

NOGMAALS: DE MAATSCHAPPELIJKE ROL VAN DE ACCOUNTANT

door J. H. Blokdijk

In het nummer van maart 1980 van dit blad publiceerde J. A. Burggraaff (5) een kritiek op een beschouwing van mijn hand in het novembernummer van 1979 (3); beide stukken droegen de titel: De maatschappelijke rol van de accountant.

Burggraaff wijst mijn ideeën volledig van de hand, en wel - zoals nog zal blijken - op grond van een sterk afwijkende maatschappijvisie. Bij een zo fundamenteel verschil van inzicht lijkt het mij zinvoller dit scherp te profileren dan mijn ideeën te verdedigen, omdat dit laatste een herhaling van mijn beschouwing van november 1979 zou betekenen.

Bij mijn uiteenzetting volg ik de punten uit Burggraaffs artikel.

1. Burggraaff start met de mededeling: „Het is onraadzaam de accountantsfunctie te stoelen op een bepaalde maatschappijvisie”. Nu rijst de vraag: wat is met „maatschappijvisie” bedoeld? Een *interpretatie* van de wijze waarop de maatschappij functioneert, of een *oordeel* over de wijze waarop deze behóórt te functioneren? Een oordeel over de wijze waarop de maatschappij behoort te functioneren is als uitgangspunt voor de theorie van de accountantsfunctie inderdaad gevaarlijk, maar een maatschappijvisie in de zin van interpretatie is - zoals Limperg afdoende bewezen heeft - onmisbaar voor een beroep dat een rol in het verkeer tussen maatschappelijke groeperingen vervult.

Ik meen dat de aard van mijn betoog voor de goede lezer duidelijk kan zijn. Mijn beschouwing over het functioneren van de maatschappij heeft een interpretatief karakter tot op het moment waarop gesproken wordt over de wijzen waarop de maatschappelijke verantwoording gestalte kan krijgen: door het recht van de sterkste, of door ordening (3, blz. 484). Ik kies voor het laatste, maar karakteriseer dit als „een nogal idealistische schildering” (3, blz. 485). Bij die ordening moet het beroep geen partij kiezen, maar wel een eigen partij meeblazen: het moet duidelijke ideeën over de grondslagen van de maatschappelijke verantwoording inbrengen (3, blz. 495). Mijn beschouwing was bedoeld als aanzet daartoe. Burggraaff meent kennelijk dat het oordeel een te grote rol speelt in mijn overwegingen. Zijn visie bevat echter ook zeer sterke oordeelselementen, zoals ik hierna (onder 3. en 5.) nog zal aantonen.

Vervolgens stelt Burggraaff „dat er samenlevingen zijn die op andere wijze (dan de vrije ondernemingsgewijze produktie, J.H.B.) geordend zijn, en waar accountants eveneens fungeren.”

Nu zal Burggraaff ongetwijfeld op internationale en buitenlandse accountantscongressen „accountants” uit dergelijke samenlevingen ontmoet heb-

ben. De vraag is evenwel of zij zich met „accounting” dan wel met „auditing” bezighouden; slechts dit laatste is in deze context relevant. Een (bescheiden) literatuurstudie leverde op dit punt het volgende op.

In een historisch overzicht van het accountantsberoep in Rusland (2) wordt na 1917 nog slechts over „accounting” gesproken. Over dit land is elders (1) de mededeling te vinden dat de hoofdboekhouder van een „onderneming” niet benoemd wordt door de hoogste leiding van die „onderneming”, maar door of vanwege de Staat. Deze hoofdboekhouder beoordeelt met name de legitimiteit van de transacties. Dit alles betekent dat de „onderneming” zelf geen verantwoording opstelt, en de afwezigheid van „auditors” behoeft dan ook geen verbazing te wekken.

Een dergelijk systeem bestaat ook in Polen (7), maar daar zijn wel „auditors”. Dit is toe te schrijven aan het feit dat binnen het kader van een centraal geleide economie sommige beginselen van indirect management worden toegepast: beslissingen worden, binnen gegeven grenzen, gedelegeerd. Hier wordt dus verantwoordelijkheid gegeven, en dan ontstaat behoefte aan een verantwoording en aan controle daarop.

In Joegoslavië zijn de beginselen van indirect management sterker doorgevoerd dan elders in Oost-Europa (4). Er is dan ook een ontwikkeling naar „auditing” gaande, zij het dat deze activiteit zich primair zal ontplooiën bij projecten die in samenwerking met internationale organen of Westerse ondernemingen worden uitgevoerd (6). In 1973 was de betekenis hiervan evenwel nog zo gering dat de in dat jaar verschenen „Accountants Code of Ethical Conduct in Yugoslavia” (11) nog met geen woord van „auditing” rept.

Er zijn dus wel - zij het voorshands nog weinig - „auditors” in samenlevingen die de vrije ondernemingsgewijze produktie niet kennen; zij komen echter slechts voor waar een enigszins belangrijke mate van verantwoordelijkheid aan de „ondernemingen” gelaten is. En dat is precies de situatie waarop ik doelde toen ik schreef (3, blz. 485): „De beginselen waarop deze analyse gebaseerd is gelden ook waar de overheid de behoeftenbevrediging ... regelt ... , zolang er maar enige vrijheid bestaat”.

Tenslotte vreest Burggraaff dat de sectoren van onze samenleving waar de vrije ondernemingsgewijze produktie niet bestaat, bij mij „uit de boot vallen”.

Die vrees is ongegrond. Zoals ook blijkt uit het zojuist gegeven citaat acht ik mijn analyse geldend indien en voor zover er vrijheid bestaat, en dat is natuurlijk ook buiten de produktieve sectoren van onze samenleving het geval. De vrije ondernemingsgewijze produktie is als uitgangspunt voor de analyse gekozen omdat het accountantsberoep daar zijn ontstaan heeft gevonden; het betoog is vervolgens verbreed tot samenwerkingsverbanden en instellingen (3, blz. 484).

2. Burggraaff wrijft mij de conclusie aan dat het fungeren van accountants *beperkt* moet worden tot „verantwoordingen”. Tot die slotsom ben ik nergens gekomen; ik stel slechts dat het zijn *primaire* maatschappelijke rol is (3, blz. 490). Elders (blz. 489) geef ik aan dat het best denkbaar is dat accoun-

tants zinvolle mededelingen bij andere informatie dan verantwoordingen geven, al waarschuw ik voor de maatschappelijke consequenties van die informatieverstrekking (blz. 495).

Vervolgens stelt Burggraaff dat het *oogmerk* waarmee informatie wordt verstrekt niet van invloed is op de accountantsfunctie. Dat moge juist zijn, maar de *functie* van de informatie kan wel degelijk de positie van de accountant beïnvloeden.

Prognoses en diagnoses kunnen in de relatie tussen informatieverstrekker en belanghebbenden een geheel andere rol spelen dan verantwoordingen. Bij informatieverstrekking moet de rolverdeling tussen verstrekker en ontvanger zuiver blijven om de verantwoordelijkheid duidelijk te houden. Gebeurt dit niet, dan kan ook de rol van de accountant aangetast worden (3, blz. 493).

Burggraaff gaat hieraan volledig voorbij en herhaalt slechts eerdere eigen uitspraken (5, blz. 102). Daarmee ontkent hij dus dat de aard van de informatie voor de rol van de accountant enig verschil kan maken. Dit is van meer dan academisch belang; ik kom hierop (onder 5.) terug.

3. Burggraaff stelt dat de discussie over het begrip „verantwoording” alleen van belang is voor de toepasselijkheid van bepaalde artikelen van de gedrags- en beroepsregels. Als dat waar zou zijn, dan zou de discussie triviaal wezen. Burggraaff meent echter kennelijk dat het vraagstuk ook een maatschappelijke dimensie heeft, want hij poneert dan het volgende: „Het kenmerk van vrijheid is echter, dat men naar eigen inzicht keuzen kan doen (of ook nalaten) zonder daarvan rekenschap te moeten afleggen. Vrijheid en verantwoording sluiten elkaar wederzijds uit.”

Dat is geen interpretatie, dat is een oordeel, een mij verbijsterend oordeel! Deze absolute vrijheidsopvatting kan slechts leiden tot de wet van de jungle, het recht van de sterkste! Burggraaff kan inderdaad met recht en reden stellen dat hij niet van een *maatschappijvisie* uitgaat! Dit is ook de kern van ons diepgaand verschil van inzicht. Mijn interpretatie van de maatschappelijke verhoudingen heden ten dage is dat de maatschappij reeds lang niet meer volgens vorenstaande beginselen functioneert. Ook in ondernemingskringen erkent men dit; vandaar bijvoorbeeld Krayenhoffs vraag bij gelegenheid van de Accountantsdag 1975 om „maatschappelijke spelregels voor de onderneming” (8).

Burggraaff stelt verder dat de sleutel tot het begrip „verantwoording” in het begrip *delegatie* ligt, maar hij werkt dat weer niet verder uit. Daaraan is toch wel behoefte; het lijkt mij dat één van de conclusies dan zou worden dat alleen aandeelhouders recht op verantwoording hebben. Wat doen de werknemers dan in het Tripartiete Overleg?

4. Burggraaff opent weer met de apert onjuiste mededeling dat volgens mij accountants zich alleen met verantwoordingen hebben te occuperen (zie onder 2.). Vervolgens bespreekt hij de door mij aan de verantwoording gestelde grenzen, doch in termen als: „Het valt niet in te zien . . .”, die mogelijk in rechterlijke of bestuurlijke uitspraken passen, maar niet in een discussie. Ik zal daarom ook slechts kort reageren.

Uitkomsten, geen methoden. Burggraaff leest uit vele kranten dat de belangstelling niet alleen uitgaat naar de uitkomsten, maar ook naar de manier waarop deze zijn verkregen. Dat is ongetwijfeld waar, maar belangstelling is onvoldoende grond om een plicht tot informatieverstrekking op te leggen.

Feiten, geen meningen. Burggraaff stelt dat men bij een begrotingsbehandeling in de Staten-Generaal het tegendeel van mijn stellingen ziet. Dat is onjuist: een begroting is nu juist *geen* verantwoording! Een regering is dan ook niet te vergelijken met een ondernemingsleiding.

Beperking tot eigen bereik. Burggraaff meent dat de gedachtenwisseling op de Accountantsdag 1978 over het thema: „Ondernemingsgedrag en Omgevingsverslag” aan mij voorbijgegaan is. Natuurlijk is dat niet zo, evenmin als de discussie tijdens de NivRA Najaarsconferentie 1977 over: „De Accountant en de Sociale Verslaggeving” (10). Ik ben evenwel tijdens en na die evenementen tot andere gedachten gekomen dan de inleiders en andere deskundigen propageerden. Dat is voor Burggraaff kennelijk een onverwacht, en ongewenst, effect!

In zijn verdere kritiek verwacht Burggraaff beleid en verantwoording. De verantwoording moet kritiek van belanghebbenden op het beleid mogelijk maken. De verantwoordingsplichtige moet daarvoor een getrouwe verantwoording overleggen, doch heeft dit niet in zijn macht indien de informatie uitsluitend door belanghebbenden opgeleverd wordt: belanghebbenden hebben ook eigen belangen! Zij zijn voorts zeer wel in staat hun informatie zelf ter tafel te brengen indien er aanleiding is tot kritiek; dat houdt de rollen zuiver. Het recht van belanghebbenden om kritiek uit te oefenen leidt niet dwingend tot de plicht tot zelfbeschuldiging van de verantwoordingsplichtige.

5. Burggraaff verdenkt mij er van naar een doel toe geredeneerd te hebben: wat niet controleerbaar is, is geen verantwoording. Het feit dat een theoretische beschouwing goed aansluit op een als gezond ervaren praktijk behoeft die verdenking nog niet op te roepen. Er zijn vele solide en doeltreffende werktuigen vervaardigd lang voordat de daaraan ten grondslag liggende theoretische beginselen van de mechanica waren verwoord. Die theoretische basis is daarna echter wel noodzakelijk gebleken voor de verdere ontwikkeling van de werktuigkunde.

Het is stellig denkbaar dat mijn beschouwing hetzelfde lot treft als de „phlogiston-theorie”. Dat zou zich dan moeten voltrekken door de ontwikkeling van een betere theorie, en niet door een soort Galilei-proces.

Burggraaff wil verdere impulsen aan de beroepsontwikkelingen geven. Hij heeft zich echter kennelijk nooit afgevraagd waarom de zeer modieuze Accountantsdagen van de laatste jaren zo weinig weerklank in het maatschappelijk verkeer ondervinden. De oorzaak is volgens mij gelegen in de eenzijdigheid waarmee prognoses, diagnoses en omgevingsverslagen behandeld worden: er wordt in het geheel geen aandacht geschonken aan de positie van degene die al die informatie verstrekken moet. Daardoor degenereert een als maatschappelijke discussie bedoeld evenement tot collectieve reclame van het gilde van gretige ijkers, dat steeds nieuwe infor-

matie zoekt om zijn stempel op te drukken. Voor verdere impulsen aan een dynamische functie-ontwikkeling is thans een verdere uitwerking van de theoretische grondslagen nodig, waarin ook de positie van de verantwoordingsplichtige is betrokken. Dat is de achtergrond van mijn beschouwing van november 1979.

Uit die beschouwing is de conclusie te trekken dat de maatschappelijke verslaggeving, zowel voor belanghebbenden als voor accountants, het meest belovende gebied is, maar dan wel met de beperkingen die het begrip „verantwoording” naar mijn mening impliceert. Ook al aanvaardt men die (nog) niet, toch is het zinvol eerst op deze basis aan de slag te gaan. Als er voldoende ervaring is met deze vorm van maatschappelijke verslaggeving kan de discussie altijd weer heropend worden. Dat deze vorm goede mogelijkheden biedt is reeds lang bewezen: het „Geschäftsbericht/ Sozialbilanz” van de Deutsche Shell A.G. over 1976, bewust opgezet als maatschappelijk verslag, beantwoordt vrijwel geheel aan mijn gedachten over de aard van een verantwoording, en is door Duitse collega's voorzien van een goedkeurende verklaring.

6. Burggraaff vindt tenslotte mijn benadering te defensief, en meent dat de beroepsorganisatie primair een offensieve taak heeft. De nadruk op offensieve propaganda heeft echter een keerzijde : een tekort aan actieve maatschappelijke participatie. Dit openbaart zich dan ook in de beroepsorganisatie waarop Burggraaff enkele jaren zijn stempel heeft gedrukt. Enkele elementen van dit onvoldoende maatschappijgericht denken heb ik in mijn artikel reeds aangestipt (3, blz. 494-495). Een schrijnend voorbeeld hiervan is voorts vervat in de Nadere Toelichting d.d. 5 oktober 1979 op het bestuursvoorstel op de Eerste ontwerp-verordening tot wijziging van de GBR (9). Op blz. 6 wordt gesteld dat het niet op de weg van de beroepsorganisatie ligt een praktijk te verbieden die er op neer komt dat het bedrijfsleven accountants in dienstbetrekking gebruikt om zich toegang te verschaffen tot instellingen die door wet (pensioenfondsen) of partijen (joint ventures) als onafhankelijk zijn bedoeld.

In 1946, ten tijde van de vaststelling van de Ereregelen, heeft het Bestuur van het NIVRA getuigd van een andere opvatting. Anders dan bij vele anderen die in het maatschappelijk verkeer optreden is aan het produkt van accountantsarbeid zelden te zien of deze naar behoren verricht is; daarom is het zaak zoveel mogelijk waarborgen te scheppen om geloofwaardig te maken dat het oordeel onpartijdig is. Kort na de oorlog was de interactie met de maatschappij veel geringer dan in het afgelopen decennium waarin toch aanzienlijke maatschappelijke kritiek is geuit. Vorenbedoelde stellingname is in dit licht dan ook niet goed te begrijpen. De ledenvergadering heeft dit voorstel dan ook terecht - zij het na een niet altijd even duidelijk debat - verworpen. Overeind is gebleven art. 2 lid 3 GBR: ik meen dat ook dit vernietigd moet worden.

Literatuurverwijzingen

- (1) Bailey, D. T., Accounting in the Soviet Union. The Certified Accountant, maart 1974; ten dele ook in: Uit het Buitenland (NivRA) 1974, blz. 124-126.
- (2) Bailey, D. T., The accounting profession in Russia. Accountancy, maart 1974; ook in: Uit het Buitenland (NivRA) 1977, blz. 195-197.
- (3) Blokdijk, J. H., De maatschappelijke rol van de accountant. M.A.B., november 1979, blz. 482-496.
- (4) Du Bois, Donald, Accounting in Eastern Europe. The Accountant, 12 december 1974; ook in: Uit het Buitenland (NivRA) 1975, blz. 121-123.
- (5) Burggraaff, J. A., De maatschappelijke rol van de accountant. M.A.B., maart 1980, blz. 102-105.
- (6) Eames, A. H., The accountancy profession in Yugoslavia. The Accountant, 3 juli 1975; ook in: Uit het Buitenland (NivRA) 1975, blz. 260-262.
- (7) Jaruga, Alicja A., The accountancy profession in a centrally planned economy: the Polish case. The Accountant's Magazine, oktober 1979; ook in: Uit het Buitenland (NivRA) 1980, blz. 27-29.
- (8) Krayenhoff, Jhr. G., Maatschappelijke spelregels voor de onderneming. De Accountant, maart 1975, blz. 419-421.
- (9) NivRA, Eerste ontwerp-verordening tot wijziging van de GBR. NivRA-berichten, 5 oktober 1979.
- (10) Stoops, J. P., Ten Wolde, J., De Accountant en de sociale verslaggeving. De Accountant, februari 1978, blz. 340-343.
- (11) Yugoslav Association of Accountants and Financial Experts, Accountants Code of Ethnical Conduct in Yugoslavia, vastgesteld 22 december 1973.