

Prof.dr. Peter W.A. Eimers RA is partner bij PwC, hoogleraar Auditing aan de VU en voorzitter van het Adviescollege beroepsreglementering van NBA (Nivra/NOvAA). Gabi W.J. Meershoek-de Leeuw AC is manager control & accounting bij Dana Petroleum Netherlands BV en secretaris van het SRAC.

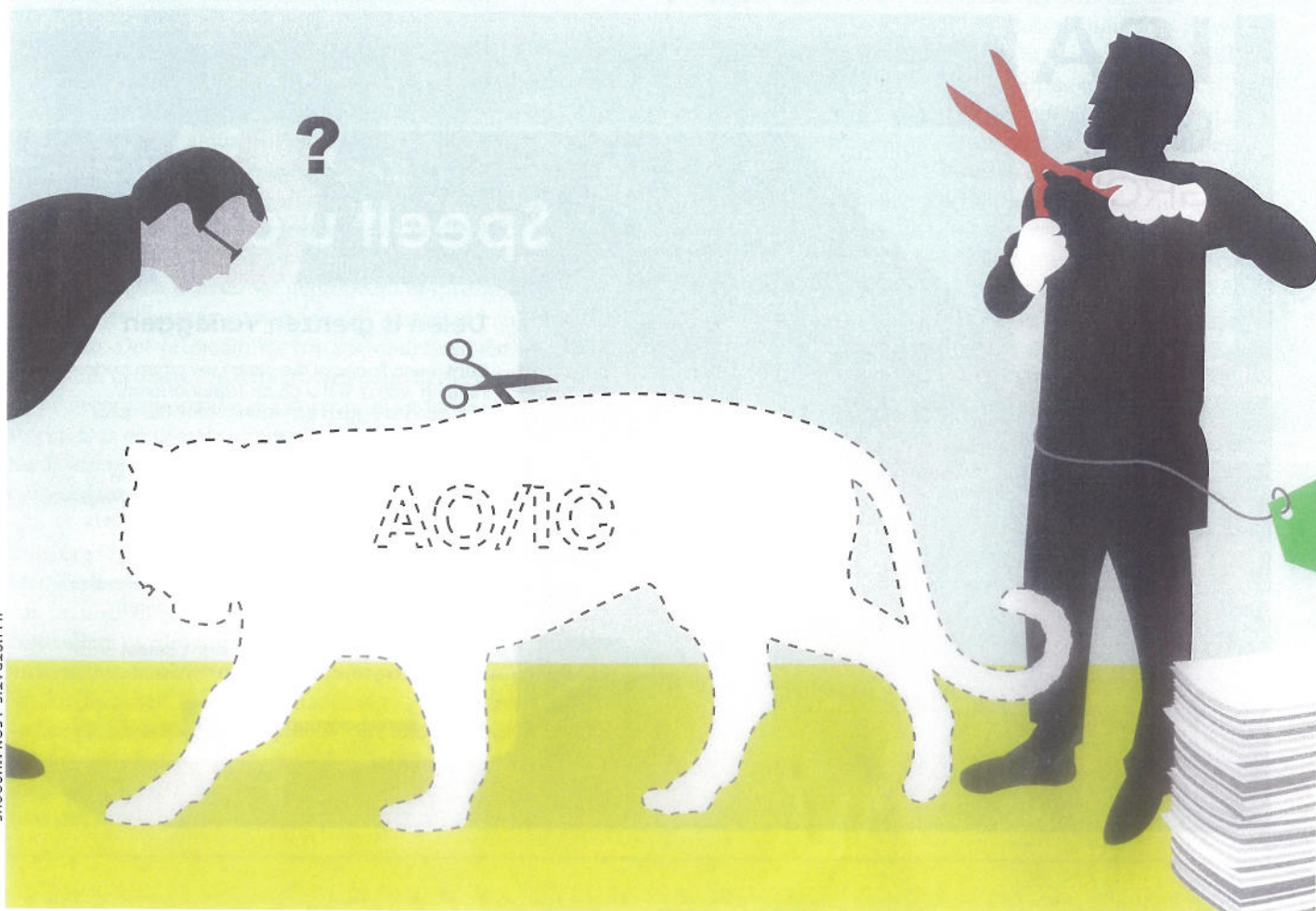
BIV/AO

Menig controller is nog zoekende naar zijn rol

Is AO/IC een papieren tijger?

Veel collega's ervaren AO/IC als droog en saai of zelfs vervelend. Een papieren tijger. Toch hebben allerlei gebeurtenissen de laatste jaren aangetoond dat het noodzakelijk is om in control te zijn. Aan de Amerikaanse beurs genoteerde bedrijven kregen naar aanleiding van die gebeurtenissen met SOx te maken. Maar heeft dat opgeleverd wat we ervan hoopten? Of is het nog steeds een papieren tijger?

PETER EIMERS EN GABI MEERSHOEK-DE LEEUW



Toen in 2002 de Sarbanes-Oxley wetgeving (SOx) in de Verenigde Staten van kracht werd, leek er ook in Nederland een nieuwe golf van AO/IC-denken te zijn ontstaan. Bestaande regels over het opstellen van een jaarrekening en de daarop volgende accountantscontrole werden radicaal verscherpt voor alle ondernemingen die aan een Amerikaanse beurs aandelen of schuldpapieren hadden staan. Dat gold ook voor Nederlandse ondernemingen met een dubbele notering in Amsterdam en New York en voor de Nederlandse dochters van Amerikaanse multinationals. Veel ondernemingen in Nederland zijn hierdoor in aanraking gekomen met SOx. Waar voorheen de directie alleen geacht werd een jaarrekening op te stellen die een getrouwe weergave van vermogen en resultaat gaf, door SOx werd dit verzwaard met het afgeven van een 'in control statement' door de directie gevolgd door een accountantsverklaring die bevestigde dat het in control statement van de directie juist was. Noch de directie noch de accountant konden vanaf dat moment over één nacht ijs gaan door gedetailleerde regels op de wijze waarop de conclusie tot stand moest komen. Strenge sancties werden aangekondigd om te benadrukken dat het de Amerikaanse wetgever menens was.

SOx kwam slechts enkele maanden tot stand na het debacle van Enron, de energieleverancier uit Houston met speciaal opgerichte vennootschappen (SPV's) derivaten off balance plaatste. Achteraf bleek de verslaggeving wel in overeenstemming met Amerikaanse verslaggevingregels, maar de onderneming bleek onvoldoende grip te hebben op de risico-beheersing van deze off balance processen, hetgeen in een neergaande economie snel zichtbaar werd.

De Nederlandse situatie

Daar waar in de Nederlandse leerboeken, zoals Starreveld, genuanceerd werd (en wordt) gesproken over formele en informele beheersingsmaatregelen, daar is het onder SOx anders: niet gedocumenteerd is niet bestaand. De SOx-vereisten hebben velen, ook in Nederland hoofdbrekens gekost. Moet het allemaal zo formeel, ik ben toch in control? Is het geen overkill? Gevolgd door boosheid: waarom zoveel documenteren? Is het dan nooit goed? Om vervolgens te vrezen voor de mogelijk vele tekortkomingen intern of door de accountant signaleerd. Hoe kan ik een niet-goedkeurende accountantsverklaring voorkomen?

In wezen is SOx een verzekeringspremie voor beleggers: door allerlei vangnetten zou de kans op financiële debacles kleiner moeten worden. Die vangnetten hebben echter wel flink geld gekost: zowel interne als externe kosten voor ondernemers, zeker in de beginjaren rezen de pan uit. Achteraf blijkt SOx

toch wel ergens goed voor geweest: in de Nederlandse cultuur heerst 'substance over form', maar de inhoud werd niet altijd goed vastgelegd. Met als gevolg dat ondernemingen wel dachten de processen te beheersen, maar soms bleek dat bepaalde deelprocessen niet of juist dubbel werden gecontroleerd. SOx is dus instrumenteel geweest voor het gestructureerd nadenken over beheersingsprocessen, de documentatie ervan en het inbouwen van een toetsingselement.

Opbrengst van SOx

Wat heeft SOx opgeleverd? In de eerste plaats een hele hoop tastbare output: procesbeschrijvingen, flow charts, risk & control matrices, vele beleidregels (policies) en de onderkenning van een aantal gaten in de processen.

In de tweede plaats een aantal minder tastbare maar daardoor niet minder relevante effecten op langere termijn. Te denken valt aan een betere coördinatie van interne beheersingsprocessen, meer discipline in het documenteren en evalueren van beheersingsmaatregelen en het meer verantwoordelijkheid nemen over processen in de hele organisatie.

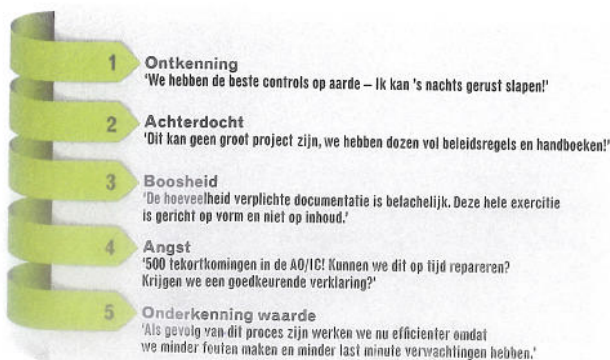
Toekomstwaardig?

Heeft SOx bereikt wat het beoogde? Dat is moeilijk te zeggen. Enerzijds heeft het het bewustzijn rond beheersingsprocessen vergroot waaronder het belang van een juiste 'tone-at-the-top'. Anderzijds is door de kredietcrisis duidelijk geworden dat SOx geen garantie is voor het faillissement van enkele Amerikaanse banken. Ieder systeem, hoe goed ook gemaakt, kent inherente beperkingen. Zo worden systemen gebouwd op basis van de kennis en omstandigheden van nu, je kunt moeilijk rekening houden met hetgeen je nog niet weet.

Wat de recente geschiedenis ons wel leert is dat regels er zijn om te waarborgen dat een hoger doel wordt bereikt en niet op zich staan. Een snelheidslimiet op de snelweg is niet bedacht als regel op zich, maar dient het hogere doel van verkeersveiligheid. Zo is dat ook bij de documentatie van een verkoopproces: het is belangrijk om het proces in beeld te brengen en beheersingsmaatregelen te definiëren en test-procedures af te spreken die misschien wel rigide overkomen, maar het achterliggende doel is nog steeds het bewaken dat transacties juist, tijdig en volledig worden verantwoord. Terugkijkend kunnen wij ons die vraag wellicht ook stellen bij de failliete Amerikaanse banken: was het beheersingsstelsel robuust genoeg? Was er voldoende oog voor systeemrisico's en dekten de SOx-procedures voldoende de achterliggende doelstellingen van de beheersing van juist, tijdige en volledige verantwoording van transacties?

Informele beheersingsregels

Wie het weet, mag het zeggen. Terug nu naar Starreveld. Vele controllers zijn opgegroeid met zijn leerboeken. Zijn informele beheersingsmaatregelen als 'management bij walking around' waardeloos geworden? Wat SOx ons heeft geleerd, is dat informele beheersingsmaatregelen niet of moeilijk toetsbaar zijn voor onafhankelijke toetsers. Om die reden is dit element van interne beheersing niet zichtbaar in een SOx-context. Dat wil niet zeggen dat het er niet is, maar de eerlijkheid gebiedt te zeggen dat het ontbreken van documentatie niet bijdraagt aan (zichtbare) effectiviteit van een beheersingsmaatregel. Zonder nu door te slaan naar allerlei diepgaande SOx-vereisten, kan het voor de beheersbaarheid



Figuur 1. Vijf herkenbare niveaus van SOx-ervaringen

SOx in de praktijk

Op de jaarbijeenkoms van het Register AC ging Peter Eimers in op de 'lessons learned' van SOx en keek hij vooruit naar de ontwikkelingen op het terrein van controllers. Gabi Meershoek-de Leeuw zoomde in op de praktijk aan de hand van de resultaten van een enquête. Hierin werden tien stellingen voorgelegd aan de controllers. De antwoorden lieten vier belangrijke conclusies zien:

- volgens de controllers is SOx net zo belangrijk als budgettering of financiële rapportage: het is dus gaan leven;
- SOx en AO/IC dragen bij aan risicobeheer en transparantie en hebben niet alleen tot doel de accountant comfort te geven over het 'in control' zijn van de organisatie. We hebben er echt iets aan;
- staf en/of management is bezig met de praktische uitwerking en wordt nog steeds gezien als de 'eigenaar' van het onderwerp: de medewerker ziet zeker het belang, maar voelt het meer als een bureaucratische exercitie;
- doordat de medewerkers op afstand staan, voelen zij zich niet verantwoordelijk voor hun aandeel in SOx en AO/IC.

Welke rol is er voor de controller?

Menig controller blijkt nog zoekende naar zijn rol hierin en in hoeverre het behoort tot de portfolio van de controller. Dynamische omgevingen vragen continu aanpassing van processen. Controllers kunnen daar alleen een rol bij spelen als zij weten wat er verandert. Echter, te vaak nog vinden die veranderingen buiten het zicht van de controller plaats. Reden hiervoor is – aldus de controller – dat men zaken liever informeel wil regelen, onderling binnen een discipline. Dit is een gemiste kans: het inzicht dat veranderingen in processen invloed kunnen hebben op de risicobeheersing van de organisatie, is juist één van de expertises van controllers. De controller zou bij proceswijzigingen dus al in een vroeg stadium speler moeten zijn om die toegevoegde waarde te kunnen leveren. Zo ver lijkt het echter nog niet overal te zijn en wellicht moeten de controllers zelf nog wat terrein zien te veroveren.

van processen van belang zijn om de belangrijkste beheersingsmaatregelen (al dan niet informeel) gestructureerd te toetsen. Dat betekent in dat geval dat bepaalde informele beheersingsmaatregelen iets meer geformaliseerd worden.

Invloed van typologie

Wat SOx ook niet heeft benadrukt, maar wat wij door Starveld wel kennen, is de invloed van typologie op de beheersing van processen. De interne beheersing van een handelsonderneming ziet er geheel anders uit dan die van een bank. Dat verschil zit hem in de kern niet zozeer in de omvang van de documentatie van de processen en beheersingsmaatregelen, maar in de invloed van de typologie zelf. Dat is het eenvoudigste samen te vatten met het beantwoorden van de vraag: 'Welke managementinformatie krijgt de directeur elke maandagochtend op zijn bureau?'. Anders gezegd: in de kern wordt het in de grip houden van processen bepaald door de aard van de activiteiten en de key performance indicators (KPI's). Zo wil de directeur van een uitzendorganisatie weten hoeveel uren de uitzendkrachten de afgelopen weken hebben gemaakt en wil

de importeur van huishoudelijke apparaten weten hoeveel volume en marge hij heeft gedraaid op zijn grootste (retail) klanten. Om vervolgens na te gaan op welke wijze die KPI's betrouwbaar tot stand zijn gekomen. De typologie blijkt bepalend te zijn voor de inrichting van de interne organisatie. Deze constatering heeft de afgelopen jaren bij zowel ondernemingen als hun accountants aan waarde gewonnen, nu zowel ondernemingen als ook hun accountants kritisch kijken naar de stroomlijning van hun bedrijfsprocessen. Bij een onderneming heeft dit betrekking op de vraag of bepaalde beheersingsmaatregelen nog wel aansluiten bij de veronderstelde risico's in de processen. Bij accountants speelt de vraag of hun controleproces niet te ver is doorgeslagen in verplichte controleprocedures ten koste van controleprocedures die daadwerkelijk zekerheid geven over de betrouwbaarheid van processen die ten grondslag liggen aan de jaarrekening.

Meer dan een jaarrekening

De wereld van de controller verandert snel. Is de rook rond SOx een beetje opgetrokken, nu hebben veel ondernemingen en organisaties in toenemende mate te maken met de gevolgen van globalisering en digitalisering. Dat komt tot uitdrukking in een toename in samenwerking met externe partijen en informatieverschaffing aan overheden. Denk bijvoorbeeld aan een uitbesteed salarisproces of een inkoopcombinatie. Steeds vaker zijn ondernemingen en organisaties afhankelijk van elkaar en hebben behoefte aan betrouwbare informatie als uiting van de gewenste transparantie en accountability. Informatie die deels financieel van aard is, maar het kan ook strategisch relevante informatie zijn waar geen geldbedrag aan gekoppeld is. Veelal heeft dit betrekking op informatie die wel voorhanden is, maar niet zodanig in de interne processen is opgenomen dat de betrouwbaarheid op hetzelfde niveau ligt als de financiële informatie die de basis vormt voor de jaarrekening.

Is AO/IC een papieren tijger?

AO/IC is dus geenszins een papieren tijger! Het is de structurering van de noodzakelijke beheersing van de bedrijfsactiviteiten. Nu deze activiteiten de laatste jaren zo sterk in beweging zijn, vergt dit alle aandacht van de controller. De controller is daarmee een belangrijke schakel in de mate van succes van de veranderende onderneming of organisatie. Het vraagt om een controller met een brede blik, die oog heeft voor de veranderende interne en externe omgeving en dat kan vertalen naar aangepaste beheersingsprocessen die de veranderende risico's afdekken. Geen AO/IC voor de vorm, maar omdat het inhoudelijk bijdraagt aan de beheersing van de veranderde activiteiten. Bent u er klaar voor? –C

Meer dan een jaarrekening

- In control statement in het jaarverslag
- Rechtmatigheid van overheidsuitgaven
- Tax control framework voor de Belastingdienst
- Rapportage van CO₂-emissie met EU-ETS
- Registratie van afvalstoffen (REACH)
- Besteding van gelden bij een goede-doelinstelling
- Patiënten willen de prestaties van een ziekenhuis kennen
- Rapportage van netwerkstoringen van een energiebedrijf