

J. W. van Belkum en A. J. van 't Klooster:
ADMINISTRATIEVE AUTOMATISERING EN CONTROLE

Uitgegeven door N. Samsom N.V., Alphen a/d Rijn, 238 blz., prijs f 19,75

door Prof. J. Nathans

Het schrijven van een boek met de titel „Administratieve automatisering en controle” stelt de auteurs voor tal van problemen. Daar is in de eerste plaats de technische apparatuur ten dienste van de automatisering der informatieverwerking zelve, die thans een welhaast verbijsterende verscheidenheid van centrale en periferie-apparaturen en van informatiedragers te zien geeft. Bovendien is de ontwikkeling stormachtig; veelvuldig blijkt dat, wat als een novum op het gebied van automatische informatieverwerkingsapparatuur door de fabrikanten wordt openbaar gemaakt al weer achterhaald te zijn wanneer de productie op commerciële basis ter hand is genomen. Het is al uitermate moeilijk om in deze vloedgolf van vindingen op de been te blijven; de poging om afstand te nemen van de diverse uitvoeringsmogelijkheden en zich te beperken tot de essentialia dwingt respect af.

Moge de technische apparatuur belangrijk zijn, de wijze waarop deze geordend zal worden in het geheel van de huishouding met haar functionarissen en hun verrichtingen en haar overige middelen is een probleem op zich zelve, waarvoor op straffe van ontoelaatbare uniformiteit in procedures geen universele oplossing mogelijk zal zijn. Een en ander hangt toch af van de structuur van de huishouding, de informatiebehoefte en het ter beschikking staande informatieverwerkende instrumentarium. Daarbij valt in concreto tevens de vraag te beantwoorden, of sprake is van centralisatie of decentralisatie van de informatieverwerking binnen de huishouding; een en ander gekoppeld aan de vraag in hoeverre het gewenst of noodzakelijk is van de diensten van derden gebruik te maken.

Tegen deze achtergrond wordt het aspect van de controle in het bijzonder beklemtoond, waarbij de auteurs zich richten tot administrateurs en accountants. Zij moesten er dus rekening mede houden, dat hun lezers niet allen in gelijke mate deskundig behoeven te zijn op het gebied van controle en dat waarschijnlijk niet allen voldoende elementaire kennis bezit-

ten terzake van de automatisatie van administratieve informatie. Men kan zich dan ook afvragen hoe het de auteurs gelukt is deze min of meer heterogene lezerskring op een alleszins verantwoorde wijze met de hoofdzaken van de administratieve automatisering en controle te confronteren in een boekwerk, dat slechts 195 bladzijden tekst bevat. Want dat hun dit gelukt is, staat voor mij zonder twijfel vast. Teneinde dit te bereiken hebben zij zoveel afstand genomen van de stof, dat alle mogelijk verwarring wekkende pluriformiteit der technische en organisatorische combinaties buiten de observatie vallen zonder dat daarbij de details, die van principieel of symptomatisch belang kunnen zijn, verloren zijn gegaan.

Hoewel het bijzonder interessant zou zijn geweest het standpunt van beide auteurs te kennen ter zake van problemen waaromtrent in de literatuur geen eenheid van mening bestaat of schijnt te bestaan is elke polemiek vermeden; volstaan wordt met de diverse controversiële meningen te vermelden. In het bijzonder in de eerste drie hoofdstukken dwingen de schrijvers de lezer tot bezinning over de aangesneden stof. Dat het de lezer daardoor niet gemakkelijker wordt gemaakt is duidelijk en in feite een lof voor de schrijvers.

Aan het slot van het boek is een tiental bijlagen opgenomen die tezamen veertig pagina's beslaan en waarin 19 schematische voorstellingen voorkomen. Laten wij de auteurs zelve hier aan het (voor)woord:

„De bijlagen tenslotte vormen nadere toelichtingen op enkele der in de vorenge-noemde hoofdstukken behandelde punten, zij zijn bestemd voor de geïnteresseerde lezers, die althans enig globaal inzicht in de technische werking van de apparatuur willen verkrijgen. Overigens is ook in deze uiteenzetting niet gestreefd naar een volkomen exactheid en volledigheid in technisch opzicht.”

Ook bij deze passage zou als kanttekening geplaatst kunnen worden „In der Beschränkung zeigt sich der Meister”.

Met het bovenstaande is de karakteristiek en bruikbaarheid van het boek voldoende aangegeven. Het zwaartepunt ligt in de hoofdstukken „De interne controle in de geautomatiseerde administratie” dat 89 pagina's beslaat en „De betekenis van de administratieve automatisering voor de accountant” met 24 pagina's. Daarop aansluitend worden in 11 pagina's enkele verwachtingen voor de

toekomst en de opzet van de geautomatiseerde administratie (21 pagina's) behandeld. Een bespreking van de meer technische zijde der apparaturen is zo kort mogelijk gehouden; aan de algemene principes worden 12, aan de organen van de elektronische informatieverwerkende machines worden 26 bladzijden gewijd. Elk hoofdstuk is in een aantal paragrafen onderverdeeld, waardoor de overzichtelijkheid bevorderd wordt. Aan het slot van elke paragraaf vindt verwijzing plaats naar tal van publicaties van meestentijds Nederlandse auteurs. Deze publicaties zijn hier te lande voor de belangstellende lezer dan ook zonder veel moeite te verkrijgen. De uitgave is keurig verzorgd; de typografie en de reproductie der schematische voorstellingen voldoen mijns inziens aan de hoogste daaraan te stellen eisen.

Prof. L. van Kampen Jr.:

DE FUNCTIE VAN DE ACCOUNTANT EN HAAR WEERSPIEGELING IN DE BEROEPSVOORSCHRIFTEN

door Prof. G. Diephuis

Deze brochure bevat een voordracht van collega van Kampen, welke deze heeft gehouden op de studiedag dd. 14 oktober 1961 van de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants, en de daarop gevolgde discussie. In zijn „ten geleide” woord bij de inhoud van het geschrift schrijft de toenmalige voorzitter van de V.A.G.A., dat hij overtuigd is, dat de verhandeling van collega van Kampen zeker belangstelling zal ontmoeten. Tot nu toe is in de vakliteratuur van deze belangstelling niet of nauwelijks gebleken, ondanks de polemische aard van de inhoud van de verhandeling. Het is, geloof ik, wenselijk in de kring van beroepsbeoefenaren aan deze belangrijke voordracht toch de nodige aandacht te schenken en daaraan een bespreking te wijden.

Van Kampen komt in zijn voordracht tot zeer bonte uitspraken. Ik noem als voorbeelden:

„Het is evenwel niet mogelijk het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer direct of indirect in taakstellingen te concretiseren. Het gebruik dat van die uitdrukking wordt gemaakt suggereert dat het maatschappelijk verkeer een autonome invloed zou hebben op de inhoud van onze taak” (pag. 11).

„Neen, M. de V. ik geloof niet in het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer

als basis voor een theorie en als basis om onze taakvervulling uit af te leiden.

Als conclusie zou ik in het kort willen recapitulieren dat de morele uitwerking van de uitdrukking „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” groot geweest is; de theoretische en praktische betekenis daarentegen gering of zelfs nihil.” (pag. 12). „Naar mijn mening trouwens is een vrouwenstheorie of een andere theorie waaruit de taak van de accountant zou kunnen worden afgeleid in de constellatie zoals die in Nederland bestond en nog bestaat, geheel overbodig. De omvang van de taak wordt n.l. in de reglementen duidelijk aangewezen. Ik bedoel hier artikel 16 uit de Voorschriften voor de Beroepsuitoefening van de V.A.G.A. en het gelijkgenummerde en gelijkkluidende artikel uit het Reglement van Arbeid van het N.I.v.A. Dit artikel, hetwelk . . . , toont aan het maatschappelijk verkeer, wat een certificaat van een accountant waard is. Het is de gemeenschappelijk door de accountants overeengekomen inhoud van het aanbod aan het maatschappelijk verkeer. Het is niet zo, dat het maatschappelijk verkeer invloed heeft op de vaststelling van onze taak, doch integendeel heeft het maatschappelijk verkeer slechts te accepteren wat de accountants in onderling overleg als hun taak hebben gezien. De reglementaire bepalingen blijken beter over de waardigheid van de accountant gewaakt te hebben dan de vrouwenstheorie”. (pag. 12/13).

„Naast zulk een artikel, dat spijkerhard de betekenis van het certificaat vastlegt en daarmee de accountantsarbeid in beginsel bepaalt, kan een theorie aan de hand waarvan de taak langs andere weg wordt afgeleid, geen wezenlijke betekenis hebben, tenzij als verklaring of toelichting.” (pag. 13). „Het spreekt voor mij vanzelf, dat van de accountant mag worden verwacht, dat hij het beste geeft, waartoe hij in staat is. Tot dit beste behoort de controle op de doeltreffendheid van de administratie, daarbij gebruik makende van zijn bedrijfseconomische kennis. Dit deel van zijn actie is zelfs nog belangrijker dan de verificatie van de jaarrekening”. (pag. 17).

„De accountant kan hier een taak vervullen en omdat hij het kan moet hij het ook. Het is hem niet geoorloofd zijn deskundigheid braak te laten liggen, dat zou maatschappelijke verspilling zijn, en dat is het laatste waaraan een accountant zou mogen meedoen”. (pag. 18).

„Ik meen te moeten constateren, dat de functie van de accountant zoals ik die beschreven heb, en die logisch voortvloeit uit mijn stelling dat de accountant die zekerheid moet verschaffen, *waartoe hij op grond van zijn deskundigheid in staat is* (cursiv. D.), niet overeenkomt met de functie-omschrijving zoals die in het reeds eerder genoemde artikel 16 te vinden is”. (pag. 19).

„De behoefte aan accountantsarbeid bestaat wel, doch niet bij het maatschappelijk verkeer. Zij bestaat bij de ondernemingsleiding”. (pag. 44).

Uitspraken, waarmee de Nederlandse beroepsbeoefenaren het kunnen doen!

Het is uiteraard niet mogelijk in een boekbespreking tot een volledige behandeling van alle punten te komen of tot een eventueel weerleggen van enkele geponeerde stellingen resp. getrokken conclusies. Een boekbespreking stelt haar beperkingen en ik zal het dus laten bij enkele opmerkingen. Toch acht ik deze nuttig, omdat m.i. de referent of Limperg niet goed heeft begrepen resp. niet juist heeft geïnterpreteerd of zo dit niet het geval is m.i. Limperg dan onrecht aandoet. Opgepast moet overigens worden, dat men suggereert een leer te bestrijden, doch in wezen de eigen interpretatie daarvan bestrijdt.

Referent heeft blijkens zijn mededeling in de voordracht het alleen willen hebben over de „*functie ten behoeve van het certificaat*” en de neerslag daarvan in de beroepsvoorschriften. Een in dit verband aanvaardbare, ja zelfs doelmatige beperking. Het onderzoek naar bovengenoemde functie impliceert naar mijn mening, dat dit zich o.m. moet richten op de betekenis van het certificaat zelf.

De formulering van Limperg voor de accountant in de onderhavige functie, n.l. vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer (en wel in de zin van mandataris voor het onderzoek, hetwelk het maatschappelijk verkeer zelf niet kan instellen), impliceert m.i. zeker niet, dat dit verkeer een *autonome* invloed zou hebben op de inhoud van de taak van de accountant. Limperg heeft n.m.m. bedoeld te zeggen, dat het verkeer behoefte heeft aan een onzijdige, dus onafhankelijke en daardoor objectieve deskundige op het terrein van de controle en dat het zijn vertrouwen (in de zin van verwachting) kan geven aan zijn mandataris op dit terrein, de accountant als deskundige op het terrein van de controle, de administratieve organisatie en (grote delen van) de bedrijfseconomie. De deskundigheid alleen geeft in het verkeer (tussen partijen

waarbij automatisch belangen en belangenregstellingen in het spel zijn) onvoldoende waarborg als basis voor het vertrouwen. Het certificaat heeft n.l. alleen waarde, wanneer evengenoemde factoren eveneens hun rol kunnen spelen. Alleen dan zijn er objectieve waarborgen voor de onzijdigheid van de deskundige aanwezig.

De moeilijkheden ontstaan doordat vertrouwen - in de zin van een stellige en min of meer gegronde verwachting, een *kwalitatief* begrip - overigens een onmeetbaar, dus een *niet te kwantificeren* begrip is. Het is bovendien niet een statisch, maar een dynamisch, een levend begrip. Vertrouwen kan groeien en anderzijds teniet gaan. De vraag is nu of dit zeer wezenlijke, maar niet meetbaar element een voldoende basis is om hierop een theorie te bouwen. Naar mijn mening is de aanduiding van Limperg, i.c. vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer voldoende sterk om de *aard* van de specifiek op het certificaat gerichte taak aan te duiden (kwalitatief!). Als zodanig is het n.m.m. ook door Limperg bedoeld. De uitvoering van de taak zal, over het hoofd van de opdrachtgever heen, leiden tot een verklaring tegenover derden, leken en meer of minder deskundigen.

De behoeften van de verschillende belanghebbende groepen, in het bijzonder de groep van aandeelhouders resp. mogelijke aandeelhouders, zullen de wezenlijke *inhoud* van de verklaring en de *omvang* van de taak beïnvloeden. De deskundigheid van de accountants, de ontwikkeling van de controletechnieken en de kosten die aan de uitoefening van de functie zijn verbonden, spelen aan de aanbodzijde een rol.

Limperg heeft een *kwalitatieve* aanduiding gegeven van de *aard van de functie*; in elke concrete maatschappelijke situatie zal bij wijze van spreken door vraag en aanbod een binnen zekere grenzen bepaalde *kwantitatieve* inhoud aan de taak worden gegeven (zie ook mijn artikel in het Limperg-nummer van dit blad, december 1959). Het is uiteraard mogelijk, dat de accountants onderling afspreken wat ze als hun taak willen zien. Het is dan echter ook zeer goed mogelijk, dat zij vanuit hun ivoren toren de „markt” niet goed gepeild hebben, de „prijs” te hoog hebben gesteld, de „behoeften” overschat hebben of iets dergelijks. Ik bedoel hiermede te zeggen, dat het ondenkbaar is, dat de accountants of het maatschappelijk verkeer *autoritair* en *autonoom* de taak van de accountant in het kader van de functie ten behoeve van het certificaat zouden kunnen bepalen.

Dat wij bij de vertrouwenstheorie in het ge-

heel niet met een theorie te maken hebben, omdat daaruit geen causale gedachtengang is te ontwikkelen (pag. 12) kan ik met de referent dan ook niet eens zijn. Dat in de „constellatie zoals die in Nederland bestond en nog bestaat” voor de taakbepaling van de accountant een vertrouwenstheorie of een andere theorie geheel overbodig is, omdat we in artikel 16 van de desbetreffende reglementen van de beroepsorganisaties een „spijkerharde” vastlegging van de betekenis (?) van het certificaat hebben, lijkt me op z'n minst het paard achter de wagen spannen, althans in elk geval de klok terugzetten. Er wordt toch ook niet gesteld, dat we grote delen van de bedrijfs-economische theorie kunnen missen, omdat alvorens deze theorie verschillende verschijnselen in het bedrijfsleven kon verklaren, het bedrijfsleven zelf gevoelsmatig deze handelingen verrichtte op een wijze, die veelal in overeenstemming met de theorie bleek te zijn. Een theorie is zeker nodig om een algemeen inzicht in de vraagstukken te krijgen om in elk bijzonder geval het bijzondere van de hoofdzaak te kunnen onderscheiden. Door de praktijk te toetsen aan de theorie, dus elk bijzonder geval aan de algemene regels, kan men tot een behoorlijke vaststelling van zijn taak komen. Anders wordt het alleen maar toetsen van praktijkgevallen aan elkaar met alle konsekwenties van dien (receptenboek!). Bovendien is de theorie nodig om richting te geven aan de groei. Dat voor de taakbepaling geen theorie nodig is, is naar mijn mening een kwalijke stelling, die heel wat meer bewijs nodig zal hebben om aanvaardbaar te zijn dan collega van Kampen naar voren heeft gebracht.

Merkwaardig is dat van Kampen de inhoud van de taak - indien konsekwent gereedeneerd nog steeds die ten behoeve van het certificaat - in de eerste plaats afleidt uit de behoeften van een categorie (leiders van onderneming), waarvoor het certificaat juist in eerste instantie niet bedoeld is. (pag. 15). Hier ligt wellicht de basis van de misvatting van Prof. van Kampen. Het wezenlijke van het certificaat is juist de werking naar buiten. Natuurlijk heeft ook de onderneming resp. de leiding behoefte aan bepaalde zekerheden. De accountant kan hierin zeker ten dele voorzien. Dit gebied behoort echter beslist niet uitsluitend tot het terrein van de accountant.

De zekerheid, die naar buiten moet worden gedemonstreerd en door het maatschappelijk verkeer wordt gevraagd is van een andere aard. De formulering is bij van Kampen afgeleid uit hetgeen de accountants denken over

wat de onderneming resp. de leiding nodig heeft. Het gaat er echter in eerste instantie om vast te stellen welke zekerheid derden (aandeelhouders, beurs, credietgevers e.d.) menen nodig te hebben. Dat thans zonder enige vermelding in het certificaat zelf het maatschappelijk verkeer in het geval van een goedkeurende verklaring mag verwachten, dat de organisatie in het kader van de bestaande verhoudingen doeltreffend is, is een omstandigheid, waarop het onderzoek zelve en dus ook het certificaat niet primair gericht is geweest. Voor een clausulering van de verklaring in deze richting bestaat m.i. geen behoefte. Wij doen dit toch ook niet voor andere facetten, welke voor het aanvaarden resp. blijven vervullen van de functie, een voorwaarde zijn.

Overigens gaat het er niet om vast te stellen wat de accountants allemaal wel zouden kunnen (pag. 17/18). In de gedachtengang van Van Kampen moet de accountant in deze functie een taak vervullen als hij het kan (pag. 18). Van Kampen draait in dit geval oorzaak en gevolg om. Goed beschouwd wordt de taak van de accountant door de referent afgeleid uit de deskundigheid van de accountant. De vraag is of de deskundigheid van de accountant afgestemd is op de functie, die vervuld moet worden, of kan de functie worden afgeleid uit het bestaan van een zekere deskundigheid.

Vastgesteld kan worden, dat in het algemeen voor het vervullen van een bepaalde functie een zekere deskundigheid noodzakelijk zal zijn. De groeiende behoeften - functies die te vervullen zijn - hebben een voortdurende heroriëntatie op de daartoe vereiste deskundigheid noodzakelijk gemaakt. Dit is in ons beroepsleven dan ook herhaaldelijk en daadwerkelijk gebeurd. Nu gaat het niet aan daaruit af te leiden, dat voor één bepaalde specifieke functie - die ten behoeve van het certificaat - de deskundigheid altijd tot in de volle omvang tot gelding moet komen. De accountant kan meerdere functies vervullen en doet dit ook rationeel en daarop is zijn totale opleiding en deskundigheid gebaseerd.

De elementen, die van Kampen op pag. 17/18 noemt, t.w.:

- de doeltreffendheid van de administratie en
- het intact blijven van het vermogen

zijn op zichzelf uiteraard belangrijk voor het bestaan en voortbestaan van de onderneming. De primaire vraag is echter wat het verkeer verwacht bij het afgeven van een goedkeurend certificaat. De stelling dat de accountant met

zijn certificaat er voor moet instaan, dat het reële vermogen der onderneming intact blijft vind ik vèrgaand. Uit de jaarrekening, vergezeld van het certificaat, moet blijken of het vermogen al dan niet intact is gebleven. De stelling op zich, dat de accountant bovengenoemde elementen in zijn controle *moet* betrekken, *omdat hij nu eenmaal deskundig is op de desbetreffende gebieden*, is moeilijk bewijsbaar.

Er is een duidelijke tendenz waarneembaar, dat de accountantsverklaring, en ook de arbeid van de accountant een dynamischer karakter krijgt. Ik meen dat we ons over deze ontwikkeling moeten verheugen. De huidige formulering van artikel 16 van het Reglement van Arbeid/Voorschriften Beroepsuitoefening laat m.i. voldoende ruimte om een groei zowel van de zijde van het maatschappelijk verkeer (behoefte) als van de zijde van de accountantsstand (vermogen controletechniek; aanbod) naar een ander evenwichtsniveau mogelijk te maken. In het huidige stadium, waarin naar mijn mening van beide zijden nog steeds van een groei, doch nog niet van „afgeronde” groei kan worden gesproken, lijkt het voorbarig van de kant van de accountants imperatief voorschriften uit te vaardigen en tot een ontijdige codificatie over te gaan. Van een clausulering van de verklaring in de zin als door Van Kampen voorgesteld, n.l. dat een goedkeurende verklaring de be-

vestiging inhoudt dat de accountant geconstateerd heeft dat de onderneming is toegerust met een adequate administratieve organisatie, ben ik op dit moment en trouwens ook in de toekomst geen voorstander.

Bij deze enkele opmerkingen moet ik het laten. Ik ben er mij van bewust dat ik de ruimte, die in het algemeen voor een boekbespreking kan worden gereserveerd, ruimschoots overschreden heb; dat is ook de reden, dat ik niet ben ingegaan op het commentaar van de collegae A. A. de Jong en A. L. Brok en de repliek hierop van Van Kampen, welke eveneens in deze brochure zijn opgenomen.

Bovendien ben ik er mij van bewust dat mijn reactie niet het eigenlijke karakter van een boekbespreking heeft gekregen. De in de inleiding gedane veelheid van uitspraken gaf er aanleiding toe. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken, dat Van Kampen t.a.v. vele facetten teruggekeerd is tot de uitingen van Dr. Belle. Dientengevolge kan veel van wat door Prof. Limperg in het januari-nummer van 1940 van dit maandblad over de theorie van Belle is gezegd, ook op de inhoud van de inleiding van collega Van Kampen worden overgebracht.

Niettemin een belangrijke uiting in onze beroepskringen, die dwingt tot een nadere bezinning, doch door de polemische opzet om een critische lezer vraagt.