HET WINSTBEGRIP, BEDRIJFSECONOMISCH- EN FISCAAL, IN HET BIJZONDER VAN DE KOSTENZIJDE, BESCHOUWD

door W. N. de Blaey

I

1. Inleiding

Op 23 november 1956 promoveerde Mr. M. de Vries, hoofdinspecteur-titulair bij 's Rijks Belastingen, aan de Vrije Universiteit tot doctor in de rechtsgeleerdheid. Promotor was Prof. Mr. H. J. Hellema. Het proefschrift is getiteld: *Bedrijfseconomische en fiscale winstbepaling, in het bijzonder met betrekking tot de kosten der productiemiddelen.*

De schrijver heeft zich ten doel gesteld om een bedrijfseconomisch verantwoorde jaarwinst te verkrijgen, welke fiscaal aanvaardbaar zou zijn. Als criterium voor winst stelt hij in dit verband dat er sprake moet zijn van een vermogensaanwas, welke economisch rationeel voor uitkering vatbaar is. In verband met zijn doelstelling is het geschrift verdeeld in een drietal hoofdstukken n.l.

I. Inleidende beschouwingen t.a.v. de bedrijfseconomische en fiscale winstbepaling.
II. Bedrijfseconomische kostenbepaling.
III. Fiscale kostenbepaling.

Aan het slot van het geschrift vindt men een 5 bladzijden beslaande literatuuropgave, welke ons een beeld geeft van de enorme hoeveelheid stof welke bij deze studie is verwerkt moeten worden.

Ten einde gedachtenwisseling over de inhoud van dit proefschrift mogelijk te maken is, in overleg met de redactie, inplaats van een recensie deze bijdrage tot stand gekomen, waarin enige onderwerpen in het proefschrift ter sprake gekomen, uitvoerig zullen worden besproken.

2. Begrippen totale- en jaarwinst

Wat de *totale winst* betreft verdedigt de Vries de grondslag onzer fiscale wetgeving t.a.v. de z.g. gulden is guldenleer.

Sterk is dit betoog niet.

Het moge waar zijn dat de bedrijfseconomie ternauwernood de vraag behandelt of deze totale winst mag worden vastgesteld door middel van een vergelijking van het nominaal aantal guldens bij de aanvang en het einde van de onderneming, doch zulks behoeft niet te betekenen dat men daarmede stilzwijgend de juistheid van een dergelijke opvatting erkent.

Dat de bedrijfseconomie zich weinig of niet met dit vraagstuk heeft ingelaten is waarschijnlijk een gevolg van het feit, dat dit — afgezien van de fiscale consequenties — voor de onderneming niet meer van belang is als eenmaal tot liquidatie zal zijn besloten. Het is natuurlijk duidelijk dat bij liquidatie enerzijds winst, anderzijds vermogensmutaties ontstaan door oorzaken aan de goederenzijde en/of aan de geldzijde, tot uitdeling kunnen komen.

Als men behalve winst in de normale betekenis van „vruchten" van de bedrijfsvoering ook vermogensmutaties door oorzaken aan de goederenzijde als winst wil beschouwen — hetgeen tot op zekere hoogte ook al bij de bepaling van de jaarwinst kan voorkomen — dan is dat bedrijfseconomisch beschouwd stellig niet te verwerpen.

Immers dergelijke vermogensmutaties zijn *inhaerent aan de bedrijfsuitoefening.*

Zulks behoeft echter niet te betekenen dat hetzelfde ook geschieden moet met vermogensmutaties door oorzaken aan de geldzijde ontstaan.

Immers deze vermogensmutaties zijn *niet inhaerent aan de bedrijfsuitoefening.* Ze strekken zich uit tot geld of alles wat op geld wordt herleid bij verkoop of ruil in het maatschappelijk verkeer.

Er zou dan ook alles voor te zeggen zijn deze bij een belastingheffing gebaseerd op de door ondernemingen behaalde winst te elimineren. Zo men dit niet doet komt men in feite tot een „vermogensheffing".

Wat betreft de *jaarwinst* zegt de Vries dat wanneer de wetgever t.a.v. de totale winst van de gulden is guldenleer uitgaat, een loslaten van deze leer voor de jaarwinst uit de wet moet blijken. Is dat niet het geval, dan moet worden aangenomen dat ook voor de jaarwinst dezelfde leer wordt gehuldigd.

Zonder motivering komt hij, de vraag beantwoordend of voor totale- en jaarwinst een ongelijke regeling kan gelden tot de slotsom dat dit inderdaad het geval kan zijn. Hij wijst er in dit verband op dat t.a.v. de verdeling van de totale winst in jaarmoten de fiscus er belang bij heeft dat de continuiteit van de onderneming wordt gehandhaafd.

't Spreekt vanzelf dat ik deze laatste zienswijze volledig onderschrijf. Toch moge er op worden gewezen dat het volgen van een ongelijke regeling voor de bepaling van totale- en jaarwinst voor de schrijver in feite slechts de wijze van verdeling van de totale winst in jaarmoten raakt.

Immers datgene wat bij de bepaling van de jaarwinst buiten beschouwing blijft komt uiteindelijk toch in de winst van het laatste jaar tot uitdrukking bij de belastingheffing.

3. Is er een eigen fiscaal-winstbegrip?

Aangesloten wordt door de Vries bij de opvatting van schrijvers die menen dat de fiscus ter bepaling van de jaarwinst een eigen winstbegrip moet hanteren. Betoogd wordt dat niet zonder meer naar de bedrijfseconomie kan worden verwezen, omdat daarvoor de opvattingen en inzichten van de bedrijfseconomen te veel uiteenlopen, terwijl evenmin de commerciële praktijk gevolgd kan worden. De fiscus moet er volgens hem voor waken dat *geen verschuivingen van winst* plaats hebben, dat er geen kosten (en opbrengsten) worden verschoven op een wijze welke met een rationele winstbepaling niets meer heeft te maken.

Daarom is z.i. nodig „dat de fiscus uitgaat van *eigen regels voor de bepaling van de jaarwinst,* van een eigen begrip jaarwinst, dat zal leiden tot het *opstellen van een zelfstandige balans en verlies- en winstrekening* c.q. tot het corrigeren van de commerciële jaarstukken". Hij verlangt dan dat het bedrijfsleven bij de bepaling van de fiscale jaarwinst aan 3 eisen zal voldoen n.l.

1. *objectiviteit* t.a.v. toedeling van kosten (en opbrengsten) aan de verschillende jaren.

Hiervoor zijn *objectieve* richtlijnen nodig, over welker toepassing men subjectief van mening kan verschillen. Deze richtlijnen kan men z.i. aan de bedrijfseconomie ontlenen.

2. *continuïteit* bij deze toedeling.

Dit impliceert dat het ontoelaatbaar is telkenjare andere maatstaven te kiezen.

3. *controleerbaarheid* der toedeling.

Hiermede wordt niet — zoals men zou verwachten — controleerbaarheid van de richtlijnen bedoeld, doch dat de ondernemers *aan de hand van gegeven feiten en omstandigheden aannemelijk maken wat aan kosten (en opbrengsten) op heden en op toekomst slaat.*

Kennelijk wordt dit standpunt ingenomen om moeilijkheden bij het aannemelijk maken tot een minimum te beperken. Immers het sluit o.m. het treffen van *voorzieningen,* voor zover niet voor practisch 100 % vaststaand — tenzij de wet ter zake voorschriften heeft gegeven — nadrukkelijk uit.

M.i. zijn de eisen sub. 1 en 2 geen specifiek fiscale eisen; in de bedrijfseconomie ziet men ze eveneens gesteld. De eis sub. 3 is naar de Vries mededeelt waarschijnlijk nimmer uitdrukkelijk geformuleerd; men zou deze een fiscale kunnen noemen.

Het is dan ook mijn volle overtuiging dat er van een „eigen" fiscaal winstbegrip *in geen enkel opzicht sprake* is, dat men hoogstens kan zeggen dat de fiscus *bij het* toepassen van bedrijfseconomisch verantwoorde methoden van winstbepaling zal hebben te *waken tegen te subjectieve* opvattingen van ondernemers, voor zover deze althans leiden tot een onbevredigende verdeling van de totaal winst in jaarmoten[1]).

4. Bedrijfseconomische kostenbepaling

Bij de bespreking van de *„bedrijfseconomische kostenbepaling"* brengt de Vries alle bekende balanstheoriën op summiere wijze ter sprake. Wij maken kennis met uitsluitend winstbepalende en met zowel winst — als vermogensbepalende balansen, waarbij dan het karakter deze balansen wordt aangegeven.

We zien Schmalenbach, Schmidt, Volmer, Polak, Bakker en Limperg de revue passeren; we maken weer kennis met latere publicisten A. Mey, J. L. Mey, van der Schroeff, Van Berkum, Pruyt, Diepenhorst en anderen.

Bijzondere aandacht wordt gewijd aan hetgeen in de literatuur voorkomt t.a.v. de eis de *continuïteit van de* onderneming te handhaven.

De Vries volstaat in deze met een weergave der opvattingen met betrekking tot dit onderwerp.

5. Fiscale kostenbepaling

Bij de bespreking van de *„Fiscale kostenbepaling"* komt in bijzonderheden aan de orde wat in de bedrijfseconomische literatuur te vinden is t.a.v.

A. Basis van de kostenbepaling.

B. Toedeling van kosten.

Ad. A. Basis van de kostenbepaling: handhaving van het concrete kapitaal.

Bij de behandeling ervan komen bedrijfseconomische opvattingen t.a.v. de *waardering* van kapitaalgoederen op balansen ingesteld op winstbepaling, ter sprake.

Volgens de Vries is ten aanzien daarvan *niet* nodig nadere fiscale eisen te stellen, mits de beginselen van objectiviteit en continuïteit in acht worden genomen.

---

1) Men zie ook: Hofstra „De economische aspecten van goed koopmansgebruik 1956".

In het bijzonder komt ter sprake de *„theorie van Bakker"* met de daarop door J. L. Mey en Van Berkum uitgeoefende critiek.

Hij geeft daarbij een drietal voorbeelden n.l.

1. als de algemene prijsstijging gelijk is aan de specifieke.
2. als de algemene prijsstijging lager is dan de specifieke en
3. als de algemene prijsstijging hoger is dan de specifieke.

Uitgegaan is daarbij van het volgende voorbeeld:

Beginbalans.

Voorraad	f 8.000,—	Kapitaal	f 23.000,—
Opslagplaats (na 5 jr. afschrijving van f 1.000,—	„ 5.000,—		
Kas	„ 10.000,—		
	f 23.000,—		f 23.000,—

Verondersteld wordt in:

geval 1: Algemene prijsstijging 20 %
Specifieke prijsstijging van voorraad en opslagplaats 20 %
geval 2: Algemene prijsstijging 20 %
Specifieke prijsstijging van voorraad 24%, van opslagplaats 26%
geval 3: Algemene prijsstijging 20 %
Specifieke prijsstijging van voorraad 18%, van opslagplaats 15%

In alle gevallen wordt voorts verondersteld verkoop en vervanging van voorraden *ná* de prijsstijging.

De Vries komt op basis van de theorie van Bakker tot het navolgende resultaat:

	Vb. 1	*Vb. 2*	*Vb. 3*		*Vb. 1*	*Vb. 2*	*Vb. 3*
Voorraad	9.600,—	9.920,—	9.440,—	Kapitaal	27.600,—	27.600,—	27.600,—
Opslagplaats	4.800,—	4.800,—	4.800,—	Winst	160,—	616,—	—
Kas	13.360,—	13.496,—	13.268,—				
Verlies	—	—	92,—				
	27.760,—	28.216,—	27.600,—		27.760,—	28.216,—	27.600,—

Uit zijn toelichting blijkt dat hij daarbij uitgegaan is van een *verkoopprijs,* gevonden door de vervangingswaarde met 20 % te verhogen. Hij stelt daar tegenover een z.g. *gecorrigeerde historische kostprijs,* d.w.z. de oorspronkelijke historische kostprijs verhoogd met 20 % (n.l. de algemene prijsstijging).

M.i. zijn de berekeningen van de Vries *niet* in overeenstemming met de theorie van Bakker.

De *gevolgen van de geldontwaarding,* m.a.w. de beïnvloeding van het bedrijfsresultaat door de algemene prijsstijging staat n.l. *vast,* bedraagt in alle 3 gevallen f 4.600,— n.l. 20 % van f 23.000,—.

Dit raakt dan ook alleen de *wijziging van het oorspronkelijke vermogen.*

De gevolgen van de specifieke prijsstijging, m.a.w. de *wijziging van de waarde van het oorspronkelijk concrete kapitaal* blijkt uit het verloop van de vervangingswaarde. Het is dan ook logisch dat Bakker stelt dat „de verhoging van het kapitaal wegens waardedaling van het geld in de eerste

plaats gevonden moet worden uit waardestijging der productiemiddelen, en in de tweede plaats zonodig uit de calculatorische bedrijfswinst".

Duidelijk blijkt dit uit navolgende opstellingen:

I. Balansen

	Vb. 1	*Vb. 2*	*Vb. 3*
Voorraad	9.600,—	9.920,—	9.440,—
Opslagplaats	4.800,—	5.040,—	4.600,—
Kas	13.360,—	13.496,—	13.268,—
Verlies	—	—	292,—
	27.760,—	28.456,—	27.600,—

	Vb. 1	*Vb. 2*	*Vb. 3*
Kapitaal	23.000,—	23.000,—	23.000,—
Vermogenscorrectierekening	4.600,—	4.600,—	4.600,—
Gecorrigeerd kapitaal	27.600,—	27.600,—	27.600,—
Winst	160,—	856,—	—
	27.760,—	28.456,—	27.600,—

II. Verlies- en winstrekeningen

	Vb. 1	*Vb. 2*	*Vb. 3*
Afschrijving opslagplaats	1.200,—	1.260,—	1.150,—
Vermogenscorrectie	2.000,—[1]	1.380,—[2]	2.410,—[3]
Winst	160,—	856,—	—
	3.360,—	3.496,—	3.560,—

		Vb. 1	*Vb. 2*	*Vb. 3*
Verkoopprijs	12.960,—		13.416,—	12.708,—
Gecorr. hist. kostprijs	9.600,—		9.920,—	9.440,—
		3.360,—	3.496,—	3.268,—
Verlies		—	—	292,—
		3.360,—	3.496,—	3.560,—

Toelichting:

[1] Alg. prijsstijging 20 %, dus vermogenscorrectie f 4.600,—
Specifieke prijsstijging: Goederen 20 % v. f 8.000,— = f 1.600,—
„ „ Opslagplaats 20 % v. f 5.000,— = „ 1.000,—
„ 2.600,—
Tekort f 2.000,—

[2] Alg. prijsstijging 20 %, dus vermogenscorrectie f 4.600,—
Specifieke prijsstijging: Goederen 24 % v. f 8.000,— = f 1.920,—
„ „ Opslagplaats 26 % v. f 5.000,— = „ 1.300,—
„ 3.220,—
Tekort f 1.380,—

[3] Alg. prijsstijging 20 %, dus vermogenscorrectie f 4.600,—
Specifieke prijsstijging: Goederen 18 % v. f 8.000,— = f 1.440,—
„ „ Opslagplaats 15 % v. f 5.000,— = „ 750,—
„ 2.190,—
Tekort f 2.410,—

Vergelijkt men deze berekeningen met die van De Vries dan blijkt een verschil in het 2e en 3e geval.

De Vries komt tot een winst van ƒ 616,— resp. een verlies van ƒ 92,—, terwijl door mij gekomen wordt tot een winst van ƒ 856,— resp. een verlies van ƒ 292,— gevende resp. een verschil van ƒ 240,— en ƒ 200,—.

De verklaring van het verschil is te vinden in de *onjuiste waardering van de opslagplaats* in beide jaren op ƒ 4.800,— inplaats van ƒ 5.040,— en ƒ 4.600,—, gevende resp. een verschil van ƒ 240,— en ƒ 200,—.

De Vries is n.l. uitgegaan van de algemene waardestijging in plaats van de specifieke.

Opmerkelijk is dat de Vries deze laatste wel toepast t.a.v. de voorraad goederen. Zulks is inconsequent; immers de opslagplaats is ook te beschouwen als een *voorraad* n.l. van werkeenheden.

De Vries geeft òòk de toepassing van de vervangingswaardeleer in geval 1 n.l.

Voorraad	ƒ 9.600,—	Kapitaal	ƒ 23.000,—
Opslagplaats	,, 4.800,—	Rek. prijsverschillen	,, 3.600,—
Kas	,, 13.360,—	winst	,, 1.160,—
	ƒ 27.760,—		ƒ 27.760,—

Het verschil tussen de berekenende winst bij toepassing van de „theorie van Bakker" en bij toepassing van de „vervangingswaardeleer", ten bedrage van ƒ 1.000,—, is toe te schrijven aan het feit dat *bij toepassing van de vervangingswaardeleer de daling van de koopkracht der „kasgelden" buiten beschouwing blijft.*

Dit geldt natuurlijk òòk in de andere gevallen, is een uitvloeisel van de praemisse dat het concrete kapitaal, d.w.z. de kapitaalgoederen- en rechten als zodanig, gehandhaafd moeten worden, wil er van winst, in de zin van verteerbaar inkomen, sprake zijn.

Het is goed dat de Vries op dit verschijnsel eens nadrukkelijk de aandacht heeft gevestigd, al gaat het *niet alleen om kasgelden, doch om 't gehele bedrag dat in geld en geldvorderingen minus geldschulden aan het risico van waardedaling onderhevig is.* Kortom: om alles wat in de z.g. „geldsfeer" ligt!

Dit is m.i. ook het *principiële verschil tussen de vervangingswaardeleer en de theorie van Bakker!*

Het is een verschil dat des te reëler wordt naarmate de vervangingswaardeleer zuiverder wordt toegepast, m.a.w. zich uitsluitend bepaalt tot waardeveranderingen in de *„voorraad"* goederen, ongeacht of deze tot de passieve of tot de actieve productiemiddelen behoren. Het belang van het elimineren van de waardedaling van het geld, blijkende *bij liquidatie* van de onderneming, is in het voorgaande al aangetoond.

De „theorie Bakker" geeft daarvoor m.i. een oplossing. Dit impliceert echter *niet* dat ze door mij ook aanbevolen wordt voor de vaststelling van de jaarwinst.

Op korte termijn is m.i. geen redelijke mogelijkheid voor het maken van een onderscheid tussen winsten resp. verliezen ontstaan aan de goederenzijde of aan de geldzijde!

Wat betreft voorbeeld 2 kan nog de opmerking gemaakt worden dat geenszins vaststaat dat bij toepassing van de „vervangingswaardeleer" het z.g. verlies op in vorige jaren verbruikte werkeenheden als verlies van het lopende jaar is te beschouwen.

Men kan even goed stellen dat deze z.g. „incidentele verliezen" ten laste van het lopende jaar moeten komen als dat deze ten laste van in het verleden gevormde *reserves* moeten komen.

Het zijn immers geen verliezen in het desbetreffende jaar ontstaan. Zelfs is denkbaar — zoals in mijn verdere beschouwingen zal worden betoogd — dat dit z.g. „afschrijvingstekort", onder bepaalde voorwaarden, in het geheel niet behoeft te worden ingehaald.

Na de theorie Bakker — aansluitende bij de „dynamische" balansopvattingen van Schmalenbach, waaraan geen bijzondere aandacht wordt geschonken met uitzondering dan van de „ijzeren voorraadtheorie" — zijn de *organische* balansopvattingen van Limperg en Schmidt aan de orde, waarbij essentiële punten van overeenkomst en verschil tussen laatstgenoemde opvattingen worden nagegaan. Voortgebouwd wordt daarna op de *vervangingswaardeleer* van Limperg, waarbij aandacht wordt geschonken aan het probleem van de z.g. *vervangingsplicht* uit de continuïteitsgedachte voortvloeiende, en het standpunt van v. d. Schroeff dat de vervangingsplicht geen *economisch dogma is,* wordt aangehaald.

De Vries stelt dan de vraag of de fiscus het handhaven van het concrete kapitaal voor alle ondernemingen zonder meer als richtsnoer voor de kostenbepaling moet aanvaarden, m.a.w. deze handhaving door middel van een *algemeen* wettelijk voorschrift mogelijk moet maken.

Hij wijst op de praktische moeilijkheden verbonden aan individuele voorschriften en overweegt of onderscheid is te maken tussen ondernemingen welke al of niet aan bepaalde voorwaarden voldoen b.v. *van belang zijn voor de nationale economie.*

Zijn conclusie is dan dat *krachtens een algemeen geldende wettelijke regeling aan de ondernemer de keus moet worden gelaten* om zijn kosten te richten, hetzij naar de handhaving van het concrete kapitaal, hetzij naar de handhaving van het nominale kapitaal.

Het laatste slaat op 't geval dat een prijsdaling optreedt.

Ad B: *Toedeling van kosten:* 't Gaat hier om het probleem *van de scheiding van kosten over heden en toekomst.*

Typisch is dat nergens in het proefschrift eens nadrukkelijk naar voren is gebracht dat *dit* de kern is van het verschil tussen het bedrijfseconomische- en het fiscale jaarkostenbegrip, dat het dus alleen gaat om de *waardering van onafgewikkelde transacties op de balansdata.* Aan de orde komen dan allereerst *voorzieningen* in verband met niet aanwijsbare risico's en onzekerheden.

De Vries trekt hier een zeer scherpe *scheidingslijn,* zich baserende op de eis van „controleerbaarheid".

Hij beroept zich daarbij op het feit dat noch J. L. Mey, noch van Berkum voor deze voorzieningen concrete aanwijzingen geven en dat Pruyt hier „een beleidsprobleem voor de ondernemer" aanwezig acht.

Uitvoerig wordt daarna gemotiveerd waarom de organische balansopvatting fiscaal aanvaardbaar kan zijn.

Er wordt op gewezen dat, ter wille van de continuïteit der onderneming, *handhaving van het concrete kapitaal* gewaarborgd moet zijn vóór er, in beginsel, sprake kan zijn van *„uitkeerbare winst".*

De Vries meent dat het probleem dikwijls onjuist wordt gesteld n.l. dat men zich afvraagt wanneer van een „uitkeerbare winst", van winst, welke kan worden uitgekeerd zonder dat de continuïteit van de onderneming in de bestaande omvang in het gedrang *kan* komen, sprake kan zijn. Hij con-

cludeert dan m.i. zeer terecht dat als de vraag op deze wijze wordt gesteld daarop *nimmer* een bevredigend antwoord zal kunnen worden gegeven.

De Vries vervolgt dan aldus:

Men kan de uitkeerbare winst ook zien als een „winst welke in beginsel kan worden verteerd omdat de oorzaak van het ontstaan van de aanwas er een was, die vertering mogelijk maakte, en op het moment van de balansopmaking geen bepaalde gegevens bekend zijn, welke het vormen van een kostenreserve in het belang der continuïteit noodzakelijk maken".

Daarop volgt het betoog dat een goed ondernemer deze winst nooit geheel zal uitkeren, omdat hij met talrijke omstandigheden als verliezen in vorige jaren, verwachte toekomstige verliezen bij conjunctuuromslag e.d. zal rekening willen houden. Men komt dan tot een begrip „uitkeerbare winst" van ruimer strekking, verlaat het terrein van de *winstbepaling* en betreedt het terrein van de *winstbestemming*. Het is duidelijk dat men in de praktijk gemakkelijk van het ene terrein op het andere overgaat, m.a.w. dat een exacte scheiding nauwelijks mogelijk is.

6. Fiscale toepassingsmogelijkheid van bepaalde bedrijfseconomische methoden van winstbepaling

Het spreekt dat de fiscus een keuze[2]) zal moeten doen uit de verschillende bedrijfseconomische opvattingen t.a.v. het begrip „winst". Geen wonder is het dat de Vries, zoekende naar een winstbegrip dat z.i. fiscaal aanvaardbaar is te achten, de voorkeur geeft aan de *„organische" methoden van winstbepaling"*. Immers deze methoden komen tot een *zo objectief mogelijke winstbepaling, rekening houdende met de continuïteit van de onderneming, in de beperkte betekenis welke daaraan is te hechten.*

Eventueel kan men dan nog door voorschriften er voor waken dat bij de *subjectieve toepassing* dezer methoden geen te grote onderlinge afwijkingen ontstaan.

Kennelijk rekent de Vries òòk de „theorie van Bakker" tot de aanvaardbare methoden, al vindt hij daar te veel practische bezwaren aan kleven. Principieel ben ik het daarmede niet eens, de theorie van Bakker is in beginsel *niet ingesteld* op handhaving van het concrete kapitaal, doch op handhaving van het vermogen.

Onder bepaalde voorwaarden kan laatstgenoemde doelstelling natuurlijk wel leiden tot handhaving van het concrete kapitaal.

De Vries, uitgaande van het standpunt dat

1° de *organische theoriën leiden tot of tenderen naar de handhaving van het concrete kapitaal en*

2° met deze *handhaving van de concrete kapitaalgoederen* in normale gevallen de continuïteit voldoende kan worden gewaarborgd,

vraagt zich dan af op welke wijze de ondernemer kan zorgen dat dit complex van kapitaalgoederen voldoende kan worden gewaarborgd.

I. Passieve productiemiddelen

De Vries stelt bij de bespreking van „voorraden" navolgende waarderingssystemen aan de orde:

1. het z.g. *lifostelsel*
2. het *lifostelsel volgens de min. resolutie* dat overeenkomst vertoont met

[2]) Helpenstein meent eveneens dat de fiscus uit de verschillende opvattingen in de bedrijfseconomie een keus moet doen. Zijn „entweder-order" gaat — m.i. terecht — aan de Vries te ver.

het ijzeren-voorraadstelsel, waarbij alleen de z.g. manco-reserve niet wordt aanvaard;

3. het *ijzeren voorraadstelsel,* waarvoor Schmalenbach en Volmer de grondslagen hebben gelegd;
4. het *vaste waardestelsel* volgens de arresten van de H.R. van 1955 en 1956 *hetgeen een variant van het ijzeren voorraadstelsel* wordt genoemd omdat uitgegaan wordt van een *vaste* vooraad, kleiner dan de „normale voorraad", *gewaardeerd tegen een vaste prijs*. Bij het ijzeren-voorraadstelsel gaat men n.l. uit van een *normale voorraad, gewaardeerd tegen vaste prijzen*.
5. *de vervangingswaardeleer,* welke zich beperkt tot de door het bedrijf *gebonden voorraad,* m.a.w. *„niet tot de speculatieve voorraad"*.

De Vries wil — uitgaande van het voortbestaan van de onderneming in de bestaande omvang — een *„normale"* voorraad vaststellen.

Het ijzerenvoorraadstelsel, het z.g. vaste waardestelsel, alsmede de vervangingswaardeleer indien de theorie wordt gevolgd, beperken volgens hem de eventuele prijsstijging tot de gebonden voorraad.

Het is jammer dat hij buiten bespreking laat hoe tot een *„normale"* voorraad wordt gekomen, in het bijzonder of hij — gelet op zijn voorbeelden — slechts gedacht heeft aan technische — of aan economische voorraden, of hij deze normale voorraden statisch of dynamisch beschouwt met andere woorden of hij deze wil laten variëren met schommelingen in het seizoen (normaal hoeveelheden per maand) of met schommelingen in conjunctuur of structuur (normaal hoeveelheden in opeenvolgende bedrijfsperioden).

Dit is n.l. van belang omdat bij het ijzerenvoorraadstelsel, zoals we dat van Schmalenbach en Volmer kennen dit niet principieel is uitgewerkt.

De Vries wijst echter wel op het feit dat in de voorraden wijzigingen kunnen plaatsvinden, noodzakelijk voor de voortzetting van de onderneming, m.a.w. dat niet altijd sprake zal zijn van identieke of van soortgelijke of soortverwante goederen. Dit leidt hem er toe verdeling van de voorraad in groepen gelijksoortige goederen aan te bevelen en deze afzonderlijk te waarderen.

Met het idee van Smeets om in dergelijke gevallen de „stille reserve" in verouderde voorraden over te brengen naar moderne voorraden kan hij zich verenigen.

't Zal duidelijk zijn dat het bedrijfsleven de erkenning door de fiscus van een dynamische „normale" voorraad zal verlangen; de vraag is in hoeverre de schrijver — gelet op zijn opvattingen ten aanzien van controleerbaarheid — daarmede zal kunnen instemmen.

Voorbeelden ontleend aan een examenopgave S.P.D. worden tenslotte gegeven teneinde de werking der verschillende stelsels te illustreren.

Uitgegaan is daarbij van een normale voorraad van 10.000 kg, gewaardeerd op *f* 10.000,— per 1 januari.

Verondersteld wordt:	inkoop	10	januari	8.000	kg à *f*	2,—
	verkoop	15	„	6.000	„ „ „	3,—
	verkoop	20	„	5.000	„ „ „	4,—
	inkoop	22	„	5.000	„ „ „	2,50
	verkoop	28	„	4.000	„ „ „	4,— alsmede

vervangingswaarde op 31 januari *f* 3.50 per kg.

De *beginbalans* luidt dan aldus:

10.000 kg à f 1,—	f 10.000,—	Vermogen	f 14.000,—
Kas b.v.	,, 4.000,—		
	f 14.000,—		f 14.000,—

De eindbalansen luiden:

1° *volgens het ijzeren-voorraadstelsel.*

10.000 kg à f 1,—	f 10.000,—	Vermogen	f 14.000,—
Kas	,, 29.500,—	Manco-reserve	,, 7.000,—
		Winst	,, 18.500,—
	f 39.500,—		f 39.500,—

2° *volgens de vervangingswaardeleer.*

8.000 kg à f 3,50	f 28.000,—	Vermogen	f 14.000,—
Kas	,, 29.500,—	Reserve prijs-verschillen	,, 25.000,—
		Winst f 22.000,—	
		Af: Speculatie verlies ,, 3.500,—	
			,, 18.500,—
	f 57.500,—		f 57.500,—

We zien derhalve dat beide methoden tot dezelfde winst hebben geleid.

De Vries geeft kennelijk de voorkeur aan het „ijzerenvoorraadstelsel", omdat z.i. de vervangingswaardeleer moeilijkheden oplevert t.o.v. de controle op de gedurende het jaar wisselende vervangingswaarde.

Hij zegt dat de winst hier bepaald wordt op basis van de vervangingswaarde op het moment van de ruil, terwijl verschillen met de later betaalde vervangings*prijs* als ondernemingswinsten, resp. verliezen worden beschouwd, dat de op het moment van de ruil geldende waarde niet zal kunnen worden aangetoond aan de hand van facturen e.d. terwijl ook in de praktijk de controle op de reserve prijsverschillen moeilijkheden kan geven t.a.v. de in deze reserve opgenomen herwaarderingsverschillen van gedurende het jaar bestaande excedenten, indien men in de loop van het jaar de speculatieve voorraad niet streng gescheiden houdt van de normale voorraad, op welke laatste de theorie uitsluitend van toepassing is.

Het wil mij voorkomen dat *de* door De Vries naar voren gebrachte bezwaren tegen de practische toepassing van de vervangingswaardeleer weinig steekhoudend zijn, dat het slechts een kwestie van administratieve organisatie is om eventuele moeilijkheden op te lossen.

De rekening „Reserve prijsverschillen" kan b.v. op eenvoudige wijze worden bepaald en tevens gecontroleerd als men in de voorraadadministratie de goederen slechts verantwoordt tegen *vervangingswaarde*.

Toegepast op het voorbeeld vindt men dan:

Voorraad		Prijs per eenheid	Vervangings-waarde	Herwaardering: Via V. en W. rek.	Reserve v. prijsversch. Totaal
jan. 7 Saldo	10.000 kg	ƒ 1,—	ƒ 10.000,—		
„ 10 Herwaardering		„ 1,—	„ 10.000,—		ƒ 10.000,—
		ƒ 2,—	ƒ 20.000,—		
„ 10 Inkoop	8.000 „	„ 2,—	„ 16.000,—		
	18.000 kg	ƒ 2,—	ƒ 36.000,—		
„ 15 Verkoop	6.000 „	„ 2,—	„ 12.000,—		
	12.000 kg	ƒ 2,—	ƒ 24.000,—		
„ 2 Verkoop	5.000 „	„ 2,—	„ 10.000,—		
	7.000 kg	ƒ 2,—	ƒ 14.000,—		
„ 22 Herwaardering		„ 0,50	„ 3.500,—	(-) 1500[1]	„ 5.000,—
		2,50	ƒ 17.500,—		
„ 22 Inkoop	5.000 „	„ 2,50	„ 12.500,—		
	12.000 kg	ƒ 2,50	ƒ 30.000,—		
„ 28 Verkoop	4.000 „	„ 2,50	„ 10.000,—		
	8.000 kg		ƒ 20.000,—		
„ 31 Herwaardering		ƒ 1,—	„ 8.000,—	(-) 2000[2]	„ 10.000,—
		ƒ 3,50	ƒ 28.000,—		
				ƒ 3500,—	ƒ 25.000,—

1) Voorraad-tekort 3.000 kg.
2) Voorraad-tekort 2.000 kg.

De ruilwinsten ten bedragen van ƒ 22.000,— kunnen op eenvoudige wijze uit de verkoopadministratie blijken.

Controle is al zeer eenvoudig:

1. Normale voorraad 10.000 kg

Prijs 1 jan.	ƒ 1,—	per kg
„ 31 „	„ 3,50	„ „
Prijsstijgingen	ƒ 2,50	per kg
m.a.w in totaal	ƒ 25.000,—	

2. Vermogen 1 jan. ƒ 14.000,—
   Vermogen 31 dec.:

Activa		ƒ 57.500,—
Passiva:		
Vermogen 1 jan.	ƒ 14.000,—	
Res. voor prijsverschillen	„ 25.000,—	
		„ 39.000,—
	Winst	ƒ 18.500,—

Met facturen e.d., alsmede met herwaarderingsverschillen van tijdens het jaar bestaande excedenten hebben we derhalve niets te maken.

3. De analyse in „ruilwinst en „speculatiewinst of verlies" is alleen voor *intern* gebruik van belang, waarbij nog op te merken valt dat dit onderscheid min of meer kunstmatig is te achten.

Tekorten resp. surplussen in de voorraad zijn tot zekere hoogte onvermijdelijk, m.a.w. voorraadwinsten of verliezen lopen dooreen met echte speculatiewinsten of verliezen.

Fiscaal beschouwd behoort *alles* tot de bedrijfsresultaten.

II. Actieve productiemiddelen

De Vries zegt dat — uitgaande van het voortbestaan van de onderneming in de bestaande omvang — de *kosten van vervanging van slijtende duurzame productiemiddelen in de loop van de gebruiksduur in een bepaalde verhouding als kosten* in aanmerking moeten worden genomen.

Hij geeft dan een drietal oplossingsmogelijkheden:

1° Bepaling van de prijs van elk productiemiddel op balansdatum. Dit betekent verhoging van de kosten van nog aanwezige werkeenheden met het percentage der prijsstijging alsmede toepassing van dit zelfde percentage over de aanschaffingskosten der verbruikte werkeenheden, hetwelk dan als verlies is te beschouwen.
Een en ander levert volgens hem èn voor de ondernemer èn voor de fiscus grote moeilijkheden op.

2° Als tweede mogelijkheid wordt gedacht aan een belastingvrije herwaardering per groep van productiemiddelen.
   a. met behulp van statistische gegevens (indexcijfers) per groep de prijsstijging — mits van belang — volgen zowel voor zover het betreft de aanwezige voorraad werkeenheden als voor zover het betreft de verbruikte werkeenheden. Dit laatste wordt dan als „verlies" aanvaard.
   b. bij vervanging van een productiemiddel een eindafrekening opstellen om het verschil te bepalen tussen werkelijke vervangingskosten en reeds in totaal fiscaal geaccepteerde kosten.
   Afgezien van de mogelijkheid van vervanging door een niet identiek productiemiddel meent hij dat ook in dit geval de controle op te veel bezwaren zal stuiten.

3° Als derde mogelijkheid denkt de schrijver tenslotte aan verrekening van de hogere kosten bij de vervanging zelve, al wijst hij ook hier op praktische moeilijkheden in het bijzonder in verband met het feit dat dezelfde functievervulling veelal moet worden verkregen door andere productiemiddelen van dezelfde of andere capaciteit.
Hij vraagt zich af of niet een deel der bezwaren kan worden ondervangen door bij de vervanging te letten op de *capaciteit* van het vervangende object, als deel van een complex productiemiddelen.

Hij zegt n.l.:

Zoals bij de passieve productiemiddelen de gebonden voorraad ter handhaving van het concrete kapitaal steeds voor *dezelfde prijs* wordt opgenomen, zo kan men hier de duurzame productiemiddelen, welke op een geprojecteerde basis zijn berekend voor een *vast bedrag* opnemen waaruit een bepaalde *prijs per capaciteitseenheid* kan worden vastgesteld.

Alle voor- en nadelen dezer 3 methoden in aanmerking nemende gaat

zijn voorkeur uit naar de 3e methode. Ofschoon de redactie weinig duidelijk is geloof ik toch niet mis te tasten als ik als mijn mening uitspreek dat bij de door de Vries voorgestane methode gedacht is aan toepassing van het *ijzeren voorraadstelsel voor slijtende duurzame productiemiddelen*.

Teneinde dit te onderzoeken heb ik, uitgaande van een voorbeeld, naast elkaar geplaatst:

1. de uitwerking van de vervangingswaardeleer, daarbij van 2 verschillende praemissen uitgaande
2. de uitwerking van het ijzeren voorraadstelsel
3. de uitwerking van het voorstel de Vries.

Dit gaf me tevens de gelegenheid na te gaan of en in hoeverre deze methoden, uitgaande van een gemeenschappelijk uitgangspunt, tot dezelfde uitkomsten leiden.

Alvorens de uitwerking van het voorbeeld te geven zijn nog enkele toelichtingen vereist:

Uitgegaan is van een normale voorraad, voortgekomen uit een gelijkmatig tot standgekomen *„harmonische opbouw van het productie-apparaat,* zodat nà enige tijd het z.g. diversiteitsverschijnsel in volle kracht gaat werken.

't Is uiteraard duidelijk dat ik op deze wijze tot een gestyleerd geval ben gekomen, hetgeen m.i. voor een *theoretische beschouwing* geen bezwaar is.

In de praktijk zullen stellig vragen rijzen als:
wat doen we als er geen normale voorraad is, m.a.w. het diversiteitsverschijnsel niet werkt?
wat doen we bij uitbreiding of inkrimping resp. wijziging van het productieapparaat?

Stellig vraagt dit ook bijzondere aandacht, doch bewust laat ik dat thans buiten beschouwing omdat mijn doel slechts is:

1. te komen tot een *vergelijking van de door de Vries voorgestelde methode van winstbepaling en de winstbepaling naar de vervangingswaardeleer resp. het ijzeren voorraadstelsel.*
2. *aannemelijk te maken dat de vervangingswaardeleer resp. het ijzeren voorraadstelsel fiscaal aanvaardbaar kan zijn op voorwaarde slechts dat uitgegaan wordt van een „normale" voorraad werkeenheden.*

In de bedrijfseconomische literatuur wordt ter bepaling van vermogenscorrecties *niet* uitgegaan van de *normale voorraad-werkeenheden, doch van de bij de aanschaffing verkregen voorraad werkeenheden.*

De gevolgen van waardedaling van het geld worden dan niet bepaald over de in het bedrijfsleven reëel aanwezige (normale) voorraad werkeenheden, doch over een veel grotere voorraad, d.w.z. *over een voorraad welke er — in totaal — nooit* is n.l. *de voorraad werkeenheden opgesloten in de productiemiddelen in nieuwe staat.*

Deze toepassing van de vervangingswaardeleer is m.i. dan ook principieel onjuist te achten, geen wezenlijk onderdeel van de vervangingswaardeleer als zodanig.

De invloed van het diversiteitsverschijnsel op de jaarlijkse afschrijvingen is in de literatuur wel behandeld (v. d. Schroeff, van Kampen, Goudeket). Dit is m.i. een ander aspect van het probleem.

En thans het voorbeeld:

MACHINEPARK

Aantal machines		Historische kostprijs		Afschrijving op basis historische kostprijs		Boekwaarde
Begin v. h. jr	Einde v. h. jr	Per mach.	Cum. totaal	per jaar	Cum. totaal	
1	1	1000	1000	100	100	900
2	2	1050	2050	205	305	1745
3	3	1100	3150	315	620	2530
4	4	1150	4300	430	1050	3250
5	5	1200	5500	550	1600	3900
6	6	1250	6750	675	2275	4475
7	7	1300	8050	805	3080	4970
9	9	1400	10800	1080	5100	5700
10	10	1450	12250	1225	6325	5925
11	10					
12	10					

Harmonische opbouw van het productieapparaat

Te onderscheiden is:

I. De aanloopperiode tot de harmonische opbouw van het productie-apparaat is verkregen m.a.w. een periode van stijgende voorraad werk-eenheden.

II. De periode van harmonische opbouw van het productieapparaat m.a.w. een periode van gelijkblijvende voorraad werkeenheden.

Ter vereenvoudiging wordt de invloed van groei der onderneming nà de opbouwperiode geëlimineerd.

A. Toepassing van de vervangingswaardeleer

Periode I

Veronderstellen we:

1. aanschaffing van een machine (cap. 200.000 eenheden) aan het begin van elk jaar.
2. jaarlijkse afschrijving van 10 %, geen residuwaarde
3. jaarlijkse stijging van de vervangingswaarde per machine met *f* 50,—.

Men ziet dan het volgende beeld over de eerste 10 jaren:

1°. Jaarlijkse herwaardering toepassende op de voorraad capaciteitseenheden op balansdata.

MACHINEPARK

	Aantal machines		Vervangingsw. voorraad capaciteitseenheden op balansdata, vóór afschrijving			Afschrijving op basis vervangingsw.		Boek-waarde	Afschr. tekort	Vervangingsw. op balansdata
	Begin v.h.jr.	Einde v.h.jr.	Hist. kostpr.	Herw.	Totaal	Per jaar	Cum. totaal			
Periode I	1	1	1000	50	1050	105	105	945	—	945
	2	2	2050	145	2195	220	325	1870	—	1870
	3	3	3150	280	3430	345	670	2760	—	2760
	4	4	4300	450	4750	480	1150	3600	—	360
	5	5	5500	650	6150	625	1775	4375	—	4375
	6	6	6750	875	7625	780	2555	5070	—	5070
	7	7	8050	1120	9170	945	3500	5670	—	5670
	8	8	9400	1380	10780	1120	4620	6160	—	6160
	9	9	10800	1650	12450	1305	5925	6525	—	6525
	10	10[1])	12250	1925	14175	1500	7425	6750	—	6750
Periode II	11	10								
	12	10								

[1]) vóór afstoting 1e machine

Toelichting:

1. De prijsstijging bedraagt *f* 50,— per jaar per machine.

   De herwaardering is alleen toegepast op de werkelijke voorraad werkeenheden op de balansdata.

   Men kan deze bedragen aldus vinden:

1e jaar 100% van *f* 50,—			*f* 50,—
2e jaar 90% van *f* 50,—	(1e mach.)		
	f 45,—		
plus 100% van *f* 50,—	(2e mach.)		
	f 50,—		„ 95,—
		Cum totaal	*f* 145,—

   enz.

2. Van een afschrijvingstekort is — gelet op het sub 1 ingenomen standpunt geen sprake.

2°. *Jaarlijkse herwaardering toepassende op de voorraad capaciteitseenheden op het tijdstip van aanschaffing.*

MACHINEPARK

	Aantal machines		Vervangingswaarde oorspronkelijke voorraad capaciteitseenheden, vóór afschrijving			Afschrijving op basis vervangingswaarde					Vervangingsw. op balansdata na boek incidentele last
						Per jaar		Cum totaal			
	Begin v. h. jr.	Einde v. h. jr.	Hist. kostpr.	Herw.	Totaal	Normaal	Afschr. tekort	Normaal	Afschr. tekort	Totaal	
Periode I	1	1	1000	50	1050	105	—	105	—	105	945
	2	2	2050	150	2200	220	5	325	5	330	1870
	3	3	3150	300	3450	345	15	670	20	690	2760
	4	4	4300	500	4800	480	30	1150	50	1200	3600
	5	5	5500	750	6250	625	50	1775	100	1875	4375
	6	6	6750	1050	7800	780	75	2555	175	2730	5070
	7	7	8050	1400	9450	945	105	3500	280	3780	5670
	8	8	9400	1800	11200	1120	140	4620	420	5040	6160
	9	9	10800	2250	13050	1305	180	5925	600	6525	6525
	10	10	12250	2750	15000	1500	225	7425	825	8250	6750
Periode II	11	10									
	12	10									

Toelichting:

1. De prijsstijging bedraagt *f* 50,— per jaar per machine.
   De herwaardering is toegepast op de oorspronkelijke voorraad werkeenheden, m.a.w. beloopt *f* 50,— of een veelvoud van *f* 50,—.

2. De afschrijving geschiedde op basis van de vervangingswaarde van de machines op balansdata.

3. Het „afschrijvingstekort" op verschillende balansdata is ontstaan door het feit dat bij het bepalen van de jaarlijkse afschrijving alleen rekening is gehouden met de toestand op de balansdata.
   Herziening van de afschrijvingen over de vorige jaren moet afzonderlijk plaats vinden: deze worden dan al is — zoals nader zal worden aangetoond — zulks normaal overbodig, als *„incidentele lasten"* van het betrokken jaar beschouwd.

   De berekening is als volgt:

1e jaar nihil		
2e jaar 10% van *f* 50,— (1e mach.)		*f* 5,—
3e jaar 10% van *f* 100,— (1e mach.)	*f* 10,—	
10% van *f* 50,— (2e mach.)	„ 5,—	
		„ 15,—
	Cum. totaal	*f* 20,—

enz.

In het vervolg van dit artikel zal nà de motivering dat het z.g. afschrijvingstekort m.i. normaal niet behoeft te worden ingehaald, allereerst de toepassing van de vervangingswaardeleer in de periode van harmonische opbouw van het productieapparaat, daarnà de toepassing èn van het „ijzeren voorraadstelsel" èn van het voorstel de Vries in beide perioden, nader worden behandeld.

ENKELE BESCHOUWINGEN MET BETREKKING TOT HET RAPPORT VAN DE C.A.B. BETREFFENDE DE SAMENWERKING MET BUITENLANDSE COLLEGA'S (RAPPORT COMMISSIE GOUDEKET I.*)

door D. Feenstra

Opdracht aan en conclusies van de commissie Goudeket I.

Ingevolge een daartoe ontvangen verzoek, heeft de C.A.B. met een tweetal rapporten van subcommissies, de commissies Goudeket I en II, aan het Bestuur haar standpunt kenbaar gemaakt t.a.v. de door haar op dit tijdstip wenselijk geachte vorm van samenwerking met buitenlandse accountants en daarbij haar afwijzend standpunt kenbaar gemaakt t.a.v. dispensatie door het bestuur van associaties met buitenlandse accountants, niet-N.I.v.A.-leden.

De voornaamste door het bestuur ter beantwoording verstrekte vragen zijn daarbij als volgt beantwoord:
(rapport commissie Goudeket I).

Vraag 1

Kan naar Uw mening Art. 5 lid 4 Ereregelen juncto Art. 5 lid 3 Reglement van Arbeid ten aanzien van de leden van een of meer buitenlandse accountantsorganisaties toepassing vinden en zo ja ten aanzien van welke.

Antwoord

Art. 5 lid 4 Ereregelen juncto art. 5 lid 3 Reglement van Arbeid kan ten aanzien van de leden van een of meer buitenlandse accountantsorganisaties in de huidige omstandigheden geen toepassing vinden. Deze conclusie wordt niet gedeeld door de Heer van Uden.

Vraag 2

Indien en voor zover ten aanzien van bepaalde categorieën van buitenlandse accountants het antwoord op vraag 1 ontkennend luidt, moet dan naar de mening van de commissie de bestaande toestand van non-coöperatie met buitenlandse accountants, anders dan Art. 8 van het Reglement van Arbeid mogelijk maakt, gehandhaafd blijven of meent U dat er aanleiding bestaat de mogelijkheid te openen in incidentele gevallen ten aanzien van de samenwerking met of het dienstverband tot buitenlandse accountants afwijkingen toe te staan voor de thans in Art. 5 neergelegde voorschriften voor de vormen waaronder de accountants-praktijk voor de leden van het instituut is toegestaan.

Antwoord

De tegenwoordige toestand van non-coöperatie moet vooralsnog gehandhaafd blijven afgezien van het contact bedoeld in Art. 8 R.v.A.

Er bestaat in het algemeen geen aanleiding de mogelijkheid te openen in incidentele gevallen, ten aanzien van de samenwerking met of het dienst-

---

* **Noot van de Redactie**

Hiermede wordt opnieuw een artikel geplaatst over een rapport van de Commissie van Advies inzake Beroepsaangelegenheden van het N.I.v.A., waarvan de inhoud ook voor belangstellende niet-leden van het Instituut van Accountants van belang geacht wordt. Het in dit artikel besproken rapport is op aanvraag verkrijgbaar bij het secretariaat van het N.I.v.A., Herengracht 491 te Amsterdam-C. Tel. 34059.

verband tot buitenlandse accountants, afwijkingen toe te staan van de thans in Art. 5 Ereregelen neergelegde vormen waaronder de uitoefening van de accountantspraktijk door de leden van het Instituut is toegestaan.

De overige vragen aan en antwoorden door de C.A.B. kunnen na deze twee antwoorden buiten beschouwing blijven.

De motivering van deze conclusies en de gedachtenwisseling over deze uitspraken roepen een aantal vragen op welke ernstige twijfel doen rijzen aan de juistheid van deze uitspraken.

Men kan in de probleemstelling door het Bestuur twee vraagpunten herkennen. Het eerste is of onze reglementen de mogelijkheid open laten van dispensatie van het verbod tot associatie met buitenlandse collega's. Het tweede is of zodanige dispensaties op dit moment wenselijk worden geacht.

Bestaat er een dispensatierecht voor associaties met buitenlandse accountants?

Gezien deze probleemstelling, betwijfelde het Bestuur blijkbaar of de bestaande Ereregelen voor individuele dispensaties van het verbod tot associatie met buitenlandse accountants een mogelijkheid zouden bieden; dit verklaart althans dat de opdracht aan de C.A.B. tevens de vraag inhoudt of zodanige mogelijkheid door reglementswijziging moet worden geschapen. In de toelichtingen bij het rapport van de commissie Goudeket en bij de discussievergaderingen wordt daaromtrent gesteld, dat Art. 5 lid 3 der Ereregelen niet voor zodanig doel zou zijn geschreven. Deze uitspraak komt mij echter onjuist voor. Bij de toelichtingen van het ontwerp van de Ereregelen heeft de toenmalige voorzitter immers als bedoeling van het ontwerp het volgende uiteengezet, dit in antwoord op een vraag van de Heer Doppegieter:

Vraag van de Heer A. Doppegieter.

> „Is het de bedoeling van Art. 8, dat een associatie met een buitenlands „accountantskantoor of indiensttreding bij een buitenlandse firma „onder dit verbod valt. Ik heb nergens een artikel kunnen vinden op „grond waarvan een buitenlands accountant zonder meer benoem„baar is. Ik wijs er in dit verband op, dat er verschillende grote „kantoren over de gehele wereld zijn, bijv. Price Waterhouse, die „verklaringen zouden kunnen afgeven en dit ook doen. Vallen die „onder dit artikel?"

Antwoord van de voorzitter.

> „Het Bestuur is van mening dat deze mogelijkheid onder Art. 8 lid 4 „(bij eindredactie Art. 5 lid 3) moet vallen. Wij kunnen niet in het „algemeen stellen dat dit aanvaardbaar is. Dan zou men ten aanzien „van de praktijkuitoefening vele combinaties in Nederland of in de „delen van het Rijk, buiten Europa gelegen, kunnen krijgen, die niet „gewenst zouden zijn. Daarom meent het Bestuur dat het verstan„diger is voor deze zeer enkele gevallen — wij hebben een aanwijzing „omtrent een dergelijke mogelijkheid gekregen; het betrokken lid „heeft daaromtrent contact met het Bestuur gezocht — geen algemene „bepaling te creëren, want het is zeer bezwaarlijk bepaalde buiten„landse verenigingen te discremineren".

Het dispensatierecht, dat in het oorspronkelijk ontwerp ook het dienstverband bij buitenlandse accountants omvatte, werd weliswaar als gevolg van de beraadslagingen beperkt tot associaties, maar uit het stenografisch verslag van deze beraadslagingen blijkt nergens, dat de vergadering bezwaar koesterde tegen incidenteel gebruik van dit dispensatierecht bij associatie met buitenlandse accountants en nog minder dat uitsluiting van dergelijke associaties de bedoeling van het ontwerp en dus van het ten slotte aldus vastgelegde reglement zou zijn.

In 1950 werd een verzoek tot dispensatie van het verbod van associatie met een buitenlandse firma bij het bestuur aanhangig gemaakt, waaromtrent in het jaarverslag 1950/51 o.m. de volgende mededelingen werden gedaan:

> „Nu de toepassing van Art. 5 lid 4 Ereregelen nog niet mogelijk
> „wordt geacht en niettemin wenselijke samenwerking wordt mogelijk
> „gemaakt langs de weg van Art. 5 lid 3, hetwelk echter niet voor dit
> „doel werd geschreven, achtte het bestuur het wenselijk laatstge-
> „noemd artikel niet aldus toe te passen voordat de algemene vergade-
> „ring daarvan in kennis was gesteld."

Bij de algemene vergadering van 16 december 1950 hebben de aanwezigen daarop met grote meerderheid de uitspraak gedaan,

> „dat de vraag van het bestuur of het met toepassing van Art. 5, lid 3
> „der Ereregelen kan overgaan tot het in voorkomende gevallen en
> „onder nader te stellen voorwaarden verlenen van toestemming tot
> „het aangaan van een samenwerking in maatschapsverband met bui-
> „tenlandse accountants ontkennend moet worden beantwoord."

Bij de beraadslagingen heeft, blijkens het verslag, aan dit besluit als overwegingen ten grondslag gelegen, dat:

a. Art. 5, lid 3 der Ereregelen niet voor dit doel geschreven zou zijn, daar in het gegeven geval de Ereregelen toepassing van lid 4 zouden beogen.
b. De regeling van Art. 8 R.v.A. de voorkeur zou verdienen.
c. De beroepsopvattingen te verschillend zouden zijn.

Toetst men de sub a vermelde overweging aan de hiervoor vermelde toelichtingen van de voorzitter bij het ontwerp der Ereregelen, dan treft de volledige tegenstrijdigheid met wat bij de totstandkoming van deze Ereregelen voor ogen stond voor wat betreft de reglementaire toepasbaarheid van Art. 5, lid 3 der Ereregelen. Deze uitspraak van de algemene vergadering kan m.i. dan ook bepaald niet als een juiste interpretatie van de Ereregelen worden beschouwd.

Toch komt de Commissie Goudeket tot dezelfde conclusie en verduidelijkt daarbij haar opvatting nog met de mededeling, dat bij de introductie van deze dispensatieregeling in 1939 slechts de samenwerking met Nederlandse accountants werd beoogd. Dit is m.i. een onjuist uitgangspunt, daar op dezelfde gronden betoogd kan worden dat het in 1939 gelijktijdig geïntroduceerde associatieverbod slechts associatie met Nederlandse accountants — niet-N.I.v.A.-leden — zou betreffen, en de associatie met buitenlandse accountants derhalve niet onder deze verbodsbepaling zou vallen.

Het lijkt mij derhalve nuttig t.a.v. de onderhavige zijde van dit vraagstuk allereerst vast te stellen, dat n'en deplaise de uitspraak van de ledenvergadering op 16 december 1950, dit dispensatierecht onverminderd een

van de bevoegdheden is van het bestuur en dat het slechts een kwestie van bestuursbeleid is of zij daarvan in bepaalde gevallen gebruik wil maken.

Kan een bestuur dit dispensatierecht negeren?

Sedert bovenvermelde vergadering van 16 december 1950 heeft geen der besturen aanleiding gevonden van dit recht gebruik te maken, voor welke aanvraag tot associatie met een buitenlandse accountant dan ook. Verschillende besturen hebben zich hierbij zeer duidelijk laten leiden door de uitspraak van genoemde vergadering en de uitspraken van de mede op instigatie van deze vergadering ingestelde commissie Goudeket I.

De vraag rijst allereerst of dit rechtvaardig is tegenover eventuele aanvragen voor associatie in het buitenland in gevallen waarbij de overige omstandigheden volledig gelijk zijn aan die, welke in Nederland aanleiding kunnen geven tot opheffing van een associatieverbod. Het wil mij voorkomen, dat voorzover de vergadering van 16 december 1950 de mening van de aanwezige leden tot uitdrukking bracht, deze uitspraak zeer bepaald beïnvloed werd door het feit, dat de door het bestuur ter beoordeling voorgelegde aanvraag als novum een associatie in Nederland betrof.

Ook de commissie Goudeket wenst echter blijkens haar uitspraken duurzaam een ongelijke behandeling te geven aan aanvragen tot associaties met niet-N.I.v.A.-leden, te weten in Nederland bij uitzondering wel, doch in de vreemde nooit. De overwegingen, welke voor Nederland aanleiding geven tot zodanige dispensaties, bijv. dat een reeds bestaande practijk zal worden opgetrokken tot Instituutsniveau, kunnen echter in de vreemde, in het bijzonder in de onderontwikkelde gebieden, nog zeer lang optreden, langer dan in Nederland, zodat dit verschil in behandeling wel enige verklaring behoeft.

De verklaring voor deze ongelijke behandeling moet blijkbaar worden gezocht in het moeilijker toezicht in de naleving van de reglementen en de complicaties bij de behandeling van klachten. Alle door de commissie terzake aangevoerde argumenten gelden echter evenzeer voor het toezicht op én de behandeling van klachten tegen in het buitenland werkzame N.I.v.A.-leden.

Aangezien bij deze dispensaties, ook in Nederland, de overtuiging voorop moet staan, dat de betrokkenen de reglementen zullen naleven, is niet duidelijk waarom men, zonder enige motivering, zou kunnen stellen, dat dit voornemen zou verdwijnen, zodra men zich buiten de landsgrenzen zou begeven, en nog minder waarom niet aan het beleid van het Bestuur kan worden overgelaten in de zeldzame gevallen, die zich hier zullen voordoen een op de omstandigheden afgestemd oordeel te vellen overeenkomstig de geest van het aan het Bestuur toegekende dispensatierecht.

De vraag rijst voorts, of het ontkennen van een recht tot dispensatie van het verbod tot associatie met buitenlandse accountants op grond van een uitspraak van een algemene vergadering, welke geen reglementswijziging beoogde, reglementair een bevredigende gang van zaken is. Een bestuur, dat genoemde opvattingen deelt, zou m.i. in deze uitspraken aanleiding moeten vinden een reglementswijziging voor te stellen, welke haar bevoegdheden duidelijk beperkt. Zou een bestuur het met deze beperking anderzijds niet eens zijn, dan zou ook thans niet geschroomd mogen worden dispensatie te verlenen in die gevallen, waarbij, zonder de beroepsontwikkeling te schaden, de belangen van bepaalde leden zouden worden gediend (in het verleden is dit overigens slechts eenmaal geschied bij een associatie ver buiten onze landsgrenzen).

Kan a priori worden gesteld, dat Art. 5, lid 1 R.v.A. niet kan worden nageleefd bij associatie met buitenlandse accountants?

De vraag moet voorts opkomen, waarom incidenteel associatie niet toelaatbaar zou zijn met leden van buitenlandse organisaties, waarmede internationaal contacten worden onderhouden, congressen worden georganiseerd en die ten aanzien van de beroepsethiek overeenkomstige opvattingen bezitten, gezien het feit dat dergelijke associaties incidenteel wel toelaatbaar worden geacht met accountants in Nederland, waarbij deze voorwaarden niet of niet in dezelfde mate voorkomen.

Uit de toelichtingen van het rapport der Commissie Goudeket I blijkt, dat deze commissie vreest — ja welhaast overtuigd is — dat de arbeid van de buitenlandse associé niet in overeenstemming zou kunnen zijn met de bepalingen van ons reglement van arbeid, zodat het betrokken N.I.v.A.-lid niet de verantwoordelijkheid voor deze arbeid zou kunnen dragen. De daarbij niet uitgesproken gedachte is waarschijnlijk, dat bij afwijkende beroepsopvattingen de mening van tienduizenden buitenlandse collega's meer gewicht in de schaal zal leggen dan de mening van de zo beperkte groep Nederlandse accountants.

Uit de meningsuitingen bij de discussies mag echter reeds worden afgeleid, dat, in voorkomende gevallen buitenlandse collega's met veel begrip de Nederlandse opvattingen tegemoet zijn getreden.

Mogelijk zal bij associatievormen eerder met standaardopvattingen van grote buitenlandse kantoren worden geschermd. In bepaalde opzichten (toepassing van saldobiljetten) zullen deze ook overgenomen moeten worden, doordat zij gelijkwaardig of beter zijn dan de Nederlandse gebruiken. In die gevallen, waarbij de Nederlandse opvattingen echter van een juister inzicht zouden getuigen, kan men bezwaarlijk à priori stellen, dat deze op verzet zouden stuiten. Hoewel het voorbarig is veronderstellingen te maken omtrent situaties die zich nog nooit hebben voorgedaan, komt het mij voor dat bij vestigingen in Nederland, waar overwegend in de Nederlandse beroepsopvattingen geschoolde functionarissen werkzaam zullen zijn, in twijfelgevallen veeleer te verwachten is, dat de Nederlandse opvattingen zullen domineren.

Voorts zal men voorzichtig moeten zijn met het oordeel dat de afwijkende buitenlandse beroepsopvattingen voor zover deze de controletechniek betreffen altijd strijdig zouden zijn met onze reglementen.

T.a.v. de controletechniek bevatten onze reglementen bijzonder weinig bepalingen en gezien de onderlinge meningsverschillen in Nederland is het gevaarlijk de Nederlandse opvattingen als een voor alle omstandigheden vaststaand begrip naar voren te brengen; zelfs voor de omstandigheden in Nederland is hieromtrent het laatste woord nog niet gesproken, waarvan ook het C.A.B.-rapport getuigt als zij de verwachting uitspreekt dat de Nederlandse opvattingen zouden kunnen ombuigen naar de buitenlandse.

Ik ben hiermede echter reeds aangeland bij de tweede kant van dit vraagstuk, te weten de vraag of zodanige associaties, ongeacht de huidige reglementaire bepalingen, in het algemeen, dan wel in bijzondere gevallen gewenst, althans toelaatbaar kunnen worden geacht.

Zijn de feitelijke verschillen tussen de wijzen van beroepsuitoefening wel voldoende bekend.

De commissie Goudeket motiveert haar afwijzend standpunt daarbij in

hoofdzaak op grond van tegengestelde beroepsopvattingen in binnen- en buitenland. Deze vormen het centrale punt van de motivering. Daarbij dient evenwel te worden vermeld, dat de commissie blijkbaar verwacht dat er een tijdstip zal komen, waarop deze opvattingen elkaar zozeer benaderd zullen hebben, dat haar bezwaren tegen associatie van aanhangers van de verschillende opvattingen in bepaalde gevallen komen te vervallen.

Een dergelijke verwachting moet m.i. gedragen worden door gevoelens van twijfel t.a.v. de vraag of onze huidige opvattingen wel geheel, althans wel steeds, juist zouden zijn b.v. in de zin dat zij in economische zin wellicht niet geheel of niet altijd geheel verantwoord zouden zijn. Dit zou dan een tweede vraag oproepen, t.w. of bij een dergelijke twijfel niet een juistere gedragslijn zou zijn bij wijze van proefneming een dergelijke associatie goed te keuren en, door een samenwerking in de practische uitoefening van ons beroep, mede door de intensievere „choc des opinions" van een dergelijk samengaan, zo spoedig mogelijk klaarheid te scheppen omtrent deze twijfel.

Dit klemt temeer, omdat reeds ernstige twijfel moet rijzen omtrent de vraag of er thans wel deugdelijke grondgegevens bestaan voor een vergelijking van de in binnen- en buitenland „toegepaste" beroepsopvattingen. In Nederland is een contrôleleer opgebouwd van uit de ideaal georganiseerde en geadministreerde onderneming, waarbij in het bijzonder t.a.v. de mogelijkheid van totaalcontrôle op de kringloop geld-goederengeld,van veronderstellingen wordt uitgegaan, die maar al te vaak in de practijk ontbreken, nog afgezien van het feit, dat deze kringloop bij vele ondernemingen ontbreekt of een te lange looptijd heeft. Daarmede moet vanzelfsprekend een grotere afstand ontstaan tussen theorie en practijk als bij de buitenlandse, meer casuistisch gerichte beroepsopvattingen.

De commissie behandelt dit punt m.i. dan ook wel zeer vluchtig, indien zij volstaat met het constateren dat de verschilpunten tussen binnen- en buitenlandse beroepsopvattingen voldoende bekend zouden zijn.

Het gewekte vertrouwen bezien naar tijd en plaats.

Bovenal moet, dit volgens onze eigen opvattingen, de vraag gesteld worden of het accountantsonderzoek van de jaarrekening volgens onze leer van het gewekte vertrouwen wel steeds beoogt de juistheid van de boekhouding en verslaglegging in dezelfde mate te garanderen. De betekenis ener accountantsverklaring wordt immers bij deze leer afhankelijk gesteld van tijd en plaats.

Indien ik de rechterlijke uitspraken als toetssteen mag beschouwen voor het in Engeland gewekte vertrouwen dan blijkt b.v. dat de Engelse opvatting met betrekking tot het onderzoek naar de juistheid ener jaarrekening slechts een redelijke zorgvuldigheid en bekwaamheid bij de uitvoering vraagt, die geen volledige garantie behoeft te geven. Volgens de rechterlijke uitspraken van Lord Lindlay verlangt de openbare mening eigenlijk slechts die mate van zekerheid als voortvloeit uit de negatieve verklaring, dat bij toepassing van reasonable care and skill, niet gebleken is dat de betrokken boeken en jaarrekeningen onjuist zijn.

Hoewel het gevaar bestaat dat bij een toetsing van de opvattingen van het maatschappelijk verkeer aan dergelijke rechterlijke uitspraken ongelijke grootheden worden vergeleken, zo wil het mij toch voorkomen, dat hier het kernpunt ligt van het verschil tussen Nederlandse en buitenlandse beroepsopvattingen in het bijzonder met betrekking tot de mogelijke in-

vloed van frauduleuze handelingen op de juistheid van de verlies- en winstrekening. In Nederland stelt men in vakkringen dat het maatschappelijk verkeer in dit opzicht meer van ons verwacht, welk meerdere ik globaal zou willen kwantificeren met het verschil tussen het begrip positieve en negatieve verklaring.

Nu moet allereerst worden vastgesteld, dat deze stelling omtrent het in Nederland gewekte vertrouwen niet gedragen wordt door enig bewijs, dat vergelijkbaar is met de rechterlijke uitspraken en verordenende wetten of voorschriften, zoals men die in het buitenland kent. Ik acht het dan ook geenszins uitgesloten, dat indien het maatschappelijk verkeer in Nederland zich zou uitspreken deze uitspraak zou uitvallen ten gunste van de buitenlandse opvattingen, in die zin, dat voor frauduleuze handelingen van niet te grote omvang, gesteund zou mogen worden op de integriteit en wederzijdse interne contrôle van een aantal functionarissen uit het bedrijf, mits het stelsel van interne contrôle en haar toepassing in algemene zin deugdelijk is bevonden en er geen bijzondere omstandigheden zijn, welke de integriteit der betrokkenen in twijfel moeten doen trekken.

Ongaarne zou ik mij wagen aan een toekomstvoorspelling omtrent de mogelijke toenadering op dit punt van buitenlandse naar Nederlandse beroepsopvattingen. Het feit, dat de uit 1895 stammende opvattingen van Lord Lindlay in de in 1948 gepubliceerde zesde editie van het boek Company and Company Law van A. C. Connell, zoals bewerkt door A. F. Parse, op pag. 134 worden aangegeven als „remarks which lay down the rule as to the duties of auditors with great clearness", stemt daarbij tot ernstig nadenken voor wat betreft de groei van de opvattingen van het maatschappelijk verkeer in Engeland, ook al zouden onze Engelse collega's het begrip „reasonable care and skill" veel ruimer interpreteren dan uit deze rechterlijke uitspraken blijkt.

Hoewel de opvattingen van Amerikaanse collega's in de loop der jaren in enkele opzichten een wijziging ten gunste van de Nederlandse opvattingen hebben ondergaan, treft men in een recente publicatie van het American Institute of Accountants „40 questions and answers about audit reports" naast bijzonder veel verwante begrippen, hetzelfde principiële verschil t.a.v. de noodzakelijk geachte omvang en strekking van de contrôle bij verklaringen ten behoeve van de jaarrekening. In deze ter voorlichting van bankiers dienende publicatie kan men op pag. 21 lezen:

> "The ordinary examination incident to the issuance of an opinion „respecting financial statements is not designed and cannot be relied „upon to disclose defalcations and similar irregularities, although „their discovery frequently results. If a CPA were to attempt to „discover defalcations and similar irregularities, he would have to „extend his work to a point where its cost would be prohibitive. It is „generally recognized that good internal control and surety bonds „provide effective measures of protection."

Bij dit belangrijke punt valt in de loop der jaren ook in Amerika geen wijziging waar te nemen van principiële aard en ik geloof dan ook, dat het verstandig is op dit punt geen toenadering te verwachten. Ondergaan de Nederlandse beroepsopvattingen geen wijziging, dan zal tot in lengte van dagen dit belangrijke verschil tussen de binnen- en buitenlandse beroepsopvattingen blijven bestaan.

Is de vorm van samenwerking volgens Art. 8 R.v.A. de juistere oplossing?

Voor deze situatie acht de C.A.B. dan de meest wenselijke vorm van samenwerking, de regeling die voor ogen heeft gestaan bij Art. 8 R.v.A., een regeling die echter eenzijdig gericht is op het gebruik van een verklaring, afgegeven door een buitenlandse accountant ten behoeve van een N.I.v.A.-lid, en niet in omgekeerde zin. Zich buigende voor de harde noodzaak heeft de commissie Goudeket II zich inmiddels, blijkens haar uitspraken, moeten neerleggen bij het feit, dat de door Nederlandse accountants afgegeven verklaringen, voor zover deze steunen op verklaringen van buitenlandse accountants, een andere betekenis hebben dan hun verklaringen betreffende met eigen kantoren verrichte arbeid. Voor de aanbevolen beïnvloeding van de werkprogramma's en werktechniek in de vreemde door de Nederlandse accountants, stelt de C.A.B. haar verwachtingen, terecht, niet al te hoog. Zou het derhalve geen aanbeveling verdienen vestigingen door Nederlandse accountants in de vreemde te bevorderen, en indien daartoe associatie van N.I.v.A.-leden met buitenlandse accountants bevorderlijk zou zijn, in daartoe geëigende gevallen, dispensaties te verlenen, onder het stellen van in de gegeven situatie passende voorwaarden. Een voorschrift, dat verklaringen ten behoeve van het maatschappelijke verkeer in Nederland aan de Nederlandse beroepsopvattingen moeten voldoen, zal bij deze vorm van samenwerking beter te effectueren zijn dan bij gebruikmaking van verklaringen van buitenlandse accountants conform Art. 8 R.v.A.

Zijn onze opvattingen omtrent het gewekte vertrouwen in Nederland een deugdelijke basis voor werkzaamheden ten behoeve van een buitenlands maatschappelijk verkeer.

Volkomen tegenstrijdig met de vereisten, welke de commissie Goudeket II stelt bij gebruikmaking van verklaringen van buitenlandse accountants, schijnt mij de opvatting, dat de buitenlandse accountants in het omgekeerde geval nu maar wel genoegen moeten nemen met onze opvattingen, welke het beste tot hun recht zouden komen met een onafhankelijk optreden, conform Art. 8 R.v.A., een kwestie, waarop reeds bij de discussie de aandacht werd gevestigd. Zeer terecht zouden de buitenlandse collega's, die van onze verklaringen gebruik maken, bezwaren kunnen maken tegen een te vergaande uitleg van de strekking ener aan ons verleende opdracht en op beperkingen in de uitvoering van de taak en daaraan verbonden kosten kunnen aandringen, dit op grond van de basis van onze eigen beroepsopvattingen.

De leer van het gewekte vertrouwen, toegepast naar de plaats waar de verklaring haar uitwerking heeft, stelt immers, dat zodra voor de strekking van de verklaringen een norm in het maatschappelijk verkeer is gegroeid, de betekenis van deze verklaring (haar strekking) hiermede is gefixeerd, zodat deze betekenis de grondslag moet zijn voor het werkprogramma.

Voldoen de accountantsverklaringen in de grensgebieden van de verschillende maatschappelijke sferen ook thans wel aan alle eisen, die het gewekte vertrouwen zou doen stellen.

Nu gaat de commissie Goudeket I niet geheel voorbij aan de mogelijkheid dat de beroeps-opvattingen en controletechniek zouden worden aan-

gepast aan het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer, waarvoor de verklaringen bestemd zijn, maar, zo wordt gesteld, dit kan niet altijd, want deze sferen zijn geen afgesloten gebieden. Dit is ongetwijfeld juist en wellicht zou men bepaalde grensgebieden moeten uitsluiten. Doch alvorens daartoe te besluiten, moeten wij ons wel afvragen of de huidige practijk in Nederland deze moeilijkheid beter regelt. Mag ik bijvoorbeeld uit de verklaringen van drie accountants bij de geconsolideerde jaarcijfers, van de „Koninklijke" afleiden, dat zij alle eenzelfde betekenis hebben, gebaseerd op een eenheid van beroepsopvattingen.

Indien dit het geval is, waarom zou een dergelijke eenheid van beroepsopvattingen dan slechts te verwezenlijken zijn bij een onafhankelijke samenwerking van enkele kantoren en niet bij een associatie van deze kantoren.

Zou deze ondertekening daarentegen tot uitdrukking brengen een gedeelde verantwoordelijkheid, naar verschillende beroepsopvattingen, welke het geheel omvat, hoe zit het dan in concreto met de aard van het hierdoor gewekte vertrouwen in Nederland.

Uit het feit, dat zelfs mij niet duidelijk is welke betekenis de gezamenlijke verklaringen bezitten mag worden afgeleid, dat de ontwikkelde leek ook thans deze betekenis niet juist kan verstaan.

Overeenkomstige twijfel omtrent de betekenis van verklaringen door Nederlandse accountants zal ontstaan bij gebruikmaking van verklaringen door buitenlandse accountants voor geconsolideerde belangen. De ontwikkelde leek zal ten hoogste begrijpen, dat er een andere betekenis aan deze van buitenlandse accountants afkomstige verklaringen kan worden gehecht, maar wat dit andere nu precies omvat, zal hem zeer zeker niet duidelijk zijn.

Welke zakelijke belangen kunnen gediend worden door afwijzing dan wel aanvaarding van associaties met buitenlandse accountants?

De commissie Goudeket laat vrijwel onbesproken de strikt zakelijke kanten van het vraagstuk, te weten:

a) of associaties met buitenlandse accountants een gevaar opleveren van penetratie van buitenlandse kantoren in Nederland, en anderzijds;
b) welke zakelijke belangen van Nederlandse accountants met deze associaties gediend worden, respectievelijk gediend kunnen worden.

Indien men deze zijden van het vraagstuk bij de overwegingen weglaat, dreigt echter het juiste evenwicht bij het vellen van een oordeel te gaan ontbreken. Het behoort weliswaar tot een algemeen aanvaarde usantie de beroepsvraagstukken in het openbaar uitsluitend te bezien met het oog op de ideale beroepsontwikkeling, maar dit brengt het gevaar met zich mede, dat vergeten kan worden, dat het Instituut ook nog als doelstelling heeft de behartiging van de materiële belangen van de leden. Dit gevaar dreigt in het bijzonder, indien bepalingen in het leven worden geroepen, welke de belangen van slechts een beperkt aantal leden raken.

Over de sub a vermelde zijde van het vraagstuk kan ik kort zijn. Een gebod, dat zodanige associaties slechts werkzaam mogen zijn ten behoeve van buitenlandse belanghebbenden kan de vereiste bescherming geven voor wat betreft de Nederlandse markt. Voorlopig acht ik het gevaar

gering, dat dergelijke beperkende voorschriften overeenkomstige bepalingen in het buitenland zouden uitlokken, welke noemenswaardige schade zouden kunnen veroorzaken aan andere leden.

Voor wat betreft het tweede punt de belangen van leden met een internationale practijk, meen ik twee vormen te mogen onderscheiden, te weten:

1) de werkzaamheid met behulp van overzeese vestigingen;
2) de behandeling van een internationale practijk van uit Nederland.

sub 1)

Indien men het Rijk en Indonesië op historische gronden nog als een geheel beschouwd, dan zijn de hierbuiten vallende overzeese vestigingen van Nederlandse accountants bijna te tellen op de vingers van één hand. De belangen van Nederland buiten deze gebieden zijn veelal zo gering, dat wil men bepaalde gebieden penetreren, aantrekking van een locale practijk dan wel samenvoeging met andere buitenlandse practijken, een voorwaarde kan zijn voor het bestaan dan wel voortbestaan. Daarnaast moeten, en dit niet in de laatste plaats, wettelijke belemmeringen worden genoemd, waarvoor associaties met locale accountants een oplossing kunnen bieden. Wil men deze en verdere vestigingen een eerlijke kans geven tegen de zich op dit gebied bewegende internationale grote kantoren, dan scheppe men niet extra belemmeringen op dit terrein. Een advies aan de betreffende leden om maar te bedanken als lid is in mijn ogen bijzonder weinig geslaagd en kan bovendien geen oplossing geven voor vestigingen, waarbij maatschapsverbanden met leden in Nederland bestaan.

sub 2)

Tenslotte de internationale practijk, die van uit Nederland wordt uitgeoefend, hetzij bij in Nederland gevestigde dochterondernemingen van buitenlandse ondernemingen, hetzij buiten de landsgrenzen bij dochterondernemingen in Europa. Het mag algemeen bekend worden geacht, dat enkele Amerikaanse kantoren met wijdvertakte belangen somtijds gebruik maken van associaties met accountantskantoren buiten de U.S.A., teneinde de belangen van hun cliënten te kunnen blijven verzorgen ook bij de uitbreiding van de belangensfeer van deze cliënten buiten de U.S.A. Zij kunnen deze associatie, voor wat betreft Europa, zoeken in Nederland of daarbuiten. In aanmerking nemende, welk een omvang deze Amerikaanse belangen in Europa krijgen, schijnt het weinig zinvol deze potentiële markt bij voorbaat af te schrikken met nodeloze belemmeringen, ook al zal het hier slechts het belang raken van enkele leden van het N.I.v.A.

Men mag niet uit het oog verliezen, dat dergelijke belemmeringen het gevaar met zich medebrengen, dat onze eigen internationale concerns eveneens van ons vervreemden, indien wij gebrek aan inzicht tonen zodanige voorwaarden te scheppen als nodig zijn voor de diensten aan het internationale maatschappelijke verkeer.

Conclusie:

In tegenstelling tot de uitspraken van de Commissie Goudeket I meen ik op grond van vorenvermelde overwegingen het volgende te moeten concluderen:

1) Dat onze reglementaire bepalingen zich niet verzetten tegen toepassing van Art. 5, lid 3 Ereregelen bij aanvragen tot associatie met buitenlandse accountants.

2) Dat er geen voldoende inzicht bestaat in de mate van divergentie tussen de betekenis van verklaringen van N.I.v.A.-leden en die van leden van overeenkomstige buitenlandse organisaties, en dat vormen van nauwe samenwerking in dit opzicht verhelderend zouden kunnen werken.

3) Dat een doeltreffende taakvervulling door Nederlandse accountants ten behoeve van een maatschappelijk verkeer in het buitenland met zich medebrengt, dat de te verrichten arbeid moet worden aangepast aan de feitelijke betekenis, welke deze verklaringen in dit verkeer bezitten, ook al zou deze betekenis afwijken van de verwachtingen, welke deze verklaringen in Nederland naar ons inzicht zouden opwekken.

4) Dat er aldus bezien in theorie geen verschil kan bestaan tussen de feitelijke betekenis van verklaringen van Nederlandse en buitenlandse accountants voorzover afgegeven ten behoeve van een buitenlands maatschappelijk verkeer, daar een eventuele andere betekenis van verklaringen door N.I.v.A.-leden dit verkeer zal ontgaan.

5) Dat er derhalve, ook al zou de sub 2 genoemde divergentie aanzienlijk blijken, geen grond bestaat wegens uiteenlopende beroepsopvattingen, associaties met buitenlandse collega's af te wijzen, voorzover deze associaties uitsluitend werkzaam zijn ten behoeve van het buitenlands maatschappelijk verkeer.

6) Dat echter in dit geval voor eventuele grensgebieden speciale voorschriften zijn te overwegen, waarbij b.v. de taal, waarin een verklaring is gesteld, als een der criteria zou kunnen gelden voor de betekenis van deze verklaring.