

IA en EA: bondgenoten in good governance

8 december 2016 publiceerde de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (hierna commissie Van Manen) de aangepaste Nederlandse Corporate Governance Code (hierna de Code). Wat zegt de Code over de wijze waarop internal auditors en externe accountants kunnen bijdragen aan goede corporate governance? Op welke wijze werken ze samen?



De verwachting is dat steeds meer Nederlandse beursfondsen besluiten om een IAF in te stellen

Al in het eerste Nederlandse corporate-governancerapport van de commissie Peters (1997) werd gesteld dat de accountantscontrole van de jaarrekening een van de hoekstenen van een goed systeem van corporate governance vormt (aanbeveling 36). De internal auditor is eveneens een belangrijke speler in corporate governance. Om die reden besteedden eerdere governance codes (Tabaksblat/Frijns) ook aandacht aan de internal auditfunctie (IAF), zij het op een redelijk bescheiden wijze. De commissie Van Manen lijkt daar verandering in aan te brengen.

Wat opvalt in de nieuwe Code is dat de IAF een prominere plaats heeft gekregen. Volgens Van Manen is dit niet om deze beroepsgroep te plezieren maar om de raad van commissarissen beter in staat te stellen hun toezichhoudende functie uit te oefenen. Hierdoor krijgt de IAF meer te maken met deze raad. Datzelfde geldt voor de externe accountant die in het kader van zijn onafhankelijkheid intensiever samenwerkt met de commissarissen.

Uitgangspunt van de commissie Van Manen is dat in beginsel iedere beursgenoteerde onderneming beschikt over een IAF. Uit de resultaten van de monitoringactiviteiten door dezelfde commissie Van Manen blijkt echter dat 41% van de beursfondsen (nog) niet over een IAF beschikt. De achterliggende argumenten voor het ontbreken van een IAF zijn onder andere de geringe omvang van de onderneming en het feit dat de bedrijfsactiviteiten niet complex zijn. De Code bepaalt dat de auditcommissie beoordeelt of er alternatieve maatregelen zijn getroffen waarmee de taak van de IAF op een adequate wijze wordt ingevuld. En dat hierover wordt gerapporteerd in het verslag van de raad van commissarissen. De verwachting is dat steeds meer Nederlandse beursfondsen besluiten om een IAF in te stellen.

Complementariteit

De Commissie van Manen publiceerde eerder in 2016 al voorstellen om de Code te herzien. In deze voorstellen werd onder andere aandacht geschonken aan de IAF en de samenwerking met de externe accountant. Van Manen stelde in de toelichting op zijn herzieningsvoorstellen dat “de functie uitoefening van de interne auditfunctie en de externe accountant complementair aan elkaar zijn”. Niet geheel duidelijk is wat de commissie Van Manen hiermee bedoelde. Nu de Code

definitief is vastgesteld kunnen we nagaan hoe deze complementariteit nader is ingevuld in de aangepaste Code.

Uitgangspunt bij de commissie Van Manen is dat de externe accountant nauw samenwerkt met de internal auditor. Uit eerder onderzoek van de NBA en IIA blijkt dat deze samenwerking een gevarieerde intensiteit heeft en in de praktijk goed is, maar zowel qua effectiviteit als qua efficiency nog verder kan worden verbeterd.¹

Jaarrekeningcontrole

Internal auditors en externe accountants hebben veel met elkaar te maken maar hebben verschillende verantwoordelijkheden. De externe accountant werkt voor het maatschappelijk verkeer en dient een oordeel te geven bij de jaarrekening van de onderneming. De internal auditor werkt primair voor de onderneming en dient onderzoek te doen naar de kwaliteit van de interne beheersing en governance. In tegenstelling tot de externe accountant is het beroep van internal auditor niet wettelijk vastgelegd.

De externe accountant kan voor het oordeel dat hij geeft bij de jaarrekening gebruikmaken van de IAF. Onder bepaalde voorwaarden kan hij steunen op het werk van de IAF en zijn eigen werkzaamheden verminderen. In de praktijk heeft dat vooral effect op het aantal (tijdsintensieve) gegevensgerichte werkzaamheden. Die voorwaarden zijn beschreven in Standaard 610 van de NBA, die recentelijk is aangescherpt.



De mate van complementair zijn ligt op niet-financiële informatie lager dan bij de financiële verslaglegging

De accountant evalueert jaarlijks of hij kan steunen op de IAF waarbij hij het volgende nagaat:

- de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de IAF de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
- het competentieniveau van de IAF;
- of de IAF een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing.

Mochten deze randvoorwaarden niet gelden dan is Standaard 610 niet van toepassing en dient de externe accountant zelf meer werkzaamheden te verrichten. Overigens geldt dat ook wanneer wel kan worden gesteund op de IAF de externe accountant altijd aanvullend een bepaalde hoeveelheid eigen testen moet uitvoeren (reperformance).

Stakeholders hechten naast de jaarrekening steeds meer belang aan het bestuursverslag waarin onder andere belangrijke informatie over maatschappelijk ondernemen, governance en risicomanagement is opgenomen. Dit verslag wordt tot nu toe niet gecontroleerd maar slechts marginaal getoetst door de externe accountant. De NBA ziet hier in de toekomst een belangrijke rol weg gelegd voor de externe accountant. Dit impliceert een intensieve samenwerking met de IAF omdat deze doorlopend onderzoek doet naar de adequate opzet en werking van governance binnen de organisatie. Goede governance zou voldoende waarborgen moeten geven voor een betrouwbaar bestuursverslag.

Onderzoek naar de praktijk

IIA en NBA-LIO hebben in 2016 onderzoek gedaan naar de samenwerking tussen de IAF en de externe accountant.²

Hierna worden per relevante best-practicebepaling (bpb) in de Code de onderzoeksresultaten weer gegeven.

In de Code wordt ingegaan op de wijze waarop het werkplan van de internal auditor tot stand komt. In bpb 1.3.3 staat dat naast het bestuur en de auditcommissie ook de externe accountant wordt betrokken in dit proces. De Code stelt daarnaast dat in het werkplan aandacht wordt besteed aan de interactie met de accountant. Het onderzoek 2016 laat zien dat circa 80% van de internal auditors in de toelichting op hun auditplan aan de auditcommissie aandacht besteedt aan de afstemming met de externe accountant. Het auditplan van de internal auditor is gebaseerd op een risico-analyse. Verwacht mag worden dat de externe accountant wordt betrokken in de totstandkoming van deze analyse. Het onderzoek toont echter aan dat dit slechts in 37% van de onderzochte populatie ook daadwerkelijk gebeurt. Vooral de semipublieke sector scoort hier onder het gemiddelde. Hier valt nog veel in te verbeteren.

Ook is onderzocht in hoeverre de werkzaamheden van de internal auditor complementair zijn aan die van de externe accountant. Het blijkt dat de mate van complementair zijn op niet-financiële informatie (zoals het bestuursverslag en de daarbij behorende risicoparagraaf) lager ligt dan bij de financiële verslaglegging.

Samenwerking betekent ook regelmatig overleg. De internal auditor heeft in ruim 70% van de onderzochte populatie een periodiek voortgangsoverleg met de externe accountant. Hier lijkt ook nog ruimte voor verbetering te zijn.

Zowel de externe accountant als de internal auditor zijn aanwezig bij de vergaderingen van de auditcommissie (bpb 1.5.2). Overleg en onderlinge afstemming van aanpak en bevindingen voorafgaand aan die vergaderingen is dus aan te bevelen.

De internal auditor heeft direct toegang tot de externe accountant (bpb 1.3.4) en informeert het bestuur, de auditcommissie en de externe accountant over zijn onderzoeksresultaten (bpb 1.3.5) waaronder tekortkomingen in de opvolging van aanbevelingen van de internal auditor. Het onderzoek 2016 laat zien dat de meeste externe accountants (87%) de rapporten van de internal auditor ontvangen. De commissie Van Manen gaf in de concept-Code de internal auditor ook een rol in de opvolging van de aanbevelingen van de externe accountant.³ In de praktijk blijkt dat nog lang niet altijd gebruikelijk te zijn. In circa 60% van de onderzoekspopulatie informeert de internal auditor de auditcommissie over deze opvolging en de oorzaken daarvan. De externe accountant wordt in 66% van de onderzoekspopulatie betrokken in de beoordeling van de IAF door de auditcommissie. Andersom vraagt de auditcommissie in 54% aan de internal auditor naar zijn mening over de externe accountant.

Hand in hand

De rollen van de internal auditor en de externe accountant dienen hand in hand te gaan. Heldere positionering, optimale samenwerking en kennisdeling is daarbij zeer belangrijk. Alleen op deze wijze kunnen beide beroepsgroepen als bondgenoten in governance optimaal waarde toevoegen aan de onderneming. <<

Noten

- Impact op governance. Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance, 2009.
- Bondgenoten in governance 2.0, september 2016.
- In de definitieve Code is dit weer vervallen. LIO had enige bedenkingen bij dit voorstel aangezien sommige aanbevelingen van de externe accountant betrekking kunnen hebben op waarderingskwesaties waarbij een diepgaande kennis van IFRS wordt vereist. Niet iedere IAF beschikt over deze kennis.

Johan Scheffe is coördinator Internal Audit en secretaris Ledengroep Intern en Overheidsaccountants (LIO) van de NBA. Voorheen werkte hij als extern accountant en internal auditor. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.
