

De Betekenis van de Accountant in een Dynamische Wereld  
Wat hetzelfde blijft en wat verandert

prof.dr. P.W.A. Eimers RA





# De Betekenis van de Accountant in een Dynamische Wereld Wat hetzelfde blijft en wat verandert

prof.dr. P.W.A. Eimers RA

*Rede in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar Auditing aan de faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde van de Vrije Universiteit Amsterdam op 14 november 2008.*





Mijnheer de Rector Magnificus, dames en heren,

De betekenis van de accountant in een dynamische wereld... Toen ik enkele maanden geleden de titel van deze rede bepaalde, had ik niet kunnen vermoeden dat de Dynamische Wereld tussen toen en nu met hoofdletters moest worden geschreven. Zekerheden zijn onzekerheden geworden, vertrouwen slaat door naar wantrouwen en 'in control' wordt 'out of control'. Maar waar is de accountant?

Een crisis was ooit de bakermat van het accountantsberoep in Nederland [De Vries, 1985]. Het was de beruchte Pincoffs-affaire uit 1879. Pincoffs was directeur van de Afrikaansche Handelsvereniging waar knoeierijen plaatsvonden zoals het flatteren van balansen en vervalsen van de boeken. Pincoffs liep tegen de lamp, vluchtte naar New York en uiteindelijk bleek een winst van fl. 2 miljoen om te slaan in een verlies van fl. 8 miljoen. Niet lang erna werd accountantskantoor Confidentia opgericht. Vanuit het wantrouwen dat toen ontstond, kwam de behoefte aan zekerheid en die behoefte werd door het accountantskantoor Confidentia ingevuld. Dit werd het bestaansrecht van accountants: het verschaffen van zekerheid.

Wij leven nu in een steeds complexer wordende wereld. Een maatschappij waarin transparantie en *accountability* in opkomst zijn: je verantwoordelijkheid nemen en daarop aanspreekbaar zijn. Dit geldt niet alleen voor jaarverslagen waarin het bestuur van de vennootschap transparant is over zijn risicomangement en bestuurdersbeloningen en daarover verantwoording aflegt. Nee, dit geldt ook in toenemende mate voor andere verantwoordingen. Denkt u bijvoorbeeld aan het opstellen van een maatschappelijk verslag door een multinational. Of het bouwen van een tax control framework door een belastingplichtige ten behoeve van de fiscus in het kader van horizontaal toezicht.

Met de kredietcrisis van nu is iedereen sterk gericht op het weer stabiel krijgen van de financiële markten en het zich instellen op een periode van een laagconjunctuur. Dat zijn de zorgen van vandaag. Maar zijn het ook de zorgen van morgen? Je kunt je afvragen of het beeld weer verschuift naar maatschappelijke issues zoals het klimaat en de schaarste aan natuurlijke grondstoffen zodra de kruitdampen van de kredietcrisis zijn opgetrokken.

Welke rol hebben accountants bij deze ontwikkelingen? Staan accountants aan de zijlijn van de veranderingen van de maatschappij, zijn zij de redder van Catan of zijn zij de Haarlemmer olie? **Dat is het thema van deze rede: 'De Betekenis van de Accountant in een Dynamische Wereld'**. Over de relevantie van het accountantsberoep. Een toekomstbeeld

vanuit het perspectief van regelgeving voor accountants, de beroepsorganisatie en kantoren, 'audit & assurance'-onderzoek en accountantsopleidingen. Hierbij vormt het profiel van de toekomstige accountant een belangrijk element.

Het vervolg van mijn rede is opgebouwd uit drie onderdelen. Allereerst sta ik met u stil bij het bestaansrecht van accountants. Daarna ga ik in op de veranderende wereld met als vraag op welke wijze de verschillende betrokkenen binnen het accountantsberoep de veranderingen in de samenleving hebben opgepakt. Ik doe dat aan de hand van vier deelgebieden:

- regelgeving voor accountants ('standard setting');
- beroepsorganisatie en kantoren;
- 'audit & assurance'-onderzoek;
- accountantsopleidingen

en analyseer ik welke acties ondernomen moeten worden zodat accountants ook in de toekomst een rol van betekenis blijven spelen in het maatschappelijk verkeer.



# 1. HET BESTAANSRECHT VAN ACCOUNTANTS

De betekenis van de accountant in een dynamische wereld... waarom zijn er accountants? Velen hebben hierover geschreven [o.a. Watts & Zimmerman, 1978 en 1979 met hun agency theorie] Ik wil mij vandaag beperken tot de Leer van het Gewekte Vertrouwen van Limperg [Limperg, 1932].

Volgens Limperg is de vraag naar controlediensten door accountants het gevolg van het hebben van externe belanghebbenden bij een onderneming. We hebben het dan niet alleen over de aandeelhouders, maar ook andere partijen als bankiers, overheid, personeel, leveranciers en milieugroeperingen. Limperg noemt hen samen 'het maatschappelijk verkeer'. Deze belanghebbenden willen in ruil voor hun betrokkenheid bij de onderneming dat de ondernemingsleiding verantwoording aflegt over haar doen en laten. Aangezien de belangen van de ondernemingsleiding en de externe belanghebbenden uit elkaar kunnen lopen, kan de informatie die de ondernemingsleiding verstrekt vooringenomen zijn. Hierdoor ontstaat de behoefte aan onafhankelijke verificatie [Dassen, 1989].

De leer van het gewekte vertrouwen benadrukt dat de accountant zijn inspanningen op een zodanig niveau moet brengen, dat het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in een rationele specifieke situatie niet wordt beschaamd. Het voldoen aan deze verwachtingen wordt volgens Limperg [Limperg, 1933] bepaald door:

1. niet meer verwachtingen opwekken dan de accountant kan waarmaken, en
2. het vermogen van de controletechniek om in de behoefte van het maatschappelijk verkeer te voorzien. Of in hedendaags Nederlands: accountants moeten hun werk goed uitvoeren.

Kan de accountant nog steeds voldoen aan deze verwachtingen? Ik ga nu eerst met u in op de ontwikkelingen in de zakelijke omgeving die de basis kunnen zijn voor veranderende behoeften van het maatschappelijk verkeer. Straks zal ik ingaan op de kwaliteit van het werk van de accountant.

## 2. DE ONTWIKKELINGEN IN DE ZAKELIJKE OMGEVING

De zakelijke omgeving is in de afgelopen jaren sterk veranderd. Veranderingen zijn van alle tijden maar lijken elkaar steeds sneller op te volgen. Zij gaan gepaard met onzekerheden en laten zich vertalen in kansen en bedreigingen [Wallage, 2008]. Ik sta met u stil bij de volgende ontwikkelingen:

1. Globalisering en digitalisering;
2. Verbreding van transparantie en accountability.

In hun visiedocument 'Global Market and the Global Economy' [CEO, 2006] schetsen de voorzitters van de zes wereldwijd grootste accountantskantoren de ontwikkelingen in de economie. Hun ankerpunt is de crisis op de kapitaalmarkten van 1929. Ook toen was er sprake van een onverwacht scherpe daling van de aandelenkoersen en een gebrek aan vertrouwen. Na die tijd werden publieke fondsen verplicht om een jaarrekening op te stellen op basis van algemeen aanvaarde verslaggevingstandaarden. Overheden verplichtten ondernemingen om hun jaarrekening te laten controleren door accountants.

*De wereld is sinds die tijd de jaren '30 uit de vorige eeuw in meerdere opzichten dramatisch veranderd. Zo zijn de economieën van de verschillende landen veel meer met elkaar verbonden door handel en kapitaalstromen. Technologische veranderingen in transport en communicatie hebben bijgedragen aan globalisering. Informatie over zo veel onderwerpen is nu zo wijd en a tempo beschikbaar dat het als vanzelfsprekend wordt beschouwd, iets wat 10 jaar geleden nog niet werd voorzien' [CEO, 2006].*

Contractuele relaties zijn ingewikkelder geworden en financiële instrumenten om kapitaal te verkrijgen en risico's te af te dekken, zijn veel complexer dan voorheen.

De introductie van internet in het midden van de jaren negentig van de vorige eeuw heeft als katalysator gewerkt voor het stroomlijnen van de zakelijke activiteiten en administratieve processen. Globalisering en digitalisering hebben gezorgd voor meer wereldwijd opererende bedrijven en een samenleving die meer op netwerken is georiënteerd. Als u bijvoorbeeld een Apple iPod via internet koopt, dan ziet u het volgende gebeuren:

- U bestelt bij [Apple](#), u krijgt direct een factuur van Apple Ierland per e-mail, met Ierse btw.
- U betaalt via uw [creditcardmaatschappij](#), verificatie vindt binnen enkele seconden plaats.



- Uw artikel wordt uitgeleverd vanuit een magazijn van een distributeur ergens in Nederland.
- Binnen 24 uur wordt het pakketje bij u thuis afgeleverd door de postbode.

De vier ondernemingen in dit voorbeeld moeten naadloos op elkaar aangesloten zijn, want Apple zal niet aan u verkopen als u niet kunt betalen, kan niet uitleveren als zij niet weet of het product in het magazijn van de distributeur ligt, en kan niet beloven dat het product binnen 24 uur wordt afgeleverd als er geen afspraken zijn met de postbezorger. Als u accountant bent van een van deze ondernemingen, dan zult u moeten doorgronden op welke wijze de processen van deze ondernemingen op elkaar ingrijpen, welke risico's voor de jaarrekening hieraan zijn verbonden en op welke wijze deze risico's tot een acceptabel niveau worden teruggebracht.

De ontwikkelingen staan echter niet stil. Ik noem u twee voorbeelden. Allereerst de ontwikkeling van de financiële rapportage op basis van XBRL. XBRL is soort Esperanto voor elektronische informatieuitwisseling. Nu nog stelt een onderneming een jaarrekening op, maakt een belastingaangifte, deponereert de jaarrekening bij het handelsregister, geeft statistieken door aan het CBS en informeert beleggers. Telkens weer een andere verantwoording. Met XBRL is het mogelijk dat gebruikers van informatie zich allemaal kunnen baseren op dezelfde bak met data en al naar gelang het doel, overzichten kunnen genereren. XBRL wordt toegepast in het Nederlandse Taxonomie-project<sup>1</sup>, waardoor er sprake kan zijn van één enkele reportagestroom naar het handelsregister, de Belastingdienst en andere wettelijke deponeringsinstanties. Een ander voorbeeld betreft de Verenigde Staten waar beursfondsen hun jaarrekening verplicht in XBRL format moeten deponeren;. SEC-voorzitter Christopher Cox zei tijdens de 14<sup>e</sup> XBRL-conferentie: "Je bent niet gewoon een code aan het schrijven, je verandert de hele wereld!" [Cox, 2006].

Het tweede voorbeeld is de ontwikkeling van één betalingscircuit in Europa, de Single European Payment Area (SEPA). Door SEPA wordt de informatie-uitwisseling tussen banken gestroomlijnd voor transacties die u en ik met elkaar afsluiten [de Koning, 2008]. Als u bijvoorbeeld een betaling wilt verrichten aan een leverancier in Italië, dan is dat binnenkort net zo gemakkelijk als een binnenlandse betaling. SEPA kan een veelbetekenende invloed hebben op zakelijke en IT-processen in en tussen bedrijven omdat de landenbarrières op het gebied van bancaire zaken zullen wegvallen. Als u controlerend accountant bent van een onderneming die haar inkoopprocessen verregaand heeft geïntegreerd met de systemen van

---

<sup>1</sup> voor een overzicht van publicaties zie [www.xbri-ntp.nl/publicaties](http://www.xbri-ntp.nl/publicaties)

de leverancier, dan moet u een diepgaand begrip hebben van deze systemen om de risico's op materiële fouten in de jaarrekening te kunnen onderkennen.

### **Verbreding transparantie en accountability**

Steeds meer ondernemingen en publieke entiteiten leggen verantwoording af over hun doen en laten<sup>2</sup>. De maatschappelijke behoefte aan betrouwbare informatie neemt op alle fronten sterk toe. Niet-financiële informatie wordt steeds belangrijker voor ondernemingen en publieke entiteiten, zowel voor de interne sturing als voor externe verantwoording [NIVRA, 2008]. Stel, u bent directeur van een Non-Gouvernementele Organisatie (NGO) en u maakt zich hard voor een betere maatschappij. Het bestrijden van de armoede in de wereld en het behalen van de Millennium Development Goals<sup>3</sup> zijn opgaven die groter zijn dan ooit. U krijgt jaarlijks miljoenen aan subsidies en donaties, die u aan goede doelen besteedt, zoals de investering in duurzame ondernemingen en goede initiatieven. Maar hoe weet u dat er met uw bestedingen niet de wapenhandel of kinderarbeid wordt gestimuleerd? U wilt uw geloofwaardigheid richting uw donateurs waarmaken. Onafhankelijke verificatie kan u daarbij helpen. Ik geef u een aantal voorbeelden:

- een aandeelhouder die een 'in-control' statement leest in het jaarverslag;
- een gemeenteraad die weten of de uitgaven rechtmatig zijn;
- de belastingdienst die wil zien dat de belastingplichtige een *tax control framework* overlegt;
- een ondernemer die moet voldoen aan de registratieverplichtingen van chemische stoffen (REACH);
- een donateur die informatie krijgt over de besteding van een goede doeleninstelling;
- potentiële patiënten die de prestaties van een ziekenhuis willen weten voordat zij de keuze maken voor behandeling in het ziekenhuis;
- de toezichthouder die periodiek een rapportage krijgt van storingen in het netwerk van een energiebedrijf;
- belanghebbenden die informatie krijgen over de CO<sub>2</sub> emissie van de onderneming.

In alle gevallen gaan de gebruikers van die informatie er vanuit dat ze kunnen vertrouwen op de informatie die ze krijgen. Het is de vraag of de opstellers van die informatie dat kunnen waarmaken. Dit soort informatie vraagt om onafhankelijke verificatie [Eimers, 2008b]. Uit onderzoek blijkt dat het vergroten van geloofwaardigheid de drijfveer is waarom bedrijven assurance bij hun rapportage belangrijk vinden [PwC, 2008 en KPMG, 2008].

---

<sup>2</sup> Zie voor een overzicht van de ontwikkelingen op dit gebied de duurzaamheidsbarometer op [www.pwc.nl/barometer](http://www.pwc.nl/barometer)

<sup>3</sup> [www.un.org/millenniumgoals](http://www.un.org/millenniumgoals)

## **Gevolgen voor business reporting**

De veranderende wereld heeft gevolgen voor de aard, omvang en timing van rapportages [Pawlicki, 2008]. De globalisering van het bedrijfsleven heeft geleid tot een toenemende behoefte aan een wereldwijde standaard voor financiële verslaggeving, wat uiteindelijk de International Financial Reporting Standards (IFRS) is geworden. Deze verandering naar IFRS heeft de financiële-rapportageketen in tien jaar tijd sterk veranderd. Hierbij gaat het niet alleen om *fair values* in de jaarrekening, maar ook om de achterliggende interne processen om bijvoorbeeld waardeontwikkelingen in activa te kunnen monitoren.

Tevens is door de behoefte aan meer en snellere informatie, de frequentie van verslaggeving toegenomen. Dit komt onder andere tot uitdrukking in wettelijke bepalingen over publicatie van tussentijdse berichten en over het communiceren van koersgevoelige informatie. De beschikbaarheid van internet maakt het beleggers mogelijk sneller informatie ter beschikking krijgen en sneller op de beurs te handelen. De dynamiek in verslaggeving is dus toegenomen met gevolgen voor de onderneming die de financiële verslaggeving opstelt en de accountant die deze verslaggeving controleert.

De internetervaring van het laatste decennium heeft bewezen dat technologie een belangrijke invloed kan hebben op de financiële-rapportageketen. Verwacht wordt dat de nieuwe ontwikkelingen op het gebied van XBRL leiden tot radicale veranderingen naar de vraag om accountantsdiensten [Verkruisje, 2008]. Aan de ene kant zal er een daling merkbaar zijn in compliancewerkzaamheden, zoals het samenstellen van jaarrekeningen en belastingaangiften, aan de andere kant zal er vraag zijn naar het verschaffen van zekerheid bij transacties die in XBRL worden gerapporteerd.

In dat kader heeft de International Federation of Accountants (IFAC) onlangs een rapport uitgebracht over de ontwikkelingen in de financiële-rapportageketen met als titel '*Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*' [IFAC 2008b]. Hier zijn de resultaten gepresenteerd van een onderzoek onder mensen die belang hebben bij deze financiële-rapportageketen: gebruikers, opstellers, controlerend accountants, standaardzetters, regelgevers en toezichhouders. Op basis van de onderzoeksresultaten constateert IFAC dat de afgelopen jaren veel energie is gestoken om financiële rapportages te veranderen en te verbeteren. Een van de kernvragen in het IFAC-onderzoek was of jaarrekeningen (vanuit gebruikersperspectief) nu beter of slechter zijn geworden: meer of minder relevant, betrouwbaar en begrijpelijk. De resultaten wijzen uit dat de financiële rapportages in de laatste vijf jaar weliswaar zijn verbeterd, maar niet nuttiger worden gevonden dan voorheen. IFAC roept dan ook op om te blijven zoeken naar verbeteringen

zodat de gerapporteerde informatie beter aansluit bij de informatiebehoeften van de verschillende soorten van gebruikers.

Met betrekking tot het aspect van de rol van de controlerende accountant in de financiële-rapportageketen, zien de deelnemers aan het IFAC-onderzoek positieve ontwikkelingen in onder andere aanscherpingen in audit standaarden en auditprocessen, meer aanhaking bij auditcommissies, meer risicogebaseerde controle, en verbeterde (interne) kwaliteitsreview en extern toezicht. Als punten van zorg komen onder andere naar voren dat er minder aandacht voor professional judgement lijkt te zijn en dat er een risico is van overregulering. Tevens constateren de door IFAC bevraagde deelnemers een gebrek aan communicatie van de accountant met de externe belanghebbenden.

De samenleving verandert dus, wordt complexer in een tijd van transparantie en accountability. Partijen zijn meer aan elkaar verbonden, zijn afhankelijker van elkaar en hebben behoefte aan zekerheid, maar er is onvoldoende geborgd dat deze rapportages ook betrouwbaar zijn. In een aantal gevallen is de rapportage wettelijk geregeld, maar zijn definities niet altijd helder (voorbeeld: rechtmatigheid), in andere gevallen is er een rapportage niet wettelijk vereist, laat staan dat onafhankelijke verificatie wordt afgedwongen. De accountant kan een betekenis hebben in deze dynamische wereld, hij moet deze rol dan wel aangrijpen! De vraag is: hoe gaat hij dat doen?

## 3. DE BENODIGDE REFLECTIE

### 3.1 De accountant van de toekomst

De twee elementen uit de leer van het gewekte vertrouwen van Limperg – inspelen op de behoeften van het maatschappelijk verkeer, niet meer verwachtingen te wekken dan je kunt waarmaken en het vertrouwen niet beschamen door je werk goed te doen – vergen in een veranderde omgeving ook een ander profiel van de accountant. Accountants moeten actiever de dialoog zoeken met het maatschappelijk verkeer over hun behoeften aan zekerheid en op welke wijze de accountant hieraan invulling kan geven.

Natuurlijk moet een accountant cijfermatig goed onderlegd zijn, maar de toenemende complexiteit vraagt om accountants die breder zijn georiënteerd. Ze moeten inspelen op ontwikkelingen, verbanden zien en oplossingen bieden voor de samenleving. De accountant van de toekomst is daarom een professional die meer dan voorheen pro-actief handelt vanuit een maatschappelijke oriëntatie, veelvuldig samenwerkt in multidisciplinaire teams en een diepgaander kennis heeft van informatietechnologie.

Vanuit dit profiel van de accountant van de toekomst sta ik nu met u stil bij de vraag in hoeverre de betrokken partijen in het accountantsberoep de veranderingen in het maatschappelijk verkeer hebben opgepakt. Het gaat hier om de volgende deelgebieden:

- regelgeving voor accountants ('standard setting')
- beroepsorganisatie en kantoren
- audit & assurance onderzoek
- accountantsopleidingen

Per deelgebied start ik met de huidige stand van zaken, om vervolgens in te gaan op de benodigde acties. Op alle vier deelgebieden is het accountantsberoep in beweging; het is alleen de vraag of dit voldoende is om ook in de toekomst relevant te blijven.

### 3.2 Regelgeving voor accountants

De afgelopen jaren heeft kwaliteitszorg voor accountants een grote prioriteit gehad. De invoering van de Amerikaanse Sarbanes Oxley-wet in 2002 na het boekhoudschandaal bij Enron luidde een nieuw tijdperk in van regulering van het accountantsberoep. Deze wet had met de uitwerking een sterk *rules based* karakter. Later is het accent gedraaid naar meer

*principle based* aspecten: *top down*, *risk based* en meer *professional judgement* toepassen [PCAOB, 2005 en PCAOB, 2006].

Ook in Europa heeft de wetgever met de Achtste EU-Richtlijn ervoor gezorgd dat het accountantsberoep verder gereguleerd werd. In Nederland is het toezicht op accountantsorganisaties belegd bij de Autoriteit Financiële Markten (AFM). Accountantskantoren moeten de AFM aantonen dat zij een kwaliteitssysteem hebben dat voldoet aan de eisen die door de wet gesteld zijn. De AFM benadrukt<sup>4</sup> dat het onlangs afgesloten vergunningsproces een positief effect heeft gehad op de kwaliteit van accountantsorganisaties. Accountantsorganisaties die verplicht zijn een transparantieverslag op hun website te publiceren, bevestigen de ruime aandacht voor kwaliteitszorg<sup>5</sup>.

Europa krijgt binnenkort één set van controlestandaarden voor alle wettelijke controles in Europa [EU, 2006]. Met dit voornemen benadrukt de Europese Commissie dat zij wil dat in heel Europa dezelfde kwaliteitseisen worden gehanteerd bij het uitvoeren van een wettelijke controle. Of een controle nu wordt uitgevoerd in Nederland of in bijvoorbeeld Duitsland of Finland, het moet op basis van dezelfde kwaliteitseisen zijn uitgevoerd. De International Standards on Auditing (ISA) lijken hiervoor de meest geschikte standaarden. Deze standaarden zijn tot stand zijn gekomen met betrokkenheid van vertegenwoordigers uit het maatschappelijk verkeer.

Kwaliteit komt ook tot uitdrukking in de controlestandaarden die in de afgelopen jaren zijn aangescherpt [IFAC, 2008a]. Er is meer aandacht voor het uitvoeren van een grondige risicoanalyse en de daaruit volgende controlewerkzaamheden inclusief documentatie [Eimers, 2006a] en ook in 2009 zullen nieuwe standaarden worden geïntroduceerd die een reflectie zijn van de complexer geworden samenleving, zoals meer nadruk op de verantwoordelijkheid van de groepsaccountant (ISA 600) en meer controlewerkzaamheden rond gelieerde ondernemingen (ISA 550). Daarnaast zullen in 2009 de controlestandaarden in een ander formaat worden weergegeven. Hierdoor moeten de standaarden begrijpelijker worden en is duidelijker wat expliciet van de accountant wordt verwacht bij het uitvoeren van zijn controlewerkzaamheden [IFAC, 2008e].

Die nieuwe Clarity standaarden zijn een verbetering ten opzichte van de huidige standaarden, maar ze gaan mij niet ver genoeg. ISAs zijn ook gebaseerd op principes en gebruiken het auditrisicomodel, net als ISA 2005 en zijn op enkele plaatsen aangescherpt

---

<sup>4</sup> Zie persberichten AFM 30 september 2008 en 29 september 2007, [www.afm.nl](http://www.afm.nl)

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld [www.ey.nl](http://www.ey.nl), [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl), [www.deloitte.nl](http://www.deloitte.nl), [www.kpmg.nl](http://www.kpmg.nl)

(ISA 600, 550). IAASB wilde namelijk eerst alle standaarden op één lijn brengen. Verdere uitwerking zal plaatsvinden in 2009-2011 [IAASB, 2008d]. Deze relatief beperkte aanpassing op de huidige ISAs is naar mijn mening een te beperkt antwoord op de snel veranderende omgeving waarin accountants controleren. Bijvoorbeeld: het netwerken met leveranciers en afnemers van de onderneming, geholpen door gebruiksvriendelijke IT-oplossingen, kan een significante invloed hebben op hoe de accountant het risico profiel van de cliënt inschat. Hetzelfde geldt voor de ontwikkeling van zelfmonitorende en zelfcorrigerende IT-systemen die significante effecten kunnen hebben op de controletechnieken in hooggeautomatiseerde omgevingen. Accountants hebben moderne controlemethodieken nodig die inspelen op deze ontwikkelingen [NIVRA, 2006]. Academisch onderzoek op dit gebied kan een belangrijke bijdrage leveren aan de kwaliteit van een accountantscontrole.

Verder moeten accountants meer ondersteund worden bij het uitvoeren van nieuwe assurance opdrachten. Wat opvalt is dat de regelgeving voor accountants zich tot heden met name richt op de rol van de accountant in het kader van wettelijke controles. Regelgeving rond het verschaffen van zekerheid op andere gebieden dan de jaarrekeningen ontbreekt in veel gevallen. Accountants hebben weliswaar al wel een beroepsstandaard voor nieuwe assurance services (COS 3000) die de basis is voor assurance over niet-financiële gegevens of processen [Eimers en Verkruijse, 2006] en een standaard specifiek voor het geven van assurance bij sustainability, maar dat is niet genoeg. Er zijn meer standaarden nodig voor de verificatie van nieuwe typen verantwoordingen zoals ik die eerder aan u heb gepresenteerd.

De in Nederland ontwikkelde assurancestandaard voor verificatie van maatschappelijke verslagen (NV COS 3410N) wordt nu door standard setters in een aantal landen als basis gehanteerd voor een sustainability-assurancestandaard in het betreffende land. Op andere gebieden wordt nu ook gewerkt aan nieuwe standaarden, bijvoorbeeld een standaard over het geven van zekerheid bij processen (ISAE 3402) en een standaard voor verificatie van emissierechten [IFAC, 2007]. Maar meer standaarden zijn nodig voor de verificatie van nieuwe typen verantwoordingen.

### 3.3 Beroepsorganisatie en accountantskantoren

Naast de verhoogde aandacht de laatste jaren voor kwaliteit van de jaarrekeningcontrole hebben de accountantskantoren te maken gehad met grote organisatorische veranderingen: de afsplitsing van consulting activiteiten, de concentratie van het aantal accountantskantoren en internationale fusietrajecten binnen wereldwijd opererende firma's.

Het NIVRA zag door de regulering van het accountantsberoep belangrijke pijlers als toezicht op kwaliteit en toezicht op accountantsopleidingen wegvallen naar AFM en Commissie Eindtermen Accountantsopleiding en ziet na bij de Europese inbedding van de ISAs ook de regelgevende rol op het gebied van wettelijke controles wegvallen.

Kijken we naar de markt, dan zien we accountants in toenemende mate zekerheid geven bij andere verantwoordingen dan jaarrekeningen. Voorbeelden hiervan zijn de dienstverlening rond duurzaamheidsverslagen en assurance rondom processen, de zogenoemde 'SAS 70'-rapportages. Hierbij speelt de problematiek dat dergelijke verantwoordingen veelal niet, zoals bij een jaarrekening, zijn opgesteld op basis van verslaggevingregels die in detail uitgewerkt zijn ('suitable criteria') [Eimers en Verkruijsse, 2006].

Zoals ik eerder in mijn betoog heb aangegeven, is de kern van het accountantsberoep dat belanghebbenden de accountant vragen om zekerheid te geven bij een verantwoording. Zouden men niet tevreden zijn met het functioneren van de accountant, dan is het bestaansrecht van accountants weg. Het is dus zaak om continue de waarde van de accountantsfunctie zichtbaar te maken.

Porter spreekt in deze context van een verwachtingskloof [Porter, 1993]: de discrepantie tussen wat het maatschappelijk verkeer denkt dat de accountant doet en wat de accountant daadwerkelijk doet op basis van zijn beroepsregels. Permanente communicatie over wat een accountant doet en kan is dus van belang. Ik richt mij op een viertal onderwerpen:

1. uitleggen wat een accountant wel en niet kan waarmaken,
2. de accountantsverklaring,
3. de kredietcrisis,
4. invulling van de rol van het beroep in nieuwe markten.



## Ad 1. Uitleggen wat een accountant wel en niet kan waarmaken

Een van de onderwerpen die nog steeds voor een verwachtingskloof zorgt, is het misverstand over welke zekerheid een accountant kan geven bij jaarrekening. Ik heb in dat kader de gelegenheid gehad om mee te werken aan een publicatie van de Federation Expert Comptables Européen [FEE, 2007]. Dat rapport is aangeboden aan de Europese Commissie als hulpmiddel voor discussies over belangrijkste thema's rond de invoering van de ISAs in Europa.

In een accountantsverklaring doet de accountant een uitspraak dat hij een redelijke mate van zekerheid heeft dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van vermogen en resultaat op basis van een algemeen aanvaard stelsel van financiële verslaggeving. Hoe goed ook bedoeld, een accountant kan nooit 100% zekerheid garanderen bij een jaarrekening. Dat is geen excuus, maar een feit. De accountant voert namelijk allerlei werkzaamheden uit om alle relevante informatie op tafel te krijgen, maar kan niet verhinderen dat bijvoorbeeld een belangrijk contract met daarin belangrijke verplichtingen niet is verwerkt in de toelichting bij de jaarrekening wanneer het contract in de directieklausuur ligt en er op geen enkele wijze aanwijzingen zijn voor het bestaan van dit contract, of dat er sprake is van samenspanning tussen twee partijen die normaliter tegengestelde belangen hebben. De inherente beperkingen aan een audit zijn er de oorzaak van dat er bij jaarrekeningcontroles geen sprake kan zijn van *insurance* [Elliot, 2002].

Inherente beperkingen die kleven aan een audit zijn in twee categorieën in te verdelen:

- inherente beperkingen die de accountant niet kan beïnvloeden;
- inherente beperkingen die de accountant deels kan beïnvloeden.

Naast het zonet genoemde contract in de directieklausuur is een aansprekend voorbeeld van de beperkingen uit de eerste categorie het verslaggevingstelsel: IFRS en BW2T9 vereisen op een groot aantal punten dat de opsteller van de jaarrekening afwegingen moet maken. Een voorbeeld hiervan is de waardering van beleggingen waarvoor geen actieve markt beschikbaar is. De accountant moet evalueren of hij zich kan vinden in de afwegingen van de opsteller. Verwacht van de accountant dus geen puntschatting bij een dergelijk onderwerp.

Daarnaast zijn er beperkingen aan elk systeem van interne beheersing. Een effectief systeem van interne beheersing is ontworpen om een redelijke mate van zekerheid te hebben dat men in control is. Hieruit volgt dat de accountant niet meer zekerheid dan dat kan ontlenen aan een dergelijk systeem, zelfs al is het systeem effectief. Deze beperking in een

controle is algemeen aanvaard, zelfs in de Verenigde Staten, waar de accountant een verklaring moet geven over de effectiviteit van de interne-beheersingsmaatregelen [PCAOB, 2007].

De tweede categorie inherente beperkingen – factoren die de accountant deels kan beïnvloeden – heeft te maken met beperkingen in teambezetting, kosten/baten en de timing van werkzaamheden. Zo moet de accountant bepalen welke energie hij moet steken in de controle zelf, maar het uitgangspunt is dat hij beseft dat hij een accountantsverklaring oplevert die voldoet aan de te stellen eisen, en dat houdt in dat zijn inspanningen tegen redelijke kosten en in een redelijke tijd worden uitgevoerd. De accountant moet keuzes maken: zo kan hij kiezen voor een steekproef in plaats van een integrale controle op de bedrijfskosten, waardoor hij een steekproefrisico loopt.

Wat ik u net heb verteld, is niet eenvoudig maar het aangaan van een dialoog met het maatschappelijk verkeer is van groot belang om de verwachtingskloof te dichten. Er ligt dus bij de beroepsorganisatie en kantoren een taak om aan het maatschappelijk verkeer de verwachtingen te managen over wat een accountant wel en niet waar kan maken.

## **Ad 2. Accountantsverklaring**

Een volgend element van de dialoog met het maatschappelijk verkeer is de wijze waarop de accountant zijn bevindingen rapporteert aan de belanghebbenden. Hoe communiceert de accountant? Als we kijken naar de belangrijkste productuiting van de accountant – de accountantsverklaring bij de jaarrekening – dan zien we dat de accountantsverklaring in de tijd in lengte is toegenomen. Wie accountantsverklaringen over de jaren naast elkaar legt, ziet dat het start met ‘akkoord en goed bevonden’ en de tekst van de accountantsverklaring in de tijd is uitgedijd tot een omvang die niet meer in een normaal lettertype op één pagina past.

Inmiddels komt er overigens steeds meer kritiek op de tekst van de accountantsverklaring in huidige omvang, zie bijvoorbeeld [APB 2007] en de NIVRA reactie aan IAASB<sup>6</sup>. Wellicht is de accountantsverklaring de minst gelezen pagina is in het jaarverslag. Maar het ontbreken van een accountantsverklaring is ook niet goed.

---

<sup>6</sup> NIVRA brief 30 november 2007 aan IAASB, zie [www.ifac.org/Guidance/EXD-Comments.php?EDID=0090&Group=All+Responses](http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Comments.php?EDID=0090&Group=All+Responses)

Kritiek die in grote lijnen neerkomt op het volgende:

- de teksten zijn technisch geschreven en niet lezersvriendelijk;
- de teksten zijn te veel gericht op het proces van een audit en gaan onvoldoende in op specifieke aspecten.
- de paragraaf over de verantwoordelijkheid van het directie staat al in de wet en is daarmee overbodig.

Is die kritiek terecht? Beantwoording van die vraag begint voor mij weer bij de leer van het gewekte vertrouwen: de accountant voert zijn werkzaamheden uit ten behoeve van de gebruikers van de jaarrekening en die moeten er wat aan hebben. Luisterend naar de kritiek op de huidige accountantsverklaringen, zou het kunnen zijn dat de beoogde lezers van een accountantsverklaring niet krijgen wat zij wensen. Voormalig AFM-bestuurder Koster heeft in dit kader gepleit voor een nieuwe 'accountant discussion and analysis' (AD&A) paragraaf in het jaarverslag, in aanvulling op de accountantsverklaring over de jaarrekening en analoog aan de 'management discussion and analysis' (MD&A) [Koster, 2005].

In een veranderende wereld waar de jaarrekening niet meer alleen op papier wordt uitgegeven maar ook op internet - al dan niet interactief - past een fundamentele discussie over de gevolgen hiervan voor de uitingen van de accountant en daarmee ook de accountantsverklaring. Is aan de betrokkenen bij de jaarrekening gevraagd wat zij wensen te lezen in een accountantsverklaring? Ik zou graag samen met het Koninklijk NIVRA een onderzoek willen initiëren naar de behoeften van de verschillende belanghebbenden over de communicatie van de accountant naar aanleiding van zijn bevindingen. In een dergelijk onderzoek zouden diverse formats ter commentaar kunnen worden neergelegd.

Voortbordurend op de consultatieronde die de APB in de UK heeft uitgevoerd, zou een discussie kunnen worden gevoerd over:

- zeg waar het op staat: begin met de conclusie;
- laat onderdelen weg die evident zijn of plaats ze met een link op de website. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn bij de paragraaf over de verantwoordelijkheden van het bestuur van de vennootschap;
- voeg nieuwe elementen toe aan de accountantsverklaring als daar behoefte aan is.

Dit laatste punt over nieuwe elementen is nu nog niet mogelijk, maar met de nieuwe ISA 706, die van toepassing is vanaf 2010<sup>7</sup>, is er wel een optie om een 'other matter'-paragraaf toe te

---

<sup>7</sup> Geldend voor controles van boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2009. Naar verwachting wordt in Nederland deze standaard per dezelfde datum ingevoerd.

voegen aan de accountantsverklaring voor iets waarvan de accountant van mening is dat hij dit moet melden aan de lezer van de accountantsverklaring:

*If the auditor considers it necessary to communicate matter(s) other than those that are presented and disclosed in the financial statements and this is not prohibited by law or regulation, the auditor should do so in a separate paragraph in the auditor's report with the subheading "Other Matter(s)," placed after the auditor's opinion and any Emphasis of Matter paragraph. (ISA 706R.15)*

Het is aan het NIVRA en de accountantskantoren om hier een nadere invulling aan te geven. Het eerder genoemde onderzoek onder de beoogde lezers van de accountantsverklaring kan hierbij instrumenteel zijn!

Is een verdere aanpassing van de tekst van een accountantsverklaring mogelijk? Niet zomaar. Daarvoor is draagvlak nodig in Nederland, maar ook internationaal. Voor mij blijft het uitgangspunt dat de communicatie van de accountant alleen zin heeft als de ontvanger van de informatie er wat aan heeft. Het is daarom van belang dat eerst de wensen van het maatschappelijk verkeer worden onderzocht.

Het bovenstaande geldt des te meer voor de assurancerapporten die accountants afgeven bij assuranceopdrachten anders dan de controle van jaarrekeningen. De accountant heeft bij dergelijke opdrachten veel meer vrijheid om het assurancerapport te formuleren dan bij de controle van een jaarrekening.

### **Ad 3. Kredietcrisis**

Waar staan de accountants in de discussie over de kredietcrisis? De huidige crisis toont de kwetsbaarheid aan van een globaliserende economie. Er worden vragen gesteld waarom accountants en toezichhouders de crisis niet hebben zien aankomen [Financieele Dagblad 28 oktober 2008]<sup>8</sup>. Een individuele jaarrekening kan goed zijn, maar dat wil nog niet zeggen dat er geen macro risico's boven de keten als geheel hangen. Ondernemers en accountants kennen de onderneming, maar hebben niet de mogelijkheid en de bevoegdheid om de hele keten te overzien. Toezichhouders hebben wel dat macro overzicht, maar kunnen voor het nemen van een toezichtbeslissing onvoldoende dicht op de microfeiten zitten. Het is als een puzzel waar ieder een stukje van heeft, maar niemand het totaalplaatje. Ik pleit er dan ook voor dat toezichhouders en accountants de mogelijkheid krijgen om vanuit hun maatschappelijke taken hun kennis van de marktontwikkelingen beter te bundelen en de mogelijke gevolgen van de daaruit voortkomende risico's te bespreken.

---

<sup>8</sup> Financieele Dagblad (2008), *Getrouw beeld – accountants slaan plank weer mis*, 28 oktober 2008

De kredietcrisis roept de vraag op welke ontwikkelingen we nu nog niet onderkennen maar overmorgen duidelijk worden. Voormalig vicepresident van de Wereldbank Jules Muis waarschuwde al in 2004 voor het risico van een *bubble* als gevolg van verslaggeving van derivaten ('Ik zeg niet dat de bubble er nu is, ik zeg dat we het niet kunnen weten<sup>9</sup>'), maar het duurde tot 2008 voordat de consequenties van dit risico pas echt zichtbaar werden. Wat moet je als accountant doen met ontwikkelingen die je wel voelt aankomen maar nog niet concreet zijn? Zo heeft Amerika een staatsschuld van circa 10.000 miljard dollar<sup>10</sup>, die voor een groot deel wordt gefinancierd door leningen die beleggers uit andere landen hebben verstrekt. Stel dat het vertrouwen in de Amerikaanse dollar plotseling tot een dieptepunt daalt en op een gegeven moment de dollar niet meer de basisvaluta van de wereld is... Kunt u de gevolgen overzien? Moet met dit risico rekening worden gehouden in de jaarrekeningen die nu worden gecertificeerd? Voor dat dilemma zitten accountants als zij in deze tijd van kredietcrisis een accountantsverklaring afgeven: de accountant houdt rekening met de feiten en omstandigheden die hem bij het zetten van de handtekening bekend zijn. Hij gaat daarbij niet over één nacht ijs: hij moet niet alleen gekeken hebben naar de balansposities per einde boekjaar, maar moet ook nog 12 maanden vooruit kijken. Daar heeft hij een aantal procedures voor, waaronder kijken naar budgetten, kasstroom-, balans- en resultaatontwikkelingen tussen balansdatum en afgifte accountantsverklaring, gesprekken met het bestuur en Raad van Commissarissen van de onderneming. Daarnaast houdt de accountant zijn ogen en oren open van wat er in de wereld gebeurt. De accountant doet veel, maar kan niet in een glazen bol kijken. Niemand is gehouden aan het onmogelijke, ook de accountant niet. Accountants moeten dit beter communiceren naar het maatschappelijk verkeer!

#### **Ad 4. Invulling van de rol van het accountantsberoep in nieuwe markten**

Ik heb in het eerste deel gezegd dat de accountant zijn bestaansrecht ook moet halen uit het signaleren van nieuwe maatschappelijke ontwikkelingen en invullen van de behoeften aan zekerheid. Ik geef u twee voorbeelden. In de eerste plaats gaat het thema horizontaal toezicht door de Belastingdienst.

Horizontaal toezicht houdt kort gezegd in, dat de belastingplichtige fiscale issues pro-actief bij de Belastingdienst op tafel legt en daarbij tevens laat zien op welke wijze hij de fiscale-beheersingsprocessen op orde heeft [Eimers, 2008a]. In ruil daarvoor verschuift de aandacht van de Belastingdienst van een intensieve een belastingcontrole achteraf naar een

---

<sup>9</sup> Financieele Dagblad, 3 december 2004

<sup>10</sup> Volkskrant 8 november 2008

proactieve aanpak vooraf. De belastingplichtige heeft zo duidelijkheid vooraf en daardoor minder kans op naheffingen, de fiscus (en dus de maatschappij) krijgt lagere uitvoeringskosten.

Het succes van horizontaal toezicht staat of valt met de geloofwaardigheid van het door de ondernemer uitgewerkte Tax Control Framework [Belastingdienst, 2008]. Het werkt maatschappelijk ontwrichtend als gebrek aan handhaving leidt tot het ontwijken van belastingbetaling. De Belastingdienst zou zelf de effectiviteit van een tax control framework kunnen toetsen. Naar analogie van de jaarrekening zou echter ook de externe accountant de geloofwaardigheid van de belastingplichtige richting Belastingdienst kunnen vergroten. De accountants kent de onderneming en is van oudsher gespecialiseerd in het controleren van financiële informatie en achterliggende processen. De accountant zou in dit kader na kunnen gaan of de opzet van de fiscale-beheersingsmaatregelen toereikend is. In een later stadium zou ook jaarlijks de werking van deze fiscale-beheersingsprocessen kunnen worden getoetst. Omdat fiscaliteit breed is en zeker niet alleen beperkt tot het aansluiten van de te betalen vennootschapsbelasting op de laatste aangifte, zal de accountant een tandem vormen met fiscalisten.

In de tweede plaats kan de accountant zijn maatschappelijke rol vervullen ten aanzien van de verificatie van CO<sub>2</sub>-emissies. Op basis van Europese regelgeving (het EU Emissions Trading Scheme -EU-ETS) moeten energie-intensieve ondernemingen zoals staalbedrijven, energiecentrales maar bijvoorbeeld ook glastuinders jaarlijkse verantwoording afleggen over hun CO<sub>2</sub>-verbruik [PwC, 2007]. Vanaf 2012 zal ook de luchtvaartindustrie aan deze bepalingen moeten voldoen. De EU heeft bepaald dat de verantwoording moet worden getoetst door een controleur. Dat kan een accountant zijn, maar het hoeft niet. Ook de ontwikkeling van de CO<sub>2</sub>-regelgeving past in het huidige tijdsbeeld: neem je verantwoordelijkheid en stel je toetsbaar op. Toch schuilt hier ook een gevaar: de wetgever denkt met verificatie de cirkel van toezicht rond te hebben, maar hier staat of valt het met de kwaliteit van de verificatie.

Kunnen accountants deze werkzaamheden uitvoeren? In de basis is het verifiëren van CO<sub>2</sub>-verbruik het vaststellen van de juistheid en volledigheid van een datastream en accountants zijn daarin opgeleid. Op basis van de ingaande M<sub>3</sub>-gas of kolen wordt door middel van een door de regelgever gedefinieerde factor het CO<sub>2</sub>-verbruik gemeten. Gezien het onderwerp zal de accountant moeten samenwerken met een CO<sub>2</sub>-specialist, om hem aan te vullen met technische kennis, omrekenfactoren, procesinhoudelijke kennis en specifieke wetgeving.

In beide voorbeelden van horizontaal toezicht en emissieverificatie heeft het accountantsberoep de mogelijkheden om de maatschappelijke rol waar te maken, maar dan moeten beroepsorganisatie en kantoren wel aan de slag om het maatschappelijk verkeer te overtuigen van de waarde van accountantsbetrokkenheid bij deze onderwerpen! Beide onderwerpen vergen ook accountants die met hun vaktechnische kennis als basis met een multidisciplinair team op zoek gaan naar het invullen van maatschappelijke behoefte aan zekerheid.

### 3.4 Audit & assurance onderzoek

Niet alleen accountants danken hun bestaansrecht aan relevantie, ook onderzoekers moeten ervoor zorgen dat relevantie houden voor hun doelgroep, het accountantsberoep. De ontwikkelingen in de accountancy geven volop mogelijkheden voor academisch onderzoek, in beide gebieden van audit & assurance onderzoek: **het controleproces** en **audit markt onderzoek**.

Onderzoekers zijn gefocust om onderzoek te doen dat gericht is op een bijdrage in de controlepraktijk [Ashton and Ashton 1995, p 25]:

*"The challenge of the field today is to identify important topics and to apply rigorous research methods to them in ways that preserve the technical, organizational, economic, and institutional features that make them important to the accountants and auditors who perform them and to the people who rely on the results".*

Hoewel dit citaat meer dan een decennium oud is, is het naar mijn mening nog steeds toepasbaar: Juist op het gebied van accountancy is het cruciaal dat onderzoekers en accountants in de praktijk elkaar verstaan. Onderzoekers houden accountants in het veld de spiegel voor, omgekeerd houden deze accountants de onderzoekers scherp met de vraag om onderzoek dat relevant is voor de praktijk.

Het bovenstaande houdt in dat de dialoog tussen onderzoekers en accountants in de praktijk stevig moet zijn. Enerzijds moeten onderzoekers de ontwikkelingen in de praktijk opzuigen, vervolgens hierop reflecteren en de lange lijnen hieruit opmaken. Zij zouden een toekomstvisie kunnen ontwikkelen gebruik makend van de kennis over ontwikkelingen in aanpalende wetenschappelijke gebieden als sociologie en psychologie.

Anderzijds zullen accountantsorganisaties meer moeten meewerken aan onderzoek waarbij kennis en kunde van de praktijk wordt geanalyseerd. Deze participatie werkt niet optimaal omdat accountantsorganisaties in een aantal gevallen terughoudend zijn door de vrees dat vertrouwelijke data op straat zouden komen [Solomon, 2007]. Ik begrijp die

terughoudendheid in de context van dit decennium. Maar door dit dilemma droogt de toegevoegde waarde van audit & assurance onderzoek op en mist het accountantsberoep de noodzakelijke input voor de toekomst vanuit de wetenschap [Bouwens, 2008]. En dat terwijl onderzoekers en kantoren goede afspraken kunnen maken over de herleidbaarheid van data!

Onderzoek naar het audit proces is vooral gefocust op het onderwerp van de risicoanalyse van de accountant: een grote stroom van voornamelijk onderzoek uit de VS en dat laat zien dat de accountants het moeilijk vinden om een goede risicoanalyse te maken en hieraan opvolging te geven in vervolgwerkzaamheden (bijvoorbeeld [Mock and Wright, 1999] en herhaaldelijk in daaropvolgende onderzoeken van Mock en anderen). Om een indruk te geven: accountants zouden slecht presteren wanneer ze een allesomvattende risicoanalyse maken, en wanneer ze de controleprocedures beschrijven en uitvoeren voor het onderzoeken van de geïdentificeerde risico's. Ook Nederlandse studies van Broeze [Broeze, 2006] en Van Nieuw Amerongen [Van Nieuw Amerongen, 2007] hebben recentelijk hun kanttekeningen geplaatst.

De bovenstaande bevindingen geven nog steeds een onbevredigende situatie: hebben accountants in de praktijk echt problemen met risicoanalyse waardoor zij een ineffectief of inefficiënt onderzoek uitvoeren, of is er een gebrek aan samenhang tussen het gepresenteerde onderzoek en de praktijk? Ik merk op dat bovengenoemde onderzoeken naar risicoanalyse waren gebaseerd op controlestandaarden die niet meer toegepast worden. De controlestandaarden die vanaf 2005 wereldwijd van toepassing zijn, hebben geleid tot een belangrijke re-engineering van het controleproces in de praktijk. Onderdeel hiervan was het oplossen van de bovengenoemde valkuilen die door onderzoekers waren beschreven [Eimers, 2006a].

Naast het onderzoek naar risicoanalyse heeft de onderzoeksstroom op het gebied van analytical review (cijferanalyse) een goede bijdrage geleverd aan de praktijkuitoefening door accountants. 'Analytical review' is gedefinieerd als het diagnostische proces van identificeren, onderzoeken en oplossen van onverwachte bewegingen [Koonce, 1993]. Er is een veelheid aan casestudies, experimenten en archiefstudies op dit gebied. Deze studies hebben allemaal geresulteerd in bijdragen voor de accountantspraktijk, inclusief de erkenning dat het afwegingsproces rond cijferanalyse een belangrijke invloed heeft op de effectiviteit en efficiency van het controleproces. Van bepaalde variabelen is gebleken dat ze effect hebben op de kwaliteit van cijferanalyse, inclusief ervaring, specialisatie, en het gebruik maken van representaties van de cliënt [Eimers, 2002 en Eimers, 2006b].



Het andere gebied van audit & assurance onderzoek gaat over de vraag en aanbod naar controlediensten. Onderzoek naar markten voor controlediensten zijn gericht op waarnemingen van controlekwaliteit, onafhankelijkheid, wisseling van accountants en van accountantskantoren, audit fees, controlevoorschriften en assurediensten [Meuwissen, 2005]. De uitdagingen op het gebied van auditmarktonderzoek bevinden zich op het gebied van niet-financiële assurediensten en op de effecten die wetgeving veroorzaakt op de vraag en aanbod van auditdiensten. De studie naar niveaus van zekerheid die wordt verstrekt bij assurediensten in diverse landen in de wereld [Hasan et.al.2005] is hiervan een voorbeeld.

Uit het eerste deel van mijn rede heb ik expliciet de oproep gedaan aan accountants om te reflecteren op de ontwikkelingen om hen heen. Deze oproep geldt ook voor onderzoekers: onderzoekers moeten een drive hebben om vanuit bestaand onderzoek nieuwe onderzoeksmethoden te ontwikkelen. Sterker nog, het is een uitdaging voor onderzoekers om vanuit bestaande ontwikkelingen de rol van de accountant in de toekomst te faciliteren. Mogelijke onderzoeksthema's – waarvan ik een deel voor mijn rekening zou willen nemen – die voortvloeien uit de eerder geschetste ontwikkelingen zijn als volgt weer te geven. Ik zal kort bij de thema's stilstaan.

### **Onderzoeksthema's voor audit & assurance process research**

1. Naar aanleiding van de kredietcrisis heb ik eerder in deze rede een pleidooi gehouden voor de samenwerking tussen toezichhouders en het accountantsberoep. Onderzoekers kunnen deze samenwerking ondersteunen door hun onderzoek te richten op het combineren van signalen op macro- en microniveau.
2. Het 2<sup>e</sup> item gaat over de effecten van technologische ontwikkelingen op de wijze waarop accountants de controle van de jaarrekeningen uitvoeren. Wat betekent de toepassing van XBRL voor de aard, omvang en timing van de werkzaamheden die de accountant moet uitvoeren? En verder: wat zijn de effecten van zelfmonitorende en zelfcorrigerende IT-systemen op de aard, omvang en timing van de controlewerkzaamheden? En ten slotte: welke invloed hebben moderne controlemethodieken zoals data-analyse op effectiviteit en efficiency van het controleproces?
3. Het effect van veranderingen in controlestandaarden. Ik heb eerder in deze rede gesproken over de veranderingen in controlestandaarden. De in de afgelopen jaren doorgevoerde veranderingen hadden als doel de kwaliteit van de

controlewerkzaamheden te verhogen, vooral op het gebied van de identificatie van risico's en de daaruit volgende controlewerkzaamheden. Het voortzetten van eerder onderzoek op het gebied van risicoanalyse blijft daarom relevant, maar nu op basis van een setting waarin de besluitvorming van accountants wordt onderzocht op basis van de controlestandaarden die vanaf 2009 van toepassing zijn.

4. Vraagstukken rond het uitvoeren van nieuwe assurance services. Hoe moet bijvoorbeeld een accountant omgaan met het materialiteitsvraagstuk als de verantwoording niet bestaat uit cijfers die optellen in een balans en winst- en verliesrekening maar ieder een afzonderlijke opstelling vormen zoals in een duurzaamheidsverslag? Hoe uitgekristalliseerd moeten 'suitable criteria' zijn om aan te kunnen toetsen? Welke kwaliteitsaspecten spelen een rol als accountants intensiever samenwerken met specialisten? Dat zijn vraagstukken die versneld naar voren komen als de accountant zich bezighoudt met het verschaffen van zekerheid bij verantwoordingen anders dan jaarrekeningen.

#### **Onderzoeksthema's voor audit market research**

1. In het licht van de veranderingen in de zakelijke omgeving passen ook hier de ontwikkelingen op het gebied van informatietechnologie: deze kunnen de aard en omvang van de markt voor assurediensten beïnvloeden. De verhoogde beschikbaarheid bijvoorbeeld van gegevens als een spin off van XBRL-ontwikkelingen, kan de vraag naar assurediensten beïnvloeden. Onderzoekers kunnen hieraan een bijdrage leveren door het onderzoeken welke effecten deze ontwikkelingen hebben op de concentratie en specialisatie in de audit markt.
2. Een tweede element gaat over de vraag of er behoefte is aan continuous Assurance, namelijk dat de accountant continue processen en transacties toetst ten opzichte van het achteraf toetsen (jaarrekeningen). Het is een relevante vraag of met een dergelijke verschuiving het maatschappelijk verkeer beter wordt bediend door de accountant. Onderzoeker kunnen een belangrijke rol spelen bij het beantwoorden van die vraag.
3. Eerder in deze rede heb ik stilgestaan bij de toenemende vraag om transparantie en accountability. Lang niet altijd is er in voorzien om een onafhankelijke verificatie uit te laten voeren op de betreffende verantwoording. Publicaties op het gebied van duurzaamheidsverslagen [PricewaterhouseCoopers, 2008] [KPMG, 2008] geven een indicatie dat accountantsbetrokkenheid bij dergelijke verantwoordingen als waardevol

wordt ervaren. Nader onderzoek moet uitwijzen of het verschaffen van zekerheid ook op andere gebieden waar partijen transparantie moeten tonen als relevant wordt geacht. Vraagstelling is daarom: wat zijn de maatschappelijke effecten van assurance op de toenemende vraag om transparantie en accountability?

4. De regulering van het accountantsberoep heeft geresulteerd in een verhoogde aandacht voor kwaliteitszorg. Wat is het effect van regulering van het accountantsberoep op de kwaliteit van auditdiensten en op de vraag en aanbod in de accountantsmarkt?

### **3.5 Accountantsopleidingen**

Ook accountantsopleidingen zijn in beweging. Als uitloei van de Achtste EU-Richtlijn heeft de Nederlandse wetgever de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA), ingesteld, een ZBO onder het ministerie van Financiën. CEA is verantwoordelijk voor het vaststellen van de eindtermen van het accountantsonderwijsprogramma, en voor het toezicht op de kwaliteit van de accountantsopleidingen. De door CEA vastgestelde eindtermen [CEA, 2007] voldoen aan de minimumvereisten in de Achtste EU-Richtlijn en hangen nauw samen met de IFAC Education-standaarden [IFAC, 2008c], die zich niet alleen op vaktechnische bekwaamheden richten, maar ook op professionele vaardigheden, professionele waarden ethiek en gedrag, en praktijkervaring.

De accountantsopleidingen hebben een belangrijke taak. Zij zijn degenen die de toekomstige accountants klaarstomen. Opleiders zullen blijvend moeten inspelen op de ontwikkelingen in het speelveld van de accountant. Zij zullen accountants in opleiding moeten leren navigeren in een veranderende wereld. Niet alleen vaktechnische competenties zijn belangrijk, maar ook praktische vaardigheden, ethiek en gedrag en communicatie. De Eindtermen theoretische Accountantsopleiding 2008 van de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding [CEA, 2007] vormen hiervoor de wettelijke kaders. Specifiek vraagt de veranderende wereld accountants die intensief kunnen samenwerken met specialisten en niet om de computer heen lopen. Opleiders moeten er daarom voor zorgen dat de toekomstige accountants een grondige IT kennis hebben. Zij moeten niet alleen kennis van IT-systemen overbrengen, maar ook kennis en vaardigheden bijbrengen die het mogelijk maken om IT-systemen ook daadwerkelijk te controleren [IFAC, 2008c].

De huidige eindtermen vormen slechts het begin van toekomstige ontwikkelingen [Eimers en Vredevoegd, 2008]. De eindtermen zullen voortdurend moeten worden geactualiseerd op basis van ontwikkelingen in het vak en de wetgeving. De internationale dimensie speelt een belangrijke rol in de toekomstige ontwikkelingen van de eindtermen. Met de harmonisatie van Europese (toezicht op) regelgeving op het gebied van financiële verslaggeving, accountantsorganisaties, en in de nabije toekomst ook controlestandaarden, ontstaat mogelijk een Europese markt voor accountants. Een van de consequenties kan zijn dat in de toekomst een opleiding ontstaat voor een Europese accountant waarbij alleen de landenspecifieke vakken als civiel recht en belastingrecht per land moeten worden gevolgd. De markt voor accountantsopleidingen zal daarmee veranderen! Uitwisselbaarheid van opleidingsdiploma's en certificaten is hier instrumenteel aan, maar afwijkende opleidingsvereisten per land werken in dit kader belemmerend. De NIVRA-commissie Toekomst Accountancy Opleidingen (TAO) [NIVRA, 2007] heeft hiervoor de eerste aanzet gegeven.

Ten slotte nog de instroom in het accountantsberoep. De laatste jaren zijn steeds meer geluiden te horen dat de toegang tot het accountantsberoep niet voorbehouden moet zijn aan economisch geschoolde personen [NIVRA, 2007]. In deze rede heb ik benadrukt dat de accountant van de toekomst breder is georiënteerd en een bredere instroom in het beroep is daarmee zeer gewenst. De demografische ontwikkelingen spelen een rol, maar juist ook het toenemende besef dat een diversiteit aan leden van een controleteam leidt tot een betere kwaliteit van de controle. De huidige eindtermen voorzien hier deels in: om registeraccountant te worden heb je een academisch denk- en werkniveau nodig, maar dat kan ook in een ander vakgebied. Wel zal deze toekomstige accountant de accountancyspecifieke bagage in zijn rugzak moeten verzamelen om registeraccountant te kunnen worden. Deze persoon ontkomt er dus niet aan om wat langer dan een econoom met een accountancyvoortraject te studeren. Universiteiten kunnen met maatwerkprogramma's de instroom vanuit andere vakgebieden stimuleren en daarmee de instroom in het accountantsberoep bevorderen.

## 4. SAMENVATTING

Hiermee kom ik aan het einde het inhoudelijke gedeelte van mijn inaugurele rede. Deze rede had als thema de betekenis van de accountant in een dynamische wereld. Wil de accountant ook in de toekomst relevant zijn voor het maatschappelijk verkeer, dan zal de accountant alert moeten zijn op ontwikkelingen waar onafhankelijke verificatie van waarde kan zijn. Tevens zullen verbeteringen in de aanpak van jaarrekeningcontroles moeten worden doorgevoerd om het antwoord te geven aan de toenemende invloed van informatietechnologie.

Beroepsorganisatie en kantoren hebben een belangrijke taak om het maatschappelijk verkeer aan te tonen dat het accountantsberoep maatschappelijk van waarde is. 'Audit & assurance'-onderzoek kan bijdragen aan de relevantie van de accountant door onderzoeksthema's te benoemen die aanhaken bij de maatschappelijke relevantie van het accountantsberoep. Accountantsopleidingen ten slotte, hebben een belangrijke taak om de toekomstige accountant op te leiden: een professional die pro-actief handelt vanuit een maatschappelijk oriëntatie, veelvuldig samenwerkt in multidisciplinaire teams en een diepgaander kennis heeft van informatie technologie.



De betekenis van de accountant in een dynamische wereld – er staat nog een subtitel onder: wat hetzelfde blijft en wat verandert. Wat er verandert, hebt u net gehoord. Wat blijft, is dat *auditen* nog steeds *auditen* is. Dat is niet anders dan voorheen. Maar de veranderende wereld legt wel nieuwe accenten!

## 5. VERWACHTINGEN VOOR DE TOEKOMST

De universiteit heeft met mijn benoeming gekozen voor een hoogleraar die ook buiten de universiteit werkzaam is in diverse geledingen van het accountantsberoep. Ik zie het als een voorrecht om mijn *drive* van innovatie te mogen aanwenden op het gebied van 'audit & assurance'-onderzoek, de accountantsopleiding, als standard setter op het gebied van zowel beroepsstandaarden als accountantsopleidingen, bij cliënten en het vaktechnisch bureau van PricewaterhouseCoopers. Zonder uitzondering zijn al deze deelgebieden in beweging. Ik zie het daarom als een uitdaging om een brug te kunnen zijn tussen de academische wetenschap en de praktijk van accountants.

Binnen mijn leerstoel ga ik mij richten op zowel onderzoek als onderwijs. Dit onderzoek zal ik uitvoeren onder de vlag van en in samenwerking met de collega's van ARCA met de bedoeling om audit research aan de VU verder uit te bouwen. 'Audit & assurance'-onderzoek dat aansluiting heeft bij internationale ontwikkelingen; hierin past ook het leveren van een bijdrage aan de maatschappelijke relevantie van accountants. Voor wat betreft het onderwijs mag ik werken bij een accountantsopleiding, die een brede instroom kent van bedrijfs economen, HBO'ers en in toenemende mate studenten met een afwijkende vooropleiding. Voor allen geldt dat wij als opleiders jullie de accountants van de toekomst willen maken die voldoen aan het profiel dat ik zonet heb neergezet.

'Een heer moet alles alleen doen', heeft Marten Toonder<sup>11</sup> ooit geschreven. Deze heer wil dat niet, met uw welnemen: ik geniet van het samenwerken met collega's en studenten. Met elkaar kom je tot onverwachte hoogte!

---

<sup>11</sup> Marten Toonder (1969), *Een heer moet alles alleen doen*, De Bezige Bij

## 6. DANKWOORD

Ik dank het Bestuur van de Vereniging voor christelijk hoger onderwijs, wetenschappelijk onderzoek en patiëntenzorg en het College van Bestuur van de Vrije Universiteit en de Faculteit der Economische Wetenschappen en Bedrijfskunde voor mijn benoeming tot hoogleraar Auditing en voor het vertrouwen dat zij in mij hebben gesteld. U hebt met mij een hoogleraar aangesteld die de maatschappelijke opdracht van de VU in praktijk wil brengen in zijn specifieke vakgebied. Dank ben ik ook verschuldigd aan allen die op mijn academische weg zijn gekomen tot de plek waar ik nu sta. Mijn eerste onderzoekservaring deed ik op als student-assistent bij Tom Groot in Maastricht, waar ik later promoveerde bij Steven Maijor, Ted Mock en Hans Gortemaker. Jelte Waardenburg bracht mij in contact met de VU, waar ik nu deel uitmaak van de accountantsopleiding.

Veel dank ben ik ook verschuldigd aan PricewaterhouseCoopers, waar ik vanaf het begin in 1992 de gelegenheid heb gekregen om mijzelf te ontwikkelen op de manier en in de richting die ik voor ogen had. Dank aan mijn collega's bij het National Office voor de vele discussies over het accountantsberoep, speciaal Luuk Hoogeveen die mij heeft geholpen bij het verzamelen van literatuur. Dank ook aan mijn collega's bij de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen (CCR) van het Koninklijk NIVRA en de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA). Samen proberen we de lijnen uit te zetten voor de accountants van de toekomst. In het bijzonder een woord van dank aan Hans Verkruisse: de vele discussies over beroep, opleiding en onderzoek hebben mij geïnspireerd!

Beste collega's van de accountantsopleiding en in het bijzonder Frans van der Wel, Roger Dassen en Oscar van Leeuwen: ik verheug mij op een verdere samenwerking bij onze mooie accountantsopleiding. Laten we onze nieuwe opleidingsstrategie samen tot uitvoering brengen!

Dank aan mijn familie en vrienden - en vrienden van de diepgang: jullie hebben mij met beide benen op de grond gehouden. Lieve Jasmijn en Jeroen: jullie hebben gezien dat een dag als vandaag niet aan komt waaien en dat je moet werken om iets te bereiken! En ten slotte Sabine, je hebt heel wat met mij te stellen. Ik ben je zeer dankbaar. *'Jij bent de betere helft van mij'*. Het volgende project doen we samen: de bouw van ons nieuwe huis!

Aan u allen, geniet van deze dag, want er is nog heel veel moois, als je het maar ziet!

Ik heb gezegd.

## Literatuur

- Ashton, R.H., Ashton, A.H.(1995), Perspectives on judgment and decision-making research in accounting and auditing, in: Ashton R.H and A.H. Ashton, 1995, *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, Cambridge University Press
- Auditing Practices Board (2007), *The Auditor's report: a time for a change?*, Discussion paper. [www.Frc.org.uk/apb](http://www.Frc.org.uk/apb)
- Belastingdienst (2008), *Tax Control Framework: Van risicogericht naar "in control": het werk verandert*, [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)
- Bouwens, J. (2008), *Kantoren moeten meer onderzoeksgegevens ter beschikking stellen*, opinie 3 september 2008 op [www.accountant.nl](http://www.accountant.nl)
- Broeze, E. (2006), *Validation of Risk Assessments in Auditing*, Limperg Instituut, proefschrift
- CEO (2006), *Global Capital Markets and the Global Economy: a vision from the CEOs of the International Audit Networks*, November 2006
- Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) (2007), *Eindtermen Theoretische Accountantsopleiding 2008*, [www.ceaweb.nl](http://www.ceaweb.nl)
- Cox C.(2006), *The Promise of Interactive Data*, 14th International XBRL Conference Philadelphia, Pennsylvania, 5 december 2006, <http://www.sec.gov/news/speech/2006/spch120506cc.htm>
- Dassen, R.J.M. (1989), *De Leer van het Gewekte Vertrouwen: Agency avant la letter?*, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, september
- Eimers, P.W.A. (2002), *The Use and Effectiveness of Analytical Review in Auditing- a field study*, Maastricht University, thesis
- Eimers P.W.A. (2006a) 'Het audit risicomodel is springlevend!', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, maart
- Eimers P.W.A.(2006b), 'Cijferanalyse: meer dan een techniek', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, september
- Eimers, P.W.A. (2008a), *De accountant en Horizontaal Toezicht*, *Controllers Magazine*, februari
- Eimers, P.W.A. (2008b), *Transparantie vraagt om onafhankelijke verificatie*, *Controllers Magazine*, september
- Eimers, P.W.A. en J.P.J. Verkrujssse (2006), 'Het Stramien voor Assurance-Opdrachten: een opmaat voor de toekomst', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, december
- Eimers, P.W.A. en L. Vredevoogd (2008), *Eindtermen zijn het begin*, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, nr 3, maart
- Elliot, R.K. (2002), *Twenty-first Century Assurance, Auditing, A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21. No. 1, March
- EU (2006) Publicatieblad van de Europese Unie, 9 juni 2006, Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, [www.europa.nl](http://www.europa.nl)



- Federation Expert Comptable Européens (FEE) (2007), *The inherent limitations of an audit*, research paper to presented to the European Commission, [www.fee.be](http://www.fee.be)
- Hasan, M., S. Maijoor, T.J. Mock, P. Roebuck, R. Simnett, A. Vanstraelen (2005), The different types of Assurance Services and Levels of Assurance provided, *International Journal on Auditing*, vol. 9
- International Federation of Accountants (2007), *IAASB – Approved Project Proposal Assurance Engagements on Carbon Emissions Information*, New York [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (2008a), *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*, New York [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (2008b), *Financial Reporting Supply Chain – Current Perspectives and Directions*, New York [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (2008c), *International Education Standards 1-8*, New York, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (2008d), *IAASB's Strategy and Work Program, 2009-2011*, New York, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (2008e), *IAASB Clarity Project Update*, October 2008, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Koster, P. (2005), *De Kantiaanse Kanteling van het Accountantsberoep*, Nordemann lezing, [www.afm.nl](http://www.afm.nl)
- Koning, L. de (2008), SEPA: De Single European Payment Area, ambtelijk gedrocht of praktische zegening?, *Finance & Control*, nr 4 augustus
- Koonce, L. (1993), A Cognitive Characterization of Audit Analytical Review: Some Further Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 12 (Supplement)
- KPMG (2008), *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008*, [www.kpmg.nl](http://www.kpmg.nl)
- Limpert Jr., Th. (1932), De functie van de Accountant en de Leer van het Gewekte Vertrouwen', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, februari
- Limpert Jr., Th. (1933), De functie van de Accountant en de Leer van het Gewekte Vertrouwen', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, oktober
- Meuwissen, R.H.G. (2005), Market for Audit Services, in: *The Blackwell Encyclopedia of management*, second edition
- Mock, T.J., Wright, A.M. (1999), Are Audit Program Plans Risk-Adjusted?, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18 No. 1
- NIVRA (2006), Gegevensgericht is geen vies word meer' interview met Peter Eimers, in: *Trends in Accountancy*
- NIVRA (2007), De opleidingen tot registeraccountant, *Rapport van de Commissie Toekomst Accountancy Opleidingen (TAO)* [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).
- NIVRA (2008), *Niet-financiële informatie in beweging – Een wegwijzer voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie in de publieke sector*, [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl)
- Pawlicki, A. (2008), *The Shifting Paradigm in Business Reporting and Assurance*, Whitepaper AICPA Assurance Services Executive Committee, April [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

- Porter, B.A., (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 24
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2007), *Building Trust in Emissions Reporting - Global Trends in Emission Trading Schemes*, [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)
- PricewaterhouseCoopers (PwC) (2008), *Duurzaamheidbarometer*, [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)
- Public Company Accounting Oversight Board (2005), *Report on the initial implementation of auditing standards no. 2, an audit of internal control over financial reporting in conjunction with an audit of financial statements*, PCAOB Release No. 2005-023, November 30, 2005, [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)
- Public Company Accounting Oversight Board (2006), *Board Proposes Revised Auditing Standard on Internal Control over Financial Reporting*, press release December 19, 2006, [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)
- Public Company Accounting Oversight Board (2007), *Auditing Standard 5*, [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)
- Solomon, I (2007), *Testimony Before the Treasury Department Advisory Committee on the Auditing Profession- Human Capital and Its Impact on Audit Quality*, 3 december, [www.treas.gov](http://www.treas.gov)
- Van Nieuw Amerongen, N. (2007), *Auditor's Performance in Risk and Control Judgments*, proefschrift, Vrije Universiteit Amsterdam
- Verkruisje, J.P.P. (2008), XBRL: de kogel is door de kerk, in: *Inform*, vaktechnisch bulletin Ernst & Young, juni
- Vries, Joh. de (1985), *Geschiedenis der Accountancy in Nederland - aanvang en ontplooiing, 1895-1935*, Van Gorcum Assen/Maastricht
- Wallage, Ph. (2008), De toekomst van het accountantsberoep - Verandering als enige constante, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, nr 3 maart
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1978), Towards a positive theory of the determination of Accounting Standards, *The Accounting Review* (January)
- Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1979), The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses, *The Accounting Review* (April)

## Curriculum Vitae



Peter Eimers (1968) studeerde Bedrijfseconomie aan de Universiteit Maastricht waar hij ook de postdoctorale opleiding tot registeraccountant voltooide en Fiscale Economie aan de Universiteit van Tilburg. Hij promoveerde in september 2002 op het proefschrift “The Use and Effectiveness of Analytical Review in Auditing” aan de Universiteit Maastricht.

Peter Eimers is tevens partner bij PricewaterhouseCoopers. Zijn deskundigheid ligt op het terrein van Auditing & Assurance in de sfeer van Auditing & Assurance standards, audit innovatie en nieuwe assurance services. Binnen de VU ligt de nadruk van zijn onderwijs en onderzoek op die gebieden.

Hij publiceert regelmatig in vakbladen en vervult een actieve rol binnen diverse nationale en internationale vaktechnische commissies. Peter Eimers maakt deel uit van het vaktechnisch bureau van PricewaterhouseCoopers Accountants NV., is vice-voorzitter van de Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen van het Koninklijk NIVRA en lid van de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA).



