Governance en Onafhankelijkheid in het Accountantsberoep

Citation for published version (APA):

Hassink, H. F. D. (2004). *Governance en Onafhankelijkheid in het Accountantsberoep*. Universiteit Maastricht. <https://doi.org/10.26481/spe.20041015hh>

Document status and date:

Published: 15/10/2004

DOI:

[10.26481/spe.20041015hh](https://doi.org/10.26481/spe.20041015hh)

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.

Governance en Onafhankelijkheid in het Accountantsberoep

Colofon

© Harold F.D. Hassink, 2004

Basisontwerp en realisatie: Unigraphic, Universiteit Maastricht.

ISBN 90-5681-227-0

NUR 786

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden veeleelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de auteur of uitgever.

Governance en Onafhankelijkheid in het Accountantsberoep

Rede

in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding
van het ambt van hoogleraar in de Bedrijfseconomie,
in het bijzonder Auditing aan de Faculteit der
Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde
van de Universiteit Maastricht

op vrijdag 15 oktober 2004

door

Prof.dr. H.F.D. Hassink RA

Universiteit Maastricht

Mijnheer de Rector Magnificus,
Dames en Heren,

1. Algemene inleiding

1.1 Inleiding

Hebt u ook zo'n hekel aan die praatjes van die weermannen op de televisie die de eerste tien minuten uitvoerig schetsen hoe het weer in elke uithoek van Europa is geweest, die vervolgens na de reclame aangeven hoe het weer op elk van deze plaatsen gaat worden om te eindigen bij de vraag waar het om draait, namelijk of het morgen droog blijft en of je dus met de fiets naar je werk kunt? Helaas heeft mijn bijdrage enige gelijkenis met de praatjes van de weermannen. Ik wil eerst met u achterom kijken naar een aantal ontwikkelingen dat de accountants-professie heeft doorgemaakt om vervolgens vooruit te blikken om met aanbevelingen voor betrokkenen te komen. Daar houdt de gelijkenis met de praatjes van de weermannen op. U kunt mij niet wegzappen maar daar staat tegenover dat mijn bijdrage niet wordt onderbroken door reclame.

Zoals bekend heeft Nederland na de Tweede Wereldoorlog een stormachtige economische ontwikkeling doorgemaakt waaraan accountants een belangrijke bijdrage hebben geleverd.¹ Na de sobere jaren vijftig begon in de jaren zestig het welvaartsniveau te stijgen. Tegelijkertijd werden de calvinistische veren afgeschud en in de jaren tachtig werd veel geld verdienen niet langer als onethisch gezien. In de jaren negentig ontdekten particulieren aandelen. Op verjaardagsfeestjes werd niet meer over voetbal maar over aandelen gesproken. Bestuurders van beursgenoteerde vennootschappen werden de nieuwe volkshelden met megasalarissen en superbonussen, toegekend door een kleine zakelijke elite. Topbestuurders speelden een spel zonder neten; een spel van alles of veel. Door agressieve bonusstructuren ontstond een cultuur van risico's nemen en kansen grijpen. Megabonussen legden grote druk op topbestuurders om de gestelde doelen te realiseren. Op hun beurt zetten zij de organisatie onder druk om te presteren. Ook de financiële kolom ont kwam daar niet aan. Toen de economische groei terugviel en de motor

¹ Voor historische overzichten met betrekking tot de rol van de accountant in Nederland zie De Vries (1985) en De Hen *et al.* (1995).

begon te haperen werd door sommige ondernemingen de druk op de accountant opgevoerd om te helpen de verwachtingen in te lossen. Wat decennialang alleen maar een hiaat in het Nederlandse bedrijfsleven was, werd plotseling een probleem voor de accountancy. Er bleken niet altijd voldoende *checks and balances* in de accountancy-branche te zijn om de druk van het bedrijfsleven te mitigeren. Ondertussen verloren sommige accountants de positie van het maatschappelijk verkeer uit het oog. Door het ontbreken van extern toezicht op de accountancy-branche werd deze ontwikkeling te laat gesignaleerd en onvoldoende gemitigeerd. De bedrijfstak, die in krap 100 jaar van niets tot een miljardenindustrie was geworden werd, en is nog steeds, onderwerp van publiek debat. Als u het accountantsberoep een klein beetje volgt zal u dit niet zijn ontgaan.

Wat u ook niet zal zijn ontgaan is het feit dat in de Verenigde Staten het energiebedrijf Enron is omgevallen. In het kielzog daarvan was Arthur Andersen, een van de vijf grote accountantskantoren wereldwijd hetzelfde lot beschoren. Ook Nederland is niet verschoond gebleven van gevallen waarbij vraagtekens werden gezet bij het functioneren van accountants, ik refereer hierbij aan Ahold, de Bouwfraude en aan Parmalat. Overigens is dit niet nieuw. Ik herinner me zaken uit de jaren negentig als Daf, Vie d'Or, Heino Krause, Chipshol waarbij de accountant ook niet altijd buiten schot bleef. Ongetwijfeld herinneren de wat oudere accountants zich zaken uit de jaren daarvoor.

Er is echter een belangrijk verschil tussen de zaken die in de jaren negentig speelden en de zaken die de afgelopen jaren het nieuws haalden. In het wat verdere verleden bleven maatschappelijk verkeer en politiek bij problemen op afstand. In die jaren was er nog veel vertrouwen in het zelfregulerend vermogen van het accountantsberoep. De afgelopen jaren hebben incidenten echter krachten in de samenleving en in de politiek losgemaakt die vraagtekens zetten bij de *checks and balances* in de accountancy. Uiteindelijk heeft dit geleid tot de Sarbanes-Oxley Act in de Verenigde Staten, Aanbevelingen voor Onafhankelijkheidsregels voor Accountants in de EU en de Wet Toezicht Accountantsorganisaties in Nederland.

Mij lijken genoemde nieuwe wetten, regels en toezicht niet meer en niet minder dan een volgende stap in de verdere institutionalisering van het accountantsberoep. Een ontwikkeling die is begonnen op de

drempel van de zoste eeuw, een mijlpaal kreeg in de jaren zestig met de totstandkoming van een wettelijke regeling en waar nu een nieuw hoofdstuk aan wordt toegevoegd. Is het nu slecht voor de beroepsgroep dat sprake is van wettelijk toezicht? Mij dunkt van niet. Wettelijk toezicht is het beste bewijs dat de accountantsprofessie een factor van belang is geworden en ook als zodanig wordt gezien in het Nederlandse maatschappelijk bestel. Positief bezien is dit de kroon op het emancipatieproces van het accountantsberoep, en, ik zeg het er maar even bij, ik bedoel dat niet cynisch. Ik besef me dat veel betrokkenen anders tegen wettelijk toezicht aankijken. Maar bezien vanuit dit perspectief is de WTA wellicht wat draaglijker.

Ik wil mij in deze bijdrage beperken tot de onafhankelijkheid van de accountant en een enkele opmerking maken over de *governance* van het accountantsberoep. Ik meen de rechtvaardiging van de keuze van dit thema te vinden in het belang van de accountancy in ons financiële bestel, de rol van accountants bij het wekken van vertrouwen in financiële markten en de discussies daarover in de samenleving.

Expliciet zij opgemerkt dat naast de onafhankelijkheid van accountants, ook hun deskundigheid en het krijgen van een deugdelijke grondslag voor het maatschappelijk verkeer van groot belang zijn. Sommigen beweren dat de onafhankelijkheid niet het echte probleem van het accountantsberoep is maar dat de achilleshiel de kwaliteit van de werkzaamheden is. Wellicht, maar ik heb niet de indruk dat in het maatschappelijk verkeer het beeld leeft van de 'naïeve accountant', de accountant die niet ziet waar zijn klant mee bezig is. Nee, de afgelopen jaren is verschillende malen in de media het beeld geschetst van de accountant die erbij staat en de andere kant op kijkt. Let wel, ik zeg niet dat dit het geval was, maar wel dat dat beeld werd opgeroepen.² Hoewel de kwaliteit van de werkzaamheden van accountants een belangrijk thema is, valt het door tijd gedwongen buiten het bestek van deze bijdrage.

2 Als het gaat om de reputatie van de accountant zit hier mijns inziens ook de grootste bedreiging. Een accountant die fraude of onjuistheden bij de klant niet heeft gezien kan nog wel op enige clementie van het publiek rekenen als hij kan uitleggen waarom dit niet is ontdekt. Dit is anders voor de accountant die kennis heeft van fraude of onjuistheden maar niets met die informatie heeft gedaan.

1.2 De accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer

De accountant heeft zich gepositioneerd als de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. Zoals reeds door velen beschreven is die vertrouwensman het afgelopen decennium op hardhandige wijze ontsokkeld. Daar waar respect vroeger op voorhand werd gegeven aan zakelijke dienstverleners moet dat nu worden verdiend. Overigens is de accountant niet de enige professional die verzeild is geraakt in dit proces van ontsokkeling. Zo wordt met politici in satirische programma's de spot gedreven en worden artsen door ontevreden patiënten tuchtrechtelijk gedaagd.

Zeker in vergelijking met de Verenigde Staten is in Nederland de kring van controle-plichtige ondernemingen ruim gedefinieerd. Dit betekent dat in Nederland relatief grote *wealth transfers* plaatsvinden van belanghebbenden bij de onderneming naar controlerend accountants. Door het niet verbieden van *non-audit* diensten zijn die *wealth transfers* feitelijk nog groter. Dit gegeven legt een morele druk op de beroepsgroep om na te denken over de verwachtingskloof en over wegen deze te verkleinen. Is de prestatie van accountants *substandard* dan is wettelijk ingrijpen niet alleen waarschijnlijk maar ook gewenst, mede gelet op het feit dat de bevoegdheid om wettelijke controles uit te voeren exclusief aan accountants is toegekend. Ik hoop dat ik vandaag een bijdrage mag leveren aan het debat over het verkleinen van de verwachtingskloof.

Met uw instemming wil ik gaarne een aantal opmerkingen maken over de onafhankelijkheid van accountants.

2. De onafhankelijkheid van de accountant

2.1 Inleiding

Daar waar de overheid er voor heeft gekozen om de controle van het fiscaal resultaat van ondernemingen zelf ter hand te nemen wordt de controle van de bedrijfseconomische jaarrekening overgelaten aan de markt. De accountant wordt benoemd en betaald door de onderneming maar staat in dienst van het maatschappelijk verkeer. Deze constructie is in het land van de professionele dienstverleners uitzonderlijk. De theorie spreekt over de accountant als agent met twee principalen: de onderneming en het maatschappelijk verkeer.³ Deze constructie draagt

3 Zie Antle (1982) en Dassen (1989) voor uiteenzettingen over de theorievorming omtrent de positie van de accountant. Zie Bamberg en Spremann (1989) voor meer over de agency theorie.

op zichzelf al bij aan het ontstaan van een verwachtingskloof. In 1976 schrijft de FNV:⁴

“Er dient zorg te worden gedragen voor een zo onafhankelijk mogelijke positie van de accountant t.o.v. de onderneming. Daartoe kan gedacht worden aan een onafhankelijk publiekrechtelijk lichaam, dat bedrijfsinformatie controleert, waarbij de beloning volstrekt is losgemaakt van de opdrachtgever.”

Met zoveel woorden uit de FNV haar bezorgdheid over de onafhankelijkheid van de accountant. De FNV had een vooruitziende blik. Nadien hebben ook anderen aandacht hiervoor gevraagd waaronder Professor André Bindenga bij zijn terugtreden bij Ernst & Young Accountants.⁵

2.2 Onafhankelijkheid in fact vs. in appearance: enige empirische resultaten

In de literatuur over de onafhankelijkheid van de accountant wordt onderscheid gemaakt tussen onafhankelijkheid *in fact* (wezen) en onafhankelijkheid *in appearance* (schijn). Bij onafhankelijkheid *in fact* gaat het om het feit dat accountants daadwerkelijk onafhankelijk zijn van de klant, terwijl het bij onafhankelijkheid *in appearance* gaat om de perceptie van de onafhankelijkheid zoals die leeft bij ondernemingen en in het maatschappelijk verkeer. De afgelopen jaren zijn er in Nederland diverse studies verricht naar de gepercipieerde onafhankelijkheid van accountants. Een onderzoek van het Limperg Instituut in 1987 wees uit dat 53% van de aandeelhouders, 55% van de bankiers en 40% van de ondernemingsraadsleden van mening was dat de accountant onafhankelijk genoeg is van zijn opdrachtgever. Ik heb jaren later de vraag opgenomen in een studie onder vakbondsonderhandelaren. Toen bleek 21% van mening te zijn dat de accountant onafhankelijk genoeg is van zijn opdrachtgever.⁶ Dus slechts de helft tot maar één vijfde van de respondenten was van mening dat het goed zat met de onafhankelijkheid van de accountant. Mij dunkt dat deze resultaten voor de beroepsgroep reden had moeten zijn om de stormbal te hijsen. Momenteel verricht ik een onderzoek waarbij we diverse groepen respondenten de stelling hebben voorgelegd *‘dat de accountant onafhankelijk genoeg is van zijn opdrachtgever om met succes te kunnen aandringen op het redresseren van directiefraude’*. Driekwart van de accountants is het eens met

4 FNV (1976, p.9).

5 Zie bijvoorbeeld ook Moizer (1991, p.44), Arens en Loebecke (2003, p.90), Bindenga (2002), Fisher en Quick (2004) en Fleck (2004).

6 Hassink (2001, p. 151).

deze stelling versus 50% van de commissarissen en slechts 29% van de belastinginspecteurs. Een zorgelijke score en een dito ontwikkeling vergeleken met de bevindingen van het Limperg Instituut. Kortom, er zijn zorgen over de onafhankelijkheid van accountants zoals die wordt ervaren door het maatschappelijk verkeer.

3. Ontwikkelingen in de perceptie van het maatschappelijk verkeer

3.1 Inleiding

De relatie van accountants met hun klanten is over het algemeen goed. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de enorme groei die de adviestakken van de grote accountantskantoren in de jaren negentig hebben door- gemaakt. Andere signalen die duiden op een goede relatie is het kleine aantal wisselingen van accountants bij bijvoorbeeld beursgenoteerde ondernemingen. Echter, als wordt gekeken naar de relatie van accountants met het maatschappelijk verkeer komt een ander beeld naar voren. Uit de al eerder genoemde studie van het Limperg Instituut uit 1987 bleek dat slechts 26% van de respondenten van mening was dat de accountants de pretentie waarmaken dat zij zowel het belang van de te controleren onderneming dienen als dat van derden.⁷ Voorts vond toen 87% van de respondenten dat accountants primair het belang van de onderneming dienen en 16% dat zij met name in het belang van bankiers optreden.

3.2 Een aantal voorbeelden

Mij dunkt dat er sinds 1987 het een en ander is veranderd maar of dit tot gevolg heeft gehad dat het maatschappelijk verkeer nu een meer centrale positie inneemt in de beleving van accountants waag ik te betwijfelen. Ik wil in dit verband een aantal voorbeelden noemen waaruit mijn inziens blijkt dat het accountantberoep nog een weg te gaan heeft.

Voorbeeld 1: GBR versus AICPA Code of Ethics

De Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) geven in belangrijke mate richting aan het accountantsberoep. De huidige tekst dateert van 1994 en is gebaseerd op de tekst van 1973. De GBR is de afgelopen dertig jaren het belangrijkste normenstelsel voor accountants in Nederland geweest. Des te opmerkelijker is dat het maatschappelijk verkeer niet wordt genoemd in deze kernregeling. Met

7 Limperg Instituut (1987, p.90).

name in het hoofdstuk dat alleen van toepassing is op accountants die optreden als openbaar accountant zou referentie aan de belangen van het maatschappelijk verkeer niet hebben misstaan. Ik heb de GBR van 1973 er niet op nageslagen maar ik vermoed dat ook daar het maatschappelijk verkeer als gebruiker van de accountantsverklaring niet wordt genoemd. Het is opmerkelijk dat de code die gedurende dertig jaren het Nederlandse accountantsberoep richting heeft gegeven, niet expliciet verwijst naar de rol van de accountant ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. Dit is niet te rijmen met de positie van *'de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer'*. Is dit een onbeduidende omissie of staat dit symbool voor het gebrek aan expliciete aandacht in het accountantsberoep voor de positie en belangen van het maatschappelijk verkeer? Of is de focus op de belangen van het maatschappelijk verkeer zo evident dat dit niet in de GBR genoemd hoeft te worden? Net al de IFAC kent de Amerikaanse beroepsorganisatie AICPA deze expliciete focus op de het maatschappelijk verkeer wel. In de Amerikaanse *Code of Conduct* staat:

"Members should accept the obligation to act in a way that will serve the public interest, honor the public trust.... "(Section 53)

Waar de AICPA in ieder geval op papier de belangen van het maatschappelijk verkeer voorop stellen, kiezen de Nederlandse GBR een heel ander vertrekpunt. In de GBR staat centraal dat de individuele accountant de belangen van de beroepsgroep als geheel niet mag schaden.

Tabel 1: NIVRA GBR en AICPA Code of Professional Conduct.

NIVRA: Gedrags- en beroepsregels	AICPA: Code of Professional Conduct
De registeraccountant onthoudt zich van al hetgeen schadelijk is voor de eer van de stand der registeraccountants. (Art.5)	All who accept the membership in the American Institute of Certified Public Accountants commit themselves to honor the public trust... (Section 53.04)

Wellicht denkt u dat deze gedragsregel van de AICPA niet bepaald het effect heeft gehad dat het vertrouwen in de Amerikaanse accountant onbeschaamd is gebleven. Dit kan ik alleen maar beamen. Maar een centrale positie van het maatschappelijk verkeer in de belangrijkste

regeling van het accountantsberoep onderstreept wel het belang hiervan en kan volgens mij als *belief system* bijdragen aan een cultuurverandering binnen de beroepsgroep.

Voorbeeld 2: De business principles van een groot accountantskantoor

Een tweede voorbeeld betreft de op de website opgenomen business principles van een groot accountantskantoor in Nederland (zie tabel 2). Op zichzelf is er niets mis met deze uitgangspunten. Echter, deze principes zijn niet in balans als de accountant wordt gezien als een agent met twee principalen. De belangen van die ene principaal (de onderneming) vinden we hierin nadrukkelijk terug, maar de positie en de belangen van die andere principaal (het maatschappelijk verkeer) zijn feitelijk afwezig. Zou het niet goed zijn naast deze business principles op de website ook aandacht te schenken aan het ethische normenkader van de accountant?⁸

8 Zie Flint (1988) voor een analyse van het normenkader van de accountant.

Tabel 2: Principes in dienstverlening op de website van een groot accountantskantoor (oktober 2004)

Principes in dienstverlening

Onze heldere normen voor kwaliteit en wijze van advisering, gericht op een optimale dienstverlening. Dit zijn ze:

1. Probeer een zo duidelijk mogelijk beeld te krijgen van uw cliënten en van wat zij verwachten van onze prestaties.
2. Analyseer de behoeften van de cliënt.
3. Formuleer doelstellingen op basis van de verwachtingen van de cliënt, zodat u uw werk kunt uitvoeren en aan die verwachtingen kunt voldoen. Stel op basis van de geformuleerde doelstellingen een cliëntgericht serviceplan op.
4. Voldoe aan uw verplichtingen. Probeer mogelijke hindernissen te voorzien en voorkom irritaties door problemen snel op te lossen. Geef bijzondere aandacht aan onze integriteitsregels.
5. Streef naar heldere communicatie met uw collega's en collega-kantoren. Het draagt bij aan een goede teamgeest en dus aan een hogere kwaliteit van onze dienstverlening, die onze cliënten daardoor nog hoger zullen waarderen.
6. Streef naar heldere communicatie tussen u en uw cliënt. Zorg ervoor dat de cliënt zich van de waarde en de kwaliteit van onze dienstverlening bewust wordt.
7. Laat de cliënt weten waar deze aan toe is. Geef helder inzicht in de positie van de onderneming. Gevraagd en ongevraagd.
8. Onderhoud, verruim en versterk de contacten met managers op sleutelposities. Het verstevigt de band met de cliënt en heeft een positieve invloed op de effectiviteit van de communicatie tussen de cliënt en onze organisatie.
9. Probeer vraagstukken zo snel en goed mogelijk op te lossen. Overleg tijdig. Handel oprecht en probleemoplossend. En blijf streven naar een werksfeer waarin respect voor elkaar de basis is.
10. Geef de cliënt regelmatig de gelegenheid om uw werk te beoordelen. Op elk niveau van onze dienstverlening. Het vereist van u als dienstverlener weliswaar een kwetsbare opstelling - en dat is niet eenvoudig - maar u kunt er de kwaliteit van de dienstverlening mee verbeteren.
11. Zorg ervoor dat hetgeen u aan de cliënt declareert, in verhouding staat tot de werkzaamheden die u voor uw cliënt hebt verricht.

Voorbeeld 3: Ambitie nieuwe topman van een groot accountantskantoor

De voorzitter van één van de grote vier accountantskantoren in Nederland werd onlangs bij gelegenheid van zijn benoeming geïnterviewd. Op de vraag wat de belangrijkste zaken zijn die spelen voor als bestuurder van de organisatie antwoordt de nieuwbakken bestuursvoorzitter:⁹

“Als ik er een paar mag noemen: de tevredenheid van onze medewerkers en cliënten, het verder laten groeien van onze omzet en winst, het externe toezicht op accountantskantoren, de onafhankelijkheid van de controlefunctie, de ongelimiteerde aansprakelijkheid van kantoren, het vaak te negatieve beeld in de media, de werving van goede mensen en de verdere inbedding van onze organisatie in onze Europese organisatie.”

Het dienen van de belangen van het maatschappelijk verkeer en de ambitie om krachtig bij te dragen aan het herstel van publiek vertrouwen vinden we hierin niet terug. Wel de zorg om de tevredenheid van medewerkers en cliënten en de wens om omzet en winst te laten groeien. In ieder geval zijn deze laatste twee doelen niet in het belang van het maatschappelijk verkeer.

Hoewel de accountant zichzelf ziet en positioneert als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer zijn er allerlei aanwijzingen dat het maatschappelijk verkeer toch een minder centrale positie inneemt in de belevingswereld van de accountant dan gewenst. Om dit te veranderen is een cultuurverandering noodzakelijk en die cultuurverandering moet worden geïnitieerd door de leiders van het beroep.

3.3 Nieuwe ontwikkelingen

Zijn er nu ook positieve ontwikkelingen? Zijn er aanwijzingen dat het maatschappelijk verkeer beter op de kaart komt te staan? Ja, en ik wil er een aantal noemen.

Focus Nivra-bestuur

Zoals gezegd, de leiders van het beroep dienen de noodzakelijke cultuurverandering te initiëren. Het Nivra-bestuur beseft dat het maatschappelijk verkeer op de eerste plaats komt en spreekt dat ook helder uit. Nivra-voorzitter Van de Wel merkt in het jaarverslag 2002/2003 op:¹⁰

⁹ Zie De Accountant, Oktober 2004, p.78.

¹⁰ Zie Nivra, Jaarverslag 2002/2003, p. 7.

"We realiseren ons als geen ander dat het maatschappelijk verkeer onze belangrijkste klant is."

Dit is een indicatie van een nieuwe wind binnen de beroepsorganisatie. In ieder geval is de public relations verbeterd en dit draagt bij aan de verkleining van de communicatiekloof.

Instelling Raad van Advies

Het Nivra-bestuur kan echter niet volstaan met op te merken dat het maatschappelijk verkeer de belangrijkste klant is en de public relations verbeteren, maar moet daar vervolgens invulling aan geven door verder beleid te maken. Een begin is gemaakt. Op 25 juni 2003 heeft het Nivra een Raad van Advies ingesteld. Het Nivra zegt daarover:¹¹

"om het maatschappelijk verkeer een prominente stem te geven binnen het Nivra is in mei 2003 een Raad van Advies ingesteld als klankbord voor bestuur en directie."

Deze Raad van Advies bestaat uit vier personen waarvan drie voormalige top-CEO's. Het geheel staat onder voorzitterschap van een registeraccountant. De status en doelstelling van dit gremium blijken niet uit het jaarverslag. Bij de samenstelling van deze adviesraad, met name dat drie van de vier leden ex-CEO zijn, kan vraagtekens worden gezet als de doelstelling is om het maatschappelijk verkeer een stem te geven, maar het is hoe dan ook een begin. Overigens is onduidelijk in hoeverre en welke soort thema's besproken zijn met dit college. Het jaarverslag 2003/2004 van het Nivra vermeldt niets over de werkzaamheden van de Raad van Advies.

De accountant in de algemene vergadering van aandeelhouders

Een andere positieve ontwikkeling betreft de aanwezigheid van de accountant op de algemene vergadering van aandeelhouders. Weliswaar is dit de resultante van een ontwikkeling buiten het accountantsberoep, het effect is er niet minder om.¹² Ik denk overigens niet dat het belang van deze ontwikkeling primair zit in de toegevoegde waarde die de accountant ter plekke in de algemene vergadering van aandeelhouders heeft. Ik verwacht dat hij in de praktijk vooral zal laveren tussen de belangen van de onderneming, die van zichzelf en die van

11 Zie Nivra, jaarverslag 2002/2003.

12 Dit vindt zijn oorsprong in de Code Tabaksblad.

het maatschappelijk verkeer, maar misschien ben ik te pessimistisch, de tijd zal het leren. Nee, ik denk dat de aanwezigheid van de accountant op de algemene vergadering van aandeelhouders vooral van belang is voor de accountant zelf. De accountant wordt letterlijk geconfronteerd met het maatschappelijke verkeer, zijn opdrachtgever. Het anonieme maatschappelijke verkeer krijgt een gezicht en een stem. Het effect hiervan in psychologische zin is mijn inziens niet te onderschatten en waarschijnlijk veel groter dan de gevolgen die het heeft in materiële zin voor de vragenstellende aandeelhouder. Overigens heb ik bedenkingen bij de beleidslijn die één van de vier grote accountantskantoren terzake heeft. Ik citeer:¹³

“en zolang de vennootschap de accountant niet vraagt om aanwezig te zijn, blijft hij weg, zo is de beleidslijn”.

Mij dunkt een wat merkwaardig uitgangspunt van de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en ook lastig te rijmen met de eerder aangehaalde uitspraak van de Nivra-voorzitter dat *“we ons realiseren dat het maatschappelijk verkeer onze belangrijkste klant is”*.

3.4 Mogelijke verklaringen voor de beperkte aandacht voor de positie van het maatschappelijk verkeer

Ik heb aangegeven dat de relatie van de accountant met het maatschappelijk verkeer een moeizame is. Hoe is dat zo gekomen?¹⁴ Het is niet zo eenvoudig antwoord te geven op deze vraag. Toch een poging daartoe. Een eerste mogelijke verklaring is dat naarmate een beroepsgroep beter is georganiseerd de neiging lijkt te ontstaan meer in eigen kring af te doen. Het accountantberoep is van oudsher goed georganiseerd. Een tweede verklaring is dat naar mate de materie technischer wordt, de tendens ontstaat buitenstaanders niet te betrekken bij de besluitvorming met het idee dat zij te ver van de materie afstaan om een zinvolle bijdrage te kunnen leveren aan de discussie. Een beroep dat zich bedient van jargon met kreten als materialiteit, axiomatisch voorbehoud en

13 De Accountant, April 2004, p.45.

14 Positieve uitzonderingen is een aantal Accountantsdagen waar vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer gevraagd werd hun visie te geven (zie bijvoorbeeld Kok, 1995a en 1975b). Een andere uitzondering betreft een reeks van interviews die toenmalig Nivra-voorzitter Prof.dr. A. Schilder heeft gehouden met diverse groepen in de samenleving, waaronder de voorzitters van FNV en CNV (Schilder, 1994a, 1994b en 1994c). Zie ook de bijdragen van Westerlaken (1989) en Stekelenburg (1995).

professional judgement en die begrippen ook als absolute waarheden ziet, nodigt niet uit tot discussie. Een derde verklaring voor de relatieve introverte houding van het accountantsberoep is het gebrek aan vers bloed in de bedrijfstak. Carrièrepaden binnen accountantskantoren hebben een typisch *up-or-out* karakter.¹⁵ Aan de basis komt vers bloed in de organisatie in de vorm van afgestudeerden van universiteiten en hogescholen en vervolgens begint het lange proces van sociale inlijving. Dit betekent dat de top van accountantsorganisaties bestaat uit accountants die vaak al decennialang aan de eigen organisatie verbonden zijn. Zij-instrooming van andere accountantskantoren of van buiten de bedrijfstak komt op dit niveau zelden voor. Ook op het allerhoogste niveau doet dit verschijnsel zich voor. De raden van bestuur van de grote accountantskantoren worden typisch bemand door eigen kweek, dat wil zeggen door partners die al een half werkzaam leven of langer aan de organisatie verbonden zijn. Dit benoemingsbeleid versterkt enorm de cultuur van het individuele accountantskantoor en creëert een infrastructuur waarbij sommige zaken als vanzelfsprekend worden beschouwd en dus niet ter discussie worden gesteld. Ook om andere redenen bevordert dit *up-or-out-proces* niet het krachtadig optreden van besturen van accountantsorganisaties. Dit selectieproces maakt het onwaarschijnlijk dat er een aanvoerder komt waarvan de *audit partners* het vermoeden hebben dat hij heilige huisjes omver zal trappen.¹⁶ Dit effect wordt nog erger als bestuurders hun eigen klanten blijven bedienen tijdens hun termijn als bestuurder of na verloop van tijd terugkeren naar de *front office* en als *audit partner* verder gaan. In dat geval hebben zij zelf ook geen belang bij een al te stevig optreden omdat ze dan als *audit partner* met de gevolgen geconfronteerd worden. Dit beleid zorgt voor continuïteit en borging van de cultuur. Op sommige dossiers en op sommige momenten in de tijd, met name daar waar draagvlak binnen het beroep belangrijk is, heeft dit business model zeker zijn voordelen. Op andere momenten daarentegen, met name daar waar de omgeving heftig in beweging is en een krachtig antwoord moet worden geformuleerd heeft dit model duidelijke nadelen.

15 Majoor (1995) heeft in zijn oratie een economische analyse van het 'up-or-out' systeem binnen accountantskantoren gegeven en heeft vooral de economische voordelen voor organisatie en individuele accountant besproken.

16 Daar komt bij dat de traditie om alleen leiders uit eigen kring op het schild te tillen bewerkstelligt dat het aanbod van geschikte bestuurders per definitie kleiner is dan wanneer ook buiten de eigen organisatie bestuurlijk talent aangeboord kan worden.

4. Standard setting in auditing

Gaarne zou ik nu een paar opmerkingen willen plaatsen over het proces van het ontwikkelen van controlestandaarden voor accountants.

4.1 De theorie van standard setting

In de economische literatuur worden twee theorieën beschreven die de totstandkoming van regelgeving proberen te verklaren: de *public interest theory* en de *private interest theory*. De *public interest theory* veronderstelt dat regelgeving ten doel heeft de sociale welvaart te maximaliseren. Regelgeving is in dit perspectief de resultante van een maatschappelijke vraag om marktfalen te corrigeren. Feitelijk de uitwerking van de gedachte 'De vervuiler betaalt'. De gedachte van de *private interest theory* is dat groepen belanghebbenden lobbyen om hun eigenbelang te behartigen. Partijen proberen economische voordelen oftewel, *wealth transfers* te realiseren. Als door regelgeving als zodanig geen extra waarde wordt gecreëerd gaan de economische voordelen voor de ene partij ten koste van één of meerdere andere partijen. Bij elk onderwerp hebben partijen de mogelijkheid te lobbyen. De keuze om wel of niet te lobbyen is een functie van de verwachte kosten en voordelen die gepaard gaat met een succesvolle lobby.¹⁷

4.2 Standard setting in accounting en auditing

Een van de gebieden waar deze theorieën zijn gebruikt om de omvang en aard van de regelgeving te bestuderen is de externe verslaggeving oftewel de *financial accounting*. Een hele stroom van onderzoek houdt zich bezig met de vraag of en hoe ondernemingen, gebruikers van jaarrekeningen en accountants hebben gereageerd op voorgestelde verslaggevingsregels. Inmiddels is dan ook veel kennis vergaard op dit terrein.¹⁸

Heel anders is dit op het gebied van de richtlijnen voor de accountantscontrole, oftewel *auditing standards*.¹⁹ Deze richtlijnen bepalen waar accountants zich tijdens hun werkzaamheden aan dienen te houden. Dit betreft bijvoorbeeld hoe accountants hun werkzaamheden die-

¹⁷ Zie Georgiou (2002, p.700).

¹⁸ Zie bijvoorbeeld Watts en Zimmerman (1986 en 1990), Georgiou (2002), Thorley Hill et al. (2002).

¹⁹ In Nederland zijn dit o.a. de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) (Nivra, 2003a).

nen te plannen, hoe zij met aanwijzingen van fraude dienen om te gaan en hoe zij gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van anderen. Zo omvangrijk als de wetenschappelijke literatuur over lobbygedrag in het geval van verslaggevingsregels is, zo beperkt is de literatuur over lobbygedrag ten aanzien van *auditing standards*.²⁰

Mij dunkt dat eerder genoemde *public* en *private interest theory* niet alleen van toepassing zijn op het proces van het ontwikkelen van verslaggevingsregels maar zich *mutatis mutandis* ook lenen om het proces van het ontwikkelen van *auditing standards* te analyseren.

De afgelopen veertig jaar zijn *auditing standards* door het beroep ontworpen, dat wil zeggen door accountants zelf. Overigens geldt dit ook voor de controle op de naleving daarvan, maar dit terzijde. Voor een deel worden deze regels op internationaal vlak ontwikkeld door partijen als IFAC / IAASB en voor een deel in het nationale domein door de beroepsorganisaties, die overigens zelf weer deelnemen in het IFAC. Derhalve is ten aanzien van het ontwikkelen van *auditing standards* feitelijke sprake van zelfregulering, zowel in het internationale als nationale domein. De situatie in Nederland bestaat, althans in gecodificeerde zin, sinds het van kracht worden van de Wet op de Registeraccountants van 1962. De WRA geeft het Nivra het expliciete recht zelf *auditing standards* uit te vaardigen. Dit betekent dat het maatschappelijk verkeer geen noemenswaardig rol heeft gespeeld bij de totstandkoming van *auditing standards*.

Mij dunkt dat zelfregulering de meest extreme vorm is van het *private interest model*. Dit model van het ontwikkelen van regelgeving biedt het beroep buitengewone mogelijkheden om voor haar gunstige regels te realiseren. Om een aantal redenen. Op de eerste plaats omdat zowel langs officiële als officieuze weg de beroepsgenoten de eigen beroepsorganisatie goed weten te vinden om aldaar hun belang te bepleiten. Op de tweede plaats hebben de *standard setters* zelf ook belang bij de uitkomsten van het *standard setting proces* omdat ze twee petten dragen, die van *standard setter* en gebruiker van de *auditing standards*. Critici zullen zeggen dat deze constellatie het niet waarschijnlijk maakt dat *auditing standards* worden geaccepteerd die in het belang zijn van controleklanten of het maatschappelijk verkeer maar die sterk indruisen tegen het belang van accountants. Op de derde plaats speelt dat de

20 Een voorbeeld is Manson en Zaman (1999).

standard setter niet alleen de aard van de *auditing standards* bepaalt maar ook de regie voert over het *standard setting process* zelf. Dus de vraag of en hoe het maatschappelijk verkeer wordt betrokken bij het ontwerpen of aanpassen van *auditing standards* wordt beantwoord door het beroep zelf. In de praktijk betekent dit dat het maatschappelijk verkeer nauwelijks wordt betrokken bij het ontwikkelen van *auditing standards*. Ik denk dat dit een ongewenste situatie is en in mijn ogen ligt hier een belangrijke taak voor de overheid maar daarover later meer.²¹

4.3 Voorbeelden van zelfregulering van *auditing standards*

Ik wil vier voorbeelden noemen van zelfregulering van *auditing standards* waar wellicht met meer transparantie en inbreng van het maatschappelijk verkeer tot andere besluitvorming was gekomen. De eerste drie voorbeelden zijn ontleend aan de Nadere Voorschriften inzake Onafhankelijkheid van de Accountant.

Voorbeeld 1: Scheiding van controle en advieswerkzaamheden

De schijn van onafhankelijkheid wordt negatief beïnvloed doordat accountants aan controlecliënten ook adviesdiensten verstrekken. De "Nadere Voorschriften" maken bepaalde combinaties van controle- en adviesdiensten weliswaar lastiger maar staan andere combinaties expliciet toe. Zo wordt niet uitgesloten dat accountants belastingadvies kunnen geven aan controleklanten.²² Dit brengt een aantal risico's met zich. Behalve het financiële belang speelt dat ondernemingen van belastingadviseurs verlangen dat deze het maximale uit het vuur slepen. De belastingadviseur zal dan ook vaak de randen opzoeken van hetgeen fiscaal geaccepteerd is. Van de accountant als controleur van de jaarrekening met daarin verwerkt de fiscale positie wordt een objectief oordeel verwacht over het geheel. Ook indien het belastingadvies formeel wordt gegeven door een collega uit de belastingpoot van het eigen kantoor ontstaat een spanningsveld. De controlerend accountant komt dan in de positie dat hij een oordeel moet geven over het advies van een kantoorgenoot. Hier schuilt een groot risico van verlies van onafhankelijkheid. Het verkopen van agressieve *taxshelters* aan contro-

21 Overigens werpt dit nog wel een bijzonder licht op het *trias politica* argument waar critici van de WTA zich van hebben bediend. Het intieme karakter van het proces van totstandkoming van *auditing standards* en toezicht in de vorm van de CTK was de afgelopen jaren mijns inziens ook bepaald geen schoolvoorbeeld van *trias politica*.

22 Zie Nivra (2003b, p. 32).

lecliënten, hetgeen blijkbaar niet alleen in de Verenigde Staten maar ook in Nederland gebeurt, maakt het risico nog groter.²³ In de Verenigde Staten speelt deze discussie ook. Zo heeft Calpers één van de grootste pensioenfondsen van de VS het gemunt op ondernemingen waarbij de accountant tevens belastingwerk verricht.²⁴

"The red flags we're looking at are tax planning, tax audits, and tax consultations...Calpers believes they represent a conflict of interest".

Vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer hebben door het *standard setting process* niet de kans gekregen zich te uiten over de combinatie van controle- en belastingadvies. Onduidelijk is dan ook of het maatschappelijk verkeer van mening is of deze combinatie van werkzaamheden moet worden verboden, dan wel of in deze situatie additionele eisen aan de accountant moeten worden gesteld.

Voorbeeld 2: Openbaarmaking van inkomsten uit controle en advies

Anders dan bijvoorbeeld in de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en in Australië schrijven Nederlandse regels niet voor dat de hoogte en samenstelling van het accountants-honorarium in het jaarrapport openbaar gemaakt moeten worden.²⁵ Uiteraard kunnen ondernemingen op vrijwillige basis deze informatie in de jaarrekening verstrekken. Er zijn echter maar weinig ondernemingen in Nederland die dit doen en als verslaggevingsregels niet eisen dat ondernemingen informatie over de hoogte en samenstelling van het accountants-honorarium openbaar moeten maken kan de accountant dit ook niet van de onderneming eisen. Het Nivra heeft *accounting standard setters* opgeroepen om op dit punt met dwingende voorschriften te komen.²⁶ Mij dunkt dat het beroep hier een kans laat liggen. Het zijn immers niet de ondernemingen maar de accountants die op het onafhankelijkheidsdossier aan herstel van vertrouwen dienen te werken. Om die reden zou het accountantsberoep het initiatief naar zich toe moeten trekken. De enige plek in het jaarrapport waar de accountant de regie voert is de accountantverklaring. Waarom niet de tekst van de accountantsverklaring uitbreiden met informatie over het accountants-honorarium? De beroepsorganisatie zou via aanpassing van de voorgeschreven teksten

²³ Zie De Accountant, April 2004, p. 24.

²⁴ Zie CFO, Juni 2004, p. 24.

²⁵ Deze paragraaf is ontleend aan Hassink (2003).

²⁶ Zie Nivra, Nadere Voorschriften inzake de Onafhankelijkheid van de Accountant, p.10.

van de verschillende accountantsverklaringen aan haar leden kunnen opleggen dat zij zelf in het jaarrapport van hun cliënten informatie verstrekken over de hoogte en samenstelling van het honorarium, gesplitst naar controle- en adviesdiensten. Waarom is het accountantsberoep niet hiertoe overgegaan? Wellicht was dit anders geweest als het maatschappelijk verkeer was betrokken in het *standard setting process*. Als het maatschappelijk verkeer met dit argument was gekomen had het Nivra in haar *basis for conclusions* een standpunt hierover moeten innemen.

Voorbeeld 3: Zelftoetsing in Nadere Voorschriften

Een te lange zakelijk relatie tussen de accountant en de onderneming kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant. Verplichte rotatie van de accountant wordt vaak genoemd als instrument om te voorkomen dat een te grote mate van vertrouwdheid met de klant ontstaat. *Audit partners* bij *public interest entities* mogen maximaal zeven jaar bij een opdracht betrokken zijn.²⁷ De Nadere Voorschriften zeggen hierover:

“Een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen kan een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid van de accountant.....vooral wanneer het gaat om controlecliënten die als public interest entity worden aangemerkt.”

Ik vraag me af of dit risico groter is bij *public interest entities* dan bij andere ondernemingen. Mij lijkt van niet. Over andere ondernemingen zeggen de Nadere Voorschriften:²⁸

“Indien bij controlecliënten die niet als public interest entity kunnen worden aangemerkt, geen systeem van interne rotatie kan worden gecreëerd (bijvoorbeeld door omvang van de desbetreffende accountantsorganisatie), kan worden overwogen binnen een redelijke periode (zeven jaar) het dossier te laten beoordelen door een externe accountant, dan wel minstens advies in te winnen bij de beroepsorganisatie.”

Critici zouden kunnen beweren dat wanneer het accountantskantoor te klein is om tot interne rotatie over te gaan het belang van de accountant blijkbaar zwaarder weegt dan het borgen van diens onafhankelijkheid. Als het maatschappelijk verkeer was betrokken bij het *standard*

27 Nivra, 2002, Nadere Voorschriften inzake de Onafhankelijkheid van Accountants, p.25.

28 Nivra, 2002, Nadere Voorschriften inzake de Onafhankelijkheid van Accountants, p.25

setting process was de mening van het maatschappelijk verkeer duidelijk geworden en had dit mogelijk geleid tot een andere tekst.

Voorbeeld 4: Absolute formulering van geheimhoudingsplicht

In de huidige GBR is zwaar ingezet op geheimhouding. De GBR verlangen van de accountant dat hij zaken die hem tijdens de uitoefening van zijn werkzaamheden ter ore zijn komen voor zich houdt. Er zijn wellicht situaties denkbaar dat geheimhouding in het belang is van zowel onderneming als maatschappelijk verkeer. Geheimhouding kan echter ook indruisen tegen het belang van deze laatste.²⁹ Het is de vraag of de wijze waarop geheimhouding in de GBR is verankerd recht doet aan de functie '*vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer*'. Critici zullen wellicht beweren dat door het belang dat aan geheimhouding wordt toegekend de accountant meer de vertrouwensman van de ondernemingsleiding lijkt. Mogelijk dat bij een transparant proces waarbij het maatschappelijk verkeer expliciet de mening had kunnen geven over het belang van geheimhouding en over de omstandigheden waaronder de accountant wordt ontslagen van geheimhouding tot een ander voorschrift was gekomen dan thans het geval is.

Tot zover mijn voorbeelden van uitwerkingen van zelfregulering. Gaarne zou ik nog een paar opmerkingen maken over de positie en status van IFAC.

4.4 Positie en status van IFAC

De EU en AFM lijken IFAC en de ISA's te accepteren als normenkader voor accountants. Europese of zelfs mondiale harmonisatie of standaardisatie van *auditing standards* is op zichzelf een goed streven. Toch hoop ik dat de EU en AFM met reserve ISA's zullen overnemen. Hoe je het went of keert, het IFAC is de stem van het mondiaal georganiseerde accountantsberoep. De IAASB heeft geen zelfstandige of in ieder geval een onduidelijke positie onder de IFAC paraplu en in die zin zijn ISA's niet meer en minder dan een compromis van het accountantsberoep, die weliswaar gezaghebbend zijn maar wel uit de koker van het beroep komen.

29 Ik verwijs hierbij naar de rol van instellingsaccountants in het kader van de HBO-fraude waarbij zij zich beriepen op hun geheimhoudingsplicht om te voorkomen dat inzage in dossiers moest worden gegeven (De Accountant, Mei 2004, p.7).

Naast het feit dat IFAC de stem van het georganiseerd beroep is, speelt er nog een ander probleem dat overigens hieraan gelieerd is. Dat is het gebrek aan legitimiteit buiten het beroep en dit is in mijn ogen een veel fundamenteeler probleem. Het maatschappelijk verkeer weet de weg naar IFAC maar moeilijk te vinden met als gevolg dat onduidelijk is of en op welke wijze de meningen van het maatschappelijk verkeer zijn betrokken in het proces van het totstandkomen van de ISA's. Ik wil dit illustreren met het volgende voorbeeld. In 2003 heeft IFAC de *Exposure Draft* van de nieuwe geformuleerde *Code of Ethics for Professional Accountants* uitgezet. Een van de belangrijkste standaarden. In totaal zijn volgens de IFAC's website³⁰ 38 reacties binnengekomen; 27 van IFAC leden (waaronder de reactie van Nivra), vier van accountants-organisaties³¹ en zeven van het maatschappelijk verkeer waaronder één van *IFAC Education Committee*, en één van FEE, dus beide feitelijk ook van het beroep. De enige reactie die afkomstig is van gebruikers van jaarrekening met een significante achterban is de reactie van het *Basel Committee on Banking Supervision*.³² Ik concludeer hieruit dat het brede maatschappelijke verkeer het IFAC niet of nauwelijks weet te vinden. Als zelfs op het ontwerp van de kernregeling van het accountantsberoep nauwelijks wordt gereageerd valt het te betwijfelen of dit wel het geval zal zijn bij de meer technische onderwerpen. Derhalve moeten vraagtekens worden gesteld bij de legitimiteit van IFAC en is IFAC niet minder maar ook niet meer dan de stem van het georganiseerde accountantsberoep en tenzij IFAC er in slaagt om draagvlak te verwerven buiten het beroep is dit in mijn ogen een wel erg smalle basis om ISA's zondermeer verplicht te stellen als *auditing standards* voor Europese accountants. Overigens wordt inmiddels in IFAC verband gewerkt aan de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) een klankbord waarin vertegenwoordigers van het maatschappelijk verkeer zitting zullen nemen. Onduidelijk is wat de rol van de PIOB zal zijn, met name ook ten aanzien van de ISA's die reeds van kracht zijn. Verder kan in mijn ogen de PIOB wel de legitimiteit van ISA's verhogen

³⁰ Zie www.ifac.org

³¹ Deloitte, E&Y, Grant Thornton en PWC.

³² De zeven reacties betroffen die van: Australasian Council of Auditors-General, Basel Committee on Banking Supervision, Dutch Informal Group, Federation des Experts Comptables Européens (FEE), IFAC Education Committee, Jean Bechard, National Association of State Boards of Accountancy (NASBA).

maar nooit de inbreng van het brede maatschappelijk verkeer ter zake compenseren.³³

Gelet op bovenstaande opmerkingen kunnen ISA's prima fungeren als ondergrens voor *auditing standards* in Nederland. Maar er zijn mijns inziens nog onvoldoende garanties dat ISA's in voldoende mate tegemoet komen aan de eisen van het maatschappelijk verkeer.

5. Aanbevelingen

5.1 Inleiding

Op basis van de analyse die ik u heb aangeboden kom ik tot de volgende aanbevelingen.

5.2 Beroepsorganisatie: Nivra

Zoals aangegeven is de politiek in Nederland genereus geweest als het gaat om het vaststellen van de kring van ondernemingen die vallen onder de wettelijke controleplicht. Dit verplicht de beroepsgroep kwaliteit te leveren en onafhankelijkheid te garanderen ook voor wat betreft de controle van de *niet-public interest entities*, dus in het geval van heel veel grote en alle middelgrote ondernemingen. Bij de controle van organisaties van maatschappelijk belang de hoogste onafhankelijkheidseisen aan de accountant stellen is een begin, maar niet meer dan dat. Ook gebruikers van jaarrekeningen van *niet-public interest entities* dienen te kunnen vertrouwen op de onafhankelijkheid van de accountant. Dit betekent in mijn ogen dat de Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid op onderdelen uitgebreid en aangescherpt dienen te worden. Individuele accountants en kantoren die daar niet aan kunnen of wensen te voldoen kunnen of afscheid nemen van het marktsegment van de wettelijke controle of aansluiting zoeken bij een groter verband. Dit zal ongetwijfeld leiden tot een concentratietendens maar uiteindelijk is de onafhankelijkheid van de accountant hiermee gediend.

Een beroepsgroep van maatschappelijk importantie dient uiterst zorgvuldig om te gaan met het haar gegeven recht tot zelfregulering. Daarbij hoort in ieder geval een transparant besluitvormingsproces waarbij het maatschappelijk verkeer in alle stadia wordt betrokken en de mogelijkheid krijgt feed-back te geven op voorgestelde auditing

33 Overigens geldt hetzelfde voor de *endorsement* van ISA's door IOSCO.

standards. Ook hoort daarbij dat verantwoording wordt afgelegd over de uiteindelijke keuzes. Deze transparantie begint al met het samenstellen van de Nivra-commissies die voorbereidende werkzaamheden verrichten. Het Nivra zou moeten overwegen om werkgroepen die zich met kritische dossiers bezig houden pluriformer samen te stellen. Zo zou het voor de Nivra-commissie Onafhankelijkheid goed zijn om deskundigen van buiten de beroepsgroep uit te nodigen zitting te nemen in dit gremium. Ook de optie om met bijvoorbeeld de AFM te komen tot de oprichting van een Nederlandse tegenhanger van de PIOB voor specifieke Nederlandse *auditing standards* is het overwegen waard. De nieuwe GBR en de Verordening op de Fraudemelding vormen voor het *standard setting process* aardige testcases.

Een laatste aspect betreft het belang van heldere communicatie naar het maatschappelijk verkeer. Accountants wekken vaak de indruk financiële alleskunnners te zijn, en daarbij wil het onderwerp van de forensische accountancy als voorbeeld aanhalen. Enerzijds wekken accountants op dossiers die wekenlang voorpaginanieuws zijn de indruk dat zij elke fraude boven tafel kunnen krijgen waarbij partijen elkaar in de haren vliegen over declaraties van honderden euro's, en op andere momenten, bijvoorbeeld bij de Enquête Bouwfraude beweert de accountant niets met de fraude te hebben gedaan omdat deze niet materieel was. Dergelijke voor het publiek conflicterende boodschappen zijn niet uit te leggen en dragen disproportioneel bij aan de verwachtingskloof. Het is goed dat het beroep hier actie heeft ondernemen in de vorm van de Richtlijn Persoonsgebonden Onderzoek. Wat niet goed is dat deze pas is geformuleerd nadat de schade is aangericht. Een meer pro-actieve houding had dat kunnen voorkomen. Door in een vroeg stadium in debat te gaan met het maatschappelijk verkeer en partijen expliciet uit te nodigen te reageren op concepten van *auditing standards* wordt de kans op maatschappelijk ongenoegen en reputatieverlies op een later moment verkleind.

5.3 Accountantskantoren

Binnen accountantskantoren geldt dat bestuurders vaak al decennia bij de eigen organisatie werkzaam zijn. Het gevaar bestaat dan dat de zelfreflectie verdwijnt. Voorts leiden de organisatie- en beloningsstructuur tot een sterke focus op het hier en nu. De afgelopen decennia hebben uitgewezen dat dit vanuit financieel perspectief een goede strategie was. Dit organisatiemodel leidt echter ook tot re-actieve topbestuurders

en daarmee tot een beroepsgroep die 'achter de feiten aanrent'. Ik denk dat het goed zou zijn als accountantskantoren over hun eigen schaduw springen en hun organisatiestructuur en belonings- en selectiebeleid van hun leiders eens tegen het licht zouden houden.

Een tweede aspect dat beter kan betreft de communicatie over de verbeteringen die accountantskantoren inmiddels hebben gerealiseerd. Ik heb namelijk stellig de indruk dat accountantskantoren de afgelopen jaren belangrijke stappen hebben gezet om hun onafhankelijkheid te vergroten en hun *corporate governance*-structuren te verbeteren. Ik denk niet dat kantoren er al zijn, maar er is zeker vooruitgang geboekt.³⁴ Des te opmerkelijker is dat hiervan weinig is terug te vinden op bijvoorbeeld de websites en jaarverslagen van accountantskantoren, zo ongeveer de enige bronnen met betrekking tot accountantskantoren die toegankelijk zijn voor maatschappelijk verkeer. Wat bijvoorbeeld opvalt is dat met name de websites van de grote vier accountantskantoren uitsluitend gericht zijn op het werven van nieuwe klanten en niet gebruikt worden als platform om de relatie met het maatschappelijk verkeer te duiden en te verbeteren. Ik moet hier aan toevoegen dat het Nivra dit aanmerkelijk beter doet. Overigens heeft een van de grote vier accountantskantoren een uitvoerige *Code of Conduct* voor haar medewerkers op de website staan waarin belangrijke kernwaarden als integriteit en onafhankelijkheid worden uitgewerkt. Het openbaar maken van een dergelijk *belief system* kan een belangrijke bijdrage leveren aan het verkleinen van de verwachtingskloof. Toezicht op naleving, sancties en openbaarmaking van de resultaten hiervan, dragen verder bij tot gewenst gedrag en verkleinen van genoemde kloof.

5.4 Toezichthouder: AFM

In de WTA lijkt de keuze te worden gemaakt voor continuering van zelfregulering door de beroepsorganisaties, zij het onder toezicht van de AFM. De keerzijde van zelfregulering is transparantie. De AFM zou er op toe moeten zien dat de beroepsorganisaties transparant zijn in elke fase van het regelgevend proces; bij het ontwikkelen van richtlijnen, het uit-

34 Interessant in dit verband is om de jaarverslagen van de grote vier accountantskantoren in de tijd te vergelijken. Het beeld dat dan ontstaat is dat in de eind jaren negentig veel aandacht was voor *full service concept*, groei en het halen van ambitieuze doelstellingen terwijl in de jaarverslagen van de afgelopen jaren al meer is terug te vinden over het debat in de samenleving en het belang van ethische waarden voor accountants.

nodigen van derden om daarop te reageren en het openbaar maken van de reacties op de websites van de beroepsorganisatie. Ook zouden definitieve versies van belangrijke richtlijnen gepaard dienen te gaan met een uitvoerige *basis for conclusions* met expliciete verwijzing naar de binnengekomen commentaren. De ophanden zijnde aanpassingen van de Gedrags- en Beroepsregels en de Verordening op de Fraudemelding zijn geschikte test cases.

5.5 Gebruikers van de accountantsverklaring

De verwachtingskloof in de accountancy is al door velen gedocumenteerd. Het is niet fair de verwachtingskloof in zijn geheel toe te schrijven aan de *substandard performance* van accountants. Een deel van de verwachtingskloof is de resultante van onrealistische verwachtingen die leven aan de kant van het maatschappelijk verkeer, ik verwijs naar de studie van Porter (1993) die in dit verband spreekt over *unreasonable expectations* en de *reasonableness gap*. Het oordeel over de accountant wordt snel geveld. Mocht er een mogelijkheid komen om actief te participeren in het *standard setting process*, grijp die kans dan ook aan. Ook de algemene vergadering van aandeelhouders biedt een interessant platform om in direct contact met accountants te komen. Maak daarvan gebruik. Wees kritisch maar probeert u zich ook te verplaatsen in de positie van de accountant.

5.6 Universiteiten

Universiteiten dienen zich nog meer te beseffen dat de toekomstige leiders van het accountantsberoep vandaag in de onderwijsgroepen zitten. Het verder scherpen van een kritische houding is minstens zo belangrijk als het stampen van richtlijnen. Met cases, rollenspellen en gastsprekers uit het accountantsberoep en het maatschappelijk verkeer kan deze houding worden aangekweekt. Deze inspanningen zullen echter weinig effect resulteren als vanuit de beroepsgroep en vanuit de kantoororganisaties het bediscussiëren van de 'partijlijn' niet wordt gestimuleerd of nog erger niet wordt getolereerd. Als signalen niet consistent zijn komt een cultuurverandering niet tot stand.

5.7 Studenten

Ik heb ook nog een boodschap voor de studenten van de postdoctorale opleidingen, in het bijzonder die tot accountant. U bent allen vrij recent toegetreden tot een accountantsorganisatie; u bent het verse bloed waarover ik sprak. Als opleiding beseffen wij dat u de leiders van

overmorgen bent. En ook al zit u nu in het lange proces van socialisering in uw organisatie, graag wil ik u voorhouden dat het wel degelijk mogelijk is om tegelijkertijd én loyaal én opbouwend kritisch te zijn richting uw eigen organisatie en het beroep waarin u werkzaam bent.

6. Afsluiting

Als er niet over de accountant wordt gesproken zijn de accountant en zijn professie geen factoren van belang. Juist het feit dat daarover wordt nagedacht en gediscussieerd tekent de relevantie van de accountancy in ons maatschappelijk bestel. Het recente opschudden van het bed is daarvan een uiting. De wetenschap heeft zich nog teveel afzijdig gehouden in het debat omtrent de nut, noodzaak en invulling van de WTA. Ik heb met deze oratie geprobeerd een bescheiden bijdrage te leveren aan de governance en onafhankelijk van het accountantsberoep. Het was niet mijn bedoeling een somber beeld te scheppen. Wel was het mijn intentie om een kritisch maar opbouwend bedoeld geluid te laten horen.

Auditing is een interessante tak van sport omdat wetenschap, praktijk en politiek hier samenkomen. Door het positioneren van de accountant als agent met twee principalen wordt een reeks van interessante onderzoeks- en beleidsvragen opgeworpen. Dit wordt versterkt door de transitie die het vakgebied momenteel doormaakt. De wetenschap kan mogelijk een bijdrage leveren om knelpunten in kaart te brengen en suggesties voor verbeteringen te doen. Ik hoop dat ik u vanmiddag heb kunnen overtuigen dat *Auditing* een fascinerend vakgebied is.

7. Dankwoord

Gewaardeerde toehoorders, nu ik aan het einde van mijn oratie ben gekomen wil ik graag een woord van dank uitspreken. Ik besef dat ik zonder de hulp en het vertrouwen van velen hier niet had gestaan. Op de eerste plaats dank aan het College van Bestuur van de Universiteit Maastricht voor het in mij gestelde vertrouwen. Voorts wil ik gaarne al mijn leermeesters danken. Dat zijn er veel geweest en met het risico er velen te vergeten wil ik er een aantal in het bijzonder noemen. Op de eerste plaats mijn promotor Professor Willem Buijink. Vanaf mijn eerste dag als AIO in 1990 heb je me gecoacht en gestimuleerd in het doen van onderzoek. Het was een waar genoegen om onder jouw vleugels mijn eigen weg te vinden. De professoren Bram Beek, Jos en Tjeu Blommaert, Roger Dassen, Hans Kuijl, Steven Maijor, Jan van de Poel en Arnold Schilder hebben als docent en collega ieder een eigen rol gespeeld in mijn vorming tot wetenschapper. Grote dank daarvoor. Voorts dank ik mijn collega's van het Departement AIM. Eddy, Roger, Frank, Laury en alle anderen voor het creëren van een cultuur waarin kritisch denken wordt gestimuleerd. Ook dank aan curatoria, docenten en studenten van de postdoctorale opleidingen.

De aanwezigheid van mijn ouders, schoonouders, Kitty, Anke, Meike en Niek waardeer ik zeer. Ik stel voor jullie bij een andere gelegenheid mijn dankbaarheid te laten blijken voor het feit dat ik hier nu sta.

Ik heb gezegd.

Literatuuroverzicht

- Antle, R., (1982), The Auditor as an Economic Agent, *Journal of Accounting Research*, Vol.20, pp.503-527.
- Arens, A.A., J.K. Loebbecke, (2003), *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Bamberg, G., K. Spremann (eds.), (1989), *Agency Theory, Information, and Incentives*, Springer-Verlag, Berlijn.
- Bindenga, A., (2002), Onafhankelijkheid in Financiële Zin, *De Accountant*, Oktober 2002, pp. 38-41.
- Dassen, R.J.M., (1989), Leer van het Gewekte Vertrouwen: Agency avant-la-Lettre, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol.63, pp.341-352.
- Fisher L., C. Quick, (2004), The Big Four old Boys' club, *Accountancymagazine.com*, Maart, p. 29.
- Fleck, R., (2004), Taking an Ethical Lead, *Accountancymagazine.com*, Januari, p.127.
- Flint, D., (1988), *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, MacMillan, Londen.
- FNV, (1976), *Open Boek: Een Nota over de Behoeftte van Werknemers aan Informatie over hun Onderneming*, Federatie Nederlandse Vakbeweging, Amsterdam.
- Georgioul, G., (2002), Corporate non-participation in the ASB standard-setting process, *The European Accounting Review*, 2002, Vol.11, pp.699-722.
- Hassink, H.F.D., (2001), *Use and Usefulness of Financial Accounting and Auditing: the case of trade unions bargainers*, dissertatie, Universiteit Maastricht.
- Hassink, H.F.D., (2003), Accountant moet Beloning Openbaar Maken, *Het Financieele Dagblad*, 31 december 2003.
- Hen, de P.E., J.G. Berentsen, J.W. Schoonderbeek, (1995), *Hoofdstukken uit de Geschiedenis van het Nederlandse Accountantsberoep na 1935*, Van Gorcum, Assen.
- Kok, W., (1975a), *De Maatschappelijke Behoeftte aan Ondernemingsinformatie*, in: Het Beroep onder de Loep, Verslag van Accountantsdag 1975, NIVRA geschrift no.15, pp.11-14 en pp.32-41, Nederlands Instituut van Registeraccountants, Amsterdam.
- Kok, W., (1975b), *De Maatschappelijke Behoeftte aan Ondernemingsinformatie*, *De Accountant*, Vol.49, pp.422-424.
- Limperg Instituut, (1987), *Opvattingen over Accountants*, Amsterdam.
- Maijoor, S.J., (1995), *Dominees op de Markt: Een Economische Analyse van de Markt, het Kantoor en het Controleproces van Accountants*, Oratie, Universiteit Maastricht.
- Manson, S., M. Zaman, (1999), Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report, *Accounting Forum*, Vol.23, pp.11-33.
- Moizer, P., (1991), Independence, in: Sherer, M., S. Turley (eds.), *Current Issues in Auditing*, Chapman Publishing, London.
- NIVRA, (2003a), *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants, Amsterdam.
- NIVRA, (2003b), *De Accountant & Onafhankelijkheid: De Onafhankelijkheidsregels en de Gevolgen voor de Dienstverlening van uw Accountant*, Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants, Amsterdam.

- Porter, B.A., (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, *Accounting and Business Research*, Vol.24, pp.49-68.
- Schilder, A., (1994a), Onafhankelijkheid van Accountants: Frisse Blik en Vers Bloed, Gesprek met Johan Stekelenburg, *De Accountant*, Vol.100, pp.321-324.
- Schilder, A., (1994b), Onafhankelijkheid van Accountants: Maak het Debat Breder, een Gesprek met A.A. Westerlaken, *De Accountant*, Vol.100, pp.384-386.
- Schilder, A., (1994c), *Auditor Independence: An Exploratory Study on Some Core Issues of Accountants' Ethics*, Dissertation, Rijksuniversiteit Groningen, Wolters-Noordhoff, Groningen.
- Stekelenburg, J., (1995), Een Tikkeltje te Paars, *Accountant?*, *De Accountant*, Vol.101, pp.300-301.
- Thorley Hill, N., S.W. Shelton, K.T. Stevens, (2002), Corporate Lobbying Behaviour on Accounting for Stock-based Compensation: Venue and Format Choices, *Abacus*, Vol.38, pp.78-90.
- Vries, De J., (1985), *Geschiedenis der Accountancy in Nederlands: Aanvang en Ontplooiing: 1895-1935*, Van Gorcum, Assen.
- Watts, R., J. Zimmerman, (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Watts, R., J. Zimmerman, (1990), Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, Vol.65, pp.131-156.
- Westerlaken, A.A., (1989), Werknemers en de Totstandkoming van Financiële Gegevens, *De Accountant*, Vol.95, pp.222-225.