van uitzonderingen, evenmin bevrediging, in het bijzonder omdat de genereerende krachten der maatschappij dan onvoldoende tot leven worden gewekt. De bedrijfseconomie als tak van wetenschap mag zich m.i. niet vereenzelvigen met de private economie en dient het algemeen economische tot haar specifieke gezichtspunt te maken. Deze gedachte in embryonale vorm naar voren te brengen was het doel van mijn „E.S.B.”-artikel. De bedrijfseconomie zou wetenschappelijk niet verantwoord handelen door nog steeds aan de winst als haar identiteitsprincipe vast te houden. Hiermede wordt echter de bevruchtende invloed van het winststreven op de maatschappelijke productie geenszins *a priori* ontkend.

ENKELE ASPECTEN VAN HET SPECIALISATIEVRAAGSTUK VOOR DEN ACCOUNTANT

door Th. M. van Erp

Sinds de heer *J. P. de Haan* in 1932 zijn inleiding hield op een studievergadering van het N.I.v.A. over het onderwerp „Is specialisatie van de accountantsarbeid gewenst?” zijn weer een aantal jaren verstreken. Voor de ontwikkeling van het accountantsberoep zijn dit belangrijke jaren geweest; de vraag naar accountantshulp is niet alleen sterk toegenomen, maar deze periode heeft ook de komst gebracht van vele accountantsdiensten met een speciaal doel, opgericht door de overheid of door semi-overheidsorganen en ook wel door organisaties van het vrije bedrijfsleven. Andere diensten, die in 1932 reeds bestonden, breidden zich verder uit. Cijfers over de ontwikkeling op dit gebied zijn mij niet bekend, doch het zou mij niet verwonderen, indien daarbij zou blijken, dat de bijzondere accountantsdiensten, wat hun omvang betreft, de gezamenlijke kantoren van de openbare accountants zouden nabijkomen, zo niet overvleugelen.

Met het oog op de hier geschetste ontwikkeling is het wellicht van belang, het specialisatieprobleem nog eens onder het oog te zien; vele bijzondere accountantsdiensten toch hebben zich in meerdere of mindere mate gespecialiseerd en het is voorts gewenst na te gaan of zich door de ontwikkeling onzer samenleving op economisch gebied nieuwe gezichtspunten ten aanzien van het specialisatievraagstuk voordoen.

Het onderstaande heeft geen andere pretentie dan te zijn een globale terreinverkenning. Een behandeling van het onderhavige vraagstuk, die aanspraak zou kunnen maken op een zekere volledigheid, zou vele afleveringen van het M.A.B. in beslag nemen. Met het oog hierop is afgezien van theoretische beschouwingen en uitweidingen, die voor een goed inzicht overigens nodig en nuttig zouden kunnen zijn. Voorts is een aantal problemen in verband met de specialisatie, zoals de opleiding, de scholing, de plaats der specialisten in de beroepsorganisatie enz. buiten beschouwing gelaten. Wellicht kan de redactie nog eens ruimte ter beschikking stellen voor detailbehandelingen dezer punten door bevoegde schrijvers.

De openbare accountant oefent controle uit over bedrijfshuishoudingen van velerlei aard en met verschillende doelstellingen. Bovendien treedt hij in gevallen van de meest uiteenlopende aard op als adviseur van de bedrijfsleiding. Door deze werkzaamheden verkrijgt hij ervaring op vrijwel alle terreinen van het economisch leven, neemt kennis van

veler inzichten, blijft voortdurend op de hoogte van de ontwikkeling van administratie- en organisatiemethoden, maakt kennis met praktische bedrijfshuishoudkundige problemen van de meest uiteenlopende aard, kortom: hij is een all-round deskundige, die daardoor een bijzondere geschiktheid krijgt om op te treden als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en van de bedrijfsleiding.

Zowel door de ontwikkeling der techniek, als door het ingrijpen van de overheid in het maatschappelijk leven, is de samenleving in de laatste jaren steeds gecompliceerder geworden en voor den openbaren accountant is het als gevolg hiervan steeds moeilijker geworden werkelijk „all-round” te blijven. Het gevaar, dat hem werkzaamheden worden opgedragen, waarvoor hij niet (meer) de meest geschikte persoon is, dan wel dat hij voor problemen wordt gesteld, welker oplossing zijn krachten te boven gaat, is zeker niet denkbeeldig.

De praktijk heeft dit bezwaar kennelijk gevoeld en als gevolg hiervan is er een tendenz tot specialisatie ontstaan.

Bij specialisatie in het algemeen is er sprake van een verbijzonderen op productiesoorten of op behoeften. In het geval van den accountant houdt de specialisatie in, dat deze zich beperkt tot het aanvaarden van controle-opdrachten van bepaalde aard of doelstelling.

Hierbij bestaan twee mogelijkheden (theoretisch laten er zich meer denken, maar deze kunnen gevoeglijk buiten beschouwing blijven):

1. De accountant beperkt zijn cliëntenkring tot één soort ondernemingen (textielfabrieken, levensverzekeringsbedrijven, spaarbanken, gemeentebedrijven enz.). In deze ondernemingen treedt hij op als openbaar accountant en als adviseur van de bedrijfsleiding.
2. De accountant bepaalt zich tot controles met een bijzonder doel of tot bijzondere werkzaamheden (credietonderzoeken, mechanisatie, cost accounting, efficiency enz.). De accountant fungeert hierbij in het algemeen als adviseur van de bedrijfsleiding.

Aan beide vormen van specialisatie zijn voor- en nadelen verbonden, die nader onder het oog moeten worden gezien. Daarbij zal de gelegenheid bestaan de positie der ambtelijke en semi-ambtelijke accountants nader te beschouwen.

Ad 1. De accountant, die zich bij zijn arbeid bepaalt tot één soort ondernemingen heeft in vele opzichten een grote voorsprong op zijn „algemenen” collega. Hij kan door onderlinge vergelijking van financiële en technische gegevens snellere en vooral ook dieper in de zich voordoende vraagstukken doordringen, dan wanneer hij slechts één onderneming van een bepaalde soort controleert. Hij is voorts in de gelegenheid de productietechniek, de handelsgebruiken, kortom: de specifieke eigenaardigheden van het bedrijf vollediger te leren kennen en kan daardoor meer deskundig tegenover de zich voordoende vraagstukken komen te staan. Dit is niet alleen van belang bij de uitoefening van de controle-taak, maar bovenal hebben deze factoren betekenis, wanneer hij als adviseur van de bedrijfsleiding moet optreden. In het laatste geval kan de accountant, op grond van zijn speciale kennis — die binnen de bedrijfstak „all-round” zou kunnen worden genoemd — over de meest ingrijpende aangelegenheden deskundige adviezen geven.

Tegenover deze voordelen staan nadelen. Deze behoeven hier niet breed te worden uitgemeten: dat is door den heer *De Haan* reeds uitvoerig gedaan. Zij kunnen worden samengevat als: een vernauwing van de ge-

zichtskring van den accountant, waardoor hij in bepaalde gevallen wellicht onvoldoende met nieuwe denkwijzen en werkmethoden in aanraking komt. Verder komt de accountant door de eenzijdigheid zijner cliëntenkring in een positie, die in zekere zin afhankelijk kan worden genoemd.

Uit het debat, dat op de studievergadering in 1932 is gehouden, bleek men met de denkbeelden van den inleider in het algemeen te kunnen instemmen. Het specialisatievraagstuk werd niet urgent geacht, maar men zou de ontwikkeling op dit punt nauwkeurig gadeslaan en als de tijd daartoe rijp was, zou een hernieuwde bestudering zeker niet achterwege blijven. De vraag kan nu worden gesteld, of de ontwikkeling in de achter ons liggende jaren niet zodanig is geweest, dat het specialisatievraagstuk opnieuw aan de orde moet komen. De praktijk heeft reeds een oordeel geveld: de specialisatie heeft, vooral bij de accountantsdiensten van ambtelijke en niet-ambtelijke organisaties, snel terrein gewonnen en indien voldoende personeel ter beschikking zou hebben gestaan, zou de ontwikkeling wellicht nog sterker zijn geweest, deels ook ten koste van de praktijk der openbare accountants.

Het economisch verkeer is, vooral tengevolge van de oorlogseconomie, vergeleken met de tijd voor de oorlog, uiterst gecompliceerd geworden. De overheidsmaatregelen grijpen in vele gevallen diep in het bedrijfsleven in en voor de vele hieruit voortvloeiende problemen is deskundige voorlichting van de bedrijfsleiding noodzakelijk. Distributievoorschriften, calculatie-schema's, prijsonderzoeken, schaderegelingen, verplichte rekening-stelsels, het zijn slechts voorbeelden. Bovendien heeft de ontwikkeling op het gebied der mechanisatie van de administratie niet stil gestaan, terwijl de budgettering, de organisatie, de scientific management praktische vraagstukken zijn geworden, waarmee iedere accountant in aanraking komt en waaromtrent hij een gedegen kennis en inzicht moet bezitten. Kan de gemiddelde algemene accountant deze problemen voor vele soorten bedrijven werkelijk beheersen? Gevreesd moet worden, dat dit niet het geval is.

Gevreesd, inderdaad, want specialisatie is een noodzakelijk kwaad en het bekende gezegde, dat een specialist iemand is, die steeds meer weet van hoe langer hoe minder, is meer wrang dan geestig. De mogelijkheid tot ontplooiing der persoonlijkheid gaat steeds meer verloren en de dorre deskundigheid wint voortdurend veld.

Evenwel: de accountant is een kostprijsfactor. Die factor moet zo goedkoop mogelijk zijn en het gevolg is — moet zijn: specialisatie.

Zuiver rationeel bezien, zijn de argumenten van den heer *De Haan* tegen de specialisatie niet overtuigend. Vele voorbeelden, die hij aanhaalt als argumenten contra, kunnen met weinig moeite in argumenten pro worden omgezet. Zo wordt gezegd, dat een accountant, die een hotel controleert, deze ervaring kan gebruiken voor een scheepsrestaurant. Maar de accountant, die twee rederijen controleert, heeft dezelfde voordelen! En zo kan met alle gegeven voorbeelden worden doorgegaan. De kern, waar het om gaat, is evenwel, dat de accountant zijn „brede blik" moet behouden, wil hij niet worden gedegradeerd tot vakman-en-meer-niet. De ontwikkeling der omstandigheden wekt echter de indruk, dat deze degradatie niet kan worden tegengegaan.

De vraag dient nu te worden gesteld, wat, gegeven de onmiskenbare specialisatietendenz, het standpunt van den accountant tegenover dit vraagstuk moet zijn.

Daarbij moet weer direct onderscheid worden gemaakt tussen den openbaren accountant en den accountant in dienst van een — al dan niet ambtelijke — organisatie.

Allereerst zij hierbij opgemerkt, dat de mening van hen, die betogen, dat geen specialisatie mogelijk behoort te zijn zonder een all-round opleiding en zo mogelijk een flinke algemene praktijk, door mij ten volle wordt onderschreven. Dit is bovendien in 1932 door vele bevoegde sprekers met klem van redenen aangetoond, zodat een nadere uiteenzetting thans achterwege kan blijven.

Van den openbaren accountant is de functie als controlerend orgaan van het maatschappelijk verkeer de belangrijkste, althans de meest essentiële. Voor de vervulling dezer functie is de onafhankelijkheid *conditio sine qua non* en alle argumenten pro-specialisatie verliezen hun waarde, indien het gevolg zou zijn, dat de vrijheid van handelen, de onafhankelijkheid ten opzichte van den client te loor zou gaan. Het antwoord op de vraag, of specialisatie en onafhankelijkheid met elkaar kunnen worden verbonden, wordt derhalve van het grootste belang.

De stelling, dat controle-arbeid, uitsluitend of in hoofdzaak bij één soort bedrijven, vroeg of laat tot afhankelijkheid moet leiden is, voor zover ik kon nagaan, nog nooit weersproken. De consequentie van deze afhankelijkheid is, dat de accountant, die alleen of slechts met enkele assistenten werkt, zich nooit zal mogen specialiseren.

Bij het grote accountantskantoor heeft het specialisatieprobleem een geheel ander karakter. Daar bestaat de mogelijkheid, dat ieder der firmanten zich specialiseert, met desnoods sub-specialisatie voor de onder hem werkende medewerkers en assistenten. De basis is dan veel breder en door de organisatie van het kantoor kan, bijv. door systematische en intensieve uitwisseling van ervaringen, een zo hoog mogelijke graad van efficiency worden bereikt. Door regelmatige roulering van de staf kunnen de persoonlijke nadelen van specialisatie verder worden ondervangen, hoewel deze roulering eigenlijk de voordelen der specialisatie gedeeltelijk weer teniet zou doen.

Indien het kantoor uit een voldoende groot aantal gespecialiseerde sectoren is samengesteld, behoeft de onafhankelijkheid geenszins in het gedrang te komen, terwijl van alle voordelen, die aan specialisatie zijn verbonden, gebruik kan worden gemaakt.

Teneinde het probleem zo scherp mogelijk te stellen, zijn hier de uiterste gevallen — het eenmanskantoor en het grote kantoor — besproken. De vele tussen-gevallen, die zich kunnen voordoen, moeten kortheidshalve buiten beschouwing blijven.

De accountants in dienst van centrale organisaties of werkzaam bij ambtelijke accountantsdiensten zijn vrijwel allen gespecialiseerd. Voor zoover zij optreden als controleur namens hun opdrachtgever (bijv. de minister), dan wel aan hem adviezen over bijzondere onderwerpen moeten uitbrengen, komt hun onafhankelijkheid niet in het geding. Zij staan in generlei relatie tot den gecontroleerde en indien zij in de wijze van uitoefening hunner werkzaamheden vrij zijn, kunnen de resultaten hunner arbeid geheel op één lijn worden geplaatst met die, welke zouden zijn verkregen, indien een openbaar accountant hiermede zou zijn belast. Er zou zelfs kunnen worden gesteld, dat, dank zij de specialisatie, de resultaten beter kunnen zijn.

Anders komt de zaak te liggen, wanneer door accountants in vast dienstverband verklaringen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer worden afgelegd. Vooropgesteld wederom, dat de accountant geheel vrij is in de wijze, waarop hij zijn werkzaamheden uitvoert, moet daarnaast onder het oog worden gezien, of de onafhankelijkheid volledig is gewaarborgd.

De accountant in een dergelijke functie geniet als regel een vast salaris, onafhankelijk van het aantal gecontroleerde lichamen. Dit salaris wordt gekweten uit de middelen van de centrale organisatie of uit de middelen van de overheid. Op dit punt heeft de ambtenaar-accountant een voor-sprong op zijn collega's in het vrije beroep, voor wien iedere cliënt een deel van zijn inkomen vertegenwoordigt.

Van belang is voorts nog, of er een verplichte of een vrijwillige controle is, terwijl tenslotte het feit, dat de bij een centrale organisatie aangesloten lichamen bij den hoogsten chef van den accountant invloed kunnen uitoefenen, van betekenis kan zijn.

Ook wanneer er een verplichte controle is en de gecontroleerde geen invloed kan uitoefenen op de organisatie, waarvan de accountant deel uitmaakt, kunnen zich nog bepaalde problemen voordoen: Wat gebeurt er als de accountant meent zijn handtekening te moeten weigeren? Hoe worden persoonlijke conflicten tussen accountant en gecontroleerde op-gelost? Eerst als op deze en dergelijke punten een bevredigende regeling is getroffen, kan worden gesteld, dat de onafhankelijkheid volkomen is.

Is de controle vrijwillig, en/of kunnen de gecontroleerden invloed uit-oefenen op de leiding van de centrale organisatie, dan kan de positie van den accountant anders komen te liggen. De accountant, die onder zodanige omstandigheden een functie aanvaardt, zal zich met de nodige waarborgen dienen te omringen, wil hij niet bij een conflict voor de keus worden gesteld tussen toegeven en heengaan; zou deze mogelijkheid bestaan, dan is van onafhankelijkheid geen sprake meer. Zij, die zich in een dergelijke positie bevinden, dienen zich hiervan goed rekenschap te geven; in de dagelijkse praktijk blijft deze kwestie als regel geheel op de achtergrond. Eerst als er een conflict ontstaat, komen de consequen-ties in het volle licht te staan en wee dan den accountant, die om den brode genooddaakt is het hoofd te buigen.

Ad 2. De hiervoor omschreven problemen hebben voor den account-tant, die zich bepaalt tot controles met een bijzonder doel of tot bijzondere werkzaamheden, een geheel ander aspect. Reeds werd opgemerkt, dat de accountant in deze gevallen in het algemeen steeds optreedt als adviseur van de bedrijfsleiding. Dit heeft tot gevolg, dat de hiervoor behandelde kernvraag, of de onafhankelijkheid ten opzichte van den gecontroleerde voldoende is gewaarborgd, buiten beschouwing kan blijven.

De bespreking kan zich in dit geval beperken tot de beantwoording van de vraag, of specialisatie in de aangegeven zin in vaktechnische zin al dan niet gewenst is, daarbij voorop stellende, dat specialisatie ook economisch mogelijk is.

Ook hier heeft de praktijk het antwoord reeds gegeven: het aantal adviesbureaux, dat zich in het bijzonder met kantoorefficiency- en me-chanisatie-vraagstukken bezig houdt, neemt snel toe; zelfs zijn er bureaux, die niet onder leiding staan van accountants. Deze ontwikke-ling duidt op een bepaalde vraag van het maatschappelijk verkeer en de accountants zullen deze verschijnselen niet mogen negeren. Dat de accountant bij reorganisaties en mechanisaties niet kan worden gemist, behoeft hier niet te worden uiteengezet. De verzorging van de interne controle vereist zijn voortdurende deskundige aandacht, een arbeid, die niet aan onbevoegden kan worden overgelaten.

Doch welke „all-round” accountant acht zich volkomen competent de hier bedoelde vraagstukken in de tegenwoordige tijd tot in alle details, rekening houdende met de nieuwste vindingen en denkbeelden op deze gebieden, volledig op te lossen? De materie is te veel omvattend gewor-

den om werkelijk volledig geestelijk eigendom van iederen accountant te kunnen zijn.

Daartegenover is het gevaar van de vernauwing van de gezichtskring groter dan bij de hiervoor besproken vorm van specialisatie. De instelling van den specialist wordt te eenzijdig-technisch en hij moet zich, noodgedwongen, voortdurend in de kleinste details begeven. De eis van een brede vooropleiding en scholing dient, zeker hier, ten volle te worden gehandhaafd. Er zou zelfs nog verder kunnen worden gegaan door te stellen, dat deze specialisten slechts in samenwerking met een algemenen accountant zouden mogen werken, waarbij de laatste de specialistische adviezen in grote lijnen kan beoordelen, vooral met betrekking tot de vraag, in hoeverre een juiste aanpassing aan de algemene organisatie is verkregen. In de praktijk komt dit hier op neer, dat de accountant, die zich als specialist heeft gevestigd, niet als zelfstandig adviseur optreedt, maar steeds in combinatie met een algemenen accountant. Een andere mogelijkheid is, dat een groot kantoor een of meer specialisten in zijn organisatie opneemt; door de voortdurende samenwerking en onderlinge beïnvloeding kunnen hier voortreffelijke resultaten worden verkregen.

De voortschrijdende ontwikkeling van onze samenleving maakt een steeds verdergaande specialisatie ter wille van een volledige benutting der resultaten van het wetenschappelijk onderzoek noodzakelijk. Er is vrijwel geen enkel groot probleem meer, dat door één deskundige kan worden opgelost. Het vraagstuk van de practische bruikbaarheid der atoomenergie vereiste de nauwste samenwerking van een grote staf geleerden van velerlei richting. In het medische beroep heeft de individuele specialist meer en meer afgedaan en wordt steeds meer de nadruk gelegd op het „teamwork”. Moge de accountantswereld zich niet bij voorbaat vastklampen aan het oude en zich althans rekenschap geven van de zich hier voordoende vraagstukken.

ORDENING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP IN NEDERLAND

door M. C. Wintersteijn.

Het zeer lezenswaardige onder bovenstaande titel in het M.A.B. van Februari j.l. verschenen artikel van den Heer de Blaey noopt mij een enkele opmerking te maken.

Dit wil niet zeggen, dat er niet nog andere punten onderwerp van bespreking kunnen zijn. Integendeel, de vragen of het aanbeveling verdient de niet gediplomeerde Gemeentecountants tot de voorgestelde nieuwe organisatie toe te laten (bl. 36), of het wenschelijk is de niet-universitaire opleiding af te schaffen (bl. 35), of het werk van den overheidsaccountant werkelijk geheel verschillend is, van dat van andere accountants (bl. 36), en of de regeling van den overheidsdienst wel moet worden gekoppeld aan de algemeene regeling van het beroep, waar het artikel toe inspireert, maar waar aan het einde wordt gezegd, dat het een niet op het ander behoeft te wachten (bl. 40), zijn alle een studie waard.

Ik wil het echter nu alleen hebben over den zin op bl. 34:

„t Wil mij toeschijnen, dat het laatste 't geval is, m.a.w. dat de titel-„bescherming zich bepalen kan tot die accountants, die als zoodanig in „t economisch leven een plaats vervullen, 't zij als publiek accountant, 't