

## DE MAATSCHAPPELIJKE ROL VAN DE ACCOUNTANT

door J. A. Burggraaff

Onder deze titel verscheen in MAB, november 1979, pag. 482 e.v., een bijdrage van de hand van J. H. Blokdijk. Als bestaansgrond van de accountantsfunctie wijst hij aan (pag. 483): „een bepaalde vorm van relatie tussen personen en/of instellingen, en wel de relatievorm waarbij het afleggen van verantwoording past”. Hij geeft vervolgens zijn kijk op de samenleving die zich zou kenmerken door vrijheid en verantwoordelijkheid. Blokdijk ziet nu de verantwoording als concretisering van de verantwoordelijkheid voor het gebruik van de vrijheid, analyseert de grenzen van de inhoud der verantwoording, en komt tot de volgende omschrijving (pag. 488):

„een door een verantwoordingsplichtige in die kwaliteit gedane mededeling, inhoudende de binnen zijn bereik liggende feitelijke gevolgen van zijn activiteiten”.

De rol van de accountant is dan: het verlenen van geloofwaardigheid aan verantwoordingen (pag. 490).

Het wil mij voorkomen, dat Blokdijks analyse geen goed uitgangspunt biedt voor de ontwikkeling van de accountantsfunctie. Mijn bezwaren wil ik in het kort samenvatten.

1. Het is onraadzaam de accountantsfunctie te stoelen op een bepaalde maatschappijvisie. Daarlatende of Blokdijks beschrijving en waardering van de vrije ondernemingsgewijze productie door iedereen wordt onderschreven, valt op te merken:
  - dat er samenlevingen zijn die op andere wijze geordend zijn, en waar accountants eveneens fungeren;
  - dat er in onze Nederlandse samenleving belangrijke en omvangrijke sectoren zijn, waar de vrije ondernemingsgewijze productie niet bestaat, en die bij Blokdijk uit de boot vallen.
2. Het is onjuist het fungeren van accountants te beperken tot „verantwoordingen” in de zin die Blokdijk aan deze term geeft. Bij verschillende gelegenheden<sup>1)</sup> heb ik betoogd dat accountants zijn betrokken bij „informatie”. De bestaansgrond van de functie ligt bij vormen van relaties tussen mensen en/of instellingen, die informatieverstreking met zich brengen. Die verstreking kan beogen het afleggen van verantwoording, zij kan ook andere oogmerken hebben. Zij kan plaats vinden krachtens een verplichting, of ook vrijwillig ten einde de bejegening door anderen in gunstige zin te beïnvloeden<sup>2)</sup>. Het oog-

---

<sup>1)</sup> Nogmaals: Zwijgplicht · zwijgrecht; spreekplicht · spreekrecht. De Accountant maart 1974. Openingswoord accountantsdag 1977; idem 1978.

<sup>2)</sup> Zie o.m. Prof. Dr. L. H. Klaassen, 2e stelling accountantsdag 1978.

merk van de informatieverstrekking is op de accountantsfunctie niet van invloed. Die functie is steeds: het vaststellen van de betrouwbaarheid en toereikendheid van de verstrekte informatie, teneinde de geloofwaardigheid daarvan te vergroten.

3. De vraag of bepaalde informatie al dan niet als „verantwoording” moet worden aangemerkt, is binnen het beroep slechts in zoverre van belang dat de GBR voor accountantsoordelen bij verantwoordingen (verklaringen) uitgewerkte voorschriften bevatten, welke voor accountantsoordelen bij niet-verantwoordingen ontbreken. Er bestaat in het beroep dientengevolge enige behoefte aan klaarheid omtrent het begrip „verantwoording”. Die behoefte is overigens niet dringend, daar voor alle accountantsoordelen de eis geldt, dat zij op deugdelijke grondslag moeten berusten, en een duidelijk beeld van de uitkomst van de arbeid moeten geven.

Blokdijk nu zoekt die klaarheid door verband te leggen tussen verantwoording en (gebruik van de) vrijheid. Het kenmerk van vrijheid is echter, dat men naar eigen inzicht keuzen kan doen (of ook nalaten) zonder daarvan rekenschap te moeten afleggen. Vrijheid en verantwoording sluiten elkaar wederzijds uit. De sleutel tot het begrip verantwoording ligt in het begrip *delegatie*: wie verantwoordelijkheden op zich neemt of opgelegd krijgt, heeft zich te verantwoorden. Ik kan deze gedachtengang hier niet verder uitwerken; zij leidt tot andere conclusies dan waartoe Blokdijk komt.

4. Door aan de inhoud van een verantwoording (en alleen daarmee hebben volgens Blokdijk accountants zich te occuperen) enge grenzen te stellen, legt Blokdijk een grote, en niet a priori te rechtvaardigen, beperking op aan het fungeren van accountants.

*Uitkomsten, geen methoden.* Het valt niet in te zien, waarom alleen de uitkomsten van activiteiten het onderwerp van een verantwoording (c.q. informatie) behoren te zijn, en niet de daden zelf. Men hoeft de krant maar op te slaan om vast te stellen, dat de belangstelling niet alleen uitgaat naar de uitkomst, maar ook naar de manier waarop die uitkomst werd verkregen.

*Feiten, geen meningen (incl. verwachtingen).* Het valt niet in te zien, waarom een verantwoordingsplichtige geen rekenschap zou kunnen geven van doelstellingen, intenties, beweegredenen, voornemens, plannen, verwachtingen. Wie een begrotingsbehandeling in de Staten-Generaal waarneemt, ziet het tegendeel van Blokdijks stellingen. Wie een beroep doet op maatschappelijk vertrouwen, zal gewoonlijk niet kunnen volstaan met een verantwoording van feiten in retrospectie.

*Beperking tot eigen bereik.* De gedachtenwisseling op de Accountantsdag 1978<sup>3)</sup> is kennelijk aan Blokdijk voorbijgegaan, evenals het vele dat in binnen- en buitenland over de rapportage van omgevingseffecten is gepubliceerd<sup>4)</sup>. Wat Blokdijk als argumentatie aanvoert, kan zijn conclusie niet dragen. Vaststelling van de gevolgen voor anderen vergt niet onder alle omstandigheden de medewerking van die anderen, resp. men behoeft niet bij voorbaat aan te nemen dat zij tot die medewerking niet bereid zijn. Toerekening van gevolgen

<sup>3)</sup> Ondernemingsgedrag en Omgevingsverslag. Uitgave NIVRA.

<sup>4)</sup> O.m. The Corporate Report, Accounting Standards Steering Committee, London 1975.

aan meerdere oorzaken moge moeilijk zijn, doch is niet bij voorbaat onmogelijk te achten. Als belangrijkste argumenten noemt Blokdijk: de verplichting om van belanghebbenden afkomstige informatie (bedoeld zal zijn: informatie aangaande effecten op belanghebbenden) in de verantwoording op te nemen, zou de verantwoordingsplichtige kunnen dwingen tot zelfbeschuldiging. Mij dunkt, wanneer men met Blokdijk erkent dat de ondernemer, in welk opzicht en in welke mate dan ook, een maatschappelijke verantwoordelijkheid heeft, dan ligt het voor de hand te verwachten dat de ondernemer een zodanig beleid voert dat hij die verantwoordelijkheid kan dragen, en daarover een tot tevredenheid stemmende verantwoording kan afleggen. Leidt die verantwoording tot gegronde kritiek, dan heeft de ondernemer het er blijkbaar naar gemaakt. Men kan niet aan de ene kant verantwoordelijkheid erkennen, en tegelijk aan de andere kant de verantwoordingsplicht afwijzen.

5. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat Blokdijk het begrip verantwoording knipt op de maat van wat in zijn ogen object kan zijn van een doelmatig vervulde accountantsfunctie. Iets waarbij een accountant geen verklaring kan geven, is niet voldoende controleerbaar en dus geen verantwoording. Deze gedachtengang kan echter geen impulsen geven aan de verdere beroepsontwikkeling. Naar mijn overtuiging is een vruchtdragender gedachtenwisseling mogelijk wanneer men als uitgangspunt neemt dat in elke moderne samenleving informatie wordt verstrekt. Achtereenvolgens rijzen voor de te onderscheiden typen van informaties de vragen:
  - Bestaat bij verstrekkers en/of ontvangers de behoefte om de juistheid en toereikendheid te zien vastgesteld?
  - Is iemand bereid de daarvoor te maken kosten op te brengen?
  - In hoeverre is het technisch mogelijk tot die vaststelling te geraken?
  - Is een accountant in staat zich met die vaststelling te belasten?
  - In welke bewoordingen en aan wie zal hij zijn oordeel kenbaar maken?
 Bepaalde typen informatie aangaande bepaalde typen personen/instellingen zullen bij de achtereenvolgende vragen afvallen. Dat is dan resultaat van een weloverwogen analyse, en geen stellingname bij voorbaat. Voorts kan de analyse in de tijd worden herhaald; nieuwe uitkomsten kunnen impulsen zijn voor een dynamische functie-ontwikkeling. Grenzen aan de accountantsfunctie worden principieel niet gesteld door de aard van de informatie, doch alleen door de rol waarin de accountant met betrekking tot informatie optreedt. Eerder heb ik die rol getypeerd als ijkfunctie, daarmee te kennen gevend dat de accountant slechts kan optreden als waarmerker, niet als primair verschaffer van informatie. De overige beperkingen (deskundigheid van de accountant, beschikbaarheid van toetsingscriteria e.d.) zijn van praktische aard, en tijdgebonden.
  
6. Blokdijk besluit zijn uiteenzetting met een bespreking van de rol van de beroepsorganisatie. In de eerste plaats, zo meent hij, moet deze waken voor ontwikkelingen die de functie van de accountant aantasten of onzuiver maken, voor het wekken van verwachtingen of het stellen van eisen die accountants niet kunnen honoreren. Zonder te willen ontkennen dat de beroepsorganisatie ook in dit opzicht een taak heeft, klinkt zij mij te defensief in de oren dan

dat zij op de eerste plaats aanspraak kan maken. De eerste taak van de beroepsorganisatie is offensief van karakter: erkenning te verkrijgen voor de functie van accountants als ijkers van informatie van velerlei aard; studies in gang te zetten om te onderzoeken waar en hoe accountants die functie metterdaad kunnen vervullen; deskundigheden in het beroep aan te kweken zodat accountants die functie kunnen waarmaken. Het is deze taak, die bij het NIVRA sinds een aantal jaren de eerste prioriteit heeft, en gestalte geeft aan de maatschappelijke rol van de accountant.