

Het accountantsberoep anno 2000

G.W.H.J. Glaudemans MSc RA

THEMA

1 Inleiding

Het accountantsberoep, en dan met name dat van de openbaar accountant, ligt onder vuur. De verworven maatschappelijke privileges die verbonden leken aan de professionele status van het accountantsberoep, zijn minder vanzelfsprekend geworden dan vroeger. Hieraan liggen zowel maatschappelijke veranderingen als veranderingen binnen accountantskantoren ten grondslag. De toekomst van het accountantsberoep hoeft daarmee echter niet minder perspectief te bieden dan in het verleden, integendeel. In deze bijdrage wil ik betogen dat de nieuwe tijd nieuwe kansen biedt aan de accountant. Ik geef een op persoonlijke titel geschreven beschouwing waarin ik zal ingaan op enkele fundamenten van het accountantsberoep in relatie tot de hedendaagse maatschappij. Daartoe zal ik onder andere enige hoofdpunten uit de beleidsnota van het Koninklijk NIVRA nader aan de orde stellen om te laten zien hoe de beroepsorganisatie omgaat met de maatschappelijke discussie betreffende het functioneren van de openbaar accountant¹.

In een tijd waarin wij het overzicht dreigen te verliezen over de aanzwellende informatiestromen, is het van groot belang te weten welke informatie relevant én betrouwbaar is. Tenslotte kan er wel zoveel worden beweerd en zijn cijfers gemakkelijker verstrekt dan getraceerd en gecontroleerd

op realiteitsgehalte. En dat geldt niet minder voor de conclusies die op grond van het 'feitenmateriaal' worden getrokken. Het maatschappelijk verkeer vraagt daarom meer dan ooit om een onafhankelijke vertrouwenspersoon die over verschillende vormen van informatie een deskundig oordeel kan geven, dat strekt tot meer zekerheid van wat zich in het sociaal-economische verkeer afspeelt. Er is behoefte aan vertrouwen, betrouwbaarheid, stabiliteit en zekerheid. Al gauw wordt dan verwezen naar de openbaar accountant als, nog altijd, de meest voor de hand liggende 'dienaar van het publieke belang'. Deze figuur vertegenwoordigt historisch beschouwd een hoedanigheid waarop het maatschappelijk verkeer zou mogen dan wel moet kunnen vertrouwen. Dit beeld wordt niet in de laatste plaats gekoesterd door het (openbaar) accountantsberoep zelf. Juist de accountant in zijn publieke functie pretendeert de onafhankelijke, deskundige 'vertrouwensman' van het maatschappelijk verkeer te zijn. De rechtvaardiging hiervoor wordt veelal gezocht in de professionele kenmerken van het accountantsberoep, omgeven als het is door de stralenkrans van ethiek en hooggestemde idealen. Gezien de complexiteit van de huidige samenleving, de snelheid en onvoorspelbaarheid waarmee ontwikkelingen zich voltrekken en de toenemende bedrijvigheid dient de vraag zich aan of de accountant wel aan zijn imago kan beantwoorden.

Het Koninklijk NIVRA heeft inmiddels een belangrijke reactie op de recente ontwikkelingen gegeven: de beleidsnota 'Kwaliteit en Transparantie' (Koninklijk NIVRA, mei 2000, Amsterdam). In deze notitie worden enkele fundamentele eisen aan het functioneren van de accountant verder uitgewerkt en aangescherpt. Dit ter waarborging van de onafhankelijkheid en de kwaliteit van de toekomstige dienstverlening.

G.W.H.J. Glaudemans MSc RA is Chief Operating Officer van ING Trust Caribbean en docent accountantscontrole aan de Universiteit van de Nederlandse Antillen (CURISES). Daarvoor was hij gedurende tien jaar werkzaam bij KPMG Accountants. Hij is auteur van de publicatie *Strategie en business performance in de jaarverslaggeving* (1998).

2 Onafhankelijkheid, deskundigheid en integriteit

2.1 Inleiding

Het accountantsberoep ontleent zijn professionele status aan specifieke kwaliteiten en waarborgen, te weten: onafhankelijkheid, onpartijdigheid, deskundigheid en geheimhoudingsplicht, alsmede aan specifieke ethische (beroeps)normen. Dit professionele kader staat echter continu onder invloed van commerciële overwegingen en ontwikkelingen in de maatschappij.

2.2 Onafhankelijkheid

De laatste tijd staat de onafhankelijkheid van de openbaar accountant nogal in de publieke belangstelling. Het gaat met name om de vraag welke (persoonlijke) relaties dan wel combinaties van diensten een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant. Deze onafhankelijkheid is immers nodig om de zelfstandigheid en kwaliteit van de totstandkoming van het accountantsoordeel te waarborgen en is als zodanig noodzakelijk voor het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in het functioneren van de openbaar (certificerend) accountant. Publicaties in de pers wijzen uit dat hierover twijfel bestaat, wat uiteraard funest is voor het imago van de beroepsgroep.

Het is niet verwonderlijk dat de recent uitgebrachte beleidsnota van het Koninklijk NIVRA de nadruk legt op de onafhankelijkheidskwesitie. De accountant brengt zijn onafhankelijke positie in gevaar indien hij financiële belangen heeft in de onderneming van zijn controlecliënt. Ook loopt de onafhankelijkheid gevaar als controle- en adviesdiensten worden gecombineerd, dan wel ondergebracht zijn bij collega's van hetzelfde kantoor (collisiegevaar).

Een zekere scheiding van controle en advies lijkt derhalve onafwendbaar; en wat zou daartegen zijn? Commerciële overwegingen mogen het maatschappelijk vertrouwen in de accountant immers niet in de weg staan.

Daarbij komt dat de toegevoegde waarde van de combinatie van controle en brede adviesdiensten wordt overschat en – begrijpelijk – vooral wordt gepropageerd door het accountantsberoep zelf. De combinatie controle-adviesfunctie is niet zo vanzelfsprekend als sommigen willen doen geloven. Niettemin, als een accountant de voorkeur geeft aan advieswerk boven controlewerkzaamheden, staat hem dat volledig vrij. De markt heeft immers behoefte aan advisering, zowel op financieel-administratief vlak, het 'natuurlijke' werkterrein

van de accountant, als op andere gebieden.

Accountants zijn over het algemeen voldoende tot zeer goed gekwalificeerd om zich in het advieswerk te specialiseren en het is dan ook te begrijpen dat het maatschappelijk verkeer, met name het bedrijfsleven, daar graag gebruik van maakt.

Een nuancering is echter op haar plaats. Een volledige scheiding van controle- en adviesdiensten is niet zo reëel als het lijkt en zeker niet altijd praktisch. De accountant signaleert niet zelden gedurende zijn controle tekortkomingen in de organisatie en kan het management wijzen op verbeteringen. En daarmee is het advies een feit. Daarnaast zijn bepaalde samenwerkingsvormen noodzakelijk teneinde de kwaliteit van de controles te waarborgen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de samenwerking met EDP-auditors en/of andere deskundigen.

Voor het bepalen van welke combinaties wel en welke niet toelaatbaar zijn, zal het oor te luisteren moeten worden gelegd bij vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer. Als het publiek vindt dat bepaalde accountantsadviezen moeten worden afgescheiden van de controlepraktijk, zal het accountantsberoep daaraan niet voorbij kunnen gaan en de adviespraktijk elders moeten onderbrengen. Gezien de sterke mate van specialisatie die tegenwoordig vereist is voor hoogwaardige advisering, zou dit organisatorisch gezien niet te veel bezwaren hoeven op te leveren. Als voor de uitoefening van de certificerende functie toch specifieke expertise gewenst is, kan een multidisciplinair team worden gevormd, waarin de certificerende accountant zijn eigen taak en plaats heeft.

2.3 Extern toezicht

Het bestuur van het NIVRA stelt in zijn beleidsnota voor om een raad van toezicht in te stellen waarin vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer deelnemen en, onder andere, toezien op de onderlinge ('collegiale') toetsing door accountants. Dit voorstel is alleszins toe te juichen. Ook al zou dit inhoudelijk wellicht niet veel toevoegen aan de bestaande toetsing, de winst is dat het beroep laat zien dat het de bezwaren serieus neemt, waarmee de schijn wordt vermeden dat het mogelijke misslagen van accountants in de doofpot wil stoppen. Externe toetsing (of de mogelijkheid daartoe) is een uitstekend middel om vertrouwen te wekken bij de omgeving.

Opmerkelijk is dan ook dat MKB Nederland, toch een belangrijke gebruiker van de accountantsdiensten, belangrijke bezwaren heeft (*De Accountant*, juni 2000, pp. 628-629). Wat zou er nu tegen meer openheid zijn? Welnu, MKB Nederland voert aan dat een raad van toezicht kos-

tenverhogend zou werken: er moet immers een onafhankelijke certificerende accountant worden ingehuurd. Dit argument overtuigt mij niet. Het is mijns inziens van het grootste belang dat het duidelijk is wanneer een accountant optreedt in zijn certificerende bevoegdheid en wanneer niet. Dat certificeren geld kost, is duidelijk, maar daarom niet minder gewenst. Kwaliteit kost nu eenmaal geld.

Het voorgestelde externe toezicht zou zich ook moeten gaan richten op de voorgenomen invoering van licenties voor het certificeren van verantwoordingen. Om het kwaliteitsniveau van de certificerende registeraccountant te waarborgen wil het NIVRA de certificeringsbevoegdheid van de registeraccountant koppelen aan een persoonlijke licentie. Met andere woorden: inschrijving in het register betekent niet automatisch een certificeringsbevoegdheid. Dit lijkt een voor de hand liggende beslissing, want het kwaliteitsniveau is immers een belangrijke manier om de registeraccountant te onderscheiden in de markt. De voorwaarden voor het verkrijgen en behouden van de licentie dienen dan wel zorgvuldig tot stand te komen. Zo moet worden voorkomen dat een registeraccountant die tijdelijk buiten de openbare praktijk werkzaam is, niet meer kan terugkeren als certificerende accountant. Als een registeraccountant die optreedt in zijn certificerende bevoegdheid een ernstige overtreding begaat, dient zijn licentie, al dan niet tijdelijk, te worden ingetrokken. Op deze wijze kan een accountant in het algemeen toch zijn opleidingstitel behouden. Afzonderlijk kan dan worden bezien of het gedrag van een registeraccountant er ook aanleiding toe kan zijn diens naam uit het register te schrappen. De scheiding van de certificeringsbevoegdheid en de inschrijving in het accountantsregister lijkt mij dus een prima zaak, mits tegenover de certificeringslicentie een aantal waarborgen staat.

Ten slotte zou het extern toezicht zich moeten richten op de aanwezigheid van (financiële) belangen in de onderneming van de cliënt. Dit zou niet alleen de controlerende accountant, maar alle medewerkers van de overkoepelende accountants- en adviesorganisatie moeten omvatten. Op het eerste gezicht lijkt dit een loffelijk streven. Maar de eis voor openheid mag mijns inziens niet doorslaan naar de kant die de Amerikaanse Securities and Exchange Commission (SEC) enige tijd geleden heeft gekozen. Zo zou de SEC overwegen partners van KPMG en hun directe familie wereldwijd te verplichten hun verzekeringen bij de Britse maatschappij Prudential op te zeggen, omdat KPMG controlerend accountant is (Hers, 2000). Dat dit tot onwerkbaar situaties aanleiding zal geven, laat zich raden. Maar waar moet de grens dan liggen?

De voorschriften zullen duidelijk, doordacht en niet geforceerd moeten zijn teneinde de voorwaarde van financiële onafhankelijkheid reëel en acceptabel te houden.

Het is mogelijk dat managementconsultants van accountants- en adviesorganisaties ertoe bewogen worden zich af te splitsen om zo aan de eis van de onafhankelijkheid te kunnen voldoen. Daarmee zou het 'full service-concept' haar langste tijd gehad kunnen hebben. Ook zou het proces van schaalvergroting omgekeerd kunnen worden in ontvlechting, een ontwikkeling die mededingingsautoriteiten niet onwelgevallig zou zijn. Toch is het zo dat de onafhankelijkheid van de controlerende accountant niet het probleem van de managementconsultants is, al worden zij er wel mee geconfronteerd omdat ze deel uitmaken van dezelfde organisatie. Dat laat onverlet dat het niet raadzaam is als managementconsultants substantiële financiële belangen aanhouden in de onderneming van hun cliënten. Hoe snel worden zij niet verdacht van handelen met voorkennis, omdat zij als weinig anderen kunnen beschikken over waardevolle 'inside information'.

2.4 Integriteit en ethiek

Alsof het om iets nieuws zou gaan, wordt tegenwoordig veel ophef gemaakt over het belang van ethiek en integriteit in de bedrijfsvoering. In feite natuurlijk beschamend, omdat ethiek en integriteit van alle tijden zijn en in wezen even 'normaal' en 'natuurlijk' zijn als goed koopmanschap of zakelijkheid. De rol en plaats van de onderneming in de maatschappij staan in toenemende mate in de belangstelling (Van der Steen, 2000). De discussies gaan hierbij niet alleen over behoorlijk bestuur, maar ook over maatschappelijke verantwoordelijkheid en acceptatie. Derhalve is het allerminst vreemd dat dit onderwerp ook het accountantsberoep weer bezighoudt. Ethiek en integriteit werden immers altijd al in verband gebracht met de accountant. Is het beroep niet ooit speciaal daarvoor ingesteld?

Wie integriteit (van management, organisaties of jaarrekeningen) moet beoordelen, kan zich niet veroorloven niet-integer te zijn. De eigen integriteit is niet alleen het pantser, maar ook – heel paradoxaal – de achilleshiel van de accountant. Wanneer accountants in de openbaarheid treden, kunnen zij niet duidelijk genoeg aangeven in welke hoedanigheid zij dit doen: die van adviseur dan wel die van certificerende accountant, of wellicht in een nog andere hoedanigheid. Want hoe vanzelfsprekend een en ander is voor de accountant zelf, dat ligt wel anders voor de niet-accountant. Het manifesteert zich in de bekende verwachtingskloof, die

aangeeft dat de een meer verwacht dan de ander wil of kan geven, een bron van communicatiestoornissen die uiteindelijk tot felle confrontaties kan leiden. Daarom is het de verantwoordelijkheid van iedere registeraccountant om helder te communiceren in de taal die de cliënt en het publiek begrijpen.

Een belangrijk ethisch aspect binnen de accountantscontrole is nog altijd de bereidheid van accountants tot het niet uitvoeren van delen van het controleprogramma als er druk op het budget rust. Van Dijk heeft deze problematiek in het maartnummer van dit blad uitgebreid aan de orde gesteld. Zijn bevinding is dat accountants bij krappe controlebudgetten eerder bereid zijn een deel van het voorgeschreven controleprogramma achterwege te laten, mits het risico gering is dat dit nadelige gevolgen heeft voor henzelf (of hun accountantskantoor). Van Dijk stelt terecht dat dit in strijd is met de basisprincipes van het accountantsberoep en dat het wenselijk is dit gedrag tegen te gaan. De collegiale toetsing in combinatie met het externe toezicht en sancties van de Raad van Tucht zou dit wellicht kunnen afdwingen.

Er wordt wel eens gesteld dat de ethiek binnen het accountantsberoep aan waarde heeft ingeboet. Ik geloof dat niet. Nog altijd is ethiek de ruggraat van het openbaar accountantsberoep, al haast ik mij te benadrukken dat de accountant er alles aan moet doen dit waar te maken. Daarboven is het noodzakelijk een 'beheersingssysteem' van gedrags- en beroepsregels na te leven en die regels (extern) te laten toetsen aan de eisen van de dag. Zowel in het bedrijfsleven als in het accountantsberoep zijn er helaas voorbeelden te over die erop wijzen dat een slechte reputatie of een smet op de integriteit schadelijk is voor allen die bij de organisatie in kwestie betrokken zijn. Bovendien hebben dit soort 'wonden' veel tijd nodig om te helen. Het accountantsberoep doet er daarom verstandig aan zijn kwaliteitsborging kenbaar, toetsbaar, transparant en geaccepteerd te maken. Ten slotte zou extra aandacht voor ethische aspecten in de accountantsopleiding een goede bijdrage kunnen leveren aan de handhaving van het ethisch besef.

2.5 Deskundigheid in relatie tot nieuwe dienstverlening

Onder toenemende budgetdruk op de traditionele controle van de jaarrekening en door de opkomst van de informatie- en communicatietechnologie (ICT) gaan accountantskantoren op zoek naar nieuwe marktmogelijkheden. Hoewel dit op zich getuigt van goed ondernemerschap, kunnen hieruit ook risico's voortvloeien. Het kan zijn aan te bevelen dat schoenmakers nieuwe marktsegmenten

proberen te exploreren, maar zij doen er goed aan hun leest niet te vergeten. Het mag wellicht een wat oubollige beeldspraak zijn maar deze is daarom niet minder treffend. Hoe vaak zagen we in het verleden niet dat ondernemers die ver buiten hun thuisgebied pionierden, van een wel heel koude kermis thuiskwamen? Schielijk moesten dan de verworven taken, de overgenomen bedrijven of de partners met wie gefuseerd was, worden afgestoten. Zo min als een bank een reisbureau is, zo min is een accountant een ICT-deskundige. En ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat de accountant zich hier wat overschat.

Een voorbeeld dat mijn bezorgdheid voedt, is de opkomst van de 'assurance services'. In algemene termen is dit een vorm van onafhankelijke dienstverlening die geloofwaardigheid en zekerheid toevoegt aan informatie over systemen, processen, gedrag van ondernemingen en het omgaan met wet- en regelgeving. Aldus voegt de accountant zekerheid toe ten aanzien van informatie die ten grondslag ligt aan een veelheid van beslissingen. Vanuit zijn traditionele rol van controleur van de jaarrekening bezit hij kerncompetenties die hem in een voorkeurspositie zouden kunnen plaatsen voor het aanbieden van dergelijke diensten. Dit wordt ook regelmatig verkondigd door vertegenwoordigers van het accountantsberoep (bijvoorbeeld Gortemaker, 1999). Maar is dit inderdaad zo? Vaassen stelt terecht dat allereerst meer inzicht moet worden verkregen in de risico's voor accountants die deze diensten aanbieden. De bedoelde risico's betreffen onder andere de vraag of de deskundigheid van de hedendaagse accountant toereikend is om het ruime terrein van 'assurance services' te bedienen. De 'markt' voor dergelijke accountantsdiensten is niet zo evident als men zou denken. Bovendien kan de onafhankelijkheid van de (certificerend) accountant in gevaar worden gebracht wanneer tegenstrijdige belangen in het spel komen (collisiegevaar) en zijn aansprakelijkheidsrisico's verre van denkbeeldig.

De ICT biedt interessante kansen, maar er zijn ook hierbij bedreigingen voor het accountantsberoep. Het past de accountant hier omzichtig te werk te gaan: gretigheid loont zelden. Uiteraard liggen er in de ICT-sfeer kansen voor accountants, maar die moeten alleen worden benut als men de consequenties volledig overziet. En dat vereist specialisatie binnen het beroep. De doorsnee accountant is nu eenmaal geen ICT-specialist en het zal hem veel tijd en inspanning kosten om een zodanig niveau te bereiken (en te behouden) in deze discipline dat hij een gelijkwaardige gesprekspartner wordt van ICT-deskundigen. Het is dan ook de vraag of het rendeert hier in de accountantsopleiding veel aandacht aan te besteden.

Hoe ver kan een studieprogramma worden verzaamd en uitgerekt om nog beheersbaar te blijven? Wellicht zal het huidige programma zo aangepast moeten worden, dat specialisaties in een vroeger stadium van de studie mogelijk zijn. Dat dit tot gevolg heeft dat de 'traditionele' registeraccountant straks niet meer bestaat, moge duidelijk zijn.

Kleinere accountantskantoren zullen zich overigens moeten realiseren dat zij vanwege de specialiseringstendens niet langer alle vormen van accountantsdiensten kunnen aanbieden. Worden toch diensten aangeboden waarvoor de specifieke deskundigheid ontbreekt, dan zijn de (aansprakelijkheids)risico's niet te overzien als er fouten aan de dag treden. De praktijk heeft aangetoond dat 'zelfoverschatting' tot ernstige schade leidt. Niet alleen voor de betrokken accountant, maar ook voor het beroep als geheel. Dat kan reden genoeg zijn om hier in de toekomst strenger toezicht op te houden.

2.6 *Verbreiding maatschappelijke bijdrage*

Als verschaffer van zekerheid over verschillende vormen van informatie levert de accountant een bijdrage aan de kwaliteit en betrouwbaarheid van deze informatie, althans voorzover hij deze informatie juist kan duiden. Daarnaast zou het accountantsberoep een belangrijke bijdrage kunnen leveren aan de bevordering van de transparantie en uitbreiding van verslaggeving door ondernemingen. Die bijdrage vind ik vooralsnog erg beperkt en zeker niet pro-actief.

Met de bevordering van de transparantie van de (financiële) verslaggeving wordt bedoeld op een rapportage betreffende de immateriële activa (kenniskapitaal) die beter recht doet aan de werkelijkheid. Doordat er zo langzamerhand een kennis-economie is ontstaan, bepalen de immateriële activa van een onderneming voor een steeds belangrijker deel haar waarde, terwijl de materiële activa aan belang inboeten, aldus Oudsman (1999). De waardering en presentatie van de immateriële activa zijn nog altijd vrij kwestieus, terwijl de gebruikers van de ondernemings-verslaggeving met klem vragen om relevante informatie hierover. In een bredere context kan worden gesteld dat de communicatie door ondernemingen over prestaties steeds belangrijker wordt. De samenleving heeft immers steeds meer aandacht voor aandeelhouderswaarde en eist rekenschap van ondernemingsbeheer en -beleid (corporate governance). De organisatie die dit miskent of veronachtzaamt, wordt daar pijnlijk mee geconfronteerd als zij zich begeeft op de kapitaalmarkten. Dat het momenteel nogal schort

aan de mate waarin de bedrijfsresultaten in brede zin tot uiting komen in de jaarverslaggeving, blijkt uit verschillende onderzoeken (onder andere Claudemans, 1998). Het inzicht in de prestaties van ondernemingen kan in belangrijke mate worden verbeterd door indicatoren te gebruiken die zijn afgeleid van interne managementcontrole-systemen. Voordat een stelsel van relevante indicatoren is beproefd en algemeen is geaccepteerd, moet er nog wel veel werk worden verzet. Hoewel de bijdrage van openbaar accountantskantoren op prijs wordt gesteld, ligt hier mijns inziens vooral een taak voor die accountants die in het financieel management van ondernemingen werkzaam zijn. De impulsen tot verbetering en uitbreiding van de ondernemingsverslaggeving – met name het vrijwilligheidsaspect – blijken vooral te komen van de positieve effecten die aan openheid jegens de maatschappij zijn verbonden. Accountants in managementposities kunnen deze vrijwilligheid zowel inhoudelijk als in omvang stimuleren, waarbij ze mede gebruik kunnen maken van hun kennis van het interne rapportageraamwerk.

3 **Conclusie**

Commerciële overwegingen behoeven het maatschappelijk vertrouwen in de accountant niet in de weg te staan. Een gedeeltelijke scheiding van controle- en adviesdiensten zal onoverkomelijk zijn. Accountantskantoren zullen vervolgens bij hun oriëntatie op nieuwe marktmogelijkheden moeten waken voor een al te grote (en per definitie riskante) gretigheid. Voor het bepalen van wat wel en wat niet toelaatbaar is en wat wel en niet wordt verwacht van de accountant, zal het oor te luisteren moeten worden gelegd bij vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer. De beleidsnotitie van het Koninklijk NIVRA ondersteunt dit. Het is aan te bevelen dat het accountantsberoep zijn maatregelen van kwaliteitsborging kenbaar, toetsbaar, transparant en geaccepteerd maakt bij het maatschappelijk verkeer. Een hoog ethisch normbesef is en blijft hierbij van groot belang. Dit alles betekent niet dat de accountant kansloos is geworden; integendeel, het betekent dat er juist meer kansen voor hem zijn bijgekomen. Het is aan het accountantsberoep daar verstandig mee om te gaan.

LITERATUUR

- Almelo, L. van, (2000), Gemengde gevoelens bij extern toezicht op de collegiale toetsing, *De Accountant*, nr. 10, pp. 628-629.
- Baart, P.R., (2000), In de accountancy staat heel veel

- te gebeuren, *De Accountant*, nr. 6, pp. 368-371.
- Baart, P.R., (2000), Kwaliteit en transparantie, centrale thema's in beleidsnota NIVRA, *De Accountant*, nr. 10, pp. 634-635.
- Beek, J.J. van en R. de Korte, Accountant en internet; op weg naar de e-accountant!, *De Accountant*, nr. 10, pp. 658-661.
- Bröcker, W., (2000), De scheiding is een teken van kracht, *De Accountant*, nr. 11, pp. 682-685.
- Dijk, M. van, (2000), Bereidheid accountants tot het niet uitvoeren van delen van het controleprogramma's bij budgetdruk, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, pp. 111-117.
- Glaudemans, G.W.H.J., (1998), Strategie en business performance in de jaarverslaggeving, Rotterdam, Stichting Moret Fonds.
- Gortemaker, J.C.A., (1999), Wanneer het over assurance gaat, is het terecht dat de accountant snel in beeld komt, *De Accountant*, nr.10, pp. 640-644.
- Hers, F., (2000), De blauwe ogen van de accountant, *FEM/DeWeek*, 22 januari 2000, pp. 50-51.
- Klijnsmit, P., B. van Praag, Ph. Wallage en F. Drieënhuizen, (1998), Opvattingen over accountants, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, juni 1998, pp. 290-305.
- Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants, (2000), Beleidsnota Koninklijk NIVRA, Kwaliteit en Transparantie, mei 2000.
- Laman, W., (2000), Er is geen waterdicht systeem te bedenken, *De Accountant*, nr. 7, pp. 450-452.
- Oudsmen, R.S., (1999), De 'Balanced scorecard' in het jaarverslag?, *Management Control & Accounting*, nr. 4, pp. 26-33.
- Steen, E.Th. van der, (2000), Ethiek en Corporate Governance in het Nederlandse bedrijfsleven, *Management Control & Accounting*, nr. 1, pp. 34-39.
- Vaassen, E.H.J en C.C.M. Schelleman, (2000), Risico's voor accountants als aanbieders van assurance services, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, april 2000, pp. 100-110.
-

NOOT

1 De auteur bedankt drs. J.R. van Helvoort voor diens nuttige tekstuele suggesties.