

Enkele conclusies meen ik ten besluite te mogen trekken:

1. In beginsel is de ambtenaar-accountant verplicht strafbare feiten, ook al liggen deze niet op zijn eigen terrein, te rapporteren.
  2. Uit opportuniteits-overwegingen is hem voorgeschreven geen aangifte te doen van strafbare feiten, alvorens met het Departement waaronder hij ressorteert overleg te hebben gepleegd.
  3. De ambtenaar-accountant, die gevolg geeft aan het gestelde onder 1 en 2 komt niet in strijd met de geheimhoudingsplicht van art. 2 R.v.A.
- 

## EEN ENGELSE VISIE OP HET VRAAGSTUK VAN DE AFSCHRIJVINGEN OP DUURZAME SLIJTENDE PRODUCTIEMIDDELEN

door Drs L. J. M. Roozen

Ook in *Engeland* houdt het vraagstuk van de afschrijvingen op de duurzame, slijtende productiemiddelen bij het huidige prijspeil de gemoeieren bezig.

F. R. M. de Paula heeft hierover een lezing gehouden op een verenigde vergadering van de Engelse accountantsverenigingen op 18 Mei j.l., waarvan een verslag verschenen is in „The accountant” van 5 Juni 1948. Ik wil de aandacht vestigen op enige merkwaardige punten in het betoog van de Paula, welke m.i. evenzovele misvattingen inhouden.

De Paula begint met te stellen, dat de prijsstijging van de laatste jaren een verschijnsel is van inflatie.

Hij neemt niet aan, dat het prijspeil nog wel weer eens kan dalen: „There seems little indication that this is a temporary phase”.

Volgens de Paula moet aan de blijvende grotere vermogensbehoefte van het bedrijf worden voldaan *van buitenaf*, d.w.z. uit *nieuwe* besparingen. Daarbij is het niet noodzakelijk dat deze besparingen geschieden uit de, op basis van de uitgaafprijs der productiemiddelen vastgestelde „winst” van hetzelfde bedrijf.

Hieruit volgt zijn conclusie, dat de accountant een afschrijving op basis van de vervangingswaarde, en een „inhalen” van de te lage afschrijvingen in het verleden uit de „winst”, niet behoeft te eisen.

De extra-afschrijving door stijging van de vervangingswaarde is volgens de Paula niet een “charge against earnings” maar een “appropriation” (besteding). Daarom is dit vraagstuk “obviously a matter of financial policy with which the auditor as such is not concerned”, want “financial policy is clearly of concern only to the board and members of a company”.

Volgens de Paula is de eis van de afschrijving op vervangingswaarde afkomstig van de “economists” (lees: sociaal-economen), die uit de jaarrekeningen gegevens willen putten voor hun berekeningen van het nationale inkomen en de nationale investering.

Behalve zijn axioma, dat de prijsstijging een blijvende is — hij vraagt zich niet af, in hoeverre zijn betoog anders wordt, wanneer zij als een tijdelijk verschijnsel moet worden beschouwd! — voert de Paula de volgende argumenten voor zijn standpunt aan:

1. De vervanging ligt nog in de toekomst en wij kunnen het prijspeil in de toekomst niet schatten.

Het gaat echter om een afschrijving *van jaar tot jaar* en het prijspeil (c.q. vervangingswaarde) *op het moment van de afschrijving*. De Paula kent dit argument en maakt daaromtrent de raadselachtige opmerking: "In this connection a complication arises in that over the long term the level of prices both rises and falls".

Inderdaad begint hier het vraagstuk pas, doch de Paula schudt het met deze woorden van zich af.

Bovendien schakelt de Paula, die zegt, de prijzen in de toekomst niet te kunnen schatten, de mogelijkheid van een *daling* van de prijzen uit!

2. Het „inhalen” van de afschrijvingen is een "real difficulty, and might swallow up all available reserves".

Dit argument houdt in, dat men verliezen niet zou mogen erkennen, als deze de reserves doen verdwijnen.

3. De mogelijkheid van reservering op basis van de vervangingswaarde wordt beperkt door andere "claims upon available profits" als dividend, belasting en reserveringen.

Zowel het 2e als het 3e argument zijn een cirkelredenering, doordat zij als winst veronderstellen datgene, waarvan te bewijzen is dat het winst is en geen schijnwinst of, naar de kostzijde gezien, doordat zij als bewezen aannemen dat de extra afschrijving een „besteding” is en geen "charge against earnings", *quod erat demonstrandum!*

4. Het standpunt van de Paula belet hem niet, de houding van de schatkist onlogisch te vinden, omdat deze de winst berekent op basis van de uitgaafprijs. Evenmin verdedigt hij de *kostprijs*berekening op basis van de uitgaafprijs.

5. Integendeel: hij vindt het vanzelfsprekend "to calculate standard costs based upon the anticipated level of prices".

Bij de kostprijsberekening schijnt hij dus uit hoofde van de schatting van die prijzen generlei moeilijkheden te ondervinden!

De motivering van dit tegenstrijdig standpunt werpt een ander probleem op: de vraag of en in hoeverre de jaarrekening voor andere doeleinden kan dienen dan dat der verantwoording door het bestuur.

De Paula's antwoord is simpel: in geen enkel geval. "The annual accounts of a company are purely domestic documents and represent the rendering by directors of an account of their stewardship. It is not possible for accounts to be prepared upon a multi-purpose basis".

Deze mening is zeker niet in overeenstemming met de Nederlandse opvattingen: de gewone jaarrekening heeft minstens twee doeleinden:

- a. een verantwoording van het bestuur.
- b. de vaststelling van de verteerbare vermogensaanwas.

Deze beide doeleinden zijn zelfs niet van elkaar te scheiden, want de gemaakte winst is de primaire maatstaf voor de beoordeling van het bestuur.

• Indien de Paula had gezegd:

"It is not possible for accounts to be prepared upon an *all-purpose* basis" dan zouden wij deze stelling willen onderschrijven. Er zijn zeker rekeningen denkbaar, die vragen beantwoorden, welke niet door de gewone jaarrekening beantwoord (kunnen) worden. Doch dit geldt nu juist *niet* ten opzichte van de rekening, die als basis moet dienen voor de belasting *uit de winst* en evenmin voor de rekening, welke inzicht moet geven in de kostprijsverhoudingen van het bedrijf.

Wat het eerste betreft, moet ook de fiscus zijn heffing baseren op de

verteerbare vermogensaanwas <sup>1)</sup>, evenals de aandeelhouder slechts hieruit zijn dividend mag ontvangen. Wat het laatste aangaat, moet de jaarrekening inzicht geven in het resultaat van een reeks van ruilingen (n.l. die verricht in het afgesloten boekjaar), terwijl de kostprijsberekening als basis dient voor de ruil op enig moment. In beide gevallen is de vraagstelling *in wezen* gelijk aan die, welke opgesloten ligt in de normale jaarrekening. Hieruit volgt, dat ook de waarderingsbeginselen dezelfde moeten zijn en deze niet in het ene geval anders moeten zijn dan in het andere geval. Evenals de Paula vinden wij dus de houding van de schatkist „onlogisch”, zonder daarbij echter zelf onlogisch te worden, want om een en dezelfde reden achten wij een winstbepaling op basis van de vervangingswaarde en een erkenning van het „inhalen” der afschrijvingen over het verleden als verlies, geboden.

Deze reden is, dat de afschrijving op basis van de vervangingswaarde, welke in de kostprijs is verdisconteerd, de reële uitdrukking is van de offers bij de ruilingen en dus ook als “charge against earnings” moeten worden gesteld, om als resultaat van het bedrijf over de balansperiode aan te geven: de verteerbare vermogensaanwas, — het meerdere van de “earnings” boven de “charges”, — de winst.

Voorts is de „inhaal”-afschrijving een bijzonder verlies, dat in het bedrijf is geleden en ook in dat bedrijf door winsten uit andere hoofde moet worden opgevangen, alvorens tot „besteding” door uitdeling, winstheffing of expansie kan worden overgegaan.

Gebeurt dit niet, dan zal het bedrijf bij vervanging inderdaad een beroep moeten doen op het door *nieuwe* besparingen verkregen vermogen, doch gevreesd moet worden, dat de spaarders niet bereid zullen zijn, het vermogen aan dit bedrijf af te staan.

De Paula maakt een vergelijking tussen een bedrijf A, dat 20 jaren geleden is gestart met een vermogen van £ 50.000 en welks vermogensbehoefte bij gelijkgebleven capaciteit door de stijging van het prijspeil is toegenomen tot £ 150.000, en een bedrijf B, dat thans wordt opgericht en dus een beroep op de vermogensmarkt moet doen voor £ 150.000.

Is er nu t.a.v. de vermogensbehoefte wel enig verschil? zo vraagt hij zich af. Kunnen niet beide vermogensbehoeften op gelijke gronden worden gedekt uit *nieuwe* besparingen? Hij beantwoordt de eerste vraag ontkenkend en de tweede bevestigend. Hiermede maakt hij echter een zeer ernstige denkfout, want bedrijf A moet *vervangen*, terwijl de vestiging van bedrijf B een *expansie* is van het productieapparaat.

De spaarder zal veel eerder bereid zijn, zijn vermogen af te staan aan bedrijf A (gesteld dat dit bedrijf heeft afgeschreven op de vervangingswaarde <sup>2)</sup>) dan aan bedrijf B. dat *begint op een moment waarop het prijspeil zeer hoog is en generlei reserves heeft om verliezen bij prijsdaling op te vangen*.

Dit laatste ziet de Paula geheel over het hoofd, omdat hij de mogelijkheid van een prijsdaling veronachtzaamt.

Wij menen, dat het prijspeil op het ogenblik abnormaal hoog is. De stijging is veeleer een verschijnsel van grote schaarste, dan van inflatie (ontwaarding van het ruilmiddel). Daarom moet thans *gerekend* worden

<sup>1)</sup> Ik bezig deze aan Prof. Limperg ontleende term niet zonder de lezer te waarschuwen voor een gedachtenassociatie met zekere populaire belasting.

<sup>2)</sup> In dat geval heeft bedrijf A echter geen behoefte aan nieuw vermogen, indien althans de „inhaal” van de afschrijving uit de winst is gedekt en er geen kapitaaluitkeringen hebben plaatsgevonden. In het laatste geval is er eenvoudig een plaatsvervangng op de vermogensmarkt en zijn er dus geen nieuwe besparingen.

met een daling en de daarmee gepaard gaande vermogensverminderingen. Bedrijf B zal dus thans alleen dan vermogen aantrekken, wanneer de te verwachten prijzen voldoende zijn, om bij afschrijving op vervangingswaarde en een *extra-afschrijving op grond van de in de naaste toekomst te verwachten prijsdaling*, een voldoende rentabiliteit te waarborgen.

Zelfs is te motiveren, de extra afschrijving in de kostprijs op te nemen, uit hoofde van het causale verband tussen de expansie en de verwachting van vermogensvermindering door prijsdaling.

Immers: een bevrediging van de vraag *door uitbreiding* van het productieapparaat is in een periode van een abnormaal hoog prijspeil alleen dan rationeel, wanneer de *te verwachten* vermogensverminderingen in de prijzen als reële offers worden vergoed.

Deze noodzakelijkheid leeft ook bij de overheid, die zowel bij de vaststelling van de hoogst toelaatbare prijzen als bij de belastingheffing uit de winst, een z.g. „topafschrijving” op nieuwe investeringen heeft toegestaan.

Het is te betreuren, dat de fiscus hier in de laatste tijd op is teruggekomen en nog meer, dat noch fiscus, noch de prijsvormende instanties bij de normale afschrijving rekening houden met de vervangingswaarde van actief, dat in vroeger jaren tegen lagere prijzen is aangeschaft.

Het systeem van afschrijving op basis van vervangingswaarde, gecombineerd met de topafschrijving, die een „inhaal” van de afschrijvingen bij prijsdaling voorkomt, volgt logisch uit de beginselen van de vervangingswaarde en vormt in een tijd van hausse een versterkte rem tegen de overmatige investeringen, welke worden uitgelokt door de sterke vraag van het moment.

---

## DE BETEKENIS VAN VERMINDERING VAN DE DRUK VAN INTERNATIONALE DUBBELE BELASTING BIJ DE UITVOERING VAN HET E.R.P. (EUROPEAN RECOVERY PROGRAM)

*door Th. van Hoorn*

Bij gelegenheid van de in Augustus l.l. in het Vredespaleis gehouden Tweede Conferentie van de International Bar Association heeft Mitchell B. Carroll, op verzoek van de National Foreign Trade Council te New York, een beschouwing het licht doen zien betreffende de invloed welke de internationale dubbele belasting zal kunnen uitoefenen op de uitvoering van het E.R.P. (European Recovery Program).

Mitchel B. Carroll, die sedert jaren een vooraanstaande plaats inneemt in de internationale belasting-wetenschap (hij was o.a. indertijd Vice-President van het Fiscale Comité van de Volkenbond, en presideerde in 1947 tezamen met Professor G. M. Verrijn Stuart het Tweede Internationale Belasting-Congres in Scheveningen) geeft onder de titel *Double Taxation Relief and the European Recovery Program*, een aantal hoogst opmerkelijke uiteenzettingen over de aan noodzakelijkheid grenzende wenselijkheid, dat daarbij enerzijds op ruimere schaal ontheffingen en verzachtingen van belastingdruk zullen worden toegepast, terwijl anderzijds een uniformering dient te worden bevorderd van de opvattingen, die hun neerslag zullen vinden in herzieningen van de bestaande bilaterale verdragen; deze opvattingen zullen dan tevens als basis kunnen