FUNCTIE EN VERANTWOORDELIJKHEID

(als grondslagen voor de taakbepaling van de openbare accountant)

door Prof. G. Diephuis

Prof. Dr. Th. Limperg Jr. heeft de Nederlandse vakliteratuur verrijkt met enkele publicaties, welke zeker als even zovele hoogtepunten in deze literatuur zijn aan te merken. In deze publicaties worden theoretische grondslagen van de controleleer gegeven met de bedoeling te komen tot meer normatieve regelen voor de beroepsuitoefening.

In 1926 verscheen als referaat voor het Internationaal Accountantscongres te Amsterdam zijn publicatie met als titel: „De betekenis van de Accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant”. Hierin zijn door hem de grondslagen gelegd voor zijn „leer van het gewekte vertrouwen”.

Zoals de titel reeds aangeeft is een van de belangrijke punten, die in dit referaat gesteld worden, de *verantwoordelijkheid* van de accountant en wel in het bijzonder de relatie verklaring- verantwoordelijkheid. *Limperg* heeft zich ertoe bepaald zijn visie te geven in het bijzonder met betrekking tot de jaarlijks terugkerende (goedkeurende) verklaring in verband met een regelmatig uitgeoefende controle. Daarbij heeft hij onbesproken gelaten de juridische zijde van het probleem en ten aanzien van het begrip verantwoordelijkheid deze beperking gemaakt, dat hij deze niet anders zag dan als „vaktechnische en moreele” verantwoordelijkheid.

In het referaat heeft *Limperg* duidelijk gesteld, dat de accountantsverklaring geen zelfstandig document is, waarvan de betekenis alleen door de inhoud wordt bepaald; het is niet alleen een oordeelvelling maar ook het sluitstuk op het gehouden onderzoek en het is juist het onderzoek van de deskundige, dat aan de verklaring de wezenlijke inhoud geeft. Om deze reden bepaalt dan ook *niet* de inhoud der verklaring de omvang van de verantwoordelijkheid, doch veel meer de arbeid, d.i. de taak die verricht is, welke arbeid dan weer bepaald wordt door de doelstelling van het onderzoek. De verklaring kan alleen dan van betekenis zijn voor de verantwoordelijkheid van de accountant voorzover de inhoud van deze verklaring gebruikt wordt om de doelstelling van het onderzoek nader aan te geven, welke doelstelling uiteraard de strekking van de verklaring bepaalt. Het is dus zo, dat de omvang van de verantwoordelijkheid wordt bepaald door de doelstelling van het onderzoek met de daaruit afgeleide strekking van de verklaring. Het verband tussen de doelstelling van het onderzoek, de taak van de accountant en de strekking van de verklaring geeft dus de grondslagen van de verantwoordelijkheid.

Uitgaande van deze grondslagen rekent *Limperg* af met de betekenis van de opdracht en de formulering van de verklaring voor de verantwoordelijkheid van de accountant en daarmee met de invloed van de opdrachtgever en zelfs van die van de accountant op de taak van deze laatste en wel omdat

„de in het maatschappelijk verkeer gegroeide norm de voor dat verkeer noodzakelijke doelstelling inhoudt en dat dus in dat verkeer wordt aangenomen, dat de accountantsverklaring beoogt de zekerheid te verschaffen, die voor dat verkeer wordt vereist”.¹⁾

Wat deze zekerheid betreft wordt in het referaat gesteld, dat hiermede wordt bedoeld die zekerheid, welke menselijkerwijze verkregen kan worden;

¹⁾ Zie *Limperg* Referaat, pag. 18.

die zekerheid „behoort dan ook nagestreefd en benaderd te worden en daartoe is vóór alles nodig een tot in het uiterste aangekweekte verantwoordelijkheidszin en een volkomen onafhankelijkheid van arbeid en oordeel”.²⁾

Aan het slot van het referaat komt *Limperg* dan tot zijn bekende uitspraak:

„Het recht van bestaan van het ambt van den accountant is afhankelijk van de volkomen overeenstemming tussen zijn opvatting omtrent de hem toevertrouwde taak en het vertrouwen, dat zijn verklaring opwekt. Dat vertrouwen bepaalt den omvang zijner verantwoordelijkheid; de accountant hij vervulle dus zijn taak op zoodanige wijze, dat hij die verantwoordelijkheid zonder voorbehoud kan dragen”.³⁾

Het is deze uitspraak, die n.m.m. aan de theorie de naam van „de leer van het gewekte vertrouwen” heeft gegeven.

In dit referaat heeft *Limperg* getracht voor de functie van de accountant (bepaald door de doelstelling van het onderzoek), voor zijn taak en voor zijn verantwoordelijkheid algemene grondslagen te leggen. Een eigenlijke behandeling van de functie van de accountant is in dit referaat evenwel niet gegeven. Het is ook opmerkelijk, dat het woord „functie” in dit referaat slechts een enkele keer is gebruikt. Ik geloof dat de inhoud voor vele beroepsgenoten indertijd duidelijker zou zijn geweest, indien *Limperg* meer uitdrukkelijk had gestipuleerd, dat met de doelstelling van het onderzoek ook de (specifieke) functie is bepaald.

De inhoud van dit referaat heeft bij de Nederlandse accountantstand tot vele misverstanden aanleiding gegeven. In andere landen heeft het toentertijd geen, althans geen bijzondere reacties gewekt, wellicht omdat in deze theorie - gezien de meer juridische grondslagen voor de beroepsuitoefening in deze landen - te hoog gegrepen werd.

Dat er in Nederland veel misverstanden zijn ontstaan, vooral met betrekking tot de normatieve regelen voor de beroepsuitoefening, is enigszins begrijpelijk en wel omdat:

- a. de inhoud van het referaat - ook nu nog - moeilijk toegankelijk blijkt en
- b. door de gekozen formuleringen en de gedane uitspraken destijds gemakkelijk misverstanden konden ontstaan.

Wat dit laatste betreft denk ik in het bijzonder aan die, welke in verband met het kort daarvoor verschenen werk van *Dr. Sternheim*⁴⁾ de indruk hebben gewekt van een „doortrekken” door *Limperg* van de theorie van *Sternheim* en aan een verkeerde interpretatie van het begrip vertrouwen. Het is in dit verband interessant de volgende formuleringen uit het referaat aan te halen:

„dan denk ik aan niets anders dan aan de vaktechnische en *moreele* (cursivering D.) verantwoordelijkheid,”,

„Over geen andere zekerheid spreek ik dus dan die, welke *mensche-lijkerwijze* (cursivering D.) verkregen kan worden;”,

„Voor de publieke taak erkennen de voorstanders dezer opvatting de noodzakelijkheid van een *volledig* (cursivering D.) onderzoek”,

uitlatingen, welke gedachtenassociaties met de leer van *Sternheim* wekken en/of wel de indruk wekken, dat de leer van *Limperg* ethisch gefundeerd

²⁾ Zie *Limperg* t.a.p. pag. 8.

³⁾ Zie *Limperg* t.a.p. pag. 21.

⁴⁾ Dr. A. Sternheim. *De Accountantscontrole* (Algemene Beginselen) 1924.

zou zijn, ondanks het feit, dat hij in zijn referaat wel degelijk spreekt van de economische functie van de accountant:

„Met de zelfstandigheid in de beoordeling staat of valt de maatschappelijke, de *economische* (cursivering D.) functie van den accountant". 5)

Door het toekennen door een aantal beroepsgenoten van deze etische fun-dering aan de theorie is ook het begrip vertrouwen verkeerd geïnterpreteerd. Men zag ook hierin een ethisch begrip, terwijl *Limperg* het begrip vertrouwen ziet als „een stellige en min of meer gegronde verwachting" t.o.v. de werkzaamheden van de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer „in de zin van mandataris, een mandataris, voor wien de naam vertrouwensman gekozen is bij wijze van kwalificatie van de aard van het mandaat". 6) Het is de gunstige *verwachting* ten aanzien van het oordeel van de accountant.

Het gevolg van alle misverstanden en verkeerde interpretaties was een „productieve" periode wat betreft meningsuitingen ten aanzien van de algemene grondslagen van de controleleer. Ik roep even in de herinnering terug het verschijnen van het referaat van *R. A. Dijker* voor het N.I.v.A. in 1927, getiteld: „Het begrip der natuurlijke beperking bij de accountantscontrole en de invloed daarvan op de accountants-verklaring" en het debat, dat hierop volgde; verder de inleiding van *H. R. Reder* voor het N.I.v.A., eveneens in 1927, getiteld: „De Vaktechnische eischen bij den controle-arbeid" en het debat hierop; daarnevens de serie artikelen van *R. A. Dijker* in dit maandblad, jaargang 1930; en tenslotte het verschijnen van de dissertatie van *Dr. L. H. Belle* „Grondslagen der Accountancy" in 1931. Blijkbaar waren de tegenstellingen op een zeker ogenblik zo groot, dat er gesproken werd van een „economisch-rationalistische" school (Rotterdam - *Dijker, Belle* c.s.), tegenover een z.g. ethisch-orthodoxe school (Amsterdam - *Limperg, Reder, A. Mey* c.s.).

Door de koppeling van de vaktechnische en de morele verantwoordelijkheid in het referaat (zie hiervoor) is het begrip verantwoordelijkheid, dat door *Limperg* gehanteerd is, door de tegenstanders van de leer van het gewekte vertrouwen in het ethische vlak getrokken. Het is daarom - en ook omdat een en ander nog wel eens aanleiding tot misverstand geeft - wenselijk wat langer bij dit begrip stil te staan.

Om een goed uitgangspunt voor de analyse van dit begrip te verkrijgen is het nuttig bij voorbaat hiervan een definitie te geven.

In navolging van *Cobbenhagen* 7) wil ik dan onder verantwoordelijkheid verstaan:

de eigenschap, resp. de eis, krachtens welke de mens verplicht is om voor zijn handelingen op te komen en de gevolgen er van te dragen.

Ik wijs er op, dat in deze definitie het verband met de begrippen functie en taak stellig naar voren komt. Men moet n.l. voor zijn handelingen opkomen, dat is voor zijn taak, die voortvloeit uit een bepaalde functie. Wij doen goed het begrip functie in dit verband zo ruim mogelijk op te vatten en niet alleen in haar maatschappelijk-economische betekenis.

Essentieel is de verplichting om de taak, die uit een bepaalde functie

5) Zie *Limperg* t.a.p. pag. 13.

6) Zie naschrift van *Limperg* op het artikel van *Dr. L. H. Belle* in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde. Januari 1940, pag. 6.

7) Prof. Dr. M. J. J. Cobbenhagen, *De Verantwoordelijkheid in de onderneming*.

voortvloeit, naar de regels van behoren, dus naar de normen te vervullen, teneinde eventueel in staat te zijn een formele verantwoording af te leggen. Dit laatste is op zich echter niet essentieel, want het is namelijk onverschillig of in feite ooit een formele verantwoording wordt afgelegd en onverschillig is het ook of er een sanctie bestaat op de verplichting.

De verplichting om voor zijn handelingen op te komen kan men nu bezien vanuit de zedelijke orde (gewetensplicht), vanuit de zuiver juridische orde (juridische plicht) of vanuit de economische orde (economische plicht).

De zedelijke of morele orde omvat het geheel van de handelingen van de mens als schepsel. Hieronder vallen zuiver individuele handelingen, doch ook handelingen van de mens als lid van de gemeenschap. Dientengevolge kunnen we de zedelijke orde nog verder onderscheiden in de zedelijke orde in strikte zin (alle handelingen van het individu sec) en de maatschappelijke orde (alle handelingen van de individuen als leden van de gemeenschap). De maatschappelijke orde moet op de zedelijke orde gebaseerd zijn. Er is hier dus sprake van een onderschikking en niet van een nevenschikking.

In de maatschappelijke orde oftewel rechtsorde is weer te onderscheiden de orde, die gebaseerd is op rechtsregelen, dit is de zuiver juridische orde, en de orde, die gegrondvest is op economische- en beroepsverhoudingen, dit is de economische orde. Deze economische en beroepsverhoudingen nu kunnen geregeld zijn

of wel door de staat resp. gemeenschap - van boven af - gevende een collectivistische orde,

of meer spontaan in een gemeenschap ontstaan in onderlinge samenwerking door het economisch streven der individuen, gevende een individualistische orde.

Kort samengevat kunnen deze verhoudingen als volgt schematisch worden weergegeven:

Al naar gelang het gezichtspunt van waaruit het begrip verantwoordelijkheid wordt belicht en gehanteerd, kunnen nu worden onderscheiden:

de zedelijke of morele verantwoordelijkheid,
de juridische verantwoordelijkheid,
de economische verantwoordelijkheid.⁸⁾

⁸⁾ Zie ook Prof. Dr. M. J. J. Cobbenhagen, t.a.p.

De morele verantwoordelijkheid ligt in de zedelijke orde, dus in het *ethische vlak* en vindt dan ook in de ethiek haar hantering. Deze eist b.v. van een functionaris, dat hij zich geheel inzet met zijn gehele persoonlijkheid voor een juiste taakvervulling. De verplichting om de taak te vervullen wordt gemeten aan ethische normen.

De juridische verantwoordelijkheid zetelt in de *rechtssfeer*, in de juridische orde, en wordt dientengevolge gemeten aan de hand van rechtsregelen en rechterlijke uitspraken (juridische normen). Zij is niet denkbaar zonder de juridische aansprakelijkheid als sanctie.

De ethische en de juridische normen zijn beide regels voor het leven van de mens in de maatschappij, maar toch zijn er belangrijke verschillen. Een ethische norm beschouwt de gezindheid van het individu en heeft als onmiddellijke autoriteit het geweten van de mens. Daarentegen slaat de rechtswet op het uitwendige handelen van de mens. Deze norm steunt op een stelsel van rechtsregels.

De economische verantwoordelijkheid openbaart zich ten aanzien van een beroep als het accountantsberoep in de gedaante van vaktechnische of functionele verantwoordelijkheid. Zij strekt zich uit tot de mate, waarin een functie, gemeten naar vaktechnische-, naar beroepsnormen, naar behoren is vervuld, waarbij als sanctie in eerste instantie naar voren komt de (vaktechnische) *blaam*, die iemand als vakman treft, wanneer hij de functie niet naar de norm vervuld heeft. Hierbij - trouwens ook bij de andere begrippen - moeten we ons steeds realiseren, dat verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid (sanctie) twee afzonderlijke begrippen zijn. De aansprakelijkheid kan uit de verantwoordelijkheid voortvloeien, zij is er echter geen deel van.

In het licht van bovenstaande beschouwingen is het geen wonder, dat *Limperg* in zijn referaat stelt, dat hij denkt aan de vaktechnische en morele verantwoordelijkheid. Gezien de onderschikking van de vaktechnische aan de morele verantwoordelijkheid kan men de eerstgenoemde niet los maken van laatstgenoemde. Doch daarmee mag niet gesteld worden, dat de leer van *Limperg* hierdoor in eerste instantie *ethisch* en niet economisch is gefundeerd. Als mens zal de accountant ten aanzien van zijn taakvervulling zeker ethische normen volgen, maar de motieven hiertoe zijn niet specifiek die van de accountant. Deze gelden voor ieder mens. Specifiek is voor de accountant zijn vaktechnische verantwoordelijkheid.

Daarom doet men goed, wanneer men ten aanzien van ons specifieke probleem tot een scherp inzicht wil komen in de grondslagen van de taakbepaling van de accountant en zich overigens niet aan verwarring schuldig wil maken, uit te gaan van een zuiver economisch bepaald verantwoordelijkheidsbegrip.

Toen de eerste „kruitdamp” met betrekking tot het referaat van 1926 aan het optrekken was, verscheen in de jaren 1932/33 in dit maandblad een artikelenreeks van de hand van *Limperg* onder de titel: „De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen”, van welke artikelenreeks het slot helaas nog niet is verschenen. Zoals uit de titel reeds blijkt, heeft *Limperg* in deze reeks in het bijzonder de maatschappelijke functie van de accountant als uitgangspunt van zijn beschouwingen genomen en van deze gelegenheid tevens gebruik gemaakt om verschillende punten, die aanleiding hadden gegeven tot de reeds gememoreerde misverstanden en verkeerde interpretaties, te verduidelijken. In de desbetreffende artikelen is getracht om door de analyse van de functie van de accountant te komen tot het vaststellen van de inhoud van zijn taak, dus te zoeken naar de factoren, die de arbeidstaak van de accountant bepalen.

Limperg stelt in deze serie artikelen nu zeer uitdrukkelijk, dat hij alleen in ogenschouw neemt de *economische* functie van de accountant in Nederland bij de huidige stand van het beroep in Nederland. Zijn beschouwingen hebben voorts grotendeels betrekking op de functie van de openbare accountant als controlerend orgaan van het maatschappelijk verkeer. Hij komt dan verder tot zijn bekende onderscheiding van

de algemene functie van de accountant en
de specifieke functie(s) van de accountant.

De *algemene* functie, het uitgangspunt van de leer, wortelt in het vertrouwen - in de zin van verwachting -, dat in het maatschappelijk verkeer gesteld wordt in de doeltreffendheid van de arbeid van de accountant en in het oordeel van de accountant. Deze functie wordt wel niet doelbewust ingesteld, doch leidt wel tot de verplichting voor de accountant om zijn arbeid, zijn taak zodanig te verrichten, dat hij de verwachtingen die hij bij het maatschappelijk verkeer wekt, niet beschaamt en omgekeerd, dat hij geen grotere verwachting wekt dan door de verrichte arbeid gerechtvaardigd is. Deze normatieve kern van de Leer van het gewekte vertrouwen geeft dus geen voorschrift omtrent datgene wat de accountant in elk bijzonder - specifiek - geval in concreto zal moeten doen. Er wordt alleen gesteld de algemene verplichting om te voldoen aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer. Deze verplichting leidt tot wat ik wel gaarne noem de *kwalitatieve* verantwoordelijkheid. Zij leert ons voor welke functie en voor welke daaruit voortvloeiende taak de accountant verantwoordelijk is.

De *specifieke* functie van de accountant is die functie, welke is gericht op de bijzondere doelstelling, waarvoor de controle wordt ingesteld. Deze functie wordt wel doelbewust in het leven geroepen, met name door de opdrachtgever en wel - zoals gezegd - met een bepaald doel. Ik laat de verhouding tussen de algemene functie en de specifieke functie(s) nu verder onbesproken. Wie hierover meer wil lezen kan terecht bij de genoemde artikelenserie. Wel moet ik hiervan nog zeggen, dat de verplichtingen van de algemene functie doorwerken op de specifieke functie(s) en dat deze verplichtingen dus invloed hebben op de taakbepaling van de accountant voor de vervulling van een specifieke functie.

Limperg komt ook hier weer tot de conclusie, dat de functie zelve - door haar doelstelling - de taak van de accountant bepaalt. Het is de verplichting van de accountant (kwalitatieve verantwoordelijkheid) om deze *taak* naar behoren te verrichten ter vervulling van de desbetreffende specifieke functie. De accountant zal steeds opnieuw - in elke specifieke functie - moeten vaststellen welk vertrouwen hij bij de vervulling van de functie wekt en op grond daarvan zijn taak bepalen. Deze nu wordt bepaald door de norm, welke enerzijds is gebaseerd op de rationele behoeften van het maatschappelijk verkeer en anderzijds op het vermogen van de controle-techniek. Zij leidt er toe, dat de taak naar de z.g. vaktechnische eisen moet worden uitgeoefend. De taak is de technische vertaling van de functie, welke voortvloeit uit de rationele eisen, die de functie stelt.

Is dus eenmaal de functie bepaald, dan staat daarmee op grond van deze vaktechnische eisen de taak van de accountant vast. Dit is het toepassen van een volkomen - niet een volledig - onderzoek, rationeel passend op de vervulling van de functie, i.c. het doel van het onderzoek. Dit onderzoek moet alle verrichtingen inhouden, welke vaktechnisch nodig zijn om het onderzoek doeltreffend te maken. De verantwoordelijkheid - gebonden aan deze specifieke functie - is hiermede nu ook volkomen bepaald. De account-

ant is verantwoordelijk voor een juiste taakverrichting ter vervulling van zijn specifieke functie, d.w.z. de taak volgens vaktechnische eisen uit te voeren. Dit is nu wat ik wel noem het *kwantitatieve* gedeelte van de verantwoordelijkheid. Het gaat nu nl. om de in concreto te verrichten controle-handelingen met als sanctie de blaam, die de accountant bij een onjuiste verrichting als vakman treft.

Volgens *Limperg* bepaalt dan ook de inhoud der functie tegelijkertijd de taak en de verantwoordelijkheid. De relatie functie-verantwoordelijkheid ligt dus zeer eenvoudig: de verplichting om naar vaktechnische normen gemeten de functie naar behoren te vervullen (functionele verantwoordelijkheid).

Deze artikelenserie, waarin dus vooral de functie van de accountant als uitgangspunt voor de leer op de voorgrond is geschoven, heeft m.i. deze voor vele beroepsgenoten ten eerste verduidelijkt en meer toegankelijk gemaakt, de oorzaak waardoor deze thans door het overgrote deel van de beroepsgenoten is aanvaard. Wel is de critiek erop nadien niet geheel verstomd, doch deze heeft naar mijn mening in de kring van beroepsgenoten weinig weerklank gevonden.

Zoals gezegd geeft de leer geen stellige voorschriften ten aanzien van de taak van de accountant in elk specifiek geval. Deze taak moet volgens de vaktechnische normen worden verricht. De verschillen in inzicht, die nadien in de literatuur zijn gebleken, betreffen nu in het bijzonder de interpretatie van deze vaktechnische eisen. *Limperg* zelf heeft aan dit (kwantitatieve) onderdeel van zijn theorie reeds een iets concretere inhoud willen geven, nl. wat hij toentertijd zag als taak van de accountant.⁹⁾ Nadien heeft o.m. *Reder* in zijn in 1927 gehouden inleiding voor het N.I.v.A. het zijne hieraan toegevoegd, terwijl *A. Mey* in verschillende tijdschriftartikelen en in zijn bekende inleiding voor de Accountantsdag 1936: „De noodzaak van een normatieve theorie enz.” daaraan een grote bijdrage heeft geleverd. In al deze bijdragen werden concretisering van de taak van de accountant gegeven resp. gesteld met als achtergrond een eigen interpretatie van het begrip „eigen actie”, welk begrip indertijd door *Limperg* in zijn referaat 1926 reeds was gesuggereerd:

„Met die zelfstandigheid in de beoordeling staat of valt de maatschappelijke, de economische functie van de accountant. Zodra hij voor zijn oordeel een beroep doet op het oordeel van hen, wier arbeid of wier verantwoording hij heeft te controleren, verspeelt hij zijn recht en reden van bestaan”.¹⁰⁾

Is er nadien nog een belangrijke ontwikkeling geweest ten aanzien van de inzichten met betrekking tot de fundering van de theoretische grondslagen van de controleleer resp. heeft de leer door wijziging van omstandigheden in het maatschappelijk verkeer in betekenis ingeboet? Naar mijn mening niet en terecht, want de normatieve kern van deze leer is universeel en blijft diensengevolg ook onder gewijzigde omstandigheden zijn waarde behouden.

Wat door verandering van omstandigheden wel aan wijziging onderhevig kan zijn, dat is de concrete taak van de accountant. Deze kan zich wijzigen door de zich ontwikkelende opvattingen omtrent deze taak en omtrent het controle-technisch vermogen van de accountant. De vaktechnische eisen, i.c. de concrete taakbepaling van de accountant in elke specifieke functie, zullen zich steeds moeten aanpassen, enerzijds dus door de zich in de loop

⁹⁾ *Limperg* t.a.p. pag. 11 en 12.

¹⁰⁾ *Limperg* t.a.p. pag. 13.

der tijden ontwikkelende - regionaal gebonden - opvattingen omtrent de taak van de accountant, omtrent diens controle-technische mogelijkheden onder gegeven omstandigheden en in verband met de zich wijzigende behoeften van het maatschappelijk verkeer. Is het dan verwonderlijk, dat er vooral de laatste jaren stemmen van een aantal beroepsgenoten opgaan om de vaktechnische eisen aan te passen resp. te schoeien op een iets andere leest, ten einde deze daardoor in overeenstemming te brengen met een ontwikkeling, die zij menen te moeten onderkennen? Naar mijn mening niet. Al is het dan op dit ogenblik nog een voelen en tasten om tot een goede formulering te komen, ik geloof dat op niet al te lange termijn - mede wellicht ook door een m.i. ruimere interpretatie van het begrip „eigen actie” - aan deze vaktechnische eisen een meer - naar de huidige situatie gemeten - reëlere inhoud kan worden gegeven. Laten we hierbij n.l. niet vergeten, dat deze vaktechnische eisen, zoals deze indertijd door *Reder, A. Mey* c.s. zijn geformuleerd, eisen zijn, welke door vakgenoten zijn opgesteld op grond van behoeften van het maatschappelijk verkeer, ten aanzien van welker „bevrediging” zij zelve de mate van rationaliteit hebben aangegeven.

Het is zeer verleidelijk op deze materie in te gaan, doch het valt buiten het bestek van dit artikel. Dit vereist een afzonderlijke behandeling. Naar mijn mening zal men vroeg of laat moeten komen tot een aanpassing van de vaktechnische eisen.

Een verschil van mening resp. van inzicht ten aanzien van het bepalen van deze eisen is begrijpelijk; dat is ook niet zo erg, zolang maar de normatieve kern van de leer van het gewekte vertrouwen door iedere accountant bij het bepalen van zijn concrete taak bij het vervullen van elke specifieke functie niet uit het oog wordt verloren. De leer blijft n.l. onverminderd gelden.

Zoals ik reeds schreef heeft *Limperg* ons beroep verrijkt met zijn publicaties, waardoor wij voor de beroepsuitoefening een gedegen grondslag hebben verkregen. Al is dan in het begin misschien wat verwarring gesticht en was de opbouw van de leer door een niet al te exacte begrippen-hantering destijds wat ondoorzichtig, hij heeft ons toch iets gegeven, waarop thans - dat is na 33 jaar en dat is lang in ons huidig tijdsbestel! - nog steeds wordt gebouwd en waarvan de normatieve kern nog steeds haar universele waarde heeft behouden. Door in zijn referaat ook te spreken over de morele verantwoordelijkheid heeft hij - zonder hierop nader in te gaan - m.i. ook aangeduid, dat er naast de zuiver economische, nog andere facetten aan ons beroep zijn. Het zou toe te juichen zijn wanneer er eens een sociologische visie op het accountantsberoep zou worden gegeven. Naar mij bekend is, is aan dit aspect tot dusverre in de Nederlandse literatuur weinig aandacht geschonken.