De rol van de accountant, nu en in de toekomst

Deel 2

Prof. Dr. A.J. Bindenga

In deze beschouwing zal ik niet alleen de visie uiteenzetten, die Moret Ernst & Young op de toekomst heeft, maar ook proberen de nodige aandacht te schenken aan internationale ontwikkelingen binnen Ernst & Young International. Ik bouw het betoog als volgt op. In de eerste plaats maak ik een aantal inleidende opmerkingen over de ontwikkeling van het accountantsberoep vanuit het verleden naar de stand van zaken van vandaag. Daarna zal ik de internationalisering van het accountantsberoep in het algemeen aan de orde stellen en voor mijn organisatie in het bijzonder. Voorts zal ik dan ingaan op ontwikkelingen in internationaal en nationaal verband en zodoende een aanzet geven tot een toekomstvisie. Tot slot werk ik deze visie uit voor de controlemethodologie.

1 Het professionele beroep van accountant

De behoefte aan een onafhankelijk en deskundig oordeel over financiële verantwoordingen is vanuit het financieel-economisch verkeer ontstaan. Weliswaar lagen de diensten die de eerste accountants verleenden op het terrein van het bijhouden van boekhoudingen en bijstand bij de toepassing van de wetgeving, maar het controleren van boekhoudingen en het rapporteren hierover werd al snel na het ontstaan van het beroep aan hun taak toegevoegd. In dit verband is het opmerkelijk, dat de naam van het onder meer door B. Moret in 1883 gestichte kantoor, te beschouwen als de rechtsvoorganger van Moret Ernst & Young, werd aangeduid als 'Bureel van Boekhouding'. In de twintigste eeuw is het accountantsberoep uitgegroeid tot een professioneel beroep. Een van de kenmerken van een professioneel beroep is, dat de beroepsbeoefenaren een uitgebreide en systematische, theoretische en praktische kennis dienen te hebben. Daarnaast zijn er gedrags- en beroepsregels, ook wel een ethische code genaamd en behartigen de beroepsbeoefenaren essentiële belangen van de samenleving, die dikwijls leiden tot een zekere anti-commercialiteit. Het begrip 'professioneel beroep' wordt ook in de Angelsaksische landen, de bakermat van het accountantsberoep, veel gehanteerd om de betekenis van het beroep aan te geven. De Amerikanen noemen hun organisatie graag een 'professional services firm', terwijl wij in Nederland spreken over een 'organisatie van professionele beroepsbeoefenaren'.

Beoefenaren van beroepen die de bovenstaande kwalificatie opeisen, genieten een zekere vrijheid in de wijze waarop zij hun taak uitoefenen. Zij bepalen tot op grote hoogte zelf hoe zij zullen voldoen aan de hoge vaktechnische eisen die gesteld worden aan de uitoefening van hun beroep.

Ik constateer, dat er vandaag de dag een aantal tendensen zijn te onderkennen in de ontwikkeling van het accountantsberoep, die de mate van professionaliteit beïnvloeden. Zonder aanspraak te maken op volledigheid noem ik er enkele.

In de eerste plaats is daar de *institutionalisering*. Hiermee wordt een ontwikkeling bedoeld, waarbij individuele menselijke handelingen

Prof. Dr. A.J. Bindenga RA is voorzitter van de Raad van Bestuur van Moret Ernst & Young en voorzitter van het Bestuur van Moret Ernst & Young Accountants, alsmede lid van het International Executive Committee van Ernst & Young International. Tevens is hij hoogleraar Accountancy aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en plaatsvervangend voorzitter van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeracccountants.

worden geobjectiveerd tot vaste, min of meer normatieve handelingspatronen. Deze patronen, mores of instituties genoemd, kunnen als collectieve vormen blijven voortbestaan, onafhankelijk van individuen. Zij dwingen enerzijds individuen tot handelen op een bepaalde manier (er moeten bepaalde maatschappelijke rollen worden gespeeld), maar anderzijds verschaffen zij individuen maatschappelijke stabiliteit en zekerheid. Toegepast op het accountantsberoep houdt institutionalisering in, dat de samenleving de individuele acties van accountants om attesten bij verantwoordingen te geven heeft verheven tot norm door bij de wet accountantscontrole verplicht te stellen. Het gebruik is tot een institutie van de samenleving uitgegroeid. Het gevolg is maatschappelijke dwang en maatschappelijke zekerheid. Het eerste aspect houdt in, dat accountants zich dienen te gedragen naar de verwachtingen van de samenleving. De zekerheid betekent vervolgens dat de samenleving de beroepsgroep en haar activiteiten accepteert. Naast de institutionalisering van het beroep is er sprake van een aanzienlijke institutionalisering van één van de terreinen van deskundigheid van het beroep. Ik doel hier op de nationale en internationale wet- en regelgeving rond de externe financiële verslaggeving. Door beide institutionaliseringstendensen wordt de professionele vrijheid beknot of tenminste aangetast.

Naast de institutionalisering noem ik de *specialisatie*. Als vanouds wordt de accountant een deskundige genoemd op het terrein van de bedrijfseconomie, de administratieve organisatie en de controle. Door deze brede kennis is vooral de Nederlandse accountant veel meer dan een boekhoudkundig controleur. De opleiding van de accountant stelt hem in staat een raadgever van zijn cliënt te zijn. De adviserende functie maakt het accountantsberoep aantrekkelijk en geeft het mede aanzien. Vele terreinen van de bedrijfseconomie en administratieve organisatie zijn echter uitgebreid en complex geworden. Er zijn specialisten ontstaan voor bijvoorbeeld financieringsproblemen, fusies en overnames, controle van geautomatiseerde systemen en de controle van specifieke bedrijfstakken. Generalistisch ingestelde accountants komen steeds minder voor. Ook de specialisatie tast daarom in zekere mate de professionele vrijheid aan, omdat voor de uitoefening van de accountantsfunctie dikwijls een beroep moet worden gedaan op specialisten.

Een derde tendens is de *schaalvergroting* in het openbare accountantsberoep. Bij een zestal grote organisaties is de overgrote meerderheid van alle openbare accountants in Nederland werkzaam. De grote kantoren zijn in feite ondernemingen, beheerst door het streven naar continuïteit. Er ontstaat in die organisaties ook een zekere hiërarchie, hetgeen in organisaties van professionele beroepsbeoefenaren eigenlijk een vreemde eend in de bijt is. Tevens ziet men in de organisaties van professionele beroepsbeoefenaren de invloed van de accountantsdiscipline verminderen. Andere professionele beroepsbeoefenaren worden steeds belangrijker, zoals de traditionele beroepsgroepen van de belasting- en managementadviseurs, maar ook actuarissen, treasury-adviseurs, en forensische accountants maken hun opmars. Ik schat, dat de omzet uit accountantscontrole, de zogenaamde financial audit, van de bedoelde grote organisaties tegenwoordig slechts de helft van de omzet uitmaakt. Nog maar tien jaar geleden was dit bij bijvoorbeeld Moret Ernst & Young nog ruim 70%. Hoewel hier ook andere oorzaken voor zijn aan te geven is een belangrijke drijfveer voor de uitbreiding van de zakelijke dienstverlening het streven naar een bevredigende winstgevendheid. Het behoeft nauwelijks betoog, dat het gedrag van de professionele beroepsbeoefenaren wordt beïnvloed door de schaalvergroting.

Als vierde tendens noem ik de *internationalisering*. In de volgende paragraaf ga ik hierop uitgebreider in. Hier signaleer ik slechts dat de grote Nederlandse accountantskantoren onderdeel zijn van internationale samenwerkingsverbanden. De beroepsuitoefening wordt hier in sterke mate door beïnvloed. Dit geldt voor de bedrijfsmatige aspecten van de accountantsfunctie, alsmede van de vaktechnische inhoud van de werkzaamheden. De professionele vrijheid van de accountant wordt door de internationalisering ook beïnvloed.

Een vijfde factor is de *commercialisering*. Wellicht mede door de institutionalisering is in de bedrijfstak van de accountants sprake van een aanmerkelijke onderlinge concurrentie. Deze heeft betrekking op de inhoud van de dienstverlening, alsmede de prijs van de dienstverlening. In de markt wordt wel verkondigd, dat accountantscontrole een 'commodity' is geworden, maar naar mijn mening is hier sprake van een misverstand. De publieke accountantsfunctie is niet meer weg

te denken uit de samenleving. Voor het functioneren van onze maatschappij is betrouwbare financiële informatieverschaffing van groot belang. De accountantscontrole moet daarom van hoge kwaliteit blijven. Niettemin kan worden gesteld, dat de professionaliteit van de accountant door de commercialisering wordt beïnvloed. Door de marktverhoudingen is hij gehouden de prijs van zijn dienstverlening scherp in de gaten te houden.

Samenvattend kan worden gesteld, dat de ontwikkelingen in het accountantsberoep van de laatste jaren invloed hebben op de karakterisering van het beroep als een professioneel beroep. Het zal de lezer duidelijk zijn, dat de tendensen als zodanig zullen blijven bestaan. Wel zal moeten worden getracht om een organisatie als Moret Ernst & Young zodanig voor de toekomst gereed te maken, dat wij met recht kunnen blijven volhouden, dat wij een organisatie van professionele beroepsbeoefenaren zijn. Na een behandeling van de internationalisering zal mijn beschouwing dan ook met name op dit laatste gericht moeten zijn.

2 Internationalisering van het accountantsberoep

De internationalisatie van het bedrijfsleven is in de twintigste eeuw een bekend verschijnsel, maar vooral na de Tweede Wereldoorlog heeft het een grote vlucht genomen. Aanvankelijk zag men een expansie van het Amerikaanse bedrijfsleven naar Europa, maar de laatste tijd is het andersom, terwijl ook de spectaculaire opkomst van het Verre Oosten de nodige aandacht vraagt. Schrijvend over internationalisering van het accountantsberoep zal in verband met het vorenstaande eerst aandacht moeten worden geschonken aan de strategie van Amerikaanse accountantskantoren. Daarna kan de strategie van Nederlandse kantoren aan de orde komen.

Amerikaanse accountantsorganisaties volgden hun cliënten naar het buitenland. De motieven hiertoe waren met name de wens om dochterondernemingen van cliënten in het buitenland ook zelf te controleren. Daarnaast speelde ook een belangrijke rol, dat de Amerikanen wilden verhinderen, dat concurrerende kantoren invloed zouden krijgen bij het management van hun cliënten. Bovendien wilden Amerikaanse kantoren internationaal opereren en internationale, niet Amerikaanse, cliënten verwerven.

Het internationaliseren van de grote Amerikaanse kantoren heeft verschillende vormen aangenomen, die thans nog steeds herkenbaar zijn bij de 'Big Six'- en de 'Mid Tiers'-organisaties.

De *eerste* vorm is de strategie om over de gehele wereld als één organisatie onder één naam te opereren. Zoveel mogelijk worden eigen vestigingen in het buitenland geopend en bemand door Amerikaanse beroepsbeoefenaren. Voor de lokale kennis is het nodig ook beroepsbeoefenaren van het land van vestiging te werven, maar de uiteindelijke zeggenschap over de buitenlandse kantoren berust in de Verenigde Staten. Hierdoor is er in grote mate sprake van een uniform bedrijfsbeleid en beroepsuitoefening. Een variant van deze strategie is, dat niet over de gehele wereld onder dezelfde naam wordt opgetreden, maar dat met zelfstandige buitenlandse kantoren wordt geassocieerd.

De *tweede* strategie is een samenwerking met enkele grote kantoren in het buitenland, echter onder verschillende namen. Er is wel een samenwerkingsovereenkomst en een pooling van resultaten. Er is als het ware sprake van een 'firm of firms' en in zekere mate uniformering van beroepsgrondslagen en -uitoefening.

De *laatste* vorm die ik onderscheid is de 'gentlemen's agreement'. Hier bestaat geen officiële samenwerkingsovereenkomst, maar spreekt men af zo veel mogelijk werk aan elkaar te refereren. De uniformiteit in de beroepsuitoefening is hier niet of nauwelijks aanwezig.

De accountantsorganisaties in de Verenigde Staten die tot 1990 werden aangeduid als de Big Eight hebben vrijwel zonder uitzondering de eerste strategie aangehangen. In de landen waar dit niet lukte, werd de tweede strategie beproefd. De 'Mid Tiers' voerden hoofdzakelijk de derde strategie uit.

Alvorens in te gaan op de huidige stand van zaken enkele korte opmerkingen over de strategie van Europese accountantsorganisaties en dan met name de Nederlandse kantoren. Aanvankelijk werden de buitenlandse vestigingen van Nederlandse cliënten gecontroleerd door buitenlandse kanto-

ren of soms op reisbasis vanuit Nederland. Door de noodzaak om te kunnen beschikken over lokale kennis, was dit laatste geen succes. Door de expansie van Europese bedrijven naar het buitenland dienden Nederlandse kantoren zich te bezinnen op hun strategie, omdat het niet nemen van actie de kans op cliëntenverlies te groot zou maken. Wat dit betreft zijn een tweetal vormen van strategie te onderscheiden, namelijk het openen van eigen vestigingen in het buitenland dan wel het samenwerken met buitenlandse kantoren in één van de drie vormen, zoals in het vorenstaande onderscheiden. Hoewel in de jaren tussen 1970 en 1980 enkele Nederlandse kantoren de eerste strategie hebben geprobeerd uit te voeren, waaronder het huidige Moret Ernst & Young, is de tweede strategie door de grote Nederlandse kantoren in overwegende mate toegepast.

De huidige stand van zaken in de internationale samenwerking kan als volgt worden samengevat. Er zijn drie hoofdvormen van samenwerking te onderscheiden:

1 De *internationale organisatie*, waarin centraal beleid plaatsvindt voor de zakelijke en financiële elementen. Dit soort organisatie, waarvan er thans slechts enkele zijn, komt voort uit de eerste strategie van Amerikaanse kantoren. In feite is sprake van een internationale pooling van resultaten en een min of meer uniforme wijze van beroepsuitoefening.

2 De *verplichtende internationale federatie*, waarin centraal beleid wordt uitgevoerd op basis van internationale afspraken. Getracht wordt internationaal op te treden als één organisatie met één gezicht naar buiten. Zakelijke beleidselementen worden afgestemd, maar het verschil met de eerste vorm is, dat alleen gemeenschappelijke kosten worden gepoold en geen opbrengsten.

3 De *niet-verplichtende internationale federatie*, waarbij weliswaar een overeenkomst is afgesloten tussen zelfstandige firma's, maar waarin geen centrale beleidsvaststelling plaatsvindt. Deze federaties zijn voortgevloeid uit de in het vorenstaande onderscheiden 'gentlemen's agreements'.

Ernst & Young International behoort overduidelijk tot de tweede categorie en er zijn sterke ontwikkelingen gaande om te komen tot de eerste categorie. Wij denken, dat dit noodzakelijk is om een 'professional services firm' te blijven. Wellicht klinkt dit wat tegenstrijdig, omdat centraal beleid juist in strijd is met de behoefte aan vrijheid van de professionele beroepsbeoefenaar. Voor de continuïteit van Moret Ernst & Young achten wij het echter nodig in de veranderende wereld onderdeel te zijn van een sterke internationale organisatie, waarin binnen aanvaardbare grenzen, eenheid is in beleid op zakelijk en beroepsmatig gebied.

3 Toekomst van het accountantsberoep, een visie van een Big Six-kantoor

In het vorenstaande is reeds aan de orde gekomen, dat de accountantscontrole onder prijsdruk staat. Deze prijsconcurrentie in de 'assurance-diensten' laat ons beleid niet ongemoeid. Internationaal staan een tweetal projecten daarom hoog op de prioriteitenlijst, namelijk 'Technologische ontwikkelingen' en 'Communicatie'. Beide projecten zijn nodig ter ondersteuning van een nog veel belangrijker project, namelijk de innovatie van onze wereldwijde controlemethodologie. Voor een efficiënte aanpak van de accountantscontrole is het gebruik van de modernste geautomatiseerde apparatuur van essentieel belang. Voor de controle van internationaal opererende cliënten moet daarnaast de communicatie tussen de diverse onderdelen van de Ernst & Young-organisatie zo optimaal mogelijk zijn. De technologie en de communicatie vergen grote investeringen die niet meer op te brengen zouden zijn zonder het bestaan van een wereldwijde organisatie.

Daarnaast is van belang, dat een organisatie in de zakelijke dienstverlening de markt nauwlettend volgt.

Daarom zullen Moret Ernst & Young en Ernst & Young International verder investeren in deskundigheidsgebieden die niet typisch behoren tot de accountantswerkzaamheden. De komende jaren kan verwacht worden, dat de dienstverlening zich uitbreidt op het terrein van juridische advisering, management consultancy op vele gebieden en bijvoorbeeld ook forensische accountancy. Te verwachten valt, dat met name de management consultancy meer op internationale basis zal plaatsvinden. Op den duur zal deze tendens zich

ook uitstrekken tot de belasting- en juridische adviespraktijk. Het aandeel van de financial audit in de omzet van Ernst & Young International zal hierdoor verder verminderen.

Naast investeren in andere disciplines zal ook in de accountancy-discipline worden geïnvesteerd. Behalve de genoemde innovatie van de controlemethodologie zullen de 'emerging markets' de komende jaren de nodige gelden en aandacht vergen. Ook andere vormen van te certificeren informatie zal naar onze verwachting een plaats moeten hebben in ons beleid, al zal afgewacht moeten worden hoe de markt van vraag en aanbod zich hier verder ontwikkelt.

Een van de belangrijkste zaken bij dit alles is de beroepsaansprakelijkheid. De komende jaren zullen in het teken staan van de beperking van de aansprakelijkheid tegen ongerechtvaardigde claims. Iedere beroepsbeoefenaar is aansprakelijk voor fouten, maar de schade dient wel in overeenstemming te zijn met de ernst van de fout. Wij kunnen ons niet aan de indruk onttrekken, dat dit niet altijd het geval is.

Voor wat betreft beleidselementen, die wat specifieker voor Moret Ernst & Young gelden, nog het volgende.

Een van de essentiële elementen van het beleid van een organisatie van professionele beroepsbeoefenaren is de zorg voor het werven en behouden van de juiste mensen. Het aantrekkelijk houden van de organisatie als werkkring voor professionals staat hoog in het vaandel. Het blijft een uitdaging om uit het aanbod juist die mensen te selecteren, die de continuïteit van de organisatie waarborgen.

Andere zaken die ons in de toekomst bezig zullen houden, zijn de omgevingsfactoren. De discussie over bijvoorbeeld de rol van de accountant in Europees verband, alsmede de ontwikkelingen rond 'corporate governance' zullen door ons worden gevolgd en onze organisatie zal op de gevolgen inspelen.

Centraal in het beleid met betrekking tot de accountantsfunctie zal echter staan het behoud van de professionaliteit. Zoals in de eerste paragraaf van dit artikel uiteengezet, is dit een van de belangrijkste vraagstukken van vandaag. De innovatie van onze controlemethodologie moet hiertoe de nodige inspiratie geven. Daarom acht ik het van belang de laatste paragraaf van deze beschouwing te wijden aan de audit-methodologie van Moret Ernst & Young in de toekomst. Deze methodologie zal overigens met ingang van 1998 wereldwijd door Ernst & Young worden ingevoerd.

4 De Ernst & Young Audit Methodology

In de loop van 1992 kwam het International Executive Committee van Ernst & Young tot de conclusie, dat de toekomstige rol van de accountant nader in beschouwing moest worden genomen. De indruk bestond, dat noch de accountant zelf, noch de cliënt, noch het brede financieel-economische verkeer gelukkig waren met de huidige rol van de accountant. Een groot project werd opgezet, waarbij vele accountants over de gehele wereld betrokken moesten zijn. Vooraf was het ieder duidelijk, dat dit project veel geld en inspanning zou kosten en ook geruime tijd in beslag zou nemen. De eerste acties bestonden uit het inventariseren van de huidige stand van zaken en de gewenste situatie in de toekomst. Hierbij werd uitgebreid marktonderzoek verricht bij cliënten en niet-cliënten, alsmede allerlei instituten. Vanzelfsprekend zijn de eigen mensen in de organisatie niet vergeten. Bij de ontwikkeling van de gewenste situatie in de toekomst zijn vele controleteams over de gehele wereld betrokken geweest. Op deze manier werd bereikt, dat de nieuwe methodologie over de gehele wereld zou worden ondersteund. Het is nu 1997 en dit jaar wordt de methodologie definitief gelanceerd. Na 6 jaar denken en ontwikkelen en vele duizenden uren werk. Het is een goede gelegenheid in dit nummer, waarin aandacht wordt gevraagd voor de rol van de accountant in de toekomst, juist deze nieuwe controlemethodologie uiteen te zetten.

De methodologie bestaat uit *vier* van elkaar afhankelijke processen en *negentien* subprocessen, activiteiten genoemd. Alles is gericht op het onderkennen van de bedrijfsrisico's van een cliënt en op welke wijze deze risico's invloed hebben op de controle van de jaarrekening. Binnen elk van de negentien activiteiten worden bijna altijd de doeleinden van de activiteit onderscheiden, alsmede de procedures en de benodigde documentatie.

Alvorens de processen en activiteiten te beschrijven geef ik eerst een overzicht van de essentiële kenmerken van de methodologie:

1 Gericht op de *bedrijfsrisico's* van de cliënt vanuit de gedachte, dat het controlerisico in belangrijke mate wordt beïnvloed door de bedrijfsrisico's en hoe het management deze risico's beheerst.

2 Benadering vanuit *bedrijfsprocessen*, die benodigd zijn om de organisatiedoelen te realiseren. Dikwijls worden in een bedrijfstak door verschillende ondernemingen dezelfde processen gehanteerd. Door de accountantscontrole te richten op bedrijfsprocessen kan daarom bedrijfsvergelijking plaatsvinden en kan gesignaleerd worden waar verbeteringen kunnen worden geïntroduceerd.

3 Zo veel mogelijk *cijferbeoordeling* als controlemiddel in plaats van het verzamelen van documenten en het daardoor opbouwen van omvangrijke dossiers.

4 Opbouwen en verspreiden van *kennis*. Binnen Ernst & Young is veel kennis en ervaring aanwezig over vele bedrijfstakken en organisaties. Zonder geweld te doen aan de geheimhoudingsplicht zal de moderne technologie ieder in staat stellen van deze kennis gebruik te maken.

5 Het ten behoeve van cliënten genereren van *waarde*. Tijdens de accountantscontrole dient de accountant bedacht te zijn op mogelijkheden die de cliënt in staat stellen de bedrijfsrisico's nog beter te beheersen. Op deze wijze levert de controlerend accountant toegevoegde waarde.

6 Het benaderen van de controle met een efficiënt werkend *team*. De uitvoerders van de controlewerkzaamheden moeten niet individualistisch en solistisch te werk gaan, maar als een team optreden.

Uitgaande van vorenstaande kenmerken zijn de vier genoemde processen:

A Doeleinden van de opdracht vaststellen (activiteit 1 en 2).

Activiteit 1: In samenspraak met de cliënt ontwikkelen wat van de accountantscontrole wordt verwacht.

Zonder inbreuk te maken op de onafhankelijke rol die de accountant heeft bij de oordeelsvorming over financiële informatie, moet zo veel mogelijk tegemoet worden gekomen aan de speciale wensen die er leven bij de cliënt. Dit moet leiden tot een accountantscontrole die is toegesneden op zowel het voldoen aan algemene normen als aan de behoeften van de cliënt. Bij deze activiteit wordt gebruik gemaakt van zogenaamde 'value scorecards'.

Activiteit 2: Samenstellen van het controleteam

Afhankelijk van de uitkomsten van activiteit 1 dienen die mensen te worden geselecteerd, die de kennis en ervaring hebben om aan de verwachtingen te kunnen voldoen. Degenen, die de accountantscontrole uitvoeren, moeten van elkaar weten welke taak ieder heeft.

B Bedrijfsrisico's in het kader van de jaarrekening vaststellen (activiteit 3 t/m 12).

Activiteit 3: Voorbereiding van de accountantscontrole

Een goede start is het halve werk. Voordat met de uitvoering van de controle wordt aangevangen, moet de opzet van de controle binnen het controleteam aan ieder duidelijk zijn. Vastgesteld moet worden wat de belangrijke risicogebieden zijn en welke procedures hiervoor moeten worden toegepast. De noodzakelijke omvang van de werkzaamheden, alsmede de tijdstippen waarop deze plaatsvinden worden geprogrammeerd.

Activiteit 4: Analyse van de in de te controleren organisatie aanwezige beheersingsinstrumenten

In deze fase wordt onderzocht op welke wijze in de te controleren organisatie omgegaan wordt met de bedrijfsrisico's. Op basis hiervan kan een benadering plaatsvinden van het zogenaamde 'accountantscontrolerisico'.

Activiteit 5: Analyse van exogene factoren

Het controleprogramma hangt niet alleen af van de maatregelen en procedures van interne controle in de organisatie zelf, maar ook van marktrisico's en andere invloeden van buiten de organisatie. Het is voor een efficiënte accountantscontrole van groot belang deze factoren in kaart te brengen, omdat zij mede invloed hebben op de omvang van het controleprogramma.

Activiteit 6: Onderzoek naar de invloeden die bepaalde belangengroeperingen op de te controleren organisatie hebben
De belangengroeperingen, dikwijls 'stakeholders' genoemd, hebben zekere wensen en kunnen invloed hebben op de voor de accountantscontrole benodigde werkzaamheden.

Activiteit 7: Onderzoek naar de doeleinden van de te controleren organisatie en de methoden om die doeleinden te realiseren
In dit onderzoek komen de binnen de organisatie bestaande bedrijfsprocessen aan de orde. Onderdeel van dit onderzoek is naast een 'SWOT'-analyse ook de analyse van de interne en administratieve organisatie.

Activiteit 8: Analyse van de effectiviteit van processen en beheersingsinstrumenten
Op grond van de vorengenoemde activiteiten moet worden vastgesteld of de bestaande processen toereikend zijn. Dit laatste dient vooral gericht te zijn op de mate van betrouwbaarheid van de te certificeren financiële informatie.

Activiteit 9: Onderzoek naar de wijze van totstandkoming van de te certificeren financiële informatie.
In een organisatie kunnen vele processen en controleprocedures zijn gestructureerd. De uiteindelijke opstelling van de financiële verantwoordingsstukken is veelal een zaak van enkele sleutelfunctionarissen. De rol van de accountant is met name in dit traject van groot belang. Juist in deze fase spelen dikwijls subjectieve inzichten, waar het professionele oordeel van de controlerend accountant van grote betekenis is.

Activiteit 10: Onderzoek naar de opzet en werking van de geautomatiseerde systemen
De technologie is niet meer weg te denken in de verwerking en verstrekking van informatie. De betrouwbaarheid van de systemen is een belangrijk object van de accountantscontrole.

Activiteit 11: Onderzoek naar de werking van de interne controle
De werkzaamheden in deze fase bestaan in hoofdzaak uit diverse controlemaatregelen gericht op het vormen van een oordeel over de werking van de interne controle. Het doel hiervan is vast te stellen of op de interne controle kan worden gesteund.

Activiteit 12: Vaststellen van de risico's van de accountantscontrole
In deze fase wordt vastgesteld welke inherente risico's en controlerisico's in het kader van de te certificeren financiële informatie bestaan.

C Aanpak vaststellen op grond van de risico's en waarde leveren aan de cliënt (activiteit 13 t/m 17).

Activiteit 13: Vaststellen van de benodigde controlewerkzaamheden, alsmede te genereren informatie om de cliënt te adviseren over verbetering van systemen
In feite wordt in deze fase het minimumcontroleprogramma gedefinieerd.

Activiteit 14: Uitvoeren van cijferanalyses en verbandscontroles
Dit is een onderzoek van de in activiteit 13 vastgestelde noodzakelijke controlewerkzaamheden.

Activiteit 15: Noodzakelijke detailcontroles
Deze zijn mede afhankelijk van de uitkomsten van activiteiten 13 en 14.

Activiteit 16: Uitvoeren van gedetailleerde cijferbeoordelingen en bedrijfsprocessen
Op grond van voorafgaande activiteiten zal, afhankelijk van de uitkomsten, een nadere analyse dienen plaats te vinden.

Activiteit 17: Vaststellen of de controle voldoet aan algemene normen
Elke accountantscontrole moet voldoen aan de normen die gesteld zijn door beroepsorganisaties in nationaal en internationaal perspectief. De uitvoering van de activiteiten 1 t/m 16 zijn specifiek toegesneden op de te controleren organisatie. Vastgesteld moet worden of ook wordt voldaan aan de algemene normen.

D Afsluiten van de controle en vaststellen van de resultaten (activiteit 18 en 19).

Activiteit 18:Afsluiten van de controle en vorming van het oordeel
Het zal duidelijk zijn, dat de controle moet leiden tot een afsluitend oordeel.

Activiteit 19: Vaststellen of aan de verwachtingen is voldaan
Deze fase is als het ware de terugkoppeling naar activiteit 1.

Het behoeft geen betoog, dat bij het uitvoeren van de vorenstaande negentien activiteiten zo veel mogelijk gebruik wordt gemaakt van technologische hulpmiddelen. Binnen Moret Ernst & Young wordt gebruik gemaakt van elektronische dossiers (Auditors Work Stations) en data-bases. Het uiteenzetten hiervan zou het onderwerp kunnen zijn van een apart artikel.

Conclusie

De rol van de accountant in de toekomst is afhankelijk van de mate van professionaliteit. Ernst & Young meent dat de beleidsuitgangspunten zodanig zijn dat hiervoor een optimale garantie aanwezig is.