

ACCOUNTANT OF BOEKHOUDKUNDIGE CONTROLEUR?

door H. C. Treffers

„De betekenis van de bedrijfshuishoudkunde voor de accountant”, aldus luidt het opschrift van een door *Limperg* in ditzelfde tijdschrift in oktober 1924 gepubliceerd artikel.

Limperg betoogt hierin o.m., dat hij de arbeid, die de accountant thans (1924 dus) heeft te verrichten hem een grotere en belangrijker taak toevalt dan die van de „boekhoudkundige controleur”. Na geconstateerd te hebben, dat er accountants zijn, die op die grotere taak geen aanspraak maken en met meer bescheiden arbeid tevreden zijn, komt *Limperg* tot de volgende uitspraak:

„Ik meen, dat de accountant in zijn controlerende functie zijn taak slechts naar behoren zal kunnen vervullen en dat dus zijn arbeid in die functie slechts waarde heeft, indien zijn oordeel ook de bedrijfshuishoudkundige betekenis van de geboekstaafde feiten omvat. Daarmede groeit ook uit de controlerende functie die veel grotere en schonere taak van de accountant: die van de economische adviseur”.

Het artikel besluit met de raadgeving aan de Nederlandse accountants zich voor alles theoretisch te oriënteren op het gebied der economie. Op de door deze gelegde grondslagen hebben zij dan allereerst de bedrijfshuishoudkundige problemen theoretisch tot oplossing te brengen. De conclusie luidt tenslotte:

„Eerst dan zullen zij voor het bedrijfsleven de regelen kunnen opstellen en de raadgevingen kunnen verschaffen, welke aan hun praktische arbeid de betekenis verleent, die verre uitgaat boven die, welke hun taak van boekhoudkundige controleurs daaraan kon geven”.

Bij lezing van het bovenstaande ligt het voor de hand, dat men zich allereerst de vraag stelt of het zich bezinnen op de betekenis van de bedrijfshuishoudkunde voor de accountant thans nog wel actueel is.

In de eerste plaats kan geconstateerd worden, dat, zonder de grenzen van de gepaste bescheidenheid te overschrijden, de accountants met een niet geringe mate van voldoening op de ontwikkeling van hun beroep gedurende de laatste decennia mogen terugzien. Ook buiten hun eigen kring is in ruime mate erkenning verkregen voor de maatschappelijke betekenis van hun functie.

Indien als belangrijke oorzaak hiervan wordt genoemd de grotere betekenis, die de bedrijfshuishoudkunde in de opleiding heeft gekregen, zal, naar ik aanneem, over deze uitspraak geen meningsverschil ontstaan. Een factor van betekenis is, naar mijn overtuiging, hierbij geweest de in de twintiger jaren tot stand gekomen post-doctorale opleidingsmogelijkheid. Ik meen, dat hiervan een niet te onderschatten stimulerende invloed op het beroep is uitgegaan onder meer, doordat in menig opzicht de banden tussen degenen, die leiding geven aan de wetenschappelijke beoefening van de bedrijfseconomie en het beroep belangrijk sterker zijn geworden dan zij zonder de academische opleidingsmogelijkheid geweest zouden zijn; banden, die naar beide kanten waardevol zijn.

Weliswaar hoort men, wellicht uit hoofde van de reeds in 1924 door *Limperg* gesignaleerde bescheidenheid, in eigen kring nog wel eens uitspraken als: „de accountant is geen volwaardig bedrijfseconoom”, doch ik meen, dat dit geluid door de overgrote meerderheid hoogstens als een echo uit het

verleden wordt opgevat. Tekortkomingen, ook thans nog, mogen niet worden voorbijgezien, doch tegenover de aangehaalde uitspraak kan mijns inziens welhaast als communis opinio worden gesteld: „Uit hoofde van de functie moet hij het wel zijn”.

Nochtans komt het mij nuttig voor in dit stadium de betekenis van de onderscheiden leerstukken der bedrijfseconomie voor de functie nader te bezien.

Het is duidelijk, dat het certificaat van de accountant slechts die materiële betekenis kan krijgen, die het verkeer en de accountants zelve er aan geven, indien de accountant uit hoofde van zijn kennis omtrent de belangrijke leerstukken „Waarde en winst” en „Leer van de kostprijs” een *uitputtend* oordeel heeft over de door hem krachtens zijn controle vastgestelde, op deze gebieden liggende verschijnselen. Slechts dan beschikt de accountant over de objectieve normen om de door de leiding gegeven kwantitatieve voorstellingen te toetsen.

Ik meen te mogen vaststellen, dat over deze beide leerstukken geen verschil van mening zal bestaan: krachtens zijn opleiding en alleen bezien vanuit zijn controlerende functie moet de accountant op deze gebieden „volwaardig” deskundig zijn.

Tot dezelfde conclusie zal men, bij handhaving van hetzelfde uitgangspunt, ook nog wel bereid zijn ten aanzien van de „Financiering”. Zo de verklaring slechts in uitzonderingsgevallen over de financiële structuur van de onderneming een expliciet oordeel bevat (bijv. indien zij onverantwoord is), zo erkent men, naar ik meen, in het algemeen wel de noodzaak, dat de accountant in zijn rapport aan directie en commissarissen komt tot een toetsing van de financiële structuur aan de door de bedrijfseconomie gestelde normatieve eisen.

Niet onbelangrijke verschillen van inzicht bestaan echter ten aanzien van de leerstukken: „Interne organisatie” en „Externe organisatie”. Zo bestaat in vakkringen o.m. de opvatting, dat op deze gebieden een volwaardige deskundigheid van de accountant niet nodig en daardoor eigenlijk overbodig is. Gaat men uit van die functie, waarvoor de accountant de enige deskundige is, nl. de controlerende functie, dan zou daaruit voortvloeien een beperkte graad van deskundigheid op de beide gebieden. Veelal wordt de controlerende functie in deze beschouwingen dan nog beperkt tot de controle van de jaarrekening.

Allereerst de interne organisatie, waartoe ik eveneens reken de administratieve organisatie. Hier, en dus ook op het laatstgenoemde gebied, ziet men mogelijkheden en zelfs de noodzakelijkheid van een niet onbelangrijke beperking. Een beperking, die men dus ontleent aan het gekozen uitgangspunt: de mate van noodzakelijke deskundigheid afmeten aan de eisen, die de controlefunctie stelt. De redenering is eenvoudig; de controlerende functie stelt geen verdere eisen dan dat de accountant een oordeel heeft over de vraag of de interne (en dus administratieve) organisatie zodanig is, dat zijn controle goed gefundeerd is. Weliswaar kan de accountant als nuttig bijprodukt van zijn controle de aandacht vestigen op door hem gesignaleerde gebreken, doch voor het aangeven van de betere alternatieven heeft hij de nodige deskundigheid niet te hebben. Sterker: heeft hij de deskundigheid niet, daarvoor dient een beroep te worden gedaan op andere specialisten.

De stelling lijkt logisch en (als in 1924!) bescheiden. Ik maak hier reeds de kanttekening, dat zelfs op het gebied der administratieve organisatie in eigen kring niet alleen getwijfeld wordt aan de deskundigheid, maar zelfs wordt verkondigd, dat de accountant deze niet bezit en niet kan bezitten.

En dit op het gebied, waarvoor hij een opleiding heeft gehad, waarop tot dusverre geen der „specialisten” buiten het beroep kan bogen. Mijns inziens is voor deze teleurstellende opvatting in eigen kring een toekennen van een te grote betekenis aan parate detailkennis t.a.v. mechanisatie en automatie de oorzaak. Met erkenning mijnerzijds van het nut van die parate detailkennis, houdt een specialisatie in die richting, als alle specialisaties, eerder een vernauwing van de blik in dan een verruiming. Ook bij mechanisering en automatie blijven de organisatorische aspecten de hoofdrol vervullen.

Keren wij thans terug tot het genoemde uitgangspunt: de eisen van deskundigheid dienen uitsluitend te worden afgemeten aan hetgeen voortvloeit uit de functie van controleur; en aldus kunnen (en zelfs moeten) de eisen lager zijn op het gebied van de interne en externe organisatie dan die, welke nodig zijn voor het aangeven van de meest doeltreffende oplossing.

Ik acht niet alleen deze conclusie onjuist, doch ook het gekozen uitgangspunt irrationeel en zelfs voor het beroep gevaarlijk:

(1) Hoewel verschil van inzicht in vakkringen moge bestaan over de te kiezen controle-techniek, meen ik, dat ten aanzien van een belangrijk punt geen verschil van mening bestaat, nl. de erkenning van de essentiële betekenis van een doelmatige interne organisatie voor de controle, niet alleen op grond van de eisen te stellen aan de interne controle, doch omdat slechts dan de aanknopingspunten worden gevonden voor de bedrijfseconomische weging der verschijnselen.

Hoe dan ook, de controle omvat het gehele bedrijfsgebeuren en voor het kunnen trekken van normatieve conclusies is zowel het kennen als het kunnen wegen van de interne organisatie van essentiële betekenis.

(2) Zo men bij aanvaarding van het sub (1) gestelde nochtans - hoewel m.i. geheel ten onrechte - van mening zou zijn, dat daaruit een deskundigheid voor de accountant voortvloeit, welke minder kan zijn dan die nodig voor het creatieve werk van het aangeven van de meest doeltreffende organisatie, zou het afwijzen van de volwaardige deskundigheid irrationeel en onjuist zijn. Immers de accountant verkeert in de uitzonderlijk gunstige positie van de continue en kritische waarneming en zelfs niet bij één onderneming, doch meestal bij een aantal; hij zou aan de beoordeling van de organisatie reeds veel moeten doen, doch het meerdere nl. het adviseren ten aanzien van de betere alternatieven wijst hij ondanks zijn uitzonderlijk gunstige positie van de hand! Neemt men hierbij in aanmerking, dat de accountant bovendien nog in het voordeel is t.a.v. de follow-up door zijn voortgezette controle, dan wordt de gewraakte conclusie nog merkwaardiger. Niet alleen voor de accountant, doch ook maatschappelijk gezien, zou het zich bescheiden terugtrekken niet verantwoord zijn en de leiders in het bedrijfsleven zouden het dan ook niet begrijpen.

Twee opmerkingen zijn hierbij m.i. nog van betekenis nl.

- a. Indien de accountants uit eigen overtuiging van onvermogen de noodzakelijke consequentie van hun arbeid in dit opzicht afwijzen, valt te vrezen, dat de eisen ten aanzien van de interne controle steeds minder gehoor zullen vinden. De accountant zou als volwaardig gesprekspartner op het gebied der interne organisatie niet meer worden aanvaard en de door hem gestelde eisen ten behoeve van de interne controle zullen door de specialisten van andere „kom-af”, die daarvoor van nature minder begrip moeten hebben, in toenemende mate als irrationele beletselen worden gezien.

- b. Indien men het onlangs herziene studieprogramma van het N.I.v.A. voor de „Leer van de Administratieve Organisatie”, tot stand gekomen in nauw contact met de docenten bij het Hoger Onderwijs, bestudeert, dan moet men wel met de collega's *Spits en Zandstra* (M.A.B., juni 1959) tot de conclusie komen, dat „in veel sterkere mate dan vroeger aansluiting is gezocht tussen de administratieve organisatie en de gehele interne organisatie der (bedrijfs)huishouding en ook in ander opzicht veel meer plaats is ingeruimd voor het organisatorische element”. Dit herziene programma zou als het ware in de lucht komen te hangen, indien het niet zou aansluiten op een „volwaardige” voorafgaande bestudering van de interne organisatie.

(3) Het afleiden van de eisen van deskundigheid uitsluitend aan hetgeen voortvloeit uit de controle-functie is op onjuiste wijze beperkt, indien men daarbij op het oog heeft uitsluitend het onderzoek ten behoeve van het certificaat voor de jaarrekening. Immers tot de onderzoeken, waarvoor functioneel en met uitsluiting van anderen de accountant de enig aangewezen is, behoort ook de groep der bijzondere onderzoeken. Verschillende van deze bijzondere onderzoeken zijn slechts rationeel indien daarbij een deskundig oordeel wordt gevormd over de doeltreffendheid der organisatie. (Men denke bijv. aan het onderzoek naar de rendabiliteit der verschillende bedrijfsafdelingen).

Zijdelings moge hierbij worden opgemerkt, dat verschillende van deze bijzondere onderzoeken nopen tot - en soms zelfs gericht zijn op - een deskundig oordeel over de structuur der financiering, hetgeen de reeds ten aanzien van dit hoofdstuk vermelde conclusie nog eens onderstreept.

Ik meen op grond van de voorgaande argumenten, ten aanzien waarvan ik mij er overigens van bewust ben, dat zij eigenlijk geen „nieuws” bevatten, dat het onjuist zou zijn, indien de accountants zich qualitate qua op het gebied van de interne organisatie als niet volwaardig deskundigen zouden beschouwen. Integendeel: een dergelijk zich bescheiden terugtrekken zou in strijd zijn met hetgeen de functie eist en daardoor gevaarlijke consequenties hebben. Met erkenning van de betekenis van gespecialiseerde deskundigen met andere opleidingen is het m.i. zelfs een natuurlijke zaak, dat de accountant, mede gezien de uitzonderlijk gunstige positie, waarin zijn functie hem brengt, de coördinator „van nature” is bij het tot oplossing brengen van organisatie-vraagstukken. De coördinerende taak in dit opzicht is een gevolg van zijn bedrijfseconomische kennis, zowel als van zijn doorlopende en kritische waarneming van het gehele bedrijfsgebeuren. Ook indien het bedrijf zelve beschikt over voldoende deskundigen voor een actieve bewaking van de interne organisatie kan de accountant als objectief deskundige een rationele taak vervullen door zijn ervaringen elders en niet in de laatste plaats doordat hij als „katalysator” kan fungeren temidden van niet zelden voorkomende belangentegenstellingen en botsende persoonlijke aspiraties der betrokken functionarissen.

Tenslotte enkele opmerkingen over de betekenis van de „externe organisatie”. Het is duidelijk, dat de accountant slechts dan een goed begrip kan hebben voor de beoordeling der verschijnselen binnen de bedrijfshuishouding, indien hij een deskundig oordeel over de functionele plaats van die huishouding in het gehele proces der maatschappelijke voortbrenging heeft. Voorts is ook ten behoeve van de economische samenwerking tussen ver-

schillende ondernemingen krachtens zijn deskundigheid en zijn controlerende functie de accountant de aangewezen adviseur; veelal is een doeltreffende controle een noodzakelijke voorwaarde voor het bereiken van het met de samenwerking beoogde doel. Hoewel op het gebied der externe organisatie, naar ik meen te weten, de mate van het praktisch optreden der accountants grote verschillen vertoont, moet zijn opleiding hem ook op dit gebied het uitgangspunt bieden om „deskundig” werkzaam te kunnen zijn.

Ik ben mij ervan bewust, dat verschillende collega's meer of minder afwijzend tegenover de bovenvermelde conclusies zullen staan.

In de eerste plaats zal misschien worden opgemerkt, dat de huidige opleiding daarvoor onvoldoende is. Mijn antwoord hierop zou kort zijn: het is dan onze plicht de leemte aan te vullen. De wel eens geuite mening, dat dit zou dienen te geschieden door middel van een z.g. kopopleiding op de accountantsstudie, acht ik onbegrijpelijk. Immers deze mening ziet geheel voorbij aan het gevolg: door de kopopleiding plaatst men het „meerdere” (en dit is eigenlijk gezien de functie het noodzakelijke) buiten het eigenlijke accountantsberoep. De „gewone” accountant is dan slechts een organisatie-deskundige van de tweede rang.

Ook hoort men wel als afwijzend argument: het is te veel in de praktische uitoefening van het beroep. Ik meen, dat dit evenmin een aanvaardbaar argument is. In de eerste plaats meen ik, dat men een functie slechts op één wijze in waarheid kan vervullen, nl. door haar goed te vervullen. En dan zal men alle consequenties van die goede vervulling moeten aanvaarden en in de uitvoering ervan de accenten niet verkeerd moeten leggen.

Voorts acht ik in dit opzicht een goede arbeidsverdeling op het accountantskantoor (dat dus in zijn geheel de functie vervult) van essentiële betekenis. Met een goede verdeling van het „field work” en een coördinatie aan de top, die het geheel deskundig blijft beheersen, is ook deze moeilijkheid op te lossen.

In dit verband merk ik op, dat ik een formele of ook materiële afsplitsing van het zg. organisatie-werk van het accountantskantoor een voor het beroep schadelijke ontwikkeling zou achten. In de eerste plaats sticht het slechts verwarring, omdat de werkzaamheden, zo zij door accountants worden verricht, „accountantswerkzaamheden” in de zin der beroepsvoorschriften blijven. In de tweede plaats zou ik het een te betreuren ontwikkeling achten, omdat men daarmee ten onrechte naar buiten suggereert, dat de „organisatiewerkzaamheden” niet wezenlijk tot de functie van accountant behoren en zelfs ten onrechte de indruk vestigt, dat men een grotere deskundigheid bezit dan de „gewone” accountant.

Vooral in de laatste jaren valt een toeneming te constateren van het aantal personen met andere opleidingen dan die van accountant, dat zich op het gebied van de interne organisatie als adviseur beweegt. Ik acht het hier niet de plaats om te onderzoeken of dit al dan niet ten rechte geschiedt in de zin van op een adequate wijze voor de aanvaarde taak opgeleid te zijn. Ik volsta met de opmerking, dat een opleiding, die niet omvat een fundamentele bestudering der bedrijfseconomie, niet de pretentie kan hebben op te leiden tot organisatie-deskundige; verruiming van de studie „in de breedte” in de vorm van oppervlakkige verkenning op verschillende gebieden van wetenschap kan uiteraard op geen enkele wijze compensatie bieden voor het tekort in het essentiële. Voorts heeft het in accountantskringen nog al eens gehoorde argument „zij mogen zich niet op ons gebied bewegen”

op mij altijd een merkwaardige indruk gemaakt. Natuurlijk ligt het ook op onze weg ondeskundig optreden op dit gebied te bestrijden. Het wil mij echter voorkomen, dat de waardevolle bijdrage, die het beroep kan leveren op het gebied der interne organisatie, beter op positieve wijze onder de aandacht van het bedrijfsleven kan worden gebracht dan het immer weinig indruk makende „afbliven” tegenover anderen.

Voor deze positieve wijze zie ik de volgende middelen:

- a) De accountants moeten ook op dit gebied ten volle aanvaarden hetgeen hun functie meebrengt en deze arbeid „goed” verrichten.
- b) Het op goede wijze verzorgen in verenigingsverband van de „public relations”; ik heb hier uiteraard niet op het oog het huren van gehele pagina's in grote dagbladen, doch het voortgaan met in studiebijeenkomsten zich verder te bezinnen op de problematiek en het via doelmatig opgezette studie-commissies komen tot publikaties op organisatorisch gebied, waarmee het bedrijfsleven is gediend.
- c) Voortdurende zorg voor een opleiding, die aan de te stellen eisen voldoet, en de bereidheid daarvoor zowel persoonlijke als financiële offers te brengen. De ruggespraak van deze opleiding is en zal moeten zijn de bedrijfshuishoudkunde.

Naar mijn mening verschilt de huidige discussie in de kringen der accountants over bovenstaand vraagstuk in beginsel niet van die door *Limperg* in 1924 behandeld. Hoogstens kan men zeggen, dat de discussie plaats vindt op een hogere trap van ontwikkeling. Ik ben er daarom dan ook van overtuigd, dat, indien het beroep er niet in slaagt aan de aan de functie gestelde eisen, die uiteraard bij een voortgezette ontwikkeling der organisatieproblemen zwaarder worden, te voldoen, de accountants ook thans het gevaar lopen te worden teruggedrongen naar het niveau van de in 1924 genoemde „boekhoudkundige controleur”. Zo het juist is, dat het beroep sedert 1924 kans heeft gezien een hogere trap te bereiken, vrees ik, dat de pijnlijke gevolgen van de val een verhindering zullen zijn ons in bescheidenheid op die lagere plaats gelukkig te voelen.

Op gezette tijden heeft blijkbaar, historisch gezien, elke maatschappelijke groep de plicht zich opgewassen te tonen tegenover een „uitdaging”. Naar mijn mening ligt deze voor het accountantsberoep thans en in de naaste toekomst op het gebied der interne organisatie. Het zal de hartewens van de thans tachtigjarige *Limperg* zijn, dat het beroep tegen deze „uitdaging” zal blijken te zijn opgewassen. Laten wij voorkomen, dat wij door eigen daden daarvoor zelve een verhindering zijn.