

ENIGE OPMERKINGEN OVER MOGELIJKHEDEN EN WENSELIJKHEDEN VAN EEN VERBIZONDERING IN DE UITOEFENING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP

door Prof. Dr. H. J. v. d. Schroeff

Zoals voor de verbizondering van alle gebieden der maatschappelijke voortbrenging specialisatie en differentiatie kunnen worden onderscheiden, zo kan dit ook voor de werkzaamheden van de accountant. Biedt het gebruik van de zojuist genoemde termen met betrekking tot de vormen van verbizondering van de goederenproductie weinig of geen moeilijkheden, de ervaring leert, dat de toepassing dezer termen op andere sectoren der maatschappelijke arbeidsverdeling veelvuldig tot verwarring leidt, doordat specialisatie en differentiatie worden verwisseld, dan wel als specialisatie wordt beschouwd, hetgeen in wezen een differentiatie is. Waar — gelijk mij meerdere malen is gebleken — ook de discussies in de kringen der accountants niet van deze misverstanden zijn vrijgebleven, moge de lezer het mij toestaan, dat ik aan de behandeling van mijn eigenlijke onderwerp een enkel woord laat voorafgaan ter aflijning van beide richtingen van verbizondering. Specialisatie en differentiatie toch leiden tot zo zeer verschillende verschijningsvormen in de maatschappelijke arbeidsverdeling, zowel naar hun gedragingen, als naar de gevolgen, waarnaar hun economische doelmatigheid moet worden beoordeeld, dat het noodzakelijk is om de genoemde richtingen van verbizondering wel te onderkennen.

Zoals algemeen bekend mag worden verondersteld, kan ten aanzien van de verbizondering in de maatschappelijke voortbrenging worden onderscheiden tussen de verbizondering, gericht op de productie van de onderscheidene goederen geschikt ter bevrediging van de verschillende soorten van behoeften en die, welke zich richt op de verschillende bewerkingen, welke het goed achtereenvolgens in de productie ondergaat, alvorens voor de behoeftebevrediging geschikt te zijn. De eerste richting van verbizondering kent de economische wetenschap onder de naam van specialisatie, de tweede onder die van differentiatie. De specialisatie kan worden aangegeven als een verbizondering naar productsoorten, de differentiatie als een verdeling van de productie naar de stadia van bewerking van het product. In de schematische voorstelling van de structuur van de maatschappelijke arbeidsverdeling kan de specialisatie worden aangegeven als de horizontale verdeling van de productie over de verschillende naast elkander staande bedrijfskolommen, de differentiatie als de verticale verbizondering in de onderscheidene bedrijfstakken, die van een bedrijfskolom deel uitmaken.

Dit beeld van de structuur der goederenproductie is ook toepasselijk op de verbizondering van de dienstverlening in het maatschappelijk verkeer, waartoe het accountantsberoep behoort. Ook ten aanzien van het accountantsberoep kan men zich twee richtingen van verbizondering denken. Bij de vraag naar de wenselijkheid van een specialisatie in het accountantsberoep kan men in de eerste plaats denken aan de vraag of er voordeel in schuilt, dat de beroepsuitoefening op de gespecialiseerde categorieën van bedrijven wordt verbizonderd, waarmede bedoeld is, dat de openbare accountants zich bij hun arbeid geheel zullen richten op bepaalde soorten bedrijven, zulks met het oog op de grotere kennis van het bedrijf, waartoe de specialisatie zal leiden. Als voorbeelden van een

specialisatie in het accountantsberoep zouden kunnen worden genoemd bankaccountants, accountants gespecialiseerd op het levensverzekerings- en schadeverzekeringsbedrijf, accountants voor verschillende categorieën van industriële bedrijven, accountants, verbijzonderd op het hotel- en restaurantbedrijf, waarvan het laatste voorbeeld door de discussies in accountantskringen grote bekendheid heeft gekregen.

Kan men de specialisatie zien als een horizontale verdeling van het arbeidsterrein, de differentiatie leidt tot een verticale verdeling. De differentiatie is een verbijzondering op de twee functies, welke in het beroep geïntregeerd zijn, t.w. de controlerende en de adviserende functie. De vraag naar de wenselijkheid van een differentiatie in het accountantsberoep houdt in na te gaan of en in hoeverre een verbijzondering in de beroepsuitoefening, waarbij de adviserende functie van de controlerende functie wordt losgemaakt, doelmatig moet worden geacht voor de verlening van de diensten aan het maatschappelijk verkeer. Bij een zodanige verbijzondering zullen naast elkander ontstaan de raadgevende accountant en de controlerende accountant, die ieder in een eigen functie hun diensten aan de maatschappij bewijzen. ¹⁾

Binnen de hierboven beschreven differentiatie is wederom een specialisatie denkbaar, nu niet bij wijze van een verbijzondering op de gespecialiseerde categorieën van bedrijven, maar op de onderscheiden gespecialiseerde gebieden, waarop de accountant zijn adviezen kan uitbrengen. Verbijzonderingen als die op het terrein van de interne organisatie (en daarbinnen wederom op de verschillende deelgebieden, als b.v. de inkoop- en verkooporganisatie), op dat van de financiering of van het kostprijsvraagstuk kunnen als voorbeelden van een zodanige specialisatie worden aangegeven.

Wanneer ik mij met dit opstel tot taak heb gesteld om de mogelijkheden en wenselijkheden van een verbijzondering in accountantsberoep onder het oog te zien, dan heb ik met het voorgaande de mogelijkheden reeds genoemd. Wij komen thans voor de belangrijke vraag te staan in hoeverre deze mogelijkheden van verbijzondering wenselijk moeten worden geoordeeld in de zin, dat zij geacht kunnen worden bij te dragen tot de verbetering van de organisatie van het beroep en daarmee van de vervulling van de functie van de accountant in het maatschappelijk verkeer.

De vraag naar de wenselijkheid van specialisatie op de categorieën van bedrijven werd enige jaren geleden in een ledenbijeenkomst van het Nederlandsch Instituut voor Accountants aan de orde gesteld, waarbij een referaat van de hand van de heer *J. P. de Haan* ter inleiding van de discussies diende. De op deze studiebijeenkomst gevoerde gedachtewisseling leidde tot een afwijzing; de vraag of deze specialisatie van de accountantsarbeid tot een betere uitoefening van het beroep zou leiden, werd door inleider en de verschillende sprekers ontkennend beantwoord. En terecht. Zonder de argumenten, die in deze discussies naar voren worden gebracht, hier te releveren, moge worden gezegd, dat de nadelen van deze specialisatie de voordelen verre overtreffen en in het stadium van ontwikkeling, waarin zich het accountantsberoep op dit moment bevindt, geldt deze uitspraak naar mijn oordeel nog onverzwakt. Voor degenen,

¹⁾ Alhoewel men in de scheiding van beide functies ook een vorm van specialisatie zou kunnen onderkennen, n.l. voorzover de adviserende functie zich los van de controlerende functie heeft ontwikkeld, leggen wij bij de strekking van het hierna volgende betoog de nadruk op het karakter van de differentiatie.

die zich vertrouwd voelen met het leerstuk in de bedrijfseconomie van de verbijzondering van de voortbrenging zou ik ter adstructie van mijn mening in deze kunnen wijzen op de conclusie, waartoe de analyse in dit leerstuk voert, dat in eenzelfde categorie van economische activiteit de specialisatie steeds een stap terug is op de weg van de differentiatie, hetgeen voor het accountantsberoep betekent, dat de specialisatie afbreuk doet aan de voordelen van de differentiatie, waarin het zelfstandige beroep zijn ontstaansgrond en zijn bestaansrecht vindt. Maar zelfs zonder op de uitkomsten van genoemd leerstuk terug te vallen kan een bedenking naar voren worden gebracht, die tot afwijzing van de specialisatie moet leiden.

Een belangrijk bezwaar van de hierboven bedoelde specialisatie is gelegen in het feit, dat het beroepsgeheim er door in ernstig gevaar komt. Dit bezwaar doet zich in het bijzonder gelden bij het samengaan — gelijk dit algemeen het geval is — van controlerende en adviserende functie. Door zijn contact met een reeks van bedrijven, die alle tot eenzelfde categorie van bedrijvigheid behoren, zal de gespecialiseerde accountant op den duur een groot aantal bedrijfsgeheimen leren kennen, waaronder die geheimen, waarop de voorsprongspremie van het bedrijf is gebaseerd. Het behoeft nauwelijks te worden gezegd, dat deze voorsprongspremie onder alle omstandigheden door de geheimhoudingsplicht moet worden beschermd; nimmer mag de accountant (of enig ander deskundige) de premie naar een ander bedrijf overbrengen. De nakoming van de geheimhoudingsplicht — een van de fundamenteën van het accountantsberoep — is echter bij deze gespecialiseerde beroepsuitoefening niet langer ten volle gewaarborgd. Niet omdat aan de goede trouw van de accountant behoeft te worden getwijfeld, maar omdat in het aangegeven geval de geheimhoudingsplicht in objectieve zin tot een onmogelijkheid wordt. Zelfs bij de grootste conscientie in zijn beroepsuitoefening bestaat het gevaar, dat de accountant „features” van het ene bedrijf naar het andere overbrengt en zodoende de geheimhoudingsplicht schendt. Zou men daartegenover de eis willen stellen, dat de accountant van zijn door de specialisatie verworven kennis geen gebruik mag maken, dan zou daarmee de ratio voor de specialisatie komen te vervallen. Welke andere bezwaren nog zijn aan te voeren, reeds door op dit ene bezwaar te wijzen, is de bedrijfsgewijze specialisatie veroordeeld. Met deze wijze van verbijzondering zou een van de wortels van het accountantsberoep worden aangetast. Verre van tot verbetering te leiden in de organisatie van het beroep zou een dergelijke specialisatie schade toebrengen aan de economisch doeltreffende en doelmatige vervulling van de functie van de accountant in het maatschappelijk verkeer en ik neem aan mij niet te vergissen, indien ik zeg, dat er heden ten dage geen openbaar accountants gevonden zullen worden, die specialisatie in de zin, die hierboven aan werd toegekend, zouden willen voorstaan.

Met deze korte opmerkingen moge ik het vraagstuk van de specialisatie op de categorieën van bedrijven als afgedaan beschouwen. Ik zie er geen levend vraagstuk in. Mochten anderen in deze een ander oordeel hebben, ik zal belangstellend zijn om dit te vernemen.

Ten opzichte van de beroepsuitoefening, waarin controlerende en adviserende functie samengaan en samenhangen, is een verbijzondering op de adviserende functie een differentiatie. Het vraagstuk, dat deze verbijzondering oproept, mag waarlijk een levende beroepsvraag worden genoemd. Ik heb het gevoel niet teveel te zeggen, indien ik beweer, dat de vraag naar de doelmatigheid van deze differentiatie met de mogelijkheid van

een daarbinnen doorgevoerde specialisatie op de verschillende deelgebieden van de accountantswerkzaamheid voor het heden en voor de naaste toekomst tot een van de meest belangrijke vraagstukken behoort en zal behoren van de organisatie van het beroep. Dat de betekenis van dit beroepsvraagstuk in vakkringen duidelijk wordt ingezien, blijkt reeds uit de instelling van een Commissie voor de Beroepsontwikkeling door het Bestuur van het Nederlandsch Instituut van Accountants, welke commissie zich in hoofdzaak zal bezig hebben te houden met het onderzoek naar de wenselijkheid van de vervulling van de adviserende functie van de openbaar accountant (in het bijzonder op het gebied van de bedrijfs-economische adviezen) in samenhang met de controlerende functie.

De samenhang tussen beide functies — adviserende en controlerende — heeft bestaan vanaf de tijd van de opkomst van het beroep. In de eerste tijd toen het zwaartepunt van de arbeid nog lag op het terrein van de boekhouding hield de taak van de accountant mede in het geven van adviezen omtrent de inrichting van de boekhouding en de werkwijze, welke daarin moet worden toegepast. Met de evolutie van het accountantsberoep kreeg de adviserende taak naarmate de accountant zich meer en meer tot bedrijfseconomisch deskundige ontplooidde, een belangrijke verruiming. Het ligt voor de hand, dat sterker dan in zijn functie van vertrouwensman (als controlerend orgaan) van het maatschappelijk verkeer, die ontwikkeling en verruiming zich heeft voorgedaan in de functie van de accountant als controlerend en adviserend orgaan van de bedrijfsleiding. In die functie toch behoort het tot de taak van de accountant de leiding van het bedrijf van voorlichting te dienen ten aanzien van de vraagstukken van de bedrijfsvoering, omtrent de organisatie en de financiering van het bedrijf, t.a.v. de doelmatigheid van de gemaakte kosten en van de vraagstukken, die met betrekking tot de kostprijs rijzen en over zo talrijke vraagpunten meer voor het overgrote deel liggende op het gebied van de toegepaste bedrijfseconomie. Hebben adviserende functie en taak ten dele een eigen ontwikkeling doorgemaakt, niet uit het oog mag worden verloren, dat die ontwikkeling voor een ander deel is gegaan via de controle-arbeid. Aan de controlerende arbeid, inzonderheid indien deze geschiedt ten behoeve van de leiding van het bedrijf, is steeds een adviserende taak verbonden, omdat van de accountant, die bij zijn controle kennis neemt van de verschijnselen en handelingen in het bedrijf, wordt verwacht, dat hij zijn oordeel en advies zal uitbrengen op de gebieden, waarop hij deskundig is. Duidelijk is ook de adviserende taak bij de „investigations”, waar de accountant zijn oordeel en advies als terzake kundige in het hem voorgelegde geval wordt gevraagd.

Zijn adviserende en controlerende functie met elkander gegroeid en zoals het accountantsberoep tot op heden over het algemeen ongedifferentieerd wordt uitgeoefend voor een deel met elkander vergroeid, nochtans blijft de vraag open of en in hoeverre ten aanzien van de adviserende functie van de openbaar accountant bij de gaandeweg steeds groter wordende uitbouw van deze functie een differentiatie in het accountantsberoep wenselijk is terwille van de doelmatige vervulling van de adviserende functie en van de controlerende functie ieder op zichzelf. De vraag is precair en moeilijk. Het is geenszins mijn voornemen om met dit artikel vooruit te lopen op de conclusies, waartoe de commissie, waarvan ik boven melding maakte, t.z.t. zal komen door hier het antwoord — bevestigend of ontkennend, al naar dit zou moeten uitvallen — voor de lezers neer te schrijven. De bedoeling waarmede ik dit opstel schrijf is

om enkele facetten van dit vraagstuk naar voren te brengen en op deze wijze de poort te openen voor een gedachtenwisseling in dit blad over dit zozeer belangrijke vraagstuk.

Indien wij onze aandacht richten op een volkomen differentiatie — wij hebben steeds het oog op de openbaar accountant — dan heeft men te denken aan een scheiding in de beroepsuitoefening van de adviserende en de controlerende functie, waarbij als nieuwe figuur de raadgevend accountant optreedt. Niet veel woorden zullen nodig zijn om de taak van deze nieuwe figuur te schetsen; de naam van raadgevend accountant geeft reeds een eerste aanduiding van zijn taak. Als administratief-expert enerzijds en naar zijn scholing en ervaring bedrijfseconomisch deskundige anderzijds zullen zijn adviezen liggen op administratief en op bedrijfseconomisch gebied. Ik ga voorbij aan de administratieve vraagstukken, waarvoor men zijn advies zou willen inroepen, omdat naar mijn oordeel hier het probleem van de differentiatie niet ligt. Indien het alleen zou gaan om de comptabele vraagstukken, ware het antwoord op de gestelde vraag spoedig te geven en in mijn gedachten in die richting, dat de functie van de comptabele voorlichting zozeer vereenzelvigd is met de taak en functie van de openbaar accountant, dat geen ratio bestaat tot het stellen van de vraag naar de wenselijkheid ener differentiatie. Die ratio komt reeds naar voren, indien men het zwaartepunt legt op het administratief-organisatorische element, waarbij van de raadgever bijzondere deskundigheid wordt geëist van alle voorkomende administratie- en organisatie-technieken en van technische hulpmiddelen, bij welke laatste te denken valt aan de hulpmiddelen van de gemechaniseerde administratie. Hoewel hierbij de vraag naar de doelmatigheid van een verbijzondering van belang moet worden geacht, hoop ik, dat de lezer mij als bedrijfseconoom zal willen toestaan, dat ik mijn aandacht richt naar de bedrijfseconomische adviezen, die van de raadgevende accountant zullen worden gevraagd. Het veld is hier wel zeer ruim. Nochtans ligt hier een natuurlijke beperking, die niet over het hoofd mag worden gezien. Wil de raadgevende accountant de naam van accountant kunnen blijven dragen, dan zal zijn arbeidsveld dat „des accountants” moeten zijn, hetgeen betekent, dat dit in overeenstemming moet zijn met zijn deskundigheid uit hoofde van zijn scholing voor het beroep. Aan zijn administratieve deskundigheid gepaard aan zijn bedrijfseconomische scholing en ervaring, aan zijn kundigheden met betrekking tot de analyse en beoordeling van de economische verhoudingen in de bedrijven en — naast de deskundigheid niet te vergeten — aan de objectiviteit van zijn oordeel dankt de accountant zijn plaats als adviseur in het maatschappelijk verkeer. In overeenstemming met zijn bijzondere kundigheden zal de raadgevend accountant zijn arbeidsterrein moeten bepalen. Talrijk zijn de vraagstukken, die tot zijn volle competentie kunnen worden gerekend en die de mogelijkheid laten tot een specialisatie. Zonder in een opsomming te vervallen kunnen de vraagstukken in de meest ruime zin worden genoemd met betrekking tot de kosten- en efficiëntie-beoordeling, de bepaling van de kostprijs, de prijsstelling, de waardebepaling en winstberekening, de financiering. Voor al deze vraagstukken is de accountant de bij uitstek deskundige en voor deze deelgebieden behoeft dan ook generlei beperking te worden aangelegd. Ditzelfde geldt — eveneens zonder beperking — voor het gebied van de administratieve organisatie in zijn volle omvang. Liggen er op het overige terrein van de interne organisatie talrijke vraagstukken, waarvoor de accountant de aangewezen deskundige is, naar mijn

oordeel kan niet gezegd worden, dat dit gehele veld tot het domein van de accountant behoort. Zonder twijfel geldt dit wel voor vraagstukken als de structuur van de arbeidsverdeling, de organisatie van de leiding en de controle, de inkoop- en verkooporganisatie, beoordeling van de voorraad- vorming, planning, budgettering, om enige te noemen. Voor andere vraag- stukken als marktanalyse, mathematisch-statistische analyse is wellicht in de naaste toekomst een taak voor de accountant weggelegd. Er zijn echter onderdelen van de interne organisatie, waarvan men kan zeggen, dat zij niet meer „des accountants” zijn — gelijk arbeidsanalyse, tijd- en bewegingsstudies, werkmethodeverbetering in de technische uitvoering, routing, ruimteindeling — en waarvan het doelmatig is om deze aan anderen ter bewerking over te laten. Het is in deze mijn gevestigde mening, die ik bij wijze van een raad aan de beroepsgenoten moge voor- leggen, dat de accountant goed zal doen om zich bij de afbakening van zijn werkerterrein op het gebied van de adviserende functie beperking op te leggen. De accountant trede niet op het gebied, dat niet meer het zijne is.

Om de wenselijkheid van een differentiatie te kunnen beoordelen, zal moeten worden nagegaan in hoeverre de adviserende functie beter door de raadgevend accountant kan worden vervuld dan door de algemeen accountant, d.i. de beroepsgenoot, bij wien adviserende en controlerende taak samengaan. Voor- en nadelen aan een al of niet gespecialiseerde differentiatie verbonden zullen daarvoor in het licht moeten worden gesteld.

Als voordeel, dat elke verbijzondering van verrichtingen met zich brengt, zal kunnen worden gewezen op de verbijzondering van kennis, welke zal leiden tot grotere deskundigheid. De raadgevend accountant zal door studie en ervaring bijzondere deskundigheid verwerven op de gebieden, waarop hij zich heeft gespecialiseerd. Zo het tot een verbijzon- dering in de beroepsuitoefening zou komen, zal dit naar mijn mening niet zonder invloed kunnen blijven op de opleiding voor het beroep, zoals deze door het Nederlandsch Instituut van Accountants wordt georgani- seerd. Ben ik op dit moment reeds van mening dat de bedrijfseconomische vorming bij de accountantsopleiding geleidelijk op een hoger plan zal moeten worden gebracht, het staat naar mijn oordeel buiten twijfel, dat bij een verbijzondering in de beroepsuitoefening de eisen voor dit deel van de studie belangrijk zullen moeten worden opgevoerd. En zo al de meerdere kennis niet in de opleiding zou worden bijgebracht — gesteld derhalve, dat de opleiding blijft zoals zij thans geregeld is — zal het vol- strekt noodzakelijk zijn, dat de raadgevend accountant bij zijn beroeps- uitoefening een bijzondere studie maakt van het door hem gekozen onder- deel. Van de raadgevend accountant gespecialiseerd op het gebied van de organisatie mag worden verwacht, dat hij een waarlijk diepgaande studie heeft gemaakt van hetgeen de bedrijfseconomie in binnen- en buitenland omtrent de interne organisatie van het bedrijf leert en dat hij zich vol- komen vertrouwd heeft gemaakt met de praktische toepassingen, welke op het door hem gekozen arbeidsveld bestaan. Een concentratie van aan- dacht mag welhaast noodzakelijk heten. Het terrein van de bedrijfs- economie en dat van haar praktische toepassingen is zo groot, dat het geheel niet of nauwelijks meer te beheersen is, zo talrijk zijn de geschrif- ten, die — alleen reeds op het gebied van de interne organisatie — geregeld in het buitenland verschijnen, dat geconcentreerde aandacht en studie volstrekt nodig is om „bij” te blijven. Niet alleen de bijzondere studie zal tot grotere deskundigheid leiden, doch tevens de ervaring, die

de raadgevend accountant bij de verbijzonderde beroepsuitoefening zal opdoen.

Ik wil het voordeel dat hier ligt niet verkleinen door de bedenking naar voren te brengen, die door sommigen tegen een verbijzondering wordt aangevoerd, n.l. het bezwaar van eenzijdigheid. Dit bezwaar hoort men bij elke verbijzondering, niet alleen bij het accountantsberoep, maar ook bij andere beroepen (medici). De mogelijkheid is niet uitgesloten — zo wordt geredeneerd — dat doordat de adviseur zich geheel richt op dat deel van de bedrijfsorganisatie, waarop hij deskundig is, de raadgevend accountant de voordelen van de invoering van bepaalde methoden, werkwijzen en hulpmiddelen eenzijdig zal zien met het gevaar, dat hij de voordelen van de toepassing daarvan zal overschatten. Ik sla dit bezwaar niet hoog aan. Of hier van een bezwaar sprake zal zijn, zal geheel afhangen hoe de taak zal worden verricht. Van de raadgevend accountant mag worden verwacht, dat de vervulling van zijn taak zal geschieden met de conscientie, de grondigheid en degelijkheid, die het kenmerk vormt van de arbeid der Nederlandse accountants.

Staat de raadgevend accountant in het voordeel ten aanzien van zijn kennis op het terrein van zijn specialisatie, vergeleken bij de algemeen accountant, de adviseur staat in het nadeel indien het gaat om de toepassing van die kennis. De raadgevend accountant moet zijn kennis toepassen in een bedrijf, dat hij tot op dat moment niet kent. Daarmede is niet bedoeld, dat hij de bedrijfstak niet zou kennen, maar hij is vreemd ten opzichte van het bijzondere bedrijf, dat hem om voorlichting vraagt. De adviseur mist het voordeel van de controlerend accountant, die bij zijn controle dat bedrijf door en door heeft leren kennen. Bovendien is de aanraking van de adviseur met het bedrijf incidenteel in vergelijking met het regelmatig en voortdurend contact met het bedrijf van de accountant, die het bedrijf controleert. De laatste is daardoor in de gelegenheid zijn raadgevend en organisatorisch werk langzaam op te bouwen. Hij leert bij zijn controle de onvolkomenheden in de organisatie van het bedrijf kennen, hij is vertrouwd met de werkwijze en met de krachten van het bedrijf en kent de behoeften van het bedrijf. De controlerend accountant kan bij zijn adviezen daarvan profijt trekken; hij vindt voor zijn adviserende taak een steunpunt in de kennis van het bedrijf bij zijn controle opgedaan.

Het is naar mijn mening voor geen ontkenning vatbaar, dat de adviseur hier in het nadeel staat ten opzichte van zijn controlerende collega. Niet alleen door het reeds gesignaleerde feit, dat hij niet als deze met het bedrijf vertrouwd is, maar tevens doordat de adviseur in het merendeel der gevallen door het gemis aan regelmatig contact en van over lange tijd voortgezette waarneming de gelegenheid ontbreekt om de werking van de door hem aanbevolen maatregelen te beoordelen. De accountant, die het bedrijf controleert, heeft bij zijn voortgezette controle de gelegenheid om het effect van de door hem gegeven adviezen te beoordelen, een gelegenheid, die de adviseur in vele gevallen mist. Duidelijk zal het zijn, dat hier niet alle gevallen over een kam zullen kunnen worden geschoren. Bovendien zal, zo ten deze zich dit bezwaar voordoet, dit in het ene geval veel groter zijn dan in het andere. Veel zal afhangen van de aard van het advies. Mede is van belang of het een bedrijf betreft, dat door een collega-accountant wordt gecontroleerd. In dit geval zal de samenwerking van controlerende en raadgevende accountant een deel van de genoemde bezwaren kunnen wegnemen. De adviseur heeft thans de

mogelijkheid om zich te laten voorlichten door zijn controlerende collega. De controleur zal het zijn plicht moeten rekenen om de taak van zijn raadgevende collega te verlichten door hem de inlichtingen omtrent het bedrijf te verstrekken, welke deze voor de vervulling van deze taak behoeft. Daartegenover staat, dat de adviseur zich naar de controleur zal hebben te voegen door van voorlichting en advies te dienen op de punten, waaromtrent dit door de laatste wordt gevraagd. Nodig is coördinatie van de werkzaamheden van beide functionarissen. Wil de samenwerking ten voordele strekken van de vervulling van adviserende en van controlerende functie, dan zal deze gebaseerd moeten zijn op het inzicht, dat de controleur een *blijvende* functie in het bedrijf vervult, waaraan de adviseur met inachtneming van de eisen, welke de hem verstrekte opdracht stelt en van de verantwoordelijkheid, die daaruit voor hem voortvloeit, zich zal hebben aan te passen door in samenwerking en in overleg met de controlerende accountant zijn arbeid te verrichten.

Zo het bedrijf geen accountantscontrole heeft, staat de raadgevende accountant voor de moeilijkheid, dat hij geen zekerheid heeft van de volledigheid en de betrouwbaarheid van de gegevens, die voor zijn onderzoek nodig zijn. Het maken van een voorbehoud, dat de cijfers niet gecontroleerd zijn — zij het dat zulks noodzakelijk is met het oog op de verantwoordelijkheid — is geen oplossing voor deze moeilijkheid, omdat daarmee het gevaar niet is weggenomen, dat onjuiste conclusies worden getrokken door onvolledigheden en onjuistheden in het materiaal, of dat op andere wijze het advies en te nemen maatregelen daardoor worden beïnvloed. Ook in dit opzicht wijst de scheiding van beide raadgevende en controlerende functies, op een nadeel. Temeer omdat de voorbereidende arbeid voor het uitbrengen van een advies niet alleen neerkomt op controle, maar mede op verzamelingsarbeid. Als regel kunnen geen naar accountantsgezichtspunt verantwoorde adviezen worden uitgebracht, indien het voorbereidende verzamelings- en controlewerk niet naar behoren is verricht. Voor het overgrote deel der bedrijfs-economische adviezen is een voorafgaande verzameling van betrouwbaar cijfermateriaal aan de administratie ontleend, vereist. Ook hier blijkt wederom, hoe het samengaan van controlerende en adviserende functie van de accountant geenszins een toevallige is, maar als een logische, op rationele gronden berustende combinatie moeten worden aangemerkt.

Zijn in het voorgaande, afgezien van het voordeel van grotere verbizonderde kennis, slechts nadelen van de differentiatie naar voren gekomen vergeleken bij de ongedifferentieerde beroepsuitoefening, de conclusie zou te haastig zijn, indien men reeds tot een afwijzing van de differentiatie zou willen besluiten. Er valt nog op een punt te wijzen, dat voor deze conclusie van grote betekenis is en dat in mijn ogen de vraag naar de wenselijkheid van een differentiatie tot een waar probleem maakt. Ondanks de verbondenheid van controlerende en adviserende functie, waarop ik in de hiervoor gegeven beschouwingen wees, kan tussen beide een collisie optreden, die een kracht inhoudt tot het uiteendrijven van beide functies. Om dit in te zien heeft men te bedenken, dat de ontstaansgrond van het accountantsberoep gelegen is in de behoefte aan een buiten het bedrijf staand controle-orgaan. De uitoefening van de controle door functionarissen, die deel uitmaken van de uitvoerende bevelvoering van het bedrijf, bergt verschillende bezwaren in zich, die met de intrede van de accountant worden weggenomen. Een dezer bezwaren is gelegen in de omstandigheid, dat deze functionarissen met de verslaglegging hunner

controle aan de opperste bedrijfsleiding mede rekening en verantwoording afleggen over het door hen gevoerde beleid, doordat de uitvoering, welke wordt gecontroleerd door dat beleid is beïnvloed. Deze omstandigheid doet — naar zich laat begrijpen — afbreuk aan de onbevangenheid bij het uitbrengen van het verslag van de controle. De verzekering van de grootst mogelijke objectiviteit bij de controle stelt als voorwaarde, dat het controle-orgaan geen rechtstreekse bemoeienis heeft met de uitvoering, en zonder invloed is op de dirigerende leiding en — wat niet minder belangrijk is — geen aandeel heeft in de constituerende leiding.

Indien men voor ogen houdt, dat de verzekering van de hier genoemde voorwaarde een van de pijlers is, waarop de accountantscontrole berust, komt het samengaan van adviserende en controlerende functie in een ander licht te staan. De adviezen van de accountant toch zullen hun neerslag vinden in de beslissingen van het bestuur van het bedrijf ten aanzien van de uitvoering en zullen al naar aard en strekking van het advies hun invloed doen gelden op de dirigerende, dan wel de constituerende leiding. Doordat een collisie tussen adviserende en controlerende functie niet tot de onmogelijkheden behoort, wordt het noodzakelijk om de adviserende taak aan grenzen te binden. De adviezen zullen nimmer zover mogen gaan of zich op een terrein mogen bewegen, dat een collisie ontstaat, die ten nadele komt van de controlefunctie. Adviezen van zulk een strekking, waarbij afbreuk wordt gedaan aan de onbevangenheid van het oordeel van de accountant-controleur, doordat hij belang krijgt bij een gunstige voorstelling van het resultaat van zijn advies, zijn veroordeeld als strijdig met zijn functie. Bij de vervulling van de adviserende functie in samenhang met de controlerende functie heeft de accountant er voor te waken om de laatste niet te ondergraven.

Op grond van het voorgaande houdt het samengaan van beide functies een beperking en naar mijn oordeel een belangrijke beperking in van de adviserende functie. Er zijn voorbeelden te geven, waarbij voor niemand twijfel zal bestaan, dat het uitbrengen van het advies zich niet met de controlefunctie verdraagt. Veel talrijker echter zijn de gevallen, waarin dat minder evident is, maar waarin niettemin al evenzeer het gevaar van verzwakking van de controlefunctie latent aanwezig is. Het zal duidelijk zijn, dat naarmate de bemoeienis van de accountant ten aanzien van de voorlichting van de bedrijfsleiding groter wordt, dit gevaar toeneemt. Zie ik de ontwikkeling, die het beroep doormaakt, goed, dan vertoont de adviserende functie verbonden aan de controlerende functie in de laatste jaren een geleidelijke groei, die naar mijn mening niet alleen kan worden toegeschreven aan het grotere aantal bijzondere opdrachten door het bedrijfsleven aan de accountant verstrekt, maar mede aan de allens sterker gevoelde behoefte aan voorlichting bij de moeilijkheden, waarvoor het bedrijf door de huidige economische omstandigheden en door de reeks van daarmede verband houdende overheidsmaatregelen en regelingen zich in deze tijd gesteld ziet. Deze moeilijkheden hebben, zoals ik de verhoudingen meen te zien, het contact en de samenwerking tussen bedrijf en controlerend accountant in die mate versterkt, dat de accountant de onmisbare adviseur is geworden van het bedrijf. De talrijke inmengingen van de overheid in het bedrijfsleven doet het bedrijf bij herhaling terugvallen op zijn accountant, die zich voor vraagstukken ziet gesteld, waartrent zijn adviezen diep insnijden in de politiek van het bedrijf. Meer en meer worden de accountants betrokken bij belangrijke besluiten, die de bedrijfsleiding heeft te nemen. Ik bedoel daarmede geenszins te zeggen,

dat het aandeel van de accountant het karakter zou aannemen van een rechtstreekse bemoeienis met de bestuursbeslissingen of bestuurshandelingen. Ik meen daaraan te kunnen voorbijgaan, omdat er mijnerzijds geen twijfel bestaat, dat een zodanige bemoeienis door iedere accountant zal worden veroordeeld. Wanneer ik boven de woordkeus bezig, dat de accountant bij de beslissing wordt betrokken, dan is zulks bedoeld in dien zin, dat tal van beslissingen alleen zullen worden genomen na raadpleging van de accountant, die door zijn regelmatige controle-arbeid ten volle met het bedrijf en zijn problemen bekend is. Ik ga er van uit, dat het advies gegeven zal worden met alle zorgvuldigheid ten aanzien van de inachtneming van de daarvoor te stellen grenzen. En toch, dit alles vooropgesteld zijnde, zal niet kunnen worden ontkend, dat een advies — hoe ook gegeven — het element van beïnvloeding van het bestuursbeleid in zich draagt. Dit geldt niet alleen voor de adviezen, welke in samenhang met of als uitloeijsel van de controlerende taak worden gegeven, maar al evenzeer — bijwijlen in nog sterkere mate — voor de adviezen, die krachtens bijzondere opdrachten van de accountant worden gevraagd en die al naar de aard van de opdracht hun neerslag op uitvoering, dirigerende of constituerende leiding zullen hebben.

Ik dring er bij de lezer op aan in de bovenstaande regelen geen kritiek te zien op de beroepsuitoefening der practiserende accountants. Deze regelen zijn niet geschreven bij wijze van kritiek, maar ter bezinning op een belangrijk beroepsprobleem. De strekking van mijn betoog is om de sterke vernauwing aan te geven, die voor de adviserende functie optreedt, indien deze in samenhang met de controle wordt vervuld. Men wijze dit bezwaar niet te haastig af; het is van fundamentele betekenis. Overigens zou ik niet gaarne zien, dat dit ad absurdum zou worden uitgelegd door de strekking aan mijn woorden te geven, dat raadgevende en controlerende functie onder alle omstandigheden onverenigbaar zouden zijn. Reeds wees ik op de rationele gronden van het samengaan van beide functies. Dat samengaan echter is aan nauwe grenzen gebonden wil er geen bezwaar voor de controlerende functie optreden. Het is dat bezwaar, dat naar mijn oordeel inhoud geeft aan de vraag naar de wenselijkheid van gehele dan wel gedeeltelijke afsplitsing van de adviserende functie. Bij de beantwoording van die vraag verlieze men niet de nadelen uit 't oog, die een scheiding van adviserende en controlerende functie met zich brengt. Hoe groot deze nadelen zullen zijn hangt af van de wijze, waarop de differentiatie zou worden doorgevoerd.

Ik weersta de verleiding om de verschillende mogelijkheden, die hier liggen, op dit moment te ontwikkelen. De bedoeling, waarmede ik dit opstel schreef, reikt niet verder dan om de voor- en nadelen aan een verbijzondering van de beroepsuitoefening verbonden, tegenover elkander in het licht te stellen. Tegenover de nadelen van de differentiatie, die ik in het voorgaande aangaf, staan voordelen ter andere zijde, zowel voor adviserende als voor controlerende functie. Voor de adviserende functie zie ik deze voordelen in een grotere deskundigheid op het bijzondere arbeidsterrein en in de verruiming van het gebied, waarop de adviserende taak kan worden verricht, doordat de beperking, die door het samengaan met de controlerende functie wordt opgelegd, komt te vervallen. Voor de controlerende functie brengt de differentiatie het voordeel, dat zij de meest gunstige voorwaarden scheidt, waaronder de functie in het maatschappelijk verkeer kan worden vervuld. De beoordeling en afweging van deze voor- en nadelen leg ik de vakgenoten voor. Bij de structuurwijzi-

gingen in de beroepsuitoefening, die naar mijn stellige overtuiging nog voor de toekomst te wachten zijn, zal het nodig zijn om zich te beraden over de doelmatige organisatie van het beroep. De vraag naar de mate, waarin de differentiatie aan de beroepsontwikkeling ten goede zal kunnen komen, zal daarbij ongetwijfeld een belangrijke plaats innemen.

DE FUNCTIE VAN DE BELASTINGDESKUNDIGE IN DE ORGANISATIE VAN HET ACCOUNTANTSKANTOOR

door Drs. A. J. F. Reyn

Het in dit artikel te behandelen vraagstuk is niet nieuw. Reeds in het M.A.B. van 1928 behandelde H. R. Reder het probleem of een samenwerking van accountant en belastingconsulent mogelijk te achten is. Zie ook de inleidingen voor de ledenvergaderingen door L. de Blaey in 1933 en L. v. Kampen in 1934. Sederdien zijn er verschillende omstandigheden ontstaan welke een nadere bestudering van dit vraagstuk rechtvaardigen, te weten:

1) de sterk vermeerderde behoefte aan voorlichting op belastingtechnisch gebied: deze omstandigheid was in hoofdzaak een gevolg van het feit dat binnen betrekkelijk korte tijd een groot aantal nieuwe wetten hun intrede hebben gedaan, welke bovendien van een dergelijke ingewikkeldheid waren dat vrijwel niemand zijn belastingbiljetten zonder deskundige hulp kon invullen.

2) het gewijzigde Reglement van Arbeid van het N.I.v.A., dat zich ten aanzien van de functie van de accountant en van de accountantsverklaringen nauwkeuriger uitspreekt dan in het oude Reglement het geval was, stelt dit vraagstuk ook in een ander licht.

Het vraagstuk dat thans aan de orde is kan als volgt gesteld worden: Is er in de organisatie van het accountantskantoor plaats voor een belastingdeskundige en zo ja welke functie neemt deze dan in die organisatie in?

Teneinde deze vragen te beantwoorden is het noodzakelijk de functie van de accountant in de maatschappij, in verband met de theorie van het gewekte vertrouwen nog eens nader te analyseren. Deze theorie onderscheidt het begrip functie in:

- 1) de algemene functie
- 2) de specifieke functie.

Indien de accountant zich als openbaar accountant vestigt dan is op dat moment van vestiging de algemene functie gecreëerd, nl. die van vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer dat niet opdrachtgever is. Dit is de functie welke de accountant op zich genomen heeft en bij alle arbeid welke hij gaat verrichten moet hij bedenken dat hij die functie van vertrouwensman jegens derden goed vervult.

Indien de zich als openbaar accountant gevestigde functionaris nu opdrachten krijgt worden de specifieke functies in het leven geroepen. Deze specifieke functies komen in een groot aantal variëteiten voor, bv. opdracht tot algemene voortgezette controle van de jaarrekeningen, tot onderzoek van een credietaanvraag, tot vaststelling van de goodwill van een zaak, tot vaststelling van brandschade e.d. Ook als de accountant de