

DE OPLEIDING TOT HET ACCOUNTANTSBEROEP

door Prof. A. M. van Rietschoten

Tot het schrijven van een kort artikel over het in hoofde genoemde onderwerp heb ik mij gezet in de overtuiging, dat in het MAB-nummer ter gelegenheid van *Limperg's* tachtigste verjaardag, een onderwerp, waaraan hij zó veel van zijn aandacht en van zijn werkkraft heeft besteed, niet zou mogen ontbreken.

Ziehier eerst enkele feiten, waaruit duidelijk spreekt, welk een staat van dienst *Limperg* in dit opzicht bezit. In 1904 benoemd tot lid van het Nederlands Instituut van Accountants, na met goed gevolg afgelegd examen, neemt hij in 1905 de leiding van een cursus. Hij was toen 25 jaar. Sindsdien tot zijn emeritaat is hij daadwerkelijk aan het onderwijs voor de accountants-examens verbonden geweest. Van 1907 af voorzitter van de examen-commissie van de N.A.V., sinds 1919 voorzitter van het bureau der examens van het N.I.v.A. tot 1928; daarna lid van het curatorium voor de opleiding en de examens van het N.I.v.A. Examinator tot 1948 bij het Instituut. Als hoogleraar sinds 1929 belast met de organisatie van de accountantsopleiding aan de economische faculteit van de Universiteit van Amsterdam tot 1950¹).

Wanneer men nu wil stilstaan bij de betekenis, welke deze gedurende een geheel leven voortdurende werkzaamheid voor het onderwerp van die toewijding heeft gehad, dan moeten uiteraard verschillende elementen in beschouwing worden genomen.

Daar is dan eerst zijn invloed op de bepaling van de leerstof voor het onderwijs en op de wijze van behandeling daarvan. De behandeling der bedrijfsproblemen als economische vraagstukken; het proces van ontwikkeling van casuïstiek en kunstleer tot wetenschap; de bedrijfshuishoudkunde als deelwetenschap van de economie.

Voor het accountantsberoep gelden de volgende hoofdstukken als de belangrijkste. De leer van de kostprijs, welke de grondslag der berekeningen door wetenschappelijke analyse bepaalt; het boekhouden is dan onderkend als een techniek van verzameling en groepering der gegevens. De leer van de interne organisatie, welke misschien nog het sterkst bezig is zich tot volle wasdom te ontwikkelen. Met de leer van de interne organisatie als grondslag gaat de ontwikkeling van inrichtingsleer tot de leer der administratieve organisatie²). De leer van de waarde en de vorming van het resultaat in de voortbrenging, welke de belangrijkste grondslag voor het oordeel over de jaarrekening moet opleveren.

Hoe markant dit alles voor net onderwijs tot en voor de beoefening van het accountantsberoep ook moge zijn, omdat daarmee een wetenschappelijke benadering van vele zijner problemen wordt tot stand gebracht, er is als leerstuk voor het accountantsberoep nog een ander, waarop *Limperg* zijn stempel heeft gedrukt. Door hem is een leer der accountantscontrole ontwikkeld, welke bepalend is geweest voor hetgeen in Nederland op dat gebied is tot stand gekomen. Zijn leer van het gewekt vertrouwen vormt daarvan het centrale element. Daarnaast zijn tal van vraagstukken in de beroepsbeoefening door hem fundamenteel geanalyseerd en tot oplossing gebracht. Karakteristiek voor deze over een lange reeks van jaren tot ontwikkeling gebrachte opvattingen mag worden geacht de sterk polemische behandelingswijze. Steeds keert *Limperg* zich tegen anderen; en hij moet dit doen

¹) Gegevens ontleend aan „De Accountant” oktober 1950 pag. 35 e.v.

²) MAB juni 1959: C. L. Spits en Zandstra, pag. 235 e.v.

omdat vele zijner tijdgenoten, althans aanvankelijk, zijn meningen niet delen. Tegen velerlei afwijzend, soms zelfs misbillikend oordeel in, heeft hij zijn standpunt nader gefundeerd en gepreciseerd. Zowel op de praktijk der beroepsbeoefening in Nederland als op het onderwijs voor accountants is dit werk van blijvende invloed gebleken.

Opmerking verdient het naar mijn oordeel nog, dat *Limperg* steeds van opvatting is geweest en gebleven, dat de leer der accountantscontrole van een algemeen uitgangspunt opgetrokken, de beroepsbeoefenaar een vaste grondslag voor de hantering van zijn practisch probleem moest bieden, maar stelselmatig af moest zien van gedetailleerde voorschriften voor de praktijk. De standpuntbepaling in het probleem van de praktijk moest voorbehouden blijven aan de vakman, die op grond van zijn vakkennis onder zijn eigen verantwoordelijkheid zijn beslissing zou hebben te nemen. Dan eerst zou het oordeel een deskundigen-oordeel zijn. De toepassing van gedetailleerde voorschriften, met de overdracht van verantwoordelijkheid van de individuele vakman naar de autoriteit, die het voorschrift zou hebben gesteld, moest ondeugdelijk worden geacht. Temeer waar het gedetailleerde voorschrift zou kunnen leiden tot het misbruik van de formele, maar onwaarachtige interpretatie van het voorschrift.

Als paedagoog pleegde hij zó ver te gaan, dat hij in de uiteenzetting en argumentatie zijner denkbeelden, zelfs tegenover leerlingen, het gebruik van het voorbeeld veelal vermeed. Het voorbeeld houdt van nature een beperking van het probleem in en is daarom in de argumentatie als tendentius en dus ondoelmatig te beschouwen. Bovendien heeft de suggestieve kracht van het voorbeeld het didactische nadeel, beter dan het algemeen gestelde te worden onthouden. Daardoor worden de met het voorbeeld in het probleem aangebrachte beperkingen, in de gedachtenvorming onopgemerkt meegenomen en verzwakken zij de analyse.

In zijn streven naar algemene behandeling der vraagstukken kwam *Limperg* uiteraard in aanraking met formuleringsmoeilijkheden. Herhaaldelijk kan een algemene behandeling niet gebruik maken van in het beroep gangbare, maar onvoldoend vast omljnde begrippen. Zo moest deels met termen van eigen keuze worden gewerkt. In aanmerkelijke mate, maar mogelijk toch nog niet in voldoende mate, zijn deze termen in het beroep gemeengoed geworden.

Naast de bepaling der leerstof en de ontwikkeling van haar behandelingswijze, heeft *Limperg's* werk aan de opleiding tot het accountantsberoep nog andere aspecten, waarvan hier een enkel mag worden besproken.

Zoals in de hiervoren gereleveerde historische gegevens vermeld, is *Limperg's* bemoeienis met het onderwijs voor het accountantsberoep begonnen en langdurig voortgezet in functies der beroepsorganisatie. Sterk heeft bij hem steeds de overtuiging gesproken van de betekenis van de opleiding tot het beroep voor de beroepsorganisatie. Omdat door hem later leiding is gegeven aan de accountantsopleiding aan de economische faculteit der Universiteit van Amsterdam, lijkt het dienstig bij het oordeel over de betekenis van de opleiding door de beroepsorganisatie nader stil te staan.

In het onderwerp der opleiding tot het beroep door de beroepsorganisatie zijn een aantal aspecten te onderscheiden, welke elk voor zich de aandacht vragen. Het eerst moge worden genoemd het afnemen van het accountants-examen, leidende tot kwalificatie voor het beroep en toelating tot het lidmaatschap. Het spreekt vanzelf, dat hier sprake is van een belang van de beroepsorganisatie van de eerste orde. Dit eigen kwalificerend optreden

der beroepsorganisatie heeft bij niet-gekwalificeerden - hoe kon het uitblijven - ongunstige oordelen opgeroepen. De gedachte, dat door kwantitatieve beperking van het aantal beroepsgenoten, de materiële belangen der leden zou worden gediend, is hier en daar geuit. In feite heeft een dergelijke tegenstelling der belangen van kandidaten en leden bij mijn weten nooit bestaan. Het gedrag van het N.I.v.A., dat zich zeer veel aan het onderwijs liet en laat gelegen liggen, logenstraft ze. Maar bovendien is de maatschappelijke plaats van het accountantsberoep eerder kwetsbaar voor een kwantitatief tekortschieten, dan voor een overmaat; van deze laatste kan men hoogstens zeggen, dat wij die historisch niet kennen. Doordat de verwachting van het publiek in de betrouwbaarheid van de uitkomst van het accountantsonderzoek door het beroep in collectiviteit moet worden opgewekt en blijvend moet worden bevredigd, geeft het beroep zich terecht alle moeite nieuwe, aan de eisen beantwoordende leden, te verkrijgen.

Dat de beroepsorganisatie niet de enige instantie zou blijven, die de kwalificatie voor het beroep zou kunnen geven, zoals bijv. in Engeland, Schotland en de V.S.A. het geval is, moest in beginsel op verzet stuiten. Na de eerste accountantsexamens vanwege het hoger onderwijs is dit verzet dan ook gevoerd. Het ontstaan van de V.A.G.A. is van dit verzet het gevolg geweest.

Het onderwijs tot het accountantsexamen vanwege de beroepsorganisatie werd hiervoren reeds genoemd. Het heeft in Nederland sinds tientallen jaren vanwege het N.I.v.A. plaats gevonden en zich een goede naam weten te verwerven³⁾. Het is geen unicum, ook de Schotse zusterorganisatie belast zich met het onderwijs; maar een hoge uitzondering is het wel. Zou dit op zichzelf de vermelding reeds motiveren, de betekenis van een zodanige inrichting van dit onderwijs, dat het naast een dagtaak kan worden gevolgd, dient nog te worden aangegeven. Voor de voorziening in een voldoende aantal bekwame beroepsgenoten is onderwijs wel voorwaarde, maar het is veelal nog niet voldoende. Tot de scholing voor het beroep vormt een praktische werkzaamheid onder deskundige leiding, in de jaren voorafgaande aan de kwalificatie, een bijzonder waardevolle bijdrage. Daarbij denke men niet alleen aan het „ambachtelijke” element, dat nu eenmaal de beroepsbeoefening eigen is en doende moet worden geleerd. Het beroep vraagt een houding tegenover velerlei problemen, welke men veel beter kan bijbrengen aan degenen, die in een leerlingstelsel is opgenomen, dan aan degenen, die het alleen door onderwijs moet duidelijk worden. Het leerlingstelsel, dat door het onderwijs vanwege de beroepsorganisatie is mogelijk geworden, moet een grote vaktechnische betekenis voor het beroep worden toegekend. Hierin moge ook een belangrijk element worden gezien voor de verklaring van het opmerkelijke feit, dat na meer dan vijf en twintig jaren academisch accountantsonderwijs de door het instituut opgeleiden als evenwaardige vaklieden worden beschouwd en ook vooraanstaanden in het beroep blijven opleveren.

Daarenboven heeft de bemoeienis met de opleiding een rechtstreekse gunstige bijdrage gegeven aan het beroep, doordat vele beroepsgenoten aan het werk van onderwijs en examen een actief aandeel moeten nemen. Het is in de kring der beroepsgenoten herhaaldelijk geuit, dat door het opleidingswerk van het N.I.v.A. de docenten en de examinatoren, degenen zijn, die hun vakkennis het sterkst hebben vergroot. Van degenen, die in 1958 het beroep uitoefenden, waren er 106 of 10 %, die aan het onderwijs

³⁾ Zie Memorie van Toelichting ontwerp Wet op de Registeraccountants 1959, § 1.

of de examens voor de hoofdvakken waren verbonden. Menig ander beroep kan slechts afgunstig zijn op hetgeen hiermede is bereikt.

Met hoeveel overtuiging heeft *Limperg* zich over deze zijden van de opleiding uitgelaten, o.m. als lid van de Commissie voor de Wettelijke Regeling van het N.I.v.A. Ook hem heeft steeds voor ogen gestaan de betekenis, dat de beroepsorganisatie onder een wettelijke regeling het onderwijs en het examen zal zijn opgedragen. Het heeft hem zeker tot voldoening gestrekt, dat in het wetsontwerp 1959, evenals in het ontwerp 1939 en vroegere voorontwerpen, waarop hij grote invloed oefende, deze taak aan het N.I.v.R.A. wordt opgedragen.

Daarmee wordt blijvend het beroep gehouden zijn inspanningen te geven voor zijn voortzetting, terwijl anderzijds het verband van de vereisten voor de beroepskwalificatie met de evoluerende ervaring in de praktijk van het beroep gewaarborgd blijft.

Naast deze verworvenheden, waarvoor het accountantsberoep grote dank verschuldigd blijft aan *Limperg's* eminente werkzaamheid aan de opleiding, gedurende zijn langdurig actief leven in het beroep, mogen enkele problemen, welke de naaste toekomst op dit gebied brengen, in het kort worden aangeduid.

De gevaren, verbonden aan de bevoegdheid tot het verlenen der beroepskwalificatie naast die door de beroepsorganisatie, door een toenemend aantal instellingen van hoger onderwijs, kunnen slechts dan latent blijven, indien de bekwaamheidseisen, door de beroepsorganisatie gesteld, hun leidinggevende plaats behouden. Hierop mag slechts goede verwachting bestaan, indien een toekomstige wettelijke regeling niet tengevolge zal hebben, dat de toewijding van het beroep voor zijn opleidingstaak vermindert.

Het is een vraagstuk, waarover nog geen goed oordeel mogelijk is, of voor de accountantsopleiding vanwege de beroepsorganisatie een bevredigend aantal leerlingen mag worden verwacht, van wie de succesvolle beëindiging dier opleiding in uitzicht staat. Sinds het einde van de jongste oorlog zijn de omstandigheden zodanig gewijzigd, dat niet op grond van de ervaringen in het verleden met voldoende stelligheid kan worden gebouwd. Met name is het de vraag wat de invloed van de vermindering van beletselen voor degenen, die met goed gevolg het middelbaar en voorbereidend hoger onderwijs hebben genoten, om een academische opleiding te verkrijgen, zal blijken te zijn. Het is niet ondenkbaar, dat van hen, die tot het hoger onderwijs konden worden toegelaten, maar zulk onderwijs niet gaan volgen, ook niet in voldoende aantal kan worden verwacht, dat zij met goed gevolg een accountantsopleiding bij wijze van avondstudie doorlopen. De doelmatigheid van die accountantsopleiding kan blijken afhankelijk te zijn van voldoende toeloop van daartoe geschikte leerlingen.

In verband daarmee zal nader onderzocht moeten worden wat anderzijds de oorzaken zijn, dat de accountantsopleiding vanwege het hoger onderwijs, na een periode van meer dan vijf en twintig jaren, geen aantallen accountants heeft opgeleverd, om aan de toekomstige behoefte aan beroepsbeoefenaars ook maar bij benadering te voldoen.

Met *Limperg's* werk ten behoeve van de accountantsopleiding ten voorbeeld moge het beroep worden voorgelaten: een beroep, dat aan zijn toekomst gelooft, werkt aan zijn opleiding.