

Afgelopen jaar stond de accountant volop in de belangstelling, met als hoogtepunt september 2014 toen een aantal publicaties en initiatieven vrijwel gelijktijdig in het nieuws kwamen: de werkgroep Toekomst Accountantsberoep publiceerde “In het Publieke belang”¹, de AFM publiceerde haar onderzoek naar de kwaliteit van de wettelijke controles door de Big 4 kantoren², de Erasmus Universiteit Rotterdam³ publiceerde het rapport “Bouwen aan vertrouwen”. Tot slot kondigde minister Dijsselbloem een aantal wettelijke maatregelen aan. In deze recente aandacht voor de rol van de accountant lijkt echter de toegevoegde waarde van de accountant voor het werk van de commissaris nog onderbelicht. De commissaris wordt ook steeds meer als de opdrachtgever van de accountant gezien en zal derhalve een goed beeld moeten hebben over het functioneren van de accountant. Om te profiteren van kennis en kunde van accountants zouden de commissarissen veel meer het gesprek met accountants moeten aangaan.

LAAT COMMISSARISSEN DISCUSSIE MET ACCOUNTANTS AANGAAN

UITKOMSTEN NATIONAAL COMMISSARISSEN ONDERZOEK

Mijntje Lückcrath-Rovers en Auke de Bos

Onlangs publiceerden wij voor de achtste maal het Nationaal Commissarissen Onderzoek. Dit jaar stond de relatie tussen de commissaris en accountant centraal. In het onderzoek werd onder meer ingegaan op de rol van de commissaris bij de selectie en benoeming van de accountant, hoe en op welke terreinen de accountant voor de commissaris en/of toezichthouder (hierna: commissaris) van toegevoegde waarde kan zijn, en natuurlijk hoe dit eventueel kan worden verbeterd. Ongeveer 300 commissarissen uit meerdere sectoren deden mee aan het onderzoek,

waarmee dit onderzoek het meest omvangrijke onderzoek onder commissarissen uit meerdere sectoren is en een breed beeld geeft over meerdere sectoren waarin commissarissen actief zijn. De commissarissen in het onderzoek hebben gezamenlijk meer dan 880 commissariaten, en gemiddeld hebben ze 10 jaar ervaring als commissaris.

Wij hebben bij een deel van de vragen aan de commissaris gevraagd om deze voor slechts één van zijn commissariaten te beantwoorden om zodoende de antwoorden te kunnen categoriseren. De commissaris



Tabel 1: Verdeling respondenten over sectoren

Meest aansprekende commissariaat	2014		2013		2012	
	n	%	n	%	n	%
Beursonderneming	32	11%	16	5%	19	8%
Niet-beursonderneming	51	17%	61	18%	47	19%
Coöperatie	24	8%	27	8%	22	9%
Familiebedrijf	28	9%	34	10%	30	12%
Zorginstelling	55	18%	78	23%	50	20%
Woningbouwcorporatie	39	13%	51	15%	51	21%
Onderwijsinstelling	39	13%	24	7%	11	5%
Cultuur/goede-doelen	7	2%	19	6%	3	1%
Pensioenfonds	13	4%	0	0	0	0
Anders	10	3%	28	8%	13	5%
Totaal	298	100%	338	100%	246	100%

moest hierbij dit commissariaat in gedachte nemen. Dit kan voor elke commissaris anders gekozen zijn zodat hem ook is gevraagd aan te geven waarom hij specifiek dit commissariaat koos.

De grootste groep van de commissarissen koos voor het commissariaat bij de zorginstelling als meest aansprekende commissariaat (18%). Ook de commissariaten bij niet-beursondernemingen werden vaak als meest aansprekend genoemd (17%). Het minst vaak is gekozen voor het commissariaat bij een cultuur of goede doelen instelling (2%).

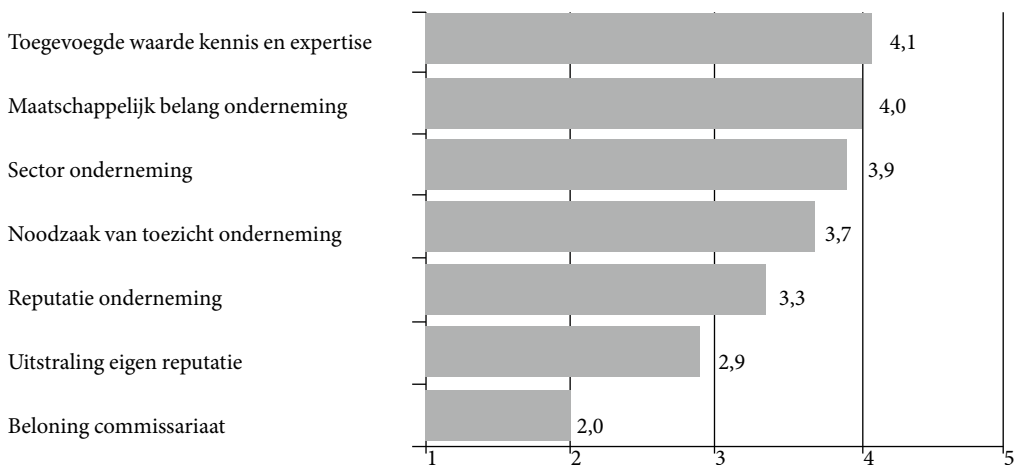
Aan de commissaris werd gevraagd waarom hij juist dit commissariaat in gedachte neemt, waarbij meerdere antwoorden mogelijk waren. Voor 84 commissarissen is dit het enige commissariaat en is er dus geen alternatief. Andere redenen zijn dat dit commissariaat de

meeste aandacht vraagt (geantwoord door 93 commissarissen), de meeste uitdaging geeft (geantwoord door 91 commissarissen) of dat de organisatie het grootst is (geantwoord door 56 commissarissen). Verder werd nog genoemd dat ze het commissariaat kozen waar ze voorzitter waren, waar ze de meeste ervaring mee hadden of waar ze lid waren van een bepaalde commissie.

Vervolgens is aan de commissaris gevraagd wat de belangrijkste overwegingen zijn geweest bij de acceptatie van het commissariaat. Hierbij moest de commissaris het belang aangeven (geen belang tot zeer groot belang) van een aantal genoemde overwegingen. Om een betere idee te krijgen van het belang van bepaalde overwegingen is een gemiddelde score berekend voor alle overwegingen. Hierbij geldt dat geen belang een waarde krijgt van 1 en dit loopt op tot 5 als een commissaris aangeeft

EEN GROOT DEEL VAN DE COMMISSARISSSEN IS VAN MENING DAT
DE WAARDE VAN DE ACCOUNTANT VOOR HET BEOORDELEN VAN
DE TONE AT THE TOP NU NOG BEPERKT IS

Figuur 1: Overweging om commissariaat te vervullen



dat de overweging van zeer groot belang is geweest (zie figuur 1).

Op deze manier is te zien dat de toegevoegde waarde van de eigen kennis en expertise voor de Raad van Commissarissen als meest belangrijke overweging wordt gezien om een commissariaat te accepteren (score 4,1 op schaal 5), gevolgd door het maatschappelijk belang van de onderneming (4,0) en zijn ook de toegevoegde waarde van eigen kennis en expertise, de noodzaak van toezicht en de sector van de onderneming belangrijke overwegingen. De beloning en de uitstraling die het commissariaat oplevert worden als minst belangrijk beschouwd bij het accepteren van een commissariaat.

Keuze van het accountantskantoor

Mede als gevolg van een recente wetwijziging zijn organisaties van openbaar belang (beursondernemingen en financiële ondernemingen) verplicht om eens in de acht jaar van accountantsorganisatie te wisselen. Hiermee is de keuze van het accountantskantoor een actueel thema. 76% van de commissarissen geeft aan dat een groot accountantskantoor betrokken is bij de organisatie waar zij commissaris zijn, 15% van de organisaties heeft een accountant van een middelgroot kantoor en

7% heeft een accountant van een klein kantoor. Een klein aantal commissarissen (2%) kruiste de categorie 'anders' aan.⁴

Aan de commissaris is gevraagd het belang aan te geven van een aantal aspecten bij de selectie en benoeming van het accountantskantoor en de accountant (zie figuur 2). Hierbij hadden vier aspecten betrekking op de accountant als persoon (de partner), drie aspecten hadden betrekking op het gehele team en drie aspecten op het accountantskantoor. Tot slot werd de prijs van de werkzaamheden genoemd. Van de gegeven antwoorden is een gemiddelde score berekend waarbij de waarde 1 wordt gegeven als de commissaris de vraag met geen belang beantwoordt en een waarde 5 als de commissaris de vraag met zeer groot belang beantwoordt. 284 commissarissen hebben deze vraag beantwoord.

De onafhankelijkheid van de accountant wordt het meest vaak genoemd als (zeer) belangrijk bij de benoeming (score 4,5 op schaal 5). Onafhankelijkheid was niet nader gedefinieerd waardoor het onbekend is of de commissarissen met name de scheiding tussen advies en controle bedoelen, danwel andere onafhankelijkheidsaspecten meenemen in hun oordeel. Daarna volgt de sector kennis van de accountant (4,2) en vervolgens de ervaring in het team en de waardering van de accountant als

Figuur 2: Aspecten van belang voor benoeming accountant



gesprekspartner (beide 4,0). Relatief minder belangrijk zijn de diversiteit in het team (3,1) maar ook de prijs lijkt niet het grootste belang te hebben bij de benoeming (3,4). De nabijheid van het kantoor of de internationale positie lijkt gemiddeld genomen het minst belangrijk.

Er zijn geen grote verschillen tussen de soorten organisaties, met uitzondering van de internationale positie van het accountantskantoor, de gemiddelde score hierbij is 2,1 maar dit is 3,5 voor beursondernemingen, en ook bij de niet-beursondernemingen, de coöperaties en de familiebedrijven scoort dit boven gemiddeld.

Professionele opinie of opinie van een professional

Eén van de vragen in het onderzoek richtte zich op het belang en de waardering voor het werk van de accoun-

tant voor het eigen functioneren van de commissaris. Commissarissen hebben via de diverse governancecodes een reeks taken gekregen waaronder bijvoorbeeld het toezicht houden op strategievorming, risicobeheersing, financiële verslaggeving en maatschappelijk verantwoord ondernemen. Ook benoemen en beoordelen de commissarissen meestal de bestuurders, en zijn zij steeds vaker alert op gewenst gedrag en een juiste cultuur binnen de organisatie. Om als commissaris over deze onderwerpen een oordeel te vormen, wordt van verschillende bronnen gebruik gemaakt. Het ligt voor de hand hierbij ook de rapportages en de visie van de accountant te betrekken.

Commissarissen kunnen namelijk profiteren van de kennis en visie van hun accountant, door hen te zien als extra ogen en oren. De accountant is regelmatig in de organisatie aanwezig, kan organisaties met elkaar verge-

DE COMMISSARIS WAARDEERT DE BIJDRAGE VAN DE ACCOUNTANT AAN HET TOEZICHT OP DE JAARREKENING HOGER DAN ZIJN BIJDRAGE AAN RISICO-INSCHATTINGEN

lijken en zal een professionele visie hebben over andere onderwerpen dan alleen de financiële verslaggeving die hij controleert. Bijvoorbeeld over hoe de bedrijfscultuur is, hoe de machtsverhoudingen binnen de ondernemingen tot uitdrukking komen, hoe met financiële maar ook strategische risico's wordt omgegaan, en of de onderneming alert is op toekomstige veranderingen in de sector. In de publicatie 'De signalerende accountant' van de Nederlandse Beroepsorganisatie voor Accountants (NBA, 2014) wordt hiertoe het onderscheid gemaakt tussen een professionele opinie en de opinie van een professional. (zie Tabel 2)

De NBA (p. 3) geeft in de publicatie aan dat de accountant meerdere mogelijkheden heeft om signalen omtrent eventuele gebreken en misstanden op te vangen en mogelijk af te geven. In de meer formele rol, aangeduid als de professionele opinie, legt de accountant zijn bevindingen vast in diverse documenten zoals de management letter en het accountantsverslag en heeft daarmee ook formele consequenties voor de onderneming. Een professionele opinie is gebaseerd op controlewerkzaamheden en heeft primair betrekking op de getrouwheid van de jaarrekening.

In de meer informele rol bespreekt de accountant zijn min of meer subjectieve observaties met bepaalde betrokkenen binnen de organisatie. De opinie van een professional is de mening van de accountant over andere onderwerpen en daarin kan de accountant een meer informele rol vervullen. De kennis en ervaringen van de accountant, ook over de toon van de top van de organisatie, kunnen daarbij wel degelijk waarde toevoegen. Deze opinie heeft geen formele consequenties en is niet bestemd voor de buitenwereld, maar kan wel van belang zijn voor bestuurders en toezichthouders.

Tabel 2: verschil tussen formele en informele rol accountant.
Bron: NBA De signalerende accountant. (NBA. 2014, p. 3)

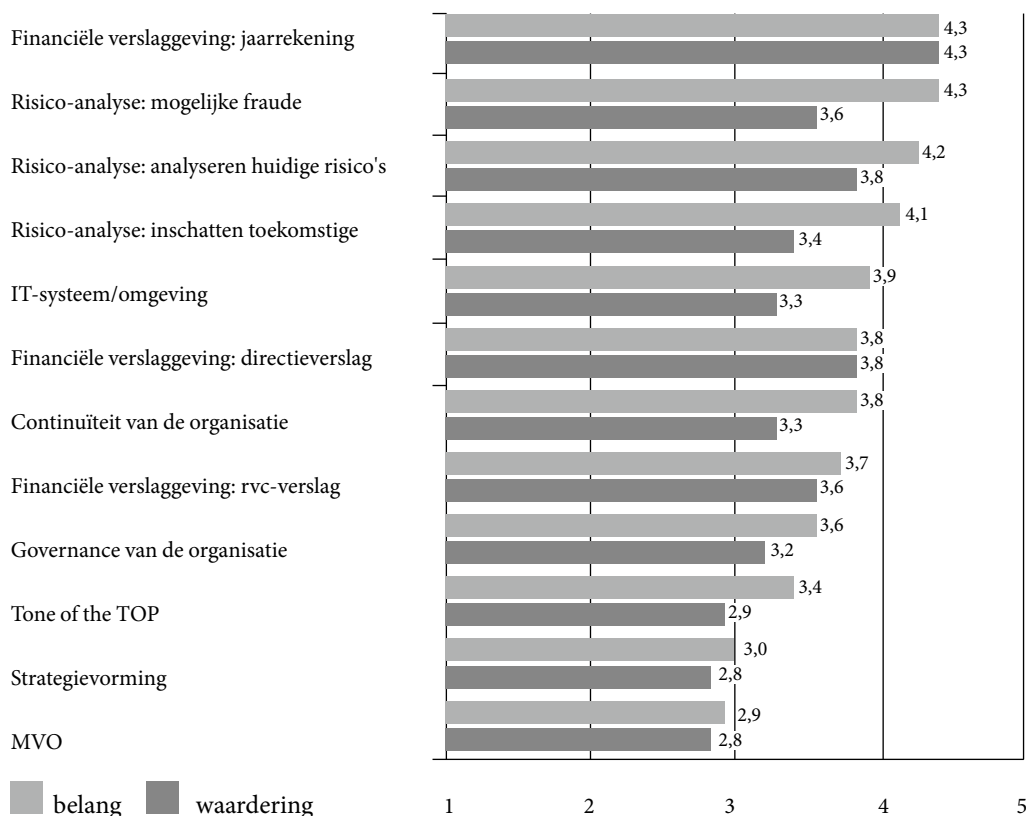
Bestemd voor:	Intern	Extern
Professionele opinie (formeel)	Ja	Ja
Opinie van een professional (informeel)	Ja	Nee

Uitkomsten Nationaal commissarissen Onderzoek

De commissarissen in het onderzoek zijn echter verdeeld over de rol van de accountant. Er zijn commissarissen die de accountant zien als een veredelde boekhouder; hij moet vooral de controle van de jaarrekening goed uitvoeren en zich verder nergens mee bemoeien. Dus alleen zijn professionele opinie geven met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening. Andere commissarissen vinden ook de opinie / mening van de accountant van belang.

Aan de commissaris is gevraagd naar 1) het belang en 2) de waardering voor de rol van en de gesprekken met de externe accountant voor zijn/haar eigen functioneren ten aanzien van een aantal onderwerpen. De antwoorden zijn gegeven door te kiezen tussen geen, beperkt, enig, groot en zeer groot belang, voor de waardering variëren de antwoorden van onvoldoende tot goed. Voor zowel het belang als de waardering is een gemiddelde berekend, waarbij voor het belang een 1 wordt gekoppeld aan geen belang en een 5 aan zeer groot belang. Figuur 3 toont de gemiddelde antwoorden.

Figuur 3: Belang en waardering van accountant voor functioneren commissaris



Gemiddeld worden de risico analyse van mogelijke fraude en de jaarrekening als meest belangrijke onderwerpen gezien. Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO) wordt van de 12 onderwerpen als minst belangrijk gewaardeerd, maar toch nog met een waarde van 2,9. Alle andere onderwerpen worden allemaal belangrijk gevonden en daarom is het gemiddelde ook hoger dan 3,0. Alle onderwerpen, behalve de strategievorming, ontvangen een voldoende van de commissarissen. De bijdrage aan de jaarrekening wordt het hoogste gewaardeerd met 4,3.

Voor de onderwerpen die te maken hebben met risicoanalyse en financiële verslaggeving is het grootste deel van de commissarissen van mening dat het een groot of een zeer groot belang heeft voor het eigen

functioneren en deze onderwerpen worden ook als ruim voldoende tot goed beoordeeld door de meeste commissarissen. De bijdrage van de accountant aan het toezicht op strategievorming wordt maar door 23% van de commissarissen als belangrijk of zeer belangrijk gezien voor het eigen functioneren. Ook wordt dit onderwerp lager gewaardeerd dan andere onderwerpen, slechts 25% van de commissarissen geeft een ruim voldoende of een goed. De bijdrage van de accountant ten aanzien van inzicht in de governance en de continuïteit van de organisatie worden door de meerderheid van de commissarissen als belangrijk gezien voor het eigen functioneren. Rond de 80% van de commissarissen geeft minimaal een voldoende als waardering aan deze twee onderwerpen. Over MVO

en Tone at the Top zijn de meningen van de commissarissen het meest verdeeld. Wel vindt het merendeel van de commissarissen beide onderwerpen op zijn minst enigszins belangrijk en geven ze ook minimaal een voldoende als waardering.

Inzoomen op Tone at the Top

Vervolgens zijn we nog specifiek ingegaan in hoeverre de accountant van waarde wordt geacht in het beoordelen over de aspecten van Tone at the Top. In de brochure van de NBA 'Accountants en Toon aan de Top' wordt Tone at the Top beschreven als het (voorbeeld) gedrag van bestuur. Een effectieve Tone at the Top voldoet volgens de NBA aan drie voorwaarden:

1. Walk the talk: bestuurders moeten doen wat zij uitdragen naar de rest van de organisatie. De beleving van voorbeeldgedrag is heel belangrijk.
2. Zichtbaarheid: het (voorbeeld)gedrag van het bestuur dient zichtbaar te zijn voor het personeel.
3. Open cultuur en vertrouwen: hierbij gaat het
 - a. om ruimte voor het bespreekbaar maken van dilemma's en
 - b. om de vraag of de top open staat voor kritiek.

Ongeveer 40 commissarissen geven aan dat ze deze vraag niet kunnen beantwoorden omdat het niet van toepassing is. Voor alle vier de genoemde onderwerpen is steeds een groot deel van de commissarissen van mening dat de waarde van de accountant daarin (nu nog) beperkt is. De zichtbaarheid wordt van de aspecten het meest vaak met onvoldoende en matig bestempeld als het gaat om de waarde van de accountant in de beoorde-

ling (60%). 19% van de commissarissen geeft een ruime voldoende of een goed aan de waarde van de accountant in het beoordelen, 22% geeft aan dat er ruimte is voor het bespreekbaar maken van dilemma's en 23% of de top open staat voor kritiek.

Tot slot is aan de commissarissen gevraagd of ze denken dat de accountant überhaupt een bijdrage kan leveren aan het analyseren van de Tone at the Top. 48% van de commissarissen vindt dat de accountant een bijdrage kan leveren en 40% vindt van niet (zie tabel 3).

Tabel 3: Bijdrage accountant aan beoordelen Tone at the Top

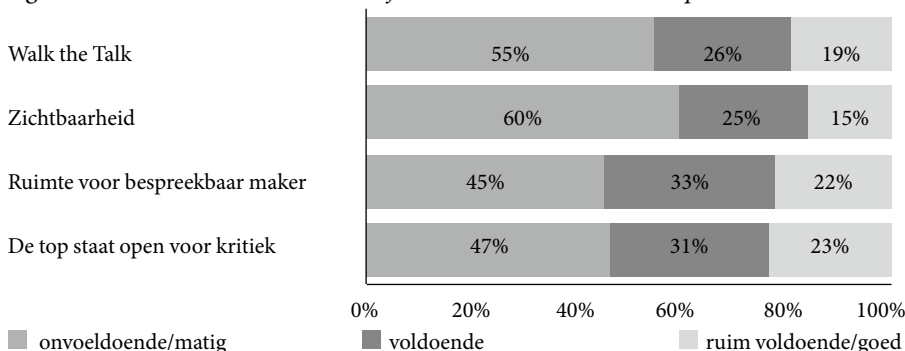
Bijdrage accountant		
	n	%
Ja	123	48%
Nee	102	40%
Geen mening	29	11%
Totaal	254	100%

Concluderende opmerkingen

Aan ons onderzoek hebben ongeveer 300 commissarissen uit meerdere sectoren meegedaan. De commissarissen in het onderzoek hebben gezamenlijk meer dan 880 commissariaten en gemiddeld hebben ze 10 jaar ervaring als commissaris. De commissaris gaat een belangrijkere rol krijgen bij de selectie, benoeming en ook de evaluatie van de accountant. Voor de selectie van de accountant vinden de commissarissen de onafhankelijkheid van de accountant het

HET IS BELANGRIJK OM EEN OPEN RELATIE TUSSEN DE
ACCOUNTANT EN DE COMMISSARIS TE CREËREN, WAARIN OP
VOET VAN GELIJKHEID DE DIALOOG WORDT GEVOERD

Figuur 4: Waarde van de accountant bij het beoordelen Tone at the Top



belangrijkst. Ook de andere persoon gerelateerde factoren spelen een belangrijke rol, zoals de sector kennis en het zijn van gesprekspartner.

Wanneer we kijken naar de bijdrage van de accountant aan het functioneren van de commissaris, zien we over het algemeen een positief beeld. Zo wordt de rol van de accountant belangrijk gevonden voor het toezicht op de jaarrekening en de risico's. Hoewel het belang groot is, is de waardering van de commissaris voor de bijdrage van de accountant aan het toezicht van de commissaris op de jaarrekening echter groter dan de waardering voor zijn bijdrage aan risico-inschattingen. Hier lijkt ruimte voor verbetering.

Verder is de bijdrage van de accountant aan het functioneren van de commissaris afhankelijk van de wijze waarop de accountant communiceert. Er wordt onderscheid gemaakt tussen de professionele opinie die de accountant geeft bij de jaarrekening naar aanleiding van zijn controle en de opinie van de professional of te wel zijn mening. Vooral de opvattingen van de commissarissen over de mening van de accountant lopen sterk uiteen. Een deel van de commissarissen wil graag de mening horen over een onderwerp zoals Tone at the Top, terwijl een ander deel van de commissarissen aangeeft dat zij dit niet zien zitten.

Wij zijn van mening dat het belangrijk is om een open relatie tussen de accountant en de commissaris te creëren, waarbij beide partijen op voet van gelijkheid bepaalde onderwerpen kunnen bespreken en waarbij beide open staan voor een open dialoog. Als een organisatie de kennis over het reilen en zeilen van zijn bedrijf wil vergroten dan is het

in het belang van dat bedrijf commissarissen aan te moedigen om het gesprek met de accountant aan te gaan.

Noten

1. <https://www.nba.nl/Documents/Nieuws/2014/pdfs/In%20het%20publiek%20belang%20rapport%20WG%20Toekomst%20Acc%2025sep14.pdf>
2. <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2014/onderzoek-controles-big4.ashx>
3. Eikelenboom, E. V. A. en J.B.S. Hijink, Bouwen aan vertrouwen: Evaluatie van de Wet toezicht accountantsorganisaties, Boom Juridische Uitgevers, 2014.
4. Bij de vraagstelling werd de volgende indeling als verduidelijking gebruikt: Groot: Deloitte, EY, KPMG en PWC; Middelgroot, bijvoorbeeld BDO, Flynth, Accon AVN, Baker Tilly Berk, Mazars, Alfa, Grant Thornton

Over de auteurs

Prof. dr. Mijntje Lückerrath is hoogleraar aan Tilburg University/TIAS en tevens zelf commissaris bij diverse organisaties. Prof. dr. Auke de Bos RA is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en partner bij EY.

