Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole

J.P.J. Verkruijsse

BOEKBESPREKING

Op 1 juli 1997 promoveerde mevrouw Drs. G.C.M. Majoor RA aan de Universiteit van Amsterdam door verdediging van haar proefschrift *Gezag van Richtlijnen voor de Accountantscontrole*[1].

De Richtlijnen voor de Accountantscontrole (hierna: RAC's) geven richting aan de handelwijze van de accountant in de uitoefening van zijn beroep. De RAC's bevatten de grondslagen en de essentiële werkzaamheden met nadere toelichtingen en uiteenzettingen. Deze RAC's hebben de status van een 'gezaghebbende uitspraak' van het bestuur van het Koninklijk NIVRA. Hier nu vindt de auteur de aanleiding tot haar onderzoek. Zij stelt hierbij de vraag of de RAC's door de beroepsgroep van accountants als gezaghebbende norm zijn geaccepteerd. Zij vindt deze vraag interessant omdat hiermee bewezen kan worden dat het beroep de kwaliteit van zijn dienstverlening serieus neemt. Het gebruik van de RAC's in dit kader berust voornamelijk op de legitimerende en toetsende functie van de normen. Onder de legitimerende functie van de norm verstaat de auteur de eigenschap dat een norm bij anderen tot legitieme verwachtingen leidt omtrent het gedrag van de personen tot wie de norm is gericht. In het onderzoek wordt voorts de term *gezag* van normen vervangen door *gelding* van normen. Aangezien gezag alleen betrekking heeft op de autoriteit van personen of instanties verdient de term gelding van normen, ontleend uit de rechtswetenschappen, de voorkeur.

Een geformuleerde doelstelling van het onderzoek is een verkenning van de gelding van de RAC's voor een drietal verschillende eigenschappen, te weten:
- de normatieve gelding, betrekking hebbende op de ordening van de norm in het hiërarchische stelsel;
- de axiologische gelding, betrekking hebbende op de aanvaardbaarheid of verbondenheid van een norm op inhoudelijke gronden;
- de feitelijke gelding, betrekking hebbende op de naleving van de norm en de toepassing en handhaving van de norm door bevoegde autoriteiten.

Het onderzoek is uitgewerkt langs deze drie verschillende eigenschappen van gelding.

De normatieve gelding is onderzocht met behulp van een literatuurstudie waarbij de uitwerking bestond uit:
- een behandeling van criteria met behulp waarvan de normatieve gelding van RAC's wordt geanalyseerd;
- een beschrijving van de wijze waarop beroepsvoorschriften in Nederland worden uitgevaardigd;
- een vergelijking van het stelsel van beroepsvoorschriften tussen Nederland en enkele andere landen.

De aard van het onderzoek naar de axiologische gelding is verkennend van aard en is uitgewerkt op basis van literatuurstudie en een aantal interviews met deskundigen die nauw zijn betrok-

J.P.J. Verkruijsse RE RA is als partner werkzaam binnen het directoraat Vaktechniek van Moret, Ernst & Young Accountants. Hij is tevens verbonden aan de Universiteit van Maastricht als hoofddocent Administratieve Organisatie.

ken bij de totstandkoming en implementatie van de RAC's. Ook het onderzoek naar de feitelijke gelding is verkennend van aard. Het is gericht op de mate van geschiktheid van de verschillende te onderkennen reguleringsmechanismen in relatie tot de handhaving van de RAC's. De auteur beperkt zich hier tot de vaststelling of deze reguleringsmechanismen qua opzet geschikt zijn voor de handhaving van de RAC's en maakt de werking van deze reguleringsmechanismen niet tot object van onderzoek. De noodzakelijke informatie voor dit gedeelte van het onderzoek is voornamelijk verzameld via interviews. Dit belangrijke gedeelte van het onderzoeksmateriaal is verkregen uit een enquête die in het voorjaar van 1995 is verzonden. Hiervoor is een aselecte steekproef getrokken uit het bestand van de ingeschreven openbare accountants zoals die bij het Koninklijk NIVRA zijn geregistreerd. De omvang bedroeg 17% van de totale populatie openbare RA's (600) waarvan 30% (176) hun medewerking aan het onderzoek hebben gegeven.

Bij de analyse van de normatieve geldigheid is een tweetal criteria gehanteerd, te weten:
- het feit dat een norm overeenkomstig een formeel toegekende bevoegdheid is uitgevaardigd;
- de overeenkomst van de norm met een norm van een hogere orde.

De auteur komt op basis van haar analyse tot de conclusie dat beroepsvoorschriften met kracht van wet (de GBR en de nadere voorschriften) zowel normatieve geldigheid als rechtsgeldigheid bezitten en dat de RAC's wel normatieve geldigheid bezitten in de zin dat zij een sterk zelfbindende werking hebben voor de leden van het Koninklijk NIVRA, maar dat de RAC's niet rechtsgeldig zijn. De consequenties die aan het ontbreken van de rechtsgeldigheid zijn verbonden, liggen vooral op het terrein van de handhaving van de RAC's via het civiele recht en het tuchtrecht. Beroepsvoorschriften zonder kracht van wet kunnen strikt juridisch niet via de rechter worden gehandhaafd aangezien de mogelijkheid een sanctie op te leggen ontbreekt.

Ten behoeve van het onderzoek naar de axiologische gelding is een verkenning gemaakt van factoren waarvan wordt verondersteld dat deze van invloed kunnen zijn op het draagvlak voor de RAC's. Deze verkenning is gebaseerd op literatuurstudie en enkele interviews en heeft twaalf factoren opgeleverd die als bouwstenen zijn gebruikt voor het analysemodel. Met dit model wordt beoogd het draagvlak van de RAC's onder de beroepsgroep van de openbare accountants te verklaren en/of te voorspellen. Dit analysemodel is getoetst met behulp van een regressieanalyse. In de regressievergelijking zijn de twaalf factoren als onafhankelijke variabelen opgenomen en het draagvlak voor de RAC's als afhankelijke variabelen. De regressieanalyse is uitgevoerd op twee manieren, te weten met en zonder correctie voor statistisch niet-bruikbare waarnemingen. Op basis van de uitgevoerde regressie kan geconcludeerd worden dat slechts in beperkte mate het totale draagvlak voor de RAC's met behulp van het analysemodel kan worden voorspeld en verklaard. Van de twaalf factoren komen slechts vier als statistisch significant in de regressieanalyse naar voren.

Bij het onderzoek naar de feitelijke gelding van de RAC's wordt door de auteur het stelsel van de beroepsreglementering in zijn geheel in beeld gebracht. Hierbij is tevens de functie van de in het onderzoek betrokken reguleringsmechanismen in het gehele stelsel van beroepsreglementering zichtbaar gemaakt en is op basis van een beperkte internationale vergelijking een aantal verschillen in kaart gebracht tussen de stelsels van beroepsreglementering in Nederland en België enerzijds en de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk anderzijds. Vervolgens worden als onderdeel van het onderzoek naar de feitelijke gelding van de RAC's besproken:
- de betekenis van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van accountantskantoren;
- het stelsel van collegiale toetsing;
- de betekenis van het tuchtrecht.

De auteur besluit met de bespreking van een aantal maatregelen die een bijdrage kunnen leveren aan de versterking van de drie soorten gelding van de RAC's die in het onderzoek zijn geanalyseerd: normatief, axiologisch en feitelijk. Bij de bespreking is steeds een motivatie gegeven omtrent het beoogde doel van de maatregel en is de praktische uitvoering en het draagvlak voor de invoering van de maatregel behandeld. Onder de

(vervolg op pagina 232)