

De actuele waarde van Limpergiaans vertrouwen

Philip Wallage

SAMENVATTING De aanleiding tot het schrijven van deze bijdrage is het 75 jaar bestaan van de accountantsopleiding aan de Universiteit van Amsterdam. Deze accountantsopleiding is in het studiejaar 1929/1930 gestart door Prof. Th. Limperg, de grondlegger van het Nederlandse accountantsberoep. Voldoende redenen om kort in te gaan op de opleiding zoals 75 jaar geleden is opgezet. Natuurlijk kan een beschouwing over de kernfunctie van de accountant zoals Limperg deze voor ogen had en sindsdien veelvuldig is bediscussieerd, niet achterwege blijven. Ik zal daarom het tweede deel van dit artikel wijden aan het concept van vertrouwen in de accountantsfunctie zoals door Limperg is ontwikkeld. Een dergelijke terugblik kan helpen het heden te begrijpen en toekomstige ontwikkelingen wat in perspectief te plaatsen.

1 Limperg, de opleider

‘Men weet, dat het algemeene onderwijs aan onze faculteit thans een aanvulling heeft gekregen in de bijzondere vakopleiding voor het beroep van accountant. Ik acht deze aanvulling van groote beteekenis, zoowel voor de faculteit als voor het accountantsberoep.’

Aldus Limperg bij de start van de accountantsopleiding aan de Faculteit der Handelswetenschappen van de Universiteit van Amsterdam. De accountant kan op den duur niet zonder academische vorming. Want de accountant heeft zowel in zijn functie als controleur als in zijn hoedanigheid als adviseur voor bedrijfs-economische aangelegenheden, de wetenschappelijke economische vorming nodig. In de woorden van Limperg: ‘De opvoedende kracht, die uitgaat van het academische onderwijs, met zijn streven naar scho-

ling in zelfstandig denken en onderzoeken is van grote waarde voor de voorbereiding tot een beroep, dat in hoge mate zelfstandigheid van oordeel van zijn beoefenaar vereist.’ Hij noemde ook de volgende twee pragmatische redenen een academische opleiding voor aankomende accountants te vereisen (Limperg 1930):

- de economiestudie brengt de toekomstige accountant samen met degenen die als bedrijfsleider of op een andere plaats in de organisatie een functie vervult. Zij kunnen elkaar beter begrijpen en beter samenwerken;
- de academische voorbereiding brengt het vak op het niveau van de opleiding voor de andere vrije beroepen.

Dat de argumenten van Limperg om een academische opleiding voor accountants te verlangen nog niets aan actualiteit hebben ingeboet, blijkt wel uit het recent gesloten convenant tussen de accountantsopleidingen in Nederland, waarin is vastgelegd dat studenten die na 1 september 2005 de universitaire accountantsopleiding instromen, alleen nadat een mastertitel is behaald, het accountantsdiploma kunnen verkrijgen.

Eenvoudig was de studie niet en studenten waren gewaarschuwd: het accountantsexamen kon niet worden behaald door het inpompen van literatuur en collegestof. Een door Limperg verafschuwde methode van studeren. Regelmatige voorbereiding van de colleges en het volgen van werkcolleges waarin oefeningen moesten worden gemaakt, waren strikt noodzakelijk. Slechts herhaalde en systematische oefening kon de nodige vaardigheid brengen¹. Vooral omdat in de economische faculteit het zwaartepunt in de theorie werd gelegd, waarschuwde hij de studenten dat zij ‘hier voor een taak worden gesteld, die een andere methode van studie vereist’. Maar, voegde hij toe, ook voor de nieuwe vakstudie zullen de theoretische grondslagen niet worden verwaarloosd.

Laten wij eens kijken naar de inhoud van het eerste onderwijsprogramma (1929/1930). Dit bestond uit:

Prof. Dr. Ph. Wallage RA is hoogleraar Accountantscontrole aan de Universiteit van Amsterdam en partner bij KPMG.

THEMA

- hoorcolleges theoretische grondslagen der controleleer en bijzondere hoofdstukken uit de toegepaste bedrijfseconomie;
- werkcollege inrichtingsleer en controleleer.

Bovendien moest een practicum worden gevolgd in de kostprijsboekhouding, financiële rekenkunde en techniek van de handel. Het practicum werd afgesloten met een tentamen. De opleiding duurde twee jaar en de ingangseis was een praktijkdiploma boekhouden of het doctoraalexamen economie. Door de opleiding te concentreren op twee dagen werd getracht de mogelijkheid te laten voor een werkkring in de praktijk 'bij voorkeur aanvankelijk in handel of nijverheid, later op een accountantskantoor', wat bevorderlijk voor de studie zou zijn, mits voldoende tijd overbleef om zich voor te bereiden voor de colleges, oefeningen en literatuurstudie (Studiegids 1929).

Limperg legde dus in de opleiding nadruk op zowel de praktijk als de techniek van het vak. 'Geen vruchtbare praktische studie, geen goede praktijk is mogelijk, die niet op een inzicht in de algemene grondslagen van de praktijk en ook van de techniek van het vak is gebaseerd. Laat ons hopen dat we erin zullen slagen, de juiste verhouding tussen praktijk en theorie te scheppen, opdat moge blijken, dat aan de vakopleiding van de accountant, niet ten onrechte een plaats in het academisch onderwijs is toegewezen.'

Het is nu juist de aandacht voor zowel de theoretische fundering als de praktische grondslagen en technieken en vooral de wisselwerking daartussen, die de Nederlandse accountantsopleiding uniek heeft gemaakt. Maar deze verworvenheid staat onder toenemende druk. Enerzijds door de internationale harmonisatie van universitaire opleidingen (het BAMA-model), waardoor minder tijd beschikbaar komt voor praktische grondslagen en technieken en anderzijds doordat de internationaal georiënteerde accountantskantoren 'in house' opleidingen grondslagen en techniek verzorgen.

Te hopen valt dat in de toekomst in de opleiding voldoende wisselwerking tussen theorie en praktijk zal blijven bestaan. En dat op het door Limperg gewenste academische niveau.

2 Limperg en het concept van vertrouwen

2.1 Normbepaling voor vertrouwen

Een terugblik op Limperg vanuit het perspectief van het accountantsberoep betekent vanzelfsprekend aan-

dacht voor de vertrouwenstheorie. In deze paragraaf schets ik kort enkele kenmerken van de theorie en probeer deze op hun actuele waarde te beoordelen.

Limperg zag als geen ander, dat de accountant naast de functie van controleur ten behoeve van de ondernemingsleiding de functie van deskundige-vertrouwenman in en van het maatschappelijk verkeer vervult. Deze functie wortelt in het vertrouwen, dat wil zeggen in de positieve verwachtingen, welke het maatschappelijk verkeer heeft ten aanzien van de doeltreffendheid van de functie en het hieruit voortvloeiende oordeel van de accountant over de getrouwheid van de jaarrekening. De aanwezigheid van vertrouwen is bestaansvoorwaarde voor de accountantsfunctie. Hieruit volgt dat de controlefunctie op een zodanige wijze moet worden vervuld dat het met haar aanvaarding en met haar vervulling gewekte vertrouwen ook in de uitvoering en in het resultaat (de accountantsverklaring) wordt gedekt. Er mag met andere woorden geen groter vertrouwen in de functie worden gesteld dan gerechtvaardigd wordt door de verrichte arbeid en de deskundigheid van de accountant; omgekeerd moet de functie worden vervuld op de wijze, die het in haar vervulling gestelde vertrouwen rechtvaardigt.

Ziehier de in de Nederlandse literatuur veelvuldig aangehaalde Limpergiaanse norm voor het vertrouwen dat de controlerend accountant mag oproepen en dient waar te maken.

Ten aanzien van deze 'vertrouwensnorm' zijn echter de volgende twee risico's te onderkennen (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 25):

- **Overdreven vertrouwen/verwachtingen als gevolg van ondeskundigheid van degenen die gebruikmaken van de accountantsverklaring.**

Limperg heeft dit risico waarschijnlijk niet zo hoog geschat, want hij ging ervan uit dat op den duur een norm voor de verwachtingen zou ontstaan (de zogenaamde geconsolideerde functie). Hij beschouwde dit als een norm die in het verkeer ook voor een ondeskundige gebruiker van de accountantsverklaring (de zogenaamde verstandige leek) als algemeen aanvaard zou gelden. Helaas is een praktisch hanteerbare norm nog steeds niet voorhanden. Op dit vraagstuk kom ik in het vervolg van deze paragraaf uitgebreid terug.

- **Tekortkoming in de vervulling van de functie.**

De functie bepaalt de taak en niet omgekeerd. De functie wordt ook niet bepaald door de opdrachtgever en moet geheel worden vervuld door de verrichte

arbeid. De taak moet volgens de vertrouwenstheorie zodanig worden verricht dat de functie op economisch rationele wijze wordt vervuld. De omvang van de taak wordt met andere woorden begrensd door het economische principe (kosten versus verkregen zekerheid). Een tekortkoming in de taakuitvoering perkt in feite de functie in, kan ze zelfs geheel vernietigen. In het geval de accountant in zijn functie tekort zou schieten, zou hij getroffen worden door de sanctie van de blaam. Maar ondanks zijn sterk normatieve theorie was Limperg wel zo realistisch dat hij bij tekortkomingen in de functie-uitoefening ook het risico van civielrechtelijke procedures zag opdoemen!

2.2 Maatschappelijk verkeer als normgever

Maar wie zijn nu precies de derden, verstandige leken, die het maatschappelijk verkeer vertegenwoordigen en de vertrouwensnorm meebepalen? In een inleiding voor de Vaga stelde L. van Kampen (1961) dat het niet mogelijk is om het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in taakstellingen te concretiseren. Het maatschappelijk verkeer heeft geen mening, het heeft geen orgaan voor meningsvorming, geen spreekbuis, geen parlement. Ook Schilder stelde dat het maatschappelijk verkeer vaak slechts ongespecificeerde en vage verwachtingen heeft van wat de accountant kan (Limperg Instituut, 1999, p. 10).

Treffend merkte Wilschut in 1988 op dat de verstandige leek 'inmiddels morsdood is'. De onwerkbaarheid van het maatschappelijk verkeer als normbepaler wordt bevestigd door veelvuldig onderzoek naar de verwachtingen die derden in het accountantsberoep (en de verklaring) hebben (Limperg Instituut, 1988; Klijnsmit et al., 1999; American Institute of Certified Public Accountants, 1978). De verwachtingen van het maatschappelijk verkeer blijken dikwijls af te wijken van hetgeen de accountant denkt te (kunnen) leveren. In de literatuur wordt dan ook gesproken over een kloof tussen wat de accountant door middel van de accountantsverklaring denkt te leveren en de perceptie hiervan door de gebruikers van de verklaring. Blokdijk reikte in 1975 een mogelijke oplossing aan door in plaats van 'gewekt vertrouwen' te spreken over 'rationele verwachtingen'. Rationeel zijn in dit verband die verwachtingen, waarbij aan de accountant een zinvolle, eigen functie wordt toegedacht die in overeenstemming is met de vrijheid en met de verantwoordelijkheid van de verantwoordingsplichtige. De maatschappelijke verwachtingen zijn niet rationeel indien zij bij vervulling zouden leiden tot onzuivere verhoudingen tussen verantwoordingsplichtigen, accountants en het maatschappelijk verkeer. In het

maatschappelijk verkeer geuite verwachtingen moeten dus hieraan getoetst worden alvorens ze als legitiem voor accountants aanvaard kunnen worden (Blokdijk, 1979, p. 492). Zo tracht Blokdijk te komen tot objectivering van Limpergs algemene norm.

Dassen (1989, p. 346) constateerde dat de 'normering in de accountantscontrole' verdere invulling krijgt door ontwikkelingen in het vennootschapsrecht en beroepsaansprakelijkheid (zogenaamde juridische concretisering van de rationele maatschappelijke verwachtingen). Ook Schilder² stelde dat de waarborg voor vertrouwen verankerd ligt in regels, wetten en contracten (Limperg Instituut, 1999, p. 25).

De huidige normering, zoals beschreven door Dassen en Schilder, impliceert de dynamiek van de door Limperg beschreven normstelling in optima forma.

2.3 Dynamische norm

Want volgens Limperg zullen in een 'voortdurende wisselwerking met de beroepsopvattingen der accountants telkenmale hernieuwde normen van vertrouwen tot stand komen'. Dit is dus een dynamische norm die in wisselwerking tussen het beroep en derden tot stand komt. Zo spelen de beroepsorganisatie, het tuchtrecht, en de pers een rol.

De dynamiek in de vertrouwensnorm is recentelijk ook onderkend door de Chief Auditor van de Amerikaanse toezichthouder op het accountantsberoep (Public Company Accounting Oversight Board; PCAOB), Doug Carmichael (2004, p. 128). Hij wijst nadrukkelijk op de door Limperg genoemde interactie tussen de veranderende verwachtingen van het maatschappelijk verkeer en ontwikkelingen in controlemethoden en -technieken en de invloed hiervan op de functie van de accountant.

En deze analyse van de Amerikaanse toezichthouder leidt tot de onvermijdelijke vragen hoe – en in welke mate – het door het maatschappelijk verkeer gewenste vertrouwen moet worden vertaald in controlestandaarden en door wie deze vertaling zou moeten plaatsvinden.

2.4 Principes of gedetailleerde normen

De normatieve Limpergiaanse theorie gaat ervan uit dat accountants voldoende werk zullen doen om de verwachtingen niet te beschamen. Daartoe moet de accountant in elke opdracht (de specifieke functie) de aard en omvang van de werkzaamheden zodanig inrichten dat de algemene functie niet wordt beschaamd. Het heeft dan ook tot halverwege de jaren zeventig van de vorige eeuw geduurd totdat in Nederland de

eerste standaarden voor de accountantscontrole zijn ontwikkeld. Volgens Limperg zou het niet goed zijn als de theorie een recept voor de behandeling in ieder bijzonder geval zou geven. Dit is onmogelijk maar ook onwenselijk. 'Het is armelijk als een vakman zich zou moeten laten voorschrijven wat hij in ieder geval doen moet. De man die in elke situatie vraagt wat hij moet doen en laten, is bang voor zijn eigen verantwoordelijkheid.' Aldus Limperg (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 30). De theorie laat aan de accountant als deskundige de volledige vrijheid om te bepalen, wat vaktechnisch noodzakelijk aan werkzaamheden wordt verricht. De algemene Limpergiaanse norm is door Carmichael gekenschetst als (2004, p. 129): 'This takes the principles-based approach to its logical extreme.' Carmichael kan het weten. Hij was jarenlang voorzitter van de commissie van het Amerikaanse accountantsinstituut die controlestandaarden heeft uitgevaardigd. Ook kan hij zich beroepen op een lang gevestigde traditie. Want sinds de beurskrach begin jaren dertig van de vorige eeuw vaardigt het Amerikaanse accountantsinstituut al gedetailleerde controlestandaarden uit. Carmichael onderschrijft het belang van de Limpergiaanse vertrouwensnorm, maar vraagt zich wél op subtiele wijze af wie de norm zou moeten bepalen. De norm betreft dan de vertaling van de verwachtingen in de te verrichten werkzaamheden.

2.5 Normbepaling door derden

Het huidig tijdsgewricht waarin accountants opereren kenmerkt zich door sterke dynamiek, beter gezegd, flinke turbulentie. Door enkele grote fraudezaken en faillissementen waardoor onder meer big five accountantskantoor Andersen teloor is gegaan, is een publieke ontevredenheid met betrekking tot het accountantsberoep ontstaan en is het vertrouwen in de controlerende accountant afgenomen (Carmichael, 2004). Het beroep is hierdoor sterk in de politieke belangstelling komen te staan en de roep om specifieke, gedetailleerde controlestandaarden is toegenomen. Limperg heeft hiervoor gewaarschuwd. Verlies aan vertrouwen in de algemene functie zouden het bestaansrecht van het beroep zelfs teniet kunnen doen! De recente geschiedenis leert dat verlies aan vertrouwen in het beroep kan leiden tot het implementeren van gedetailleerde controlestandaarden.

Tot op heden hebben accountants in overeenstemming met de Limpergiaanse norm zelf hun maatschappelijke rol geïnterpreteerd om deze vervolgens in de noodzakelijk geachte controlestandaarden te vertalen. Maar volgens Carmichael hebben accountants zich hierdoor afgeschermd van de consequenties

van publieke ontevredenheid over hun interpretatie van hun maatschappelijke rol. Door deze publieke ontevredenheid is in de Verenigde Staten de toezichthouder op het beroep aangewezen om de maatschappelijke rol te interpreteren en te vertalen in controlestandaarden. Deze standaarden hebben kracht van wet. Carmichael (2004, p. 130) verwijst in dit verband fijntjes naar Limperg: 'The common principle for the practice of auditing that Limperg postulated is now embedded in the mechanism for developing professional standards'³.

De PCAOB heeft als nieuwe regelgever, bij het ontwerpen van standaard nummer 2 'Audit of Internal Control over Financial Reporting' (2004), nadrukkelijk getracht invulling te geven aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer (Carmichael, 2004, p. 130). Het gaat in deze standaard over de controle van de bestuursmededeling over internal control zoals vereist door SOX 404. Opgemerkt moet worden dat slechts zeer globale verslaggevingsvereisten in de Sarbanes Oxley wet (sectie 404) zijn geformuleerd. De toezichthouder op accountants neemt een opmerkelijke stap in zijn streven invulling te geven aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. In de controlestandaard worden namelijk impliciet eisen opgelegd aan de gecontroleerde onderneming. Aan deze nadere eisen van de PCAOB moet door de onderneming worden voldaan, wil de accountant kunnen komen tot een goedkeurende verklaring bij de bestuursmededeling over interne beheersing. De regelgever stelt dus niet alleen eisen aan de accountant maar ook (indirect) aan de gecontroleerde onderneming. Dit laatste kan moeilijk begrepen worden vanuit het doel effectieve controlestandaarden te formuleren. Het lijkt mij dat Carmichael de regelgeving voor accountants misbruikt door verslaggevingsvereisten aan de gecontroleerde onderneming op te leggen! Enthousiasme van een nieuwe toezichthouder? Het lijkt er wel op als Carmichael (2004, p. 131) stelt dat 'This proposed standard involves something much more than additional information being covered by the auditor's report. It is Limperg's concept related to expansion of the audit function in action.'

2.6 Vertrouwen vereist onafhankelijk toezicht

Recentelijk⁴ is gebleken dat het bestaan van de nodige wet- en regelgeving niet heeft voorkomen dat het vertrouwen in de beroepsuitoefening is afgenomen. Daarom is en wordt in veel jurisdicties onafhankelijk toezicht op de beroepsuitoefening opgezet. In Nederland was het Schilder die in 1999 het aannemelijk vond dat

een toezichhoudende functie nodig blijft vanwege de noodzakelijke maatschappelijke geloofwaardigheid. Hij vroeg zich in dit verband openlijk af welke instantie onafhankelijk (!) toezicht op accountantskantoren zou moeten uitoefenen (Limperg Instituut, 1999, p. 25). Inmiddels is duidelijk dat dit toezicht naar verwachting in 2005 in overeenstemming met de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) zijn beslag krijgt en zal worden uitgevoerd door de Autoriteit Financiële Markten. Een ontwikkeling die in de huidige maatschappelijke context door het accountantsberoep wordt ondersteund. Niet in de laatste plaats omdat een kwalitatief goede toezichthouder de accountant op welke wijze kan ondersteunen te komen tot het door Limperg gewenste moedig gedrag.

2.7 Vertrouwen vereist onafhankelijkheid

Opmerkelijk is de visie van Limperg als het gaat om het vraagstuk van onafhankelijkheid. Want, zo betoogde hij, de externe accountant is simpelweg afhankelijk van de klant want elke opdracht brengt voor de accountant een financieel belang met zich mee! Limperg had een even simpele als heldere oplossing. Deze afhankelijkheid vraagt voldoende vastheid van karakter (de accountant moet moedig zijn) om desalniettemin zijn functie van vertrouwensman ongeschonden te handhaven. Objectiviteit in de oordeelsvorming staat daarom in de functie-uitoefening centraal (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 18).

Betekent dit dat de huidige gedetailleerde regelgeving terzake van onafhankelijkheid op een onjuist paradigma is gebouwd, te weten dat een extern accountant onafhankelijk moet zijn? Is het met andere woorden beter om net als Limperg te stellen dat een extern accountant wel degelijk afhankelijk is en wezenskenmerken als deskundigheid en objectiviteit de pijlers zijn voor een onafhankelijke oordeelsvorming? De gedetailleerde regelgeving is in de loop der tijd ontwikkeld omdat het maatschappelijk verkeer blijkbaar weinig vertrouwen heeft in de 'vastheid van karakter' en de 'objectiviteit in de oordeelsvorming'. Regelgeving is dus nodig om het nodige vertrouwen in de accountant te borgen, maar of onafhankelijkheid het juiste paradigma is waarop dit vertrouwen (conceptueel) gebaseerd moet zijn, valt te betwijfelen!¹

2.8 Vertrouwen vereist een beperkt steunen op de interne controle

Limperg zag slechts een beperkte mogelijkheid om op de interne controle te steunen, of zoals hij formuleerde, de accountantscontrole door interne controle te

vervangen (Groeneveld, 1984). Limperg sprak over een volkomen controle als de controle die zonder te vervallen in een volledige herhaling van alle details, een sluitend geheel zou vormen. Wat 'volkomen' is, wordt bepaald door de stand der techniek waardoor de economische doelmatigheid wordt verzekerd. Hij sprak over drie beperkte mogelijkheden voor het inschakelen van de interne controle:

- 1 in de controle van die onderdelen, waarin geen materiële fout kan zitten;
- 2 in die gevallen waarin de controle in totalen kan plaatsvinden en waarin de interne controle de accountantscontrole met detailcontrole kan aanvullen;
- 3 bij die details die alleen door ononderbroken rechtstreekse waarneming doeltreffend kan worden gecontroleerd (later onvervangbare interne controle genoemd).

Het steunen op de interne controle mocht zeer beperkt plaatsvinden. Want de gedachte dat het verkeer zou moeten veronderstellen en aanvaarden, dat een deel van de controle verricht is door organen van het gecontroleerde bedrijf – dat is dus door de gecontroleerde zelf – is zo absurd, dat het onbegrijpelijk is dat zoveel accountants bereid zijn op schier onbeperkte wijze op de interne controle te steunen (Limperg, 1976, p. 185). Een terughoudende Limperg als het gaat om het steunen op de interne controle.

Maar, Limperg onderkende wel degelijk dat de interne controle een noodzakelijk element in de organisatie is en de accountant zich er dus van moet overtuigen dat zij er is en goed functioneert. Hij bracht dat als volgt onder woorden: 'Zijn goedkeurende verklaring wekt ook vertrouwen in die zin, dus is ook de zorg voor de interne controle een essentieel onderdeel van de accountantscontrole' (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 186). Deze 'verantwoordelijkheid voor de goede werking van het administratieve apparaat en van de interne controle omdat beiden onmisbare delen zijn van de organisatie en de accountant de aangewezen deskundige is, die over de werking van dat apparaat kan oordelen', vormt een fraaie opmaat voor de wettelijke taak die de accountant in de Verenigde Staten in 2002 heeft gekregen als controleur van het systeem van interne beheersing van financiële informatie (Audit of Internal Control over Financial Reporting, zie paragraaf 2.5).

2.9 Vertrouwen vereist meer dan een formele check

Voor een goede controle is het volgens Limperg nodig de wereld achter de cijfers te begrijpen. Hij stelde dat dit natuurlijk niet betekent dat de accountant als controleur mede mag besturen, maar hij dient het bestu-

ren, de bestuurshandelingen, wel in zijn controle te betrekken (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 115). Elke bemoeienis met het bestuur, ook die welke gerechtvaardigd is en welke vereist is, ondermijnt de onpartijdigheid en de onbevangenheid van het oordeel van de controleur. Deze wordt medebelanghebbende bij een gunstige voorstelling van de gevolgen van zijn bemoeienis. Het vraagstuk is dus: is bemoeienis onvermijdelijk en tot welke grens is ze onvermijdelijk? 'Getallen' in de jaarrekening zijn als zodanig niet 'goed of fout', maar moeten per definitie in hun context worden bezien. Het komt er op aan of het getal juist is in de betekenis waarin het wordt voorgedragen. Accountantscontrole kan geen effect sorteren indien deze beperkt blijft tot 'cijfermatige controle'. Controle wordt pas zinvol indien ze doordringt tot de feiten, de verschijnselen. De accountant moet dus zover in de verschijnselen in het bedrijf doordringen, dat hij kan uitmaken of de voorstelling, welke de te verifiëren getallen bij de leek zullen wekken, overeenstemt met de werkelijkheid. Hij moet daarin zover doordringen dat hij de economische betekenis van de getallen kan beoordelen. 'Bemoeienis met het bestuur', omvat bemoeienis met het bestuurselement in de verrichtingen, betekent dus niets anders dan bemoeienis met de economische betekenis van de verrichting in het verband van het bedrijf (Limperg/Groeneveld, 1975, p. 117). Het is de vraag of de accountant bij de controle zijn taak heeft vervuld indien hij de inkopen alleen controleert aan de hand van de inkomende factuur als boekingsmiddel, zonder na te gaan of de inkoop past in het kader van de bedrijfsactiviteiten (toets op het bestuurselement). De kritische waarneming van het bestuurselement in elke verrichting stelt de accountant in staat het bijbehorende getal in zijn economische betekenis waar te nemen en aan dat getal zijn betekenis in het economisch samenstel van het bedrijf te geven. Zonder kennis van die betekenis is het niet mogelijk een getal te beoordelen. Bemoeien met het bestuurselement in de verrichtingen mag en moet de accountant omdat zonder deze bemoeienis, dat wil zeggen zonder ook de verrichtingen zelf in de beoordeling van de getallen te betrekken, de accountant geen doeltreffend oordeel over de getallen kan vormen. Niet de daad van het bestuur op zich zelve is aanleiding tot het uitspreken van een oordeel, maar die daad in het verband van de voorstelling in de jaarrekening, welke de accountant van zijn verklaring voorziet.

Deze visie van Limperg op de controle, gebaseerd op kennis van de economische betekenis van de cijfers, is van actuele waarde en kan ook nu niet voldoende

worden benadrukt. Voldoende kennis van de interne en externe omgeving van de te controleren onderneming is onmisbaar bij het plannen van de controle en in het bijzonder het inschatten van risico's op materiële fouten en fraude. Het vergaren van de nodige kennis over de te controleren huishouding is in de huidige internationale regelgeving terug te vinden (ISA 310). Ook de moderne controleaanpak (Knechel, 2001; Bell et al, 1997) gaat uit van het formuleren van zogenaamde 'knowledge laden hypotheses' die op basis van controle-informatie moeten worden getoetst.

3 Tot slot

Samenvattend kan worden gesteld dat Limpergs theorie over vertrouwen nog steeds actueel is. Juist nu in een turbulent tijdsgewricht het vertrouwen in het accountantsberoep relatief laag is, moet elke externe accountant zich doorlopend realiseren dat de functie gericht is op het vervullen van de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Zo niet, dan is het bestaansrecht in gevaar. Om dit gevaar te beperken ontstaan in toenemende mate gedetailleerde controlestandaarden en wordt toezicht op het functioneren ingesteld. Daarentegen kent ook de effectiviteit van het uitvaardigen van regels en houden van toezicht een optimum.

Zo leert onderzoek dat 'te' gedetailleerde voorschriften en regels kunnen leiden tot een minder effectieve controle (zie bijvoorbeeld McDaniel, 1990).

Deze conclusie ligt in lijn met de visie van Limperg dat gedetailleerde controlestandaarden niet mogen leiden tot een controle die uit louter 'formele checks' bestaat en dat de kosten van toezicht niet groter mogen worden dan de baten.

De mate waarin verdergaande regelgeving en toezicht nodig zijn, wordt in belangrijke mate bepaald door het feitelijk en gepercipieerd functioneren van het accountantsberoep en het hieruit voortvloeiende vertrouwen. Om regelgeving en toezicht in goede banen te leiden, moeten accountants en gebruikers van controlediensten doorlopend communiceren (spreken en luisteren) over wederzijdse verwachtingen, (technische) mogelijkheden en bevindingen om het vertrouwen in het accountantsberoep zo goed mogelijk te borgen (overeenkomstig de rationele verwachtingen van Blokdijk). Aan de regelgevers en toezichthouders de schone taak dit krachtenveld te begrijpen, te monitoren en slechts waar nodig bij te sturen.

Na 75 jaar kan worden geconcludeerd dat de actuele waarde van Limpergiaans vertrouwen onverminderd hoog is. ■

Literatuur

- American Institute of Certified Public Accountants, (1978), *The Commission on Auditor's Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations* (Cohen Commission), New York.
- Bell, T., F. Marrs, I. Solomon en H. Thomas, (1997), *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*, KPMG Peat Marwick..
- Blokdijk, J.H., (1974), De Maatschappelijke Rol van de Accountant, in: *Maandblad voor Bedrijfshuishoudkunde*, jg. 48, pp. 482-496.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, (1988), *Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits*, CICA.
- Carmichael, D.R., (2004), The PCAOB and the Social Responsibility of the Independent Auditor, in: *Accounting Horizons*, vol. 18, no. 2, June, pp. 127-133.
- Dassen, R.J.M., (1989), De Leer van het Gewekte Vertrouwen: Agency avant la lettre?, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 63, no. 9, september, pp. 341-352.
- Groeneveld, G.L., (1984), De verhouding van de accountantscontrole tot de interne organisatie en controle, in: *Handboek Accountancy*, Samsom, Alphen aan den Rijn.
- Kampen, L. van, (1961), *De functie van de accountant*, Den Haag.
- Klijnsmit, P., B. van Praag en Ph. Wallage, (1999), Opvattingen over accountants (deel 2), in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 73, no. 6, pp. 298-309.
- Knechel, W.R., (2001), *Auditing, Assurance & Risk*, South Western.
- Limperg, Th., (1930), *Jaarboekje*, Studievereniging der Economische Faculteit, Universiteit van Amsterdam.
- Limperg/Groeneveld, (1976), *Leer van de Accountantscontrole*, De leer van de accountantscontrole van Prof. Dr. Th. Limperg jr. uit deel VI van diens verzameld werk *Bedrijfseconomie*, naar de latere ontwikkelingen bijgewerkt door Prof. Drs. G.L. Groeneveld, Kluwer/Deventer.
- Limperg Instituut, (1988), *Opvattingen over accountants*.
- Limperg Instituut, (1999), *Limperg dag 1999, Trust & Assurance, het belang van toezicht voor het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer*, Stichting Moret Fonds, Limperg Instituut.
- McDaniel, L.S., (1990), The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance, in: *Journal of Accounting Research*, vol. 28, no. 2, Autumn, pp. 267-285.
- Pitt, H.L. en D.E. Birenbaum, (1997), *Serving The Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence*, October 20. <http://www.aicpa.org/members/div/secps/isb/white.htm>
- Wallage, Ph., (1998), Onafhankelijkheid van accountants en het economisch perspectief, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 72, no. 3, maart, pp. 82-84.
- Wallage, Ph., (2004), Limperg in de VS, in: *De Accountant*, jg. 110, no. 7, maart, pp. 22-23.

Noten

- 1 Dat de Limpergjaanse geest nog in de colleges rondwaart, getuigt het motto van een van de huidige UvA-docenten Accountantscontrole, Mr. A.H. van Engelen RA: 'Zonder Orde, Regelmaat en Tucht valt het accountantsexamen niet te behalen'.
- 2 Schilder poneerde tijdens de Limperg Dag van 1999 de stelling dat 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' niet meer een relevant concept voor accountants is. Met name om de vraag te stellen of het niet eens tijd wordt om af te stappen van het idee dat de accountant, behalve aan zijn cliënt, ook nog veel aan het maatschappelijk verkeer denkt.
- 3 Als adviesorgaan is de Standing Advisory Group opgericht waarin accountants, bestuurders van genoteerde ondernemingen, beleggers en deskundigen zitting hebben.
- 4 Met 'recentelijk' wijs ik op gebeurtenissen als Enron en Worldcom en het wegvallen van Andersen en de reactie hierop van wet- en regelgevers, onder meer leidend tot het opzetten van onafhankelijk toezicht op accountants (zie onder meer het themanummer van dit blad van december 2004).
- 5 De analyse van Limperg komt overeen met de economische analyse die is verwoord in de studie van Pitt en Birenbaum (1997). Zie ook Wallage, 1998.