DE BESTUURSVERSLAGGEVING AAN DE WERKNEMERS EN DE ACCOUNTANT

door P. Beishuizen

Inleiding

Gedurende de laatste jaren komt de factor arbeid in het kader van de maatschappelijke structuur steeds meer op de voorgrond. De werknemers presenteren hun eisen op grond van hun aandeel in de maatschappelijke productie. Zowel van de zijde van de overheid als van de kant van de werkgevers wordt de maatschappelijke plaats, die de werknemers uit hoofde hiervan opeisen, onderkend. Dit blijkt onder andere ook bij de bedrijfssluitingen waarbij, in tegenstelling tot het verleden, meer aandacht wordt besteed aan de positie van de werknemers.

Gezien deze maatschappelijke ontwikkeling rijst de vraag in hoeverre de accountant hierbij, thans of in de toekomst, zal worden betrokken. In dit artikel wordt getracht de bestuursverslaggeving en de verantwoordelijkheid van de accountant hiervoor te bezien vanuit de positie van de werknemers.

Het werknemersbelang

Bij deze overwegingen is het noodzakelijk eerst na te gaan welke belangen de werknemers bij een onderneming hebben.

Het mee laten delen in de winst door de werknemers is een verschijnsel dat steeds meer voorkomt. Indien overeenkomsten zijn gesloten met vakbondsorganisaties over een eventuele winstuitkering of wanneer in de statuten van de onderneming de hoogte hiervan is vastgelegd, hebben de werknemers belang bij een juiste winstbepaling. Ten aanzien van dit laatste is sprake van een analogie met de aandeelhouders; deze hebben immers belang bij een juiste winstbepaling, omdat deze medebepalend is voor de vaststelling van het hun toekomend dividend. In die ondernemingen waar ook de werknemers meedelen in de winst lopen de belangen - winstuitkeringsmogelijkheden - van aandeelhouders en werknemers parallel.

Zoals uit bovenstaande blijkt, is de winstuitkering voor beide groepen belangrijk, doch de instandhouding van de onderneming is belangrijker. Voor de aandeelhouders is het van belang, dat het door hen aan de onderneming verstrekte vermogen niet verloren gaat; voor de werknemers is het van belang, dat de werkgelegenheid bij de onderneming blijft bestaan.

In het rapport van de commissie Verdam wordt gesteld, dat de belangen van de werknemers nauw verbonden zijn met de bloei van de onderneming. Een goed geleide en goed renderende onderneming zal de arbeidsplaatsen veilig kunnen stellen. Met dit veilig stellen wordt niet gedoeld op „te allen tijde en op alle plaatsen". Immers wanneer structurele wijzigingen optreden, bijvoorbeeld automatisering, zullen uiteraard arbeidsplaatsen verloren gaan.

Het gaat echter om de belangen van de gehele groep van werknemers in dienst van de onderneming.

Bij het failliet gaan van ondernemingen zullen de aandeelhouders hun vermogen verliezen en de werknemers hun arbeidsplaatsen.

De verstandige vermogensverschaffer heeft zijn vermogen belegd in meer dan één onderneming, de werknemer is echter niet in staat zijn „vermogen" (is arbeidsprestatie) bij meer dan één onderneming aan te wenden. Bij de sluiting van een onderneming zal de aandeelhouder maximaal dat deel van zijn vermogen verloren zien gaan dat in die onderneming is belegd - maximaal, omdat er soms nog een uitkering kan voorkomen uit de opbrengst van de verkoop van die onderneming -; de werknemer verliest op dat moment weliswaar niet zijn „vermogen", doch wel de opbrengst daarvan. Hieruit zou nu kunnen worden geconcludeerd, dat de werknemer in een betere positie verkeert dan de aandeelhouder. Immers de eerste behoudt zijn arbeidsprestatie en kan deze weer elders aanwenden, terwijl de aandeelhouder een deel van zijn vermogen verliest. Hoewel deze conclusie formeel juist is, is zij dit materieel niet; soms is het namelijk lang niet eenvoudig de arbeidsprestatie elders weer te gelde te maken en een gelijk inkomen hieruit te trekken. Dit geldt in het bijzonder voor de oudere werknemers; deze zullen vaak genoegen moeten nemen met een lagere opbrengst van hun arbeidsprestatie.

De financiële verslaggeving door het bestuur van een onderneming

In de vele publicaties die hierover zijn verschenen, wordt de belangrijkheid hiervan, zij het voor sommige doeleinden met enige reserve, voor belanghebbenden aangetoond. In de eerste plaats wordt dan gedacht aan de verschaffers van risico dragend kapitaal. Doch ook voor andere groepen is de bestuursinformatie van belang; hierbij kunnen worden genoemd de verstrekkers van risico mijdend kapitaal, crediteuren en ook de werknemers.

In de continuïteit van de onderneming ligt het grootste belang voor de belanghebbenden dus ook voor de werknemers. Om een indruk te kunnen krijgen omtrent deze continuïteit is periodieke verslaggeving noodzakelijk.

In de eerste plaats kan hiervoor dienen het jaarverslag, bestemd voor de vermogensmarkt of een personeeljaarverslag, waarin dezelfde gegevens, zij het op een aangepaste manier, worden weergegeven. Naast deze jaarlijkse publicatie worden in toenemende mate tussentijdse berichten (bijv. kwartaalpublicaties) verstrekt. Hiermede wordt tegemoet gekomen aan het verlangen van het maatschappelijk verkeer sneller geïnformeerd te worden over de gang van zaken in de onderneming. Deze tussentijdse berichtgeving, welke eveneens bestemd is voor de vermogensmarkt, kan ook aan de werknemers worden verstrekt, direct via het personeelblad of indirect via de ondernemingsraad. Uit deze laatste periodieke verslaggeving kan een indruk worden verkregen van de ontwikkeling van het vermogen en het resultaat in de loop van het jaar.

De genoemde informatie heeft steeds betrekking op het verleden, een jaar

of een gedeelte daarvan. De informatie over de toekomst is over het algemeen zeer summier, niet gekwantificeerd en omvat in het verslag van het bestuur niet meer dan enkele alinea's. In een personeeljaarverslag voor de werknemers zal in het algemeen een gelijke informatie worden verstrekt. Niet alleen de werknemers, doch ook de vermogensverschaffers zouden gaarne worden geïnformeerd over de toekomst van de onderneming.

Deze bevat echter zeer veel onzekere factoren, zodat het bestuur alleen wat globale informatie geeft, zoals verwachte doorgaande groei voor wat betreft de omzet en het resultaat. Het bestuur beschikt weliswaar over plannen voor het komende jaar c.q. de komende jaren, doch deze worden niet aan de openbaarheid prijs gegeven, deels uit concurrentie-overwegingen, deels ook omdat de aandeelhouders dan wellicht verantwoording zullen vragen aan het bestuur over het eventueel niet nakomen van de gemaakte plannen.

Hoewel in het bovenstaande naar voren is gebracht, dat zowel de vermogensverschaffer als de werknemer belang hebben bij de continuïteit van de onderneming, moet het omgekeerde ook niet uit het oog worden verloren.

Professor Frielink heeft in zijn artikel in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde van april 1966 op het prospectieve aspect van de jaarrekening als informatiebron voor de vermogensverschaffers gewezen en hij benadert dit prospectieve aspect daarna van de kant van de onderneming wanneer hij stelt:

> „De N.V. - als zelfstandige bedrijfshuishouding - heeft er immers een aanwijsbaar belang bij een zodanig „klimaat" te scheppen dat zij, indien nodig, met succes een beroep op de vermogensmarkt kan doen en dat zij niet tengevolge van onvoldoende vertrouwen veroorzaakt door onvoldoende informatie, geremd wordt in haar verkoop- en haar inkoopmogelijkheden".

Naar mijn mening heeft de onderneming niet alleen belang bij een voor haar gunstige vermogensmarkt, doch ook bij een haar goed gezinde arbeidsmarkt. Ook de werknemers - aanwezige en mogelijk toekomstige - moeten vertrouwen hebben in het bestuur van de onderneming. Zowel het bestuur als de werknemers hebben belang bij een goede communicatie. Informatie is dan niet alleen zinvol voor het heden, doch ook voor de toekomst; zowel voor de belangen van de werknemers (blijvende werkgelegenheid) als in het belang van de onderneming (ontplooiingsmogelijkheden).

Niettegenstaande de onwetendheid ten aanzien van de toekomst, geeft de periodieke informatie over het verleden echter wel een basis voor de verwachtingen over de toekomst.

Indien in een onderneming de rentabiliteit daalt, zodat de continuïteit daardoor in gevaar komt, zal dit moeten blijken uit de periodieke verslaggeving van het bestuur. Uit deze informatie en de eventuele mondelinge toelichting op de aandeelhoudersvergadering of in de ondernemingsraad, waar vooral dan de mogelijkheden voor de toekomst ter sprake zullen komen, krijgen belanghebbenden (aandeelhouders en werknemers) een indruk over de continuïteit van de onderneming.

In de Wet op de Ondernemingsraden is vastgelegd, dat het bestuur van de onderneming verplicht is om aan de ondernemingsraad periodiek mededelingen te doen omtrent de economische gang van zaken in de onderneming.

Van de zijde van de commissie Verdam is gepleit voor de uitbreiding van bestuursinformatie aan de ondernemingsraad, namelijk bij structurele veranderingen en de bespreking van het jaarverslag van de onderneming. Ook hieruit blijkt, dat de bestuursverslaggeving aan de werknemers meer in de belangstelling komt.

Wellicht is het noodzakelijk om in sommige gevallen de werknemers in een vroeger stadium informatie te verstrekken dan de vermogensverschaffers. Wanneer namelijk in één of in een aantal sectoren van de onderneming de rentabiliteit daalt - echter niet zodanig dat de continuïteit van de onderneming daardoor in gevaar komt - behoeft de hierdoor gering dalende rentabiliteit van de onderneming niet zonder meer uit de periodieke verslaggeving te blijken. Er wordt een gelijk dividend uitgekeerd als in voorgaande jaren, terwijl de winstinhouding altijd wel fluctueert. Desondanks kan het toch de bedoeling van het bestuur van de onderneming zijn deze sector(en) af te stoten, teneinde de rentabiliteit van de onderneming omhoog te brengen. In dit geval is het mogelijk over die sector(en), waar de rentabiliteit is gedaald c.q. terugloopt, gekwantificeerde informatie over het verleden te verstrekken en zal de informatie over de toekomst ook kunnen worden gekwantificeerd. Het is voor die groep van werknemers, die hierbij betrokken zijn, belangrijk hiervan vroegtijdig op de hoogte te worden gebracht, opdat zij een indruk krijgen over hun plaats in de onderneming.

Indien sprake is van mechanisatie of automatisering in een bepaalde sector van de onderneming en het daarmede verloren gaan van arbeidsplaatsen, moet ook gekwantificeerde toekomstinformatie bekend zijn en op grond hiervan is het mogelijk informatie aan de betrokken werknemers te verstrekken.

In beide gevallen hebben de werknemers eerder behoefte aan informatie dan de vermogenverschaffers, omdat het belang van de werknemers (de werkgelegenheid) in het geding komt. Deze informatie kan rechtstreeks aan belanghebbenden worden verstrekt dan wel via de ondernemingsraad worden gegeven.

De verantwoordelijkheid van de accountant voor deze bestuursverslaggeving

Door middel van zijn verklaring draagt de accountant verantwoordelijkheid tegenover het maatschappelijk verkeer voor de jaarrekening (deel van het jaarverslag), bestaande uit balans, de verlies- en de winstrekening en de toelichting hierop. Deze verklaring houdt ook in, dat het beeld dat het verslag van het bestuur (eveneens deel van het jaarverslag) oproept, overeenkomt met dat van de goedgekeurde jaarrekening. Dit verslag mag niet een indruk wekken welke in tegenspraak is met de jaarrekening.

Ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de accountant voor de tussentijdse berichten bestaat tussen de accountants verschil van inzicht over de interpretatie van die verantwoordelijkheid. Toch is de commissie van advies inzake beroepsaangelegenheden (C.A.B.) - thans commissie van advies inzake de toepassing van de beroepsregelen (C.T.B.) - van mening. dat de accountant zich niet aan iedere verantwoordelijkheid kan onttrekken.

Het in functie zijn als accountant bij een onderneming, hetgeen blijkt uit de jaarlijks terugkerende accountantsverklaring, wekt vertrouwen bij het maatschappelijk verkeer.

In het kader van de continuïteit mag het maatschappelijk verkeer verwachten, dat de gepubliceerde tussentijdse cijfers - ook al worden deze niet gecertificeerd - een zodanige tendens weergeven, dat geen onjuiste conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de continuïteit van het ondernemingsgebeuren.

In de vorige paragraaf is gesteld, dat de periodieke informatie noodzakelijk is om een indruk te geven omtrent de continuïteit van de onderneming en deze informatie is als zodanig ook van belang voor de werknemers. Deze informatie kan rechtstreeks via een personeeljaarverslag en voor de tussentijdse berichten via het personeelorgaan worden verstrekt en in de ondernemingsraad worden toegelicht. De hiervoor genoemde periodieke informatie aan de werknemers ligt in hetzelfde vlak als die aan de vermogensverschaffers. Ten aanzien van deze laatste informatie is de verantwoordelijkheid van de accountant hierboven uiteen gezet. Naar mijn mening zal de verantwoordelijkheid van de accountant voor de gelijksoortige verslaggeving aan de werknemers dan ook op hetzelfde niveau moeten liggen als die voor de verslaggeving aan de vermogensverschaffers door middel van het jaarverslag en de tussentijdse berichten.

Ten aanzien van de in de vorige paragraaf noodzakelijk geachte gekwantificeerde informatie (over de huidige toestand en over de toekomst) bij het doorbreken van de continuïteit in de werkgelegenheid, en waarbij de belangen van de werknemers in het geding komen, kan bij deze belanghebbenden de vraag opkomen, in hoeverre de verstrekte informatie over de huidige toestand en de toekomst voldoende en juist is om daaruit conclusies te kunnen trekken. Wanneer de werknemers op de hoogte zijn van:

- de verantwoordelijkheid van de accountant voor de jaarrekening·
- het feit, dat het beeld dat het verslag van het bestuur oproept niet in strijd mag zijn met het beeld van de jaarrekening;
- het feit, dat de accountant zich ten aanzien van de tussentijdse cijfers niet aan iedere verantwoordelijkheid kan onttrekken;

zouden zij zich kunnen afvragen, of de accountant ook verantwoordelijkheid draagt voor de hierboven beschreven noodzakelijk geachte informatie - bij doorbreking van de continuïteit in de werkgelegenheid - op grond van het fungeren als accountant bij de onderneming. Is deze verantwoordelijkheid er dan op grond van het fungeren van de accountant bij de onderneming of zou die verantwoordelijkheid moeten blijken uit een verklaring bij deze informatie.

m a b blz. 390

Deze gedachten, opkomend bij de werknemers, zouden voor hen aanleiding kunnen zijn zich tot het bestuur van de onderneming te wenden met de vraag of deze laatst genoemde informatie, evenals de periodieke informatie, is gecontroleerd door de bij de onderneming fungerende accountant. Indien het bestuur dit bevestigt, zouden zij kunnen vragen of dan een verklaring van deze accountant kan worden overgelegd, waarin te kennen wordt gegeven dat de verstrekte informatie op grond van die controle een betrouwbaar beeld geeft van de situatie, zoals die door het bestuur wordt voorgesteld. Een ontkennend antwoord op de eerste vraag zou voor de werknemers aanleiding kunnen zijn aan het bestuur te vragen deze controle alsnog te doen laten verrichten.

De accountant, overwegende het vertrouwen dat hij bij de werknemers zou hebben kunnen gewekt met betrekking tot de periodieke informatie, zal zich moeten afvragen of hij ten aanzien van de informatie - bij doorbreking van de continuïteit in de werkgelegenheid - ook vertrouwen wekt bij de werknemers en zo ja, hoe groot dat vertrouwen dan is. Zal hij op grond hiervan, in overleg met het bestuur de voorgestelde bestuursinformatie aan een onderzoek onderwerpen of moet hij wachten op de vraag van het bestuur om deze informatie te controleren en hierover een verklaring af te geven.

Wanneer de werknemers, gezien het voorgaande, de accountant zien als een objectief deskundige, die een oordeel kan geven over de aan hen verstrekte cijfermatige informatie, zou het mogelijk kunnen zijn dat zij, gezien de verdere maatschappelijke ontwikkeling en de ontwikkeling van de ondernemingsstructuur, ook een beroep op de accountant gaan doen als de uit te nodigen deskundige in de ondernemingsraad. Hierbij wordt gedacht aan de door de commissie Verdam voorgestelde verandering van de Wet op de Ondernemingsraden inzake het raadplegen van een deskundige.

De ondernemingsraad kan dan ten aanzien van de aan hem verstrekte informatie over de jaarrekening, de tussentijdse berichten en ook over de reeds eerder genoemde specifieke informatie, een deskundige verzoeken aanwezig te willen zijn bij de bespreking daarvan. De fungerende accountant bij die onderneming is op dit gebied het meest objectief en deskundig om op te treden als er vragen worden gesteld ten aanzien van de verstrekte cijfermatige informatie. Op grond van zijn objectiviteit heeft hij vertrouwen gewekt bij de werknemers.

Het bestuur van de onderneming zal misschien niet bereid zijn een deskundige van buiten het bedrijf te laten optreden. De deskundige moet zich namelijk eerst in het bedrijfsgebeuren inwerken, alvorens hij vragen van de leden van de ondernemingsraad kan beantwoorden over de door het bestuur aan de ondernemingsraad verstrekte cijfermatige informatie. Hierbij zullen hem problemen van het bedrijf ter kennis kunnen komen, waarvan het bestuur niet wenst, dat ze buiten de onderneming komen.

Tegen het optreden van de accountant als deskundige zal het bestuur van de onderneming waarschijnlijk geen bezwaar maken, omdat hij reeds als zodanig bij de onderneming fungeert.

De geschetste situaties doen zich thans nog niet voor. Gezien echter de maatschappelijke ontwikkeling is de mogelijkheid niet uitgesloten, dat confrontatie met het hiervoor geschetste probleem - de verantwoordelijkheid van de accountant voor de bestuursinformatie aan de werknemers - voor zal kunnen komen.

Hoewel de problematiek hiermede niet uitputtend is behandeld, is het aan de orde stellen naar mijn mening zinvol. Het accountantsberoep moet steeds attent zijn en moet zich steeds bezinnen op de veranderingen in het maatschappelijk gebeuren, die consequenties kunnen hebben voor de inhoud van de functie van de accountant en de omvang van diens verantwoordelijkheid.