

Kwaliteitsbeheersing op een accountantskantoor

Drs. J. P. J. Krom

1 Inleiding

Ten tijde dat deze bijdrage wordt gepubliceerd staan ook voor het accountantsberoep de jaren negentig voor de deur, een nieuw decennium waarin voor dit beroep ongetwijfeld talrijke nieuwe uitdagingen en kansen besloten liggen. Naar verwachting zal de huidige tendens waarin wordt gestreefd naar een verbreding van het assortiment aan diensten dat accountantskantoren kunnen aanbieden zich voortzetten. Op welke nieuwe terreinen van dienstverlening de accountants zich de eerstkomende jaren ook zullen gaan begeven, de kern van hun beroepsuitoefening zal toch onveranderd in de controle- en adviesfunctie gelegen blijven.

In dit kader past ons de constatering dat als gevolg van een aantal grote fusies, die overigens vaak hun voorsprong in den vreemde vonden, althans het aantal van de grotere accountantskantoren in Nederland de laatste jaren sterk is teruggelopen.

Vanwege het feit dat met name de markt voor controlewerkzaamheden niet langer als een echte groeiemarkt kan worden betiteld, dragen de genoemde fusies welhaast onherroepelijk bij tot een verhevigde onderlinge concurrentie tussen de genoemde kantoren.

Deze concurrentie kan naar onze mening in slechts een tweetal fenomenen uitmonden:

a ofwel men werpt het instrument van de prijsconcurrentie in de strijd; in zijn uiterste vorm kan deze vorm van mededinging zelfs leiden tot het uitbrengen van offertes beneden de kostprijs, al dan niet in de hoop om op deze wijze vervolgoopdrachten in de wacht te kunnen slepen. Nog afgezien van de vraag of deze handelwijze ook in het belang van de cliënt is, legt

men hiermede in feite de bijl aan de wortel van het accountantsberoep;

b ofwel men beijvert zich om voor een normale honorering de geachte cliëntèle ook kwalitatief zo goed mogelijk te bedienen. Gelet op het feit dat de hedendaagse gebruiker van accountantsdiensten zich meer dan ooit profileert als een kwaliteitsbewuste afnemer, lijkt deze laatste vorm van concurrentie de voorkeur te verdienen. Daar komt nog bij dat vele kantoren ten onzent inmiddels deel zijn gaan uitmaken van wereldomspannende samenwerkingsverbanden; het lidmaatschap daarvan legt echter vaak de verplichting op om te allen tijde te voldoen aan voorgeschreven regels ten aanzien van de kwaliteit van de binnen deze verbanden uit te voeren werkzaamheden.

Al met al is er reden genoeg om de schijnwerpers eens te richten op de aard en omvang van de zorg die heden ten dage aan de kwaliteit van de dienstverlening op een accountantskantoor wordt besteed.

2 Van controle naar beheersing

Kwaliteitsbeheersing is een begrip dat in de technische productieprocessen reeds lang ingang heeft gevonden.

Met name Japan heeft zich inmiddels op dit gebied een klinkende reputatie verworven. Dit land heeft immers als eerste het begrip 'kwaliteitscontrole', waarbij slechts het eindproduct wordt getoetst aan vooraf bepaalde normen en specificaties, afgeschaft.

Drs. J. P. J. Krom, registeraccountant, is hoofd van het Bureau Beroepsvraagstukken van de Nederlandse Accountants Maatschap de Tombe.

In ruil daarvoor ontwikkelde men een participatief model, waarin iedere fase van het productieproces, eerder dan uitsluitend het eindprodukt, op haar kwalitatieve merites wordt beschouwd, negatieve afwijkingen worden vastgesteld en besproken door kleine groepjes van diegenen die bij dat (deel)proces direct betrokken zijn, met voorstellen tot verbetering vanuit die groepen. Aldus verkrijgt men een aanpak die 'van de basis uit gaat' en die meer inhaakt op een positieve filosofie ten aanzien van de belangstelling van werknemers voor een goed afgewerkt produkt. In relatie tot accountantswerkzaamheden wordt het begrip kwaliteitsbeheersing pas sedert een kleine twintig jaar gebruikt.

In Nederland is, zij het onder andere benamingen, het streven naar beheersing van de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden echter reeds sedert de aanvang van de twintigste eeuw bekend.

Zo vinden wij bijvoorbeeld de essentie van de thans in artikel 11 van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) geformuleerde eis van een 'deugdelijke grondslag' terug in het uit 1911 daterende artikel 1 van de 'Nederlandsche Accountants-Vereeniging', een voorloper van het huidige NivRA.

Voorts maakte H. R. Reder in zijn referaat voor het in 1926 in Amsterdam gehouden Internationale Accountantscongres een aantal fundamentele opmerkingen over het verband tussen 'kantoororganisatie en accountantsverantwoordelijkheid'.¹ Ondanks deze vroege pogingen zou het tot 1978 duren eer de vaderlandse beroepsorganisatie een officiële uitspraak over dit onderwerp publiceerde.²

Eerst kortelings – in juni 1989 – definieerde het NivRA het begrip 'kwaliteitsbeheersing' in een officiële 'Richtlijn voor de Accountantscontrole'.³

3 Doel en middelen van de kwaliteitsbeheersing

In de bovengenoemde Richtlijn is de volgende definitie van het begrip 'kwaliteitsbeheersing' opgenomen:

'Het geheel van maatregelen dat de accoun-

tant c.q. de accountantsorganisatie treft met het doel te verzekeren dat zowel de mate van deskundigheid van de bij de uitvoering betrokkenen als de uitvoering van de controlewerkzaamheden een deugdelijke grondslag vormen voor de uitkomsten van onderzoeken'.

Opmerkelijk is dat in deze definitie niet wordt gerept over 'het kunnen waarborgen dat aan de verwachtingen van de cliënt wordt voldaan' of woorden van gelijke strekking. In andere branches dan die der accountancy wordt deze interpretatie van het begrip 'kwaliteitszorg' immers veelvuldig gebezigd.

Wij menen echter dat wij de introvertheid van de accountants op dit punt licht kunnen verontschuldigen.

Voor accountants bestaat er immers niet zoiets als 'de cliënt'. Hoewel zij uiteraard primair hun werkzaamheden verrichten voor en ten behoeve van hun opdrachtgevers, maken ook vele andere sectoren van het maatschappelijk leven gebruik van de uitkomsten van hun arbeid. Om die reden wordt bijvoorbeeld de accountantsverklaring doorgaans geacht te zijn geadresseerd aan 'het maatschappelijk verkeer'. Gelet op de rijk gevarieerde samenstelling van dit laatste begrip lijkt het vooralsnog onmogelijk om de aldaar levende wensen en verlangens eenduidig te definiëren.

In het kader van ons onderwerp is het wenselijk de samenstellende delen van bovenstaande definitie aan een nadere beschouwing te onderwerpen.

Achtereenvolgens bespreken wij:

- a de mate van deskundigheid;
- b de uitvoering van de controlewerkzaamheden.

ad a

Het dienstenpakket van een accountantskantoor is vaak niet alleen zeer gevarieerd, doch draagt bovendien slechts voor een deel een routinematig karakter. Dit houdt in dat de kwaliteitseisen slechts voor een deel specifiek kunnen worden geformuleerd en er dientengevolge een grote mate van afhankelijkheid bestaat van deskundig en gewetensvol optreden van hen die in de organisatie werken. Dit stelt uiteraard hoge eisen aan

de selectie van het personeel en aan het toezicht op de voorbereiding en de uitvoering van de werkzaamheden.

In dit kader is het van belang dat de personeelsopbouw op alle deskundigheidsniveaus in de organisatie evenwichtig is; ook zullen normen voor kennis en ervaring voor leidinggevende functies worden gehanteerd.

Van belang zijn voorts de aandacht voor de vaktechnische documentatie en de kantoorvoorschriften, het opstellen van werkinstructies en richtlijnen, het bevorderen van een voortdurende betrokkenheid en motivatie op alle niveaus, het opstellen van rouleringsprogramma's ten behoeve van het verkrijgen van een gevarieerde ervaring en het periodiek beoordelen van de ontwikkeling in de opleiding en in de praktijk.

Mensen vormen voor elk accountantskantoor verreweg de belangrijkste actiefpost, zij het dat deze post op de balans van deze kantoren (nog?) niet is terug te vinden. Het volgen van interne en externe opleidingen en van trainingen door personeel op alle niveaus in de organisatie wordt dan ook beschouwd als een investering die niet alleen de betrokken werknemer maar ook zijn of haar kantoor ten goede kan komen.

Voor de uitvoering van een controle-opdracht zal een controleteam worden ingezet dat, behalve op een adequate begeleiding, ook op een periodieke voortgangscntrole kan rekenen.

ad b

Op dit punt vangt de kwaliteitsbeheersing aan met het formuleren van criteria voor de aanvaarding van controle-opdrachten en het hantieren van standaardwerkprogramma's.

Andere maatregelen zijn het volgen van vaste procedures voor de opzet, uitvoering en afwikkeling van opdrachten, het hanteren van een standaarddossierindeling, urenbegrotingen en tijdschema's. Het volgen van actuele ontwikkelingen op vaktechnisch gebied en het beschikken over een goede documentatie op dit terrein is vandaag de dag onontbeerlijk voor elke accountant die zijn vak serieus wenst uit te oefenen.

In het dossier zal per controle-opdracht minimaal

zijn terug te vinden: een schriftelijke opdrachtbevestiging, de hoofdlijnen en relevante details van de administratieve organisatie van de te controleren huishouding, een controleplan, een gedetailleerd werkprogramma en een tijdsplanning.

Alvorens de accountant een verklaring afgeeft, zal hij deze tezamen met het betrokken dossier laten beoordelen door een andere accountant binnen de eigen organisatie.

Uit het dossier moet in algemene zin blijken dat de verklaring van de accountant steunt op een voldoende deugdelijke grondslag.

4 Hoe valt kwaliteitsbeheersing te meten?

Zoals vermeld zijn de bovenstaande maatregelen er op gericht om de verklaring van een accountant te laten steunen op een deugdelijke grondslag.

Maar hoe valt nu in de praktijk na te gaan of deze grondslag nu werkelijk aanwezig is? Zeker voor de gebruiker van een dergelijke verklaring valt deze vraag onmogelijk te beantwoorden.

Op dit punt echter verkeert de dienstverlenende sector welhaast permanent in een nadelige positie ten opzichte van de industriële sector. Immers, in deze laatste sector kenmerkt het verschijnsel 'kwaliteitsbeheersing' zich door de mogelijkheid tot concrete produktspecificatie in 'harde', niet mis te verstane termen. Deze vorm van toetsing op kwaliteit vindt men ten ene male niet in het accountantsberoep alwaar het produkt ('getrouw beeld') nu eenmaal 'zachter' is en het 'productieproces' (de controle) minder strak genormeerd. Voor de advieswerkzaamheden gelden deze eigenschappen overigens in versterkte mate.

De vraag blijft echter in hoeverre het zin heeft om accountants op dit punt met een 'standards overload' te belasten.

Hoe vergelijkt men bijvoorbeeld een inhoudelijk goede accountant die geen geduld heeft voor het goed documenteren van zijn werkzaamheden met een vakmatig minder sterke collega die echter formeel gezien een 'sterk' dossier weet op te bouwen?

Zolang er nog onvoldoende criteria en normen aanwezig zijn aan de hand waarvan men de kwaliteit van het bovengenoemde productieproces en van het produkt exact kan meten, lijkt een objec-

tieve vorm van meting voor de kwaliteitsbeheersing voor het accountantsberoep nog in de toekomst verscholen te liggen.

5 Toetsing naleving normen

Een nuchtere constatering is echter dat zowel de afzonderlijke kantoren als beroepsorganisatie gedurende de laatste jaren aanzienlijke voortgang hebben geboekt voor wat betreft het uitvaardigen van normen en richtlijnen die bij de kwaliteitsbeheersing van accountantswerkzaamheden worden gehanteerd.

Op kantoonniveau heeft men bovenstaande maatregelen bijna steevast verankerd in maatschapsvoorschriften. Deze laatste reguleren vaak ook de ethische beginselen alsmede de te volgen procedures inzake de interne en externe communicatie.

Voorts dwingen de diverse soorten standaardformulieren tot een voortdurende zelfcontrole, dient een tweede accountant het uit te brengen rapport en de daarbij af te geven verklaring vooraf te beoordelen en dient elke vestiging voortdurend rekening te houden met bezoeken van speciale (soms uit het internationale samenwerkingsverband samengestelde) 'review'-teams die niet alleen de dossiervoering maar tevens de kantoororganisatie in de meest brede zin van het woord kritisch beoordelen.

Op het niveau van het NivRA dient met name de uitvaardiging van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole te worden genoemd.

Deze Richtlijnen baseren zich op de uitspraken van internationale accountantsorganisaties en bevatten voorschriften ten aanzien van de aard en de omvang van de werkzaamheden die de accountant bij elke controle minimaal dient uit te voeren.

Voorts participeert de beroepsorganisatie, te zamen met organisaties van werknemers en werkgevers, in de Raad voor de Jaarverslaggeving. Deze Raad beoogt door middel van het uitvaardigen van Richtlijnen de kwaliteit van de jaarverslaggeving in Nederland te vervolmaken. Het NivRA voorziet voorts in een uitgebreid pro-

gramma voor permanente educatie met als doel het kennisniveau van reeds afgestudeerde accountants op peil te houden c.q. te bevorderen; er geldt een aanbeveling om minstens veertig uren op jaarbasis aan deze activiteiten te besteden.

Als organen van repressieve toetsing dienen met name de Raden van Tucht en van Beroep te worden genoemd, alsmede de Commissie Onderzoek Publieke Accountantsverklaringen. Deze laatste Commissie is vanwege het NivRA belast met de toetsing van de kwaliteit van die accountantsverklaringen die zijn gepubliceerd.

Vermeld zij nog dat elke accountant civiel- en/of strafrechtelijk kan worden vervolgd in geval er sprake is van ernstige misslagen in zijn beroepsuitoefening.

6 Wat mag de cliënt verwachten?

De cliënt mag van zijn accountant hetzelfde verwachten als van andere leveranciers die hem hun diensten aanbieden. Dit impliceert derhalve het leveren van professionele diensten op het gebied van de accountancy op een (zo) hoog (mogelijk) niveau tegen aanvaardbare kosten.

Eerder stelden wij vast dat de cliënt de kwaliteit van de door de accountant verrichte werkzaamheden niet expliciet uit het eindprodukt – dat is in veel gevallen de verklaring – kan afleiden. Als een belangrijke stap voorwaarts kan in dit verband een onlangs door het NivRA gepubliceerde Ontwerp-Richtlijn voor de Accountantscontrole worden beschouwd die onder andere een herziene tekst voor de accountantsverklaring bevat.⁴ Deze tekst bevat een verwijzing naar de door de accountant gehanteerde controlegrondslagen en naar de van toepassing zijnde wettelijke bepalingen. Aldus wordt de accountant gedwongen om expliciet te vermelden hoe hij heeft gecontroleerd en welke normen hij daarbij in acht heeft genomen.

Uiteraard wordt daarmee nog geen gedetailleerd inzicht verschaft in de wijze waarop de accountant tot zijn oordeel heeft kunnen komen. Daarvoor ontbreken nog de objectieve criteria die een concrete toetsing door derden mogelijk zouden maken.

Betekent dit laatste nu dat de cliënt gedwongen is om blind te varen op de kwaliteit van de diensten van zijn accountant?

Deze vraag beantwoorden wij ontkennend.

Weinig beroepen in de dienstverlenende sector zijn immers zo stringent onderworpen aan een breed scala van uitspraken van regelgevende instanties als het 'vrije' beroep van de accountant.

Allereerst is daar de wetgever die de vereiste intellectuele kwaliteit die benodigd is voor de toegang tot het beroep heeft vastgelegd in de Wet op de Registeraccountants. Dezelfde wetgever heeft in het Burgerlijk Wetboek eveneens de eisen geformuleerd waaraan een zeer belangrijk object van accountantscontrole (dat is de jaarrekening van bepaalde rechtspersonen) moet voldoen. Vervolgens zijn daar de verordeningen en richtlijnen die de beroepsorganisatie aan alle bij haar aangesloten leden oplegt. Voor openbare accountants gelden daarbij nog bijzondere voorwaarden, zoals bijvoorbeeld ten aanzien van de door hen in acht te nemen onafhankelijkheid.

Tot slot zijn daar op kantoonniveau de talrijke gedetailleerde maatschapsvoorschriften.

Het bovenstaande leidt ons tot de conclusie dat de zorg om de kwaliteit van de accountantswerkzaamheden toeneemt naarmate men 'afzakt' naar het uitvoerende echelon.

Juist omdat de cliënt al deze maatregelen van kwaliteitsbeheersing niet uit het eindprodukt van de accountant kan aflezen, mag hij verwachten dat zijn accountant deze maatregelen wel degelijk in acht heeft genomen.

7 Tot slot

Resumerend kunnen wij vaststellen dat het reeds in 1911 gehanteerde begrip 'deugdelijke grondslag' voor wat betreft de accountantswerkzaamheden inmiddels is uitgewerkt in diverse vormen van kwaliteitsbeheersing. Alhoewel het produkt van de accountant zich naar zijn aard niet leent voor het formuleren van concrete specificaties ten aanzien van de kwaliteit hebben zowel de afzonderlijke kantoren als het instituut inmiddels aanzienlijke voortgang geboekt met het uitvaardigen

van normen die aan de kwaliteitsbeheersing ten grondslag liggen. Er is sprake van zowel een preventieve als een repressieve toetsing van de kwaliteit door de afzonderlijke kantoren, de beroepsorganisatie en de wetgever. De cliënt mag van de accountant verwachten dat hij de door de diverse instanties voorgeschreven maatregelen van kwaliteitsbeheersing in acht neemt. Voorts stellen wij vast dat deze maatregelen op dit moment niet meer weg te denken zijn uit de dagelijkse controlepraktijk, ja daarvan zelfs een wezenlijk onderdeel uitmaken.

Hoe lovenswaardig de voortschrijdende regelgeving uit een oogpunt van kwaliteitsbeheersing echter ook moge zijn, toch moet men ervoor waken dat men daarmee het 'vrije' beroep van de openbare accountant in haar kern aantast.

De zorg voor de kwaliteit van de dienstverlening behoort primair tot de verantwoordelijkheid van de individuele beroepsbeoefenaar en behoort dat ook te blijven. Zelfkritiek, zelfcontrole en zelfbeheersing vormen daartoe van oudsher belangrijke hulpmiddelen.

Noten

1 H. J. Reder, 'The organization of large accountants' offices in connection with the accountants' responsibility' (Congresboek Internationaal Accountantscongres 1926 Amsterdam).

2 Meningsuiting no. 2, 'Kwaliteitsbeheersing van de accountantscontrole', NivRA, 1978.

3 Richtlijn voor de Accountantscontrole no. 4.09, 'Kwaliteitsbeheersing van de controlewerkzaamheden', NivRA, 1989.

4 Ontwerp-Richtlijn voor de Accountantscontrole no. 5.03, 'Strekking en bewoording van de accountantsverklaring', NivRA, 1989.