

HET VRIJE BEROEP VAN ACCOUNTANT

door Dr. A. J. Bindenga

In deze beschouwing¹⁾ zullen enige uitgangspunten voor wijzigingen in de organisatie van het openbaar accountantsberoep worden geformuleerd als gevolg van ontwikkelingen in dat beroep. De organisatie van een vrij beroep kan worden beschouwd vanuit verschillende invalshoeken; in het onderstaande zal de organisatie van het vrije beroep van accountant op twee wijzen worden benaderd:

- de organisatie in ruime zin op te vatten als de maatschappelijke betekenis van het beroep, de *functie* van het beroep;
- de organisatie in engere zin, ook wel aan te duiden als de wijze waarop de functie wordt uitgeoefend, de *functievervulling*.

Tussen functie en functievervulling bestaat een verband. Een ontwikkeling van de maatschappelijke betekenis kan leiden tot veranderingen in de wijze van uitoefening van de functie. Het verband is echter wederkerig aangezien ook door wijzigingen in de functievervulling ontwikkelingen kunnen plaatsvinden in de inhoud van de functie. In verband met de omstandigheid dat het openbaar accountantsberoep een vrij beroep wordt genoemd, is het van belang in het kader van wijzigingen in de functievervulling ook aandacht te schenken aan ontwikkelingen binnen het vrije beroep in het algemeen. Op grond hiervan delen wij onze beschouwing dan ook als volgt in:

- 1 De functie van het openbaar accountantsberoep
- 2 Het vrije beroep en ontwikkelingen hierin
- 3 De huidige functievervulling van het openbaar accountantsberoep
- 4 Mogelijke ontwikkelingen in de functie van het openbaar accountantsberoep
- 5 Konsekwenties voor de functievervulling van het openbaar accountantsberoep.

1 De functie van het openbaar accountantsberoep

Naar onze mening is de functie van de public-accountant het geven van oordelen op het terrein van zijn deskundigheid, mits aan die oordelen behoefte bestaat. Op deze functieconceptie volgt hieronder een korte toelichting.

In de negentiende eeuw ontstonden ondernemingen waarvan het beheer en de kapitaalverschaffing gescheiden waren. De noodzaak kwam naar voren het bedrijfsgebeuren te registreren en uit de registratie periodiek een beheersverantwoording op te stellen. Aanvankelijk had niet elke onderneming een boekhouder in dienst voor de registratie van het bedrijfsgebeuren; in boekhoudkundige technieken geschoolde personen hielden voor meer huishoudingen tegelijk „de boekhouding bij”. Deze zelfstandig gevestigde boekhouders kregen door hun gevarieerde werkzaamheden ook een gedegen

¹⁾ Dit artikel is een korte samenvatting van: A. J. Bindenga - Het vrije beroep van accountant (Samsom, Alphen aan den Rijn, 1973).

ervaring met de problemen die beheerders ontmoetten bij het samenstellen van beheersverantwoordingen; zij werden daardoor experts in het samenstellen van dergelijke verantwoordingen. Bij het groter worden van de ondernemingen bleek het rationeel voor de registratie van het bedrijfsgebeuren boekhouders in vaste dienst te nemen. In het algemeen nam men echter geen experts in het samenstellen van verantwoordingen in dienst, men ging hiervoor naar een zelfstandig gevestigde expert, een public-accountant. Langzamerhand kregen leiders van ondernemingen er ook behoefte aan de verantwoording te laten verifiëren. Men wilde weten of de verantwoording op juiste wijze was samengesteld; bovendien wenste men te demonstreren dat iemand de verantwoording had geverifiëerd. Het verzoek tot deze verificatie werd gericht aan experts in het samenstellen van verantwoordingen, aan public-accountants. Op deze wijze ontwikkelde zich de „attest-functie” van de public-accountant.

Niet onvermeld mag blijven dat de „Company Clause Consolidation Act” van 1845 in Engeland een belangrijke ondersteuning vormde voor de ontwikkeling van public-accountants tot „auditors”. Deze wet trof voorzieningen voor de controle („the audit”) van de boeken van ondernemingen, die onder een bepaalde wet vielen. De „Companies Act” van 1862 was een algemene erkenning van de betekenis van de „attest-functie” van public-accountants.

Een wettelijke erkenning van de „attest-functie” geschiedde in Nederland ruim honderd jaar later. Toch bestond ook hier de openbare accountant als controleur veel eerder. Er is in Nederland zelfs een functieconceptie ontwikkeld, die aansluit op de behoefte aan controle bij „het publiek”, de zogenaamde „leer van het gewekte vertrouwen” van Th. Limperg. Deze auteur meende dat de public-accountant zijn taak moet bepalen op grond van zijn *algemene* functie, welke niet wordt afgeleid uit de opdracht van de leiding van een organisatie of de achterliggende aandeelhouders. De opdracht wordt geacht te zijn gegeven „door het maatschappelijk verkeer”, dat vertrouwen stelt in het zich als accountant gevestigd hebbend individu. De aanvaarding van de opdracht tot controle van de beheerders van een organisatie is het aanvaarden van een *specifieke* functie. De werkzaamheden welke in de specifieke functie verricht dienen te worden, moeten worden bepaald door de algemene functie (het optreden als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer). In deze gedachtengang wordt de inhoud van de taak van de openbare accountant bepaald in de arbeid, die vereist wordt voor de doeltreffende vervulling van de accountantsfunctie overeenkomstig het vertrouwen, dat de aanvaarding van de functie en de accountantsverklaring wekken, op de grondslag van de norm die het maatschappelijk verkeer voor de inhoud van de functie heeft aangelegd. Primair is in deze functieconceptie het fungeren als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, niet in de eerste plaats verificatie van beheersverantwoordingen.

Onzes inziens is de functie van de accountant ontstaan uit de behoefte om verantwoordingen samen te stellen. De functie kreeg op den duur een andere inhoud doordat de zelfstandige accountant ook opdrachten kreeg verantwoordingen te verifiëren. De opdrachtgever was de leiding van een onderneming die wilde tonen dat een expert de beheersverantwoording aan een

onderzoek had onderworpen. De functie van het openbaar accountantsberoep wordt op deze wijze historisch verklaard. De geschiedenis heeft aangetoond dat beroepen ontstonden zodra bepaalde werkzaamheden het karakter kregen van een afgerond geheel van maatschappelijke taken. Deze taken dienen rationeel te zijn of anders gezegd: maatschappelijk verantwoord. Taken zijn maatschappelijk verantwoord indien daaraan behoefte bestaat in de samenleving. De functie van elk beroep ligt in de behoefte van de samenleving. Voor het accountantsberoep was het de behoefte van de beheerders van organisaties, waardoor de accountantsfunctie evolueerde van samenstellen tot controleren van beheersverantwoordingen.

Openbare accountants krijgen opdrachten verantwoordingen te controleren. De opdrachtgevers wensen dat de accountant een mening geeft over de door hen af te leggen verantwoording, dat hij een oordeel geeft over die verantwoording. Dit geven van een oordeel achten wij het wezenskenmerk van de accountantsfunctie. Opdrachtgevers vragen om een oordeel van een expert bij hun verantwoording. De leiding van organisaties hoopt meer zekerheid over de betrouwbaarheid van hun verantwoording te geven door het oordeel van een expert toe te voegen.

De inhoud van een accountantsoordeel dient nader geconcretiseerd te worden. Hoewel een accountantscontrole weliswaar niet altijd betrekking hoeft te hebben op een jaarrekening, mondt een controle toch veelal uit in een certificaat bij een jaarrekening. Een accountant die zijn handtekening onder een dergelijke verantwoording plaatst, is van oordeel dat deze een betrouwbaar beeld geeft van vermogen en resultaat. Wat is nu de inhoud van deze controle en wat is de betekenis van het oordeel?

Naar onze mening bestaan verantwoordingsstukken die wij „jaarrekening” noemen, uit drie onderdelen: een balans, een resultatenrekening en een toelichting op de grondslagen voor waardering en winstbepaling. Om met het laatste onderdeel te beginnen: de grondslagen voor waardering en winstbepaling vormen als het ware het uitgangspunt voor de overige twee onderdelen. Een *balans* is een op een bepaald moment in geld uitgedrukt overzicht van een vermogenscomplex, terwijl een *resultatenrekening* een overzicht van de in geld uitgedrukte veranderingen in het vermogenscomplex over een periode weergeeft²⁾. De methoden volgens welke de in de balans en resultatenrekening op te nemen posten in geld worden uitgedrukt, worden grondslagen voor waardering en winstbepaling genoemd. Cijfers zonder vermelding van grondslagen zeggen weinig! Een balans en resultatenrekening kunnen niet worden samengesteld zonder eerst de grondslagen te hebben vastgesteld.

Het zijn de beheerders die de grondslagen voor waardering en winstbepaling vaststellen. Een oordeel over de jaarrekening van een accountant dient naar onze mening dan ook aan te vangen met een oordeel over de grondslagen voor waardering en winstbepaling. Van oorsprong richt de accountantscontrole zich in Nederland op het vaststellen van de volledigheid der opbrengsten en de juistheid van de kosten, alsmede de aanwezigheid van

²⁾ Deze omschrijving van het begrip resultatenrekening komt overeen met een „all-inclusive-income-statement”. Alle veranderingen (operating gains en holding gains) lopen via de resultatenrekening.

activa en de volledigheid van passiva. Toch zou men zich er in meerdere mate van bewust moeten zijn dat het oordeel over de grondslagen belangrijker is. Een oordeel over de volledigheid van de opbrengsten vereist eerst een oordeel over het winstbepalingsstelsel, een oordeel over de activa is niet mogelijk zonder zich eerst een oordeel te vormen over de toegepaste registratiebeginselen. Voor een oordeel over cijfers hoort een oordeel over de grondslagen van de cijfers.

Het wezenskenmerk van de accountantsfunctie is het geven van onafhankelijke deskundige oordelen, waaraan behoefte bestaat. In vele gevallen komt het oordeel neer op een oordeel over verantwoordingsstukken, over een jaarrekening. Dit oordeel is onbestaanbaar zonder een oordeel over de in de jaarrekening toegepaste grondslagen voor waardering en winstbepaling. Naar onze overtuiging is het met name dit oordeel over de grondslagen, dat het accountantsberoep maakt tot een professioneel beroep, waarover thans meer.

2 Het vrije beroep en ontwikkelingen hierin

Een bevredigende definiëring van het begrip „vrij beroep” is niet eenvoudig. „Vrij” kan in verschillende betekenissen worden gebruikt, bijvoorbeeld als een uiterlijke vrijheid en als een innerlijke vrijheid. Indien men bij de inhoud van het begrip „vrij beroep” een uiterlijke vrijheid op het oog heeft, gaat men veelal uit van de wijze waarop de werkzaamheden in een beroep worden uitgeoefend. Bij de innerlijke vrijheid sluit men meer aan bij de aard der werkzaamheden. In de eerste visie is een vrij beroep een beroep, waarvan de beoefenaren een economische en juridische zelfstandigheid bezitten tegenover opdrachtgevers (cliënten, patiënten), terwijl in de tweede gedachtengang men op het proces van professionalisering stuit. Een vrij beroep zou in het laatste geval een beroep met een zekere mate van professionele kenmerken (systematische kennis en ervaring, gedragsregels, dienen van een vitaal maatschappelijk belang) kunnen zijn.

Het komt ons voor dat het beter zou zijn in Nederland niet meer te spreken van vrije beroepen, doch van zelfstandige beroepen. De beroepen die in het algemeen worden aangeduid als „de vrije beroepen” zou men liever „zelfstandig professionele beroepen” moeten noemen. Men heeft dan ook een aansluiting bij het Angelsaksische begrip „profession”. Indien in het onderstaande wordt gesproken van een vrij beroep, wordt overigens bedoeld een zelfstandig professioneel beroep.

Uit een onderzoek³⁾ is ons gebleken dat in het vrije beroep een aantal ontwikkelingen gaande is. De belangrijke punten uit dit onderzoek vatten wij als volgt samen:

a. Traditioneel was het vrije beroep een solitaire beroepsuitoefening. In veel vrije beroepen ontstaan samenwerkingsverbanden, zogenaamde collectiviteiten van beroepsbeoefenaren. Men spreekt wel van de bureaucratisering van het vrije beroep. Professionele beroepen worden uitgeoefend in bureaucratische organisatiemodellen, terwijl in de professionele organisatiemodellen

³⁾ In hoofdstuk II en III van „Het vrije beroep van accountant” is op dit onderzoek uitgebreid ingegaan. Ook de relatieve betekenis ervan is aangegeven.

(de samenwerkingsverbanden) zich elementen van bureaucratie aftekenen. Enkele kwantitatieve gegevens zijn:

- in Nederland is 57% van de professionele beroepsbeoefenaren werkzaam in dienst van bedrijfsleven of overheid, in de Verenigde Staten 47%.
- bij meer dan de helft van de in het onderzoek betrokken zelfstandig professionele beroepen was meer dan 50% van de beoefenaren niet meer alleenwerkend.

b. Traditioneel was de instelling van de beoefenaar van een professioneel beroep generalistisch. Bij vrijwel alle in het onderzoek betrokken beroepen was specialisatie een actuele tendens. In vele gevallen heeft dit ook tot gevolg gehad dat de beroepsbeoefenaar in zijn specialisatie werkzaam is.

c. Het zelfstandig professionele beroep kent van oorsprong een zekere anti-commercialiteit. Doordat vitale maatschappelijke belangen worden gediend, prevaleert de prestatie boven de financiële opbrengst ervan.

In dit kader moet aandacht worden geschonken aan de institutionalisering van en commercialisering in het vrije beroep. Indien een beroep door de samenleving als een professioneel beroep wordt erkend, zijn de beroepsactiviteiten een maatschappelijke instelling geworden, een instelling van vitaal maatschappelijk belang. Een beroep institutionaliseert als de beroepsactiviteiten een institutie vormen van de maatschappij, een voor geruime tijd onmisbare maatschappelijke instelling. Het gevolg van institutionalisering is echter indoctrinatie van waarden, normen en verwachtingen. Institutionalisering impliceert een zekere sociale dwang. Een aspect van de institutionalisering is de commercialisering van het vrije beroep. In onze gedachtengang betekent vercommercialisering van activiteiten dat de opbrengst ervan gelijk wordt aan het maatschappelijk nut. Men dient dit commercieel uitoefenen van activiteiten te onderscheiden van bedrijfsmatige beroepsuitoefening. Bedrijfsmatig hoeft niet commercieel te zijn. In het meergenoemde onderzoek is onderzocht of vrije beroepen bedrijfsmatig worden uitgeoefend en of deze bedrijfsmatigheid een commercieel karakter heeft. De resultaten zijn:

- een belangrijk aantal van de zelfstandig beoefende professionele beroepen wordt in de vorm van een bedrijf uitgeoefend
- een algemene uitspraak over een commerciële bedrijfsmatigheid is niet te geven, wel is het waarschijnlijk dat 70% van de professionele beroepsbeoefenaren streeft naar een goed of maximaal inkomen.

Kort geformuleerd komen onze conclusies ten aanzien van de ontwikkelingen in het vrije beroep op het volgende neer:

- De bureaucratisering en specialisatie hebben tot gevolg dat het beeld van de vrije beroepsbeoefenaar als de solitaire, generalistisch ingestelde individu moet worden gewijzigd.
- De institutionalisering knaagt aan de „vrijheid” van het professionele beroep.
- Het onderscheid tussen bedrijf en beroep is van relatief belang.
- Samenwerkingsverbanden binnen het vrije beroep kunnen bedrijven van professionele beroepsbeoefenaren zijn, dit zijn meestal geen voorbeelden van goede organisatie.

3 De huidige functievervulling van het openbaar accountantsberoep

In de beginjaren van het accountantsberoep kwam de figuur van de alleenwerkende accountant vrij algemeen voor. Al vrij snel ontstonden echter samenwerkingen tussen accountants. De groei van de accountantswerkzaamheden en de uitbreiding van de samenwerkingen tussen accountants leidden in het begin van de twintigste eeuw tot maatschappen van accountants, waardoor de samenwerking een min of meer geïnstitutionaliseerde vorm kreeg. Na de tweede wereldoorlog heeft in Nederland een belangrijke concentratie van deze maatschappen plaatsgevonden. De fusiemotieven kunnen worden onderscheiden in:

- motieven in verband met de dienstverlening aan cliënten
- motieven van indirect-economische aard
- financiële motieven

Ondanks de toeneming van de omvang van de kantoren is de rechtsvorm in de meeste gevallen niet veranderd (ook buiten Nederland niet). In dit artikel wordt verder niet ingegaan op de oorzaken van deze situatie en de gevolgen ervan.

Voor het verkrijgen van enig inzicht in de organisatorische en bestuurlijke aspecten van de samenwerkingsverbanden binnen het accountantsberoep, hebben wij een onderzoek uitgevoerd in Nederland en de Verenigde Staten. Met functionarissen van negentien grote tot zeer grote accountantskantoren werden vraaggesprekken gehouden. Enige aspecten hiervan vatten wij als volgt samen:

a. Bepaalde facetten van de traditionele individuele beroepsbeoefening zijn in een grote maatschap niet meer aanwezig. De grote maatschappen hebben geen collegiaal bestuur meer, doch een gedelegeerd bestuur. In Nederland kunnen een drietal delegatievormen worden onderscheiden, in de Verenigde Staten en Canada is één delegatievorm overheersend.

b. Het gedelegeerde bestuur heeft zowel betrekking op het beleid op vaktechnisch gebied als op het beleid op niet-vaktechnisch gebied.

c. Het beleid op vaktechnisch gebied heeft als belangrijkste exponent het handhaven van het kwaliteitsniveau van de diensten. Hoe groter een maatschap is, hoe meer vrijgestelde partners voor bepaalde beleidsonderdelen voorkomen.

d. In Nederland betreft 80% à 90% van de declarabele uren werkzaamheden in het kader van de attest-functie, in de Verenigde Staten en Canada is dit slechts 60%.

e. Binnen het kader van de attest-functie worden een zestal soorten opdrachten aanvaard:

- controle van een jaarrekening, waarbij men tot een goedkeurende verklaring kan komen;
- controle van een jaarrekening, waarbij men niet tot een goedkeurende verklaring kan komen gezien de stand van de administratieve organisatie; de vooruitzichten tot verbetering zijn echter gunstig;
- controle van een jaarrekening, waarbij men structureel nooit tot een goedkeurende verklaring kan komen;

- controle van zekere elementen van een jaarrekening, waarbij de opdrachtgever ook geen verklaring wenst;
- het verrichten van speciale onderzoeken;
- opdrachten tot samenstelling van de jaarrekening.

Binnen het kader van dit artikel kan niet verder worden ingegaan op de organisatorische en bestuurlijke aspecten van grote accountantskantoren. Wel geven wij nog enkele verschilpunten tussen Nederland enerzijds en de Verenigde Staten en Canada anderzijds.

Een eerste verschilpunt betreft het dienstenpakket. De Nederlandse kantoren bewegen zich nog in relatief belangrijke mate op het gebied van de algemene opdrachten tot accountantscontrole. Kennelijk is de adviessector over de Atlantische Oceaan meer ontwikkeld. Eén van de verklaringen hiervoor ligt in het verschil in beroepsreglementering. Opmerkelijk is ook dat uitbreiding van de accountantsfunctie en bijvoorbeeld de „management audit” in Nederland aanmerkelijk minder positief wordt beoordeeld dan in de Verenigde Staten en Canada.

Een tweede punt van verschil is het verschil in belangstelling voor het concipiëren en handhaven van een kantoorstandaard. In Nederland blijft de „firm-standard” dikwijls beperkt tot het treffen van voorzieningen in verband met de collectieve verantwoordelijkheid, in Amerika en Canada strekt de handhaving van het kwaliteitsniveau van de dienstverlening zich uit tot een veel breder gebied.

Een derde verschil betreft de „industry specialization”. In Nederland is er altijd een aarzeling geweest t.a.v. specialisatie van de accountantsarbeid op categorieën van bedrijvigheid. In Amerika is deze aarzeling blijkbaar niet groot.

Als vierde verschil moge de opleiding tot accountant worden gesignaleerd, welke in Nederland in grote mate afwijkt van het in Amerika aan te treffen patroon.

Een volgend verschil betreft de vorm van het gedelegeerde bestuur en het beloningssysteem van maatschapsleden. Tenslotte valt het verschil tussen de interne en externe informatieverschaffing op. Het personeel krijgt in de Verenigde Staten en Canada meer informatie, terwijl de kantoren naar buiten niet geheimzinnig zijn als het om het verkopen van professionele diensten gaat.

4 Mogelijke ontwikkelingen in de functie van het openbaar accountantsberoep

Dit onderdeel van onze beschouwing houdt zich bezig met de mogelijkheden van de functie van public-accountant. Als zodanig kan het worden aangemerkt als een belangrijk onderdeel, omdat een en ander invloed heeft op de toekomstige functievervulling.

De functie an het openbaar accountantsberoep is het geven van oordelen waaraan behoefte bestaat. Een belangrijke pijler van de functie is behalve de onafhankelijkheid vooral de deskundigheid. Ontwikkelingen in de functie staan daardoor mede in verband met wijzigingen in het terrein van deskundigheid. In het onderstaande geven wij een korte schets van een aantal moge-

lijke ontwikkelingen in de accountantsfunctie. Wij zijn ons er van bewust dat wij deze vier alternatieven te „zwart-wit” voorstellen. In het bestek van dit artikel kon echter het brengen van een meer genuanceerde visie niet doelmatig geschieden.

Eerste alternatief

Het deskundigheidsterrein en daardoor de functie *blijft beperkt* tot financiële verantwoordingen.

In dit kader valt te wijzen op de codificatie van grondslagen voor waardering en winstbepaling. Het streven naar een dergelijke codificatie is in vele landen een langdurig proces, doch toch heeft het consequenties voor de functie van de openbare accountant op langere termijn.

In de meeste landen waar overheidsvoorschriften bestaan met betrekking tot de verantwoordingsstukken van ondernemingen, is ook op de een of andere wijze een verplichte accountantscontrole voorgeschreven. Het geven van verklaringen bij jaarstukken wordt voorbehouden aan specifiek deskundigen op dit gebied, aan public-accountants. Door de overheid, representant van het algemeen belang, wordt erkend dat controle dient plaats te vinden op verantwoordingen en deze controle wordt opgedragen aan public-accountants. Kennelijk meent de overheid dat de public-accountant uniek is als controleur.

In feite is hier sprake van een proces van institutionalisering. Institutionalisering van het accountantsberoep, maar ook van het deskundigheidsterrein dat het beroep bestrijkt. Bij institutionaliseringsprocessen worden menselijke handelingen geobjectiveerd tot normatieve handelingspatronen, het gevolg van het proces is sociale dwang. Door de objectivering van de handelingen is het individu gedwongen zijn handelingen te verrichten volgens de handelingspatronen van de samenleving. Hij is gedwongen tot een zekere sociale rol; hij dient zich te gedragen conform de verwachting die men koestert van individuen in bepaalde posities zonder rekening te houden met de persoonlijkheid van het individu.

Het institutionaliseringsproces heeft voor de public-accountant twee dimensies. Enerzijds erkent de samenleving door middel van de wetgever dat hij uniek is als controleur, hij wordt gedwongen tot een zekere sociale rol. Anderzijds is er het streven van verschillende zijde tot codificatie van grondslagen voor waardering en winstbepaling, toe te passen in verantwoordingsstukken. Op zichzelf moet dit streven worden toegejuicht, want het allocatieproces van middelen kan daardoor meer optimaal worden. Het betekent echter ook wel dat de functie van de public-accountant aan een institutionaliseringsproces onderhevig is. In dit verband zouden wij willen spreken van een formalisatie van het accountantsoordeel. Een formeel oordeel is een oordeel gebaseerd op duidelijke, formele regels. Aan de hand van gecodificeerde grondslagen voor waardering en winstbepaling kan een public-accountant constateren of een onderneming aanvaarde grondslagen toepast in haar verantwoordingsstukken. Deskundigheid wordt vervangen door gedetailleerde voorschriften. Het oordeel tendert naar een verschraling, naar constateren op grond van voorschriften in plaats van oordelen op grond van

deskundigheid. Na codificatie is geen oordeel over een financiële verantwoording meer nodig, wel moet iemand constateren of aan de wet is voldaan. De wettelijke regeling van het accountantsberoep en de wettelijke voorschriften inzake financiële verantwoordingen zijn vormen van institutionalisering. Deze kan leiden tot deprofessionalisering van het openbaar accountantsberoep.

Tweede alternatief

De functie en daardoor het deskundigheidsterrein *breidt zich afgeleid uit* door verbreding en verdieping van het terrein der verantwoordingen.

Verantwoordingen van ondernemingen beperken zich thans in hoofdzaak tot financieel-economische verantwoordingen. In feite wordt een verantwoording gegeven van de wijze waarop een onderneming de productiefactor kapitaal heeft aangewend. Een onderneming gebruikt echter meer productiefactoren zoals natuurlijke hulpbronnen, arbeid en management. In meerdere mate zou een verantwoording ook inzicht moeten geven in de mate van effectiviteit van het gebruik van andere productiefactoren dan kapitaal. Verantwoordingen zijn een onderdeel van informatieverstrekking in het algemeen. Ieder mens heeft informatie nodig om zijn gedrag te bepalen of anders gezegd: om beslissingen te nemen. Verschillende groepen in de samenleving hebben behoefte aan informatie van ondernemingen teneinde beslissingen te kunnen nemen. De bedoelde groepen zijn behalve personen in de onderneming ook individuen en instellingen buiten de onderneming. In dit kader kunnen bijvoorbeeld worden genoemd leveranciers, afnemers, de overheid, etc. Ter bepaling van hun gedrag hebben deze groepen informatie nodig over de wijze waarop de onderneming gebruik maakt van alle door haar in beslag genomen productiefactoren. In elke organisatie werken productiefactoren samen teneinde de samenleving te voorzien. Binnen de doelstelling van de samenwerking zou men moeten streven naar een optimum tussen de productiefactoren. Met een optimum wordt hierbij geen evenwichtssituatie bedoeld, doch een bevredigende situatie op een bepaald moment voor alle partijen. De informatiebehoefte binnen en buiten de ondernemingen zou in het kader van dit optimum-streven kunnen worden beschouwd. Voor het besturen zou informatie nodig zijn ten aanzien van de afstand tussen werkelijke en optimale situatie, alsmede ten aanzien van wijzigingen in het nagestreefde optimum. De informatie als verantwoording zou een verantwoording van de leiding kunnen zijn over haar pogingen een optimum te bereiken. De door ons bedoelde optimale verhoudingen tussen de productiefactoren hebben een veel bredere strekking dan een optimum in de theoretische economie. Naast meetbare grootheden dient ook rekening te worden gehouden met (nog) niet meetbare grootheden. In dit verband moge slechts worden genoemd de begrippen „human resource accounting” en „social accounting”. Er zijn technieken denkbaar die een bijdrage zouden kunnen leveren om in meerdere mate in een verantwoording informatie te geven over de afstand tussen werkelijke en optimale samenwerking van de productiefactoren.

Indien een verbreding en verdieping van het terrein zou plaatsvinden als

boven aangegeven, wordt de informatieverstrekking in feite verzorgd door een aantal disciplines. De registratie van de economische waarde van het arbeidspotentieel komt tot stand door impulsen van de bedrijfspsychologie en -sociologie, de registratie van sociale kosten houdt mede verband met de calculatie van kosten buiten de onderneming, ook de registratie van budgetten en prognoses komen voort uit marktanalyse en conjunctuurgegevens. De disciplines die op de informatie als zodanig invloed uitoefenen zijn talrijk.

Het is niet onmogelijk dat aan deskundigen zal worden gevraagd een onafhankelijk oordeel te geven bij de verstrekte informatie die betrekking heeft op de afstand tussen werkelijk aanwezige en optimale samenwerking van de productiefactoren. Degenen die een dergelijk oordeel zouden moeten geven, zouden vele disciplines moeten beheersen. Een oordeel over een voorgerecalculeerde jaarrekening is onmogelijk zonder dat men inzicht heeft in markt en prijsontwikkelingen. Een oordeel over het gebruik van menselijke arbeidskracht vereist kennis en inzicht in gedragswetenschappen. Het lijkt niet uitgesloten dat openbare accountants hier een rol kunnen spelen, aangezien hun functie bestaat uit het geven van oordelen.

Indien door de verbreding en verdieping van verantwoordingen ook andere disciplines dan thans invloed uitoefenen op deze vorm van informatieverstrekking en de openbare accountant ook op dat gebied zijn oordeelsfunctie wil vervullen, lijkt het ons onafwendbaar dat de openbare accountant inzicht behoeft in andere disciplines dan thans. Als de deskundigheid van de openbare accountant gelijke tred houdt met het terrein van verantwoordingen kan hij komen tot een, weliswaar afgeleide, maar toch meer uitgebreide functie. Het moge echter duidelijk zijn dat *de* accountant als *één* individu hiertoe niet in staat is. Het oordeel over een verbrede en verdiepte verantwoording zal afkomstig zijn van een collectiviteit van in samenwerkingsverband hun beroep uitoefenende accountants.

Derde alternatief

De functie van de openbare accountant *breidt zich autonoom uit*. Bij een dergelijke uitbreiding zal het oordeel zich naar onze mening moeten gaan uitstrekken op de doelmatigheid van „iets”. Of dit oordeel nu zal gaan betreffen de doelmatigheid van procedures, de kwaliteit van de ondernemingsleiding of de effectiviteit van de prestaties van een organisatie; er komt een nieuwe dimensie in de attest-functie.

Op welk onderdeel van de informatieverstrekking een eventuele autonome uitbreiding zich zal gaan richten, zal de toekomst uitwijzen. Het doel van de uitbreiding ligt op het terrein van het geven van meerdere zekerheid aan bepaalde onderdelen van de samenleving over de „conditie” van een organisatie. Het laatste stadium in een proces van toenemende beheersing zou zijn dat de autonome uitbreiding zou leiden tot een oordeel over de toekomst, over de bestaanszekerheid van een organisatie. Deze toekomst hangt af van een aantal factoren, zoals de kwaliteit van de leiding, de plaats van de organisatie in de samenleving en ook van een effectieve informatieverstrekking. Voor het afwegen van de factoren zou men een groot arsenaal van deskundigheden in zich dienen te bevatten.

De autonome uitbreiding van de attest-functie zou men in verband kunnen brengen met de „management audit”. Het is opmerkelijk dat men de „management audit” in het algemeen toedenkt aan de openbare accountant. In feite is dit minder logisch dan bij de bovengenoemde afgeleide uitbreiding. Dat de openbare accountant zijn oordelen zou uitbreiden tot oordelen over de effectiviteit van bepaalde elementen past wel in zijn functie. Dat de openbare accountant het alleenrecht zou hebben om een „management audit” te verrichten, ligt niet voor de hand. Indien echter een autonome uitbreiding van de attest-functie voor de openbare accountant is weggelegd, zal het terrein van zijn deskundigheid zich aanmerkelijk moeten uitbreiden. Ook hier merken wij op: *de* accountant als één individu kan dit vrijwel niet.

Vierde alternatief

De functie van de openbare accountant *verandert*. De functie van de openbare accountant is het geven van oordelen, niet het geven van informatie aan groepen die belang hebben bij informatie over ondernemingen. Men leest de laatste tijd in toenemende mate in bijvoorbeeld de pers, dat accountants belanghebbenden moeten „waarschuwen” indien er bij hun cliënten „iets fout” dreigt te gaan. Veelal wordt in dit verband gesteld dat de accountant „een vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” is. Het maatschappelijk verkeer vertrouwt er op dat de accountant zijn mond open doet als er liquidatie dreigt e.d. Een dergelijke „signaleers-functie” is nuttig doch het moge duidelijk zijn dat in onze functieconceptie de accountant niet deze taak heeft. Indien hij wel deze taak zou krijgen *verandert* naar onze mening de functie. Te dezer plaatse moge niet onvermeld blijven dat in het Nederlandse beroep deze vraag naar een functieverandering bijzonder actueel is. Op de discussie gaan wij hier echter niet in.

Alvorens in te gaan op konsekventies voor de functievervulling geven wij eerst een korte conclusie met betrekking tot het voorafgaande. Voor het voortbestaan van de functie is uitbreiding van deskundigheid nodig. Of de toekomst zal uitwijzen dat de uitbreiding van de attest-functie afgeleid (tweede alternatief), dan wel autonoom (derde alternatief) is, is in feite niet relevant. Voor het behoud van de functie is het nodig dat de openbare accountant oordelen uitbrengt op het gebied van zijn deskundigheid. Zonder uitbreiding van deskundigheid zal het oordeel verschrallen tot constateren (eerste alternatief). Hiermee wil niet gezegd zijn dat constateren niet nuttig is. Wij zijn niet in staat aan te geven op welke wijze het terrein van verantwoordingen zich zal verbreden en verdiepen, evenmin kunnen wij de autonome uitbreiding van de attest-functie met zekerheid vaststellen. Niettemin kunnen wij concluderen dat uitbreiding van het deskundigheidsgebied nodig is om de functie te kunnen blijven vervullen, tenzij de functie *verandert* (vierde alternatief). Wij houden het voorshands op het tweede en derde alternatief.

5 Konsekventies voor de functievervulling van het openbaar accountantsberoep

Naar onze mening is het beroep van openbaar accountant een professioneel beroep, een beroep met een zekere mate van professionele kenmerken. Eén van de mogelijke invloeden tot deprofessionalisering van een professioneel beroep zou de bureaucratisering kunnen zijn. Een tweede element van deprofessionalisering is de specialisatie. De beoefening van het accountantsberoep in grote samenwerkingsverbanden is te kenschetsen als een schijndeprofessionalisering. De bureaucratisering en de specialisatie laten de functie intact. De institutionalisering van het beroep kan een echte „deprofessionalisering” tot gevolg hebben. Wil de functie van het beroep behouden blijven, dan zullen de beroepsbeoefenaren de kwantiteit en kwaliteit van hun deskundigheden nader dienen te beschouwen.

Bij het geven van enige uitgangspunten voor wijzigingen in de functievervulling, hebben wij een viertal invalshoeken:

a. De ontwikkeling van het „vrije beroep” in het algemeen. De organisatie van een beroep in collectiviteiten van beroepsbeoefenaren komt frekwent voor. In vele gevallen dient een dergelijke collectiviteit te worden opgevat als een bedrijf van professionele beroepsbeoefenaren. Een bedrijfsmatige beroepsuitoefening behoeft de functie niet te schaden, ook de functie van het openbaar accountantsberoep niet.

b. De functie van het openbaar accountantsberoep is het geven van deskundige, onafhankelijke oordelen, waaraan behoefte bestaat.

c. Voor een juiste en volledige functievervulling is uitbreiding van het deskundigheidsgebied van de openbare accountant nodig.

d. Voor de functievervulling dient een zodanige organisatie te worden geschapen dat een collectiviteit van professionele beroepsbeoefenaren een oordeel uitbrengt over maatschappelijke prestaties van verschillende vormen van bedrijvigheid in de samenleving, wellicht een oordeel over de afstand tussen werkelijke en optimale samenwerking van de productiefactoren.

Binnen het kader van dit artikel is het niet mogelijk uitgebreid in te gaan op de mogelijkheden en moeilijkheden van een bedrijf van professionele beroepsbeoefenaren dat een uitgebreide attest-functie vervult. Het onderstaande moet daarom slechts worden gezien als een vluchtige verkenning.

Er zijn drie prealabele voorwaarden voor het bestaanbaar worden van de uitgebreide attest-functie, namelijk:

- actuele behoefte aan een verantwoording die meer dan alleen financiële informatie over het beheer van de productiefactor kapitaal geeft;
- bereidheid en bestaanbaarheid tot het afleggen van een verantwoording die meer dan alleen financiële informatie over het beheer van de productiefactor kapitaal geeft;
- verstrekking van een opdracht tot het geven van een oordeel over een verantwoording die meer dan alleen financiële informatie over het beheer van de productiefactor kapitaal geeft.

Het is waarschijnlijk dat de inhoud van een verantwoording niet op zeer korte termijn wijzigingen zal ondergaan. De ontwikkeling tot een meer uitgebreide attest-functie zal daarom geleidelijk kunnen zijn. Uitsluitend ter illustratie geven wij een vijftal mogelijke fasen weer in de ontwikkeling van het oordeel:

- 1e fase: Oordeel strekt zich ook uit tot prognosecijfers;
- 2e fase: Oordeel strekt zich ook uit tot kwaliteit van leiding, informatiesysteem, e.d.;
- 3e fase: Oordeel strekt zich ook uit tot gevoerde beleid;
- 4e fase: Oordeel strekt zich ook uit tot andere activa, passiva, kosten, opbrengsten dan thans;
- 5e fase: Oordeel strekt zich uit tot de samenwerking van de productiefactoren.

Indien de accountantsbedrijven het bredere gebied van de attest-functie ambiëren, zullen zij nu reeds de maatregelen daartoe moeten treffen. Met name houdt dit verband met het aantrekken van de deskundigheden die nodig zijn voor de vorming van het oordeel. Indien een oordeel nodig zou zijn over toekomstprojecties zal behoefte bestaan aan lieden die kennis en inzicht in de verschillende bedrijfstakken hebben, bovendien aan deskundigen op algemeen economisch terrein. Met alleen financieel-economische kennis kan men slechts komen tot een vaag oordeel; bij inschakeling van specifiek en algemeen economisch deskundigen is een meer positieve benadering in principe mogelijk. Voor het vormen van een deskundig oordeel over de doelmatigheid van een organisatie, een informatiesysteem en het management zijn weer andere deskundigheden nodig. In het algemeen kan worden gesproken van bedrijfskundigen, doch binnen het terrein van de bedrijfskunde zijn meer onderscheidingen aanwezig. In de vierde en vijfde fase zijn nog meer deskundigheden nodig. Bij de waardering van menselijke activa, bij de bepaling van de mate van verbruik van energiebronnen en sociale kosten en opbrengsten zijn geheel andere disciplines dan financieel-economische in het geding.

Het is de vraag of de accountantsbedrijven van thans de aangewezen organisaties zijn om de deskundigheden welke bij een brede attest-functie behoren, in zich te verzamelen. De specialisten op ander terrein zullen de accountants in aantal waarschijnlijk overtreffen. Het is goed mogelijk dat andere professionele beroepsbeoefenaren, die evenals de accountants nu een enge attest-functie hebben, hun functie zouden uitbouwen en daarbij accountants opnemen als één van de benodigde disciplines.

In een situatie zoals boven geschetst is het een team van deskundigen dat een oordeel uitbrengt. De mogelijke structuur van een organisatie waarin teams van deskundigen hun beroep uitoefenen, is een complex probleem. De karakteristiek van een dergelijke organisatie is, dat toch sprake is van een sociaal systeem. Binnen het systeem heeft men bureaucratische patronen, intermenselijke verhoudingen en groepsprocessen. In de structuur van het professionele oordeelsbedrijf zal centraal dienen te staan een zodanig „beheer” van de menselijke middelen dat het dienstenpakket naar behoren kan worden vervuld. In dit kader valt bijvoorbeeld te denken aan steunafdelingen op professioneel en niet-professioneel gebied naast de beroepsbeoefenaren die in feite de diensten verlenen.

Samenvatting

Traditioneel verrichtte een vrije beroepsbeoefenaar zijn werkzaamheden solitair, ook de accountant. Uit een onderzoek bleek dat dit voor veel vrije beroepen verandert, voor het accountantsberoep geldt het zeker niet meer. Het accountantsberoep wordt over het algemeen in samenwerkingsverband uitgeoefend. Indien het accountantsberoep zijn functie zal willen blijven behouden, dan zal een uitbreiding van de deskundigheden nodig zijn. De uitoefening van de functie is daardoor echter uitsluitend mogelijk in samenwerkingsverband. Het zal een collectiviteit van beroepsbeoefenaren zijn dat een oordeel vormt en het oordeel uitbrengt.

Dergelijke collectiviteiten zijn in onze gedachtengang bedrijven. De vormen van samenwerking zijn organisaties waarin verschillende elementen tot een geheel worden samengevoegd. Ook een professionele organisatie kan als een systeem worden beschouwd.

Het is niet uitgesloten dat de huidige accountantskantoren opgaan in grotere bedrijven die oordelen uitbrengen. Het is zelfs niet uitgesloten dat de huidige accountantskantoren de initiatiefnemers tot dergelijke bedrijven zullen zijn. In het laatste geval kunnen de samenwerkingsverbanden in het accountantsberoep uitgroeien tot bedrijven die oordelen uitbrengen over de afstand tussen werkelijke en optimale samenwerking van de productiefactoren.