

Eisen te stellen aan de accountant

Drs. M.J. Daniëlson en L.L. Spoor

Inleiding

De titel van dit artikel roept enige vragen op en wekt mogelijk zelfs verwachtingen.

Wie kunnen, moeten, mogen eisen stellen aan de accountant en is het mogelijk om die eisen nu voor eens en altijd zo helder en duidelijk te formuleren dat de geschikte accountant met behulp van een soort check-list kan worden opgeleid en kan worden geselecteerd?

Niets is minder waar. Diegene die meent deze check-list te hebben gevonden heeft vast iets over het hoofd gezien.

De analyse van de aan de accountant te stellen eisen is niet toevalligerwijs onderwerp van een artikel in dit thema-nummer van het MAB. Immers met de invoering van de wijzigingen in de Wet Registeraccountants in augustus 1993, waarmee in Nederland uitvoering werd gegeven aan de Achtste EG-Richtlijn, hebben alle organisaties die de accountantsopleiding verzorgen, besloten die opleiding te herstructureren.

Uitgangspunt voor de vernieuwde opleiding moet zijn dat deze een accountant opleidt, die in de beroepsuitoefening succesvol is. Dit laatste houdt primair in dat hij kan voldoen aan de eisen die aan de beroepsuitoefening mogen worden gesteld.

Deze eisen komen vanuit twee richtingen op de accountant af, namelijk vanuit:

- de beroepsgroep zelf en
- de markt, gebruikers van accountantsdiensten.

Hoe is inzicht te krijgen op de eisen te stellen aan een accountant? Laten we eerst de woor-

den 'eisen' en 'accountant' eens ontleden.

Volgens Van Dale kan het werkwoord 'eisen' vertaald worden met 'vorderen als zijn of op grond van een recht' of 'als voorwaarde stellen waaraan voldaan moet worden'.

Een 'accountant' is volgens ditzelfde boekwerk 'een rekenkundige, iemand die zijn beroep maakt van het inrichten, leiden, nazien, controleren en verbeteren van de boekhoudingen en administraties van instellingen en handelszaken.'

Gesteld kan worden dat de eisen afgeleid kunnen worden uit het nut dat het beroep pretendeert te hebben.

We kunnen verder van Van Dale leren dat het noodzakelijk is om begrippen te omschrijven ten einde zinvol met elkaar te kunnen communiceren. Daarnaast weten we dat de taal levend is en dat de betekenis van een begrip in de tijd kan veranderen of uitbreiden. Ten aanzien van de accountant is zowel het eerste als het laatste van toepassing.

Derhalve eerst een terugblik in het verleden. Vervolgens wordt ingegaan op de eisen die het beroep zichzelf stelt, gevolgd door een paragraaf over de eisen gesteld door de markt. Daarna worden enkele conclusies getrokken voor de beroepsopleiding. Het artikel wordt besloten met een samenvatting.

Mw. Drs. M.J. Daniëlson, registeraccountant, heeft bedrijfseconomie gestudeerd aan de Vrije Universiteit, gevolgd door de Postdoctorale Accountantsopleiding Vrije Universiteit. Vanaf 1993 is zij werkzaam als coördinator Accountantscontrole bij de Postdoctorale Accountantsopleiding van de VU.

L.L. Spoor, registeraccountant, rondde in 1990 de NIVRA-opleiding af. Vanaf november 1992 is hij werkzaam als coördinator Bestuurlijke Informatieverzorging bij de Postdoctorale Accountantsopleiding van de VU.

Historie

Volgens De Vries kan het ontstaan van de moderne accountant met name worden verklaard vanuit de opkomst van industriële ondernemingen in de 19e eeuw, die een dermate grote omvang aannamen dat het besturen van dergelijke ondernemingen niet goed mogelijk was zonder de hulp van een goede boekhouding. Voor deze taak werden boekhouders in dienst genomen of ingehuurd.

De omvang van ondernemingen bracht echter ook een ander fenomeen met zich mee, namelijk dat deze ondernemingen niet uitsluitend meer door de eigenaar/ondernemer gefinancierd konden worden. Er werd een beroep gedaan op geldschietters en later ook op het grote publiek om middels aandelenbezit deel te nemen in deze ondernemingen.

De scheiding tussen leiding en eigendom van ondernemingen en het plaatsvinden van enkele grote fraudes deed de behoefte ontstaan aan een onafhankelijke verificatie van de rapportage door de leiding van deze ondernemingen.

Het waren de eerdergenoemde boekhouders die in deze behoefte gingen voorzien en zich realiseerden dat de uitoefening van een beroep op zich niet voldoende was.

Er moest ook vertrouwen worden gewekt bij de belanghebbenden. Zij organiseerden zich in beroepsgemeenschappen die zich enerzijds gingen onderscheiden door deskundigheid en anderzijds door ethische normen. Hierdoor is erkenning van de beroepsgroep uiteindelijk een feit geworden zowel vanwege de overheid als vanwege het bedrijfsleven. Leden van de beroepsgemeenschap noemden zich voortaan registeraccountant.

Interessant om te constateren is dat de beroepsgroep zichzelf eisen heeft gesteld omtrent de beroepsuitoefening. Er is van oorsprong sprake van zelf-regulering. De dienstverlening kenmerkte zich vanaf het begin door het inspelen op de behoeften van de markt.

Welke eisen stellen accountants nu aan zich-

zelf en welke eisen stelt de markt? Op die vragen wordt in de volgende paragrafen ingegaan.

Eisen van accountants aan accountants

In de tijd van het ontstaan van het beroep zijn geen duidelijk geformuleerde eisen gesteld aan deze functionaris, niet door het bedrijfsleven of particulieren en niet door de overheid. De beroepsgemeenschappen zelf hebben door middel van interne regelgeving eisen gesteld met betrekking tot personen die zich accountant noemden. Het lidmaatschap van de beroepsgemeenschap bracht met zich mee dat een uniform examen was afgelegd (deskundigheidsgarantie) en dat men zich hield aan door de gemeenschap vastgestelde regels omtrent de beroepsuitoefening (ethische normering), zoals thans vastgelegd in de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR).

In het vervolg van dit artikel zullen wij verder steeds de term accountant gebruiken waarmee dan bedoeld wordt de registeraccountant, die zich bezighoudt met het verrichten van de kerntaken, controle- en advieswerkzaamheden. De registeraccountant onderscheidt zich als universitair geschoolde accountant met deskundigheid op het gebied van de administratieve controle en bedrijfseconomische advisering ten behoeve van de bedrijfsleiding.

In het GBR zijn de aanknopingspunten te vinden voor de formulering van de eisen die gesteld worden aan accountants. Wij maken daarbij onderscheid tussen:

- de wijze waarop de accountant zich presenteert en welke zijn houding of attitude daarbij is en
- de wijze waarop de accountant zijn werkzaamheden verricht.

Presentatie en attitude

De accountant presenteert zich als beroepsbeoefenaar in zeer verschillende verschij-

ningsvormen. De accountant kan zelfstandig onder eigen naam werken, deel uitmaken van zeer grote samenwerkingsverbanden zoals we die bij de grote accountantsmaatschappen aantreffen, werken als intern of overheidsaccountant of functioneren als financieel manager.

Bij het uitoefenen van de werkzaamheden in al deze functies wordt verwacht dat deze worden verricht in een geest van onpartijdigheid en onafhankelijkheid.

Het gaat hierbij niet slechts om de uiterlijke aspecten van deze eigenschappen maar ook en vooral om de persoonlijke stellingname. De aanwezigheid van de uiterlijke eigenschappen is echter meestal objectiever te bepalen en derhalve in regelgeving verwoord.

Werkzaamheden

Bij de werkzaamheden beperken we ons tot de zogenaamde kerntaken ofwel basis-taken van de accountant. We onderscheiden:

- het onderzoeken van de getrouwheid van een verantwoording;
- het doen van mededelingen omtrent de uitkomsten van het onderzoek;
- het (on)gevraagd verlenen van adviesdiensten.

Wat betreft het verrichten van de werkzaamheden moeten we vaststellen dat er naast de eerder genoemde persoonlijke eigenschappen sprake moet zijn van deskundigheid. Deze *beide* aspecten maken dat er sprake is van een professional.

De beroepsorganisatie heeft dan ook in haar doelstelling beide aspecten opgenomen, namelijk het bevorderen van een goede beroepsuitoefening en het verzorgen van een opleiding tot registeraccountant.

Er zijn echter ontwikkelingen gaande die accountants noodzaken om de eigen (interne) eisen aan te vullen. Deze ontwikkelingen worden hierna uitvoerig behandeld.

Eisen van 'de markt'

De eisen aan de beroepsuitoefening staan onmiskenbaar onder invloed van veranderingen in de eisen en verwachtingen van de markt. Onder markt verstaan we hier alle partijen die direct of indirect gebruik maken van accountantsdiensten. Gebruikers formuleren eisen en verwachtingen onder invloed van ontwikkelingen in de samenleving. Vooral technologische ontwikkelingen gaan de laatste decennia bijzonder snel. Zowel de aard als de methode van dienstverlening is hierdoor aan permanente veranderingen onderhevig.

Onder gebruikers wordt in dit kader al diegenen verstaan die direct of indirect belang hebben bij de dienstverlening van accountants.

Als belangrijkste exponenten van gebruikers van accountantsverklaringen - in de wet als zodanig aangeduid - noemen wij de overheid, de opdrachtgevers, de vermogenverschaffers en de werknemers. In deze bijdrage beperken wij ons tot voor wat betreft de hedendaagse ontwikkelingen op het gebied van de externe verslaggeving, de informatietechnologie, organisatie en internationalisatie.

In het navolgende wordt eerst aangegeven hoe de geschetste ontwikkelingen en gebruikers interfereren met het accountantsfunctioneren om vervolgens mede uit die raakpunten de eisen af te leiden.

Externe verslaggeving

Het internationaal opereren van organisaties, het ontstaan van wereldwijde samenwerkingsverbanden brengt met zich mee dat men te maken krijgt met uitgebreide nationale en internationale verslaggevingsregels. Ook de toepassing van nieuwe financieringsvormen, verschillen tussen financial en management accounting, nieuwe milieu-eisen aan productietechnieken en rapportage daarover beïnvloeden de externe verslaggeving door organisaties.

De gebruikers van deze verslaggeving (aandeelhouders, commissarissen, werknemers en overheid) formuleren op grond van deze ont-

wikkelingen en de voor hen belangrijke aspecten nieuwe eisen aan deze verslaggeving en trachten deze door middel van nationale en internationale wetgeving ingewilligd te krijgen.

Informatietechnologie

De invloed van de automatisering neemt zeer sterk toe in de verschillende organisaties. De toepassing van geïntegreerde systemen, uitgebreide technische communicatiemiddelen (EDI) en de mogelijkheid om vele gegevensverzamelingen te koppelen beïnvloeden elke organisatie. Het (voort)bestaan van de organisatie hangt nauw samen met de beschikking over interne en externe informatie. Zonder inzet van informatietechnologie is de beschikbaarheid van informatie vandaag de dag beperkt.

De toepassing van informatietechnologie geeft bepaalde groepen van gebruikers enerzijds schijnbaar onbeperkte mogelijkheden (bijv. koppeling van bestanden voor controledoel-einden door de overheid) maar tast daardoor anderzijds de privacy van andere groepen gebruikers sterk aan.

Eén en ander brengt de noodzaak met zich om de risico's van misbruik en fraude opnieuw kritisch te bezien en maatregelen tot beperking te implementeren bij de toepassing.

Organisatie

De omvang van organisaties, de toepassing van informatietechnologie en de kosten van arbeid beïnvloeden de gebruikelijke organisatieopzet. In plaats van functionele afdelingen ontstaat steeds meer een organisatie rond de bedrijfsprocessen. Ook het uitbesteden van eenvoudige arbeid (input van brongegevens in computersystemen) naar lage lonen landen komt steeds vaker voor. De centrale overheid delegeert belangrijke overheidstaken naar lagere overheden en voert contract-management in als methode voor het beheersen van onderdelen van de rijksbegroting.

Internationalisatie

Internationale samenwerking tussen verschillende landen (EG), fusies van grote ondernemingen en de invloed van de massamedia brengt met zich mee dat de samenleving zich steeds meer volgens internationale trends gaat ontwikkelen. De goederenmarkten worden in belangrijke mate gedomineerd door grote tot zeer grote internationale organisaties.

Europese en internationale regelgeving beïnvloedt in toenemende mate de nationale regelgeving van landen.

De hierboven geschetste ontwikkelingen brengen zonder uitzondering grote gevolgen met zich mee voor de gebruikers van accountantsdiensten omdat bij al deze ontwikkelingen zowel voor- als nadelige gevolgen voor verschillende groepen gebruikers gesignaleerd kunnen worden. Dit kan makkelijk aanleiding geven voor het ontstaan van conflicten.

We gaan daarom nog kort in op enkele conflicten waar de accountant in zijn beroepsuitoefening vandaag de dag zoal mee te maken krijgt.

Conflicten bij opdrachtgevers

Controleplicht

Vanaf het ontstaan van het beroep is door opdrachtgevers een beroep gedaan op accountants in situaties waarin het risico van fraude en bedrog hoog werd geacht, zoals bij erfiskwesties, schadeclaims, overnames, fusies, fraudezaken en bij de jaarrekeningcontrole van grote instellingen en bedrijven. Betrekkelijk nieuw is de wettelijke plicht tot accountantscontrole waarmee het bezoek van de accountant voor zekere categorieën ondernemingen en instellingen niet zonder meer als nuttig wordt ervaren, maar vooral als een door de overheid opgelegde verplichting.

Concurrentie tussen accountants

In de beroepsuitoefening bij opdrachtgevers speelt de concurrentie van andere accountants in een markt die niet echt meer groeit

een belangrijke rol. De kwaliteit kan onder druk komen te staan. De accountant zal daarom opdrachten zo efficiënt en effectief mogelijk moeten uitvoeren.

Ook de discussies rond de afbakening van wettelijke bevoegdheden van Accountant-Administratieconsulenten en Registeraccountants in de nieuwe accountantswetgeving maken het er niet eenvoudiger op.

Tijdsdruk

Niet onvermeld mag blijven ook de toenemende druk door opdrachtgevers om de rapporteringsdata te vervroegen. De toenemende omvang van (internationale) ondernemingen eist dat de verslaggeving door werkmaatschappijen ten behoeve van tussen- en top-holdings na fusies e.d. vaak moeten worden vervroegd om de eindrapportage-data te halen.

Het moge duidelijk zijn dat opdrachtgevers geen geringe invloed uitoefenen voor wat betreft de te stellen eisen aan accountants.

Conflicten bij overige belanghebbenden

Wij verstaan onder deze groep onder meer vermogensverschaffers, commissarissen en werknemers, niet zijnde opdrachtgevers.

De accountant moet zich realiseren dat het deze groep, vaak anonieme, gebruikers van accountantsdiensten is die mede aan de wieg heeft gestaan bij de totstandkoming van ons beroep. Bij veel van hun beslissingen (kredietverschaffing, beoordeling van bedrijfsuitkomsten en belegging van geldmiddelen) baseren zij zich op de jaarverslaggeving die voorzien is van een keurmerk in de vorm van de accountantsverklaring.

De bedoeling van de wetgever om de controle van de verantwoording in de wet te verankeren is met name gelegen in de bescherming van deze anonieme groep gebruikers.

Recent onderzoek heeft aangetoond dat de eisen en verwachtingen van deze groep niet naadloos aansluiten op de opvattingen van accountants over de beroepsuitoefening. Ook de hele discussie rond de meldingsplicht van frau-

de tussen overheid en beroepsorganisaties van accountants moet toch gezien worden als een signaal dat deze groep gebruikers niet steeds tevreden is over het voorkomen van fraude in de samenleving en het optreden van accountants in dezen.

Het overbruggen van dergelijke verwachtingskloven is niet eenvoudig vanwege de diversiteit van deze groep en daardoor de uiteenlopende informatiewensen met betrekking tot de verantwoording en verschillende verwachtingen omtrent het functioneren van accountants. Toch moet de beroepsorganisatie en de individuele accountant zich op dit probleem blijven bezinnen. Het raakt immers de kerntaken van het beroep. Hiertoe is tweerichtingsverkeer noodzakelijk. Enerzijds moeten accountants zich blijven informeren over de gestelde eisen en de verwachtingen van deze groep, anderzijds is een goede presentatie van de eigen opvattingen daarover juist aan deze groep van groot belang.

Eisen te stellen aan accountants

Uitgaande van het voorgaande kunnen eisen worden afgeleid. We onderscheiden:

- a persoonlijke attitude en vaardigheden
- b vaktechnische vaardigheden
- c uitoefening van beroep en functie

Ad a. Persoonlijke attitude en vaardigheden

De accountant dient zich meer dan ooit bewust te zijn van conflicterende belangen tussen gebruikers van accountantsdiensten onderling (wetgever versus ondernemer, directie versus aandeelhouder, topmanagement versus middelmanagement) en zal in zijn dienstverlening deze belangen moeten afwegen. De eerder genoemde onafhankelijkheid en onpartijdigheid blijven noodzakelijke en essentiële eigenschappen.

Hij moet zich echter bewust zijn dat het voorkomen, beheersen en oplossen van een conflict extra gebaat is bij een zorgvuldig persoonlijk optreden, zowel in woord als geschrift. Dit

houdt bijvoorbeeld in dat een goed gebruik van communicatieve vaardigheden van groot belang is. Daarnaast moet de moderne accountant kunnen omgaan met veranderingen, bijvoorbeeld in de eisen omtrent benodigde vaktechnische en persoonlijke vaardigheden.

Ad b. Vaktechnische vaardigheden

De accountant dient een bekwaam vaktechnicus te zijn, maar vooral ook te blijven. Dit betekent dat zijn kennis moet aansluiten op de ontwikkelingen in de markt. We gaan kort in op enkele prioriteiten.

1 Wet- en regelgeving

De toenemende complexiteit van de wet- en regelgeving eist van de accountant dat hij op de hoogte blijft van belangrijke veranderingen daarin.

- Nationaal

Sinds de registeraccountant krachtens de wet bevoegd is om de wettelijke controle van jaarrekeningen te verrichten neemt de invloed van de overheid op de regelgeving voor registeraccountants toe. Recent zijn, met name onder druk van de overheid, omtrent het fenomeen fraude aanvullende eisen van kracht geworden (invoering meldingsplicht).

Ook de onlangs ingevoerde Wet Computercriminaliteit stelt aanvullende eisen met betrekking tot de rapportering aan Bestuur en Commissarissen inzake betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking.

- Europees

Door de toenemende invloed van Europese wet- en regelgeving moet de accountant zich afvragen in hoeverre deze zich ook op zijn arbeidsterrein of dat van zijn opdrachtgever manifesteert. Denk hierbij aan de ingewikkelde omzetbelastingproblematiek.

- Internationaal

Kennis van internationale verslaggevingsregels, ook al is die in Nederland bijna volledig

opgenomen in de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving, is onmisbaar om opdrachtgevers ook internationaal van dienst te kunnen zijn.

2 Bestuurlijke informatieverzorging

Organisatorische veranderingen, andere wijzen van leidinggeven, centralisatie en decentralisatie hebben grote invloed op de informatieverzorging van organisaties. De opzet van administratieve organisatie en het daarin opgenomen stelsel van interne controle als steunpunt voor de controle-aanpak is daardoor mede aan verandering onderhevig.

De accountant dient zich steeds opnieuw te realiseren dat wijzigingen in de organisatie, de bedrijfsprocessen, de informatieverzorging en de gestelde kwaliteitseisen daaromtrent van groot belang kunnen zijn voor de uitoefening van zijn controlerende en/of adviserende functie.

3 Methoden en technieken in de accountantscontrole

De toepassing van geavanceerde technologie in de informatieverzorging van organisaties maakt het onmogelijk en tevens ongewenst om 'om de computer heen' te controleren. De inschakeling van specialisten zoals de EDP-auditor of milieu-accountant wordt noodzakelijk bij de algemene controle-opdracht in complexe situaties. Ook de inschakeling van audit-software kan niet uitblijven.

Samenwerking in en leiding geven aan een team van verschillende deskundigen bij de uitvoering van een controle zijn daarom noodzakelijke eigenschappen van de moderne accountant.

Ad c. Uitoefening van beroep en functie

De accountant moet zich blijven bezinnen op de wijze waarop hij zijn beroep uitoefent (organisatie) en welke functie hij vervult ten behoeve van de markt, uitgaande van de verschillende diensten die hij aanbiedt c.q. die van hem gevraagd worden. Uitgaande van deze bezinning moeten eisen worden gesteld omtrent een aantal belangrijke aspecten.

1 Inhoud van de dienstverlening

De moderne accountant dient zich de grenzen van zijn deskundigheid meer dan ooit te realiseren. Zonder aanvullende training en vorming kan hij bepaalde opdrachten eenvoudig niet aan.

Op de accountant wordt immers tegenwoordig een beroep gedaan voor controle, beoordeling of advisering omtrent objecten van zeer uiteenlopende aard. Certificering van softwarepakketten, milieurapportering, subsidieafrekeningen, het beoordelen van de bedrijfsvoering (operational audit) en zelfs de bedrijfsleiding (management audit) komen aan de orde.

De (on)gevraagde adviesdiensten ter verbetering van de administratie en de bedrijfsvoering vormen daarnaast een uitstekend instrument om de toegevoegde waarde van het accountantsfunctioneren aan te tonen. Als de accountant echter bij deze adviesdiensten de grenzen van zijn deskundigheid en onafhankelijkheid niet respecteert brengt dit de kwaliteit van de beroepsuitoefening in gevaar.

Ook uitkomsten van internationale onderzoeken (COSO-rapport van de Treadway Commissie) zijn mede van belang voor een herbezinning op de reikwijdte van het accountantsonderzoek en de -verklaring.

2 Internationale samenwerking

Met name door de grote fusies van de laatste decennia zijn vele bedrijven internationaal vertakt. Deze ontwikkeling heeft voor accountants de noodzaak meegebracht internationaal samen te werken met andere accountants en ook binnen de accountantswereld geleid tot grote samenwerkingsverbanden. Hierin nemen Angelsaksische kantoororganisaties duidelijk de leiding.

Vaktechnische en ethische opvattingen van accountants in de verschillende landen zijn in de praktijk niet steeds dezelfde. Ook cultuurverschillen spelen een grote rol. De accountant moet zich bewust zijn van deze verschillen en zich afvragen welke positie hij moet innemen.

3 Kantoororganisatie en persoonlijke beroepsuitoefening

De groei van een kantoororganisatie brengt daarnaast veelal een toename van standaardisering van vaktechnische en ethische gedragsregels met zich mee. Dit kan een negatieve invloed hebben op de persoonlijke beroepsuitoefening die door kleinere en middelgrote opdrachtgevers vaak als zeer waardevol wordt ervaren.

Goede communicatieve en persoonlijke vaardigheden zijn een vereiste om je als beroepsbeoefenaar in deze ontwikkelingen te handhaven.

4 Kwaliteit van de dienstverlening

Om in belangrijke mate aan de onderkende eisen tegemoet te komen moeten accountants zich eerst de vraag stellen welke soort diensten hij aanbiedt. Vervolgens moet hij zich ervan bewust zijn dat de continuïteit van de dienstverlening afhankelijk is van de kwaliteit van de dienstverlening. De kwaliteit bepaalt in belangrijke mate of de accountant door de gebruikers blijvend als professional wordt ervaren. Kwaliteit van de dienstverlening kenmerkt zich ondermeer door de volgende elementen:

- 1 prijs/kwaliteit verhouding
- 2 communicatie en beschikbaarheid
- 3 eenduidige en begrijpelijke rapportering
- 4 afgebakende duidelijke opdrachten
- 5 service op maat van de cliënt
- 6 zorg voor kwaliteitshandhaving
- 7 onderkennen en managen van beroeps-ethische vraagstukken
- 8 onderkennen van grenzen van de deskundigheid
- 9 specialisatie

Voor een beroepsgroep, die reeds lang de beroepsuitoefening zelf reguleert, zijn dit geen nieuwe zaken. Mede onder invloed van internationale 'Auditing Standards' is er reeds aandacht besteed aan de meeste van deze elementen. Denk aan de Richtlijnen voor de accountantscontrole dienaangaande en andere uitingen en publikaties van de beroepsor-

ganisatie. Echter de invalshoek is steeds een formele geweest, met meer accent op het deskundigheidsaspect dan op het presentatie- en attitude-aspect.

Samenvatting van de stellen eisen

In de eerste plaats moet de individuele beroepsbeoefenaar zich kunnen handhaven in een beroepsomgeving die meer dan voorheen gekenmerkt wordt door conflicterende belangen en snel veranderende eisen en verwachtingen. Dit vraagt om persoonlijke en vaktechnische vaardigheden die hierop inspelen. Het (h)erkennen van persoonlijke beperkingen die niet door (permanente) opleiding kunnen worden opgeheven hoort daarbij.

In de tweede plaats is het van belang dat de accountant in staat is om de cliënt en andere gebruikers dienstverlening op maat te bieden en duidelijkheid te verschaffen omtrent de uitkomsten van de accountantsarbeid.

Dit alles vraagt vervolgens om een goede kwaliteitsbewaking van de dienstverlening waarbij naast te stellen deskundigheidseisen meer nog dan vroeger aandacht nodig is voor de presentatie en attitude van de accountant, en wel op een wijze die verder reikt dan het in de kast zetten van een maatschapshandboek kwaliteitszorg.

Het is noodzakelijk dat de beroepsorganisatie in aansluiting daarop zorgt voor aanvulling en uniformering van richtlijnen voor de beroepsuitoefening en toeziet op de naleving daarvan ten einde de gehele groep beroepsbeoefenaars in grotere en kleinere samenwerkingsverbanden hetzelfde doel te doen nastreven. Alleen indien aan al deze eisen wordt voldaan blijft bij gebruikers het vertrouwen in de accountantsarbeid bestaan alsmede de bereidheid deze deskundige in te schakelen.

Eisen aan de opleiding van accountants

Op grond van de hierboven gestelde eisen aan de accountant moeten uiteraard eisen worden

gesteld aan de opleiding van de aankomende accountant, zowel voor wat betreft het theoretische als het praktijkgedeelte van de opleiding. Wij menen daarom dat in de onderwijsprogramma's naast het onderwijs in de hoofdvakken accountantscontrole, bestuurlijke informatieverzorging (AO) en externe verslaggeving ook vakken als EDP-Audit en ethiek en management van de accountantsfunctie een plaats in het curriculum moeten krijgen. Gesteld kan worden dat deze eisen echter onverkort ook aan de permanente educatie van accountants moeten worden gesteld.

Persoonlijke attitudes en vaardigheden

De aankomende accountant dient, meer dan voorheen, een aantal attitudes en vaardigheden aan te leren. Bij attitudes kan bijvoorbeeld gedacht worden aan onafhankelijkheid, integriteit, pragmatisch handelen, besluitvaardigheid, commercialiteit en initiatiefvol gedrag. Onder vaardigheden kunnen bijvoorbeeld zaken als analytisch vermogen, probleemoplossend vermogen, organisatievermogen en sociale en communicatieve vaardigheid gerangschikt worden.

Juist ook het omgaan met conflicten in de beroepsuitoefening, het functioneren in spanningsvelden en het omgaan met veranderingen moet zeer nadrukkelijk aan de orde worden gesteld in het beroepsopleiding. Ethiek en management van de accountantsfunctie dient een wezenlijk onderdeel van de opleiding uit te maken.

Vaktechnische vaardigheden

Het is van het grootste belang dat in de accountantsopleiding blijvend aandacht wordt gegeven aan het bijbrengen van actuele vaktechnische kennis en vaardigheden aansluitend op de later te verrichten accountantsdiensten.

Met name de kennis en het begrip omtrent de gevolgen van de inzet van informatietechnologie en het gebruik van de computer in de uitvoering van de controle dienen een grotere

plaats in het onderwijs in te nemen. Ook de ontwikkelingen op het gebied van de wet- en regelgeving en de onderlinge samenhang blijft een belangrijke rol toebedeeld.

Specialisatie

De opleiding dient te onderkennen dat een zekere mate van vaktechnische specialisatie optreedt, gezien de verschuivingen in dienstenaanbod:

- er bestaat meer de behoefte aan audit-werkzaamheden met betrekking tot niet-financiële verantwoordingen, bijvoorbeeld milieu-audit, subsidie-audit, legal audit;
- de regelgeving voor bepaalde ondernemingen en organisaties is zeer specifiek, bijvoorbeeld voor de financiële sector, overheidssector, internationale organisaties, waardoor branche-specialisatie gewenst is en
- de informatietechnologie is dermate geïncorporeerd in de bedrijfsprocessen, dat voor het uitvoeren van een effectieve en efficiënte controle meer dan globale kennis van informatietechnologie noodzakelijk is.

Ten einde de vaktechnische deskundigheid op het gewenste niveau te handhaven dient aanvullende opleiding met betrekking tot deze onderwerpen verworven te worden. Wellicht is het noodzakelijk een aantal specialismen los te maken van de algemene accountantsfunctie, zoals reeds op het terrein van de EDP-audit gebeurd is.

Samenvatting

Het ontstaan van het accountantsberoep wordt gekenmerkt door het bestaan van een maatschappelijke behoefte, zelfregulering en het streven naar erkenning van het beroep. Deze doelstelling is door de beroepsgroep gerealiseerd door eisen te stellen omtrent deskundigheid en te hanteren ethische normen bij de beroepsuitoefening.

Het voortbestaan van het beroep wordt naar onze mening gegarandeerd als de beroeps-

groep zich ook in de toekomst sterk blijft maken voor het handhaven van duidelijke deskundigheidseisen en beroepsethische normen (presentatie- en attitudeaspecten).

De beroepsopleiding dient in het opleidingsprogramma rekening te houden met zich wijzigende eisen en verwachtingen van de markt en maatschappelijke ontwikkelingen. Eisen moeten worden vertaald in termen van deskundigheid, persoonlijkheid (presentatie en attitude) en kwaliteit.

Als belangrijkste gevolg kan gesteld worden dat de eisen omtrent de beroepsuitoefening met name op het gebied van de persoonlijke vaardigheden te weinig aandacht hebben gekregen in de beroepsopleiding.

De accountant dient zichzelf in de beroepsuitoefening echter duidelijke beperkingen op te leggen ten aanzien van de aanbidding van de verschillende soorten diensten. Duidelijkheid en een goede communicatie hieromtrent tussen accountants en gebruikers van accountantsdiensten is de basis voor een blijvend vertrouwen in de kwaliteit en voortbestaan van het beroep.

Literatuur

- AICPA. (1992). *Academic Preparation to Become a Certified Public Accountant*, New York, American Institute of Certified Public Accountants
- Drieënhuizen, F. (1989). *Opvattingen over accountants*. Amsterdam: Limperg Instituut.
- NIVRA. (1991). *Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants*, Amsterdam, Nederlands Instituut van Registeraccountants.
- Vries de, J. (1985). *Geschiedenis der Accountancy in Nederland: Aanvang en ontplooiing, 1895-1935*, Amsterdam: Van Gorcum, Assen