

Het MAB vóór 50 jaar

April, mei, juni 1948

Prof. Dr. M.A. van Hoepen

GESCHIEDENIS

Het aprilnummer opent met twee mededelingen van de redactie. De eerste betreft de vervanging van de 'Centrale Documentatiedienst inzake bedrijfsorganisatie N.V.' door de 'Centrale Dienst voor Bedrijfsdocumentatie'. Deze 'gedepriveerde' dienst zal het Repertorium in ons maandblad voortzetten.

De tweede mededeling betreft de indiening in België (3 december 1947) van het 'Wetsontwerp houdende de oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren'. De redactie acht dit zo belangwekkend, dat het complete wetsontwerp in het aprilnummer en de complete Memorie van Toelichting in het meinummer wordt geplaatst. In het septembernummer zal T. Keuzenkamp nog een bijdrage hieraan wijden. Ik noem een aantal mij opgevallen elementen.

- Als doelstelling van het Instituut wordt onder meer genoemd: '[...] bij te dragen tot de vooruitgang der wetenschap van het boekhouden [...]']'.
- Er zijn twee soorten leden: gewone en werkende leden (na minimaal vijf jaar gewoon lidmaatschap). Slechts zij mogen de titel Bedrijfsrevisor voeren, zolang ze in de praktijk werkzaam zijn. Oud-werkende leden kan de titel erelid worden verleend. 'Stagedoenden' zijn geen lid van het Instituut, zij ontvangen 'gedurende hun proeftijd [...] een vergoeding, indien de inkomsten van het gezin waartoe ze

behoren, zulk een vergoeding wettigen' (MvT).

- Na het beëindigen van de proeftijd (= stage) dienen de stagedoenden een eerste proef op licentiaatsniveau af te leggen (licentiaatshouders Economische Wetenschappen en dergelijke zijn vrijgesteld) en 'een tweede proef slaande op de toepassing in de bedrijfsrevisorenpraktijk van de vakken waarop de eerste proef betrekking heeft'.
- Het beroepsgeheim is vrij strikt, overtreding wordt bij 'bedrieglijk inzicht' of beoogd voordeel maximaal met 'een gevangenzitting van drie jaar en [...] een geldboete van 1.000.000 frank' bestraft. Er is evenwel geen verschoningsrecht ('als getuige voor de rechtbank').
- 'De bedrijfsrevisors worden persoonlijk aansprakelijk gesteld voor de in de vervulling hunner opdracht begane fouten'. Beperking daarvan of afwenteling op iemand anders is verboden.
- 'Er wordt uitdrukkelijk verboden zich te verenigen met personen, die de eigenschap van bedrijfsrevisor niet bezitten' (MvT); gemeenschappelijke beroepsuitoefening met andere bedrijfsrevisoren is (na voorafgaande goedkeuring) wel toegestaan, maar niet 'in de vorm ener handelsvennootschap'.

Het openingsartikel van het aprilnummer is: 'De bijzondere financieringsregelingen en de financiering van het herstel' (Drs. L.F. Ras). Zoals in deze kolommen eerder aangegeven (de bijdrage van J.F. Haccoû, mei 1947) was de bijzondere financieringsregeling bedoeld 'om het verschil in de kosten van herstel aan de ene kant en de rijksbijdrage en molestpenningen aan de andere kant te overbruggen' (jaarverslag Herstel-

Prof. Dr. M.A. van Hoepen is hoogleraar bedrijfshuishoudkunde en accountancy EUR, vennoot (d.m.v. beroepsvennootschap) van Deloitte & Touche Registeraccountants, lid Raad voor de Jaarverslaggeving en Raad Ondernemingskamer Gerechtshof Amsterdam.

bank 1945/1946, p. 10). Dit gebeurde door het ter beschikking stellen van 'langdurig tijdelijk vermogen', waarbij 'de onderneming voor rente en aflossing slechts [werd] belast, indien en voorzover de exploitatie-resultaten zulks toestaan' (jaarverslag Herstelbank 1945/1946, p. 10). Bij het naoorlogse hoge prijsniveau en de gereede verwachting van prijsdalingen ontstaan volgens de auteur bij ondernemingen die in de oorlogsjaren door het ontbreken van materiële activa geen herwaarderingsreserve hebben kunnen opbouwen, verliezen 'die uitsluitend het gevolg zijn van [...] een onjuiste voorziening in de vermogensbehoefte' (langdurig tijdelijk in plaats van permanent). Blijkbaar hield de regeling in dat bij de bepaling van het exploitatieresultaat geen rekening werd gehouden met duurzame waardevermindering.

Drs. A.J.F. Reyn bespreekt onder de titel: 'De Amerikaanse accountantsverklaring' de (Amerikaanse) *Statements of Auditing Procedures* No. 5 en 6. (zie ook eerder Beutick, *MAB*, juni 1947). Reyn acht verwijzing (in de verklaring) naar de toegepaste 'auditing procedures' irrelevant; de 'enkele handtekening van de Nederlandse accountants' bij een goedkeurende verklaring zonder voorbehoud, is verre te prefereren. Voorts meent hij 'dat de [...] "internal check" in het Amerikaanse accountantsonderzoek een te grote plaats inneemt. In veel gevallen betekent een dergelijk steunen op de interne controle een onvolkomen onderzoek.' Ook acht hij het Amerikaanse voorbehoud (toen nog uitsluitend in de vorm van 'except for') niet voldoende, omdat niet (zoals in Nederland) is voorgeschreven, 'gebruik moet worden gemaakt van de woorden "onder het voorbehoud"'.

Het aprilnummer wordt naast het gebruikelijk literatuurrepertorium besloten met een overzicht van het werk van het Internationaal Belasting Documentatiebureau (Prof. Dr. P.J.A. Adriani) en een bespreking van het boek van Dr. J.G.M. Delfgaauw: 'De binnenlandse Groot- en Kleinhandel' (door Drs. W.J. van de Woestijne). De kritiek van Van de Woestijne op Delfgaauw is niet mals: 'op zeer veel plaatsen spreekt de schrijver zichzelf tegen [...]; blijkt hij de feitelijke verhoudingen niet te kennen [...]; de economische theorie niet te beheersen [...], of het met de logische bewijsvoering niet nauw te nemen'.

Het meinummer opent met de bijdrage van H. van Duyn: 'Enige opmerkingen over vervangingswaarde'. 'Ondanks de [erkenning van de] betekenis, die aan de vervangingswaardetheorie kan worden toegekend [...]', zijn die 'enige opmerkingen' voor die tijd bepaald onorthodox. Zonder het met die aanduiding te noemen meent de schrijver, dat de vervangingswaardetheorie onvoldoende steun biedt bij knelpuntcalculaties ('rationele productiekeuze [...] wanneer grondstoffen en/of prestaties schaars zijn'), de bepaling van de opportunity-cost ('de productie van luxe voorwerpen of nuttige goederen'), de bepaling van de social cost ('de maatschappelijke vervangingswaarde kan een andere zijn dan de ondernemingsvervangingswaarde') en bij verbijzonderingsvraagstukken ('de druk van de uitgaafkosten kan de onderneming er ook toe dringen zich op de productie van een bepaalde klasse van artikelen toe te leggen'). In verband met de financieringsproblematiek (nominale aflossingsverplichtingen bij te verwachten prijsdaling) vraagt de schrijver 'zich toch wel eens af of in verhandelingen over de theorie van de vervangingswaarde soms niet wat te weinig aandacht wordt geschonken aan de betekenis van de uitgaafkosten'.

In 1947 heeft A.F. Lafeber 'Een onderzoek naar de aanwezigheid van accountantsverklaringen in jaarverslagen van naamloze vennootschappen, welke aandelen of obligaties officieel genoteerd zijn' gedaan. Als eerste viel mij op, dat 'de prijscourant van de Vereniging voor de Effectenhandel [...] ongeveer 600 ondernemingen [vermeldt]. [Echter] een belangrijk aantal hiervan behoort tot de Indische ondernemingen, waarvan grotendeels nog geen verslag over de recente jaren ter beschikking was'. [MAvH: duister blijft of vooral de oorlogsomstandigheden daar debet aan waren, kennelijk was de notering niet opgeschort. Hoe dit ook zij] 'de onderzoeker heeft zich moeten beperken tot 263 ondernemingen, welke aandelen of obligaties officieel genoteerd zijn'. In 72,6% van de verslagen wordt melding gemaakt van accountantscontrole. De auteur wekt de Vereniging voor de Effectenhandel op 'maatregelen (te) treffen om (eventueel geleidelijk) te geraken tot 100% accountantsverklaringen'. Van de accountantsverklaringen is 89% afkomstig van NIVA-leden. Voornamelijk deze laatste worden aan een nadere analyse onderworpen. In meer dan 16% van alle verklaringen (11% van de NIVA-verkla-

ringen) is sprake van een 'oneigenlijke of blinde verklaring', dat wil zeggen dat de naam van de accountant niet wordt vermeld, of slechts het jaarverslag of het verslag van commissarissen melding maakt van accountantscontrole (al dan niet met naamsvermelding). De enkele handtekening (vaak onder toevoegingen als: 'nagezien en accoord bevonden') komt veel voor (29% van de NIVA-verklaringen). De korte verklaring (waarbij de auteur de voorkeur geeft aan de vermelding: 'dat wij ons met deze stukken kunnen verenigen') komt (al dan niet gecombineerd met accountants-ondertekening van de jaarrekening - de auteur vindt dat dubbelop, dus overbodig) het meeste voor (31%). De stelling van Reyn (april 1948), dat de enkele handtekening *de* Nederlandse praktijk is, wordt hier dus niet bevestigd. De lange verklaring (30% van de NIVA-verklaringen) kan slechts bij hoge uitzondering (3 gevallen) genade vinden in de ogen van Lafeber: in 8 gevallen acht hij eigenlijk sprake te zijn van een 'korte verklaring met voorbehoud'. 'De overige (37) lange verklaringen danken hun meerdere lengte aan diverse toevoegingen, waarvan de noodzakelijkheid sterk moet worden betwijfeld [...], bijvoorbeeld dat een commissaris bij de inventarisatie aanwezig is geweest [...]'.

Het meinummer vervolgt met de MvT op het Belgische wetsontwerp betreffende het Instituut der Bedrijfsrevisoren en wordt besloten met het Repertorium en drie boekbesprekingen. De laatste zijn geen van alle van bedrijfseconomische aard (in enge zin): volkshuisvesting, statistiek en arbeidspychologie.

Het juninummer opent met een opmerkelijk verzoek van de hoofdredacteur. Aan Prof. Limperg zijn 'door de Duitsers [onder meer] de jaargangen van het [...] tijdschrift *Accountancy* [...] ontroofd. [...] Het gemis daarvan is niet alleen pijnlijk, maar bezorgt (hem) ook moeilijkheden'. Met dit verzoek hoopt Limperg 'de tegenwoordige eigenaar [...] of anderen [...] voor wie dit bezit geen overwegende betekenis heeft [...] te bewegen [...] ze [hem] tegen vergoeding af te staan'.

Op 17 mei 1947 werd een gecombineerde vergadering van NIVA en VAGA gehouden over: 'Het beroepsgeheim van de accountant in overheidsdienst'. Tegen de in artikel 2 van het Reglement van Arbeid vastgelegde zwijgplicht (voor

alle leden) bestonden 'bedenkingen [...] bij een deel van de leden die als accountant werkzaam waren in overheidsdienst' (Redactioneel Ten Geleide). Twee preadviezen worden in het juni-nummer opgenomen, twee in het julinumnummer. 'De prae-adviseurs (W.N.) de Blaey en (H.B.J.) Sanders leggen bij de ambtenaar-accountant de klemtoon op het ambtenaar zijn. Naar hun mening prevaleren de voorschriften ten aanzien van geheimhoudings- en mededelingsplicht, welke door de overheid voor de ambtenaar, de ambtenaar-accountant, de opsporingsambtenaar-accountant zijn gegeven. [...] De prae-adviseurs (Drs. J.A.M.F.) Lindner en (J.) Toutenhoofd zien de ambtenaar-accountant allereerst als accountant, met als gevolg dat zij de beroepsregels voorop stellen [...] dat (is) ook het belang van de overheid'.

Onder de titel: 'Overheid en accountant' heeft A.F. Lafeber 'de verschillende artikelen in het *MAB* ' nog eens overzien, over de verhouding van de 'public accountant [...] ten opzichte van de Overheid [...] onder een stelsel van geleide economie', in het bijzonder de bijdrage van A.J.A. Vos (mei 1947). Ging het in de hierboven genoemde gecombineerde vergadering vooral om de vraag of voor de ambtenaar-accountant een andere (c.q. beperkter) geheimhoudingsplicht zou moeten gelden dan voor de 'public', Vos had een ander uiterste geraakt met de stelling, dat 'onder een stelsel van geleide economie [...] een public-accountant [...] de overtredingen der voorschriften van de Overheid [...] ter kennis [moet] brengen van de bevoegde instanties'. Lafeber vreest, dat daardoor 'het bedrijfsleven de toch noodzakelijke functie van vertrouwensman van de *bedrijfsleiding* [curs. MAVH] zal gaan toevertrouwen aan personen, die een minder strenge eis van betrouwbaarheid en deskundigheid aan zichzelf stellen dan NIVA- en VAGA-leden.' In een naschrift benadrukt Vos, 'dat de accountant zijn normen voor de beoordeling van het bedrijfsleven [zal] moeten vinden in de eisen, die de volksgemeenschap stelt [...]; hoewel de accountant [...] geen koddebeier is [...] controleert hij de onderneming als factor in het maatschappelijk bestel' [MAVH: de term 'vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer' wordt in de discussie niet gebezigd]. 'Voor het afzakken naar beunhazen [is Vos] niet bang'.

R.J. Ovezall refereert met de bijdrage: 'De waardering der duurzame slijtende productiemid-

delen in verband met nieuwe investeringen' aan de bijdrage van Drs. A.M. Groot over dat onderwerp in mei 1947. Evenals in het artikel van Ras over de herstellfinanciering (april 1948) gaat het ten principale over de vraag wat men aan moet met de te verwachten verliezen door prijsdaling van een nu tegen abnormaal hoge prijzen aan te schaffen productieapparaat, waarvoor in het verleden (door het ontbreken daarvan) geen herwaarderingsrekening in verband met prijsstijging gevormd kon worden. In het uitgebreide artikel (met vele, blijkens de aanwezigheid van een inlegvel, naderhand gecorrigeerde cijfervoorbeelden) toont Ovezall aan, dat indien vervanging in het heden tegen abnormaal hoge prijzen onvermijdbaar is, het latere verlies door waardedaling als onvermijdbaar offer in de kostprijs (van de jaren met een hoog prijsniveau) dient te worden opgenomen. Met een uitgebreid cijfervoorbeeld toont hij bovendien aan, dat het 'in bedrijf houden van een [niet weggevoerd of vernietigd] technisch-economisch versleten productieapparaat met abnormaal hoge bijkomende kosten [...] in plaats van tegen abnormaal hoge prijzen vervangen [...] rationeel [...] kan zijn' (de hoge complementaire kosten maken deel uit van de kostprijs).

Lod. S. Beuth schrijft een nogal 'ego-tripperig' verhaal over: 'De accountant als adviseur inzake levensverzekering' ('En heeft u een voorstelling van wat uw vrouw moet betalen, als u op 40-jarige leeftijd zoudt overlijden?', vroeg ik de man. [...] Toen ik hem duidelijk maakte, dat [...] het ver-

schuldigde successierecht hierover omstreeks f 16.000,- zou bedragen, schrok de cliënt toch wel even'). De slotconclusie is dat advisering in deze 'het best tot zijn recht komt door inschakeling van de zelfstandige, dat wil zeggen niet van enige verzekeringsmaatschappij afhankelijke en behoorlijk voor zijn taak berekende levensverzekeringsadviseur. Over deze figuur in het volgende artikel'.

Volgens John L. Carey (*Journal of Accountancy*, januari 1948) was er anno 1948 in Amerika niet zozeer sprake van een verwachtingskloof maar van 'een onderschatten [...] van de functie van de public accountant [...] met het gevolg, dat het beroep geleidelijk wordt ondermijnd. [Om] het vertrouwen een handje te helpen [stelt hij onder meer voor] grote geldbedragen [te] verzamelen om te kunnen adverteren, voor de radio te spreken, literators te honoreren en films te vervaardigen'. Drs. M.J.W.J. Eckhardt (aan wie deze citaten zijn ontleend) bespreekt deze publicatie in: 'De ontwikkeling van het accountantsberoep in de Verenigde Staten van Noord-Amerika'. Eckhardt vindt de voorstellen van Carey maar niks: 'in de Verenigde Staten [...] is blijkbaar de taak bij de functie ten achter gebleven [...] de redding moet [zijns inziens] gezocht worden [...] door aanpassing van de taak aan de functie van de public accountant, zijnde vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer'. Het Tijdschriftenreperatorium van juni bevat mijns inziens geen opmerkelijke zaken.