DE GRENZEN VAN HET ARBEIDSVELD VAN DE PUBLIC-ACCOUNTANT

door R. W. Starreveld

Onder het opschrift „Een en ander over het arbeidsveld van de public-accountant" heeft Prof. T. Keuzenkamp in het Juninummer van dit blad enkele vraagstukken aan de orde gesteld die voor de ontwikkeling van het accountantsberoep zowel als voor die van enkele aanverwante beroepen van dusdanige betekenis zijn dat het mij gewenst lijkt dat ook anderen die over deze vraagstukken ernstig hebben nagedacht hun mening daaromtrent kenbaar maken. Om deze reden — en niet zozeer om bepaalde door Prof. Keuzenkamp gemaakte opmerkingen te bestrijden of te bevestigen — wil ik een poging doen mijn inzichten met betrekking tot deze vraagstukken onder woorden te brengen. Ter vermijding van duplicering zoek ik daarbij zoveel mogelijk aansluiting bij de door Prof. Keuzenkamp ontwikkelde gedachten en zal ik in hoofdzaak aandacht schenken aan die punten ten opzichte waarvan tussen Prof. Keuzenkamp en mij verschil van inzicht is.

Uitgangspunt.

Bij discussies omtrent de ook door mij in beginsel aanvaarde „Leer van het gewekte vertrouwen" laten velen zich ertoe verleiden het maatschappelijk verkeer voor te stellen als een levend, denkend en voelend wezen en de verwachtingen van dat wezen zonder meer als *uitgangspunt* te kiezen voor hun beschouwingen. Ik acht dit — althans in het kader van het hier te behandelen onderwerp — niet zonder gevaar. Men komt er namelijk al gauw toe dit verkeer te identificeren met de als werkhypothese ingevoerde „verstandige leek" en zich die hypothetische leek voor te stellen als een of ander gemiddelde van een aantal verstandige leken van vlees en bloed die men in de practijk heeft ontmoet. Het gevaar is groot dat daaruit allerlei elementen naar voren zullen komen die allesbehalve bevorderlijk zijn voor een doelmatige ontwikkeling van de accountantsfunctie. Bovendien bestaat het gevaar dat wij in de verstandige leek allerlei eigen wensen en verlangens, angsten en vrezen projecteren die geen richtsnoer kunnen zijn voor een sociaal-economisch verantwoorde functie-uitoefening. Doch zelfs afgezien van het laatstgenoemde gevaar maakt men in ieder geval tweeërlei fout. In de eerste plaats krijgt men door de personificatie van het maatschappelijk verkeer een te simplistische voorstelling van hetgeen in dat samengestelde en veelvormige verkeer door de zeer uiteenlopende categorieën van belanghebbenden onder verschillende omstandigheden van de accountant wordt verwacht en in de tweede plaats brengt men een irrationeel element in zijn beschouwingen door geen onderscheid te maken tussen rationele en irrationele verwachtingen.

Ik geloof dat deze critiek ook op het betoog van Prof. Keuzenkamp van toepassing is. Ook hij *gaat er van uit* dat het maatschappelijk verkeer bepaalde eisen stelt terwijl hij bovendien nalaat te onderzoeken in hoeverre die eisen rationeel zijn. Een irrationele verwachting, waarvan overigens nog zou moeten worden aangetoond dat zij inderdaad bij het publiek voorkomt, is bij voorbeeld dat de accountant die bij de uitoefening van functie A op rationele gronden bepaalde dingen moet verrichten deze dingen *daarom* ook in functie B ~~niet~~ zou ~~mogen nalaten~~, hetgeen zou moeten doen,

neerkomen op het laten vallen van de rationaliteitseis ten aanzien van functie B. Ik acht het gevaarlijk om het publiek in deze richting op te voeden. Gevaarlijk omdat, indien deze op zichzelf irrationele verwachting tegen alle redelijkheid in algemeen verbreid zou worden, dit een „gegeven" zou worden, waarmee wij inderdaad bij de uitoefening van ons beroep rekening zouden moeten gaan houden. Het uiteindelijk resultaat daarvan zou zijn dat wij de werkelijke belangen onzer opdrachtgevers, alsmede die van het publiek in het algemeen, op minder rationele wijze zouden dienen dan zonder deze voorafgaande „opvoeding" mogelijk zou zijn geweest.

De tweede en derde alinea van het betoog van Prof. Keuzenkamp zou ik op grond van deze overwegingen als volgt willen amenderen, waarbij ik de passages waartegen ik geen overwegende bezwaren heb, zoveel mogelijk ongewijzigd laat en de gewijzigde cursiveer:

„De accountantsfunctie is gebleken een functie te zijn waaraan *in het maatschappelijk verkeer behoefte bestaat* [1]) en waaraan in dat verkeer waarde wordt toegekend. *Ter handhaving van deze waarde op het sociaal-economisch meest verantwoorde niveau moeten aan de wijze waarop die functie wordt uitgeoefend bepaalde eisen worden gesteld, die de inhoud van de daaruit voortvloeiende taak bepalen* [2]). Van de accountant in zijn functie *moet op grond daarvan geëist worden* [3]) een zelfstandig en onpartijdig oordeel, een oordeel waarvoor hij de volle verantwoordelijkheid draagt, een oordeel dat, *althans wat betreft de essentiële punten* [4]), gefundeerd is op zijn eigen *of onder zijn leiding verrichte* [4]) arbeid, die hij slechts dan zal mogen verrichten of *doen verrichten* [4]) nadat een grondige vakstudie hem geleerd heeft hoe *deze verricht moet worden.* [5]) *Wanneer het oordeel gedeeltelijk gebaseerd is op andere gegevens dan die welke door eigen of zelfgeleide arbeid werden verkregen of indien bepaalde belangrijke gegevens geheel of gedeeltelijk hebben ontbroken, moet geëist worden dat, voorzover deze omstandigheden van invloed kunnen zijn op de juistheid en volledigheid van het gegeven oordeel, daarvan uitdrukkelijk mededeling wordt gedaan. Indien de onvolkomenheid der grondgegevens van dien aard is, dat het oordeel daardoor practisch waardeloos zou worden of indien de consequenties van de onvolkomenheid niet op bevredigende wijze aan niet-deskundige belanghebbenden duidelijk gemaakt kunnen worden, dient van het uitspreken van een oordeel over de betrokken zaak geheel te worden afgezien"* [4]) [6]).

Consequenties van het gewijzigde uitgangspunt.

Wanneer wij deze visie op de accountants-functie als uitgangspunt voor onze beschouwingen nemen, komen wij in sommige opzichten tot minder absolute conclusies dan Prof. Keuzenkamp.

---

[1]) Prof. Keuzenkamp: „..... het maatschappelijk verkeer behoefte heeft."

[2]) Prof. Keuzenkamp: „..... en waaraan dat verkeer bepaalde eisen stelt en een inhoud geeft."

[3]) Prof. Keuzenkamp: „..... verwacht naar mijn mening, dit verkeer."

[4]) Ontbreekt bij Prof. Keuzenkamp.

[5]) Prof. Keuzenkamp: „..... hij deze te verrichten heeft."

[6]) Hetgeen Prof. Keuzenkamp in de derde alinea zegt, nl. „Het maatschappelijk verkeer vertrouwt, dat dit oordeel aan deze eisen voldoet, want hiermee staat en valt de grond, waarop dit verkeer deze functie heeft ingesteld" heb ik niet overgenomen, daar ik bezwaar heb tegen de personificatie van het verkeer. Het leek mij echter niet nodig hiervoor een nieuwe zin in de plaats te stellen daar de punten waar het om gaat reeds gezegd zijn.

Hetgeen wij zoëven hebben opgemerkt ten aanzien van de functie van de accountant, geldt namenlijk ten aanzien van de functie van vrijwel iedere in vrij beroep werkzame deskundige aan wie in het maatschappelijk verkeer door belanghebbenden een oordeel gevraagd wordt. Dat oordeel heeft in dat verkeer normaliter slechts dan werkelijke waarde, indien:

a. het gebied van de betrokken oordeelsvelling geheel door de deskundigheid van degene, die het oordeel geeft, wordt gedekt;
b. de deskundige alle essentiële schakels van het oordeelsvormingproces in eigen hand houdt of de nodige waarborgen schept voor de betrouwbaarheid van die schakels;
c. op een wijze die door belanghebbenden redelijkerwijs niet kan worden misverstaan mededeling wordt gedaan van *alle onvolkomenheden* in de oordeelsvorming en van de daaruit voortvloeiende consequenties, alsmede van alle bij de oordeelsvorming gebruikte gegevens, welke niet door eigen arbeid werden verkregen of geverifieerd en waarvoor derhalve *geen verantwoordelijkheid* kan worden aanvaard;
d. deze onvolkomenheden het oordeel niet practisch waardeloos maken;
e. er bij de deskundige geen persoonlijke of zakelijke belangen zijn, die het oordeel vertroebelen of die, naar algemeen gangbare opvattingen, het oordeel met een zekere mate van waarschijnlijkheid zouden kunnen vertroebelen.

Dat de wijze van beroepsuitoefening in de practijk niet altijd met deze desiderata in overeenstemming is, is m.i. eensdeels een gevolg van een minder doelmatige organisatie van het betrokken beroep of van een geringere zelfdiscipline van zijn beoefenaars en kan anderdeels wellicht verklaard worden uit de geringere betekenis der op het spel staande belangen, waardoor met een geringere zekerheid genoegen kan worden genomen.

De onder *a* genoemde eis van deskundigheid zal echter onder alle omstandigheden gehandhaafd moeten worden, daar anders de gehele functie zinloos wordt. Ook voor de accountant zou ik dit als de centrale eis willen beschouwen. De andere vier hebben m.i. slechts een aanvullend karakter: zij strekken er toe om de volledige en ongestoorde werking van de deskundigheid te verzekeren.

Door het vertrouwenselement, hoe belangrijk dit op zichzelf ook moge zijn, voor het accountantsberoep zo bijzonder op de voorgrond te stellen, trekken wij, naar mijn overtuiging, de zaak scheef. Het accountantsberoep onderscheidt zich ten aanzien van het vertrouwenselement niet wezenlijk van andere beroepen, waarbij men zich verlaat op het oordeel van een deskundige. Dat neemt niet weg, dat er, in verband met de grotere publieke betekenis van de accountantsverklaring — althans wanneer deze het karakter heeft van certificaat van juistheid van een administratieve verantwoording — en in verband met de veelal grotere omvang der normaliter daarbij op het spel staande belangen, sprake kan zijn van een gradueel verschil in de omvang der uit een sociaal-economisch oogpunt wenselijke waarborgen.

Principiële scheidingslijn.

Met betrekking tot punt e kan er echter een zodanig verschil zijn, dat van een principiële scheidingslijn kan worden gesproken. Men denke bijvoorbeeld aan reclame-adviseurs, die als exploitanten van een adver-

tentiebureau provisie ontvangen van de uitgevers of exploitanten der advertentiemedia, of aan deskundigen die zonder enige reserve op zich nemen de belangen van een bepaalde partij te behartigen, doch die daarnaast b.v. als objectief taxateur menen te kunnen optreden.

Ten opzichte van de waarborgen zoals die bij het accountantsberoep aanwezig zijn, is er dan naar mijn mening niet langer een gradueel verschil, doch een principieel verschil, een verschil, dat niet meer afhankelijk gesteld kan worden van aard en betekenis van ieder afzonderlijk oordeel dat wordt gegeven, doch dat de deskundige voor de duur van zijn beroepsuitoefening in een andere categorie plaatst.

Graduële verschillen in de mate van zekerheid.

Binnen het kader van de groep deskundigen, die voldoet aan de onder *a* en *e* gestelde eisen zal de omvang der onder *b, c* en *d* bedoelde zekerheden variëren met aard en betekenis der gevelde oordelen en niet zozeer met de aard van het beroep.

Wat de aard van de oordelen betreft, kan een onderscheid worden gemaakt tussen oordelen, die het karakter hebben van een „certificaat van juistheid" (b.v. van een administratieve verantwoording) of van een „vaststelling " (b.v. van de omvang van bepaalde economische grootheden) en oordelen, die het karakter hebben van een „advies". Voor de eerste categorie zal men, wat de punten *b, c* en *d* betreft verder moeten gaan dan voor de tweede.

Prof. Keuzenkamp is dit laatste geloof ik wel met mij eens. Hij houdt namelijk rekening met de mogelijkheid, dat het maatschappelijk verkeer er in de toekomst genoegen mee zou nemen, dat de bedrijfseconoom zou werken met gegevens, die niet door hem of een andere aanvaardbare deskundige zijn geverifieerd en waarvoor hij dus geen of slechts een beperkte verantwoordelijkheid kan dragen. Zijn bezwaar richt zich echter, als ik hem goed begrijp, tegen het samengaan van twee graden van verantwoordelijkheid voor de grondgegevens in één persoon, indien deze in verschillende functies optreedt. Dit kan ik niet met hem meevoelen. Wij kennen toch in het accountantsberoep sedert jaren een duidelijk — zij het niet door alle beroepsgenoten erkend — verschil in verantwoordelijkheid voor de juistheid van het gebruikte cijfermateriaal. Men denke slechts aan de verantwoordelijkheid bij het afgeven van een „certificaat van juistheid" enerzijds en aan die bij het uitbrengen van „adviezen op grond van cijferbeoordelingen" anderzijds. Het verschil wordt overbrugd door het maken van een voorbehoud of — indien men tegen het gebruik van het woord „voorbehoud" in dit verband bezwaar heeft — door een duidelijke mededeling van het feit dat men zijn oordeel geeft op grond van door de opdrachtgever voorgelegde cijfers, voor de juistheid waarvan men geen verantwoordelijkheid aanvaardt.

Ik kan niet inzien, dat hierin verandering zou komen wanneer de bedrijfs-economische adviezen niet alleen op grond van cijferbeoordelingen (in de bij ons gebruikelijke zin) zouden worden gegeven, doch mede op grond van eigen waarnemingen buiten de administratie om of op grond van gegevens ontleend aan enquêtes e.d.

Is er verschil in positie met betrekking tot het „voorbehoud"?

In dit verband rijst de vraag of het maken van een voorbehoud voor een accountant niet eerder noodzakelijk is dan voor een bedrijfs-economisch

adviseur, die niet tevens accountant is. Tot op zekere hoogte is dat misschien zo, maar dan alleen op grond van een „noblesse" van oudere datum, die grotere verplichtingen meebrengt dan die van een nog jong beroep, waarbij men misschien nog wel eens iets door de vingers kan zien.

Doch afgezien daarvan zal *iedere* deskundige, die zijn oordeel baseert op gegevens waarvan hij de juistheid niet zelf heeft onderzocht, of waarvan de juistheid op andere objectieve wijze is vastgesteld, een voorbehoud moeten maken.

Wanneer dit voorbehoud het oordeel practisch waardeloos zou maken kan met een dergelijk voorbehoud geen genoegen worden genomen. Hoever men moet gaan met het onderzoeken of doen onderzoeken van de juistheid der voor de oordeelsvorming gebruikte gegevens, respectievelijk met het maken van een voorbehoud bij het geheel of gedeeltelijk achterwege laten van een dergelijk onderzoek, hangt m.i. niet af van het al of niet accountant zijn van degene die het oordeel uitspreekt, doch van aard en betekenis van het gevelde oordeel — en wel in de eerste plaats van het antwoord op de vraag of dit oordeel geacht kan worden te zijn gegeven ten behoeve van het maatschappelijk verkeer d.w.z. ten behoeve van anderen dan de opdrachtgevers — van de waarschijnlijkheid van fouten in het betrokken grondmateriaal, van de aard en omvang van de daaruit voortvloeiende consequenties en van de relatieve betekenis van de kosten der in aanmerking komende verificatie-methoden.

Deskundigheid beslissende factor

De vraag waarom het in de onderhavige gedachtenwisseling eigenlijk gaat, namelijk of de accountant al of niet als adviseur op een bepaald gebied mag optreden, dient m.i. uitsluitend beantwoord te worden uitgaande van zijn *deskundigheid*. Is die aanwezig, laat hem dan gerust adviseren. Is die er niet, laat hij zich dan onthouden, want anders schaadt hij niet alleen zijn persoonlijk gezag, doch — bij een enigszins veelvuldig voorkomen — ook dat van zijn beroepsgenoten. Bovendien — en dat weegt ongetwijfeld nog het zwaarst — handelt hij in strijd met het algemeen belang, doordat hij de deur opent voor onjuiste adviezen, die tot onjuiste besluiten kunnen leiden.

Nu zegge men niet: „Dat zal zo'n vaart niet lopen. Wij hebben toch onze ruime algemene ervaring en met een normale dosis gezond verstand kan je het toch een heel eind brengen". Zouden sommige andere deskundigen dat dan niet met evenveel recht kunnen zeggen van bijvoorbeeld de contrôle van jaarrekeningen?

Het optreden als bedrijfseconomisch adviseur

„Ja maar", zal men zeggen, „het geven van bedrijfseconomische adviezen valt toch in ieder geval binnen onze deskundigheid". Wanneer men daarmee wil zeggen dat men derhalve gerechtigd is zich met zoveel woorden als „bedrijfseconoom" of als „bedrijfseconomisch adviseur" aan te dienen, ben ik met collega Keuzenkamp van mening dat dat teveel gezegd is. Door dit, van de bij accountants gebruikelijke beroepsaanduiding afwijkend, etiket wekt men immers de indruk dat men specialist op het gebied van de bedrijfseconomie zou zijn. Dit laatste nu is m.i. in het algemeen niet het geval. De bedrijfseconomische kennis die de Instituutsopleiding verschaft, gaat niet veel verder dan nodig is voor een juiste uitoefening van de contrôlefunctie, voor het vellen van waardeoordelen en voor de behandeling van kostprijs- en financieringsvraagstukken. Ook heeft de ac-

countant als regel onvoldoende kennis van waarnemingstechnieken om als bedrijfseconomisch adviseur te kunnen optreden. Ik moge met betrekking tot aard en gevarieerdheid dezer technieken verwijzen naar de artikelen van de hand van de heer H. Luyk en ondergetekende over „De waarneming van het bedrijfsgebeuren" in „Organisatie en Efficiency" (Juni/Juli en Augustus/September 1949). Verder beschikt de accountant normaliter niet over voldoende kennis van alternatieve arbeids- en organisatiemethoden (met name op het gebied van fabricage, opslag, transport en verkoop) om in een bepaald geval te kunnen zeggen welke der in aanmerking komende methoden de voorkeur verdient. Gezien het feit dat kennis dezer methoden strikt genomen niet tot het specifieke gebied van de theoretische bedrijfseconomie behoort, zou men zich kunnen afvragen of het aangeven van arbeids- en organisatiemethoden ook niet buiten het terrein van de bedrijfseconomisch adviseur ligt. Indien dat zo ware zou de bedrijfseconomisch adviseur zich moeten beperken tot het uitspreken van een zuiver bedrijfs-*economisch* oordeel over hem in concreto voorgelegde alternatieven waarvan alle technische, psychologische, organisatorische en andere niet zuiver economische aspecten door hem als „gegevens" worden beschouwd, voor de juistheid en volledigheid waarvan hij geen verantwoordelijkheid aanvaardt. Een dergelijke isolering van het zuiver economische aspect moge onder bepaalde omstandigheden uitvoerbaar en verantwoord zijn, in het algemeen zal het, indien daarnaast de mogelijkheid bestaat om adviezen te krijgen die mede gebaseerd zijn op een eigen kennis van alternatieve arbeids- en organisatiemethoden, doelmatiger zijn om van die meeromvattende adviezen gebruik te maken. Ook bij de bedrijven schijnt men er in vele gevallen zo over te denken. Ik meen zelfs te kunnen constateren dat men in de practijk van de bedrijfs-economisch adviseur verwacht dat hij zelf over de nodige kennis van alternatieven beschikt. Dit wordt nog geaccentueerd doordat de meeste theoretische bedrijfseconomen zich — naar mijn mening overigens ten onrechte — op het standpunt stellen dat de interne organisatie een specifiek bedrijfs-economisch onderwerp is. Indien de accountant zich als bedrijfseconoom aandient zal hij er daarom m.i. voor moeten zorgen dat hij door aanvullende studie en ervaring van deze onderwerpen terdege op de hoogte is.

Men kan trachten zich van deze moeilijkheden af te maken met de woorden: „laten wij het eerst maar eens zonder al die geleerdheid proberen en als er dan een speciale kant aan het te behandelen probleem blijkt te zitten waar wij niet goed raad mee weten, kunnen wij er toch altijd een specialist bij halen".

Ik vind dat een heel gevaarlijke gedragslijn vooral wanneer men, wat bij „halve" deskundigheid licht kan voorkomen, niet goed weet waar zijn deskundigheid ophoudt en zijn ondeskundigheid begint. Dan kan het gebeuren dat men bepaalde factoren geheel over het hoofd ziet en daardoor tot een onjuiste probleemstelling komt ofwel dat men bepaalde problemen of moeilijkheden in het geheel niet onderkent.

Thans zou ik nog iets willen opmerken over de gebieden, waarvan de accountant volgens Prof. Keuzenkamp door anderen gedeeltelijk zou zijn verdrongen, doch die hij weer voor de accountant zou willen opeisen. Prof. Keuzenkamp denkt daarbij in de eerste plaats aan het gebied van de administratieve organisatie en noemt zijdelings ook nog de vaststelling van kostprijzen.

Over beide zou ik iets willen zeggen.

Administratieve organisatie

Administratieve organisatie in de volle zin des woords vereist m.i. belangrijk meer dan een grondige kennis van administratie-methoden en van de beginselen die wij in onze opleiding hebben geleerd als „administratieve inrichtingsleer".

Naast een zuiver „administratief" aspect en een aspect van „interne controle" heeft de administratieve organisatie namelijk ook een *arbeidstechnisch* aspect (welke zijn de meest rationele arbeidsmethoden?) en een *algemeen organisatorisch aspect* (o.a. welke is de meest rationele taakverdeling binnen het bedrijf als geheel gezien?). De beide laatstgenoemde aspecten hebben in onze kring tot nog toe weinig belangstelling gevonden, doch zijn m.i. van eminent belang. In zekere zin kan men zelfs zeggen: Als het programma van administratieve wenselijkheden met een bijbehorende aanduiding van de relatieve belangrijkheid der verschillende desiderata eenmaal is vastgesteld is het probleem dat overblijft in hoofdzaak van administratief-technische en algemeen-organisatorische aard. Het gaat dan om het opbouwen van doelmatige arbeidsprocessen en het scheppen van een doelmatige taakverdeling. Kennis van technieken, prestatienormen en voorcalculatorische kosten spelen daarbij een belangrijke rol.

Men kan zich van deze technieken niet afmaken door ze als het fröbelwerk van de accountancy te betitelen of door te zeggen dat de accountant zich in de meeste gevallen wel zal weten te redden door zich op zijn gezond verstand en zijn algemene ervaring te verlaten. Daarmee lossen wij de moeilijkheden niet op en maken wij onszelf alleen maar belachelijk.

De accountant zal zich daarom de kennis van deze technieken alsmede de daarop aansluitende arbeids-technische en algemeen-organisatorische beschouwingswijze door grondige studie eigen moet maken of hij zal deze kant practisch geheel moeten laten schieten en over moeten laten aan anderen die wel op dit gebied deskundig zijn.

Dit laatste betekent niet dat wij deze deskundigen nu maar hun gang moeten laten gaan. Reeds op grond van het nauwe verband tussen de inrichting van de administratie en de organisatie van de controle zal de accountant in de opzet van de administratieve organisatie gekend moeten worden. Bovendien is de accountant voorshands nog de administratieve deskundige bij uitnemendheid, die op grond van zijn opleiding beter dan iemand anders in staat geacht moet worden het programma van boekhoudkundige desiderata op te stellen. [7])

De accountant zal dus onder alle omstandigheden een zekere bemoeienis met de administratieve organisatie moeten behouden, ook zonder dat hij zich als specialist op dit gebied aandient. Indien de accountantsopleiding ten aanzien van de administratieve organisatie echter niet grondig gewijzigd wordt, zal de accountant in het algemeen niet mogen pretenderen dat hij integraal deskundig is op dat gebied. Persoonlijk ben ik van oordeel dat de bedoelde wijziging van de opleiding een zodanige verzwaring van de leerstof zou betekenen dat het sociaal-economisch niet

---

[7]) Dit houdt niet in dat de accountant ten aanzien van *alle* aan de administratie te stellen eisen de meest aangewezen deskundige zou zijn om deze eisen te formuleren; ik behoef in dit verband slechts te wijzen op „planning", „arbeidsvoorbereiding" en „voortgangscontrole", die in tal van fabrieksbedrijven een integrerend onderdeel van de administratieve organisatie vormen, dat niet ongestraft van de overige onderdelen kan worden los gemaakt.

verantwoord zou zijn deze last op het accountantsberoep in zijn geheel te leggen door van *elke* accountant deze aanvullende studie te verlangen.

Kostprijsberekening.

Thans nog een opmerking over de kostprijsberekening.

Prof. Keuzenkamp maakt melding van het feit, dat technici zouden menen dat niet de accountants, doch zij de mensen zouden zijn die de kostprijzen der producten hebben te bepalen. Ik geloof, dat dat op een misverstand berust dat voortvloeit uit de omstandigheid dat feitelijk geen van beiden de kostprijs zelfstandig kan vaststellen, doch dat zij dat alleen in samenwerking kunnen.

Doordat de accountant in sommige gevallen pretendeert het werk alleen te kunnen, wordt de technicus uit zijn tent gelokt en vervalt hij in dezelfde fout als de accountant. Bij rustige bezinning zal hij echter evenals de accountant moeten toegeven, dat dat een overschatting van eigen kunnen is.

Een dergelijke overschatting meen ik ook bij Prof. Keuzenkamp te constateren, wanneer hij met instemming een gedeelte van een artikel van prof. Van der Schroeff aanhaalt, waarin deze zegt, dat men de accountant o.m. volkomen competent kan noemen in vraagstukken van kosten- en efficiency-beoordeling alsmede terzake van de bepaling van de kostprijs. (M.A.B. October 1947)

Ik zou daartegenover willen stellen dat de accountant wel de werkelijke offers waarneemt doch dat hij zich normaliter van de kosten, dat wil dus zeggen van de technisch noodzakelijke en economisch verantwoorde offers, geen zelfstandig beeld kan vormen en dus zonder meer niet als deskundige op het gebied van kostenbepaling beschouwd kan worden, terwijl hij om dezelfde reden in het algemeen ook niet bevoegd geacht moet worden voor het beoordelen van de efficiency. Alleen met de hulp van technische deskundigen, die op grond van daartoe geëigende waarnemingstechnieken en analyse-methoden de noodzakelijke offers kwantitatief kunnen bepalen, zal de accountant tot een berekening van de kostprijs in moderne zin kunnen geraken.

Slechts wanneer de accountant zich bekwaamd heeft in de toepassing van bedoelde waarnemingstechnieken en analyse-methoden, zal hij zich als deskundige op het gebied van kosten- en efficiency-beoordeling mogen aandienen. Omgekeerd zal de zoëven bedoelde technische deskundige slechts met gebruikmaking van gegevens welke alleen aan de administratie kunnen worden ontleend een kostprijs kunnen vaststellen. Dat daartoe de medewerking van een administratief deskundige onontbeerlijk is behoef ik hier wel niet nader aan te tonen.

Samenwerking tussen verschillende deskundigen.

Uit het bovenstaande moge blijken, dat er goede gronden voor een zeer nauwe samenwerking tussen de accountant en de ingenieur bestaan.

Maar het gebied waarop samenwerking gewenst is, is nog veel ruimer. Wegens de grote samenhang tussen allerlei vraagstukken op bedrijfseconomisch, algemeen-organisatorisch, arbeids-technisch, commerciëel-organisatorisch, psychologisch, administratief en fiscaal gebied, acht ik het ten zeerste gewenst dat er tussen de betrokken deskundigen een nauwe samenwerking tot stand komt. Voorwaarde voor een doeltreffende samenwerking is dat deze deskundigen de hoofdzaken van elkaars vak-

gebied kennen; deze hoofdzaken zullen daarom in de wederzijdse opleidingsprogramma's moeten worden opgenomen.

Verder is het ter verzekering van een zo gunstig mogelijk resultaat van belang dat de individuele samenwerkende deskundigen grondig op de hoogte zijn van elkaars denk-, werk- en uitdrukkingswijze. In vele gevallen zal dit alleen door een langdurig en intensief contact kunnen worden verkregen. Een vaste samenwerking verdient dan in het algemeen de voorkeur boven een incidentele.

Indien een vaste samenwerking aanwezig is en de betrokken deskundigen zich inderdaad op elkaar hebben ingesteld lijkt het mij alleszins verantwoord, indien zij, bijvoorbeeld op hun briefpapier, naar buiten van hun samenwerking doen blijken, mits daarbij ook de gescheiden verantwoordelijkheid naar voren komt. En in de gevallen dat zulks *verantwoord* is acht ik het ook *gewenst,* daar het in het belang is van allen die behoefte hebben aan doeltreffend gecoördineerde adviezen. Daarbij komt nog dat een dergelijke vermelding de mogelijkheid opent om binnen het kader van de door cliënten verstrekte opdrachten de andere deskundigen over bepaalde problemen te raadplegen zonder voorafgaand overleg met de betrokken cliënten. Het beroepsgeheim wordt dan m.i. niet geschonden.

Samenwerking van deskundigen die zich op verschillend vakgebied bewegen als *vennoten in eenzelfde maatschap* acht ik ongewenst, omdat bij een dergelijke samenwerking van een hoofdelijke verantwoordelijkheid voor alle afgegeven verklaringen en adviezen geen sprake kan zijn, gezien het verschil in deskundigheid der vennoten.

Ook door onderscheid te maken tussen „deskundigen op het hoofdgebied" en „deskundigen op nevengebieden" en de laatste te subordineren aan de eerste kan er m.i. geen bevredigende oplossing bereikt worden voor samenwerking binnen eenzelfde maatschap. Alleen wanneer de centrale deskundige ook op de nevengebieden deskundig is, zodat hij voor alle van het kantoor uitgaande adviezen en verklaringen de volle verantwoordelijkheid kan dragen, zal een dergelijke vorm m.i. aanvaardbaar zijn. Wanneer dat niet het geval is, is de subordinatie in de eerste plaats onaanvaardbaar voor de deskundigen op de nevengebieden, terwijl bovendien de verantwoordelijkheid van de hoogste leiding niet gedekt wordt door een voldoende eigen deskundigheid. Het terugwijzen van de verantwoordelijkheid naar de deskundigen op de nevengebieden door dezen hun adviezen en verklaringen zelfstandig te doen ondertekenen, vermag, indien dit geschiedt onder een gemeenschappelijke naam — al of niet met een bijzondere toevoeging — de hoogste leiding van het kantoor niet te déchargeren. Bovendien is het niet toelaatbaar dat door iemand die niet of niet ten volle deskundig is op het gebied dat door de gemeenschappelijke naam wordt bestreken, die naam — die dus een groter vertrouwen wekt dan gedekt wordt door zijn eigen deskundigheid — bij de ondertekening der van hem uitgaande adviezen en verklaringen zou worden gebezigd.

Dit geldt a fortiori wanneer de naam welke bij de ondertekening van adviezen en verklaringen wordt gebruikt niet een gemeenschappelijke naam in de volle zin des woords is doch een naam die slechts op een deel van het gezamenlijk gebied betrekking heeft. Zo is het te enen male onaanvaardbaar dat onder de naam van een organisatiebureau door een bij dat bureau in dienst zijnde accountant accountantsverklaringen zouden worden afgegeven; evenzeer onaanvaardbaar is m.i. dat onder de naam

van een accountantskantoor b.v. door een bij dat kantoor in dienst zijnde technicus technische adviezen zouden worden uitgebracht.

Geschiedt de ondertekening niet onder een gemeenschappelijke naam die betrekking heeft op het geheel der bijzondere vakgebieden der samenwerkende deskundigen noch onder een naam die in de eerste plaats betrekking heeft op een ander vakgebied dan dat van de in het betrokken geval in feite optredende deskundige, dan blijft toch nog altijd het bezwaar van het ondergeschikt zijn aan iemand die op het laatstbedoelde gebied niet deskundig is. Bundeling van verschillende soorten deskundigheid onder eenzelfde deskundige of onder een groep van in maatschapverband samenwerkende deskundigen blijkt dus alleen mogelijk indien deze deskundige(n) op alle betrokken gebieden inderdaad voldoende deskundigheid bezit(ten) voor het vormen van een algemeen oordeel.

Waarom niet een superdeskundige?

In het laatste geval hebben wij feitelijk te maken met een soort superdeskundige. Inderdaad kan men zich afvragen of het niet wenselijk zou zijn al die deskundigheid samen te brengen in één persoon. Alle coördinatiemoeilijkheden, alle noodzaak van een zekere duplicering en alle gevaar van misverstand zouden dan terzijde gesteld worden. Maar wat zou dat sociaal-economisch bezien alleen reeds aan opleiding kosten en hoe groot is het aantal dergenen, die over de nodige aanleg en over het nodige doorzettingsvermogen beschikken om een dergelijke studie tot een succesvol einde te brengen?

Dat wij nog iets verder zouden kunnen gaan met de uitbreiding van ons kennisgebied en met de verdieping van onze kennis op verschillende sectoren van dat gebied zal ik niet ontkennen, maar er zijn grenzen en ik vrees, dat wij deze reeds vrij dicht genaderd zijn.

Bijzondere plaats van de accountant temidden van de verschillende bedrijfsadviseurs.

Dit alles zo zijnde, valt toch niet te ontkennen dat de accountant door zijn *voortgezette* waarneming van de economische gevolgen van de *totaliteit* van het bedrijfsgebeuren, temidden van de verschillende bedrijfsadviseurs een bijzondere plaats inneemt. Terwijl de andere deskundigen normaliter eerst in actie komen wanneer hun een bepaald probleem wordt voorgelegd, kan de accountant die met de regelmatige contrôle belast is op grond van het door hem onderzochte cijfermateriaal en van de ten behoeve van de contrôle in het bedrijf zelve verrichte waarnemingen, eigener beweging vraagtekens zetten en problemen aan de orde stellen ook daar waar hij zelf misschien niet in staat is om een deskundig antwoord te geven. Bovendien heeft hij in het kader van de voortgezette contrôle de gelegenheid de gevolgen te observeren van de maatregelen, die als uitvloeisel der door hem of anderen gegeven adviezen zijn genomen. Ik acht deze mogelijkheden van verstrekkende betekenis en zou het betreuren wanneer de accountant niet zou voortgaan zich in deze richting nuttig te maken. Ja, ik ben zelfs van mening, dat het gewenst is dat de accountant in deze richting nog verder gaat en dat hij daartoe zijn algemene kennis omtrent allerlei onderwerpen die voor een doelmatige bedrijfsvoering van belang zijn zoveel mogelijk uitbreidt, opdat van de bijzondere positie waarin hij verkeert een zo groot mogelijk profijt wordt getrokken.

Toch moeten wij ook hier weer de grenzen van het bereikbare niet uit het oog verliezen en ons hoeden voor overschatting van onze positie. De accountant zal in het kader van zijn contrôlefunctie immers normaliter slechts bepaalde facetten van het bedrijfsgebeuren en van de bedrijfsverhoudingen onder ogen krijgen en wel in het bijzonder die, welke het karakter hebben van wijzigingen in de grootte en/of samenstelling van het bedrijfsvermogen.

Daarnaast zijn er echter vele andere die aanleiding kunnen zijn tot het aan de orde stellen van belangrijke problemen. Alleen reeds op deze grond zou het geen aanbeveling verdienen om in de kring van deskundigen, die de bedrijfsleiding adviseren de accountant zonder meer in alle gevallen aan te wijzen als de centrale figuur, die de te onderzoeken problemen aan de orde stelt en de werkzaamheden der verschillende deskundigen coördineert daar dit — geheel afgezien van de vraag of het tegenwoordige accountantscorps de daarvoor benodigde breedheid van kennis bezit — tot een aanzienlijke verenging en verarming van de probleemstellings- en initiatiefmogelijkheden der gezamenlijke deskundigen zou kunnen leiden.

Het „collisie-gevaar".

Thans wil ik nog enkele woorden wijden aan hetgeen door prof. Van der Schroeff in zijn meergenoemd artikel is aangeduid als het gevaar van „collisie" tussen de controlerende en adviserende functie. Ik kan mij met hetgeen hij daaromtrent heeft opgemerkt in het algemeen verenigen. Terecht spreekt hij m.i. niet van een absolute onverenigbaarheid doch van een kracht tot het uiteen drijven van beide functies. Tegenover deze kracht staan andere krachten, die de functies juist naar elkaar toedrijven en het hangt van de onderlinge verhouding dier tegengestelde krachten af waar en wanneer afsplitsing doelmatig zal zijn.

In gesprekken met collega's omtrent de door prof. Van der Schroeff te dezer zake ontwikkelde gedachten, is verschillende malen de tegenwerping naar voren gekomen, dat er onder goede organisatorische verhoudingen van collisie geen sprake kan zijn, omdat het geven van adviezen dan geenszins het deelnemen aan de actieve bedrijfsvoering impliceert, daar de directie uiteindelijk toch op grond van eigen oordeel de beslissing neemt. Ik acht dit argument in zijn algemeenheid onjuist. Het overwicht van de „deskundige" tegenover de „leek" kan namelijk zodanig groot zijn dat een volledige afwenteling van de verantwoordelijkheid van de eerste op de laatste niet wel mogelijk is. De cliënt zal zijn adviseur in dergelijke gevallen als het ware „in vrijwaring" kunnen oproepen. Daartoe is des te meer aanleiding naarmate de denkwijze en de vaktechniek van de deskundige zich verder verwijderen van die van de doorsnee bedrijfsleider, daar deze laatste dan een steeds groter wordend deel van het advies zonder meer op gezag van de deskundige zal moeten aannemen.

Ik zou daaruit willen concluderen dat het moment waarop afsplitsing van de adviserende functie gewenst is het eerst zal optreden op die gebieden, die voor specialistische behandeling in aanmerking komen of, algemener gezegd, op die gebieden, waarop de vereiste deskundigheid zich onttrekt aan het oordeel van de gemiddelde bedrijfsleider.

Karakterologische verschillen.

Tenslotte moge ik nog wijzen op de belangrijke rol die wordt gespeeld

door de karaktereigenschappen, die nodig zijn voor een succesvolle uitoefening der verschillende functies. Ik acht het niet uitgesloten, dat deze eigenschappen onderling zozeer uiteen zouden lopen, dat vereniging der verschillende functies in eenzelfde persoon alleen reeds daarom als minder doelmatig zou moeten worden aangemerkt. Als niet-psycholoog wil ik mij hierover geen stellig oordeel aanmatigen. Het lijkt mij echter alleszins de moeite waard deze vraag eens aan een deskundige voor te leggen.

Conclusies.

Resumerende zou ik de hoofdzaken van mijn betoog in de volgende conclusies willen samenvatten:

1. De afbakening van het arbeidsterrein van de public-accountant is een vraagstuk van maatschappelijke organisatie dat zodanig moet worden opgelost dat uiteindelijk ten aanzien van het gehele complex van door de accountant of anderen waar te nemen functies het gunstigste sociaal-economisch resultaat wordt bereikt.
2. De public-accountant zal zich moeten onthouden van:
   a) het doen van uitspraken die gericht zijn op de behartiging van bepaalde subjectieve belangen, doch die niet of niet geheel in overeenstemming zijn met de objectieve waarheid.
   b) het verrichten van werkzaamheden of het behartigen van belangen die, naar algemeen gangbare opvattingen, met een zekere mate van waarschijnlijkheid zijn oordeel terzake van vragen waaromtrent van hem een objectieve uitspraak verwacht wordt, zouden kunnen vertroebelen.

   Vertrouwens-theoretische overwegingen stellen overigens op zichzelf geen grenzen aan het gebied waarop de public-accountant als deskundige kan optreden. Deze grenzen worden alleen gesteld door de relatieve omvang van de deskundigheid van de individuele accountant. Overschrijding van deze grenzen is schadelijk, zowel voor de betrokken accountant, voor de accountantsstand in zijn geheel, als uit een oogpunt van algemeen belang.
3. De bedrijfseconomische kennis die de huidige Instituutsopleiding verschaft is onvoldoende om de accountant een grondslag te geven voor specialistisch optreden als bedrijfs-economisch adviseur. Ook voor de behandeling van de arbeids-technische en algemeen-organisatorische aspecten van administratief-organisatorische vraagstukken biedt het tegenwoordige programma onvoldoende grondslag. Herziening van het opleidingsprogramma zal hierin slechts in beperkte mate tegemoet kunnen komen, daar anders het gevaar bestaat, dat duur en kosten van de accountantsopleiding worden opgevoerd boven hetgeen sociaal-economisch verantwoord is.
4. De door prof. Van der Schroeff gesignaleerde kracht tot afstoting der adviserende functie werkt sterker naarmate de vereiste deskundigheid zich meer onttrekt aan het oordeel van de gemiddelde bedrijfsleider.
5. De sterke samenhang tussen de bedrijfs-economische, algemeen-organisatorische, arbeids-technische, commercieel-organisatorische, psychologische, administratieve en fiscale vraagstukken maakt een nauwe samenwerking tussen de op deze gebieden werkzame deskundigen ten zeerste gewenst.
   Een doeltreffende samenwerking tussen deze deskundigen vereist niet

alleen bekendheid met de hoofdzaken van elkanders vakgebied doch ook met elkanders individuele denk-, werk- en uitdrukkingswijze. In verband hiermee zal het in vele gevallen aanbeveling verdienen de samenwerking op duurzame basis te organiseren, zodat de betrokken deskundigen zich geheel op elkander kunnen instellen. Voorzover dit laatste inderdaad het geval is bestaat tegen het kenbaar maken van die samenwerking geen enkel bezwaar en moet dit zelfs in het belang van opdrachtgevers geacht worden. Onaanvaardbaar is echter het optreden van deskundigen onder naam en verantwoordelijkheid van anderen, die op het betrokken vakgebied niet deskundig zijn en derhalve voor de uitgebrachte adviezen en afgegeven verklaringen geen verantwoordelijkheid kunnen dragen.

6. De accountant die met de regelmatige controle belast is neemt door zijn *voortgezette* waarneming van de economische gevolgen van de *totaliteit* van het bedrijfsgebeuren een bijzondere plaats in temidden van de verschillende deskundigen, die de bedrijfsleiding terzijde staan en kan als zodanig, al naar gelang van de breedheid van zijn kennis en ervaring een groter of kleiner aantal problemen aan de orde stellen, die voor nadere bestudering door gespecialiseerde deskundigen in aanmerking komen.
   In verband met de beperktheid der door de controlerende accountant *als zodanig* waargenomen aspecten van het bedrijfsgebeuren en van de bedrijfsverhoudingen mag hieruit echter zonder meer niet worden geconcludeerd dat de accountant in alle gevallen de meest aangewezene is om als centrale initiatiefnemer en coördinator van andere deskundigen op te treden.