KWALITEITSBEHEERSING VAN ACCOUNTANTSARBEID VAN AMBACHT TOT PROFESSIE

door A. W. Knol R.A.

Inleiding

De veranderingen in onze maatschappij zijn groot en voltrekken zich snel. Onze wereld wordt complexer, niet alleen door de toenemende mate van politieke en economische vervlechtingen op internationaal niveau, maar ook door de informatiestroom die ons bereikt via geavanceerde communicatiemiddelen. De grenzen van het recht op informatie en inspraak zijn in de afgelopen jaren sterk verschoven; meer mensen worden of wensen te worden betrokken bij het beslissingsproces in zaken die de samenleving betreffen. Zaken die vroeger door enkelen zouden zijn afgehandeld. Deze ingrijpende maatschappelijke veranderingen hebben ook een grote invloed op de aan de accountants gestelde eisen. De grotere complexiteit van onze samenleving, dus ook van het bedrijfsleven, eist van de accountants deskundigheid op een groter gebied; de openheid en de betrokkenheid van grotere groepen in de samenleving bij het bedrijfsleven legt meer druk op de verantwoordingsplicht van de accountant. De grotere belangstelling in de maatschappij voor de inhoud van het accountantsfungeren betekent ook meer aandacht voor het daarmee verbonden stelsel van kwaliteitsbeheersing. Doeltreffende kwaliteitsbeheersingsmaatregelen zijn noodzakelijk als waarborg dat de accountants, individueel en collectief, aan de hun gestelde eisen blijven voldoen.

In dit artikel staat de kwaliteitsbeheersing van de arbeid van de openbare accountant centraal. Nadat de voornaamste karakteristieken van de functie van de accountant zijn aangegeven, wordt in het artikel ingegaan op de kwaliteitsbeheersing van de accountantsarbeid zoals voorgeschreven door de beroepsorganisatie. Vervolgens wordt aangegeven in hoeverre algemeen aanvaarde controlebeginselen in Nederland zijn gecodificeerd, waarbij de kwaliteitsbeheersing van de deugdelijke grondslag wordt geaccentueerd. Aangezien de Verenigde Staten een goed voorbeeld is van een land, waar de accountantsarbeid wordt verricht binnen een strak stelsel van geformaliseerde kwaliteitsmaatregelen, is het nuttig op de redenen daarvoor nader in te gaan. Het artikel wordt afgesloten met de verwachte ontwikkeling omtrent dit onderwerp in Nederland.

Karakteristieken van de functie

Het vakgebied van de accountant omvat een rijk scala van werkzaamheden en wordt begrensd door de deskundigheid die bij de accountant past. Daarbij zijn onpartijdigheid en onafhankelijkheid kenmerkend voor het optreden als accountant.

In het Nederlandse accountantsberoep heeft de vertrouwenstheorie, ontwikkeld door Limperg en voor het eerst door hem uiteengezet voor het Inter-

nationaal Accountantscongres in Amsterdam in 1926, een belangrijke invloed gehad op de filosofie van het Nederlandse accountantsberoep over haar functie- en taakopvatting. De vertrouwenstheorie leert onder andere dat de accountant zijn werkzaamheden zodanig dient te verrichten, dat hij het vertrouwen, door hem bij het maatschappelijk verkeer gewekt, niet beschaamt en omgekeerd, dat hij geen groter vertrouwen mag wekken dan door de verrichte werkzaamheden wordt gerechtvaardigd. Uit deze theorie vloeit logisch voort, dat het optreden als „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” als voornaamste functie van de accountant wordt gezien.

Aangezien deskundigheid, onpartijdigheid en onafhankelijkheid karakteristiek zijn voor de accountantsfunctie, lijkt het doelmatig de voornaamste maatregelen ter beheersing van de kwaliteitseisen voor accountants hierop toe te spitsen. Deze karakteristieken lopen dan ook als een rode draad door de beroepsreglementering heen. In de volgende paragraaf wordt nader ingegaan op deze beroepsreglementering en wel voorzover zij betrekking heeft op de door de Nederlandse beroepsorganisatie beheerde kwaliteitszorg.

Kwaliteitszorg voor en door de collectiviteit

Het is pas 13 jaar geleden, dat het accountantsberoep wettelijk de meerderjarigheid bereikte: in 1967 trad de Wet op de Registeraccountants in werking. Krachtens deze wet behoort de kwaliteitszorg voor het Nederlandse accountantsberoep tot de verantwoordelijkheid van het Nederlands Instituut van Registeraccountants („NivRA”). Immers, als één der taken van het NivRA noemt de wet „de bevordering van een goede beroepsuitoefening door de registeraccountants”. De wet stelt eveneens dat het NivRA verantwoordelijk is voor „de zorg voor de eer van de stand dier accountants”.

Belangrijk is dat de wetgever de bevoegdheid tot regeling van de beroepsuitoefening aan het NivRA heeft gelaten: de ledenvergadering stelt regels vast, de overheid voert hierop slechts repressief toezicht uit. De kwaliteitszorg voor het accountantsberoep, de accountants, geschiedt derhalve in overwegende mate onder de verantwoordelijkheid van het accountantsberoep, de accountants zelf.

In navolging van het voorwoord bij de door het NivRA gepubliceerde Meningsuiting nummer 2, kan het gebied van de kwaliteitsbeheersing als volgt worden ingedeeld:

- (1) Het stellen van eisen met betrekking tot vakbekwaamheid en vaardigheid voor de toelating tot de beroepsuitoefening;
- (2) Het ontwikkelen en vaststellen van gedrags- en beroepsregels als richtsnoer voor de beroepsuitoefening;
- (3) Het ontwerpen en invoeren van maatregelen voor kwaliteitsbeheersing om naleving van de gestelde regels te bevorderen en te controleren;
- (4) Een effectief systeem ter bestraffing van gedrag in de beroepsuitoefening dat niet in overeenstemming is met de door de wet, beroep of gewoonte gestelde regels.

Voor dit artikel zijn vooral de onder (2) en (3) genoemde gebieden van belang, de gedrags- en beroepsregels en de door het NivRA genomen maatregelen voor kwaliteitsbeheersing, opgenomen in de Meningsuitingen.

Algemeen aanvaarde controlebeginselen

In de ledenvergadering van 8 november 1973 stelde het NivRA de „Gedrag- en Beroepsregels Registeraccountants” („GBR”) vast. De meeste van de bepalingen hebben betrekking op registeraccountants die optreden als accountant.

Veel bepalingen zijn zo concreet geformuleerd, dat zij een duidelijke aanwijzing geven voor de accountant hoe zich te gedragen en te handelen in een specifieke situatie en zij laten de beroepsorganisatie weinig interpretatie bij haar taak van kwaliteitsbeheersing. Van wellicht nog groter belang is dat deze duidelijkheid de derden-belanghebbenden, veelal geen accountants, in staat stelt zich een redelijk beeld te vormen van wat zij van de accountant in een specifieke situatie kunnen verwachten. Weinig of geen interpretatie behoeven een aantal regels, welke handelen over:

(a) de grondslagen van het beroep (onafhankelijkheid, onpartijdigheid en geheimhoudingsplicht), (b) de toegelaten vormen van beroepsuitoefening en samenwerkingsvoorwaarden, (c) de aanvaardig van opdrachten, (d) mededelingen en verklaringen. Andere in het GBR opgenomen regels zijn daarentegen ruimer geformuleerd. Het meest sprekende voorbeeld hiervan is het beginsel dat de registeraccountant slechts mededelingen omtrent de uitkomst van zijn arbeid doet voorzover . . . „de door hem verrichte werkzaamheden daarvoor een deugdelijke grondslag vormen”.

De codificatie van de gedrags- en beroepsregels betekent impliciet dat een aantal algemeen aanvaarde controlebeginselen als standaard voor iedere Nederlandse accountant zijn vastgelegd.

Codificatie van algemeen aanvaarde controlebeginselen is niet alleen beperkt tot de GBR en de daarop betrekking hebbende interpretaties. Het NivRA doet ook aanbevelingen aan haar leden in de vorm van Meningsuitingen. Deze Meningsuitingen worden, voorzover zij op vaktechnische onderwerpen betrekking hebben, op gezag van het bestuur uitgegeven door het College voor Beroepsvraagstukken. Deze aanbevelingen zijn niet van een vrijblijvende aard. Ik citeer: „dientengevolge bezitten zij een zodanig gezag, dat de leden, wanneer zij ervan afwijken, dit op goede gronden moeten kunnen rechtvaardigen”. Tot nu toe zijn twee Meningsuitingen op vaktechnisch gebied verschenen. De eerste, gepubliceerd in juli 1977, behandelt de inhoud van de accountantsverklaring bij de jaarrekening van ondernemingen met continuïteitsproblemen. De tweede, welke een jaar later werd gepubliceerd, is getiteld „kwaliteitsbeheersing van de accountantscontrole”. Zij behandelt voornamelijk het organisatorische aspect van de door de accountant verrichte werkzaamheden, één van de elementen van de deugdelijke grondslag.

Deugdelijke grondslag

De eis van een „deugdelijke grondslag” voor de uitkomst van de werkzaamheden is een bekend begrip in Nederlandse accountantskringen. Een van de elementen van de deugdelijke grondslag wordt gevormd door de deskundigheid. Centraal in de taakopvatting van de accountant staat, dat het kwaliteitsniveau van zijn deskundigheid en van de door hem verrichte werkzaamheden zodanig moet zijn, dat het door hem gedane mededelingen over het resultaat van deze werkzaamheden rechtvaardigt, met andere woorden, dat het „een

deugdelijke grondslag vormt” voor dergelijke mededelingen. Deze kwaliteits-eis, dermate essentieel dat zij reeds in een vroeg stadium in de beroepsreglementering werd verwerkt, is opgenomen in artikel 11 GBR.

De beroepsopleiding en de voortgezette educatie, tezamen met de praktische ervaring, vormen de accountant tot deskundige op zijn vakgebied. De toenemende complexiteit van het bedrijfsleven leidt er toe dat in veel gevallen zeer specifieke deskundigheden van de accountant worden geëist. Daardoor is een trend naar een specialisme bij accountants waar te nemen.

Het andere element van de deugdelijke grondslag, „de verrichte werkzaamheden”, heeft twee facetten: het organisatorische aspect, ook wel aangeduid met kantoororganisatie, en het vaktechnische aspect, de keuze van middelen en technieken bij de concrete opdracht.

De mate waarin de kwaliteitsbeheersing van een kantoororganisatie door formele maatregelen dient te worden geregeld, hangt sterk af van de omvang van deze organisatie. Door de nauwe verbondenheid van kwaliteitsbeheersing met medeverantwoordelijkheid (bij samenwerkingsverbanden van accountants) zal de behoefte aan formalisering van de kwaliteitsbeheersing toenemen met de omvang van de organisatie. Het NlvRA heeft dertig kwaliteitsbeheersingsmaatregelen aanbevolen in haar Meningsuiting van juli 1978. Deze „aanbevelingen” hebben betrekking op de te verrichten werkzaamheden bij de attest-functie en worden onderscheiden in aanbevelingen terzake van het uitvoeren van controle-opdrachten in het algemeen, die welke de uitvoering van de afzonderlijke controle-opdrachten betreffen en die welke handelen over de ontwikkeling en kwaliteiten van de uitvoerenden van de controle-opdrachten. Een (belangrijk) deel van deze aanbevelingen handelt over de documentatie van de te verrichten werkzaamheden, waarin mede begrepen de schriftelijke vastlegging van een gedetailleerd controleprogramma, het aanhouden van standaardindeling en minimuminhoud van werkdoSSIers, het opstellen van urenbegrotingen en, van veel belang, het schriftelijk vastleggen van gemotiveerde beslissingen terzake van problemen tijdens de uitvoering van de controle. De aanbevelingen beperken zich echter niet tot het aspect van documentatie. Een deel van de in de Meningsuiting vervatte punten handelt over de maatregelen die getroffen dienen te worden om binnen het accountantskantoor overleg met vakgenoten en specialisten te bevorderen en toe te zien (door een vaktechnische commissie) op de kwaliteit van de verrichte controle-arbeid en uitgebrachte rapporten. De aanbevelingen terzake van de ontwikkeling en kwaliteiten van de uitvoerenden dekken een rijk scala van vereisten, variërend van de begeleiding van de assistenten op de controle-opdracht tot het voortdurend op peil houden van de vereiste mentale houding in de beroepsuitoefening. De gegeven aanbevelingen zijn voldoende specifiek om als praktische leidraad te dienen bij het ontwikkelen, invoeren en onderhouden van een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen. Zij laten daarentegen voldoende ruimte aan de alleenwerkende of samenwerkende accountants om de kwaliteitsbeheersing binnen de organisatie naar eigen inzicht te regelen. Naar mijn mening is dit de eerste maal in de geschiedenis van het Nederlandse accountantsberoep dat hun beroepsorganisatie een, welhaast bindend, advies aan haar leden oplegt welke de kwaliteitsbeheersing van de verrichte werkzaamheden zo concreet regelt.

Tot nu toe is geen sterke behoefte gevoeld om eisen voor het vaktechnische aspect (de feitelijke inhoud van de taak in de concrete situatie) in algemeen geldende voorschriften te regelen. De Nederlandse beroepsopvattingen zijn gestoeld op de vertrouwenstheorie. Volgens deze leer dient de accountant vast te stellen, welk vertrouwen hij bij de vervulling van zijn specifieke functie wekt. Op grond daarvan bepaalt hij de door hem te verrichten taak. Deze taak moet worden uitgevoerd volgens vaktechnische normen. De begrenzing van het vertrouwen ligt, naast de deskundigheid van de accountant, bij de mogelijkheden die de controletechniek biedt. Zolang de verwachting van het maatschappelijk verkeer omtrent de functie van de accountant aansluit bij het vertrouwen dat deze accountant terzake van de vervulling van deze functie meent te hebben gewekt, is het aan de accountant de daarvoor te verrichten taak naar behoren uit te voeren.

Indien nu het beeld dat de maatschappij van de specifieke accountantsfunctie heeft, het spiegelbeeld is van dat van de accountant en indien het vertrouwen bestaat dat de accountants de daarop aansluitende taakuitoefening naar behoren vervullen, lijkt er weinig reden voor codificatie van vaktechnische normen. Ik geloof echter dat in de afgelopen jaren zich een trend heeft ontwikkeld, die in de toekomst tot verdere codificatie van algemeen aanvaarde controlebeginselen, waarin mede begrepen vaktechnische normen, zal leiden.

Alvorens verder in te gaan op de redenen voor, en de consequenties van, deze ontwikkeling voor het Nederlandse beroep, is het nuttig in het kort de achtergronden aan te geven, welke geleid hebben tot formaliseren, in vergaande mate, van vaktechnische normen en kwaliteitszorg bij een beroepsorganisatie die reeds gedurende lange tijd daarmee werkt: het accountantsberoep in de Verenigde Staten.

Ontwikkelingen in de Verenigde Staten

Mede als gevolg van de beurskrach en de daaropvolgende depressie in de dertiger jaren vaardigde de Amerikaanse overheid twee wetten uit, de Securities Act van 1933 en de Securities Exchange Act van 1934. Met als voornaamste taak het toezien op de naleving van beide vorengenoemde wetten werd de Securities and Exchange Commission (SEC), een controle-orgaan van de overheid, opgericht. Aangezien het doel van beide wetten is het belegend publiek te beschermen en omdat deze wetten vergaande publikatie-eisen ten aanzien van (financieel gerichte) informatie van ondernemingen bevatten, is tot nu toe de invloed van de SEC op de inhoud van jaarrekeningen zeer groot geweest. De SEC brengt haar uitspraken en meningen naar buiten via zogenaamde „releases”; voor ons onderwerp zijn de „accounting series releases” („ASR”) van belang.

Ruim veertig jaren geleden, in januari 1939, begon de AICPA met het ontwikkelen van „generally accepted auditing standards”. De aanleiding was een zeer praktische, een fraudezaak die niet was onderkend door de accountant. Het betrof het als de „Mc. Kesson en Robbins zaak” bekend geworden geval van fraude door samenspanning van de ondernemingsleiding. De AICPA vormde een commissie die belast werd met het onderzoek naar de door de accountant van de onderneming toegepaste controleprocedures. Het resultaat

was de vaststelling door de AICPA van een controleprocedure die door alle beroepsgenoten diende te worden gevolgd. De SEC, die deze fraudezaak ook aan een onderzoek onderwierp, richtte haar onderzoek mede op de beoordeling van de werkzaamheden van de betrokken accountant. In de door haar in verband met deze zaak uitgegeven ASR no. 19 stelde de SEC dat het de voorkeur verdiende de ontwikkeling van controleprocedures door de AICPA te laten verrichten; het door de SEC gedetailleerd voorschrijven van de omvang van de controle en van daarbij te hanteren controleprocedures werd als een minder aantrekkelijk alternatief gesteld.

De trend naar verdere codificatie zette door. In 1941 schreef de SEC voor dat de accountant diende te vermelden of de controle was verricht overeenkomstig algemeen aanvaarde controlebeginselen („generally accepted auditing standards”) toepasbaar in de gegeven omstandigheden (ASR no. 21). Sindsdien heeft de Amerikaanse beroepsorganisatie de codificatie van controleprocedures met voortvarendheid uitgevoerd. Als basis voor het raamwerk van, soms zeer specifieke, controleprocedures werden tien, algemeen geformuleerde, algemeen aanvaarde controlebeginselen vastgesteld. Deze bestrijken de volgende gebieden:

- (a) Vakkundigheid, onafhankelijkheid en zorgvuldigheid („general standards”);
- (b) Planning en supervisie, studie en beoordeling van de administratieve organisatie en deugdelijke grondslag („standards of fieldwork”) en
- (c) Rapportering conform algemeen aanvaarde waarderingsgrondslagen, bestendige gedragslijn en de verplichting om een verklaring te geven of mede te delen waarom geen verklaring kan worden gegeven („reporting standards”).

De ontwikkeling en formulering van de controleprocedures is in handen gelegd van de „Auditing Standards Executive Committee”, afgekort de AUDSEC, een orgaan van de Auditing Standards Board van de AICPA.

Haar voornaamste publikaties zijn (a) Statements on Auditing Standards (SAS), waarin specifieke voorschriften worden gegeven als nadere uitwerking van de „generally accepted auditing standards”; (b) Auditing Interpretations, die actuele zaken van algemeen belang behandelen en de toepassing van de SAS voor specifieke omstandigheden uiteenzetten en (c) Industry Audit Guides, waarin controletechnieken en vereisten voor de verslaglegging van bepaalde bedrijfstakken worden behandeld.

De Amerikaanse public accountant, indien hij lid is van de AICPA, is verplicht zich te houden aan de „generally accepted auditing standards” en de gepubliceerde nadere uitwerkingen daarvan. Indien hij afwijkt van de „standards” zal hij in veel gevallen hiervan, met omschrijving van redenen, melding moeten maken in zijn verklaring.

Voorals in de afgelopen jaren is een spanningsveld ontstaan tussen de overheid en de Amerikaanse beroepsorganisatie van accountants (de AICPA) over de regulering van het accountantsberoep. Dit gaat verder dan de vraag wiens primaire verantwoordelijkheid het is om controlemaatregelen en -procedures te ontwikkelen en voor te schrijven, de overheid, in casu de SEC, of de AICPA.

Het afnemende vertrouwen van het publiek in de eerbaarheid en eerlijkheid van het Amerikaanse bedrijfsleven bracht de rol van de accountant in het

zoeklicht. Het is moeilijk om de specifieke oorzaken van het afnemende vertrouwen van het publiek aan te geven maar de ervaring van het Amerikaanse puritanisme, in gang gezet door de Watergate-affaire en versterkt door publiciteitstekkende zaken ten aanzien van smeergelden, fraudes en faillissementen, hebben een belangrijke rol hierbij gespeeld. Het gevolg was toenemende kritiek op de accountants en dat had tot gevolg dat het Amerikaanse congres „het beroep onder de loep” ging nemen en dat de druk op zowel de SEC als de AICPA groot werd om maatregelen te nemen.

Maatregelen die er vooral op gericht moesten zijn om het vertrouwen in de accountant en de effectiviteit van de regulerende rol van de SEC te vergroten. Vooralsnog wordt de regulering van het beroep aan de AICPA zelf overgelaten.

Als uitvloeisel van het door de AICPA ingezette reorganisatieproces werd een „AICPA Division for CPA Firms” opgericht, gesplitst in een „SEC Practice Section” en een „Private Companies Practice Section”. Eén van de voorwaarden voor lidmaatschap van de SEC Practice Section is, dat het lid (accountantskantoor) zich tenminste eens in de drie jaar laat onderwerpen aan een kwaliteitsonderzoek („peer review”). Dit onderzoek, verricht door onafhankelijke derden, richt zich onder meer op kwaliteitsbeheersing procedures en de naleving daarvan bij het SEC Practice Section lid. Ter uitvoering worden onder andere controledossiers van het accountantskantoor onderzocht. Het „peer review” mondt uit in een rapport dat onder andere aan een commissie van de SEC Practice Section wordt verstrekt.

De instelling van dit „peer review” heeft ook in ons land veel aandacht getrokken. Het is duidelijk dat dit „peer review” een ingrijpend karakter heeft, temeer daar de uit het onderzoek voortvloeiende aanbevelingen door het lid (accountantskantoor) moeten worden opgevolgd en dat, in het uiterste geval, het lid geschorst of geroyeerd kan worden. Het rapport, de schriftelijke reactie daarop van het onderzochte accountantskantoor en de eventueel opgelegde sancties zijn ter inzage voor het publiek.

De gegeven schets van de ontwikkeling in de Verenigde Staten toont dat de individuele vrijheid die de Amerikaanse accountant heeft om zelf de te hanteren controleprocedures en -technieken te bepalen duidelijk minder is dan die van zijn Nederlandse vakgenoot. Het Amerikaanse accountantsberoep heeft reeds tientallen jaren geleden de vraag beantwoord of bepaalde controleprocedures dienen te worden gecodificeerd en of accountants verplicht zijn deze toe te passen, met andere woorden, dit onderwerp is weinig actueel in de Verenigde Staten. De dreiging van overheidsingrijpen in de regulering van het accountantsberoep, verdergaande bemoeienis van de SEC bij de ontwikkeling van auditing standards (en accounting principles) en versterkte controle van de AICPA op de kwaliteit van de beroepsuitoefening door haar leden, houden de Amerikaanse accountant momenteel sterk bezig. Verwacht kan worden dat de AICPA in de komende jaren het zelfregulerende proces zeer actief zal voortzetten; het lijkt de enige mogelijkheid om sterkere overheidsbemoeienis bij het Amerikaanse accountantsberoep af te wenden.

Verwachte ontwikkeling in Nederland

In haar beleidsnota van 1978 constateert het Bestuur van het NIVRA dat er een ontwikkeling gaande is op het gebied van standaardisering van de accountantscontrole. Tevens wordt gesteld dat codificatie en harmonisering de kwaliteit van de accountantsarbeid zullen verbeteren en dat de accountant deze bijdrage in de versterking van zijn positie in de komende jaren steeds moeilijker zal kunnen missen.

De redenen voor de toenemende codificatie in Nederland, met als gevolg verdergaande harmonisering, zijn velerlei. Enkele in het oog springende factoren wil ik hier in kort bestek aanduiden.

Zoals reeds in de inleidende paragraaf werd gesteld, leidt de grotere maatschappelijke openheid tot meer druk op de verantwoordingsplicht van de accountant. Het wordt niet meer als een vanzelfsprekendheid aanvaard dat de specialist, in ons geval de openbare accountant, zijn werkzaamheden verricht volgens maatstaven die alleen maar te zijner beoordeling zijn. Daar komt bij dat bij velen in de samenleving geen duidelijk omlijnd begrip bestaat over de inhoud van de functie van de accountant en, daardoor, over de begrenzing van deze functie. Inderdaad zal verdere concretisering (lees: codificatie) van de normen voor accountants kunnen bijdragen tot versterking van zijn positie in de samenleving. Vervolgens leidt de verdergaande internationalisering van het bedrijfsleven niet alleen tot schaalvergroting van accountantskantoren tot buiten onze grenzen, maar tevens tot intensieve samenwerking met collega-accountants uit andere landen. Op het niveau van de internationaal praktiserende accountant, zowel bij de Nederlandse als bij zijn buitenlandse collega, bestaat behoefte aan duidelijkheid omtrent de toegepaste normen in de controlepraktijk. Deze behoefte aan duidelijkheid omtrent de toegepaste normen bestaat ook bij de internationale bedrijven en belanghebbenden bij hun jaarrekeningen. Kwaliteitsbeheersing zonder een basis van vastgelegde normen is moeilijk, zo niet onmogelijk.

De beroepsorganisatie is bij uitstek de geëigende instantie om algemeen aanvaarde controlebeginselen en de daaraan gekoppelde kwaliteitsbeheersingsmaatregelen te ontwikkelen en te introduceren. Verwacht mag worden dat in de toekomst deze taak de nodige prioriteit zal blijven krijgen. Het is duidelijk dat de redenen voor codificatie een andere achtergrond hebben dan die welke in de Verenigde Staten tot een strak stelsel van overheidsmaatregelen hebben geleid. Overheidsingrijpen in de Nederlandse ontwikkeling is daarom ook niet te verwachten.

Interessant is het om ook hier de internationale invloed te signaleren. Zo heeft het NIVRA zich verplicht de Uitspraken van de Auditing Statements Board (ASB) van de Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.) onder de aandacht van de leden te brengen of de beginselen waarop de Uitspraken zijn gebaseerd in de eigen richtlijnen op het gebied van de controle te verwerken. Het bestuur heeft besloten in beginsel de tweede weg te volgen. Op controlegebied zijn tot op heden zes U.E.C.-uitspraken (UEC Auditing Standards) gepubliceerd: Statement nr. 1 „Object and Scope of the Audit of Annual Financial Statements”; Statement nr. 2 „The Use of Another Auditor's Work”; Statement nr. 3 „The Auditors' Working Papers” en Statement nr. 4 „Audit Considerations Regarding the Going Concern Basis”,

welke inmiddels haar weerslag heeft gevonden in NivRA Meningsuiting 1 „De Inhoud van de Accountantsverklaring bij de Jaarrekening van Ondernemingen met Continuïteitsproblemen”; Statement nr. 5 „The Audit of Foreign Exchange Contracts of Credit Institutions”; Statement nr. 6 „Quality Control . Insuring and Improving the Quality of Audits”, welke verwerkt is in Meningsuiting 2 „Kwaliteitsbeheersing van de Accountantscontrole”.

Accountants zullen bij hun arbeid in toenemende mate te maken krijgen met door de beroepsorganisatie voorgeschreven normen. Verwacht mag worden dat de grondslagen van het beroep, zoals vastgelegd in de GBR, verder uitgewerkt zullen worden in voor iedere openbare accountant geldende normen. Onder de onderwerpen die verdere uitwerking behoeven lijkt mij de inhoud van het begrip „onafhankelijkheid” een belangrijke plaats in te nemen evenals de nadere concretisering van de „vaktechnische aspecten”. Onafhankelijkheid, omdat dit zo wezenlijk is voor de openbare accountantsfunctie en daarover dient, ook buiten accountantskringen, een eenduidige opvatting tot in zijn details te bestaan. Vaktechnische aspecten, omdat het belang van het accountantsberoep als geheel eist dat de individuele beroepsbeoefenaren zich bij hun arbeid houden aan een stelsel van concreet geformuleerde minimum-normen.

Vele beroepsgenoten zullen het betreuren dat de invulling van de voor het beroep geldende normen meer en meer gaat verschuiven van de individuele beroepsbeoefenaren naar het beroep als geheel. De grenzen van de individuele vrijheid worden in steeds sterkere mate verlegd. Het accountantsberoep groeit van een ambacht tot een professie.

Literatuurlijst

- (1) Prof. G. Diephuis: Functie en verantwoordelijkheid, MAB 1959, pag. 471 t/m 478
- (2) J. F. van Dijk: Enkele aspecten van kwaliteitsbeheersing van accountantswerkzaamheden, MAB 1979, pag. 125 t/m 134
- (3) Prof. A. B. Frielink: Enkele trends in de ontwikkeling van het accountantsberoep, opgenomen in Reflecties op Limperg, Kluwer 1979
- (4) H. J. de Heer: Controlemiddelen van de accountant, Samsom 1971
- (5) J. P. van Rossem: Criteria voor de keuze der te hanteren middelen en methoden, MAB 1974, pag. 153 t/m 160
- (6) H. Volten: Het Metcalf-rapport, De Accountant, april 1978, pag. 464 t/m 467
- (7) RADAR, Actuele Informatie voor de Accountant, Afdelingen 1 en 4
- (8) Verkenning inzake het beleid op langere termijn, bijlage X bij de Agenda voor de Bijeenkomst van de Ledenvergadering van 14 december 1978, NivRA Berichten, 12e jrg., nr. 4
- (9) Auditing Statements of the Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers, nrs. 1 t/m 6
- (10) Statements on Auditing Standards, publikaties van American Institute of Certified Public Accountants
- (11) The Commission on Auditors' Responsibilities, Report of Tentative Conclusions (an independent commission established by the American Institute of Certified Public Accountants)