

ENKELE ASPECTEN VAN KWALITEITSBEHEERSING VAN ACCOUNTANTSWERKZAAMHEDEN

door J. F. van Dijk

1. Inleiding

Gedurende de laatste jaren heeft bovengenoemd onderwerp zowel in binnen- als buitenland, in toenemende mate aandacht gekregen.

In de U.S.A. publiceerde het AICPA in 1974 een „Statement on Auditing Standards” over „Quality control”. Voorts had de Security and Exchange Commission bemoeienis met dit onderwerp, terwijl talrijke artikelen in de Amerikaanse vakliteratuur hieraan werden gewijd. Ook in Engeland, Canada en Australië kreeg het onderwerp aandacht. De UEC Auditing Statements Board publiceerde in 1977 een draft-statement over het onderwerp.

Het jaarverslag 1975/1976 van het NIVRA bevatte een duidelijke uitspraak van het Bestuur inzake de bevordering en handhaving van het kwaliteitsniveau van de beroepsuitoefening. In dat kader was op de NIVRA-ledenvergadering in december 1976 het daaraan gewijde „ontwerp ter discussie” (nr. 4) aan de orde, dat - met enige wijzigingen - onlangs als „Meningsuiting nr. 2” is gepubliceerd. Voorts werd in verband met de kwaliteitsbeheersing door het NIVRA in 1977 de Commissie Overleg Publieke Accountantsverklaringen (COPA) geïnstalleerd (zie „De Accountant” van februari 1977).

Het onderwerp „kwaliteitsbeheersing” is overigens niet nieuw. Reeds in 1926 hield Reder op het eerste internationale accountantscongres te Amsterdam een referaat over „The organization of large accountants' offices in connection with the accountants' responsibility”). Dit stuk bevat een aantal fundamentele opmerkingen ten aanzien van de kantoororganisatie, gericht op de vorming en handhaving van een goed gefundeerde vaktechnische eenheid als basis voor het vertrouwen in het niveau (de kwaliteit) van de beroepsuitoefening, dat het maatschappelijk verkeer verbindt aan de naam waaronder het kantoor zich presenteert. In dit verband is zijn opmerking van belang: „The organization of the accountants' office in this respect is nothing but the *complex of measures that should be taken in order to maintain the said unity in conception and mode of working*”²⁾

Reder onderscheidt daarbij maatregelen werkend in twee richtingen, nl. horizontaal en verticaal. De laatste zijn gericht op de beheersing van de kwaliteit van de arbeid bij inschakeling van uitvoerend personeel en hebben o.m. betrekking op instructie, taakopdracht, werkverdeling en toezicht op de uitvoering. Zij zijn van betekenis ongeacht de kantoor grootte en dus ook voor de zg. alleenwerkende accountant van belang. De horizontale maatregelen zijn gericht op de beheersing van de onderlinge kwaliteitsovereenstemming van de arbeid van binnen een kantoor *samenwerkende* verantwoordelijke accountants, die zich naar buiten als een eenheid presenteren, bv. door het gebruik van een gemeenschappelijke naam. Zij betreffen de noodzakelijke, geïstitutionaliseerde en informele, contacten tussen deze accountants, opdat de eenheid van beroepsopvatting en -uitoefening (vak-

¹⁾ Congresboek Internationaal Accountantscongres 1926 te Amsterdam, pag. 785 e.v.

²⁾ H. R. Reder, zie noot 1, pag. 789 (cursivering door mij, v. Dijk).

technische eenheid) ontstaat en behouden blijft (maatregelen in het kader van de medeverantwoordelijkheid).

Ook bij de wijziging van het Reglement van Arbeid in 1946 en bij de totstandkoming van de GBR kwam het onderwerp ter sprake. Voorts kan worden verwezen naar de artikelen in „Stramien” van De Leeuw³⁾ en Merckel⁴⁾, naar de bijdragen van Bos⁵⁾, Hoffenaar⁶⁾ en Bindenga⁷⁾ in het Handboek der Accountancy, naar Frielink⁸⁾ in „De GBR verklaard”, en naar de inleiding van De Rooy⁹⁾ (studievergadering 1962).

Uit het bovenstaande blijkt het verband tussen de begrippen „kwaliteitsbeheersing” en „kwaliteitsovereenstemming”. Laatstgenoemd begrip is de „horizontale” dimensie van eerstgenoemd begrip en treedt op bij samenwerking van accountants. „Kwaliteitsbeheersing” betreft altijd de verticale maatregelen; bij samenwerkende accountants omvat dit begrip mede de horizontale maatregelen.

Als redenen waarom het onderwerp thans meer aandacht krijgt dan vroeger, kunnen worden genoemd:

- de grotere publieke belangstelling voor het gebeuren in ondernemingen en voor de verslaglegging daarvan;
- de betekenis van de accountantsverklaring en de accountantsverantwoordelijkheid terzake van de jaarverslaggeving;
- de meer complexe economische processen in ondernemingen;
- het moeilijker wordend economisch klimaat, waardoor ondernemingen met een zekere reputatie niet altijd blijken te kunnen ontkomen aan een deconfiture, en last but not least,
- de meer kritische opstelling van de pers ten aanzien van het fungeren van de accountant.

2. Specifieke kenmerken van kwaliteitsbeheersing bij accountantskantoren

Het optreden van de accountant wekt verwachtingen ten aanzien van de kwaliteit van de verrichte arbeid. Niet alleen zal deze arbeid aan bepaalde kwaliteitsnormen moeten voldoen, doch (zie sub 1) er zal ook een zekere *kwaliteitsovereenstemming* behoren te bestaan van het werk van *iedere* onder een gemeenschappelijke naam optredende accountant. In de praktijk krijgt deze naam het karakter van een soort „merk-aanduiding”, waaraan verwachtingen worden gekoppeld ten aanzien van het kwaliteitsniveau van de aangeboden diensten.

Een eventueel onvolkomen fungeren van een accountantskantoor, dwz. *beneden* de gerechtvaardigde kwaliteitsverwachting, kan een rechtstreekse bedreiging vormen van de naam (reputatie) van dat kantoor en leiden tot aantasting van het gestelde vertrouwen in die naam en in de daaronder samenwerkende accountants. In bepaalde gevallen kan dat zelfs repercussies hebben voor het gehele accountantsberoep. „Kwaliteitsbeheersing” is dan ook een noodzaak.

De doelstelling van kwaliteitsbeheersing kan als volgt worden omschreven:

³⁾ H. D. de Leeuw: De collectieve verantwoordelijkheid, bundel „Stramien” 1967, pag. 109 e.v.

⁴⁾ W. H. Merckel: Enkele aspecten van de organisatie van de accountantsarbeid, bundel „Stramien” 1967, pag. 91 e.v.

⁵⁾ P. J. H. J. Bos: Collectieve en gemeenschappelijke verantwoordelijkheid, Handboek Accountancy, pag. 2721 e.v.

⁶⁾ F. F. Hoffenaar: De organisatie van het accountantskantoor, Handboek Accountancy, pag. 2451 e.v.

⁷⁾ dr. A. J. Bindenga: De samenwerking tussen accountants onderling en met anderen, Handboek Accountancy, pag. 2501 e.v.

⁸⁾ A. B. Frielink: „De GBR verklaard”, 1974, pag. 97-103.

⁹⁾ D. de Rooy: De organisatie van het accountantskantoor, De Accountant, 1961/62, pag. 660 e.v.

„het brengen, en houden van de onderlinge afwijkingen van de geleverde diensten *binnen bepaalde, normatieve grenzen*”.

Bij een accountantskantoor is de mogelijkheid afwezig om een dienst, die wegens onvoldoende procesbeheersing niet aan de kwaliteitsnorm voldoet, niet tot aflevering aan de cliënt te laten komen. De gepresteerde dienst moet zonder meer aan de te stellen eisen voldoen.

Uit het voorgaande vloeit voort, dat bij accountantskantoren een uitsluitend *achterafwerkende*, dus repressieve, kwaliteitscontrole een *ontoereikend* middel moet worden geacht om het gestelde doel te bereiken en dat kwaliteitsbeheersing zich zal moeten richten op de *organisatie en werking* van het gehele „productieproces” van de door het accountantskantoor verleende diensten, inclusief de daarin optredende produktiefactoren. Belangrijke factoren daarbij zijn:

- a. de noodzaak om voor de kwaliteitsbeheersing een afgeronde, *planmatige* opzet te kiezen;
- b. het vaststellen van de *kritische* punten in het proces, waar inspectie moet plaatsvinden, en
- c. het vaststellen van *normen*, waaraan bij die inspectie moet worden voldaan.

Het bovenstaande dient te resulteren in het scheppen van een stelselmatig geheel van „interne controle”-maatregelen en procedures, gericht op de kwaliteit van het „produkt” van accountantskantoren alsmede op de bewaking van de goede werking van dit stelsel.

De centrale doelstelling van een accountantskantoor kan globaal worden omschreven als het tegen aanvaardbare kosten aanbieden aan het maatschappelijk verkeer van diensten op het gebied van de accountancy op een hoog (zo hoog mogelijk) niveau.

Kenmerkend voor een accountantskantoor is, dat omvang, differentiatie en kwaliteit van de dienstverlening in zeer belangrijke mate afhankelijk is van de binnen het kantoor aanwezige kennis, inzicht en ervaring („know how”), zowel in algemene zin als ten aanzien van specifieke onderwerpen. Deze know how is voor een belangrijk deel geïncorporeerd in de aan het kantoor verbonden accountants, eventuele andere deskundigen en personeelsleden. In de organisatorische samenwerking van materiële middelen en menselijke arbeidskracht speelt deze menselijke factor een overwegende rol.

Bovengenoemde centrale doelstelling is als regel dan ook slechts realiseerbaar, indien tevens gestreefd wordt naar een zo goed mogelijk werkklimaat (sociale doelstelling). Normaliter kunnen beide, in de praktijk onverbrekkelijk verbonden, doelstellingen alleen in samenhang worden verwezenlijkt. Een aantrekkelijk, stimulerend werkklimaat kan het niveau van de beroepsuitoefening duidelijk verhogen; een hoog niveau van beroepsuitoefening kan in sterke mate bevredigend zijn voor iemands persoonlijke ambities en een duidelijk „leereffect” tot gevolg hebben, wat weer aantrekkelijk is voor het werkklimaat.

Indien in bepaalde situaties beide doelstellingen niet parallel zouden lopen, zal aan de „centrale” doelstelling de hoogste prioriteit dienen te worden gegeven. Het omgekeerde lijkt n.l. onmiskenbaar gevaar in te houden voor de realisering van de centrale doelstelling.

Uit het vorenstaande kan worden geconcludeerd, dat bij de organisatie van het accountantskantoor aan de personele factor grote aandacht dient te worden gegeven, omdat in de samenwerking deze factor een overwegende plaats inneemt.

3. De samenwerkende productiefactoren

Het belangrijkste activum van een accountantskantoor wordt gevormd door de hierboven aangeduide „know how”. Aan dit activum, kort te omschrijven als „kennis, inzicht en veelzijdige praktijkervaring”, zijn bij de toepassing in de praktijk aspecten verbonden van bekwaamheid (in verschillende vormen, op verschillende al of niet specifieke terreinen, en op verschillende niveaus), onpartijdigheid, onafhankelijkheid en gemeenschappelijkheid.

Bedoeld activum is onderhevig aan een voortgaande evolutie, als gevolg van nationale en internationale ontwikkelingen in beroepsopvattingen, wetgeving, economische en andere omstandigheden die het functioneren van cliënten (ondernemingen en andere instellingen) beïnvloeden.

Binnen het accountantskantoor zal grote zorg dienen te worden besteed aan de actualisering en aan de optimalisering van het gebruik van de elementen kennis, inzicht en ervaring, omdat de realisering van de centrale doelstelling daarvan in hoge mate afhankelijk is. Dit impliceert o.m. het beschikbaar kunnen komen van de „ergens” of „op enig moment” binnen het kantoor verworven know how ter plaatse waar en ten tijde waarop zij nodig is, met name bij het „veldwerk”. Bij grotere kantoren met gedecentraliseerde vestigingen zal dit veelal speciale organisatorische maatregelen vergen.

Ten minste zal een handboek (manual) met algemene voorschriften inzake grondslagen van het werk, gedragsregels, controle-richtlijnen en geldende maatschapsstandpunten, etc. voor de verschillende functionarissen binnen het kantoor beschikbaar moeten zijn. Voor accountants en vennoten zullen voorts speciale voorschriften nodig (kunnen) zijn.

Daarnaast is de opbouw van een systematische verzameling van vakliteratuur noodzakelijk. Deze verzameling zal als regel dienen te bestaan uit de volgende elementen:

- Vakbibliotheek; vereist is een bewust en selectief aankoopbeleid bij opbouw en uitbreiding.
- Nederlandse en voornaamste buitenlandse periodieken betreffende ontwikkelingen op de gebieden: financiën; (bedrijfs)economie; verslaggeving en controle; algemene, bedrijfs- en administratieve organisatie; automatisering; relevante wetgeving; meningsuitingen en rapporten van de beroepsorganisaties.
- Nederlandse en voornaamste buitenlandse literatuur over meer specifieke en/of specialistische onderwerpen, welke in het dienstenpakket van het kantoor zijn opgenomen (EDP, organisatiewerk, managementconsulting, belastingen, etc.).
- Branche-informatie inzake specifieke know how voor bepaalde soorten bedrijven en instellingen.
- In het verleden uitgebrachte rapporten en adviezen over bepaalde onderwerpen of specifieke oplossingen voor bepaalde (deel-)problemen.

De opbouw en het up-to-date houden van deze informatieverzameling zal als regel de taak zijn van een speciaal daarvoor aangewezen orgaan of commissie, die kennisneemt, evalueert, selecteert, doet exciperen en zo nodig distribueren van hetgeen van belang moet worden geacht. Niet eenvoudig daarbij is het bepalen van wat van betekenis *zal kunnen* zijn, zo niet vandaag dan wellicht morgen of overmorgen, alsook voor mogelijk *welke* functionarissen binnen het kantoor.

Van belang is dat een ieder systematisch kennis neemt (*kan nemen*) van hetgeen in deze informatieverzameling aanwezig is (communicatievraagstuk). De toegankelijkheid vereist een goede systematiek, opdat op vragen „uit het veld” vlot en zo compleet mogelijk antwoord kan worden gegeven.

Op verschillende niveaus van de organisatie zullen belangrijke onderwerpen via interne studiebijeenkomsten of conferenties dienen te worden aangescherpt, terwijl ook aan VERA-cursussen etc. systematisch aandacht moet worden gegeven.

Ten aanzien van de „produktiefactor” menselijke arbeidskracht zijn voorts van betekenis: systematische personeels- en werkplanning, personeelsbeoordeling annex carrière- en promotiebeleid, vorming en training onder verschillende leiding en bij verschillende soorten cliënten, selectie van toekomstige medewerkers en vennoten, voldoende aandacht voor psychologische factoren, etc.

In dit verband zal bij een kantoor van enige omvang aandacht zijn te besteden aan de wijze waarop de verschillende te treffen maatregelen, regelingen en voorzieningen tot stand komen. In het huidige tijdsbeeld behoren daarbij elementen als democratisering, overleg en inspraak mede een rol te spelen.

4. Het „produktieproces”

In het navolgende zullen enkele kritische punten van de kwaliteitsbeheersing in de *controleerende* functie worden besproken. Van behandeling van de kwaliteitsbeheersing in de *adviserende* functie is afgezien uit overwegingen van grenzen, te stellen aan een tijdschriftartikel.

a. Aanvaarding van de opdracht

Belangrijke beoordelingspunten zijn:

- Past de opdracht binnen het door het kantoor aan te bieden dienstenpakket? (voor zover het de controle van een jaarrekening betreft, zal dit normaliter altijd het geval zijn).
- Past de opdracht in het cliëntenpakket? (relatieve omvang ten opzichte van totale baten van het kantoor; onafhankelijkheid).
- Is voor de uitvoering specifieke kennis nodig (bv. bij bank- of verzekeringsbedrijven, overheidsopdrachten; geavanceerde toepassing van automatisering; multinationale aspecten; etc.) en is deze kennis binnen het kantoor aanwezig of op relatief korte termijn te verwerven?
- Vermoedelijk tijdsbeslag dat met de uitvoering zal zijn gemoeid, verdeeld over accountants en uitvoerend personeel; is een eventueel noodzakelijke personeelsuitbreiding tijdig te realiseren?
- Kunnen bij de uitvoering bijzondere moeilijkheden worden verwacht (bedrijfsomvang; kwaliteit van de leiding en administratieve bezetting; bedrijfsorganisatie; administratieve organisatie; concernproblemen; samenwerking met andere accountants); welke voorwaarden moeten terzake worden gesteld; kunnen deze voorwaarden worden vervuld?
- Aan welke vennoot zal de verantwoordelijkheid voor de uitvoering worden opgedragen? Moet *verplichte* consultatie van gespecialiseerde functionarissen worden voorgeschreven?

Aanvaarding van opdrachten zou normaliter slechts dienen plaats te vinden na

verkregen fiat van tenminste een tweede vennoot van het kantoor, welke niet met de uitvoering is belast. Voorts moet vast staan, dat de opdrachtgever bekend is met de betekenis van de controle-opdracht en met de daaruit voortvloeiende consequenties inzake verantwoordelijkheid en taak van de accountant. Opdrachten waren schriftelijk te bevestigen, waarbij aandacht is te besteden aan een gedetailleerde vastlegging van de in de voorgaande zin bedoelde betekenis, verantwoordelijkheid en taak („engagement-letter”).

b. Beschrijving van de organisatie van de cliënt

Vastgelegd dienen te worden: de hoofdlijnen van de organisatie-structuur en van het interne (bedrijfs-)proces; meer gedetailleerd: de administratieve organisatie. Vaak zal daarbij een nuttig gebruik kunnen worden gemaakt van schematechnieken, welke veelal de voorkeur verdienen boven uitvoerige verbale beschrijvingen.

Kritische beoordelingspunten zijn:

- de toegepaste functiescheiding;
- maatregelen en procedures van interne controle, ook in de bedrijfsorganisatie;
- het vóórkomen van leemten en zwakke punten, te onderscheiden in die welke op korte termijn moeten worden verbeterd teneinde een effectieve controle te kunnen uitoefenen, en die welke via aanvullende werkzaamheden van de controlerend accountant kunnen worden opgevangen.

Genoemde beschrijvingen zullen regelmatig dienen te worden bijgewerkt in verband met opgetreden wijzigingen.

c. Het opstellen van een uitgewerkt controleprogramma

Mede op grond van de onder *b* genoemde beschrijving van de (administratieve) organisatie zal een beschrijving dienen te worden opgesteld van het controleplan voor de desbetreffende onderneming of instelling.

Essentieel is, dat het controleplan en het daaruit af te leiden gedetailleerde werkprogramma duidelijk zijn afgestemd op het *individuele* geval. Controleplan en werkprogramma dienen geen „confectie” te zijn, doch „maatwerk”.

Dit houdt in, dat de *algemene* normen van het kantoor inzake controle-opvattingen, het gebruik van onderscheiden controlemiddelen en de toepassing van bepaalde controle-modules voor onderdelen, in dit stadium moeten worden toegespitst op de eisen van het *individuele* geval.

Het werkprogramma dient tot *in details* te gaan, dwz. dat elke te verrichten controle-handeling en de te gebruiken controlemiddelen (bv. positieve detail-controle; steekproeven: wat, hoe, omvang, periodiciteit; etc.) duidelijk zijn aangegeven, opdat de met de praktische uitvoering belaste assistenten op alle concrete punten niet in het onzekere kunnen verkeren over het „wat” en „hoe”.

Bij de onderscheiden controle-handelingen dient te zijn aangegeven welke personeelscategorie met de uitvoering moet worden belast (1e, 2e, 3e assistenten, etc.).

In het werkprogramma dient ruimte te zijn voor het aantekenen van de *voortgang* in de controle (weken, maanden, etc.).

Voor het periodieke onderzoek van de (administratieve) organisatie, inclusief de interne controle, automatiseringsaspecten, jaarrekening etc. kan vaak doelmatig gebruik worden gemaakt van vragenlijsten. Het gebruik daarvan (ook t.a.v. periodiciteit) dient in het werkprogramma te worden aangegeven. De uitkomsten van de questionnaires hebben ook betekenis voor de hierboven onder *b* vermelde

regelmatige aanpassing van de beschrijving van de (administratieve) organisatie.

Bij het opstellen van controleplan, werkprogramma, alsmede questionnaires, zal kritisch worden toegezien op de toepassing van bruikbare onderlinge verbanden en het vermijden van doublures en leemten, opdat de vereiste deugdelijke grondslag op een zo efficiënt mogelijke wijze wordt bereikt.

Daar controleplan, werkprogramma en questionnaires zijn te beschouwen als het „plan van actie” voor de te verrichten werkzaamheden lijkt het uit overwegingen van medeverantwoordelijkheid noodzakelijk deze stukken door een tweede vennoot, niet belast met de uitvoering, te doen goedkeuren, vóórdat de toepassing in de praktijk plaatsvindt.

In de werkinstructie van het accountantspersoneel dient de aanwijzing te zijn opgenomen, dat bij de uitvoering van de werkzaamheden gebleken problemen, bv. als gevolg van wijzigingen in de (administratieve) organisatie, in het dossier worden vastgelegd en prompt ter kennis van de behandelend accountant/vennoot behoren te worden gebracht. De op grond daarvan door hem genomen aanpassingen van het werkprogramma dienen, gemotiveerd, te worden vastgelegd. Op deze wijze zal het hierboven als „maatwerk” gekwalificeerde werkprogramma ook bij voortdurend kunnen blijven „passen” op de realiteit.

d. Uitvoering van de controle

Een relatief groot deel van de tijdsbesteding van het personeel van het accountantskantoor betreft dit onderdeel.

Kritische punten hierbij zijn: zorgvuldige werkplanning, o.a. in verband met het tijdstip waarop de „eindprodukten”, accountantsverklaring en rapport, dienen te worden „opgeleverd” (dynamisering van de controle); „bezettingsplanning” van de verschillende personeelsleden; tijdbudgetten voor afgeronde controle-onderdelen; samenstelling van controle-groepen (qua voor de uitvoering vereiste kennis en ervaring); tijdige inschakeling van specifieke kennis (belasting, EDP, organisatiekunde, etc.).

Van bijzonder belang is daarbij de *verhouding* (aantallen, kwantitatieve tijdsbesteding) van gekwalificeerde accountants ten opzichte van het aan hun leiding toevertrouwde personeel, niet alleen voor een goed uitvoeringstoezicht, doch vooral voor het bereiken van een vaktechnisch verantwoorde, dus deugdelijke, grondslag voor de uiteindelijk te geven accountantsverklaring (vermeden moet worden dat arbeid op een „te laag niveau” wordt afgedaan).

Belangrijke organisatorische maatregelen zijn voorts: identificatie van uitvoerders van bepaalde onderdelen van het werkprogramma (parafering); deugdelijke tijdsregistratie per opdracht, bij voorkeur onder te verdelen naar de voornaamste bestanddelen van het werkprogramma (vergelijking budget met werkelijke tijd); systematische (gestandaardiseerde) indeling van werkdoSSIERS; vaste systematiek voor vastleggen en afdoen van aantekeningen, zodat andere functionarissen bij ziekte, vakantie etc., zonder onnodig tijdverlies de uitvoering kunnen overnemen.

e. Afwerking van controle-aantekeningen

Ofschoon systematisch behorend bij bovenstaand punt *d*, lijkt het gewenst dit onderdeel afzonderlijk te bespreken.

Tijdens de uitvoering van de controle ontstaan als regel een (groot) aantal notities wegens bevonden afwijkingen van de „normen” waaraan toetsing plaats

vond (ontbrekende stukken, nader te vragen informatie, foutieve boekingen, „bijzondere” posten, opmerkingen over administratieve organisatie en interne controle, etc. etc.). Voor de afwerking van deze aantekeningen dient binnen het kantoor een vaste richtlijn te bestaan. Daarbij is onderscheid te maken tussen aantekeningen die de controlerende assistent *zelf* mag afwerken (bv. opvragen van ontbrekende stukken) en aantekeningen die op een aan te geven *hoger niveau* behoren te worden afgedaan. In verband met de eis van een deugdelijke grondslag is het noodzakelijk, dat bepaalde aantekeningen op *accountantsniveau* (medewerker, resp. vennoot) worden gezien, besproken en/of afgewerkt.

In het werkdossier dient de *wijze* van afdoening met de daarbij genomen, geïdentificeerde en gemotiveerde, *beslissingen* duidelijk te worden opgenomen. Dit geldt in het bijzonder de afdoening van aantekeningen inzake bij de uitvoering ondervonden problemen en moeilijkheden, met inbegrip van interne verschillen van mening en/of visie binnen de controle-unit zelf, en waarover door de verantwoordelijke accountant(s) resp. veno(o)t(en), gemotiveerde beslissingen zijn genomen. Een speciale aantekening voor dit soort aantekeningen is doelmatig te achten.

Behandeling op accountants/vennotenniveau geldt ook voor de controle-aantekeningen van de jaarrekening zelf, bv. aan de hand van een daartoe opgestelde questionnaire, gericht op de toetsing van aan de jaarrekening te stellen eisen (titel 6 Boek 2 BW, Beschouwingen van de Commissies Jaarverslaggeving, Internationale Standaarden, etc.). Deze questionnaire dient een systematische check mogelijk te maken op de onderscheidene waarderingsgrondslagen en geldende normen (getrouwheid, stelselmatigheid) van presentatie en inzicht. Daarbij zullen o.m. volgorde, omschrijving en groepering van de posten van balans en winst-verliesrekening, de toelichting, alsmede bv. de verantwoording van bijzondere posten onder de aandacht moeten komen.

Het vorenstaande geldt ook voor de geconsolideerde jaarrekening en met name ten aanzien van het gebruik van verklaringen van andere accountants (coördinatie controle-handelingen, „review”, het al of niet aanvaarden van de ongedeelde verantwoordelijkheid: art. 15 GBR).

f. Opstelling concept-rapport en accountantsverklaring

Het opgestelde (concept-)rapport en de te geven verklaring dienen op accountants/vennotenniveau te worden beoordeeld, waarbij tenminste het werkprogramma (volledige afwerking), het bovengenoemde overzicht van bij de uitvoering ondervonden problemen en moeilijkheden en de daarbij genomen beslissingen, de „questionnaire jaarrekening” en de aantekeningen inzake consolidatieproblematiek, in beschouwing dienen te worden genomen.

In bepaalde gevallen kan het noodzakelijk zijn verder te gaan door raadpleging van belangrijke controle-aantekeningen. Soms dient het volledige controle-dossier bij zo'n eindbeoordeling ter beschikking te zijn.

De behandelend accountant/vennoot zal zich op basis van bovengenoemde stukken een *zelfstandig* oordeel moeten vormen over de vraag of een goedkeurende verklaring kan worden gegeven, alsmede omtrent de concrete inhoud en vormgeving van de in het rapport op te nemen mededelingen. In bijzondere gevallen kan daarbij consultatie van (een) collega(e) (specialistische kennis) noodzakelijk zijn.

Voor de vormgeving van rapporten ware binnen het kantoor een bepaalde systematiek te hanteren.

g. Bespreking met cliënt

Het uit te brengen rapport, alsmede een eventuele van de standaardformulering afwijkende verklaring, dienen te worden besproken met verantwoordelijke functionarissen (directie, administrateur), en/of organen (commissarissen, audit committee) van de cliënt. Deze bespreking kan soms voor het accountantsoordeel van belang zijnde informatie opleveren, die niet op lagere hiërarchische niveau's beschikbaar kon komen. De bespreking met de cliënt is dan ook als een sluitstuk van de jaarrekening-controle te beschouwen.

Daarna kunnen verklaring en rapport hun *definitieve* vormgeving krijgen. Uit een oogpunt van kwaliteitsbeheersing, respectievelijk mede-verantwoordelijkheid, waren rapport en verklaring, alsmede de hierboven genoemde aantekeningen inzake bijzondere problemen, etc., toetsing van de jaarrekening en consolidatie-vraagstukken, voor te leggen aan een niet bij de uitvoering van de opdracht betrokken registeraccountant (vennoot). Deze zal zich over de aan hem voorgelegde stukken een *zelfstandig* oordeel moeten vormen, bij voorkeur vóórdat rapport en verklaring worden ondertekend.

h. Verdere maatregelen

Aan de verwachting van kwaliteitsovereenstemming kan moeilijk worden voldaan in een situatie waarin een aantal, overwegend autonome, vestigingen in hoge mate zelfstandig zou opereren en ieder hun eigen vaktechnische problemen oplossen, zelfs indien de leiding van elke vestiging bestaat uit zeer bekwame beroepsgenoten.

Een deugdelijke kwaliteitsbeheersing wordt eerst mogelijk, indien de samenwerkende beroepsgenoten bereid zijn tot het treffen van daarop gerichte *algemeen geldende* regelingen. Deze regelingen beogen de tot standkoming en consistente toepassing van gemeenschappelijke uitgangspunten voor opdracht-aanvaarding, organisatie van de uitvoering van de controle en afwerking daarvan, en het creëren van een adequaat intern toezicht gericht op de *naleving* van deze regelingen. Daardoor zal voor iedere onder de gemeenschappelijke naam samenwerkende registeraccountant de redelijke overtuiging kunnen blijven bestaan, dat alle collega's zich daaraan houden.

Het vorenstaande houdt in, dat ten aanzien van de *besluitvorming* binnen het kantoor duidelijke procedures bestaan, dat vakproblemen van importantie *tijdig* worden gesignaleerd en een goed doordacht en duidelijk geformuleerd kantoor-(maatschaps) standpunt tot stand komt, hetwelk na aanvaarding binnen de gehele kantoororganisatie in horizontale en verticale richting, wordt toegepast. Dit zelfde geldt ook voor andere onderdelen van de organisatie, zoals partnerkeuze, personeelszorg, opleiding en training, financiën, huisvesting, etc. Veelal biedt een daarop afgestemde commissoriale structuur daarvoor goede mogelijkheden. Bij de grotere kantoren zal voorts veelal een door de maatschapsvergadering aangewezen „raad van bestuur” noodzakelijk zijn.

In het kader van de kwaliteitsbeheersing zal een speciaal daarvoor aangewezen commissie (danwel enkele daarvoor aangewezen vennoten) veelal naast hun normale werkzaamheden, tot taak krijgen om regelmatig kennis te nemen van de

verzonden rapporten, verklaringen en de verantwoordingen, waarop die betrekking hebben.

Daarnaast zal de gang van zaken bij de verschillende controle groepen in het veld zijn waar te nemen, waarbij in het bijzonder op de juiste toepassing van *alle* interne voorschriften en richtlijnen dient te worden toegezien. Ook de gebruikte werkprogramma's en de inhoud van de controle-dossiers zullen daarbij in de beoordeling dienen te worden betrokken. De daarbij door de commissie in beschouwing te nemen punten en te hanteren technieken dienen, bij voorkeur in een soort check list, duidelijk te zijn vastgelegd.

Bij een redelijk-goede organisatie kan bovenstaande „post-audit”-controle steekproefsgewijze geschieden. Het lijkt aan te bevelen, in deze steekproef te betrekken *alle* grotere cliënten, met een periodiciteit van hoogstens enkele jaren, alsmede jaarlijks *alle* accountants/vennoten, die met controle-opdrachten zijn belast.

De bevindingen van deze commissie zullen zijn te bespreken met de behandelende accountants/vennoten, en gerapporteerd aan de daarvoor in aanmerking komende maatschapsorganen („commissie vaktechniek” en raad van bestuur). Concrete maatregelen tot verbetering zijn te nemen, indien gebleken is dat de kwaliteitszorg niet aan de gestelde normen voldoet.

Uit het bovenstaande moge zijn gebleken dat, met behoud van de persoonlijke kenmerken van de beroepsuitoefening, gerechtvaardigde kwaliteitsverwachtingen van het maatschappelijk verkeer individuele en samenwerkende accountants nopen tot het treffen van adequate organisatorische regelingen en procedures. Deze regelingen en procedures, via goede besluitvormingsprocedures tot stand gekomen, behoren normaliter te prevaleren boven individuele opvattingen.