ACCOUNTANTSCONTROLE ALS BELEIDSVRAAGSTUK

door S. Deijs

I. Inleiding en probleemstelling

In de Nederlandse literatuur is de accountantscontrole gefundeerd op de leer van het gewekte vertrouwen. Volgens deze theorie is de accountant gehouden om zijn taak te verrichten in overeenstemming met wat het maatschappelijk verkeer van hem verwacht. Wordt dus de concrete taak afgeleid uit de specifieke functie, de leer geeft geen exacte voorschriften voor de taak in elk specifiek geval.

In de loop der jaren zijn met grote regelmaat beschouwingen gewijd aan de vaktechnische eisen (eigen aktie), waarbij in de systematiek van de toepassing der controlemiddelen geleidelijk een grotere betekenis aan de interne controle toekomt. Deze ontwikkeling wordt gezien als een consequentie van de voortschrijding der administratieve organisatie (budgettering en automatisering). Hoewel meestal bij de verklaring der veranderde taakuitoefening de vertrouwenstheorie als uitgangspunt werd gekozen en met deze grondslag een andere inhoud van het begrip „eigen aktie” werd ontwikkeld, zij er op gewezen dat vrijwel steeds de kritische oorzaak van de evolutie gezocht werd in de dynamiek in de organisatie. Zo waren mede de onderlinge verhoudingen der in de onderneming samenwerkende personen van invloed op de betekenis, die men kon toekennen aan de interne controle en aldus was het probleem teruggebracht tot een waardering (weging) der gehanteerde controlemiddelen.

In het artikel „De conceptie van de controleleer” (M.A.B. maart 1963 blz. 107) werd geconcludeerd dat twee criteria bepalend zijn voor de concrete taakuitoefening:

- 1 de inhoud van de verantwoordelijkheid;
- 2 de waardering der gehanteerde controlemiddelen.

In mijn bijdrage „Accountant en kostenbudget” (M.A.B. juni 1967, blz. 265) werd de ontwikkeling in de toepassing der controlemiddelen historisch beschreven vanuit het aspect van de waardering der gehanteerde middelen. Wanneer men deze evolutie beschouwt lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat in het algemeen in de literatuur de doelstelling bij de algemene controle statisch in de beschouwingen werd betrokken. Men ging dan voor de controletechniek uit van de bestaande situatie en trachtte de wijziging in de procedures te motiveren bij dezelfde verwachting. Een voorbeeld hiervan vormt de theorie omtrent de toepassing van steekproeven. Hierbij heb ik dan het oog op de mathematische steekproef. De methodiek, die werd gevolgd was dan ook meer een afweging van technische middelen, dan dat er sprake was van beleidsbeslissingen op grond van de doelstelling, waarin zich mogelijk wijzigingen voltrokken. Ter illustratie hiervan wordt verwezen naar de nota van de subcommissie van de commissie van advies inzake beroepsaangelegenheden, welke is belast met een onderzoek naar de gevolgen van de administratieve automatisering voor de controlerende arbeid van de accountant. (De

computer en de accountantscontrole, opgenomen in de Accountant van januari 1968). In deze nota lezen wij:

„De jongste ontwikkelingen op genoemd gebied kunnen tot diepgaande veranderingen in de wijze van administreren leiden, die de problematiek en de techniek van de accountantscontrole allerminst onberoerd zullen laten”.

Het bovenstaande samenvattend zien wij enerzijds een dynamische ontwikkeling voorzover het de toegepaste controlemiddelen betreft, anderzijds een statische situatie ten aanzien van de verwachting. In deze bijdrage wordt dan ook het probleem aan de orde gesteld of de leer opnieuw overwogen moet worden omdat een aantal data in het maatschappelijk verkeer veranderd zijn. De wijzigingen in de administratieve organisatie zullen dus niet als uitgangspunt dienen doch het behoeftenpatroon van degenen voor wie de accountant een functie verricht vormt het onderwerp van deze bijdrage. Tevens zal een mogelijke oplossing van de problematiek aan het eind van het artikel worden besproken.

II. Analyse van het verantwoordelijkheidsbegrip

Indien wij trachten enige beschouwingen te geven over de accountantscontrole is het doelmatig eerst een analyse te geven van het begrip verantwoordelijkheid. De inhoud van de verantwoordelijkheid wordt bepaald door de doelstelling. Aldus is er een onlosmakelijk verband tussen functie en verantwoordelijkheid.

Het begrip verantwoordelijkheid is door Cobbenhagen omschreven als volgt: „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”. Een korte aanduiding van het begrip is „rekenschap geven van handelingen en daden”. Hiermee komen wij niet veel verder, daar nog niet is aangegeven aan welke norm getoetst moet worden, of om het anders te zeggen, wat relevant is. Het gaat dus om de kwalitatieve inhoud van de verantwoordelijkheid. Om het wezen ervan te onderkennen zal het noodzakelijk zijn de discipline waarbinnen de verantwoordelijkheid optreedt in ogenschouw te nemen. Men moet dus kiezen met welke norm men wil meten. Onlangs las ik een duidelijk voorbeeld dat ik niet onvermeld wil laten. Zo zal een theoloog een moord zonde noemen, terwijl een psychiater het als een afwijkend psychisch gedrag, een ambtenaar als een overtreding en een rechter als een misdrijf zal aanduiden. Wanneer wij nu de verantwoordelijkheid van de accountant bespreken, is aangeduid dat het gaat om normen, die gehanteerd mogen worden in het kader van het accountantsberoep.

In het verleden is er wel eens een misverstand geweest over het begrip persoonlijke verantwoordelijkheid, doordat in de literatuur gesproken werd over de morele of persoonlijke verantwoordelijkheid. Men zou dan kunnen denken dat hier de verantwoordelijkheid in ethische zin wordt bedoeld. Dan zou aan ethische normen getoetst moeten worden. Dit is geenszins een juiste interpretatie, zoals uit bovenstaande illustratie moge blijken.

In de bovenomschreven definitie van Cobbenhagen is de verantwoordelijkheid belicht vanuit het individu, dat ergens voor verantwoordelijk is. Het

begrip heeft daardoor een persoonlijk karakter. Het element van de collectiviteit komt niet zo duidelijk naar voren, hoewel er ook sprake kan zijn van de verantwoordelijkheid van een groep, die gelijkgerichte belangen heeft en in dit opzicht als homogeen kan worden aangemerkt. Zo spreekt men wel van de verantwoordelijkheid van een volk, een regering.

Een ander aspect is de egocentrische benadering, d.w.z. de verantwoordelijkheid wordt gezien van uit het individu of de groep, die verantwoordelijkheid draagt. Bij deze zienswijze is degene die verantwoordelijk is, in zijn waardering autonoom. Het individu of de groep staat echter niet geïsoleerd in de wereld en de consequentie hiervan is dan ook dat verantwoording moet worden afgelegd. Derden buiten de verantwoordingsplichtige groep oordelen over de verantwoordelijkheid op grond van hun eigen normen, welke zij als toets aanleggen.

Het bovenstaande resumerend kunnen wij ten aanzien van de verantwoordelijkheid de volgende onderscheiding maken:

- 1 vanuit de waardering van de accountant:
  - a. de individuele accountant
  - b. de collectiviteit van de accountants
- 2 vanuit de waardering van derden:
  - a. de onderneming
  - b. het maatschappelijk verkeer.

Wij treffen in de literatuur voor de onder 1a bedoelde verantwoordelijkheid het begrip persoonlijke verantwoordelijkheid aan en voor het onder 1b bedoelde begrip de vaktechnische verantwoordelijkheid. De verhouding tussen beide kan worden afgeleid uit de organische gebondenheid van alle in het accountantsberoep aanwezige accountants.

Evenals de specifieke functie niet in strijd mag komen met de algemene functie dient de persoonlijke verantwoordelijkheid geïntegreerd te zijn in de vaktechnische verantwoordelijkheid. Aldus is de individuele accountant wel primair verantwoordelijk voor zijn daden maar deze persoonlijke verantwoordelijkheid is niet de hoogste verantwoordelijkheid. Ze is duidelijk ondergeschikt aan de vaktechnische. Deze visie zou tegenspraak kunnen opwekken en het komt mij daarom gewenst voor hierop iets nader in te gaan. Een voorbeeld uit de historie der accountancy dat iedere vakgenoot bekend is betreft de totaal-controle op de debiteuren. In de tijd van Sternheim werd een detail-controle hierop uitgevoerd. Reder introduceerde in 1927 reeds deze totaal-controle. Een individuele accountant zou op grond van zijn persoonlijke verantwoordelijkheid kunnen beweren dat hij ook verantwoordelijk is voor de juistheid der individuele debiteurenposten op elk moment en derhalve detailcontrole kunnen gaan toepassen. Hoewel deze accountant niet in gebreke is omdat hij te weinig heeft gedaan treft hem blaam wegens inefficiënte arbeid. De oorzaak ligt in een onvolkomen inzicht in de verwachting.

Ik wil nog een ander voorbeeld noemen uit de accountantspraktijk. Het C.A.B. rapport over „De verantwoordelijkheid van de accountant voor tussentijdse cijfers” (De Accountant, oktober 1965) benaderde de problematiek vrijwel uitsluitend vanuit het accountantsberoep, terwijl Frielink in zijn

artikel „Welke verantwoordelijkheid draagt de accountant voor tussentijdse berichten? ” het oordeel van derden als uitgangspunt koos. In deze tegengestelde benaderingen vindt men een illustratie van de problematiek. Nu zou men mij kunnen tegenwerpen dat Frielink toch accountant is en dus niet de spreekbuis is van het maatschappelijk verkeer. Dit moet direct worden toegegeven. Hij onderkent echter de mogelijkheid van een verwachting van het maatschappelijk verkeer wanneer hij stelt: „Het is uiteraard voor deze sector van het maatschappelijk verkeer verleidelijk . . . . . af te leiden dat die accountant nog wel zal fungeren en dus de verantwoordelijkheid voor het tussentijdse bericht draagt.”

Een illustratie uit de buitenlandse literatuur van de kortsluiting tussen het accountantsberoep en het maatschappelijk verkeer blijkt uit het artikel van John L. Carey, administrative vice-president van The American Institute of Certified Public Accountants, opgenomen in het februari-nummer 1968 van „Accountancy”, orgaan van The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Typerend is de mededeling dat de aandeelhouders (maatschappelijk verkeer) en financiële analisten blijkbaar vele jaren zijn uitgegaan van onjuiste premissen terzake van zowel „accounting” als „auditing”. Kennelijk is de verwachting niet juist geïnterpreteerd.

Wanneer wij de in deze paragraaf ontwikkelde gedachtengang samenvatten komen wij tot de volgende conclusies.

Bij de verantwoordelijkheid van het accountantsberoep gaat het om een toetsing aan beroepsnormen, die relevant zijn voor het beroep. De meting van de verantwoordelijkheid zal enerzijds door het beroep moeten geschieden, anderzijds zal rekening gehouden moeten worden met het oordeel van derden-niet-vakgenoten. Dit oordeel van derden zal mede gebaseerd zijn op de verwachting, die zij hebben over de taak van de accountant. De individuele accountant zal bij zijn taakuitoefening rekening moeten houden met de collectieve normen. Deze normen zullen zijn bepaald door de deskundigheid van de accountant, waartoe in het verleden uitsluitend de gebieden bedrijfseconomie, administratieve organisatie en controleleer werden gerekend.

III. De verwachting van het maatschappelijk verkeer

Bij de algemene controle zal de accountant zich een duidelijk beeld dienen te vormen van de kwalitatieve inhoud van de verwachting. Immers zonder een inzicht hierin zal het onmogelijk zijn het controleprogram samen te stellen. Het is voor de vakgenoten welhaast overbodig de verschillende factoren die de inhoud der verwachting beïnvloeden op te sommen daar in de vakliteratuur hieraan in de loop van de tijd uitvoerig aandacht is geschonken. Niettemin lijkt een beknopte samenvatting doelmatig en voor het verdere betoog van essentieel belang. In het kader van deze bijdrage zal een nadere uitwerking niet plaats vinden daar dit te veel plaatsruimte in beslag zou nemen. Gepoogd is een groepring der factoren naar diverse gezichtspunten te geven. Geenszins is gestreefd naar volledigheid van de factoren die bepalend zijn voor de inhoud van de verwachting.

1 factoren van invloed op de verwachting.

A. de positie van de accountant

- a. de onafhankelijkheid
- b. de vereniging in één persoon van de functie van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en vertrouwensman van de leiding
- c. de combinatie bij één accountant van jaarrekeningcontrole en onderzoeken naar naleving van overeenkomsten bij dezelfde onderneming

B. het beheer

- a. de doelmatigheid der organisatie en administratieve organisatie
- b. de toepassing der meest economische produktie
- c. beoordeling van de kwaliteit van de leiding
- d. de beleidsbeoordeling
- e. verantwoordelijkheid voor fraude

C. de presentatie van het beheer

- a. verantwoordelijkheid voor het directieverslag
- b. verantwoordelijkheid voor tussentijdse cijfers
- c. aanvaardbare tolerantie in de cijfers
- d. verantwoordelijkheid voor prognoses in het directieverslag
- e. verantwoordelijkheid voor vergelijkende cijfers
- f. het begrip normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd (goed koopmansgebruik)

D. de te controleren gegevens

- a. de homogeniteit der te controleren massa (steekproeven)
- b. de invloed van de omvang der onderneming
- c. de betekenis van de interne controle

Wanneer wij deze factoren bezien kan de conclusie slechts luiden dat er geen sprake is van een geobjectiveerd vertrouwen. In zekere zin verkeert de interne accountant (dat is de accountant in loondienst) in dit opzicht in een gunstiger situatie dan de public-accountant. Immers de doelstelling van de werkgever bepaalt de inhoud van de taak. Deze accountant behoeft niet meer en niet minder te doen dan zijn werkgever van hem verwacht. Hij zal zich dan ook een duidelijk beeld kunnen vormen van de verwachting, doordat hij dit aan zijn werkgever kan vragen of omdat het in zijn taakomschrijving is beschreven. Bij het maatschappelijk verkeer ontbreekt deze mogelijkheid, daar geen orgaan bestaat dat als spreekbuis er van kan fungeren.

Is het ontbreken van een geobjectiveerd vertrouwen nu iets dat essentieel is voor de accountantsfunctie of is hier sprake van een algemeen verschijnsel dat geldt voor iedere activiteit in het economisch leven? Ik meen dit laatste bevestigend te moeten beantwoorden. In onze moderne samenleving is verandering een permanente en zich steeds versnellender factor geworden en het vermogen tot aanpassing aan verandering is meer en meer de belangrijkste factor om zich te kunnen handhaven.

Laat ik hieraan onmiddellijk toevoegen, dat velen met mij duidelijk inzien dat de accountant een antwoord moet kunnen geven op de uitdaging der veranderde wereld, waarvan een van de kenmerken is dat in het communicatieproces de „gebruikers” ook zeggenschap wensen over de informatie. Bij de

accountant gaat het daarbij om de resultaten van de accountantsarbeid. De vraag dringt zich op of er wel voldoende aansluiting is aan het behoeftenpatroon en of er geen differentiatie moet worden gemaakt in het behoeftenpatroon van de verschillende ondernemingen en wat de consequenties hiervan kunnen zijn voor het beroep. Aan deze vraagstukken zal in het vervolg van dit artikel nader aandacht worden geschonken.

2 ontwikkeling in de verwachting

In mijn artikel „Accountant en kostenbudget” (M.A.B. 1967) werd een globale schets gegeven van de gewijzigde toepassing der controlemiddelen. Wij kunnen de volgende ontwikkeling onderkennen:

- a. de periode der volledige controle
- b. de periode der volkomen controle
- c. de periode waarin de interne controle meer betekenis kreeg
- d. de periode der budgettering
- e. de periode der automatisering.

In het hiernavolgende wordt getracht de gewijzigde toepassing te verklaren uit de veranderde verwachting.

ad a. de periode der volledige controle

De verwachting kan het best blijken uit het in 1930 verschenen artikel van R. A. Dijker „De publieke en private taak van de accountant”, waaruit ik citeer „De ondertekening c.a. van achtereenvolgende balansen wekt het vertrouwen dat regelmatig de boekhouding c.a. door de betreffende accountant wordt gecontroleerd”.

In die periode was de boekhouding het object van de controle.

ad b. de periode der volkomen controle

Hier is niet meer de boekhouding doch de jaarrekening het object geworden. In deze periode ontstaat daardoor de totaal-controle. Men steunde nog niet op interne controle en men zou dit kunnen verklaren uit de verwachting die niet inhield de volledigheid van het bedrijfsgebeuren. Het ging er slechts om dat niet het bedrijfsniveau werd gepretendeerd hoger te zijn dan in feite het geval was. Men beweerde wel dat de accountant moest waken voor overdreven verwachtingen omdat de controletechniek een bepaalde verwachting niet kon bevredigen. Het gemak waarmee deze uitspraak werd aanvaard zonder tegenspraak heeft mij altijd enigszins verbaasd. Het is een illustratie van de autocratische benadering. Een ander moet zich maar aanpassen aan onze normen. Indien een ondernemingsleiding dit criterium als uitgangspunt voor haar beleid zou nemen zou de continuïteit der onderneming ernstig gevaar lopen.

ad c. de periode waarin de interne controle meer betekenis kreeg

Nu zien wij optreden de verwachting omtrent de volledigheid van de weergave van het bedrijfsgebeuren en van het vermogen. De gewijzigde opvattingen omtrent stille en geheime reserves vinden hun weerslag in de taakuitoefening.

ad. d. de periode der budgettering

Het vraagstuk van de verhouding van de accountant tot het beleid komt scherper naar voren. Het beoordelen van het beleid door de accountant kan niets anders betekenen dan het toetsen aan normen, die tot het domein van de accountant behoren (deskundigheid op het terrein van de bedrijfseconomie, administratieve organisatie en controle). In het verleden realiseerde men niet dat bij de beleidsformulering niet alleen economische aspecten in het geding zijn. Het is de pluralistische motivatie-structuur bij de ondernemingsleiding die moet worden onderkend. Zo spelen behalve bedrijfseconomische, ook sociaal-economische, sociologische en psychologische beginselen een rol. Wij spreken in de huidige tijd dan ook liever van het interdisciplinaire karakter van alle problemen. Daar de accountant nu eenmaal geen deskundige is op al deze gebieden heeft de beleidsbeoordeling slechts een eenzijdig karakter. In verband hiermede concludeerde ik dan ook in meergenoemd artikel „Accountant en kostenbudget” dat de accountant het beleid als datum moest aanvaarden, maar moest eisen dat een t.o.v. de vorige periode afwijkend beleid uit de verslaglegging moest blijken. De beleidsmotivering was dan voor de verantwoordelijkheid van het „management”,

ad e. de periode der automatisering

In het juni 1968 nummer van „Informatie” komt een interessant artikel voor van A.J. van 't Klooster over „Accountants en automatisering”, waarin de controlerende functie van de accountants ter sprake wordt gebracht. De schrijver stelt de vraag of de accountant zich van dezelfde controletechnieken als in het verleden kan en mag blijven bedienen. De effectiviteit en de efficiency van de controle worden genoemd en gewezen wordt op de noodzaak meer aandacht aan de interne organisatie te besteden en de rol die de computer als middel bij de uitvoering van de controle kan gaan spelen.

In hoeverre de verwachting bij de toepassing van een geautomatiseerde administratie afwijkt van die bij een orthodox administratieproces is moeilijk te beantwoorden. Mogelijk is hier een kwaliteitsverbetering van het accountantscertificaat in het geding, mede op grond van de gewijzigde verwachting.

De lezer zal het zijn opgevallen dat bij de ontwikkeling in de verwachting op geen enkele wijze met de omvang of de aard van de gecontroleerde onderneming wordt gerekend, hoewel de vraag zich opdringt of het behoeftenpatroon van belanghebbenden bij grote ondernemingen niet afwijkt van dat bij kleine ondernemingen en of hiermede geen gedifferentieerde deskundigheid zijn intrede doet.

Ik wil trachten dit aspect nader te adstrueren. Volgens het algemeen aanvaarde standpunt in het beroep geeft de accountant geen goedkeurende verklaring af bij de z.g. kleine onderneming. Als criteria voor deze onderneming werden destijds door Bos genoemd:

- a. de mate waarin de arbeidsverdeling kan worden doorgevoerd zonder in strijd te komen met het economisch motief -
- b. de onvolkomenheid in de leiding zoals deze bij de kleine onderneming van nature gegeven is.

Het weergegeven standpunt in 1957 sloot volledig aan bij de in die tijd bestaande retrospectieve betekenis van het accountantscertificaat. Het is een interessant vraagstuk of bij de huidige prospectieve benadering de invoering van moderne technieken (operation research, lineaire programmering etc.) geen invloed heeft op de in het verleden geformuleerde standpunten. Dit specifieke probleem zal hier niet verder worden behandeld. In het vervolg van dit artikel zullen echter enige opmerkingen worden gemaakt, die mede dit vraagstuk betreffen.

IV. Een mogelijke oplossing van de problematiek

In de aanvang van dit artikel werd de probleemstelling geformuleerd, welke culmineerde in de vraag op welke wijze het gedifferentieerde behoeftenpatroon kan worden onderkend.

Het beroep heeft een functie te vervullen in het maatschappelijk verkeer. De belanghebbenden in het maatschappelijk verkeer bestaan uit een aantal groepen van anonieme interessenten. Hiertoe behoren bijvoorbeeld de werkelijke en potentiële vermogensverschaffers, de financiële pers, werknemers, leveranciers, vakverenigingen enz. Het formuleren van de verwachting zou in beginsel door deze groepen kunnen geschieden indien zij hiervoor de wetenschappelijke methode kozen. Een actie van die zijde is echter niet te verwachten, daar zij in zekere zin de gebruikers zijn van de resultaten van de arbeid van de accountant. Worden hun verwachtingen niet meer beantwoord dan is het gevaar aanwezig dat op andere wijze hun behoefte wordt bevredigd.

Nu zou het onjuist zijn indien er niet gememoreerd werd dat het beroep in het verleden de nodige aandacht heeft geschonken aan de beroepsuitoefening. Via C.A.B. rapporten, accountantsdagen en studievergaderingen werd de meningsvorming gestimuleerd en hiermede werd een belangrijk voorlichtende functie vervuld. Ook kan gewezen worden op de hoge kwaliteit van de beroepsuitoefening door de individuele vakgenoten. Iedere terzake kundige zal wijzen op de unieke wijze waarop het vak steeds er in geslaagd is het antwoord te geven op de ontwikkeling in de maatschappij. De vraag kan echter gesteld worden of in de huidige tijd de oude methode kan worden voortgezet en of een aanpassing der beleidsinstrumenten niet noodzakelijk is. Is de min of meer individuele benadering nog wel te handhaven of dient de ontwikkeling het voorwerp te worden van wetenschappelijk onderzoek? Wanneer ik mij afvraag wat mogelijk de oorzaak zou kunnen zijn van de individualistische aanpak dan is een aspect de opvatting omtrent de persoonlijke verantwoordelijkheid. De persoonlijke eigenschappen gaan dan domineren en er ontstaat de neiging te menen dat de problemen niet voldoende wetenschappelijk te funderen zijn.

Tegen de achtergrond van de globaal hierboven geformuleerde probleemstelling is een recapitulatie te geven van enige concrete vragen:

- 1 is er een differentiatie te onderkennen in het behoeftenpatroon van de belanghebbenden bij de verschillende ondernemingen
- 2 indien het behoeftenpatroon gedifferentieerd is en de accountantsarbeid

daarop aansluit op welke wijze kan dit kenbaar worden gemaakt aan belanghebbenden.

ad. 1 is er een differentiatie te onderkennen in het behoeftenpatroon van de belanghebbenden bij de verschillende ondernemingen.

Het is onmiskenbaar dat de informatiebehoefte van het maatschappelijk verkeer zich in de laatste jaren sterk heeft ontwikkeld in prospectieve richting. De invloed op het directieverslag demonstreert zich hierin dat steeds meer ondernemingen overgaan tot het opnemen van een zogenaamde toekomst-paragraaf. Het is te verwachten dat deze evolutie van de verslaglegging naar een meer prospectief gerichte informatie zal voortzetten. Een van de vraagstukken geformuleerd in paragraaf III van dit artikel betrof het probleem in hoeverre de accountant verantwoordelijk is voor deze toekomstverwachting. Zonder hier in te gaan op de repercussies hiervan op de taak indien hiervoor wel verantwoordelijkheid zou moeten worden aanvaard, rijst toch de vraag hoe in een tijd van onzekerheid hieromtrent onduidelijkheid kan worden voorkomen.

Het is welhaast niet voor tegenspraak vatbaar te concluderen dat een uniform geconsolideerd standpunt niet op korte termijn kan worden verwacht. Daarvoor verkeert de maatschappij te veel in beweging. Evenmin zal de bevredigingsbehoefte bij de belanghebbenden uniform zijn, integendeel ze zal een pluriform karakter hebben.

De vraag dringt zich op hoe dit probleem zou kunnen worden opgelost. Ik zou een vergelijking willen maken met de door de accountant gehanteerde controlemiddelen. Het inventariseren hiervan is in zekere zin een historisch tot stand gekomen „afsprake” tussen de beroepsgenoten. Deze „inventarisatie” kon lange tijd statisch blijven doordat omtrent de deskundigheid een min of meer duidelijk standpunt bestond (deskundigheid op de gebieden bedrijfseconomie, administratieve organisatie en controle). In de huidige tijd ziet men echter moderne technieken opkomen, die in het verleden niet tot het domein van de accountant behoorden. Het vraagstuk is duidelijk aan de orde gesteld op congressen, accountantsdagen enz. Het probleem is nl. welke invloed van de ontwikkeling in het management uitgaat op de verantwoording en de accountantsarbeid.

Een mogelijke oplossing, die ik zou willen propageren is enigszins te vergelijken met de in het verleden wel gebruikte geclausuleerde verklaring (denk aan de vroeger geformuleerde verklaringen bij hypotheekbanken).

Maar eerst zou men moeten weten welke verwachtingen kunnen bestaan waarvoor de accountant mogelijk verantwoordelijkheid zou kunnen aanvaarden.

Het beroep zou een werkgroep kunnen installeren, die zou moeten worden belast met het opstellen van een lijst van verwachtingen. Deze zou niet te gedetailleerd moeten zijn. Het prospectieve element in de informatiebehoefte zou hierbij op de voorgrond moeten staan. De differentiatie in het behoeftenpatroon zou ook gerelateerd moeten worden aan de verschillende typen van ondernemingen en de omvang der bedrijven (klein of groot). Aldus ontstaat een model waarnaar de accountant zich in grote lijnen zal kunnen

richten. Uiteraard dient aan de verschillende verwachtingen de controle-techniek zich aan te passen. Ontbreekt de specifieke deskundigheid voor de hantering van bepaalde middelen dan zou de consequentie moeten zijn dat de accountant de opdracht niet aanvaardt.

ad 2. indien het behoeftenpatroon gedifferentieerd is en de accountants-arbeid daarop aansluit op welke wijze kan dit kenbaar worden gemaakt aan belanghebbenden.

De mogelijke oplossing tekent zich reeds af. In de tijd van onzekerheid is een geclausuleerde verklaring noodzakelijk. Hieruit zou dus duidelijk moeten blijken welke doelstelling (verwachting) als uitgangspunt is genomen voor de verklaring. Het oordeel dient uiteraard aan te sluiten op de geformuleerde verwachting. Zodra de verwachting weer geconsolideerd zou zijn kan men weer terugkeren naar de ongeclausuleerde verklaring. Immers er bestaat dan een duidelijk inzicht. Het spreekt vanzelf dat in de doelstelling niet alleen begrepen is het ondernemingsdoel doch tevens de aangenomen verwachting van belanghebbenden.

Een voordeel van deze benadering is dat de financiële pers, aandeelhouders, vakbonden enz. duidelijk kunnen vaststellen waar het accountants-oordeel betrekking op heeft. De reacties uit deze kringen geven indirect dezelfde resultaten als bereikt zouden kunnen worden via enquêtes. Langs deze weg wordt op uiterst praktische en efficiënte wijze inzicht verkregen in de werkelijke verwachtingen. Ook wordt een veel duidelijker begrenzing van de verantwoordelijkheid bereikt. De opvoedende en stimulerende betekenis voor de vakgenoten is ook veel effectiever dan van congressen e.d. kan worden verwacht. Het competitie-element tussen de vakgenoten dat in zekere zin wordt geïntroduceerd weegt mijns inziens ruimschoots op tegen de voordelen, daar anders wel eens het gevaar zou kunnen dreigen dat de accountantsfunctie verschaalt (zie v.d. Torn, accountantsdag 1969) en ten dele wordt overgenomen door andere disciplines.

V. Samenvatting

In het voorafgaande is getracht een analyse te geven van de vraag of het accountantsberoep wel in voldoende mate onderkent dat in de huidige dynamische wereld het behoeftenpatroon van de belanghebbenden bij de accountantsverklaring zich wijzigt. Dit aspect heeft in het verleden bij de leer der accountantscontrole slechts een secundaire rol gespeeld doordat men de doelstelling van de controle in het algemeen statisch in de beschouwingen betrok. De veranderingen in de controletechniek berustten dan ook meer op een andere waardering der controlemiddelen dan op een gewijzigde verwachting.

Wil het beroep zijn plaats blijven behouden dan zal men wegen moeten vinden om een duidelijk beeld te krijgen van de behoeften van het maatschappelijk verkeer. Hierbij zal een differentiatie gemaakt moeten worden naar ondernemingen, zowel naar type als naar omvang. Teneinde een inzicht te krijgen in de informatiebehoeften van derden zou een model ontworpen

moeten worden waarnaar de accountant zich in grote lijnen zou kunnen richten. Bij de accountantsverklaring zou dan aangegeven moeten worden welke doelstelling als uitgangspunt is gekozen voor de verklaring. Geïnteresseerden zouden dan duidelijkheid verkrijgen omtrent de grens der verantwoordelijkheid. Uiteraard zou de deskundigheid adequaat moeten zijn aan de verwachting.