt behoort te zijn de functie van de jaarrekening. Deze is bestemd voor aandeelhouders en andere belanghebbenden, samen te vatten als stakeholders of maatschappelijk verkeer. De jaarrekening beoogt de lezer in staat te stellen een gefundeerd oordeel te vormen over de gang van zaken in de onderneming, en over de uitkomsten daarvan in termen van vermogen en resultaat. De ondernemings-

leiding legt verantwoording af door middel van de jaarrekening, en deze verantwoordiging is object van de accountantscontrole. Essentieel is het verschil in functionele positie tussen enerzijds de ondernemingsleiding en anderzijds de accountant.

De leiding brengt verslag uit over het *eigen* handelen en de resultaten daarvan. Naar zijn aard heeft dat verslag een subjectieve inslag. Bovendien heeft de leiding *belang* bij het oordeel van de stakeholders. Zij kan pogen dat oordeel te beïnvloeden door de wijze van verslaggeving, door woordkeuze, door de groepering en detaillering van gegevens etc.

De accountant stelt vanuit een onafhankelijke positie een deskundig onderzoek in naar de getrouwheid van de jaarrekening, om zich een objectief oordeel te vormen. Dat oordeel houdt niet slechts in dat de jaarrekening juist is en opgesteld conform de regels, maar ook dat zij *toereikend* is. Dit laatste brengt met zich mee dat de

Efficiëntie en effectiviteit niet vergeten

Maatregelen om de onafhankelijkheid van de accountant te versterken zijn belangrijk. Maar bij het kiezen tussen de alternatieven moet het gevolg voor de efficiëntie en effectiviteit van de audit niet worden vergeten.

ALEKS KAYHAN*

Enige tijd geleden is de complete financiële wereld door vele opeenvolgende schandalen wakker geschud. Als reactie kwamen velen met aanbevelingen ter versterking van de onafhankelijkheid van de accountant. Daarbij wordt een arsenaal aan methoden genoemd, waaronder benoeming van de accountant door een audit-comité, betaling door een nieuw op te richten onafhankelijk orgaan en kantoorroulatie. In de discussies over versterking van de onafhankelijkheid van de accountant worden echter geen of weinig woorden besteed aan de effecten van deze instrumenten op de efficiëntie en effectiviteit van de audit. Toch zijn ook

deze aspecten van groot belang.

In de recente literatuur en discussie over de onafhankelijkheid van de accountant worden rond de vraag wie de accountant zou moeten benoemen de volgende alternatieven genoemd: de algemene vergadering van aandeelhouders, het bestuur c.q. de directie, de raad van commissarissen, het audit-comité, een staatsorgaan en een nieuw op te richten orgaan. Deze worden ook alternatieven genoemd bij de vraag wie de accountant zou moeten betalen. Bij een

afweging tussen deze organen zou echter behalve met de onafhankelijkheid van de accountant ook rekening moeten worden gehouden met de efficiency en effectiviteit van de controle. Ditzelfde geldt voor andere 'onafhankelijkheidsmaatregelen' zoals kantoorroulatie of partnerroulatie.

Uit enquête-onderzoek rondom de benoeming en betaling van de accountant en partner- en kantoorroulatie blijkt namelijk dat de genoemde alternatieven volgens de ondervraagde accountants ten aanzien van deze aspecten duidelijk verschillen. Zo wordt partnerroulatie niet alleen gezien als een maatregel die onafhankelijkheid bevordert, maar ook als een superieure maatregel uit het oogpunt van effectiviteit van de controle. De resultaten wijzen er

'Partnerroulatie wordt gezien als een superieure maatregel uit het oogpunt van effectiviteit van de controle.'

accountant er niet alleen op moet toezien dat de specifieke regels, richtlijnen en standaarden zijn toegepast, maar tevens dat zo nodig wordt *afgeweken* van de specifieke regelingen, c.q. er *aanvullende* gegevens worden verschaft. 'Zo nodig' wil zeggen als zulks vereist is om de gebruikers in staat te stellen zich een verantwoord oordeel te vormen over vermogen en resultaat. Het maatschappelijk verkeer heeft behoefte aan dit objectieve oordeel over juistheid én toereikendheid. Onder omstandigheden kan dit de accountant in conflict brengen met de zienswijze van de ondernemingsleiding. Dan zal de functie ten behoeve van het maatschappelijk verkeer het zwaarste moeten wegen. De ondernemingsleiding zal dat niet altijd in dank afnemen, maar juist in zo'n situatie bewijst de accountant

zijn bestaansrecht. Ons beroep is niet voor bange mensen, en al helemaal niet voor ogendienaars.

Dit alles is niet nieuw. Grotendeels staat het al in BW2, titel 9. In artikel 362 (leden 1 en 4) wordt gesproken over 'verantwoord oordeel', 'aanvullende gegevens' en 'afwijking van de voorschriften'. Zie in dit verband artikel 393, lid 3 over de strekking van het accountantsonderzoek. Ook IAS 1 (revised 1997, paragraaf 13 en verder) gaat uitdrukkelijk in op de mogelijkheid dat toepassing van een standaard leidt tot een misleidende uitkomst, en op de vraag hoe dan te handelen.

Het komt er op neer dat Docters van Leeuwen terecht van de accountant een eigen oordeel naar beste weten verlangt of de jaarrekening - ook al voldoet zij aan de

regels - de lezer bij zijn oordeelsvorming niet op het verkeerde been zet. Maar wanneer hij uit is op 'de beste presentatie' vraagt hij te veel. Daarvoor moet hij bij de ondernemingsleiding zijn.

Van der Wel, op zijn beurt, legt terecht de nadruk op de regels en voorschriften, die immers deugdelijkheid, objectiviteit en vergelijkbaarheid beogen. Maar het is jammer dat hij zwijgt over het eindoordeel dat de accountant na toepassing van die regels moet vormen over de toereikendheid van de verstrekte informatie.

Standaarden zijn goed, maar ze zijn niet goed in alle gevallen.

'Ons beroep is niet voor bange mensen, en al helemaal niet voor ogendienaars.'

Noot

* Hans Burggraaff is oud-voorzitter International Accounting Standards Committee en Jan Schoonderbeek is oud-voorzitter van de Raad voor de Jaarverslaggeving.

verder op dat er via inschakeling van de raad van commissarissen en/of een audit-comité een redelijk evenwicht tussen de drie aspecten kan worden gevonden. In de definitieve Nederlandse corporate governance code van de commissie Tabaksblat staat dat de externe accountant moet worden benoemd door de algemene vergadering van aandeelhouders, op voordracht van de raad van commissarissen, waaraan zowel het audit-comité als het bestuur advies uitbrengen. Verder dient volgens de code de beloning van de externe accountant te worden goedgekeurd door de commissarissen, op voorstel van het audit-comité en na overleg met het bestuur. Mijn onderzoeksresultaten kunnen worden gezien als ondersteuning van deze voorstellen, met name wat betreft de betrokkenheid van de raad van commissarissen en het audit-comité. Of de commissie Tabaksblat in zijn afwegingen rekening heeft gehouden

met de efficiëntie en de effectiviteit van de audit is echter onduidelijk.

In het algemeen wordt er bij het verdedigen van alternatieven ter versterking van de onafhankelijkheid van de accountant, te weinig verwezen naar de efficiëntie en de effectiviteit van de audit, terwijl blijkt dat er wat dit betreft, in elk geval in de perceptie van accountants, belangrijke verschillen zijn tussen de verschillende alternatieven. Daarmee zou bij het beoordelen van alternatieven meer rekening moeten worden gehouden.

Noot

* Aleks Kayhan is werkzaam bij Ernst & Young Accountants te Amsterdam. Het artikel is geschreven op persoonlijke titel. Het doctoraalscriptieonderzoek is gehouden onder in totaal 139 supervisors, managers en partners van een groot accountantskantoor, onder wie 96 registeraccountants.

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.

Uitstel IAS wél mogelijk

Anders dan Ruud Dekkers en Wim Schoonderbeek beweren is uitstel van IAS volgens Peter Sampers voor bepaalde Nederlandse bedrijven wel degelijk mogelijk.

PETER SAMPERS*

In hun naschrift bij mijn opiniebijdrage in het februari-nummer van 'de Accountant' (2004, pagina 50), gaan Dekkers en Schoonderbeek in op de (on)mogelijkheid van de Nederlandse overheid om de invoering van IAS uit te stellen tot 2007, voor bedrijven die rapporteerden volgens US GAAP op het moment dat de EU-Verordening in werking trad. Volgens hen staat die mogelijkheid voor de Nederlandse wetgever niet meer open omdat de wet op het moment van publicatie van de EU-Verordening niet toestond de primaire jaarrekening volgens US GAAP op te maken. In de eerste plaats ben ik het met beide auteurs eens dat het niet expliciet wettelijk toestaan van US GAAP een gemiste kans is. Zowel Philips als VNO-NCW heeft in het verleden herhaaldelijk aangedrongen op de wettelijke verankering van een zo'n

optie. Het ontbreken daarvan maakt toepassing van de 2007-optie echter niet onmogelijk. De EU-Verordening rept immers niet van een wettelijke verankering, maar stelt slechts als voorwaarde dat bedrijven over het boekjaar dat begint in het jaar waarin de Verordening wordt gepubliceerd (2002), volgens internationaal geaccepteerde standaarden rapporteren en zijn genoteerd aan een effectenbeurs buiten de Europese Unie (Regulation 1606/2002, artikel 9b). Destijds voldeden in Nederland naar mijn schatting ongeveer tien bedrijven aan deze eisen. Uitgaande van de bereidheid van de wetgever deze bedrijven niet achter te stellen bij concurrenten in andere EU-lidstaten, is het mijns inziens mogelijk om vanuit de Nederlandse verslaggevingspraktijk en het betreffende wettelijke kader een argumentatie op te

bouwen die 2007-optie voor deze bedrijven openstelt.

De in november 2003 gepubliceerde commentaren op de Verordening, die overigens geen verplichtend karakter hebben voor de lidstaten, spreken in dit verband van de vraag 'of internationale standaarden toegestaan zijn als basis voor de opstelling van de primaire verslaggeving'. De definitieve beantwoording daarvan valt buiten het bestek van deze korte reactie. Maar het blijft een feit dat op het moment van invoering van de Verordening, een groep Nederlandse bedrijven US GAAP hanteerde als primaire standaard, en dat die bedrijven door de Nederlandse wetgever in een nadelige concurrentiepositie dreigen te worden geplaatst ten opzichte van bedrijven in andere lidstaten.

Noot

* Peter Sampers is als manager Policies & Directives bij Koninklijke Philips Electronics NV verantwoordelijk voor de door het bedrijf gehanteerde verslaggevingsstandaarden.

Uitslag webstelling (2)

Met het oog op de vertrouwenscrisis moet het accountantsberoep een overtuigend signaal afgeven aan het maatschappelijk verkeer: geen adviesdiensten meer verlenen aan controleklanten van openbaar belang.

	RA	Student	Overig	Totaal
Eens	46	38	31	115
Oneens	12	18	9	39

Nog een keer dezelfde stelling als waarover in het vorige nummer werd bericht. Een eenmalige verlenging van looptijd, met als gevolg dat ook volgende stellingen langer op de site zullen kunnen staan (de precieze uitleg van deze verschuivingsoperatie besparen we u). Vorige keer kon er door omstandigheden slechts een zeer korte periode worden gestemd op deze in het decembernummer geponeerde mening van Kees van Tilburg. De meeste van de 59 reacties waren toen instemmend: 78 procent stemde 'eens'. Inmiddels stemden er in totaal 154 mensen. Nog altijd onderschrijft 75 procent de stelling. Onder de RA's ligt dat zelfs iets hoger: tachtig procent.

Wederom namen veel stemmers de moeite hun mening toe te lichten. De tegenstanders vrezen vooral het risico dat met zo'n radicale scheiding ook de 'natuurlijke' adviesfunctie met het badwater verdwijnt. Een enkeling wil nog wat schaven aan de door Van Tilburg gehanteer-

de begrippen. Zo pleit iemand ervoor om de categorie 'controleklanten van openbaar belang' uit te breiden naar alle overheidsinstanties. Eén commentator formuleert het algemener: "Wat zijn controleklanten van openbaar belang? Hoe definiëren wij adviesdiensten, en het verschil met de natuurlijke adviesfunctie? Mijns inziens maken we het alleen maar ingewikkelder met dergelijke terminologieën. De gewone man begrijpt niet wat wij bedoelen." In hoeverre de 'gewone' man bij dit probleem echt 'stakeholder' is, is natuurlijk de vraag. Ook dat begrip zou moet worden gepreciseerd. Een schrijver verwoordt het kerndilemma bij dit soort kwesties: "De keus tussen commercie en onafhankelijkheid is moeilijk.

Wat wij van ons zelf denken is niet relevant, wat het publiek van ons denkt is doorslaggevend."



De wereldvreemde accountant

De moderne accountant functioneert als een in hiërarchie ingebedde technicus. Volgens Jan van Dijk is de noodzakelijke menselijke, subjectieve beoordeling daardoor onmogelijk geworden. "Accountancy moet weer een beroep zijn."

JAN VAN DIJK*

Ik heb al jaren de indruk dat de accountant zich op een tamelijk destructieve wijze steeds meer van de werkelijkheid vervreemdt. Zo'n indruk ontstaat pas als je afstand van het beroep hebt genomen. Ik weet niet of het fair is, mijn voormalige beroepsgenoten nu met mijn indrukken te confronteren. Uiteindelijk is het al zestien jaar sinds ik van het 'openbare' beroep afscheid nam en ik verdien alweer bijna tien jaar mijn brood als beeldend kunstenaar. Maar het is mijn overtuiging dat ons beroep zich suïcidaal, zichzelf vernietigend, ontwikkelt.

We spreken altijd over het 'accountantsberoep'. De weinige accountants die het uitoefenen, zijn echter de bevestiging dat 'het beroep' niet meer bestaat! De accountant van heden is een uitvoerend functionaris, in dienst van een *corporation*, die een andere *corporation* controleert. Hij (zij) functioneert als een in de hiërarchie ingebedde technicus en voegt zich naar de vele regels, bijna als een robot. Hij mag niet zelf interpreteren, er zijn bureau-interpretaties. Hierbij is het bijna om het even, of hij partner, manager of assistent is. Maar de accountant is mens. Een denkende, voelende mens. De rubriek 'Werk en privé' in 'de Accountant' toont de accountant als mens *naast* zijn werk, maar dat schiet aan de kern voorbij. De accountant is in zijn werk mens. Dat werk betreft niet alleen cijfers, maar ook handelingen en oordelen van mensen, die subjectief moeten worden beoordeeld. En al zijn cijfers vaak schijnbaar kwantitatief, zij zijn vaak in wezen kwalitatief en subjectief te benaderen. Daar heeft de 'voelende', mens een belangrijke rol naast de rationele mens. Die combinatie is belangrijk maar wordt door het streven om alles in regels te vangen, door organisatiestructuren en hiërarchiën onmogelijk gemaakt. Zoals het beroep zich nu ontwikkelt, kun-

nen ook anderen certificeren. Waarom niet. Het ene bedrijf controleert het andere. De eigendom van accountancy-corporaties ligt al lang niet meer uitsluitend in accountants handen. Dan wordt het een kwestie van naamgeving, vermelding van de gehanteerde conventies en regels en een kwaliteitsstempel (ISO xyz).

Accountants-expertise is betrekkelijk. Welke accountant kan zeggen dat hij de verslaggeving van een telefoonmaatschappij of een energieleverancier overziet? Dan kom je met controleleer niet ver. Een in automatisering gekwalificeerde controller of ingenieur kan dat beter!

'Zoals het beroep zich nu ontwikkelt, kunnen ook anderen certificeren. Waarom niet?'

Ook het thema 'materialiteit' heeft met de beroepsbeleving te maken. Ik was in mijn vroege jaren als accountant een *first-generation* EDP-auditor en heb veel over deze beroepsrichting geschreven. Toen was materialiteit al een hot topic. Niet dat het maatschappelijk zo veel als nu werd besproken, maar wij hadden het als accountants nodig voor onze statistische technieken en - met alle respect voor de meningen over materialiteit in het decembernummer - het kostenaspect speelde daarbij een belangrijke rol. Maar materialiteit is geen accountantsthema of instrument. Het is een *gebruikers*concept: welke invloed heeft een aspect, fout of verkeerde presentatie op mijn oordeel? Dat kan ik als lezer beoordelen, de accountant kan dat niet.

Materialiteit is vergelijkbaar met pijn. Het komt in vele vormen voor, heeft objectieve

aspecten, maar blijft in wezen subjectief en hangt ook af van de omstandigheden. Net als pijn is ook materialiteit alleen door de betroffene te beoordelen. Als de accountant daarover wil meespreken, moet hij zich in de plaats van de lezer denken en zich inleven in diens reacties. Daarvoor moet hij niet alleen regels toepassen, maar een 'meevoelend', denkend mens zijn. Door internationale druk en het gemak van regelgeving is de accountantsfunctie geërodeerd tot een 'technische' functie. Geen wonder, dat er een crisis is in de geloofwaardigheid, dat er een verwachtingskloof bestaat en dat overheden ingrijpen. Ik kan als accountant alle regels ter wereld hanteren en toch tot foute conclusies komen. De praktijk bewijst dat steeds opnieuw. Mijn boekje over expertsystemen zou ik nu niet meer zo schrijven, ik zou nu meer relativiseren! Net zoals artsen zijn ook accountants bij uitstek individuele beroepsbeoefenaren. Dat merk je bij accountantsbenoemingen: dan spelen personen een doorslaggevende rol.

Dat financiële aspecten, marketing, kwaliteitscontrole, opleiding, netwerk bij de organisatie van accountants belangrijk zijn, is begrijpelijk. De accountant moet niet terug naar de accountancy-middeleeuwen. Maar aan de verregaande regelgeving moeten grenzen worden gesteld en deels worden teruggedraaid. Het individuele accountantsoordeel moet weer bepalend worden en de persoon weer belangrijk. Dit alles natuurlijk binnen een raamwerk van 'grensbepalende' regels en de kwaliteitsgarantie van grotere structuren. Maar accountancy mag geen door de hiërarchie ingeperkte, verstikte functie zijn. Het moet een beroep zijn. De accountant moet in de werkelijkheid terugkomen.

Noot

* Jan van Dijk is bedrijfseconoom en registeraccountant en werkte dertig jaar in het accountantsberoep waarvan 25 jaar bij Coopers & Lybrand (twaalf jaar als partner). Sinds tien jaar werkt hij in Berlijn als beeldend kunstenaar.