

heidsaccountant een onderzoek is ingesteld naar een kostprijs bij een industriële onderneming. Hierbij zal blijken, dat de onderneming stevig heeft verdiend, terwijl twijfel rijst of de hoge winsten wel fiscaal zijn aangegeven. Indien het rapport, waaruit een en ander blijkt, nu voor verificatie door het Ministerie van Economische Zaken zou worden toegezonden aan de belastingautoriteiten, bestaat de mogelijkheid, dat een fiscale vervolging wordt ingesteld. Het is begrijpelijk, dat dit voor de ondernemer onaangenaam is en niet alleen voor de ondernemer, doch ook voor de desbetreffende accountant. Immers, het gebruik, dat hier van het rapport wordt gemaakt, schaadt het vertrouwen, dat het publiek in de accountant-ambtenaar stelt. Vandaar, dat ik van oordeel ben, dat in het algemeen de rapporten geheim behoren te blijven. De accountants in Overheidsdienst hebben in dit opzicht een belangrijke taak te vervullen, die uit beroepsoogpunt van gewicht is. Aan de Economische Departementen heerst de overtuiging, dat alleen door het vertrouwelijk houden der accountantsrapporten genoegzame medewerking van het bedrijfsleven kan worden verkregen en dat inlichtingen, b.v. aan belastingautoriteiten, indien deze worden gevraagd, moeten worden geweigerd. Verschillende Ministers van Economische Zaken hebben zich bij herhaling op dit standpunt gesteld. De collega's zelf kunnen de geheimhouding van de inhoud van hun rapporten bovendien bevorderen, indien zij er toe meewerken, dat de namen daarin worden vervangen door cijfers, waarbij een geheime code als sleutel kan dienen.

Ten aanzien van dit punt ben ik derhalve van mening, dat de ambtenaar-accountant het in belangrijke mate zelf in de hand heeft de geheimhouding van zijn rapporten te bevorderen, ook al zou men juridisch kunnen stellen, dat alle organen van de Staat recht hebben op kennisneming van het resultaat van zijn onderzoek. De rapporten van de accountants in Overheidsdienst behoren alleen gebruikt te worden voor het doel, waarvoor zij zijn samengesteld.

OVERHEID EN ACCOUNTANT

door A. F. Lafeber

De verschillende artikelen in het MAB over bovengenoemd onderwerp hebben mij nog eens doen teruggrijpen naar het artikel van de Heer A. J. A. Vos in het nummer van Mei 1947.

Dit artikel leidt tot enkele conclusies, welke ongeveer als volgt luiden:

1. Onder een stelsel van geleide economie moet een public accountant, die dan immers dienaar van het algemeen belang is, de overtredingen der voorschriften van de Overheid, welke overtredingen immers het algemeen belang aantasten, ter kennis brengen van de bevoegde instanties;
2. Onder een stelsel van geleide economie zal de accountant tot een dusdanige objectivering van zijn gezichtspunten moeten komen, dat hij, gesteld voor een bepaald vraagstuk, tot dezelfde conclusies zal moeten komen als zijn collega-ambtenaar.

Deze conclusies bevredigen mij allerminst. Om te beginnen de tweede conclusie. Is een „dusdanige objectivering” mogelijk? Indien iemand de stelling zou verkondigen: bij voldoende objectivering zal een advocaat de

belangen zowel van de ene als van de andere partij zodanig kunnen afwegen, dat het niet meer nodig is aan iedere partij een advocaat toe te wijzen, zal zo iemand zeker geen gehoor vinden. Ieder gevoelt, dat een dergelijke objectivering niet mogelijk is. Recht is geen wiskunde en de menselijke samenleving is dermate ingewikkeld, dat bij een bepaald vraagstuk steeds twee deskundigen vanuit twee gezichtspunten (partij en wederpartij) het probleem moeten benaderen om de hoogst mogelijke zekerheid van een juiste beslissing te verkrijgen.

Hetzelfde geldt m.i. voor de bedrijfseconomische vraagstukken. Zelfs al komt de bedrijfseconomie op bepaalde gebieden tot algemeen aanvaarde conclusies dan nog zal de toepassing hiervan in de praktijk in de meeste gevallen tot verschillende uitkomsten leiden. Ook hier is het dus nodig, dat voor de oplossing van een bepaald vraagstuk dit van verschillende kanten benaderd wordt.

Men mag het de ondernemer *niet kwalijk nemen*, indien zijn zienswijze anders is dan die van de overheid. Ook al is de ondernemer sociaalvoelend, hij blijft ondernemer (zoals de Heer Vos ook stelt) en ook al eerbiedigt de overheid bij de Heer Vos de zelfstandige ondernemer, zij blijft overheid. De partijen blijven verschillend van uitgangspunt, ook al zullen (in het ideale geval) de standpunten misschien tot elkaar te brengen zijn. Maar dan moeten beide partijen vooraf hun zienswijze behoorlijk hebben kunnen uiteenzetten.

De ondernemer zal voor de verdediging van zijn standpunt te rade moeten gaan bij de deskundige op dit gebied, de public accountant (grote bedrijven met eigen interne accountants buiten beschouwing latende). De overheid zal eveneens haar accountant-beambte aanwijzen. Tot een compromis, waarbij de public-accountant beide functies waarneemt, zal het niet kunnen komen.

Ook de eerste conclusie, dat de accountant overtredingen zou moeten melden bij de overheid, kan ik niet accepteren. Het feit, dat de public-accountant „advocaat” van de bedrijfsleiding is, betekent, dat deze haar volle vertrouwen aan de accountant moet kunnen schenken. Absolute geheimhouding is hierbij eerste eis.

De Heer Vos heeft zijn conclusies opgebouwd. De vraag is nu, waar de fout in zijn redenering ligt. M.i. is deze hierin gelegen, dat hij als enig uitgangspunt neemt de accountant als vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer (waaronder ook de overheid). Ik zal niet durven ontkennen, dat de accountant deze functie heeft, maar steeds zullen wij haar moeten zien in combinatie met de (eveneens door Prof. Limperg genoemde) functie van controleur en adviseur ten behoeve van de bedrijfsleiding.

Reeds vroeger heeft men dit m.i. gevoeld. De Heer Munnik, die in 1931 een inleiding hield over de „publieke verantwoording der naamloze vennootschap in het jaarverslag” betoogde, dat de accountant moest aandringen op een zo volledig mogelijke publicatie. Echter moest hij erkennen, dat de vrees voor de concurrentie tot enige beperking van de verslaglegging aanleiding zou kunnen geven. Het publiek, de ondernemer in zijn functie erkennende, zal zeker een beperkte verslaglegging accepteren. Eveneens zal het publiek het de accountant niet kwalijk nemen, indien deze een zodanige verslaglegging ondertekent. Men erkent hiermede de accountant in zijn functie van interne adviseur. Om dezelfde redenen is ook het accepteren van geheime reserves door de accountant langzamerhand gemeengoed geworden. Men kan zich afvragen of de

accountants-handtekening nu nog wel iets zegt. Toch wel; met zijn handtekening geeft de accountant te kennen: 1e. de gecontroleerde onderneming is fatsoenlijk en heeft zich bewogen binnen het kader van haar bemoeiingen (b.v. speculaties in een niet-speculatief bedrijf zal de accountant signaleren); 2e. de normale conclusies, die de lezer, voor wie de verklaring bestemd is, uit het verslag kan trekken, kunnen niet gunstiger zijn dan die welke getrokken zouden kunnen worden indien alle gegevens bekend waren. (dus bij een jaarverslag zal de balans minimumpositie moeten aangeven).

Ook bij de verhouding accountant-belastinginspectie zal de Inspectie (ene partij) de accountant als vertegenwoordiger van de andere partij accepteren. Stel dat een ondernemer zijn accountant (die een volkomen controle bij de ondernemer uitvoert; het probleem, waarbij de accountant dit niet doet, blijft hier buiten beschouwing) verzoekt een kwestie over afschrijvingspercentages met de Inspectie te regelen. De accountant stelt nu b.v. een staat op van de diverse activa en verwerkt hierin afschrijvingen, die binnen het kader van de belastingwetgeving zoveel mogelijk in het belang van de cliënt zijn. De accountant behoeft hierbij alle contra-argumenten, welke de Inspectie te berde kan brengen, niet reeds te noemen of te verwerken. De Inspectie moet dit zelf doen. Voorwaarde is wel, dat de Inspectie voldoende gegevens verkrijgt om tot contra-argumentering te kunnen overgaan. Is de ondernemer niet bereid die te verschaffen dan zal de accountant deze opdracht niet accepteren. In de volledige aanbieding van juist grondmateriaal ligt de functie van vertrouwensman van het publiek opgesloten, in de verdediging van de belangen van de ondernemer die van vertrouwensman van de bedrijfsleiding.

Tenslotte nog eens de verhouding accountant-overheid. Zolang de ondernemer aan de accountant geen toestemming geeft om gegevens bekend te maken mag de accountant ook aan niets en aan niemand rapporteren. Zijn functie als vertrouwensman van de bedrijfsleiding en de hieruit voortvloeiende geheimhoudingsplicht verplichten hem hiertoe. Zou de onderneming zich zeer onmaatschappelijk gedragen (of de maatstaven hiervoor in de wetgeving liggen is nog de vraag) dan kan de accountant zich terugtrekken. Meer kan hij niet doen. Moet de accountant in bepaalde gevallen door de bedrijfsleiding gemaakte opstellingen, die voor Rijksinstanties bestemd zijn, verifiëren, dan is hij naar analogie van het bij de belastinginspectie vermelde gerechtigd iedere zodanige opstelling te accepteren, welke binnen het kader van de wetgeving toelaatbaar geacht mag worden, zelfs indien hij veronderstellen kan, dat een overheidsaccountant vrij zeker een andere opstelling zou kiezen (welke voor de onderneming nadeliger zou zijn).

In de visie van de Heer Vos ligt m.i. een groot gevaar. Zou de wetgever de kant uitgaan, waarheen de Heer Vos wil, dan zal dit m.i. tengevolge hebben, dat het bedrijfsleven de toch noodzakelijke functie van vertrouwensman van de bedrijfsleiding zal gaan toevertrouwen aan personen, die een minder strenge eis van betrouwbaarheid en deskundigheid aan zichzelf stellen dan NIVA- en VAGA-leden. Dit zou niet alleen strekken ten nadele van het bedrijfsleven, doch ook ten nadele van de overheid. De organen van deze immers zullen vaak niet kunnen beoordelen in hoeverre het hun verstrekte materiaal (behalve dan wellicht subjectief) al dan niet betrouwbaar is.

„Doch in 't veldje stond de boeman,
„Stond de vogelenverschrikker
„Met den eenen arm naar boven
„Voor de vogelen des hemels;
„En den andren naar beneden
„Voor de beesten van de wereld

Deze regels drongen zich als vanzelf aan me op bij het lezen van het commentaar van de heer Lafeber op o.a. mijn uiteenzetting over de plaats van de accountant in de geleide economie. De heer Lafeber is enigszins opgeschrikt door de conclusies, die uit mijn artikeltje te trekken zijn. Mijn bedoeling destijds was geen andere dan er eens hardop over te peinzen en wellicht te laten peinzen in wat voor jasje de public-accountant zich onder een stelsel van geleide economie zou moeten ver-tonen. Zo, als de heer Lafeber enkele van mijn, overigens meer vragen-derwijs geopperde, conclusies neerzet, heb ik echter het gevoel dat hij het jasje over een paar gekruiste latten projecteert en op die manier van mijn conceptie een vogelverschrikker maakt, die hij vervolgens met veel élan te lijf gaat.

Inderdaad zal de accountant tot een steeds verder gaande objectivering van zijn standpunt moeten komen, naarmate de kring van belanghebben-den bij de bedrijfsuitoefening van de onderneming groter wordt, hetgeen bij de doorvoering van ordening in het economisch leven noodzakelijk het geval zal zijn. Men kan er over redetwisten of deze doorvoering ge-wenst is, maar dat is hier niet aan de orde. De vraag was: als een stelsel van geleide economie wordt doorgevoerd, hoe ontwikkelt zich dan het accountantsberoep. En het zwaartepunt van mijn beschouwingen lag in de conclusie dat de accountant zich veel meer dan tot dusver in de vraag-stukken der algemene economie zal moeten begeven, indien de bewuste en gewilde ordening van het economisch leven zou doorzetten.

Indien een dergelijke rechtsorde dus bestaat, zal de ondernemer zich erin moeten voegen en dus zal ook de accountant zijn normen voor de beoordeling van het bedrijfsleven moeten vinden in de eisen, die de volks-gemeenschap stelt. Natuurlijk, het spreekt vanzelf dat de ondernemer dan, zoals hij altijd gedaan heeft en zal blijven doen, de voorschriften zoveel mogelijk in zijn voordeel interpreteert. Waar echter de ondernemer nooit alleen staat in zijn maatschappelijke functie, doch deel uitmaakt van groepen die aan dezelfde rechtsregels gebonden zijn, zal de account-ant nog veel minder dan nu onderscheid mogen maken in de toepasse-lijkheid der voorschriften voor de individuele onderneming, waarover hij de contrôle heeft. Het geldt trouwens ook nu reeds dat het aanzien van een accountant er niet op vooruitgaat, als hij voet geeft aan handigheden, die een onderneming voordeel bezorgen door ontduiking der voorschrif-ten. In een geleide economie slaan de gevolgen van zo'n handigheid niet alleen op de individuele onderneming terug, doch dreigt bovendien het gevaar dat de gehele branche de gevolgen ondervindt, indien de leidende organen ontdekken dat de voorschriften de mogelijkheid tot meer winsten overlaten dan voor de betrokken sector van het economisch leven verant-woord wordt geacht.

De accountant zal zich dus bij voortduring de plaats van de gecon-troleerde onderneming in de branche en in het gehele economisch bestel bewust moeten zijn. Zoals gezegd, vereist dit een grotere algemeen eco-

nomische werkbasis, als voorwaarde voor een toenemende objectiviteit.

Inderdaad, als er dan volmaakte accountants gevonden kunnen worden, is er bij voorkomende vraagstukken maar één nodig. Ik meen echter in ootmoed, mede namens alle collega's, van het bewustzijn van onze onvolmaaktheid te mogen getuigen, en wel zonder enig voorbehoud. Het is dan ook logisch dat tot in de verre toekomst controversen door twee mensen met accountantsbevoegdheid, optredend voor partijen, zullen worden bekeken en besproken. Dat ze op grond van hun vakbekwaamheid tot een gemeenschappelijk standpunt moeten komen, moge voor de heer Lafeber een ideaal zijn, ik ben van mening dat dit het normale geval behoort te zijn.

Heeft het voorgaande althans deze betrekking tot de vogelen des hemels, dat het ook min of meer in de lucht zweeft, zo zou het volgende op de beesten der wereld betrokken kunnen worden, de overtreders der wetsvoorschriften, zonder dat ik dat overigens zo beestachtig vindt. De accountant heeft overtredingen der voorschriften te signaleren. Ja, natuurlijk zijn wij geen koddebeiers. Maar een accountant heeft nu eenmaal tot taak, rapport over zijn bevindingen uit te brengen (anders hééft men er niets aan) en evenmin als een accountant thans verzwijgen mag dat een directie speculatief heeft gehandeld, omdat de aandeelhouders, de eigenlijke opdrachtgevers dus, anders onkundig blijven van de gelopen risico's, mag hij onder een stelsel van geleide economie afwijkingen in het gevoerde beheer verzwijgen, die voor de, dan veel wijdere, kring van belanghebbenden van betekenis kunnen zijn. En zo min als de directie van een onderneming hem thans kan of mag beletten, de mededelingen te doen die hij voor de aandeelhouders niet verzwijgen mag, zomin heeft hij er dan rekening mede te houden of zijn mededelingen de ondernemers welgevallig zijn. Thans controleert hij doorgaans de directie, dan controleert hij de onderneming als factor in het maatschappelijk bestel.

Meer direct sprekend is trouwens dat, zoals te doen gebruikelijk, overtredingen der voorschriften met sancties worden bedreigd. Maar dan betekent het verzwijgen van overtredingen ook, dat latente verliesbronnen voor de naast-betrokkenen worden verzwegen.

Om even bij de huidige toestand aan te knopen: ik herinner mij het rapport van een collega, waarin hij zijn ergernis over de thans bestaande overheidsvoorschriften ongezouten lucht gaf en ik me aanvankelijk verbaasd afvroeg, wat die tirade met de betrokken controle van doen had. Het werd me echter verderop in het rapport duidelijk, toen daar werd vermeld dat voor een precies berekend bedrag aan prijsovertredingen was gepleegd en natuurlijk daardoor ook nog de mogelijkheid van een behoorlijke boete bestond, wanneer de prijscontrole er achter kwam. Ja, en toen die heren inderdaad kwamen, hadden ze aan het accountants-rapport natuurlijk een „gefundenes Fressen”. Zij waren zó klaar! Wat had die collega nu anders moeten doen? Verzwijgen betekent: meeknoeien. Weglopen heeft alleen zin, en dan nog een zeer dubieuze, als de betrokken onderneming het zonder accountant stellen kan. En onder een regiem van geleide economie kan dat vast niet.

De positie van de accountant als adviseur van de bedrijfsleiding en als intern controleur heb ik bewust buiten bespreking gelaten. Zij opent nog geheel andere aspecten, die o.a. reeds in dit blad door prof. v. d. Schroef in het licht zijn gesteld. In het verband van deze beschouwing zou ik als mijn mening te kennen willen geven dat de accountant in *die* functie de strijd voor de belangen van de onderneming op hoger plan

zal hebben te voeren. Zijn taak als adviseur is meer naar binnen gericht, maar de gegevens, die hij verkrijgt zal hij niet in hoofdzaak dienen aan te wenden om de werking der voorschriften te ontgaan, doch hij zal ze moeten gebruiken of doen gebruiken in argumentaties tegen die voorschriften zelve, indien het belang van de onderneming zulks vereist.

Tot slot stelt de heer Lafeber nog dat de accountant alleen met toestemming van de ondernemer rapport mag uitbrengen. Ik heb hieraan in het voorgaande reeds enige aandacht besteed, omdat mijn praemisse van een geleide economie bij dit argument blijkbaar uit het oog werd verloren. Indien de ondernemer de feitelijke opdracht tot controle aan beperkingen tracht te binden, kan de accountant zich tegenover zijn eigenlijke opdrachtgever, dan de gehele volksgemeenschap, daar immers nooit op beroepen. En het nalaten van een opdracht lijkt me in zo'n constellatie welhaast onmogelijk: de ondernemer heeft geen keus tussen controle of geen controle, hij heeft alleen de keus, welke vertrouwensman hij zelf de meest gewenste acht. Voor het afzakken naar beunhazen ben ik niet bang. Afgezien van de vraag of het mogelijk zal zijn, meen ik dat in vroegere fasen van de maatschappelijke en van onze beroepsontwikkeling ook al eens een dergelijk geluid geklonken heeft. Wij hebben ons aanzien niet in de laatste plaats te danken aan de omstandigheid dat onze voorgangers zelf hun positie hebben bepaald. Om tot die plaatsbepaling thans en wellicht in de toekomst, een steentje bij te dragen, was het doel van mijn betoog.

A. J. A. VOS.

DE WAARDERING DER DUURZAME SLIJTENDE PRODUCTIEMIDDELEN IN VERBAND MET NIEUWE INVESTERINGEN

door R. J. Ovezall

In het Meinummer 1947 van het M.A.B. werd door de Heer Drs A. M. Groot het onderwerp van de balanswaardering der productiemiddelen in verband met de nieuwe investeringen aan de orde gesteld; in het naschrift bij dit artikel merkte de Redactie op gaarne plaatsing te verlenen aan bijdragen over dit onderwerp.

Deze uitnodiging is aanleiding voor mij geweest het door de Heer Groot aangeroerde onderwerp verder uit te werken. Ik deed dit met het besef dat het probleem van de waardering der duurzame productiemiddelen momenteel van zeer urgente betekenis is, niet alleen gezien in het licht van de waardebepaling voor de opstelling van de vermogenspositie, doch ook en wellicht in de allereerste plaats met het oog op de juiste calculatie van de kostprijs van het met het productiemiddel voortgebrachte product, dat ten verkoop moet worden aangeboden, dan wel van de dienstverrichting welke met het productiemiddel moet worden geleverd.

De omstandigheid evenwel, dat naar mijn oordeel, de Heer Groot in zijn artikel tot een onjuiste conclusie is gekomen, was voor mij de directe aanleiding om tot onderstaande beschouwing over te gaan.

Ik zou mijn standpunt aan de hand van enkele voorbeelden willen duidelijk maken en daarbij de volgende gevallen achtereenvolgens willen voorleggen: