

## GOED KOOPMANSGEBRUIK

*door Prof. A. Goudekot*

In januari jongstleden is het rapport van de Commissie Verdam onder de titel „Herziening van het ondernemersrecht” verschenen. In hoofdstuk IV van dat rapport wordt de jaarrekening van ondernemingen behandeld, waarbij een voorontwerp van wet wordt gegeven met een toelichting op de daarvoor in aanmerking komende artikelen van dat voorontwerp. In de pers is intussen reeds veel aandacht aan het rapport geschonken. Deze aandacht verdient het rapport terdege, zowel in verband met de behandelde materie als met de wijze waarop de standpunten werden toegelicht, hetzij van de gehele commissie, hetzij van delen van de commissie, daar waar men niet tot een eenstemmig oordeel heeft kunnen komen. Al met al gaat het om een waardevolle arbeid, die een goede basis vormt voor verdere gedachtenwisseling en meningsuiting, zodat te zijner tijd, als men aan concretisering van de materie toe zal zijn, naast het rapport een veelheid van opmerkingen te dien aanzien ter beschikking zal staan van hen die de verdere bewerking tot taak zullen hebben.

Voor wat betreft het onderdeel jaarverslaggeving van het rapport moge ik verwijzen naar de artikelen van Prof. van Rietschoten en Prof. v. d. Schroeff in dit maandblad van juni 1965, naar de artikelen van Prof. Burgert in het Tijdschrift voor Vennootschappen, Verenigingen en Stichtingen van maart 1965 en in Economisch Statistische Berichten van 11 augustus 1965 en naar het artikel van Prof. Groeneveld in de Naamloze Vennootschap van mei/juni 1965. Ik zal gelegenheid hebben in dit artikel hier en daar op de inhoud van die artikelen terug te komen. Het stemt tot verheugenis, dat het bestuur van het Nederlands Instituut van Accountants heeft aangekondigd dat collega Tempelaar op de middagvergadering van de aanstaande Accountantsdag een onderwerp het ondernemingsrecht en de verslaggeving betreffende, zal inleiden.

Het ligt voor de hand dat in de kring van de beroepsgenoten veel belangstelling voor het voorontwerp van wet op de verslaggeving bestaat. Het beroep is daarbij ten nauwste betrokken, enerzijds omdat zijn deskundigheid een belangrijke bijdrage zal kunnen leveren tot een zo doelmatig mogelijke regeling, anderzijds omdat de accountant door zijn verklaring bij de jaarrekening een oordeel omtrent de jaarrekening in het verkeer brengt en zomede een oordeel uitsprekt over de grondslagen volgens dewelke de jaarrekening is opgesteld.

Reeds vele jaren geleden werd in het Niva door de C.A.B. in overleg met het bestuur een subcommissie ingesteld, oorspronkelijk onder leiding van Mr. B. Moret, later onder leiding van Mr. A. Th. Kastein, die tot taak heeft zich bezig te houden met de studie van de wettelijke voorschriften omtrent de inrichting van de balans en de winst- en verliesrekening. Een spoedige publicatie onder de leden van de uitkomst van die studie en een bespreking daarvan zal het bestuur een waardevolle informatie kunnen verschaffen om van het beroep uit een oordeel over de gedachte voorschriften te kunnen geven.

Het is niet mijn bedoeling in dit artikel ook mijnerzijds opmerkingen over het voorontwerp van wet te geven. Daartoe kunnen beter de inleiding voor en de discussies op de Accountantsdag worden afgewacht. Waar ik hier aandacht voor vraag is de relatie van de inhoud van het voorontwerp van wet en onze eigen voorschriften ten aanzien van de verklaring bij de jaarrekening. Een bezinning

op die voorschriften was naar mijn overtuiging reeds lang nuttig, welk nut nu wordt geaccentueerd omdat rekening moet worden gehouden met het feit, dat er binnen afzienbare tijd een wettelijk voorschrift voor de jaarrekening zal gaan ontstaan.

Het uitgangspunt voor mijn beschouwing wordt gevormd door artikel 16 van het Reglement van Arbeid van het Niva:

1. een goedkeurende verklaring met betrekking tot de jaarrekening omvat de balans, de winst- en verliesrekening en de toelichting.
2. deze verklaring houdt de bevestiging in dat de jaarrekening is opgemaakt volgens goed koopmansgebruik en betreft mede het bestaan en de waardering der activa en passiva en de omschrijving van de posten.
3. op een verklaring met betrekking tot de jaarrekening zijn overigens de bepalingen van het voorgaande hoofdstuk van toepassing.

In de Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants, vastgesteld door de Staatssecretaris van Economische Zaken bij beschikking van 9 juli 1963 komen in artikel 13, zij het met enigszins andere tekst, dezelfde voorschriften voor.

Door de bewuste openbaarheid van het Reglement van Arbeid en de Ereregelen heeft het beroep het maatschappelijk verkeer ingelicht over de regelen die beroeps- genoten zichzelf hebben gesteld om een doelmatige vervulling van de accountantsfunctie te bevorderen. Het maatschappelijk verkeer weet waar het aan toe is indien van de diensten van de accountant wordt gebruik gemaakt; de accountant kan het maatschappelijk verkeer bij de vervulling van de functie onder verwijzing naar die reglementen tegemoet treden. Ik ben van mening dat de betekenis daarvan niet te hoog kan worden aangeslagen. Verwonderlijk heb ik het sinds lange tijd gevonden, dat men het artikel dat op de meest op de voorgrond tredende specifieke functie van de accountant, te weten de controle van de jaarrekening, betrekking heeft, in de loop der jaren in wezen onveranderd heeft gelaten. Voor de ontwikkeling van de inhoud van de accountantsverklaring bij de jaarrekening was men aangewezen op de opleiding, meningsuitingen van de besturen van de beroeps- organisaties, van de C.A.B. of van individuele beroepsgegoten in vakbladen of bijeenkomsten. Steeds bleef een en ander echter in de sfeer van bijdragen tot de meningsvorming; zeer bewust is men er niet toe overgegaan het goed koopmans- gebruik, dat een belangrijke plaats in artikel 16 inneemt, te concretiseren. Ik acht dit een ontwikkeling die valt te betreuren, omdat van overheidsbemoeyenis in de vorm van het geven van voorschriften inzake de inrichting van de jaarrekening geen sprake zou hebben behoeven te zijn indien het beroep zich zou hebben bezig gehouden met het stellen van regels ten aanzien van de inhoud van de jaarrekening in aansluiting op de ontwikkeling van de wetenschap.

De rapporten van de Werkgeversverbonden hebben aangetoond, dat daarbij een nuttige bijdrage zou hebben kunnen worden geleverd door andere instanties dan de beroepsorganisaties, niet alleen ertoe leidende dat zo goed mogelijke voor- schriften zouden ontstaan, doch ook tot een grote mate van aanvaarding door alle betrokken partijen. De overheid zou zich hebben kunnen beperken tot de sanctie. Het is niet de materie zelve waarmede ik mij in dit artikel zou willen bezighouden. Ik wil aandacht vragen voor het feit dat, hoe groot de betekenis van het Reglement van Arbeid ook moge zijn, daar waar het in belangrijke mate op aankomt, namelijk wat heeft de accountantsverklaring bij de jaarrekening te zeggen ten aanzien

van het beeld dat de jaarrekening geeft, het reglement in artikel 16 te weinig houvast biedt. De praktijk levert hiervan het bewijs want indien men van gepubliceerde jaarrekeningen kennis neemt, komt men nog veelvuldig tot de conclusie dat, alhoewel een goedkeurende verklaring aanwezig is, niet het inzicht wordt verstrekt dat ten minste mag worden verwacht.

De accountant die bepaalde grondslagen gevolgd wenste te zien, kon niet, zoals ten aanzien van andere essentiële aspecten, naar openbare voorschriften van zijn beroepsorganisatie verwijzen. Daarnaast moet worden opgemerkt dat onder beroepsgenoten ten aanzien van de jaarrekening nog opvattingen leven die er toe leiden dat de spreiding in de mogelijkheden die tot goed koopmansgebruik moeten worden gerekend zó groot is, dat wel zeer sterk uiteenliggende beelden die de jaarrekening kan bieden, het gevolg kunnen zijn. Ik ben dus van mening dat het beroep de boot heeft gemist, dat wij nu worden geconfronteerd met een ontwikkeling die niet de meest bekoorlijke is en dat het nu de plicht van het beroep is om zich aan deze ontwikkeling aan te passen. In twee richtingen bestaat naar mijn overtuiging de noodzaak zich op korte termijn intensief systematisch met de materie bezig te houden:

- bestudering van het voorontwerp van wet opdat de overheid te zijner tijd in de uitkomst van die studie beschikt over opmerkingen van gezaghebbende zijde die een bijdrage kunnen leveren tot een zo goed mogelijke wet.
- in de algemene beschouwing zegt de Commissie Verdam dat de door haar opgestelde regelen het bedrijfsleven en de accountants voldoende richtsnoer zullen bieden voor het opstellen van de jaarrekening op een wijze die de belanghebbenden een reëel inzicht in de onderneming zal geven. Hier ligt dus voor de accountants een belangrijke taak, zoals deze tot heden ten principale evenzeer bestond. Te zijner tijd zal naar buiten moeten blijken wat door het beroep nodig wordt geacht om, zoals de commissie Verdam zegt: „de belanghebbenden een reëel inzicht in de onderneming te geven”.

Hoezeer daartoe de noodzakelijkheid bestaat moge ik toelichten door allereerst naar de eerder genoemde gezaghebbende schrijvers te verwijzen. Groeneveld b.v. merkt op dat de in het voorontwerp van wet gehanteerde bepaling „waardering volgens grondslagen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd” hem een prettige omschrijving lijkt, die kwaliteiten heeft boven het nu gehanteerde goed koopmansgebruik. Burgert merkt op dat hij niet gelukkig is met de nieuwe omschrijving, goed koopmansgebruik heeft een lange historie; er komt, zo zegt hij, een nieuwe onzekerheid. Ik ben geneigd mij bij Burgert aan te sluiten, met dien verstande, dat ik zou willen spreken van een gelijke onzekerheid onder een nieuwe omschrijving. V. d. Schroeff, die het voorontwerp overwegend vergelijkt met de rapporten van de Werkgeversverbonden, noemt het een versterking ten opzichte van het rapport 1962 (anders dan in het rapport 1955) dat de eis is opgenomen tot het verschaffen van inzicht in de rentabiliteit, de liquiditeit en de solvabiliteit. Groeneveld merkt te dien aanzien op dat de commissie niet heeft volstaan met een oordeel over vermogen en rentabiliteit maar ook inzicht in solvabiliteit en liquiditeit noemt. Volgens hem is de commissie te ver gegaan, liquiditeit zo zegt hij, vraagt meer een dynamisch gezichtspunt en niet een momentopname. Hij vindt dat dus niet goed geplaatst als mogelijkheid door indeling van de balans. Burgert acht het waarderingsprobleem slechts ten halve geregeld want de

uitspraak wordt niet door materiële waarderingsregels gesteund. Hij geeft daarvan enige voorbeelden. Groeneveld voelt zich te dien aanzien heel rustig, want zo zegt hij, wij hebben de vervangingswaarde die steeds meer toepassing vindt. Hij ziet het dan ook als faux pas van de commissie als zij inzake de waardering zegt dat de bedrijfseconomen en accountants geen pasklare oplossingen geven voor ieder geval. Van Rietschoten maakt waardevolle opmerkingen onder andere als hij erop attendeert dat niet is te zien of alleen het publiceren van een geconsolideerde jaarrekening voldoende is. Groeneveld ziet een verbetering in de mogelijkheid van de presentatie via een geconsolideerde jaarrekening ten opzichte van de huidige wetgeving alwaar het voorschrift van de afzonderlijke vermelding van de vorderingen op ondernemingen waarin is deelgenomen een geconsolideerde jaarrekening in de weg staat. De meer en meer voorkomende publicatiewijze, waarbij de geconsolideerde jaarrekening als belangrijkste stuk in de verslaggeving op de voorgrond wordt gesteld doet het moeilijk houdbaar zijn, zo gaat hij verder, de geconsolideerde jaarrekening als een toelichting zien. Ook hier dus een nog niet eensluitende mening tussen de collegae. Hoe groot de verleiding moge zijn nog verdere voorbeelden aan te halen over de onderwerpen de verslaggeving betreffende waar de beroepsgenoten een verschillende mening huldigen, meen ik met het vorenstaande te kunnen volstaan omdat voldoende duidelijk wordt gedemonstreerd dat het noodzakelijk is dat er van de zijde van de beroepsgenoten een officiële uitspraak moet komen: zoals hiervoor opgemerkt, ten aanzien van het voorontwerp van wet en ter ondersteuning van de beroepsgenoten bij hun taak ter vervulling van de functie van controleur van de jaarrekening.

Wanneer nu artikel 16 van het Reglement van Arbeid nader wordt beschouwd en daarbij, voor een juiste benadering van het vraagstuk, het voorontwerp van wet van de Commissie Verdam in eerste aanleg buiten beschouwing wordt gelaten dan moet het volgende worden geconstateerd:

- in lid 1 wordt bepaald waar de verklaring van de accountant betrekking op heeft. Met de hier genoemde toelichting wordt de toelichting volgens artikel 42c van het Wetboek van Koophandel bedoeld;
- in lid 2 wordt aangeduid wat de inhoud van de goedkeurende verklaring is, ongeacht de vorm waarin de verklaring in het verkeer wordt gebracht;
- in lid 3 wordt door middel van het van toepassing doen zijn van het voorgaande hoofdstuk, voorgeschreven dat de verklaring ook betrekking heeft op de mededelingen tot toelichting van en de nadere gegevens met betrekking tot de gecertificeerde jaarrekening.

Alhoewel ik bedoel mij in dit artikel te beperken tot het goed koopmansgebruik zoals voorkomende in dit artikel mogen enkele opmerkingen niet achterwege blijven, die het bewijs leveren, dat men dit artikel niet met de ontwikkeling heeft laten mede-evolueren:

- het valt op dat zich door de tijden heen heeft gehandhaafd dat de verklaring betrekking heeft op het bestaan van de schulden en niet op de volledigheid daarvan;
- het is verder opmerkelijk dat, nadat is vermeld dat de jaarrekening is opgemaakt volgens goed koopmansgebruik, verder wordt gesteld, dat de verklaring ook betreft het bestaan en de waardering der activa en passiva en de omschrijving

van de posten. Dit tweede deel van de omschrijving van de inhoud van de verklaring zou een toelichting op „goed koopmansgebruik” kunnen zijn, min of meer een vermelding ten overvloede. Daarmede zou men nog vrede kunnen hebben, maar waarom ontbreekt dan enigerlei nadere toelichting op de winst- en verliesrekening? Als men de handelingen over het ontstaan van de tekst opslaat (ik ben niet verder teruggeslagen dan 1939) dan moet de reden daarvan, dacht ik, worden gezocht in het feit dat men nog niet goed raad wist met de stille en geheime reserves. Sinds het verschijnen van het C.A.B.-rapport over dat onderwerp, waarmede naar mijn overtuiging de overgrote meerderheid van de collega's het ten principale eens is, zou een nuttige aanvulling van het tweede deel van lid 2 omtrent de winst- en verliesrekening kunnen plaats vinden. Ik geloof niet dat mag worden gesteld dat dit aspect zou zijn begrepen in „de omschrijving van de posten”.

- door lid 3 worden de mededelingen tot toelichting van en de nadere gegevens met betrekking tot de jaarrekening in de verklaring betrokken, zoals in het hoofdstuk handelende over verklaringen in het algemeen in artikel 14 omschreven. De fraaie slotzin van dat artikel beperkt de verantwoordelijkheid van de accountant tot wat te dien aanzien redelijkerwijs van hem kan worden verlangd. Bij een vroegere gelegenheid, toen ik een inleiding schreef over de accountant en het jaarverslag heb ik dat voorschrift geïnterpreteerd in vaktechnische zin, namelijk dat de controle van die nadere gegevens en toelichtingen binnen redelijke grenzen mocht worden gehouden. Ik vond dat logisch omdat de aard van die toelichting met zich mede kan brengen dat voor het doel van de controle daarvan een andere maatstaf kan worden aangelegd dan voor dat van de stukken waarop die toelichting betrekking heeft. Mij werd toen collegiaal medegedeeld dat de oorsprong van die slotzin een andere is: de handelingen omtrent het tot stand komen van dit artikel tonen de juistheid van die opmerking aan, namelijk dat het er om gaat dat niet vast staat dat de accountant de inhoud van die andere delen van het stel van bescheiden vooraf ter kennis kan nemen. Ik vind dat als zodanig geen zinvolle bepaling, doch zeker tegenwoordig niet nu in de loop der jaren de betekenis van het jaarverslag als geheel en van de accountantsverklaring zodanig zijn geconsolideerd, dat het in redelijkheid niet denkbaar mag worden geacht, dat de accountant inzage van het jaarverslag vóór publicatie zou worden geweigerd. In de regelen beroepsuitoefening registeraccountants vastgesteld door de staatssecretaris van Economische Zaken is de zin gehandhaafd, zij het onder toevoeging van de woorden „om misverstand tegen te gaan”. Ik heb generlei bezwaar tegen de zin omdat, zij het ten overvloede, een betekenis van die zin in de oorspronkelijk door mij gedachte geest doelmatig kan zijn.

De moderne ontwikkeling doet het jaarverslag een steeds belangrijker document worden voor de belegger en andere geïnteresseerden omdat hun oordeelvorming overwegend wordt gevormd, niet door eigen kennisname van de inhoud van het jaarverslag doch door de uitkomst van de analyse van deskundigen, zij het in een verbijzonderde functie bij de instellingen die hun bemiddeling verlenen bij de belegging zij het in het vrije beroep. Ik heb bij die vroegere gelegenheid de verantwoordelijkheid - van algemene aard - ook uitgebreid tot andere mededelingen in het jaarverslag dan dezulke die verband houden met de stukken waarop de ac-

countantsverklaring direct betrekking heeft. Ik voel mij daarin gesteund door de uitspraak van een Nieuw Zeelandse collega, Tom H. Cowan, die in een nummer van de Amerikaanse „Accounting review”, in een artikel „A resources theory of accounting” zegt dat hij van oordeel is dat er een toekomstparagraaf in het jaarverslag moet voorkomen en dat de accountant die verifiëert in een omvang „what is verifiable”, daarbij doelende op de deskundigheid van de accountant.

In het Journal of Accountancy van december 1964 staat een mijns inziens zeer interessant artikel van G. R. Catlett, partner van Arthur Andersen over uniformiteit van accounting principles. Het is niet mijn bedoeling dat artikel in mijn beschouwing over goed koopmansgebruik te behandelen; ik kan mij voorstellen dat collega Tempelaar in zijn inleiding voor de accountantsdag niet aan dat artikel voorbij zal gaan. Ik heb slechts behoefte, ter adstructie van mijn standpunt, enige uitspraken uit dat artikel aan te halen:

- er is in het beroep over veel overeenstemming, wat men geneigd is over het hoofd te zien. Verwarring en misverstand bestaat over belangrijke punten door gebrek aan verduidelijking;
- geen stricte regels of standaardprocedures voor alle ondernemingen, er zullen altijd grenzen zijn ten aanzien van wat van „financial statements” kan worden verwacht;
- overheidsvoorschriften zijn niet nodig en niet wenselijk indien beroep en bedrijfsleven bevredigende vooruitgang boeken;
- de leiding van de onderneming heeft de primaire verantwoordelijkheid voor de policy en de opstelling van de „financial statements”; het beroep heeft niet de bedoeling daarop inbreuk te maken;
- hij legt er de nadruk op, dat het gevolg van accounting principles niet is, dat waarde wordt ontnomen aan het professionele oordeel, het beroep stelt de principes vast; de goede toepassing in de diverse ondernemingen is de taak van de accountant. Het gaat altijd om de toepassing op de omstandigheden en niet om een aanpassing van die omstandigheden aan een strict voorschrift. In plaats van een beperking wordt het een verheffing van het beroep;
- als de leiding van de onderneming door standaards wordt beknot in zijn rechten is dat niet door wat het beroep heeft uitgewerkt maar doordat die leiding tekortschiet in inzicht. Zij willen vaak iets „under pressure for short time benefits”;
- de verantwoordelijkheid van de accountant zal pas redelijk tot zijn recht komen indien uniforme accounting principles op een passende wijze worden vastgesteld. Het beroep heeft niet de bedoeling het bedrijfsleven voorschriften te geven, het moet „principles” en „standards” voor de leden geven, om de verantwoordelijkheid tegenover het publiek te kunnen dragen;
- in zijn conclusie legt hij de nadruk op het maatschappelijk verkeer.

Ik had liever gezien dat hij ook de leiding van de onderneming in zijn eindoordeel had betrokken omdat naar mijn overtuiging in de huidige structuur van het economisch leven voor wat betreft de jaarrekening ten principale in de continuïteit geen belangenconflict tussen de ene en de andere groep bestaat.

Het goed koopmansgebruik. Met deze term in ons Reglement van Arbeid wordt dus aangegeven aan welke eis de door de accountant gecertificeerde jaarrekening

moet voldoen. Het zou struisvogelpolitiek zijn indien wij zouden stellen, dat daarmee ook maar enigermate zekerheid wordt gecreëerd ten aanzien van het beeld dat de jaarrekening moet tonen in overeenstemming met haar functie. Reeds eerder merkte ik op dat door opleiding en dergelijke zich een zekere ontwikkeling ten goede voltrekt. Maar aangezien „goed koopmansgebruik” de aanduiding van die eis vormt in ons reglement, dat openbaar is en de verstandige leek moet inlichten omtrent de betekenis van de accountantsverklaring, moet worden geconstateerd dat daarvan geen sprake is. Iedere wijze van waardering, ja zelfs op bepaalde gebieden iedere kwantitatieve voorstelling - afschrijving duurzame productiemiddelen - vallen onder dit begrip. Dat voel ik reeds lang als een onhoudbare toestand. Met veel waardering heb ik van de eerdergenoemde artikelen naar aanleiding van het rapport van de Commissie Verdam kennis genomen. Verwonderlijk vind ik het echter, dat nergens de bedrijfseconomie als zodanig ter sprake is gebracht. Wat zou het toch zijn dat men zo schuw is om die wetenschap bij de onderhavige materie op de voorgrond te plaatsen. Zou het zijn omdat er nog diverse meningen over essentiële onderwerpen bestaan? Is dat omdat wij tekort zijn geschoten, omdat de wetenschap nog te jong is of omdat de materie waarmee deze wetenschap zich bezig houdt, naar haar structuur daartoe aanleiding geeft?

Hoogst interessante beschouwingen in het verleden van J. Mey en Pruyt duiden op de subjectieve oordelen omtrent de toekomstige risico's die bij de resultatenbepaling een rol spelen; mogen wij daaruit concluderen dat een resultatenbepaling niet mogelijk zou zijn? Een ieder zal deze vraag voor de praktijk ontkennend beantwoorden, hetgeen betekent dat de deskundige met begrip voor het vraagstuk een oplossing zal weten te vinden bij de resultatenbepaling. In de Amerikaanse literatuur vindt men de tegenstelling inzake de mening van economen en accountants inzake waarde en winst. Zijn wij bereid die verschillende meningen ten principale te beamen voor de Nederlandse verhoudingen? Ik ben van mening dat deze vraag zonder meer met neen moet worden beantwoord. Hierin ligt naar mijn overtuiging onze kracht om tot iets beters inzake goed koopmansgebruik te komen, wij kunnen de voorschriften wetenschappelijk funderen, wij zijn minder dan de Amerikanen langs de weg van de praktische waarneming gegroeid.

In een voordracht die ik in het voorjaar voor de Noord-Hollandse kring van Accountants heb gehouden, heb ik verwezen naar de Statuten van Philips waarin sinds de wijziging van enige jaren geleden, voorgeschreven staat dat de Raad van Bestuur verplicht is de jaarrekening volgens bedrijfseconomische grondslagen op te stellen. In de discussie werd de opmerking gemaakt of dat niet slechts een kwestie van woorden is. Natuurlijk kan het een kwestie van woorden zijn, dat geldt op velerlei gebied maar als men bereid is een reglement als een richtsnoer te beschouwen, waarnaar degenen waarvoor het is bestemd, zullen moeten streven te leven dan is „bedrijfseconomische grondslagen” toch heel wat anders dan „goed koopmansgebruik”, tenzij aan dit laatste een inhoud wordt gegeven die in bedrijfseconomische grondslagen besloten ligt. Met bedrijfseconomische grondslagen is veel gezegd, met goed koopmansgebruik, de praktijk heeft het bewezen, is nauwelijks iets bepaald en daarom acht ik het van veel belang dat daartoe wordt overgegaan.

De functie van het jaarverslag en van de daarin opgenomen jaarrekening is in de loop van de jaren belangrijker geworden en zal nog steeds in belangrijkheid toenemen. De accountant zal er zorg voor moeten dragen dat in de reglementen

van zijn beroepsorganisatie duidelijk de inhoud van zijn verklaring bij de jaarrekening wordt aangeduid. Deze aanduiding moet zijn afgestemd op de functie van de jaarrekening. Zou er nog aan behoeven te worden getwijfeld dat in de kring van de beroepsgenoten de algemene beroepsopvatting heerst, dat de jaarrekening inzicht moet geven in solvabiliteit, liquiditeit en rentabiliteit? Zou er nog aan moeten worden getwijfeld dat het maatschappelijk verkeer moet mogen verwachten dat de verklaring van de accountant een bevestiging inhoudt van het getrouwe beeld omtrent deze elementen? In de bedrijfseconomie laten deze elementen zich op zichzelf omschrijven, het staat echter ook vast dat zij een samenhang vertonen wanneer men te dien aanzien aan de continuïteit van de onderneming denkt. Al met al problemen die voor de beroepsgenoten geen onoverkomelijke hindernissen betekenen om in de reglementen onder woorden te brengen dat dáár de betekenis van de verklaring ligt. Afhankelijk van de inhoud van de wet die ooit uit het voorontwerp van wet, zoals door de Commissie Verdam gegeven, zal voortkomen, zal het beroep nader moeten formuleren hoe de accountant dat reglementaire voorschrift moet hanteren om, zoals collega Catlett het schrijft: het voorschrift aan de omstandigheden aan te passen. Gezien de functie van het jaarverslag verwacht ik, dat de verklaring van de accountant zich tot het gehele jaarverslag zal moeten gaan uitstrekken.

Ik zou voorbarig zijn en zou de zwaarte van het probleem onderschatten als ik in dit artikel zou trachten tot een formulering te komen. Wel acht ik door middel van overleg in commissieverband een uitspraak op korte termijn mogelijk ten aanzien van:

- de inhoud van het voorontwerp van wet
- een nieuwe formulering van artikel 16 van het Reglement van Arbeid
- een omschrijving van de grondslagen die door de accountant aan de omstandigheden moeten worden aangepast in harmonische aansluiting aan het wettelijk voorschrift voor de inhoud van de periodieke berichtgeving van de onderneming.

Alvorens mijn artikel te besluiten wens ik nog twee opmerkingen te maken:

- opnieuw onder verwijzing naar het eerder genoemde artikel van collega Catlett zie ik in de zich aandienende ontwikkeling geen stof tot een conflictsituatie met de leidende organen van de onderneming. Bij een redelijke houding dier organen zal de accountant de identiteit van de belangen van de onderneming en het maatschappelijk verkeer en van de verantwoordelijkheid van de accountant kunnen aantonen.
- ik acht het een gevaar indien de wijze van berichtgeving van besloten vennootschappen door het ontbreken van voorschriften of verschillen met de voorschriften voor openbare vennootschappen over het hoofd van de accountant wordt uitgestreden. Er is voor de accountant ten aanzien van zijn oordeel over een jaarrekening geen verschil tussen de jaarrekeningen van de ene en de andere categorie van ondernemingen. Het is de wetgever die maatregelen moet treffen om te verhinderen dat het bestuur van een onderneming door de machtsverhoudingen op onredelijke wijze wordt gehinderd in zijn besturende functie.