

# Samenwerking met andere disciplines binnen een accountantskantoor

**J. C. A. Gortemaker**

## 1 Inleiding

In deze bijdrage aan het themanummer zal een centrale plaats worden ingeruimd voor de aspecten, welke verband houden met het duurzaam samenwerken met andere disciplines binnen een groot accountantskantoor.

Hierbij wordt reeds op deze plaats opgemerkt, dat een aantal maatschappen weliswaar hun verschillende vormen van dienstverlening onder een afzonderlijke naam verricht, maar dat het gemeenschappelijke groepskenmerk duidelijk herkenbaar aanwezig is. Na een blik op de historie zal aandacht worden geschonken aan:

- de ontwikkeling van accountantskantoor naar meerdiensten-organisatie;
- te stellen grenzen aan deze ontwikkeling;
- kwaliteitsbeheersing;
- organisatiestructuur;
- internationale ontwikkelingen.

In een afzonderlijke paragraaf zal nader worden ingegaan op situaties waarin accountants gebruik maken van de werkzaamheden van andere deskundigen. Deze deskundigen kunnen al dan niet deel uitmaken van de eigen kantoororganisatie. Zaken die betrekking hebben op het gebruik maken van mededelingen van deelspecialisten op het eigen vakgebied van de accountant, alsmede die welke samenhangen met het dragen van de collectieve verantwoordelijkheid tussen accountants, komen niet aan de orde.

## 2 Historie

In 1883 ging B. Moret met vier beroepsgenoten

het eerste samenwerkingsverband van accountants aan (Bureel van Boekhouding Confidentia). E. van Dien vestigde zich in 1893 als eerste onder de beroepsaanduiding accountant. In de beginjaren van het georganiseerde accountantsberoep werd de inhoud van het beroep als volgt omschreven:

'Te streeven naar eene wettelijke regeling van het beroep van accountant als controleur van boeken en rekeningen, liquidateur en administratief expert.'

Deze passage is ontleend aan de statuten van het Nederlandsch Instituut van Accountants d.d. 9 april 1895. Ofschoon de beroepsorganisatie de inhoud van het beroep duidelijk voor ogen stond, was niet iedereen deze mening toegedaan. Dit blijkt onder meer uit een artikel in de Accountant (1901) waarin de accountant wordt beschreven als 'een door zichzelf of door zijns gelijken geëxamineerde boekhouder'.

Voor wat betreft functiecombinaties werd door sommige accountants een ruim standpunt bepleit.

Zo luidde op de ledenbijeenkomst van het NlVA in 1934 één van de stellingen:

'zoolang in de statuten zekere combinaties verboden zijn, is iedere niet uitdrukkelijk verboden combinatie geoorloofd, met uitzondering van combinatie met beroepen of werkzaamhe-

J. C. A. Gortemaker, registeraccountant, is lid van de maatschap Deloitte Dijksterhuis Van Dien.

den, die algemeen als niet eervol worden beschouwd'.

Eén van de functies die door accountants worden uitgeoefend betreft die welke voorziet in de behoefte bij de leiding van huishoudingen en bij het maatschappelijk verkeer aan door deskundigen uitgevoerde controles en aan op die controles gebaseerde oordelen. Met name aan het vertrouwen dat alle bij de betreffende huishouding betrokken belanghebbenden (het maatschappelijk verkeer) in de accountant als onafhankelijke deskundige stellen, ontleent de accountantsfunctie haar betekenis. Ruim 50 jaar geleden kwam Limperg tot deze analyse.

Als gevolg van het brede terrein waarop accountants in de controle- en de adviesfunctie werkzaam zijn, ontstaan binnen de kantoren verbijzonderingstendensen. De verschillende disciplines worden in afzonderlijke beroepsgroepen ondergebracht, die zeker voor wat het beroepseigene betreft, een bepaalde autonomie hebben. Daarnaast ontstaan ook andere samenwerkingsverbanden. De zogenoemde meerdiensten-organisaties ontstaan. Deze organisaties behalen een belangrijk gedeelte van hun omzet buiten het gebied van accounting en auditing.

### **3 Van accountantskantoor naar meerdiensten-organisatie**

#### *3.1 Ontwikkeling*

Cliënten hebben behoefte aan concrete specialistische adviezen. De hiervoor benodigde specialisten worden in de kantoororganisatie opgenomen. Als gevolg van internationalisatie (van beroep en cliënten), alsmede het creëren van een bredere basis voor research (controle-aanpak, informatica enzovoort), opleiding en specialisatie treedt een schaalvergroting van de kantoren op.

Het dienstenpakket van deze kantoren omvat naast de controlefunctie van de accountant het terrein van de zogenoemde natuurlijke adviesfunctie, alsmede overige adviesdiensten. Als voorbeelden van de natuurlijke adviesfunctie worden in het leerboek accountantscontrole

genoemd: signaleringen en advisering omtrent tekortkomingen in de interne en externe berichtgeving, hiaten in het systeem van interne controle, onjuistheden in het systeem van kostprijsberekening, omslachtige of gebrekkige administratieve procedures, financieringsproblemen en dergelijke. De overige adviesdiensten omvatten onder meer EDP-audit, belastingadviezen, ondernemingsrecht, pensioenadviezen, subsidie-adviezen, milieu-audit, corporate finance-activiteiten, werving en selectie, interim-management en organisatie-adviesdiensten, kortom een breed scala.

Het Future Issues Committee van het Amerikaanse Instituut voegt daar nog aan toe: 'CPA firms may expand in other nontraditional ways, which may possibly include establishing retail stores for the sale of computer hardware and software, offering insurance, offering telecommunication consulting and installations, operating subsidiary companies, developing venture capital and investment banking divisions and perhaps entering into commercial banking activities'. Al lijkt een en ander toekomst, vandaag reeds gaan internationale accountantskantoren samen met andere ondernemingen op het gebied van: interieurontwerpen, actuarissen, software, financiële consultancy, strategische planning, bedrijfslogistieke advisering, alsmede kleinhandel-productiviteitsbevordering.

In de paragrafen 3.2 en 3.3 zullen criteria worden genoemd, die grenzen stellen aan het soort activiteiten dat binnen een accountantskantoor kan worden opgenomen.

#### *3.2 Grenzen aan deze ontwikkeling*

Bezien vanuit vorenstaande opsomming rijst de vraag of de snelle uitbreiding van activiteiten binnen accountantskantoren wel voldoende gecontroleerd heeft plaatsgevonden. De identiteit van een accounting en auditing firm komt hierdoor in gevaar.

Juister lijkt in dit verband dan te spreken van een meerdiensten-organisatie in plaats van een accountantskantoor. Naar mijn mening is deze ontwikkeling echter geen goede zaak.

Derhalve zal in het vervolg van het artikel bewust gesproken worden van een accountantskantoor,

waarin meerdere disciplines samenwerken zonder dat sprake is van optreden onder gemeenschappelijke naam. Binnen het kader van deze paragraaf komen niet aan de orde andere samenwerkingsverbanden die veelal minder ver gaan op organisatorisch en financieel gebied. Naarmate de gespecialiseerde dienstverlening verder 'gedecentraliseerd' is, klemmt de gesignaleerde problematiek minder. Alvorens hier nader op de problematiek in te gaan, lijkt het goed eens te luisteren naar hetgeen gebruikers van accountantsdiensten ter zake zeggen.

Meij (Unilever) zegt in een interview met Quote sceptisch te zijn over alle adviezen die de accountants naast hun traditionele werkzaamheden aanbieden. Hij vreest niet alleen belangenconflicten, maar heeft ook strategische bezwaren: 'Accountants zijn goed in controleren. Als ze ook nog duizend andere dingen willen doen, boet hun controlewerk onherroepelijk aan kwaliteit in.'

Platschorre (ENCI) meent dat accountantskantoren moeten decentraliseren naar afzonderlijke werkgebieden. Elk van de afzonderlijk te vormen eenheden kan dan vanuit een eigen, passende cultuur opereren.

Mathijssen (Interpolis) stelde op de NivRA-najaarsconferentie 1986 dat een strategische heroriëntatie van de advies- en organisatiefunctie van de accountantsbureaus als mogelijke uitkomst heeft deze ondergeschikt, ondersteunend te maken aan de accountantsfunctie. Overigens werd tijdens vorengenoemde conferentie en daarna meerdere malen accountants voorgehouden terug te keren tot de kernfunctie. Een ontwikkeling overigens die ook in andere sectoren van de maatschappij duidelijk waarneembaar is. Na deze kritische kanttekeningen bij de uitbreiding van de adviesdiensten van een accountantskantoor is het gewenst een kader aan te geven waarbinnen accounting, auditing en advies binnen één organisatie goed kunnen samengaan. Dit betekent overigens nog niet dat in alle gevallen deze diensten bij één cliënt gelijktijdig kunnen voorkomen. Hierop wordt later in dit artikel teruggekomen.

Bewust is hiervoor het begrip kader genoemd. Het is niet gewenst exact aan te geven welke adviesdiensten al dan niet verenigbaar zijn met de accountantsfunctie.

Een goed uitgangspunt vormt naar mijn mening IFAC guidance ethics no. 10:

'A business, occupation or activity should be considered inconsistent with the practice of public accountancy when it:

- creates or might create conflict of interest with existing clients;
- impairs or might impair integrity, objectivity or independence in rendering professional service to clients;
- impairs or might impair to a material extent the ability to provide professional services to the general public;
- impairs or might impair the good reputation of the profession'.

Binnen het hiervoor geschetste kader moeten nieuwe accounting- en auditprodukten ontwikkeld worden. Ook op het gebied van de natuurlijke adviesfunctie kunnen accountantskantoren zich nog verder profileren. Gewezen wordt op het terreinverlies dat optreedt bij advisering op het gebied van de (geautomatiseerde) administratieve organisatie aan bijvoorbeeld softwarehuizen. Zoals reeds gesteld, zal in het kader van dit artikel geen uitspraak worden gedaan omtrent de onverenigbaarheid van specifieke onder 3.1 genoemde overige adviesdiensten.

Toch zal een voorbeeld worden gegeven van een adviesfunctie, die afhankelijk van de verschijningsvorm conflicterend kan zijn.

The Financial Times (juli 1988) noemt met betrekking tot corporate-finance activiteiten twee sporen:

'It has brought in a string of merchant bankers and set out to act as principal adviser on transactions. The other, more cautious strategy, stays closer to the recognisable role of accountants, gathering and reporting on financial data and providing back-up advise to merchant bank advisers'.

Vervolgens worden kanttekeningen bij de eerstgenoemde activiteit geplaatst.

Ingeval adviesdiensten tevens aan een controlecliënt verschaft worden, gelden aanvullende regels.

Ofschoon de hierna genoemde uitspraken betrekking hebben op accountants, kunnen deze naar mijn mening, mutatis mutandis, ook met betrekking tot de interdisciplinaire samenwerking een nader kader aangeven.

IFAC guidance ethics no. 3 geeft aan:

'When an accountant, in addition to carry out an audit or other reporting function, provides other services to a client, care must be taken not to perform management functions or make management decisions, responsibility for which remains with the board of directors and management'.

Aan UEC statement ethics no. 1 is het volgende ontleend:

Many public accountants render to a client other professional services as part of or in addition to audit services. These may include advice on accountancy, finance and taxation. Such services are compatible with the provision of audit or other reporting services. Particularly in the case of smaller clients the great majority of whom will have no taxation or accounting skills available through their own staffs, it must be emphasised that in advising them particularly in the fields of taxation, the maintenance of records and the preparation of accounts, the auditor must be especially careful not to substitute his own judgement for that of the client in matters upon which he will ultimately, as auditor, be required to report.

In addition, in all cases where such additional services are rendered particular care must be taken in reporting on matters which reflect the consequence to the client of those services. Circumstances in which additional services can reasonably be regarded as significantly affecting the objectivity of the auditor should be avoided'.

Naar mijn mening moeten binnen de hiervoor geschetste kaders accountantskantoren zich (her)bezinnen op de omvang van hun adviesdiensten, alsmede op de aan een controlecliënt te verlenen adviezen.

In 1988 is door het NIPO een onderzoek ingesteld bij in Nederland gevestigde ondernemingen met meer dan twintig werknemers, naar de mening over en de ervaringen met accountantskantoren. Aan dit onderzoek is het volgende overzicht ontleend, dat aangeeft waar een cliënt van een accountantskantoor zijn adviezen zal afnemen.

Bij het eigen accountantskantoor of aparte afdeling daarvan:

- verzorgen belastingaangiften;
- belastingvraagstukken;
- beoordeling financiële prognoses;
- administratieve organisatie;
- fusie en overname.

Eigen accountantskantoor maar in gelijke mate andere adviesgroep:

- administratieve dienstverlening;
- subsidies;
- financiering;
- management buy-out;
- kostenbesparing in het bedrijf;
- beoordeling van geautomatiseerde systemen;
- beoordeling automatiseringsorganisatie;
- pensioenen.

Accent ligt op afname van een zelfstandige adviesgroep:

- interne bedrijfsorganisatie;
- sociale wetgeving;
- strategische beleidsvoering;
- begeleiding automatisering;
- actuariële diensten;
- juridische diensten;
- commerciële vraagstukken/marketing;
- personeelswerving en -selectie.

Uit dit overzicht blijkt, dat uit het oogpunt van complementariteit bezien, bepaalde adviesgebieden geen deel behoeven uit te maken van het dienstenpakket van het accountantskantoor. Een

en ander spoort met het gegeven dat bepaalde aan accountantskantoren gelieerde organisatieadviesbureaus het merendeel van de adviesopdrachten buiten de accountants-discipline om verkrijgen.

Tot besluit: waarom zou functiescheiding alleen moeten gelden voor de cliënten van de accountant en niet voor hemzelf.

### 3.3 Overige aspecten

Binnen het kader van dit artikel is in paragraaf 3 de nadruk gelegd op de ontwikkeling van het accountantskantoor naar een meerdienstenorganisatie en de hieraan te stellen grenzen. Hierna zal beknopt worden ingegaan op de onderwerpen: kwaliteitsbeheersing, organisatiestructuur en internationale ontwikkelingen.

3.3.1 Het accountantskantoor waarbinnen meerdere disciplines samenwerken, zal naast de onder 3.2 genoemde criteria, regels opstellen waaraan de beroepsbeoefenaren zich dienen te houden. Naast algemene regels moeten er per beroepsgroep voorschriften zijn die het kwaliteitsniveau waarborgen. Tot de algemene regels kunnen worden gerekend:

- voltooide opleiding op academisch niveau;
- lidmaatschap van een toonaangevende beroepsorganisatie;
- aanwezigheid van beroepsregels die in essentie van hetzelfde niveau en op hoofdpunten van dezelfde strekking zijn. Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat per discipline verschillende accenten gelegd kunnen worden. Voor de organisatie als totaal gelden dan de 'hoogste' standaarden;
- kwaliteitsbewaking per beroepsgroep.

De lezer herkent in deze opsomming een paralleliteit met de beleidspunten (NivRA) inzake het afgeven door het bestuur van een mededeling van aanvaarding.

De regels per beroepsgroep betreffen onder andere zaken als:

- produkt- en marktontwikkeling;
- opleiding, waaronder training on the job;
- werkprocedures (inclusief planning);

- consultatieprocedures;
- beoordelingsprocedures ex-ante en ex-post;
- mentor/supervisie-systeem;
- roulatie.

Voor wat betreft vorengenoemde maatregelen geldt dat deze voor alle beroepsgroepen – uiteraard onder aanpassing van het beroepseigene – van kracht zijn, teneinde een uniform kwaliteitsniveau te verzekeren. Significant is nog te melden een auditing interpretation van het Amerikaanse Instituut, die met betrekking tot de communicatie tussen de accountant en collega's binnen zijn firma die non-audit services uitvoeren, stelt dat de accountant de aard van deze diensten in overweging moet nemen. Hij moet vervolgens beoordelen of deze diensten betrekking hebben op zaken die naar verwachting de jaarrekening of de uitvoering van de controle beïnvloeden. Zo ja, dan dient contact met de betreffende collega te worden opgenomen en de invloed op zijn onderzoek te worden nagegaan. Soms vindt review van documentatie van de collega plaats.

3.3.2 Op de organisatiestructuur van een grote nationale accountantsmaatschap zal nog kort worden ingegaan. Het hoogste orgaan vormt de vennotenvergadering. Het centrale bestuur wordt uitgeoefend door een Raad van Bestuur, waarop door een Raad van Toezicht wordt toegezien. De Raad van Bestuur bestaat uit een voorzitter, een lid belast met bedrijfsvoering, alsmede uit de voorzitters van de beroepsgroepen. Vervolgens zijn regiovoorzitters en kantoorvoorzitters verantwoordelijk voor management-taken. Het Beroepsgroepbestuur – in het land bijgestaan door coördinatoren – behartigt de onderwerpen die de eigen beroepsuitoefening regarderen. Ondersteuning vindt plaats door stafdiensten. Voorts functioneert een ondernemingsraad. De feitelijke beroepsuitoefening is georganiseerd in teams van een beperkte omvang. In het voorbeeld is uitgegaan van een maatschapsstructuur. Gegeven de ontwikkelingen (waaronder de schaalvergroting) rijst sterk de vraag of deze structuur nog adequaat is voor de huidige grote Nederlandse en internationale accountantskantoren. De maatschapsstructuur sluit tevens de weg af naar bepaalde financieringsbronnen.

Uiteraard dienen bij het eventueel aanboren van deze bronnen beperkingen op het gebied van de zeggenschapsverhoudingen in acht te worden genomen. Ten slotte een korte passage gewijd aan de naamgeving. Indien het accountantskantoor zich richt naar de criteria genoemd binnen dit hoofdstuk, behoeft een naam waarin de groepsnaam tot uiting komt geen bezwaar op te leveren. Uiteraard dienen aan de groepsnaam per discipline duidelijk de eventuele beroepsgroepsnaam en de beroepsaanduiding te worden toegevoegd.

3.3.3 Omtrent samenwerking van meerdere disciplines binnen een accountantskantoor, alsmede het verrichten voor één cliënt van zowel controle als adviesdiensten is door vele internationale commissies gerapporteerd. Ook in Europees verband is een memorandum opgesteld, waarin dit aspect aan de orde komt. Helaas is het thans niet mogelijk nader op deze studies in te gaan. Ondanks de vele aankondigingen dat de regelgeving op dit punt aanzienlijk zal worden aangescherpt, is dit naar mijn waarneming in de meeste landen (nog) niet geëffectueerd. Veelal worden de in paragraaf 3 genoemde criteria gehanteerd. Bepaalde landen vormen een uitzondering. Frankrijk is een voorbeeld van een land waar de regelgeving verder reikt. Voor bepaalde non-audit services gelden in sommige landen specifieke voorschriften. Zo stelt de Securities and Exchange Commission in de Verenigde Staten, dat het verlenen van original accounting services de onafhankelijkheid schaadt.

Derhalve zijn – uitzonderingen daargelaten – dergelijke opdrachten verricht voor een bepaalde categorie ondernemingen verboden. Ook wordt veelal extra aandacht gevraagd voor de samenloop van controle en advisering van kleine ondernemingen. Hier zou het collisie-gevaar om de hoek kunnen treden. Gegeven de – ook internationaal gezien – sterke belangstelling voor het onderwerp, die steeds weer naar voren komt, is het van belang dat de accountantsorganisaties en de accountantskantoren die in deze paragraaf genoemde criteria in acht nemen. Alsdan zal middels een proces van zelfregulering het beroep zich adequaat verder kunnen ontwikkelen.

#### **4 Gebruik maken door een accountant van de werkzaamheden van andere deskundigen**

Op deze plaats wordt nog summier ingegaan op situaties waarin de accountant in het kader van de controle van een verantwoording gebruik maakt van de werkzaamheden van een specialist. Deze specialisten kunnen al dan niet deel uitmaken van de eigen kantoororganisatie. Het gaat in het bestek van dit artikel niet zozeer om de zuiver vaktechnische aspecten, maar meer om de keuzecriteria, de onderlinge communicatie, alsmede de evaluatie van het door de specialist verrichte werk. Belangrijke criteria bij de keuze van de expert zijn diens deskundigheid, integriteit, objectiviteit en onafhankelijkheid. Voor wat betreft de deskundigheid zijn professionele kwalificaties, het lidmaatschap van een beroepsorganisatie, alsmede ervaring en reputatie meetpunten. Als aan een of meer van de criteria afbreuk wordt gedaan, kan deze omstandigheid de accountant ertoe brengen een andere deskundige (tevens) in te schakelen, of kan hij op andere wijze trachten deze onvolkomenheid te mitigeren.

Opgemerkt wordt nog dat het verschil maakt of de andere deskundige al dan niet deel uitmaakt van de eigen organisatie. De algemene criteria behoeven dan niet voor elke afzonderlijke opdracht getoetst te worden. De door de accountant met de andere deskundige af te stemmen zaken betreffen onderwerpen als:

- doelstelling, reikwijdte van de werkzaamheden;
- toe te passen veronderstellingen, grondslagen en methoden;
- toegang tot relevante documentatie, alsmede het aspect geheimhouding;
- rapportering (inclusief verspreidingskring).

Deze afspraken worden schriftelijk vastgelegd. De evaluatie van de werkzaamheden van de specialist omvat onder meer de (controle op de) toepassing van de juiste basisgegevens, veronderstellingen, grondslagen en methoden. Voorts worden de uitkomsten van de werkzaamheden van de andere deskundige getoetst aan de algemene kennis die de accountant van de onderneming heeft en aan de resultaten van de eigen con-

trolewerkzaamheden. Voor een nadere uiteenzetting omtrent deze materie wordt verwezen naar IFAC Auditing Guideline no. 18, alsmede naar de betreffende ontwerp-controlerichtlijn.

## 5 Ter afsluiting

In dit artikel is een belangrijke plaats ingeruimd voor de snelle uitbreiding van de activiteiten van accountantskantoren. De vraag is gesteld of deze ontwikkeling in een aantal gevallen 'ongecontroleerd' is geschied, waardoor de identiteit van een accounting en auditing firm gevaar loopt. In plaats van tot een exacte afgrenzing te komen van wat wel of niet is toegestaan, zijn vervolgens kaders aangegeven, waarbinnen een dergelijke organisatie zich zou moeten bewegen. Hierbij is tevens aandacht geschonken aan de kwaliteitsbeheersing, organisatiestructuur, alsmede aan internationale ontwikkelingen. Op grond hiervan lijkt een (her)bezinning door accountantskantoren op de omvang van adviesdiensten, alsmede aan een controle-cliënt te verlenen adviezen gewenst. Deze bezinning kan er mijns inziens toe leiden dat nieuwe accounting en audit-adviesdiensten ontstaan, die de profilering van het accountantskantoor aanscherpen. Op deze wijze kan aan het begrip zelfregulering een adequate inhoud worden gegeven.

## Literatuur

- American Institute of Certified Public Accountants, Major Issues for the CPA Profession and the AICPA, A Report by the AICPA Future Issues Committee, 1984.
- AICPA, Restructuring professional Standards: the Anderson report, *Uit het buitenland*, 37 jaargang nr. 13, sept./okt. 1986.
- AICPA, Professional Standards.
- Bakker, J. J. A. , Accountancy en consultancy; samen verder?, *De Accountant*, januari, 1986.
- Blokdijk, J. H. . De adviesfunctie van de accountant, *De Accountant*, april, 1985.
- Bolhoeve, J. H. . Op weg naar een 'andere' accountant, *De Accountant*, september, 1986.
- CA Magazine, The wrap-up, July 31, 1988.
- De Bedrijfskundige*, Functiescheiding alleen voor de ander, Jaargang 1, 1985/2.
- Dynamische Functieanalyse Werkgroep, Neutraal maar niet passief, NivRA, 1980.
- Fédération des Experts Comptables Européens, Memorandum sur l'indépendance du contrôleur légal, december, 1988.
- Financial Services International*, Auditor as adviser and policeman, issue June 7, 1988.
- Financial Times*, Accountants unhappy with ruling on corporate work, July 14, 1989.
- Financial Times*, Deals could obscure auditors' objectivity, July 25, 1988.
- Financial Times*, Price Waterhouse signals need to raise outside equity capital, September 16, 1988.
- Financial Times*, Price Waterhouse audits its accounting standards, September 19, 1988.
- Frielink, A. B. , De GBR verklaard, Kosmos, Amsterdam, 1974.
- GBR interpretatie, beleidspunten inzake mededeling van aanvaarding ten aanzien van deskundigen van een andere discipline, Radar-bundel NivRA.
- gedrags- en beroepsregels Registeraccountants, Radar-bundel NivRA.
- Gortemaker, J. C. A. , Kosten en baten van accountantsarbeid voor organisaties, *Praktijk Register Accountants 89/90*, DELWEL Uitgeverij B.V., 's-Gravenhage, 1989.
- Hermesen, A. en Swart, K. , Ontwikkelingen in de relatie tussen de accountants- en organisatiepraktijk, *De Accountant*, november, 1986.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Report of the structures of firms working party to the general purposes and finance committee, February, 1987.
- International Accounting Bulletin*, UK firms see growth in MAS and tax, July, 1989.
- International Federation of Accountants (IFAC), ethical guideline, Professional Ethics for the Accountancy Profession, Radar-bundel NivRA.
- IFAC guidance ethics no. 2, Professional Competence, Radar-bundel NivRA.
- IFAC guidance ethics no. 3, Integrity, Objectivity and Independence, Radar-bundel NivRA.
- IFAC guidance ethics no. 10, Incompatible and inconsistent business, occupations or activities, Radar-bundel NivRA.
- IFAC, APC Auditing Guideline no. 18: using the work of an expert, Radar-bundel NivRA.
- Joëls, E. J. , De accountant als organisatie-adviseur, *De Accountant*, oktober, 1980.
- Moleveld, W. P. , Eigen meester, niemands knecht, *De Accountant*, augustus, 1988.
- Moret, W. B. , 'Full-service'-accountantskantoren, een zaak van toenemende regelgeving, *De Accountant*, juni, 1989.
- NIPO, Accountantsonderzoek 1988, november, 1988.
- NivA, Statuten, goedgekeurd bij Kon. Besluit van 9 april 1895.
- NivA, De incompatibiliteiten van het accountantsberoep, ledenbijeenkomst 1934.
- NivRA, Enkele aspecten van de samenwerking tussen de algemene accountant en de organisatie-adviseur fungerend in dezelfde organisatie, Studierapport, Amsterdam, 1982.
- NivRA, Najaarsconferentie 1986 Verklarend naar tweeduizend, documentatiemap.
- NRC, Internationale fusie accountantskantoren loopt op niets uit, 27 september, 1989.

- Previts, G. J. , *The scope of CPA Services*, A Ronald Press publication, 1985.
- Quote, *De Accountants*, februari, 1988.
- Redactioneel artikel, De roeping van den accountant, *De Accountant*, augustus, 1901.
- Richtlijnen voor de Accountantscontrole, Ontwerp-richtlijn: gebruik maken van mededelingen van andere deskundigen, Radar-bundel NlvRA.
- Rubenstein, D. A. , Artist, scientist or communicator? Our crisis of identity, *CA magazine*, January, 1986.
- Schoonderbeek, J. W. , Over de onafhankelijkheid van de openbare accountant, *De Accountant*, mei, 1988.
- Sosef, L., Accountancy en consultancy; samen verder? *De Accountant*, juni, 1986.
- Stevens, M. , Is your accounting firm still an accountancy firm. Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC), statement ethics no. 1, Independence, Radar-bundel NlvRA.
- UEC Statement ethics no. 3, Professional Work, Radar-bundel NlvRA.
- Volder, K. , De natuurlijke adviesfunctie van de accountant. *De Accountant*, september, 1983.
- Volkscrant*, Beursregels VS stremmen grote accountantsfusie, 8 augustus, 1989.
- Werring, A. J. M. , Ontwikkelingen in de relatie tussen accountants- en organisatie-adviespraktijk, *De Accountant*, oktober, 1985.

# De toekomst van de technologie van de accountancy

**Prof. Dr. A. J. Bindenga**

## 1 Inleiding

Aan het eind van de jaren tachtig leek de markt zo aardig verdeeld tussen de Big Eight, die wereldwijd de accountancy beheersten. In vrijwel alle landen ter wereld hadden de grote en sommige middelgrote accountantskantoren zich aangesloten bij één van de Big Eight. In Nederland gold dit ook voor de Nederlandse Top 5.

Door deze situatie had zich geleidelijk in Nederland een ontwikkeling voltrokken, waarbij de aanpak van de accountantscontrole in de praktijk voor een belangrijk gedeelte werd geënt op Amerikaanse tradities en gewoonten. De prijs van een aansluiting was namelijk de aanvaarding van een internationaal uniforme controlefilosofie. De internationale federatie van lokaal zelfstandige accountantskantoren moest immers geloofwaardigheid naar de markt toe worden gegeven. Ik laat in het midden of de controle-aanpak in Nederland in het verleden daadwerkelijk zulke grote verschillen vertoonde met de Amerikaanse aanpak. Het wordt echter regelmatig beweerd, waarbij gewezen wordt op de verschillen in de controlebenadering van goederen- en geldbeweging.<sup>1</sup> Het is anno 1989 echter zo, dat de controle-aanpak, zoals terug te vinden in Nederlandse kantoorhandboeken erg veel lijkt op die in de Ameri-

Prof. Dr. A. J. Bindenga, registeraccountant, is lid van de maatschap Moret & Limperg. Hoogleraar accountancy en externe verslaggeving aan de Universiteit van Amsterdam en Nijenrode, Universiteit voor bedrijfskunde te Breukelen.