

vennootschap zijn. In het geval van artikel 56 h W. v. K. is er één belang, dat van de vroegere aandeelhouder; hier heeft men, evenals in artikel 11 W. v. K. met twee belangen te doen, n.l. dat van de vroegere aandeelhouder op inzage der boeken en bescheiden en dat van de voortgezette zaak als rechtverkrijgende van de N.V. op weigering van de inzage van deze. De wetgever heeft in 1928 bij het maken van de nieuwe wettelijke regeling op de naamloze vennootschap nooit aan dit geval gedacht en er geen wettelijke voorziening voor getroffen. De Hoge Raad maakt nu uit, dat de beide belangen nauwgezet door de rechter getoetst dienen te worden. De rechter is met een dergelijke belangenafweging in later jaren meer en meer vertrouwd; dat hij er in het algemeen toe in staat is, blijkt bij de toepassing van regelingen als het Pachtbesluit, het Huurbeschermingsbesluit¹⁰⁾ en dergelijke in de rechtspraak. De Hoge Raad geeft met zijn aardig arrest van 1946 mijns inziens een zeer gelukkige oplossing voor de praktijk door te waken zowel voor het belang van de individuele ex-aandeelhouder, als voor dat van de zonder toepassing der liquidatievoorschriften van het Wetboek van Koophandel in andere rechtsvorm voortgezette zaak van de vroeger bestaande N.V. Bij een eventuele komende wettelijke regeling van de omzetting der N.V. in het algemeen zonder dat aan opheffing van de zaak gedacht wordt¹¹⁾ kan de wetgever dan ook dit punt nader onder 't oog zien. Nu schiep de Hoge Raad weer op gelukkige wijze nieuw recht in Nederland voor een niet expressis verbis door de wetgever voorzien geval.

DE VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN PUBLIC-ACCOUNTANT TEN AANZIEN VAN OVERTREDINGEN VAN PRIJSVOORSCHRIFTEN

door drs. J. van Haagen

Aangezien het er naar uitziet, dat de wettelijke prijsvoorschriften voorloopig nog wel hun stempel zullen drukken op het bedrijfsleven, wil het mij voorkomen, dat er alle reden is het bovenstaande onderwerp eens nader onder de loupe te nemen. Het probleem van de prijzen staat den laatsten tijd in het middelpunt van de belangstelling en het is goed, dat ook de accountant zich eens bezint op de verantwoordelijkheid, die hij in deze richting heeft.

Het onderwerp is in 1943 ter sprake gekomen op een studievergadering van het N.I.V.A., waarbij eenige vraagstukken werden besproken betreffende de prijsbeheersching, welke van beteekenis zijn voor den public-accountant. Het hier aan de orde gestelde vraagstuk kon echter slechts aan een korte beschouwing worden onderworpen, aangezien het slechts één van de raakpunten vormde van den public-accountant met de prijsbeheersching. Een uitvoerige behandeling was in dit kader niet mogelijk. Inmiddels bleek wel tijdens het debat, dat juist voor dit vraagstuk de aanwezigen veel belangstelling hadden, en dat de meningen bovendien vrij sterk uiteenliepen. Juist omdat toen de meningen sterk uiteenliepen en het vraagstuk ook thans nog zeer actueel is, meen ik, dat het nuttig is het onderwerp opnieuw aan te vatten, te meer daar destijds, tengevolge

¹⁰⁾ Zie mijn „Het Huurbeschermingsbesluit in de rechtspraak” (1946).

¹¹⁾ Vgl. van der Grinten in „Handboek voor de Naamloze Vennootschap naar Nederlandsch Recht”, bl. 571 (1946).

van de bezetting, het vraagstuk eenigszins werd vertroebeld door een aantal factoren, welke misschien niet in theorie, maar wel in de praktijk invloed uitoefenden op het standpunt, dat te dezen aanzien werd ingenomen.

De accountant is een onafhankelijke deskundige en slechts verantwoordelijk tegenover het maatschappelijk verkeer. Zijn verklaring dient dusdanig te zijn, dat het maatschappelijk verkeer hieruit de juiste conclusie kan trekken. Uit zijn functie als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer vloeit niet voort, dat hij bij het aanvaarden van een opdracht om de jaarrekening te controleeren eenige speciale verantwoordelijkheid heeft tegenover de Overheid. Het is derhalve niet zijn speciale taak rechtsovertredingen ter kennis te brengen aan de Overheid. Wanneer hij bij een opdracht met algemeene doelstelling een goedkeurende verklaring afgeeft, n.l., dat de jaarrekening juist is, dan wil dat niet zeggen, dat het betrokken bedrijf zich aan geen wettelijke overtredingen heeft schuldig gemaakt. Wel zal hij bij het nagaan van de juistheid van de jaarrekening die wettelijke voorschriften in zijn beoordeeling dienen te betrekken, die de juistheid van de jaarrekening kunnen beïnvloeden. Het doel van dit opstel is na te gaan in hoeverre de accountant voor het afgeven van een verklaring, dat de jaarrekening „juist” is, zich moet afvragen of de bestaande wettelijke prijsvoorschriften zijn nageleefd.

De public-accountant komt met het probleem van de verantwoordelijkheid tegenover overtredingen van de prijsvoorschriften o.a. in aanraking bij de gewone controle op de juistheid van de jaarrekening. In het algemeen is dan het probleem van de verantwoordelijkheid in zijn meest zuivere vorm waar te nemen en ik stel mij daarom voor bij de bespreking ook uitsluitend deze controle in het oog te houden.

Welke overtredingen kunnen in het bedrijf zijn begaan tegenover de prijsvoorschriften? Ik zie de volgende mogelijkheden.

1. Het bedrijf is gebonden zijn goederen maximaal te verkoopen tegen een bepaalden prijs. Deze prijs kan in een bedrag zijn voorgeschreven, kan volgen uit een toe te passen calculatieschema, dan wel kan volgen uit een voorgeschreven maximaal toelaatbare winst. Deze prijsvoorschriften kan het bedrijf hebben overtreden door te verkoopen tegen een hooger prijs dan is toegestaan.

2. Het bedrijf mag slechts goederen koopen tegen wettelijk toelaatbare prijzen. Het bedrijf heeft dus een overtreding begaan, wanneer het goederen heeft gekocht tegen hoogere dan deze wettelijk toelaatbare prijzen.

ad 1. Het eerste punt doet de vraag opkomen of de accountant bij de controle van de jaarrekening zich rekenschap moet geven van de geldende prijsvoorschriften voor den verkoop van de in het bedrijf gefabriceerde of verhandelde goederen. Het antwoord op deze vraag kan naar mijn meening slechts bevestigend zijn. Het voorschrift, waaruit blijkt tegen welken prijs het bedrijf zijn goederen maximaal mag verkoopen, is een rechtsvoorschrift, hetwelk bij overtreding voor het bedrijf ernstige financiële gevolgen kan hebben, zooals een boete of sluiting voor eenigen tijd. Zou een accountant van deze voorschriften geen kennis hebben genomen en daardoor een prijsverdrijving niet hebben geconstateerd, dan heeft hij verzuimd na te gaan, of er voldoende rekening is gehouden met mogelijke financiële lasten of verplichtingen, die het bedrijf ten gevolge van bepaalde handelingen zouden kunnen worden opgelegd. Men zou hiervan dan onkundig zijn gebleven, hoewel de accountant het feit had

kunnen weten door eenvoudig kennis te nemen van de voor het bedrijf geldende prijsvoorschriften. Stel een bedrijf, dat niet valt onder een algemeene prijzenbeschikking en ook zelf geen afzonderlijk prijsvoorschrift heeft. Ingevolge art. 1 van de Prijzenbeschikking 1940 no. 1 is dit bedrijf gebonden aan de verkoopprijzen, welke op 9 Mei 1940 werden berekend. Uit een zeer oppervlakkige controle van de thans berekende verkoopprijzen, blijkt, dat het bedrijf zich aan dit voorschrift niet houdt en tegen hogere prijzen verkoopt dan wettelijk toelaatbaar is. Naar mijn meening schiet de accountant, die deze overtreding niet constateert en niet wijst op de gevaren, die hieraan zijn verbonden, tekort in de uitoefening van de taak, welke uit zijn functie voortvloeit. Deze brengt mede, dat hij behoort te wijzen op verplichtingen, welke voor de onderneming kunnen ontstaan. Ook de fiscale verplichtingen van de onderneming dient hij in zijn beoordeeling te betrekken en onvoldoende reserveering voor deze verplichtingen te rapporteeren; naar mijn meening ligt het bij de verplichtingen op prijzengebied niet anders.

Moet dus de accountant bij opdrachten met een algemeene doelstelling in ieder geval kennis nemen van de voor de betrokken onderneming geldende prijsregelingen, een verdere vraag is in hoeverre hij moet onderzoeken of de geldende prijsregelingen zijn nageleefd. Daaraan is ten nauwste verbonden een onderzoek naar de wijzen, waarop eventueele overtredingen uit de controle op de administratie kunnen blijken. Het onderzoek naar de juistheid van de jaarrekening brengt op zichzelf niet mede, dat de copie-verkoopfacturen moeten worden behandeld met het verkoopboek. Indien de zgn. goederenverbandcontrole kan worden toegepast, kan meer zekerheid verkregen worden omtrent de juistheid der verkochte hoeveelheden, dan door het behandelen van de copie-verkoopfacturen, welke, daar het interne stukken zijn, geen voldoende betrouwbare gegevens bieden. Kunnen de uit de goederenverbandcontrole afgeleide hoeveelheden verkocht product worden omgerekend tegen vaste verkoopprijzen, dan is op deze manier, buiten het verkoopboek om, de juistheid der totale verkoopbedragen vast te stellen. Om de juistheid der verkoopbedragen te controleeren staan den accountant ook nog andere wegen open, welke sneller en met meer zekerheid dan controle der copie-verkoopfacturen tot het gewenschte doel leiden. Ik denk in dit verband aan de bruto-winstcontrole, waarbij de accountant door verklaring van het bruto-winstsaldo tracht de juistheid der verantwoorde verkoopbedragen te toetsen. Daarbij gaat het er om na te gaan of de bruto-winst, welke uit de verantwoorde verkoopbedragen voortvloeit, niet te laag is, zoodat een eventueel niet verantwoord van verkochte goederen of verantwoord tegen een lageren prijs, dan waartegen is verkocht, aan het licht komt. Zou nu bij een dergelijke controle de accountant stuiten op een hogere bruto-winst, dan gezien de bruto-marge tusschen kostprijs of inkoopprijs en verkoopprijs volgens de vigeerende prijsregeling mogelijk is, dan acht ik het de taak van den accountant ook dit nader te onderzoeken en een eventueele prijsovertreding te rapporteeren. Afgezien van het al of niet geven van een goedkeurende verklaring, zal de accountant iedere prijsovertreding, die hij constateert, moeten melden aan zijn opdrachtgever. Hij zal daarbij moeten wijzen op het feit, dat verkoopen hebben plaats gevonden tegen hogere prijzen, dan wettelijk toelaatbaar is en de gevaren, die daaraan zijn verbonden. Is de overtreding van ernstigen aard, dan zal hij moeten wijzen op de financieele verplichtingen

die uit die overtreding kunnen ontstaan en op den invloed die dit zal hebben op het al of niet geven van de goedkeurende verklaring op de jaarrekening. Weigert de opdrachtgever de voorzieningen te treffen, die de accountant in verband met de overtreding noodzakelijk acht, dan zal hij er op moeten wijzen, dat hij dan de goedkeurende verklaring niet zal kunnen geven en zal hij het werk dienen neer te leggen. In een onderneming, die zich regelmatig schuldig maakt aan prijsovertredingen, hoort een bonafide accountant niet thuis.

Wanneer de accountant dus bij zijn normale contrôle stuit op mogelijke prijsovertredingen, dan dient hij een nader onderzoek in te stellen. *Maar bovendien meen ik, dat de accountant naast zijn normale werkzaamheden, welke voor de contrôle van de jaarrekening noodzakelijk zijn, ook al vindt hij daarbij geen aanwijzingen voor een mogelijke prijsovertreding, daarenboven nog extra werkzaamheden zal moeten verrichten om de verkoopprijzen op hun juistheid te controleeren.* Met andere woorden, hij moet naast zijn gewone contrôle ook nog nagaan of de prijsvoorschriften voor den verkoop zijn nageleefd. Immers, hij is op de hoogte van de prijsvoorschriften en weet welke gevolgen een overtreding kan hebben. Wanneer hij dan niet nader een onderzoek instelt naar mogelijke overtredingen, dan heeft hij niet nagegaan, of de administratie mogelijk nog aanwijzingen bevat voor latente verplichtingen, die de onderneming kan hebben.

Nu noch een enkel woord over de mogelijkheid van den accountant om te hooge verkoopprijzen op het spoor te komen. Het meest simpele geval is, dat de overtredingen rechtstreeks uit de administratie blijken, b.v. wanneer maximaal tegen een vastgestelden prijs mag worden verkocht en uit de copie-verkoopfacturen zou blijken, dat tegen hoogere prijzen is verkocht, terwijl deze copie-verkoopfacturen gewoon in de administratie zijn verwerkt.

Deze te hooge verkoopprijzen kan de accountant bij zijn normale contrôle ten behoeve van de juistheid van de jaarrekening vinden, wanneer hij te doen heeft met uniforme verkoopprijzen, zoodat uit de totaal verkochte hoeveelheden, welke hij uit de goederenverbandcontrole heeft afgeleid, een totaal verkoopprijs is af te leiden. Blijkt het werkelijke totaal verkoopbedrag hooger te zijn, dan bestaat de mogelijkheid van prijsovertredingen en moet de accountant nader de oorzaken gaan onderzoeken.

Maar het verkoopen tegen te hooge prijzen zal vaak buiten de gewone administratie worden gehouden. In enkele gevallen zal de accountant deze overtredingen niet kunnen vinden en treft hem dus geen blaam, wanneer achteraf deze overtredingen wel blijken te hebben plaats gehad. Wanneer verkocht wordt tegen een te hoogen prijs en in de administratie wordt het toelaatbare bedrag opgenomen, zoowel in de verkoopadministratie als in de debiteurenadministratie, terwijl het te veel ontvangen bedrag in contanten wordt ontvangen en niet verantwoord in het kasboek, dan is een dergelijke overtreding voor den accountant niet te vinden en kan hij dus ook niet verantwoordelijk worden gesteld voor het niet rapporteeren van deze overtreding.

Het aantal gevallen, waarbij de accountant verkoopen tegen te hooge prijzen niet op het spoor komt, zal zeer gering zijn. Een administratie biedt steeds zooveel aanknoopingspunten, dat de accountant bijna altijd door de één of andere geheimzinnige post in de administratie, welke hij nader dient te onderzoeken, de aanwezigheid van dergelijke manipulaties moet constateeren.

Tusschen deze twee uitersten van gemakkelijk te vinden en onvindbare overtredingen zijn allerhande schakeeringen mogelijk. In de meeste gevallen moet de accountant bij zijn controle op aanwijzingen stuiten, welke te hooge verkoopprijzen doen vermoeden. Hij zal dan steeds in die aanwijzingen een verplichting moeten zien tot nader onderzoek.

Tot nu toe heb ik mij beperkt tot het geval, waarin door de overheid prijzen zijn vastgesteld. Daarnaast bestaan de mogelijkheden van goed-gekeurde calculatie-schema's en maximaal toelaatbare winsten.

Wanneer ik nu denk aan een geval van winstbinding, waarbij een bepaalde onderneming een hogere winst heeft gemaakt dan toelaatbaar is en deze winst wordt door de onderneming voor consumptie beschikbaar gesteld, dan springt naar mijn meening wel zeer duidelijk in het oog, dat het op den weg van den accountant ligt om na te gaan of deze door het bedrijf gecalculeerde en in de jaarrekening vermelde winst inderdaad voor consumptie beschikbaar inkomen is. Dit inkomen is n.l. niet voor consumptie beschikbaar, want het bedrijf doet hier een uitkeering op basis van ontoelaatbare handelingen en riskeert hiermede een ingrijpen van den Staat en de mogelijkheid, dat een financieele verplichting wordt opgelegd, welke het veelvoud van de overtreding kan bedragen. Het komt mij dan ook voor, dat de accountant in dit geval verplicht is de winst te toetsen aan het wettelijk toelaatbare bedrag. Deze overtreding is zuiver uit de administratieve controle te vinden en ik meen, dat de accountant zich aan deze verantwoordelijkheid niet zal mogen onttrekken. En consequent doorgeredeneerd is de verantwoordelijkheid in een geval van winstbinding dezelfde als bij gevallen van voorgeschreven calculatieschema's of voorgeschreven vaste eindprijzen.

ad 2. In hoeverre is de accountant ook verantwoordelijk voor de naleving van het voorschrift, dat niet ingekocht mag worden tegen hogere dan de wettelijk toelaatbare prijzen?

Het is bij de gewone controle op de juistheid van de jaarrekening noodzakelijk, dat de accountant zich overtuigt van de juistheid van alle in de administratie verwerkte uitgaven. Dit houdt in, dat hij dient na te gaan of alle inkoop, loopende via inkoopboek, kasboek, giroboek of bankboek, gedekt zijn door bescheiden van derden. Kan de accountant op deze wijze aankopen ontdekken, die tegen hogere prijzen hebben plaats gevonden dan wettelijk toelaatbaar is? Ik geloof, dat dit slechts op zeer beperkte schaal mogelijk is. Men kan van den accountant niet verwachten, dat hij op de hoogte is van alle wettelijk toelaatbare prijzen en daarom kan hem niets verweten worden, wanneer hij te hooge aankoopsprijzen niet heeft ontdekt, hoewel deze uit de inkoopfacturen blijken, doordat daarop een te hooge inkoopsprijs is vermeld.

Aankopen tegen hogere dan wettelijk toelaatbare prijzen kunnen op zeer verschillende wijzen in de administratie worden verwerkt of beter gezegd niet verwerkt. Er zijn zeer veel methoden om deze aankopen in de administratie te verdoezelen. Bij een behoorlijke controle van de jaarrekening zullen echter veelal weggewerkte inkoop, b.v. door boekingen op onkostenhoofden of op privérekeningen, aan het licht komen. *De accountant heeft de plicht de aanwezigheid van hogere dan wettelijk toelaatbare inkoopsprijzen te rapporteren, indien hij deze bij zijn controle ontdekt.*

Verder behoeft de accountant naar mijn meening, niet te gaan. Immers de gewone controle op de jaarrekening bracht reeds vroeger mede, dat

de accountant moet trachten ook uitgaven, die men heeft getracht in de administratie te verdoezelen, aan het licht te brengen en men behoeft niet nu als eisch te stellen, dat de accountant zijn controle, in verband met de prijsbeheerschingsmaatregelen, op het ontdekken van deze uitgaven behoeft in te stellen. Daar bovendien van den accountant niet verwacht kan worden, dat hij zich op de hoogte stelt van de juistheid van de hoogte van de inkoopprijzen, volgen, naar mijn meening, uit de prijsvoorschriften, wat de inkoopprijzen betreft, geen extra controle-werkzaamheden voor den accountant.

Wel moet de eisch gesteld worden, dat geconstateerde overtredingen moeten worden gerapporteerd, daar deze, evenals in het onder 1. gestelde geval, wezenlijke financieele consequenties kunnen meebrengen.

Nu moet nog besproken worden op welke wijze de accountant geconstateerde prijsovertredingen moet rapporteeren. De accountant is geen controleur namens de Overheid en van hem kan dus niet verwacht worden, dat hij prijsovertredingen nu maar aan de Overheid op een presenteerblaadje aanbiedt. Zijn opdrachtgever zou daar ook zeer weinig mee ingenomen zijn. Toch eischt de verantwoordelijkheid tegenover het maatschappelijk verkeer, dat hij de consequenties van de aanwezigheid der overtredingen t.a.v. de juistheid der jaarrekening volledig in zijn verklaring tot uitdrukking brengt. Hier nu wordt de accountant voor een groote moeilijkheid geplaatst, waar hij moet trachten een praktische oplossing voor te vinden. Kan hij aandringen op het creëren van geheime reserves, die het financieele risico kunnen opvangen en ontslaan deze geheime reserves hem dan van de verplichting om de overtredingen te vermelden? Ik ben geneigd om deze vraag bevestigend te beantwoorden, indien de reserve op de één of andere manier aan de creditzijde van de balans staat. Wel moet daarbij in het oog gehouden worden, dat, behalve het bedrag dat teveel is ontvangen door tegen te hooge prijzen te verkoopen, ook gereserveerd moet worden voor een eventueele boete. Hieruit volgt bovendien, dat reserveering onder een „schuilnaam” lang niet altijd mogelijk is. Wanneer de mogelijke financieele consequenties zeer groot zijn, kan hiervoor niet voldoende in het geheim worden gereserveerd. De reserve zal dus naar buiten moeten blijken, maar dit zal op zeer groot verzet stuiten van de zijde van den opdrachtgever. Veelal zal uit dit conflict moeten voortvloeien, dat de accountant zijn handteekening weigert, of een voorbehoud in zijn verklaring opneemt. Dat een dergelijk voorbehoud voor het betreffende bedrijf zeer onaangenaam is, omdat de prijsovertreding practisch aan de groote klok wordt gehangen, doet aan de logische consequentie, voortvloeiende uit zijn verantwoordelijkheid als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer, niets af.

De conclusies uit het voorgaande kunnen als volgt worden samengevat:

1. De accountant moet bij de uitvoering van een opdracht met algemeene doelstelling de naleving van de bestaande wettelijke prijsvoorschriften in zijn controle betrekken.
2. De accountant is verplicht kennis te nemen van prijsregelingen, welke gelden voor de onderneming, waarvan hij de jaarrekening volledig controleert.
3. De accountant moet zijn controle op de verkoopen mede richten op een onderzoek naar de naleving van de wettelijke prijsvoorschriften.
4. De accountant behoeft naast de normale controle naar de juistheid der verantwoorde uitgaven, geen nader onderzoek in te stellen naar

- de naleving van de bij de inkoop geldende prijsvoorschriften, tenzij hij redelijkerwijze kan verwachten, dat er overtredingen zijn.
5. De accountant moet een geconstateerde prijsovertreding ten spoedigste aan zijn opdrachtgever rapporteren en zal zijn meening daarover moeten kenbaar maken.
 6. De accountant mag zijn goedkeurende verklaring niet afgeven, wanneer tegen een geconstateerde prijsovertreding niet voldoende is gereserveerd, in den vorm van een reserve, voor een sluimerend financieel risico. Indien de overtredingen een excessief karakter hebben, zal het niet mogelijk zijn voldoende te reserveeren, en zal de accountant dus zijn goedkeurende verklaring niet mogen afgeven.

Naschrift.

In het bovenstaande opstel wordt een onderwerp behandeld, dat enkele problemen van principiele betekenis met betrekking tot de functie van de openbare accountant aan de orde stelt, die wellicht door de wijze van behandeling niet onmiddellijk voor een ieder in het oog springen. De Redactie heeft daarom den heer Van Hamersveld verzocht, het artikel van enige kanttekeningen te voorzien, waarin de aandacht op deze problemen wordt gevestigd. Het heeft niet in de bedoeling der Redactie gelegen, aldus reeds dadelijk een gedachtenwisseling te doen openen; haar oogmerk is slechts, dat in de gedachtenwisseling, welke naar zij hoopt en verwacht over het door den heer Van Haagen geopperde denkbeeld in het M.A.B. zal worden gevoerd, met de kanttekeningen van den heer Van Hamersveld zal worden rekening gehouden.

**
*

De redactie van het Maandblad heeft mij het opstel van collega Van Haagen ter lezing gezonden, met verzoek hierbij een naschrift te voegen. Ik voldoe hieraan met eenigen schroom, omdat het door collega Van Haagen behandelde vraagstuk belangrijk is en het uitgangspunt kan zijn van beschouwingen met zeer wijde strekking, maar mij in deze maanden de tijd ontbreekt om de materie volledig te overzien en het resultaat van mijn overdenkingen uitvoerig op schrift te stellen. Als mijn naschrift dus beknopter is, dan ik wel zou wenschen, zoo gelieve de Heer Van Haagen dit niet te wijten aan gebrek aan deferentie voor zijn opstel.

Collega Van Haagen is van meening, dat de accountant, bij de controle van de jaarrekening, zich rekenschap dient te geven van de geldende prijsvoorschriften voor den verkoop der in het bedrijf gefabriceerde of verhandelde goederen, en moet controleeren of het bedrijf de desbetreffende voorschriften heeft nageleefd. Hij grondt dit oordeel op de overweging, dat deze voorschriften dwingend recht zijn en dat de overtreding hiervan voor het bedrijf ernstige financieele gevolgen kan hebben. De accountant mag niet verzuimen na te gaan of bij de opstelling der jaarrekening met mogelijke financieele lasten of verplichtingen is rekening gehouden en hij kan dit slechts dan volledig beoordeelen, als hij ook volle aandacht wijdt aan de prijsvoorschriften en aan de wijze, waarop de onderneming in kwestie deze voortdurend naleeft. Ik meen aldus in 't kort het uitgangspunt van het opstel te kunnen weergeven.

Naar mijn meening kan geen bezwaar worden gemaakt tegen de praemisse, dat de accountant zich niet kan onttrekken aan de verplichting

te controleeren of alle obligo's, welke hem bij zijn onderzoek zijn bekend geworden, in de jaarrekening zijn verwerkt. Laat hij dit na, dan schiet hij in zijn arbeid tekort. Het is echter de vraag, of de verplichtingen, welke eventueel in de toekomst aan het bedrijf zouden worden opgelegd wegens overtreding van de prijsvoorschriften, hem bij het verrichten van den arbeid, noodig om de jaarrekening te beoordeelen, kunnen bekend worden. De heer Van Haagen spreekt over het onderzoek, dat voor de vaststelling van de eventuele prijsovertredingen moet worden gedaan, met een zekere gemakkelijkerheid en ik neem gaarne aan, dat hij in dit opzicht meer ervaring heeft dan de gemiddelde practicus. Ik ben echter voorshands nog van oordeel, dat een dergelijk onderzoek allermint eenvoudig is en wel om deze reden, dat de accountant geen uitgangspunt heeft voor het constateeren van een *feitelijke* overtreding, maar zich moet afvragen of de onderneming de voorschriften *in het algemeen* naleeft. Dit is een zeer wezenlijk onderscheid. De techniek, welke moet worden toegepast voor het onderzoek der administratie, dat leiden zal tot de onderteekening der jaarrekening, is een andere dan die, welke voor een onderzoek naar de naleving der prijsvoorschriften geldt. Anders gezegd: het doel van het onderzoek bepaalt de techniek van de uitvoering, zoodat in beginsel een onderzoek naar de juistheid eener jaarrekening niet *tevens* omvat een volledige controle van de wijze, waarop de prijsvoorschriften werden nageleefd. Evenmin zal m.i. bij de regelmatige controle een *systematisch* onderzoek worden ingesteld naar de wijze, waarop b.v. de loonbelasting wordt berekend.

Hiermede is dus niet gezegd, dat de accountant zich bij het onderzoek naar de aanvaardbaarheid der jaarrekening, van de eventueel bestaande mogelijkheid tot boete-oplegging niets zal aantrekken. Dit ware in strijd met het karakter van zulk een onderzoek. Maar ik zie niet in, dat aan den arbeid tot *dit* doel, *inhaerent* is een systematisch onderzoek van de administratie, teneinde vast te stellen of het bedrijf in den loop des jaars de prijsvoorschriften heeft overtreden.

Uit deze mijne meening volgt dus, dat ik met name de derde stelling van collega Van Haagen onaanvaardbaar acht.

Uit het artikel van den heer Van Haagen zou wellicht kunnen worden begrepen, dat het zijn bedoeling is de public-accountants als het ware automatisch in te schakelen bij de controleerende instanties van de Overheid en hun, tegenover de betrokken instanties, verantwoordelijkheid uit hoofde van hun functie op te leggen. Ik neem aan, dat de heer Van Haagen dit niet heeft bedoeld, want een opvatting met deze strekking zou de vertrouwenspositie van den accountant eenerzijds en de samenwerking met het bedrijfsleven anderzijds toch wel zeer ernstig in gevaar brengen. Indien de gedachten van de Overheid onverhoopt thans in die richting gaan, dan behoort m.i. behoorlijk overleg met de belanghebbenden te geschieden, opdat geen opvattingen post vatten, welke in de huidige constellatie noch voor het bedrijfsleven, maar evenmin voor de openbare accountants aanvaardbaar zijn te achten.

**

In den aanhef van mijn naschrift heb ik gesteld, dat het artikel van collega Van Haagen het uitgangspunt zou kunnen zijn van beschouwingen van wijde strekking. Ik zal dit in 't kort nader toelichten.

Ik acht het mogelijk, dat zich in de toekomst een evolutie ten aanzien van de beteekenis van de verklaringen van den openbaren accountant zal voltrekken. Inefficiënt is, dat de bedrijven voortdurend last hebben

van de bezoeken van accountants, die, ieder voor hun bijzondere taak, onderzoeken in de administratie verrichten; ondoelmatig is, dat de belastingdienst, de verzekeringskamer — om een paar voorbeelden te noemen — zelf een volledige staf van deskundig personeel tot hun beschikking houden om een deel, soms een groot deel, van het werk te herhalen, dat reeds door public-accountants is verricht. Ik ben van oordeel, dat, door een doeltreffende organisatie in dit opzicht belangrijke besparingen van tijd en geld zouden kunnen worden verkregen. Een verandering van den bestaanden toestand zal echter niet binnen korten tijd mogelijk zijn. Eenerzijds zal de verhouding cliënt-accountant, in het belang der vrije beroepsuitoefening, zich moeten aanpassen aan nieuwe gedachten, anderzijds zal de samenwerking tusschen accountant en overheid moeten worden georganiseerd. Maar ik acht het mogelijk, dat ten deze een bevredigende oplossing zal kunnen worden verkregen, welke voor alle belanghebbenden bij het bedrijfsleven aanvaardbaar is, zonder dat wij in Nederland een instituut van „wirtschaftsprüfer” creëren, die de belangen van den Staat in eerste instantie voorstaan en zich eerst daarna vertrouwenslieden van het maatschappelijk verkeer gevoelen. Mocht er gelegenheid zijn hieromtrent meer uitgewerkte gedachten op schrift te stellen, dan zal, naar ik hoop, de redactie aan een artikel hierover een plaats in het Maandblad willen geven.

J. VAN HAMERSVELD.

ENKELE OPMERKINGEN NAAR AANLEIDING VAN HET ARTIKEL „DE VERTRAAGDE AANPASSING DER FABRICAGEKOSTEN IN INDUSTRIEEL E Ondernemingen”, OPGENOMEN IN HET M.A.B. VAN DECEMBER 1946

door J. van de Graaf

In dit artikel stelt Drs. J. van der Velden voor, om bij toepassing van het systeem der variabele budgettering ^{*)}, de werkelijke kosten van degressief-variabel karakter bij boeking op de resultatenoverzichten te splitsen in een vast en een variabel deel. Dit teneinde in een periode van stijgende productie een juist beeld te verkrijgen van het kostenverloop.

Het is echter de vraag, of de wijze waarop schrijver het vaste bestanddeel der uitgaven bepaalt, wel geheel juist is. Want wat is bepalend voor de grootte van het vaste deel der kosten als indirecte lonen en salarissen? Zoals schrijver zelf reeds opmerkt, is dit voor indirecte lonen bv. de omstandigheid, dat enkele opzichters zodanig deskundig zijn, dat vervanging zeer moeilijk is en men deze krachten dan ook indien enigszins mogelijk, in dienst zal houden. Het is in feite zo (of het zou m.i. althans zo moeten zijn), dat de directie per afdeling bepaalt hoeveel functionarissen als specialisten of deskundigen voor het bedrijf nodig zijn en dus in principe behouden moeten blijven.

^{*)} Kennelijk is hier het systeem bedoeld dat uit de publicatie van Drs. A. M. Groot bekend is. Blijkens het art. van Ir. T. J. Bezemer „De berekening van onderbezetting-verliezen” in Oref dd. Oct./Nov. '46 bestaat hier te lande ook een budgetteringssysteem waarbij het door Drs. v. d. V. genoemde gevaar van een te ruim budget bij hoge bezetting niet voorkomt.