

NAAR AANLEIDING VAN A. B. FRIELINK:  
„ENKELE TRENDS IN DE ONTWIKKELING VAN  
HET ACCOUNTANTSBEROEP”

*door Drs. K. Kruisbrink*

1. In de paragraaf „de samenhang der veranderingen” stelt Frielink, dat bij ongewijzigde uitgangspunten (t.w. de behoefte in het maatschappelijk verkeer aan deskundige en onafhankelijke controle en een primaire accountantsverantwoordelijkheid jegens het maatschappelijk verkeer, dus niet jegens de opdrachtgever) het met name twee factoren zijn geweest, die ertoe hebben geleid, dat het accountantsberoep zich in de afgelopen jaren heeft moeten aanpassen.

Als zodanig noemt hij de schaalvergroting van het bedrijfsleven enerzijds en het toenemend wantrouwen in de grote ondernemingen (inclusief de grote accountantskantoren) anderzijds.

Nu kan men de factor „wantrouwen” in dit verband zien als onderdeel van het algemeen bestaande wantrouwen ten opzichte van degenen, die zich als deskundige aandienen en die geacht worden als zodanig tevens bepaalde, gevestigde, belangen te dienen.

Het is ook mogelijk de factor „wantrouwen” meer direct in het kader van de Limpergse theorie te plaatsen. In het begin van zijn referaat citeert Frielink uit het hoofdstuk (in Limperg’s verzameld werk, deel 6) getiteld „Het vertrouwen als grondslag van de functie”.

In dit hoofdstuk komt de volgende passage voor:

„Er zijn twee mogelijkheden van oorzaken voor niet-aansluiting van vervulling van de functie en gewekt vertrouwen: enerzijds overdreven vertrouwen (d.w.z. verwachtingen) ten aanzien van de doeltreffendheid van de accountantscontrole, anderzijds tekortkoming in de vervulling van de functie.”

Naar mijn mening is het eerder dit divergeren van gewekte verwachting en functievervulling, dat oorzaak is geweest van de spanningen én aanpassingen die het beroep in de afgelopen jaren heeft ondergaan, dan de schaalvergroting bij ondernemingen en accountantskantoren. En zulks geldt zeker niet alleen voor de Nederlandse accountants.

In dit verband memoreer ik het gewetensonderzoek, dat vanwege de Amerikaanse beroepsorganisaties in 1977 is verricht door „The Commission on auditors’ responsibilities”, wat leidde tot het in 1978 gepubliceerde zgn. Cohen-rapport. Reeds op de eerste bladzijde van dit rapport komt een paragraaf voor onder de kop „A gap between performance and expectations”.

Geconstateerd wordt, dat die „gap” er inderdaad is; hij wordt toegeschreven aan twee oorzaken:

- onbegrip in het maatschappelijk verkeer bij de gebruikers van de accountantsdienstverlening, omtrent de functie van de accountant en de arbeid die hij verricht;

- onvoldoende oog vanuit het accountantsberoep voor de ontwikkelingen in de maatschappij, waarbij met name wordt genoemd de „failure in the development of accounting principles”.
2. M.i. ligt het epicentrum van de spanningen (waarvan Frielink talrijke voorbeelden noemt) bij de divergentie tussen verwachting en functie vervulling. In hoofdlijnen gezien spitst een en ander zich toe op de volgende elementen:
- andere resp. grotere verwachtingen met betrekking tot het bestaan van normen voor de jaarverslaggeving, die ten grondslag zouden liggen aan het door de accountant gecertificeerde getrouwe beeld. Er zij direkt bij gezegd, dat de accountants aan deze te hoog gestelde verwachting niet primair schuldig waren.
 

Het is immers nog niet zo lang geleden, dat de wettelijke regeling niet verder ging dan het befaamde artikel 42 WvK, dat alleen voor de balans enkele loze voorschriften bevatte; het bestaan van een winst- en verliesrekening leek de wetgever onbekend te zijn.

Er moest op het gebied van de „accounting principles” een grote achterstand worden ingehaald, zeker in vergelijking tot de Angelsaksische landen;
  - andere resp. grotere verwachtingen ten aanzien van de deskundigheid van de accountant als controleur en kenner van de administratieve organisatie en de daaruit resulterende mogelijkheid om alle onvolkomenheden (fraudes, gebrek aan effectiviteit en doelmatigheid, alsook continuïteitsdreigingen) te onderkennen, te signaleren en wellicht zelfs te voorkomen.
 

Het in 1978 gepubliceerde NIVRA-rapport inzake de Reikwijdte van de accountantsverklaring bevat een recente poging om verwachting en (mogelijke) functie vervulling beter op elkaar af te stemmen;
  - tenslotte als derde element de verwachting (hier wellicht beter aan te duiden als „twijfel”) omtrent de realiteit van de functionele onafhankelijkheid van de accountant.
 

Terecht stelde Limperg, dat het gaat om relatieve begrippen. De verwachting wordt beïnvloed door de gerealiseerde functie vervulling en omgekeerd. Er is hier een voortdurende wisselwerking gaande.
3. Ook al is mijn uitgangspunt voor de analyse een ander (het aspect van de schaalvergroting is m.i. van secundaire aard), de door Frielink geschetste spanningsvelden zijn er niet anders of minder door.
- Ik zou ze willen indelen naar 3 categorieën:
- het spanningsveld met betrekking tot schijn en wezen van de onafhankelijkheid van de accountant;
  - het spanningsveld met betrekking tot de deskundigheid;
  - het spanningsveld met betrekking tot het management van het grote accountantskantoor.
- Omtrent elke categorie volgen hierna enkele opmerkingen.

### 3.1 Frielink schenkt op verschillende plaatsen aandacht aan het aspect

van de onafhankelijkheid:

- op pagina 156 wordt de financiële onafhankelijkheid besproken, welke het accountantskantoor tot schaalvergroting noopt;
- op pagina 155 wordt uiteengezet waarom bij een veelheid van opdrachtgevers bij een vrij beroep de onafhankelijkheid beter wordt gewaarborgd dan in dienstbetrekking tot een politiek orgaan;
- op pagina 162 de cliënt-identificatie die de onafhankelijkheid negatief zou kunnen beïnvloeden;
- op pagina 163 de mogelijkheid van collisie tussen de controlerende en adviserende functie;
- op pagina 164 de bezwaren uit oogpunt van efficiency tegen het wisselen van de controleploeg waardoor het onafhankelijke/onbevangen fungeren bevorderd wordt.

Schijn en wezen met betrekking tot de onafhankelijkheid zijn essentiële zaken voor het beroep. Naast het signaleren van de spanningsvelden, mis ik in dit verband eigenlijk een indicatie van eventuele mogelijkheden om tot een verdere versterking van het onafhankelijke fungeren van de openbare accountant te geraken.

Het eerdergenoemde rapport van het Amerikaanse Instituut van Accountants schenkt aandacht aan drie categorieën maatregelen:

- het waken tegen het vervullen van werkzaamheden, die strijdig zijn met de controlefunctie; met name wordt hierbij gedacht aan management advisory services;
- het beschermen van de accountant tegen beïnvloeding door het management (hier rijst de problematiek van het audit committee);
- het treffen van maatregelen binnen de organisatie van het accountantskantoor, opdat het onafhankelijke optreden van de individuele vennoten op maximale wijze wordt gewaarborgd (hier is de interne kwaliteitsbeheersing aan de orde).

Te overwegen ware, of in de Nederlandse verhoudingen alle mogelijkheden - ook in het kader van de beroepsregels - zijn onderzocht om het optimaal onafhankelijk fungeren van accountants te waarborgen. Wat te denken van het in de Verenigde Staten geldende (SEC) voorschrift, dat een specifieke „disclosure” verlangt als bij accountantswisseling de nieuwe accountant een waarderingsregel aanvaardt, tegen welke toepassing de vorige accountant zich had verzet?

Of een geheel ander onderwerp: het al of niet verzelfstandigen van de advies-units van de accountantskantoren in verband met de onafhankelijkheid in de certificerende functie, is nog steeds in discussie.

3.2 Het spanningsveld, ofwel het divergeren tussen verwachting en realiteit, doet zich ook voor op het gebied van de deskundigheid.

De groeiende complexiteit van maatschappij en bedrijfsleven vereist een verscheidenheid in deskundigheid (aldus Frielink in „De GBR verklaard” op pag. 90). Een en ander manifesteert zich ook in de kennisgebieden die de accountant tot de zijne rekent (controle, administratieve organisatie en bedrijfseconomie).

In de praktijk impliceert dit voor de accountant de vraag: hoe blijf ik bij

op het gebied van de regels met betrekking tot de jaarverslaggeving (incl. de vele juridische aspecten); op het gebied van de onontkoombare integratie van controlemethodiek en know how op het gebied van de automatisering en tenslotte de bedrijfseconomie.

Het inschakelen van specialisten blijkt onvermijdelijk.

Frieling behandelt de hiermee verbonden organisatorische problematiek op blz. 161 e.v. bij de trefwoorden: „teamwork”, „coördinatie” en „projectorganisatie”. Ook de matrixorganisatie wordt genoemd. Hierbij doorsnijden de (horizontale) projecten de verticaal geordende vakspecialismen.

Het centrale vraagstuk is vervolgens: *wie* is (acht zich) verantwoordelijk voor *wat*, bij de inschakeling van vakspecialisten.

Limperg (op. cit. pag. 194) in het hoofdstuk „Arbeidsverdeling en verantwoordelijkheid” formuleerde het indertijd aldus:

„Waar het op aan komt is, of die staf zó georganiseerd is en zó stelselmatig en doeltreffend werkt, dat de accountant (= vennoot) de overtuiging, d.w.z. menselijke zekerheid heeft, dat het werk goed is verricht; een overtuiging, die *niet* gegrond is op vertrouwen in anderen, maar op eigen kennis, eigen weten en eigen werk.”

Mijn vraag is of dit in zijn algemeenheid nog is vol te houden en zo neen, op welke wijze de medeverantwoordelijkheid voor de uitvoering van een cliëntenopdracht dan georganiseerd dient te worden.

Uitgangspunt zal wel dienen te zijn, dat de verantwoordelijke vennoot behoort te beschikken over een vakmanschap, waarin impliciet is een basiskennis van de hem toeleverende functionele specialismen. Gepreciseerd moet dan worden welk „common body of knowledge” noodzakelijk is.

Ik zou dit specifieke spanningsveld wat nadrukkelijker naar voren willen halen en vraag mij overigens af of dit aspect in de NIVRA-meningsuiting nr. 2 betreffende de kwaliteitsbeheersing wel de aandacht heeft ontvangen die het verdiende.

Wat dit onderdeel betreft nog een laatste citaat uit het Cohen-rapport (p. 88) „The body of knowledge required for public accounting practice has been growing at a dramatic rate and the difficulties of keeping abreast of important developments tax the energies of even the most diligent auditors.”

Ook hier ligt een waarschuwing in opgesloten, dat de beschikbare deskundigheid van de accountant niet minder is dan wat van hem werd verwacht.

3.3 Tenslotte signaleert Frieling de spanningsvelden, die - zeker in samenhang met de groei van de kantoren - zijn gelegen op het gebied van het functioneren van de totale werkgemeenschap.

Genoemd worden o.a.:

- de medezeggenschap (p. 165);
- de positie van de binnendienst (p. 166);
- de gevolgen van de horizontaal gestructureerde leiding (p. 167);
- de selectie van vennoten (p. 167);
- de communicatie/geheimhouding (p. 169).

Naar mijn mening zijn in deze rij van probleemgebieden er twee, die bijzondere aandacht vereisen en wel de selectie van vennoten en de regeling van de medezeggenschap.

Voor wat betreft de medezeggenschap stelt Frielink dat alle stafleden, ieder op hun eigen niveau en binnen hun eigen mogelijkheden medeverantwoordelijkheid dragen voor het eindresultaat en daartoe ook zeggenschap moeten hebben.

Tegelijkertijd signaleert hij de onmogelijkheid om dit uitgangspunt op analoge wijze te realiseren bij de zgn. binnendienst.

De (in 1979 herziene) Wet op de Ondernemingsraden houdt met dit onderscheid geen rekening.

Artikel 9 lid 4 van de WOR schrijft voor, dat elke kandidatenlijst voor zover mogelijk zodanig moet zijn samengesteld, dat alle groepen van de in de onderneming werkzame personen die daarop hun stem kunnen uitbrengen, in de Ondernemingsraad zijn vertegenwoordigd.

De vraag rijst hoe, zowel ten aanzien van het medebeslissingsrecht als het adviesrecht, de Ondernemingsraad in zijn *ongelijkwaardige* samenstelling van vaktechnische en huishoudelijke afvaardiging adequaat kan functioneren, zonder dat ook hier de gewekte verwachtingen omtrent medezeggenschap niet door de werkelijkheid worden gehonoreerd.

Het betrekken van meerdere geledingen binnen de organisatie van een accountantskantoor in het vaktechnische overleg (of dit nu geschiedt bij wijze van inbreng door vakspecialisten, stafleden of anderen in de organisatie) roept de spanningen op waarvan Frielink gewaagt op o.a. blz. 165 onder het hoofdje „medezeggenschap”.

Mij dunkt dat het van bijzonder belang is om in de komende jaren deze spanning op zodanige wijze te verwerken, dat geen afbreuk wordt gedaan aan de eenheid van vaktechnisch inzicht, zowel met betrekking tot de controlemethodiek als - en wel in het bijzonder - ten aanzien van de interpretatie van vraagstukken op het gebied van de jaarverslaggeving (accounting principles).

Het maatschappelijk verkeer verwacht - om het eens Limpergiaans te zeggen - zowel gelijktijdig (dus tussen accountants) als volgtijdelijk zoveel mogelijk consistentie in de standpuntbepaling.

Bij een groot accountantskantoor is dit bij de traditionele organisatievorm reeds een probleem; de nieuwere organisatiepatronen zullen de noodzakelijke eenheid in vaktechnische inzichten niet mogen belemmeren.