

# Maatschappij, onderneming en accountant

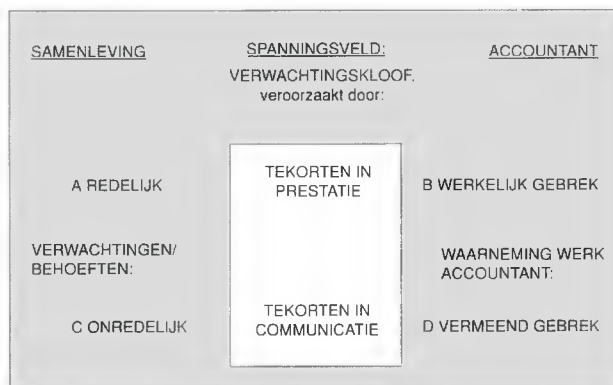
Dr. J. G. Berendsen

## 1 Inleiding en probleemstelling<sup>1</sup>

In de loop van de jaren zeventig is duidelijk geworden, dat er een afstand is gegroeid tussen wat de samenleving verwacht van het werk van de openbare accountant en wat deze in feite biedt of vanuit zijn beroepsopvattingen pretendeert te bieden. Het ontstaan en de groei van deze afstand die de aanduiding 'verwachingskloof' ('expectation gap') heeft gekregen, is een internationaal verschijnsel. Er zijn in de afgelopen jaren nationaal en internationaal pogingen gedaan het ontstaan en de aard van deze verwachingskloof nader te verklaren en te ontleden.

Het doel van deze bijdrage is de ontwikkelingen na te gaan in de maatschappelijke positie van de openbare accountant in de periode na 1945: zijn functioneren in en ten opzichte van de onderneming en de samenleving. Het accent ligt daarbij op de oorzaken van het ontstaan en het voortduren van de verwachingskloof.

Voor de toetsing van de uitkomsten van het onderzoek wordt uitgegaan van de volgende veronderstelde structuur van de verwachingskloof.



Het spanningsveld dat in deze veronderstelling leidt tot de verwachingskloof, komt uit twee richtingen: enerzijds de verwachtingen en de behoeften van de samenleving aangaande het werk van de openbare accountant en anderzijds de waarneming van diens verrichte arbeid, welke waarneming tot het oordeel kan leiden dat er echte of vermeende tekortkomingen in zijn functievervulling in het spel zijn.

De verwachtingen van de samenleving kunnen redelijk zijn en dan dient de accountant daaraan zonder meer te beantwoorden. Er kan ook sprake zijn van onredelijke verwachtingen en dan zal de accountant duidelijk moeten zeggen, dat en waarom hij niet aan de gestelde verwachtingen kan en/of mag beantwoorden.

De inhoud van de begrippen redelijk/onredelijk wordt bepaald door de vraag, of de openbare accountant vanuit de aard van zijn beroep en zijn deskundigheid de hem gestelde vragen kan en mag beantwoorden.

Wanneer de feitelijke waarneming van het werk, de prestatie van de openbare accountant, in de praktijk niet aan de verwachtingen van de samenleving beantwoordt, kan er sprake zijn van een werkelijk of van een vermeend gebrek in zijn beroepsuitoefening. In het geval van een werkelijke tekortkoming van de accountant dient deze onmiddellijk alle maatregelen te nemen om die tekortkoming op te heffen. Bij vermeende tekortkomingen is het de taak van de accountant duidelijk te maken, dat en waarom de waarneming van de samenleving onjuist is.

Dr. J. G. Berendsen (1930) studeerde Bedrijfseconomie en Accountancy aan de KEH (thans KUB) te Tilburg. Van 1957 tot 1981 werkzaam in het accountantsberoep, waarvan 15 jaar als venoot in een middelgrote maatschap. Sinds 1981 werkzaam als commissaris en adviseur.

Bij redelijke verwachtingen en werkelijke tekortkomingen in de beroepsuitoefening bestaat er een verwachtingskloof, die wordt veroorzaakt doordat de accountant heeft gefaald in zijn beroepsuitoefening: een prestatiekloof. Als er sprake is van redelijke verwachtingen dan heeft de accountant niet die taken en/of functies op zich genomen die hij kan vervullen; hij zal de inhoud van zijn functie alsnog moeten aanpassen. Bij werkelijke tekorten in de functievervulling zal de accountant zijn werk beter dienen te verrichten. Het is dan de taak van het NIVRA, de kantoren en de individuele accountant al die maatregelen te nemen, die noodzakelijk zijn om tot verbetering in de beroepsuitoefening te komen.

In de gevallen van onredelijke verwachtingen van de samenleving en van een vermeend gebrek in de beroepsuitoefening door de openbare accountant, bestaat er een verwachtingskloof die voortkomt uit een gebrek aan communicatie: een communicatiekloof. De accountant heeft niet, niet tijdig of onvoldoende aan de samenleving duidelijk gemaakt, waar de grenzen van zijn kennen en kunnen liggen.

## **2 Ontwikkelingen in de maatschappij en in de ondernemingswereld**

Kenmerkend voor de maatschappelijke en economische ontwikkelingen in de periode na 1945 zijn vooral de industrialisatiepolitiek van de overheid, die leidt tot een modern-industriële samenleving, de realisatie van de verzorgingsstaat, het ontstaan van de Europese samenwerking en de sterke economische groei, die vanaf het midden van de jaren zestig gevolgd wordt door een recessie, die diep ingrijpt in de samenleving.

In de periode van industrialisatie en economische groei ontstaan de grote ondernemingen en de multinationals, deels door eigen groei, deels door fusie en samenwerking. De personele unie tussen eigendom en leiding wordt verbroken; er ontstaat een nieuwe klasse van professionele managers. Het bedrijfsleven wordt een machtsfactor van betekenis in de samenleving.

De sterk toenemende deelname aan het middelbaar en hoger onderwijs leidt tot een hoger opleidingsniveau van de bevolking.

De macht van het bedrijfsleven, de toenemende zorg om de beperkte grondstoffenvorraden en de verslechtering van het milieu leiden bij een groeiende zelfbewustheid van de mensen tot protesten en tot het oprichten van allerlei actiegroepen.

De onderneming stelt eisen aan de samenleving ten aanzien van de speelruimte om te ondernemen en daarmee risico's te aanvaarden, ten aanzien van het maken van de noodzakelijke winst, en met betrekking tot het klimaat dat de samenleving voor de onderneming schept. De eisen van de samenleving aan de onderneming hebben betrekking op het machtsgebruik door ondernemingen, op inspraakprocedures voor de ondernemingsraad en de vakbonden, en op de activiteiten van belangengroeperingen zoals consumenten- en milieubeschermingsorganisaties.

Mede in dit kader komen de hervorming van de onderneming en de herziening van het ondernemingsrecht tot stand, leidend onder meer tot de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen en de Besloten Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

De richtlijnen van de Europese Gemeenschappen tot harmonisatie van het vennootschapsrecht krijgen in toenemende mate invloed op de Nederlandse wetgeving.

Door al deze ontwikkelingen en door de belangrijke deconfitures en reorganisaties in het bedrijfsleven vanaf het midden van de jaren zestig, groeit de belangstelling voor de verslaggeving door ondernemingen en voor de verklaring die de openbare accountant daarbij geeft.

## **3 Ontwikkelingen in het beroep van de openbare accountant**

In 1962 wordt de Wet op de Registeraccountants (WRA) gepubliceerd, die in 1967 in zijn geheel van kracht wordt. Al spoedig na het in werking treden van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten (1974) ontbrandt naar aanleiding van de EG-richtlijnen, de strijd om de certificeerbevoegdheid die gedeeltelijk wordt beslecht door de wijziging van de accountantswetgeving in 1985, maar waarschijnlijk definitief, wanneer de voorstellen van de Commissie-Geelhoed tot een

nieuwe wettelijke regeling voor het accountantsberoep leiden.

Het beroep van de openbare accountant wordt, zoals dat voor alle vrije beroepen geldt, onderhevig aan een zekere kritische houding van de mondig geworden afnemer van zijn diensten; ook voor de accountant is er sprake van 'ontsokkeling'.

Als gevolg van de maatschappelijke ontwikkelingen wordt de aanvankelijk beperkte groep van belangstellenden in de jaarverslaggeving en daarmee in het werk van de openbare accountant aanzienlijk uitgebreid. Deze nieuwe personen en groepen behoren veelal niet langer tot wat Limperg aanduidt als de 'verstandige leek'.

Kernpunten voor de evolutie van het accountantsberoep na 1945 zijn de nieuwe vragen die aan de accountant worden gesteld vanuit een sterk groeiend en steeds ingewikkelder wordend bedrijfsleven – wat leidt tot een snelle uitgroei van de adviesfunctie –, de fusiebeweging in het beroep om tot een betere bezetting van het eigen apparaat en een hoogwaardiger dienstverlening aan de cliënt te komen, de verscherpte onderlinge concurrentie en de toenemende regelgeving zowel voor de verslaggeving als voor het eigen werk van de openbare accountant. De verantwoordelijkheid van de accountant ingeval van fraude wordt opnieuw klemmend aan de orde gesteld.

Een nieuw verschijnsel wordt gevormd door de kritiek waaraan het beroep onderhevig wordt. Vormt de sterk groeiende adviespraktijk geen bedreiging voor de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid? Wordt de afhankelijkheid van de ondernemingsleiding daardoor niet groter? Hetzelfde wordt gesteld voor de lange duur van de relatie tussen de cliënt en de accountant. Is een periodieke wisseling van accountant(skantoor) niet aan te bevelen? Is de rol van de ondernemingsleiding ten opzichte van de accountant als benoemende, betalende en ontslagverlenende instantie niet te overheersend?

Ook de verklaring bij de jaarrekening roept onbegrip en kritiek op. Zo blijken er misverstanden ten aanzien van de rollen van de ondernemingsleiding en de accountant bij de informatieverstrek-

king. De aanduiding van de accountant als 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' leidt tot de verwachting, dat deze ervoor instaat dat alle relevante informatie in de jaarrekening is opgenomen. Het begrip 'getrouw beeld' ontmoet eveneens misverstanden: de cijfers zijn juist; er zitten geen fouten in de jaarrekening. Met betrekking tot fraude verwacht het maatschappelijk verkeer dat de controle zodanig wordt ingericht, dat betekenende fraude wordt ontdekt. De accountant dient een signaal af te geven als de continuïteit van de onderneming wordt bedreigd. De goedkeurende verklaring bij een jaarrekening houdt een 'gezondheidsgarantie' in, en tevens een positief oordeel over de kwaliteit van de leiding. Velen verwachten dat de accountant een oordeel geeft over de administratieve organisatie en de procedures. Er zijn misverstanden over de mate van zekerheid die een goedkeurende verklaring biedt.

#### **4 Een onderzoek bij de openbare accountants**

Om inzicht te krijgen in hoe de openbare accountant de gevolgen van de maatschappelijke en economische ontwikkelingen en de toenemende belangstelling voor zijn functioneren en de kritiek daarop ervaart, heb ik een onderzoek verricht bij een voor het beroep representatieve groep kantoren. Daartoe is een selectie gemaakt uit de kantoren met meer dan zes accountants. Met de vertegenwoordigers van de dertien geselecteerde kantoren is een uitgebreide vragenlijst behandeld.

De vragenlijst was ingedeeld naar de volgende hoofdstukken: vaktechnische organisatie, de veranderde positie van de accountant, de onderlinge concurrentie en de genomen en nog te nemen maatregelen op het niveau van de beroepsorganisatie en van het kantoor.

Het bestek van dit artikel laat het niet toe uitgebreid in te gaan op de uitkomsten van het onderzoek. Enkele belangrijke uitkomsten vat ik samen. Bepaalde aspecten van de verwachtingskloof, met name van de communicatiekloof worden onderkend.

Onder erkenning van het feit dat er fouten zijn gemaakt en dat die ook in de toekomst zullen

voorkomen, meent men dat kennis achteraf een te gemakkelijk uitgangspunt is om het beroep in een kwaad daglicht te stellen. Men acht het allerwege van het grootste belang, dat het NIVRA en de kantoren door gerichte publiciteit in begrijpelijke taal de essentiële aspecten van het beroep aan de samenleving duidelijk maken.

De toenemende onderlinge concurrentie wordt als een ernstige bedreiging voor de kwaliteit van het werk gezien. Erkend wordt dat praktijkontwikkeling, gericht op de naamsbekendheid van het kantoor, een belangrijk wapen in de strijd is geworden.

De zorg voor de kwaliteit van de dienstverlening heeft alom grote aandacht. De kleine kantoren hebben zorg over de kwaliteit van hun organisatie op dit punt. Veel aandacht wordt besteed aan interne opleidingen. Het werk van VERA oogst lof, maar deelname aan de cursussen is nog nergens verplicht gesteld.

Collegiale beoordeling wordt algemeen gezien als een belangrijk punt van kwaliteitszorg. COPA doet uitstekend werk dat zeker voortzetting verdient, mogelijk in een uitgebreidere vorm. Bij de kleine kantoren is er zeker behoefte aan verdergaande collegiale beoordeling; een aantal middelgrote en grote kantoren is bereid hieraan medewerking te verlenen in het belang van het beroep als geheel.

Aan de sterke groei van de adviespraktijk lijkt nog geen einde te komen. Men beschouwt dit als een markt waarop nog groei mogelijk is in tegenstelling tot die voor het controlewerk. De maatregelen inzake de medeverantwoordelijkheid voor het werk in de adviespraktijk blijken niet eenvoudig te handhaven. Het lijkt dat de deskundigheid en de 'span of control' van de accountant die de centrale coördinerende rol bij de cliënt moet spelen, problemen gaat opleveren.

Met betrekking tot de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid handhaven alle kantoren geschreven of ongeschreven regels, die gericht zijn op het behoud daarvan. Voor het collisiegevaar heeft men geen vrees: men vertrouwt op de intern getroffen maatregelen en op de controle op de naleving daarvan. Men meent dat het maatschappelijk verkeer daarop dient te vertrouwen.

## **5 De analyse van de verwachtingskloof**

### *– De communicatiekloof*

Een hele reeks verwachtingen van het verkeer kan als onredelijk worden gekenmerkt: de verwachting dat de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer zelfstandig informatie verstrekt, de verwachtingen die aan de goedkeurende verklaring worden verbonden aangaande de absolute juistheid van de in de jaarrekening opgenomen cijfers, aangaande de verklaring als gezondheidsgarantie voor de onderneming, als garantie voor de kwaliteit van de leiding, en verwachtingen aangaande de signalering door de accountant van bedreigingen voor de continuïteit van de huishouding.

Er is daarnaast sprake van een onjuiste waarneming van het werk van de openbare accountant, welke waarneming heeft geleid tot de mening, dat er sprake is van gebreken in de beroepsuitoefening. Omdat de waarneming onjuist is, blijken dit veeleer vermeende gebreken, zoals de twijfel aan de onafhankelijkheid van de accountant in de controlerende en in de adviserende functie, met name als gevolg van de onbekendheid met de beroepscode en met de binnen de kantoren getroffen regelingen om de onafhankelijkheid te waarborgen. Onder dit hoofd vallen ook de verantwoordelijkheid van de accountant voor fraude en het niet expliciet tot uitdrukking brengen van het axiomatisch voorbehoud.

Hoe heeft deze communicatiekloof kunnen ontstaan en voortduren?

Het maatschappelijk verkeer en de communicatie van de openbare accountant met dat verkeer zijn sleutelbegrippen voor de positie van de accountant. Het ligt voor de hand dat de nieuwe geïnteresseerden in de jaarverslaggeving anders tegen de accountant aanzien dan de gevestigde kringen, en ook andere verwachtingen van zijn werk koesteren. Maar uit het verslag van het onderzoek 'Opvattingen over Accountants' blijkt, dat ook bij kenners van het werk van de accountant verwachtingen bestaan, die voortkomen uit onbegrip van de accountant en zijn mogelijkheden. Ook anderen zoals financiële journalisten, adviseurs en analisten hebben blijkbaar ofwel niet de vereiste kennis, of zij genieten niet een zodanig

vertrouwen dat daardoor onjuiste verwachtingen van de samenleving zijn voorkomen. Dit leidt tot de conclusie dat het maatschappelijk verkeer en de 'verstandige leek' daarin, als degene die de functie van de jaarverslaggeving en van de accountant daarbij begrijpt, niet langer functioneren volgens de uitgangspunten van Limperg.

Waar de communicatie met de samenleving als geheel een noodzaak is voor een beroep dat een vitale maatschappelijke functie vervult, moet vastgesteld worden dat de discussie tussen de samenleving en de openbare accountant niet tot stand is gekomen. Dit was ook niet mogelijk omdat er geen bruikbaar platform voorhanden was voor hoor en wederhoor tussen beide partijen. Van het pluriform samengestelde maatschappelijk verkeer konden en kunnen nauwelijks initiatieven op dit punt verwacht worden; de accountant kan zeker verweten worden, dat dit vraagstuk niet voldoende is onderkend, en dat er zijnerzijds geen stappen zijn genomen om een dergelijk platform in het leven te roepen.

– *De prestatiekloof*

Er is geen sprake van aanwijsbare systematische, regelmatig voorkomende gebreken in de beroepsuitoefening. De uitspraken van de tuchtrechter leiden, hoewel deze uiteraard alleen inzicht geven in zaken die via een klacht in behandeling worden genomen, niet tot een andere conclusie.

Als tekortschieten in de functievervulling kan de situatie worden aangemerkt waarin de accountant in het overleg met de ondernemingsleiding berust in een kwalitatief ontoereikende verslaggeving.

Ten aanzien van de onafhankelijkheid van de openbare accountant blijkt dat, hoewel veel van de kritiek op vermeende gebreken is terug te voeren, er wel degelijk sprake is van reële gevaren.

Als redelijke verwachtingen van de samenleving waaraan de accountant niet heeft beantwoord, kunnen de vragen genoemd worden naar een oordeel over de administratieve organisatie en het stelsel van interne controlemaatregelen, en naar de mogelijkheid van een meer genuanceerd oordeel van de accountant in zijn verklaring bij de jaarrekening.

## **6 Conclusies en aanbevelingen**

– *Conclusies*

Op grond van het voorgaande kan niet anders geconcludeerd worden dan dat de openbare accountant de verwachtingskloof maar ten dele heeft opgemerkt. Slechts een tweetal maatschappelijke ontwikkelingen blijkt de beroepsuitoefening te raken: de 'ontsokkeling' van het beroep en de gewijzigde houding van de mondig geworden cliënt. De accountant past zich waar nodig aan, maar heeft er nauwelijks behoefte aan nader in te gaan op de herkomst en de redelijkheid van de verwachtingen van (bepaalde groepen uit) de samenleving. Uitgangspunt lijkt de overtuiging, dat de openbare accountant zijn werk goed of zo goed mogelijk doet, en dat hij in feite bepaalt wat goed is voor het maatschappelijk verkeer, voor de markt en voor de cliënt.

Het communicatievraagstuk in de vorm van een noodzakelijke discussie tussen de openbare accountant en representanten van de relevante maatschappelijke groeperingen is eigenlijk niet opgemerkt. Dit blijkt vooral bij het geven van wat volgens de openbare accountant de belangrijkste maatregel moet zijn om de communicatiekloof te dichten: een omvangrijke voorlichtingscampagne om aan het publiek duidelijk te maken wie de accountant is en wat hij kan. Voorlichting dus, en geen hoor en wederhoor.

– *Aanbevelingen*

Uit het voorgaande is duidelijk geworden dat de hoogste prioriteit bij het dichten van de verwachtingskloof gegeven zal moeten worden aan de communicatie met het maatschappelijk verkeer, omdat het ontbreken van een discussie van de openbare accountant met dat verkeer de basis vormt van de misverstanden en het onbegrip van de samenleving, die de kern uitmaken van het ontstaan en het voortduren van de verwachtingskloof. Daarom beveel ik de oprichting aan van een Raad van Overleg inzake Accountantswerkzaamheden.

De doelstelling van de Raad zal moeten zijn al die onderwerpen te bestuderen, die van belang kunnen worden geacht voor de relatie van de openbare accountant met het maatschappelijk ver-

keer, en daarover indien gewenst publikaties te verzorgen, die richting geven aan wat van de openbare accountant mag worden verwacht. De Raad kan dit doen op eigen initiatief en op verzoek van het NivRA of van andere betrokkenen. Het is uiteraard niet de bedoeling, dat de Raad zich bezighoudt met detailvraagstukken, maar wel dat de werkelijke problemen van de relatie tussen de openbare accountant en het maatschappelijk verkeer aan de orde worden gesteld. De Raad zal aldus als verbindende schakel fungeren tussen beide partijen; de maatschappelijke invloeden op het beroep zullen door de Raad worden gekanaliseerd.

Naast publikaties over door de Raad bestudeerde onderwerpen, kan hij gevraagd of ongevraagd suggesties aan het NivRA doen inzake aanvulling of wijziging van bestaande beroepsregels en van richtlijnen voor de accountantscontrole, en waar nodig overleg plegen met de overheid inzake gewenste wetswijzigingen en dergelijke.

Grote betekenis zal gehecht moeten worden aan het formuleren van Algemene Dienstverleningsvoorwaarden voor Accountantswerkzaamheden. Een belangrijk uitgangspunt dient te zijn, dat de autonomie van het NivRA niet wezenlijk door de werkzaamheden of de publikaties van de Raad mag worden aangetast of uitgehold. De Raad kan, met name op vaktechnisch gebied, suggesties voorleggen, die door het NivRA na rijp intern beraad worden gevolgd of gemotiveerd verworpen.

De samenstelling van de Raad zal al die groeperingen dienen te omvatten, die als leverancier, gebruiker of controleur van financiële verantwoordingen optreden.

Om doublures in bestuurlijke zin en verwarring in vaktechnische zaken te voorkomen en om de gewenste eenheid van opvatting te waarborgen, verdient het aanbeveling de Raad voor de Jaarverslaggeving als sectie bij de Raad van Overleg onder te brengen.

Om de kwaliteitsbewaking binnen het beroep een duidelijk maatschappelijk gericht aspect te geven, neemt de Raad van Overleg middels een rapportering van het NivRA kennis van de activiteiten bijvoorbeeld van COPA en te zijner tijd COKA, en van de uitkomsten daarvan. In zijn jaar-

verslag zou de Raad dan een oordeel kunnen uitspreken over de effectiviteit waarmee het accountantsberoep de kwaliteit van de dienstverlening nastreeft en bewaakt.

Door de instelling van een dergelijke Raad van Overleg kan worden bereikt, dat degenen in het maatschappelijk verkeer die als werkelijk geïnteresseerden in het werk van de openbare accountant kunnen worden beschouwd, op de hoogte kunnen zijn en blijven van alle relevante aspecten van het beroep en de beroepsuitoefening. Gezien de eerder geschetste ontwikkelingen in het maatschappelijk verkeer is het allerm minst uitgesloten, dat er binnen bepaalde (belangen-)groeperingen opnieuw onredelijke verwachtingen zullen worden geuit en/of onjuiste waarnemingen zullen voorkomen. Het is dan aan de Raad van Overleg te beoordelen of een gericht antwoord gewenst is.

Tevens kan, omdat er door het werk en de publikaties van de Raad een nieuwe groep van wellicht werkelijk verstandige leken wordt opgebouwd, opnieuw plaats komen voor een maatschappelijk vertrouwen via tussengeschakelde instanties.

De onafhankelijkheid van de openbare accountant dient versterkt en door gerichte publiciteit verduidelijkt te worden. De relatie van de openbare accountant met de raad van commissarissen c.q. het audit committee dient versterkt te worden door op dit punt dringende aanbevelingen op te stellen. Aan deze instantie dienen ook de benoeming, de honorering en het ontslag van de accountant te worden opgedragen.

De verantwoordelijkheden in het proces van informatieverschaffing dienen zo mogelijk wettelijk te worden vastgelegd.

Het is, teneinde de informatieve waarde van de accountantsverklaring te verhogen, gewenst dat de toelichtende paragraaf in de verklaringen de accountant de gelegenheid biedt al die opmerkingen te maken, die hem van belang voorkomen voor een beter begrip van de verantwoording van de betreffende huishouding.

De Raad van Overleg dient het begrippenapparaat, dat rond en in de verklaringen wordt gebruikt, alsmede de betekenis van het 'getrouwe beeld', het axiomatisch voorbehoud

en de reikwijdte van de verklaring tot onderwerp van overleg en publikatie te maken.

In het stelsel van verklaringen kan, nadat de behoefte daaraan is vastgesteld en normen ter toetsing zijn ontwikkeld, worden opgenomen dat de accountant in zijn verklaring een oordeel uitspreekt over de toereikendheid van de administratieve organisatie en het stelsel van interne controlemaatregelen in de betreffende huishouding.

Waar de accountant verantwoordelijk is voor een goede en deskundige beroepsuitoefening, kan hij tegenover het maatschappelijk verkeer beamen, dat zijn controle mede ten doel heeft fraude te voorkomen en te ontdekken. De nadruk bij zijn werkzaamheden binnen de huishouding met betrekking tot fraude, dient te liggen op de fraudepreventie.

In de adviespraktijk zal bij het beoordelen van aan te trekken specialismen de nadruk moeten liggen op de compatibiliteit met de attestfunctie. De dienstverlening mag niet schadelijk zijn voor de objectiviteit in de beroepsuitoefening van de controlerende accountant. Op dit punt en met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de samenwerkende beroepsbeoefenaren, met name betreffende de collectieve verantwoordelijkheid en de kwaliteitszorg, dienen er binnen de kantoren goede interne regelingen getroffen te worden, die intern doorlopend bewaakt worden.

Uitgaande van de genoemde criteria dient de dienstverlening aan niet-controlecliënten van dezelfde aard te zijn als die aan controlecliënten. Alle andere, verdergaande vormen van dienstverlening kunnen schade toebrengen aan de maatschappelijke positie van de openbare accountant en behoren daarom niet in het dienstverlenings-

pakket van een kantoor van registeraccountants of een daarmee verbonden organisatieafdeling te zijn opgenomen.

Met betrekking tot de kwaliteitszorg verdient het aanbeveling dat het NivRA ter ondersteuning van het werk van de openbare accountant, het bestaande programma van kwaliteitseisen zoals onder meer opgenomen in Meningsuiting 2, uitbreidt door voort te gaan met het formuleren van richtlijnen voor de accountantscontrole. Een vorm van toezicht op de uitvoering daarvan dient te worden opgezet.

De invoering van een stelsel van collegiale beoordeling dient door het NivRA ter hand te worden genomen.

Aan de voortgezette educatie met name van accountants werkzaam in de controlerende functie, zal een formele status gegeven moeten worden door de verplichting tot het behalen van een bepaalde puntenscore per nader aan te geven periode.

## Literatuur

Voor een literatuuropgave zij verwezen naar het proefschrift (zie noot 1).

## Noot

1 Dit artikel geeft de hoofdlijnen weer van het proefschrift 'Maatschappij, Onderneming en Accountant, een onderzoek naar ontwikkelingen in de maatschappelijke positie van de openbare accountant in de jaren na 1945', waarop de schrijver op 27 november 1990 aan de Vrije Universiteit te Amsterdam is gepromoveerd.

Van het proefschrift is bij de VU-uitgeverij te Amsterdam inmiddels een handelseditie verschenen.