

DE ACCOUNTANTSFUNCTIE IN DE MAATSCHAPPIJ

door Dr. A. J. Bindenga

Inleiding

De primaire ontstaansgrond van een beroep dient te worden gezocht in de maatschappelijke arbeidsverdeling. De functie van een beroep heeft te maken met de maatschappelijke betekenis van een beroep. Ook het accountantsberoep vervult zekere maatschappelijke behoeften, de functie van de accountant vloeit voort uit de belangen van bepaalde groepen in de samenleving. Op grond hiervan stellen sommige beroepsgenoten in Nederland wel, dat de algemene functie van de accountant zijn functie als „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” is. Deze functie wortelt in het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer in de vervulling van de functie stelt. Deze gedachte heeft geleid tot de formulering van de „leer van het gewekte vertrouwen”. Vele accountants in Nederland menen deze leer als grondslag voor hun beroepsuitoefening te moeten beschouwen.

Nu bestaan er in vakkringen ten aanzien van bovengenoemde leer verschillende interpretaties. In het verleden zijn er zelfs felle discussies geweest omtrent de inhoud ervan. Er zijn accountants die menen dat het beter is deze discussies maar te laten rusten. Het accountantsberoep is niet gediend met het oprakelen van oude controverses, zo stellen zij. Het is echter niet onwaarschijnlijk dat in de maatschappij juist door de terminologie „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” misverstanden zijn ontstaan, waardoor het accountantsberoep in een moeilijke positie kan geraken. Ik meen daarom dat het niet van belang ontbloomt is dat het beroep zich uitspreekt over zijn functie. Dit artikel is dan ook bedoeld vakgenoten te prikkelen tot een reactie, waardoor meer duidelijkheid kan worden verkregen over de accountantsfunctie in de maatschappij.

Waar staat het accountantsberoep nu?

Indien kort zou moeten worden gekarakteriseerd waar het accountantsberoep nu staat, dan zou men kunnen zeggen: het beroep staat in een proces van institutionalisering!

Alvorens de institutionalisering van het accountantsberoep aan de orde te stellen, komt het mij wenselijk voor in enkele woorden te schetsen wat men onder institutionalisering zou kunnen verstaan.

Institutionalisering is een begrip uit de sociologie. Men bedoelt er een proces mee waardoor zich instellingen van de samenleving ontwikkelen of anders gezegd: instituties van de maatschappij. Ten aanzien van bestaande instituties is in de sociologie veel empirisch onderzoek verricht, want instituties hebben meestal betrekking op essentiële functies van de samenleving. Met betrekking tot het *ontstaan* van instituties is echter in mindere mate studie verricht.¹⁾

¹⁾ Aldus A. Peper in „Vorming van een welzijnsbeleid”, blz. 50 (Boom, Meppel, 1972).

De socioloog Zijderveld geeft van het begrip institutionalisering de volgende definitie:²⁾

„Institutionalisering is het fundamenteel antropologisch proces, waarin individuele menselijke handelingen worden geobjectiveerd tot vaste min of meer normatieve handelingspatronen (gewoonten, mores, instituties), die als collectieve vormen onafhankelijk van handelende individuen kunnen blijven voortbestaan en als zodanig de individuele mens enerzijds dwingen om bepaalde handelingen op bepaalde wijze te verrichten (bepaalde sociale rollen te spelen), hem anderzijds echter de voor zijn handelen onmisbare sociale stabiliteit en zekerheid (integratie) verschaffen.”

Kennelijk is het institutionaliseringsproces een dynamisch proces, waardoor sociale patronen ontstaan. De dynamiek van het proces komt voort uit spanningen tussen individu en de samenleving. De institutionalisering speelt zich af in het spanningsveld tussen vrij handelende individuen en de structuren die zij mede in stand helpen houden.³⁾

Van betekenis voor het vervolg van dit artikel is, dat een bepaalde activiteit in de samenleving institutionaliseert als zij geaccepteerd wordt door de sociale structuur waarvoor zij is bedoeld. Het gevolg van institutionalisering is enerzijds sociale zekerheid voor de samenleving, anderzijds sociale dwang voor de individu.

Een enkel voorbeeld moge het begrip institutionalisering verduidelijken. De ontwikkeling van de institutie „huwelijk” is een dergelijk institutionaliseringsproces. In het grijze verleden kende men geen officieel huwelijk, wel kende men het gebruik dat een man en een vrouw bij elkaar leefden. Het gebruik werd een gewoonte en langzamerhand vond men het de enig juiste gewoonte van samenleven. Op den duur ontstond hieruit het huwelijk als een maatschappelijke instelling, als een institutie. Het gevolg van institutionaliseringsprocessen is sociale dwang. In het geval van het huwelijk betekent dit: als je wilt samenleven, dan moet je huwen. Institutionaliseringsprocessen zijn echter dynamisch, zij eindigen nooit. Bij het huwelijk is er in de samenleving van vandaag namelijk een bepaalde ontwikkeling gaande, die de institutie van karakter doet veranderen. Met name kan in dit verband worden gewezen op het „vrije” huwelijk. Toch is er tot op zekere hoogte nog een sociale dwang, want bepaalde door de samenleving aan het huwelijk verbonden aspecten kunnen uitsluitend bij een „officieel” huwelijk worden geconcretiseerd.⁴⁾

Na bovenstaande algemene opmerkingen over institutionaliseringsprocessen zou ik willen ingaan op het accountantsberoep en institutionalisering.

Het accountantsberoep is een relatief jong beroep, als zodanig ontstaan in de vorige eeuw als gevolg van de industriële revolutie. Ik meen te kunnen stellen dat de accountant van oorsprong boekhouder was. In de vorige eeuw vond men de registratie van het bedrijfsgebeuren en het op basis van deze registratie verstrekken van informatie van minder belang dan thans. Voor de registratie van het bedrijfsgebeuren had men daarom dikwijls alleen een part-

²⁾ A. C. Zijderveld - Institutionalisering, blz. 29-30 (Brand, Hilversum, 1966).

³⁾ A. Peper, op. cit. blz. 43, alsmede J. A. A. van Doorn en C. J. Lammers - Moderne sociologie, blz. 124 (Het Spectrum, Utrecht, 1972).

⁴⁾ De tariefgroepen voor de inkomstenbelasting zijn hier een sprekend voorbeeld van.

time boekhouder in dienst, die zich accountant noemde. Als zodanig waren deze accountants zelfstandig gevestigd. De part-time boekhouders vormden de basis voor de ontwikkeling van het accountantsberoep. Door de scheiding van leiding en kapitaalverschaffing dienden bedrijven verantwoordingen samen te stellen, veelal verantwoordingen in de vorm van een jaarrekening. Deze jaarrekening werd voor een belangrijk gedeelte opgemaakt uit de registratie van het bedrijfsgebeuren, zodat de bovengenoemde part-time boekhouders langzamerhand experts werden in het samenstellen van verantwoordingen uit de registratie.

In een later stadium ontstond het gebruik om verantwoordingen te voorzien van een attest van een expert in verantwoordingen. De accountant, van oorsprong een deskundige in het samenstellen van verantwoordingen, werd een expert om te attesteren. De controlefunctie van de accountant had zich ontwikkeld.

Ik meen dat vorengenoemde ontwikkeling kan worden gekenschetst als een proces van institutionalisering. Het gebruik ontstond om een verantwoording vergezeld te doen gaan van een attest van een expert. Accountants als deskundigen met betrekking tot verantwoordingen wierpen zich op als dergelijke attest-experts. Deze activiteit is door de samenleving geaccepteerd. In vele landen is het gebruik immers wettelijk verankerd. In de wet wordt een verplichte accountantscontrole voor ondernemingen voorgeschreven. Men zou daarom kunnen stellen dat het gebruik zich heeft ontwikkeld tot institutie van de samenleving. De samenleving, gerepresenteerd door de overheid als wetgever, heeft van „de” accountant een institutie van de samenleving gemaakt. In bepaalde kringen hoort men wel: de accountant is uniek als controleur! Eigenlijk wil dat zeggen: als men over controle van een jaarrekening praat, dan denkt men aan een accountant. Maar ook: als men over een accountant praat, dan denkt men aan controle van een jaarrekening.

In het bovenstaande is in het kort de institutionalisering van de attestfunctie van de accountant aangegeven. Het gevolg van institutionaliseringsprocessen is in het algemeen sociale zekerheid voor de samenleving en sociale dwang voor de individu. Als gevolg van de institutionalisering van de attestfunctie is men als accountant ook gedwongen een sociale rol te spelen. Sociale rollen zijn gestabiliseerde vormen van verhoudingen en verwachtingen. De samenleving verwacht dat accountants een bepaald gedragspatroon hebben. Als men accountant is, moet men zich gedragen naar de verwachtingen die de samenleving heeft van deze maatschappelijke instelling, van deze institutie van de samenleving. Op deze maatschappelijke verwachtingen kom ik in het vervolg van dit artikel nog terug bij mijn bespreking van de „leer van het gewekte vertrouwen”.

In het kader van de institutionalisering van de attestfunctie van de accountant zou ik nog een tweede proces van institutionalisering willen noemen. Ik doel hierbij op de ontwikkeling die kan worden aangeduid als de codificatie van grondslagen voor jaarrekeningen.

Door verschillende onderdelen van de maatschappij wordt de wens geuit de grondslagen voor verantwoordingen van ondernemingen in meerdere mate te uniformeren en vast te leggen. In dit verband kunnen worden genoemd de

overheid, de effectenbeurs, de werkgevers- en werknemersorganisaties. Met name de wens van financiële pers en beleggers om over vergelijkbare cijfers van vergelijkbare ondernemingen te kunnen beschikken, is gerechtvaardigd te noemen. De winst per aandeel is in een groeiende economie een belangrijk gegeven van elke onderneming. Ondernemingen worden dan ook beoordeeld op de winst per aandeel. Wil deze beoordeling juist zijn dan zal de winst per aandeel ook vergelijkbaar moeten zijn. Een meer bevredigende vergelijkbaarheid dan thans kan in principe op twee wijzen tot stand worden gebracht. Enerzijds zou men kunnen trachten tot uniforme grondslagen voor waardering en winstbepaling te komen, anderzijds zou men kunnen volstaan te streven naar consistente toepassing van eenmaal gekozen grondslagen. In deze beschouwing zal op dit dilemma niet verder worden ingegaan. Wel moge ik vaststellen dat in beide gevallen op de een of andere wijze grondslagen voor de jaarrekening moeten worden vastgelegd.

Vele groepen in de samenleving zouden de bovengenoemde vastlegging van grondslagen het liefst in de wet zien opgenomen. In de wet zou moeten worden verankerd welke grondslagen voor verantwoordingsstukken moeten worden toegepast. De naamgeving „codificatie van grondslagen voor waardering en winstbepaling” duidt weliswaar op een dergelijke wettelijke verankering, doch ook andere vormen van vastlegging worden wel aangeduid als codificatie.⁵⁾

In vele landen is men met de codificatie van grondslagen voor de jaarrekening al ver gevorderd. In de Verenigde Staten waren de Securities and Exchange Act en de Securities Act uit 1933, respectievelijk 1934, de aanzet tot een ontwikkeling naar codificatie. Deze ontwikkeling heeft veel struikelblokken gekend, doch in de Verenigde Staten is een zekere vorm van codificatie tot stand gekomen. De Accounting Principles Board en de door deze instantie gepubliceerde „Opinions” kunnen niet volmaakt worden genoemd en ook het huidige Financial Accounting Standards Board zal het ideaal wel niet kunnen bereiken. Een en ander neemt niet weg dat het streven naar codificatie duidelijk aanwezig is.

Genoemd kan ook nog worden de situatie in het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en Frankrijk. De Companies Act laat weliswaar nog speelruimte, het Aktiengesetz eveneens, maar toch kunnen de min of meer stringente voorschriften worden opgevat als een vorm van codificatie van grondslagen voor verantwoordingen van ondernemingen. Het Franse Plan Comptable kent zelfs een dwingende rubricering in de boekhouding.

In internationaal samenwerkingsverband kan worden gewezen op de vierde en vijfde richtlijn van de Europese Commissie, ook dit kan worden gekenschetst als codificatie. Niet onvermeld mag in dit kader ook blijven het International Accounting Standards Committee, dat reeds een aantal Exposure Drafts het licht heeft doen zien. Ook de ontwikkeling binnen de Union Européenne des Experts Comptables verdient de aandacht.

Voor wat betreft de situatie in Nederland dient de Wet op de Jaarrekening

⁵⁾ Zoals bijvoorbeeld min of meer dwingende voorschriften van het bedrijfsleven zelf of voorschriften van accountantsorganisaties.

van Ondernemingen te worden genoemd, alsmede de in het zogenaamde tripartite overleg tot stand gekomen „groene” boekjes. Een en ander kan nog niet worden beschouwd als een bevredigende codificatie. Het is echter mijn overtuiging dat ook in Nederland een codificatie van grondslagen voor de jaarrekening binnen afzienbare tijd zijn beslag zal krijgen.

Ook de codificatie kan worden gekarakteriseerd als een proces van institutionalisering. Zekere gebruiken worden min of meer normatieve handelingspatronen. Het institutionaliseringsproces dat leidt tot codificatie van grondslagen voor jaarrekeningen, schiept een zekere sociale dwang voor mensen die verantwoordingen dienen af te leggen.

Thans dient aan de orde te komen wat dit institutionaliseringsproces van codificatie voor de accountant betekent. Het eerste institutionaliseringsproces betrof de institutionalisering van het beroep zelf, het tweede institutionaliseringsproces vormt een institutionalisering van het deskundigheids-terrein van het beroep. Een accountant dient een oordeel te geven over een verantwoording, een attest bij een verantwoording. Hoewel ik niet zal ontkennen dat de controle van de cijfers van de verantwoording belangrijk is, moge ik er wel op wijzen dat het oordeel over de grondslagen van de cijfers minstens even belangrijk is. Naar mijn mening is controle van de cijfers niet mogelijk zonder een oordeel over de grondslagen. De grondslagen voor de cijfers en de cijfers zelf zijn onverbrekkelijk met elkaar verbonden. Dat een accountant bij zijn attest bevestigt dat naar zijn oordeel de grondslagen leiden tot een getrouwe presentatie van vermogen en resultaat, maakt naar mijn mening het accountantsberoep tot een professioneel beroep.⁶⁾ De codificatie van grondslagen voor waardering en winstbepaling als onderdeel van de grondslagen voor de jaarrekening zal mijns inziens leiden tot een zekere deprofessionalisering van het accountantsberoep.⁷⁾ Wanneer accountants verklaren dat aan de wet is voldaan, waarin gecodificeerde grondslagen voor de jaarrekening zijn opgenomen, wordt het accountantsoordeel geformaliseerd.

Voor een goed begrip wil ik nog opmerken, dat ik positief sta ten opzichte van codificatie van grondslagen voor de jaarrekening. Codificatie kan er voor zorgen dat het allocatieproces van middelen in een ondernemingsgewijze productie beter kan verlopen. De konsekwentie is echter dat codificatie naar mijn mening leidt tot een zekere verschraling van de attestfunctie.

Dit onderdeel van deze beschouwing begon met de vraag: Waar staat het accountantsberoep nu? Het antwoord luidde: In een proces van institutionalisering. Nader geconcretiseerd houdt dit in, dat het beroep zelf en het terrein van deskundigheid van het beroep een institutionaliseringsproces ondergaan. Zoals al enkele keren aangegeven is het gevolg hiervan: sociale zekerheid voor de samenleving en sociale dwang voor de individu, in dit geval: de accountant.

6) Voor een nadere uiteenzetting van de aard en inhoud van een professioneel beroep moge worden verwezen naar: A. J. Bindenga - Ontwikkelingen in het vrije beroep (in: *Intermediair*, 1 juni 1973).

7) Een en ander heb ik nader uitgewerkt in: A. J. Bindenga - *Het vrije beroep van accountant*, blz. 210 e.v. (Samsom, Alphen aan den Rijn, 1973).

Vragen aan accountants door onderdelen van het maatschappelijk verkeer

De samenleving is een complex geheel van structuren en instanties. Ondanks de in het bovenstaande gememoreerde institutionalisering van de attestfunctie van de accountant door de overheid, heeft niet elke deelnemer aan het maatschappelijk verkeer dezelfde voorstelling van accountantswerkzaamheden.

Ik zie er van af de rijk geschakeerde meningen van vele deelnemers van de samenleving te schetsen. Onder dit hoofd wil ik slechts een aantal wensen etaleren die naar voren zijn gekomen als gevolg van een interpretatie dat een accountant een „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” zou zijn.

Het accountantsberoep heeft de laatste jaren in zekere mate aan „public relations” gedaan. Door middel van bijeenkomsten met de financiële pers tracht bijvoorbeeld de beroepsorganisatie de functie van het beroep in de maatschappij duidelijker te maken. Verschillende instanties reageren hierop, zoals bijvoorbeeld de vakverenigingen. Een en ander moge blijken uit de volgende citaten:

„Het is duidelijk dat de accountants hun positie eens moeten herzien. Zij zijn als onafhankelijke deskundigen uitermate belangrijk. Zij hebben vertrouwen, maar hun gerichtheid is te eenzijdig. De moderne maatschappij vraagt om meer dan een beoordeling van de cijfers. De accountant zal in de toekomst ook een oordeel moeten geven over de leiding van een bedrijf. En wanneer een jaarverslag te laat verschijnt (en dat gebeurt nogal eens) dan zal er een goede tussentijdse berichtgeving moeten komen, vergezeld van een accountantsverklaring. Wellicht is het zelfs nodig dat een accountant verplicht moet worden belanghebbenden tijdig te waarschuwen als een bedrijfsbestuur een onderneming naar de afgrond brengt. Hun taak wint dan nog meer aan waarde en kan dan met recht maatschappelijk worden genoemd en de accountant een vertrouwensman.”

(Ruim Zicht, orgaan NKV, van 18-9-1972.)

„De rol van de accountant als deskundige kan groot zijn, hoewel spreker wijst op het aspect van de commerciële relatie tussen bedrijfsleiding en accountant. Bij tegengestelde belangen tussen werknemer en werkgever acht spreker de positie van de accountant moeilijk. Hij vraagt zich af of hier niet plaats is voor een „externe deskundige”, wiens benoeming vanuit de O.R. of vanuit een afzonderlijk lichaam moet plaatsvinden. Er bestaan bij de vakbeweging gedachten om hiervoor aparte fondsen te gaan vormen, b.v. uit de beloningen van de werknemers-commissarissen om van daaruit de deskundige inbreng te ondersteunen.”

(Verslag lezing J. F. Hoogland, stafid NVV, in Nivra-berichten, juni 1973.)

Ook uit de financiële pers hoort men geluiden dat accountants hun mond meer zouden moeten opendoen. Indien zij menen dat bij hun cliënten zich zekere dingen afspelen die ter kennis van „de samenleving” zouden moeten worden gebracht, dienen zij dit op een of andere wijze mede te delen. Slechts één citaat, dat echter kan worden uitgebreid met andere:

„Accountants zwijgen op essentiële onderdelen: Accountants vinden dat zij alleen wat met hun opdrachtgever hebben te maken. Als die de relatie verbreekt dan blijven toch de kiezen op elkaar hoe graag de buitenwereld wel

eens van de andere kant (van die van de accountant) zou willen vernemen hoe de vork aan de steel zit. Noemen accountants zich niet vaak „vertrouwensmannen in het maatschappelijk verkeer”? Maar als de zaak scheef gaat, klappen de vertrouwensmannen dicht en kan het publiek, de aandeelhouder en de werknemer zich alleen nog afvragen of er een klacht bij de Raad van Tucht van de accountantsorganisatie zal worden ingediend.”

(Elseviers Weekblad, 16 september 1972.)

In schrille tegenstelling met bovenstaande citaten staat de uitspraak van een beroepsgenoot:

„Het is niet de accountant, die spreekt in het informatieproces, maar de ondernemer. Deze wil (b.v. met zijn jaarverslag) iets over de onderneming zeggen. De accountant moet zich afvragen of en in hoeverre de te verschaffen informatie inderdaad beantwoordt aan de behoefte die de ondernemer daarmee beoogt te vervullen. Naar buiten kan het dan wel eens de indruk wekken, dat de accountant daar wat koel of passief tegenover staat. Maar de discussie hierover speelt zich af in de „binnenkamer” van de onderneming. Het zelfstandig verschaffen van extra informatie is een zeer omstreden zaak. Eigenlijk kan de ondernemingsleiding dit niet uit handen geven. Ik zie de informatieproblematiek als een politieke machtsstrijd, waarbij de accountant aan de kant staat. Ik verneem op een goede dag de uitkomst wel en ook welke mijn marsorders zijn.”

(J. A. Burggraaff in „de Accountant”, september 1973.)

Het komt mij voor dat het niet van belang ontbloomt is na te gaan in hoeverre in het bovenstaande sprake is van „verstand van” of „misverstand over” de accountantsfunctie. Het blijkt dat sommigen de mening zijn toegedaan dat accountants niet alleen attesten moeten geven, doch ook zelfstandig informatie zouden moeten verstrekken. De vraag stelt zich in hoeverre deze wensen te maken hebben met de door het beroep in Nederland gelegde grondslag voor de beroepsuitoefening.

Enige opmerkingen over de vertrouwensleer

In het kader van een beschouwing over de accountantsfunctie in de maatschappij kan niet worden voorbijgegaan aan de gedachten van prof. dr. Th. Limperg Jr. Hij is immers de geestelijke vader van de term „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” en de „leer van het gewekte vertrouwen”. Vooral in verband met de in het bovenstaande gesignaleerde tendensen komt het mij gewenst voor enkele opmerkingen te maken over de bijna 50 jaar geleden door Limperg ontvouwde gedachten.⁸⁾

Het is van belang hierbij te beklemtonen dat Limperg met zijn leer voor ogen had het geven van zekere normen voor de praktijk; er moest naar zijn mening een gedragslijn zijn voor alle door accountants te nemen beslissingen. Deze gedragslijn diende een richtsnoer te zijn dat het mogelijk zou maken in

⁸⁾ Het referaat voor het Internationaal Accountantscongres in 1926 getiteld: „De betekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van de accountant” maakte de vertrouwensleer in brede kring bekend.

de oneindige verscheidenheid van de bijzonderheden der practijk de koers te houden.⁹⁾

Bij de bepaling van de functie van de accountant in de maatschappij onderscheidt Limperg enerzijds de functie als orgaan van de bedrijfsleiding en anderzijds de functie als orgaan van het maatschappelijk verkeer. In dit artikel beperken wij ons tot deze tweede functie. Ter nadere adstructie van de term „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” zocht Limperg een aanknopingspunt bij de commissarisfunctie.¹⁰⁾

De commissaris treedt naar zijn mening op als vertrouwensman van aandeelhouders en van enkele andere groepen van spaarders en het maatschappelijk verkeer buiten de groepen van belanghebbenden profiteert mede van de controle van deze functionaris.¹¹⁾ De commissaris is echter een amateur-controleur en vraagt hulp en steun bij een vakman-controleur. Limperg meent dat hier de accountant zijn intrede doet in de maatschappij als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer. De commissaris en de accountant zijn beiden vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer met betrekking tot dezelfde belangen.¹²⁾ Op basis van deze gedachte heeft Limperg zijn „leer van het gewekte vertrouwen” ontwikkeld. De accountant is vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer en is controlerend orgaan van het maatschappelijk verkeer. Hij ontleent zijn algemene functie in het verkeer aan de behoefte aan deskundige en onafhankelijke controle en de behoefte aan een op die controle gegrond deskundig en onafhankelijk oordeel. De functie wortelt in het vertrouwen dat in het maatschappelijk verkeer gesteld wordt in de doeltreffendheid der controle en in het oordeel van de accountant.¹³⁾ In de uitoefening van zijn functie mag de accountant geen groter vertrouwen wekken dan door de arbeid wordt gerechtvaardigd. Dit laatste is de essentie van de „vertrouwensleer”: de verwachting van het maatschappelijk verkeer bepaalt de nodige arbeid in de functie. Ten aanzien van de gewekte verwachtingen van het maatschappelijk verkeer heeft Limperg het begrip „verstandige leek” geïntroduceerd. De mogelijkheid zou immers bestaan dat de „vertrouwensleer” de accountant zou kunnen confronteren met onberekenbare verwachtingen van lieden die domme of ontoerekenbare individuen genoemd moeten worden. Limperg meent evenwel dat het maatschappelijk verkeer verstandig en redelijk is; het stelt zijn norm van vertrouwen niet hoger dan de bekwame en zorgvuldig arbeidende accountant vermag te bevredigen. Bovendien merkt hij op¹⁴⁾ dat er geen norm van vertrouwen kan ontstaan, die voldoet aan de eisen van het verkeer, zolang niet de accountants in voldoende getale in staat en bereid blijken om de met die eisen overeenstemmende functie te vervullen en de daarvoor noodzakelijke taak te verrichten.

⁹⁾ Th. Limperg Jr. - De functie van de accountant en de leer van het gewekte vertrouwen (in: 1924 MAB 1960, blz. 138).

¹⁰⁾ Hetzelfde doet S. Kleerekoper in: Inleiding in controle en accountantscontrole (in: Handboek Accountancy, Samsom, Alphen aan den Rijn, 1971).

¹¹⁾ Th. Limperg - De functie etc. op. cit. blz. 143/144.

¹²⁾ Th. Limperg - Op. cit. blz. 144.

¹³⁾ Th. Limperg - Op. cit. blz. 149.

¹⁴⁾ Th. Limperg - Op. cit. blz. 153.

Het releveren van bovenstaande gedachten heeft niet tot doel de „vertrouwensleer” uitgebreid uiteen te zetten. Ik mag overigens wel veronderstellen dat de lezers van dit blad in voldoende mate met deze theorie bekend zijn. Wel geven de bovenstaande opmerkingen mij de gelegenheid de begrippen „*oneigenlijke maatschappelijke vertrouwensman*” en „*eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman*” te introduceren. Het is hierbij onvermijdelijk dat ik mij enigszins kritisch moet opstellen tegenover de gedachten van Limperg.

De oneigenlijke maatschappelijke vertrouwensman

Er zijn vakgenoten die stellen dat de algemene functie van de accountant niet zodanig dient te worden opgevat dat het accountantsberoep alle door het maatschappelijk verkeer geuite wensen ten aanzien van de beroepsuitoefening moet volgen. Het formuleren van de „leer van het gewekte vertrouwen” heeft uitsluitend gediend om de accountant er zich van bewust te laten worden dat een door hem gegeven oordeel over een verantwoording bij derden komt en hij zich daarvan bewust dient te zijn.¹⁵⁾ Ik ben geneigd deze functie-interpretatie aan te duiden als de „oneigenlijke maatschappelijke vertrouwensman”-visie. Op zichzelf heb ik echter geen behoefte aan deze term, omdat ik meen dat de „vertrouwensleer”, zoals deze door Limperg werd uiteengezet, tot de bovengenoemde bewustwording heeft bijgedragen en thans niet meer als grondslag voor de beroepsuitoefening moet worden beschouwd. Voor deze stellingname pleiten mijns inziens de volgende aspecten:

- 1 De geladen term „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” is door Limperg geïntroduceerd zonder al te veel nadruk te leggen op de historische ontwikkeling van de functie van de openbare accountant. Accountants geven oordelen bij verantwoordingen. De pijlers voor het oordeel zijn de onafhankelijkheid en de deskundigheid. Een accountant geeft een oordeel omdat men hem hierom vraagt. Dat dit oordeel wellicht aan derden wordt verstrekt betekent nog niet dat de accountant daardoor „vertrouwensman” van die derden is.¹⁶⁾
- 2 Ter adstructie van de term „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” legde Limperg de band met de functie van de commissaris. Hierbij kan worden opgemerkt dat een raad van commissarissen van oorsprong is bedoeld als een toezichthoudend orgaan namens aandeelhouders. In de praktijk zijn commissarissen veelal een verlengstuk van de leiding van ondernemingen. De Hoge Raad heeft zelfs bepaald dat commissarissen zich primair dienen te richten naar het vennootschappelijk belang.¹⁷⁾ Een commissaris kan in het huidige stadium dan ook niet worden gezien als een maatschappelijke vertrouwensman. Een dergelijke

¹⁵⁾ H. C. Treffers - Enkele beschouwingen over „de accountant, morgen?” blz. 87 (in: De Accountant, oktober 1972).

¹⁶⁾ Ik heb dit meer uitgebreid uiteengezet in „Het vrije beroep van accountant” blz. 172-188. De opvattingen van L. H. Belle en L. van Kampen jr. zijn in dit kader tevens interessant, doch in het kader van dit artikel zou relevering hiervan te ver voeren.

¹⁷⁾ S. Bergsma - De vermaatschappelijking van de onderneming, blz. 99 (Kluwer, Deventer, 1965).

figuur zal waarschijnlijk wel bedoeld zijn met de zogenaamde „commissaris algemeen belang”.¹⁸⁾ Indien men echter accountants zou gaan vergelijken met deze personen, spreekt men naar mijn mening over „eigenlijke vertrouwenslieden”, waarop ik in het onderstaande nog terugkom.

- 3 Indien gesproken wordt van „verwachtingen van het maatschappelijk verkeer”, raakt men aan de in het bovengenoemde gememoreerde institutionaliseringsprocessen. De door Limperg specifiek voor het accountantsberoep geachte „leer van het gewekte vertrouwen” is naar mijn mening een open deur. Als het beroep geïnstitutionaliseerd zou zijn, is men als het ware onderworpen aan een sociale dwang. Dit artikel ving aan met een beschouwing over de institutionalisering van het accountantsberoep en juist daardoor verwacht het maatschappelijk verkeer een sociale rol van de accountant. De „leer van het gewekte vertrouwen” is op zichzelf niets bijzonders. Van iedereen in een sociale rol heeft men bepaalde verwachtingen. De leer van het gewekte vertrouwen is niet iets specifiek voor een accountant. Een dergelijke leer geldt voor vele deelnemers aan onze samenleving, de leer is terug te voeren op „het verschijnsel van de maatschappelijke verwachtingen”.
- 4 Het accountantsberoep is geen specifiek Nederlands beroep. In het buitenland zijn vele competente beroepsbeoefenaren werkzaam. Het beroep heeft zich ook in het buitenland tot een hoog niveau ontwikkeld, echter zonder een „vertrouwensleer”. Aldaar zijn de pijlers „onafhankelijkheid” en „deskundigheid” blijkbaar voldoende waarborg om accountants zich er van bewust te doen zijn dat hun oordelen ook bij anderen komen dan hun opdrachtgevers.

Ik meen dat de functie van de openbare accountant is het geven van onafhankelijke, deskundige oordelen waaraan behoefte bestaat. Zo men wil kan de term „openbare accountant” hierbij worden opgevat als een collectiviteit van beroepsbeoefenaren binnen een samenwerkingsverband. Ik blijf derhalve op het standpunt staan dat de functie wortelt in het attest. Alvorens nader op dit standpunt in te gaan zou ik toch nog enkele opmerkingen willen maken over het begrip „eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman”.

De eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman

Het is niet onmogelijk de functie „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” te interpreteren op de wijze zoals volgt. Men zou zich op het standpunt kunnen stellen dat het accountantsberoep inderdaad dient te reageren op vanuit de maatschappij te bespeuren wensen over de functie-ervulling. Indien de samenleving meent behoefte te hebben aan een onafhankelijke deskundige die de informatieverstrekking van huishoudingen toetst aan bepaalde criteria, dient de accountant hierop te antwoorden. Mocht de accountant door groepen binnen de samenleving een taak toebedeeld krijgen in het zelf verstrekken van informatie over de door hem

¹⁸⁾ Geïntroduceerd in: „De hervorming van de onderneming”, rapport van de Dr. Wiardi Beckman Stichting, Amsterdam, 1959, blz. 175.

gecontroleerde organisaties, dan dient hij hiervoor niet onverschillig te zijn. Zo hij zou moeten optreden als „neutraal informatiebegeleider”¹⁹⁾ in het proces van afstemmen van informatiebehoefte en informatiemogelijkheden, dan dient hij hier positief tegenover te staan. Naar mijn mening kan deze taak moeilijk door de huidige accountant ter hand worden genomen. Wellicht is deze taak ook nauwelijks te realiseren door accountants die een vrij beroep beoefenen met eigen cliënten. Eigenlijk is deze taak meer weggelegd voor een samenlevingsaccountant, een accountant in dienst van de samenleving. Deze figuur zou passen in het verlengde van de boven gememoreerde „commissaris algemeen belang”. Ik zou dit soort accountant overigens willen aanduiden als een „eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman”.

In het kader van de in het bovenstaande genoemde „vragen aan accountants door onderdelen van het maatschappelijk verkeer” zou een samenlevingsaccountant kunnen passen. Ik doel hierbij met name op het verschijnsel dat groepen in de samenleving wensen dat accountants zich uitspreken over bepaalde dingen waarover hun cliënten zich niet willen uitspreken. Eigenlijk is dit een volgende fase van een institutionaliseringsproces van het accountantsberoep. De wetgever heeft het accountantsberoep geïnstitutionaliseerd tot controleur van financiële verantwoordingen. Bepaalde groepen in de samenleving zetten de volgende fase van het institutionaliseringsproces in: niet alleen attesten geven, doch ook verstrekken van informatie. Bij institutionaliseringsprocessen is dit niet abnormaal, maar het beroep zelf zal zich hierover toch ook dienen uit te spreken. In het onderstaande doe ik hiertoe een bescheiden poging.

De accountantsfunctie

Zoals in het bovenstaande reeds werd uiteengezet acht ik het de functie van de accountant om een oordeel te geven over informatie. Dit betreft thans nog alleen financiële verantwoordingen, doch de informatieverschaffing kan zich uitbreiden. Het gevolg van mijn standpunt is dat naar mijn mening de attestfunctie geen „vertrouwensleer” nodig heeft. Voor het uitoefenen van de attestfunctie is de „vertrouwensleer” geen specifiek element voor het accountantsberoep. Het is een normale zaak dat in een proces van institutionalisering maatschappelijke verwachtingen ontstaan. De „leer van het gewekte vertrouwen” is niet anders dan „het verschijnsel van de maatschappelijke verwachtingen”, geldend voor vrijwel iedere geïnstitutionaliseerde maatschappelijke activiteit. Sommige vakgenoten spreken overigens niet meer van de vertrouwensleer, doch van de „leer van de rationele verwachtingen”.²⁰⁾ Mede op bovenstaande gronden meen ik deze terminologie te moeten afwijzen. Er is geen sprake van een „leer”, doch van een verschijnsel. Bovendien stelt zich de vraag wat rationeel is.

De term „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” diende in mijn visie te worden geïnterpreteerd als oneigenlijke maatschappelijke ver-

¹⁹⁾ De accountant, morgen?, blz. 40.

²⁰⁾ Deze term is onder meer gebruikt door J. H. Blokdijs tijdens de Voorjaarsconferentie 1974 van het Nederlands Instituut van Registeraccountants. (zie verslag Voorjaarsconferentie).

trouwensman. Gezien het feit dat ik dit niet doelmatig acht, lijkt mij het afschaffen van deze term beter. Terzijde moge nog worden opgemerkt dat de „eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman” niet als specifiek kenmerk de attestfunctie heeft. Als ik uitga van de attestfunctie past die automatisch niet bij de eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman en komt men bij de on-eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman terecht.

Ik meen dat het gebruik van de term „vertrouwensman” heeft geleid tot de misverstanden waarvan in het bovenstaande gewag werd gemaakt. Het afdoen van de „wensen van de samenleving” met de opmerking dat dit „onverstandige” leken zijn, lijkt mij overigens te ver gaan. Indien het beroep echter de „vertrouwensleer” als zodanig voor de uitoefening van het accountantsberoep blijft exposeren, bijvoorbeeld in de opleiding, publicaties, e.d., dan zullen deze misverstanden toenemen. Ik meen overigens dat het beroep niet veel voelt om de functie van „eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman” op zich te nemen.²¹⁾ Sommige vakgenoten karakteriseren dit als de „verklikkersfunctie”,²²⁾ anderen twijfelen aan een gewijzigde attestfunctie.²³⁾

Voor de goede orde zou ik nog willen opmerken dat een gewijzigde visie op de „vertrouwensleer” geen onrecht behoeft te doen aan de figuur van Limperg. Deze auteur heeft zelf gezegd:²⁴⁾ „De accountant ontleent zijn functie aan de behoefte aan een onafhankelijk en deskundig oordeel. Zijn functie wortelt in het vertrouwen, d.i. de gunstige verwachtingen, die men heeft ten aanzien van het geven van een oordeel.”

Conclusie

In het vorenstaande heb ik getracht uiteen te zetten dat het kenmerk van de openbare accountantsfunctie het geven van oordelen is. Ik heb hierbij geen behoefte deze attestfunctie te omschrijven als „vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer”, omdat dit een „oneigenlijke maatschappelijke vertrouwensman” is en bovendien grote misverstanden in de samenleving oproept. Ik meen niet dat het beroep zich moet opwerpen als „eigenlijke maatschappelijke vertrouwensman”, omdat hierdoor het wezen van de attestfunctie wordt aangetast. Bij de attestfunctie heb ik geen behoefte aan een „leer van het gewekte vertrouwen” aangezien een dergelijke leer is terug te voeren op „het verschijnsel van maatschappelijke verwachtingen” ten aanzien van geïnstitutionaliseerde beroepen.

Het is mij binnen het bestek van dit artikel niet mogelijk in te gaan op de toekomst van de attestfunctie. Ik meen echter dat een zodanige verbreding en verdieping van de attestfunctie mogelijk is dat het accountantsberoep een

²¹⁾ Tijdens de beide door het Nederlands Instituut van Registeraccountants georganiseerde Voorjaarsconferenties 1974 bleek met betrekking hiertoe bij de overgrote meerderheid van de deelnemers een afwijzende reactie te bestaan.

²²⁾ J. H. Blokdijk, P. H. Boschma en J. W. Pon - Accountant of Informatie-arbiter? (in: Het Financiële Dagblad, 17 mei 1972).

²³⁾ H. H. J. Nordemann - De accountant in een veranderende wereld, blz. 14 (Van Gorkum & Co, Assen, 1972).

²⁴⁾ Th. Limperg - Verzameld werk, deel VI, blz. 38 (Kluwer, Deventer, 1965).

zinnolle plaats zal innemen in de samenleving van morgen. Het doel van deze beschouwing was ook niet deze toekomst aan te geven. Bovendien meen ik dat het wellicht doelmatiger is eerst een zekere mate van overeenstemming over de accountantsfunctie in de maatschappij te verkrijgen teneinde dan gezamenlijk de lijnen voor het beroep te kunnen aangeven.