



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
T.a.v. de heer drs. B. Wammes
Postbus 7984
1008 AD AMSTERDAM

Amsterdam, 9 november 2012

Ref: B2012.62

Betreft: Reactie op discussierapport over toon aan de top

Geachte heer Wammes,

I. Algemeen

Met veel belangstelling heeft Eumedion kennis genomen van het discussierapport 'Het boegbeeld als voorbeeld, accountants over toon aan de top' dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in september 2012 heeft gepubliceerd. Graag maakt Eumedion gebruik van de geboden mogelijkheid te reageren op de vier stellingen die in het discussierapport zijn opgenomen.

Toon aan de Top laat zich moeilijk definiëren of in normen vatten. Het gaat om 'soft controls'. In het discussierapport is aangegeven dat het bij toon aan de top gaat om consistentie tussen het (voorbeeld)gedrag van de top en de door die top vastgestelde visie, strategie en basiswaarden van de organisatie. Eumedion kan zich hierin vinden.

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.

Eumedion ondersteunt deze stelling. Goede governance binnen een onderneming is gestoeld op effectief bestuur, adequaat intern toezicht alsmede heldere en relevante verantwoording jegens aandeelhouders en andere stakeholders. Dit vergt niet alleen een uitgebalanceerd formeel normenkader en deugdelijke interne risicobeheersingsprocessen, maar stelt ook hoge eisen aan de feitelijke bedrijfscultuur en het werkelijke gedrag door personen, werkzaam binnen de onderneming.

Het is bij uitstek het bestuur dat 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 raad van commissarissen dient hier actief op toe te zien. Hij dient derhalve niet af te wachten totdat het bestuur en het topmanagement zelf de 'eigen toon' agendeert, maar dient zich actief te buigen over zaken als:

- verhoudingen tussen bestuurders onderling en tussen bestuurders en andere functionarissen,
- integriteit- en andere gedragsaspecten,
- effecten van targets en verwachte prestaties op de bedrijfscultuur en gedrag,
- de rol van persoonlijke drijfveren van bestuurders en hoger management, en
- de houding van bestuurders ten opzichte van risico's.

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.*

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.

Eumedion ondersteunt deze beide stellingen. Het bestuur is primair verantwoordelijk voor de juiste toon aan de top binnen de onderneming, de raad van commissarissen dient hier actief op toe te zien. Omdat die 'toon' in belangrijke mate wordt gebezigd door het bestuur zelf is het van belang dat de raad van commissarissen ook buiten de aanwezigheid van het bestuur met enige regelmaat over het onderwerp spreekt. De externe accountant, die doorgaans veel inzicht heeft in

en nauw betrokken is bij de onderneming, kan een goede informatiebron en *sparring partner* zijn voor het bestuur en de raad van commissarissen waar het gaat om de juiste 'toon aan de top' en het interne toezicht daarop.

Een dergelijke signaleringsrol van de externe accountant past wat Eumedion betreft bij 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.¹ 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.² 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.³ Eumedion vindt het evident dat de door het bestuur en de raad van commissarissen gebezigde 'toon' onderdeel uitmaakt van dat functioneren. De externe accountant dient te toetsen of de informatie over het functioneren van het bestuur en de raad van commissarissen 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 'tone at the top' dient hij onder de aandacht van het bestuur en de raad van commissarissen 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.

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.⁴ Dit oordeel kan volgens Eumedion zeer wel zijn gebaseerd op een zorgwekkende 'tone at the top', mocht de

¹ Artikel 12, eerste lid, onder d, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties.

² 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.

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

⁴ ISA standaard 720 onder 16.

externe accountant die hebben ervaren. Voldoen het bestuur en de raad van commissarissen vervolgens niet aan de wens van de externe accountant om de informatie in het jaarverslag te corrigeren of aan te vullen, dan dient volgens Eumedion 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,⁵ maar ook *in welk opzicht* de informatie niet overeenkomt.

Vraag 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 venoot, of in een vergelijkbare positie werkzaam zijn bij het kantoor.

Eumedion richt zich primair op de kwaliteit van corporate governance en aspecten van duurzaamheid 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. Zij 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. Zij dienen actief te handelen wanneer de toon aan de top sterk te wensen overlaat. 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 de werkzame personen – de partners – een bepalende rol toekomt, ligt het voor de de hand dat deze partners de ‘toon’ op eenzelfde manier uitdragen als het bestuur. In dat licht bezien zou principe 0.1 van de Code voor accountantsorganisaties met een OOB-vergunning (‘voorbeeldfunctie’) zich niet moeten beperken tot het bestuur.

Eumedion meent dat ook de bij accountantsorganisaties vereiste beheerste en integere bedrijfsvoering (artikel 21 Wet toezicht accountantsorganisaties) meebrengt dat er zware eisen mogen worden gesteld aan de juiste ‘toon’ binnen accountantsorganisaties. Het verplichte transparantieverslag is een geschikt instrument om hierover verantwoording af te leggen. Daarnaast kan de introductie van meer onafhankelijke raden van commissarissen bij

⁵ 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.

accountantsorganisaties en/of de figuur van de 'commissie publiek belang'⁶ 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 uiteraard beschikbaar onze reactie nader toe te lichten. Onze contactpersoon is Wouter Kuijpers (email wouter.kuijpers@eumedion.nl, tel. 020 70 85 882).

Met vriendelijke groet,



Rients Abma
Directeur Eumedion

Postbus 75926
1070 AX AMSTERDAM

⁶ Principe 2.2 van de Code voor accountantsorganisaties met een OOB-vergunning.