

de beteekenis denkt, die de moderne conjunctuurtheoretici hechten aan de ongelijkmatige beweging van het prijsverloop bij verschillende soorten finaalgoederen enerzijds en verschillende groepen productiemiddelen anderzijds.

Ik zou dus hierbij reeds willen vaststellen, dat *Schmidt's* standpunt tegenover de aanschaffingsprijswaarderingen m.i. juist is. De waardeveranderingen van het vermogen opgesloten in duurzame productiemiddelen en bedrijfsvoorraden, voor den geregelden bedrijfsgang noodig, de Wertänderung am ruhenden Vermögen, doet geen inkomen ontstaan, is geen bedrijfsresultaat. „Für diese Wertänderung bedarf es einer Sonderrechnung, die nicht über das heute übliche Verlust und Gewinnkonto, sondern direkt über Kapitalkonto oder über ein Vermögenswertänderungskonto zu buchen ist!“

Scherper elders (in mijn bewoordingen weergegeven) dat het aantal geldteekens, waarmee de vermogensgrootte geschreven wordt van secundaire betekenis is, want dat het er om gaat om de voorraden der productiemiddelen in de benodigde quantiteiten te bezitten of te kunnen vervangen. Zonder die kan de bedrijfshuishouding niet werken. Verwaarloost men dat, rekent men de winst naar de in de praktijk geldende methode van verandering in de geldsom, en keert dien overeenkomstig winst uit, dan doet men in waarheid een uitkeering uit het vermogen en moet met vreemd vermogen het gat aanvullen, met als gevolg een zwakkere financiering.

Men kan dit stellen als gevolg van verkeerd rekenen, maar daaruit volgt nog niet, dat bij het rekenen naar vervangingswaarde *dus* de relatieve Werterhaltung verzekerd is. Daartoe zou men macht moeten hebben om de gecalculerde prijzen ook werkelijk te ontvangen. In de socialistische Maatschappij of bij monopolies zou men dat onder zekere voorwaarden kunnen, in vrije concurrentie en bij vrije vraagbeweging heeft men (tenzij anderen hetzelfde doen) die macht niet.

Een ander verschilpunt ligt nog daarin, dat *Schmidt* het probleem behandelt als balanswaarderingprobleem.

„Die organische Bilanz muss zugleich Vermögens- und Erfolgsrechnung sein“ en „der richtige Umsatz- oder Betriebsgewinn kann nur durch Gegenüberstellung von Tagesbeschaffungswert, Reproduktionswert oder Wiederbeschaffungswert der einzelnen Kostenteile mit dem Erlös (Tageswert im Absatzmarkte) berechnet werden“. De zoo berekende Umsatzgewinn is de richtige Grundlage der Rentabilität. Nur soweit ist die Unternehmung rentabel, als sie über ihr reales Vermögen hinaus Ertrag erzielt.

Nu is eigenaardig, dat *Schmidt* nu eens zegt, dat de vraag is „Wie der Bilanzwert bemessen werden soll, um die relative Stellung der Unternehmung zu behaupten“ en elders in een ander hoofdstuk van hetzelfde boek, dat zulks alleen bereikt wordt met de „Kalkulation mit dem Werte des Gesamtproduktes am Umsatztage.“ Maar indien de omzetdagwaardering de eenige juiste is, dan behoeft het eenige verklaring, waarom, bij de, voor het doel zoo belangrijke bepaling van het bedrijfsresultaat, met de reproductiekosten van den balansdag hetzelfde effect bereikt wordt. Gaat men uit van de vervangswaarde op het moment van waardeering, dan vindt men die verklaring vanzelf. Men waardeert naar de waarde van het moment.

Schmidt ziet de geheele theorie als balanswaardeleer, en daarom is niet duidelijk, dat hij iets anders wil dan reserveeren van *niet-gerealiseerde winsten*, die ontstaan, wanneer men de balanswaarde naar *Zeitwert* opneemt. *Schmalenbach* neemt hem zoo. Hij wil echter de geheele conjunctuurwinst uitschakelen, dus ook den invloed van de prijsstijging op de koopmarkt, gedurende den loop van het jaar, in aanmerking nemen als vermogensmutatie. Hierin komt hij uit boven Kovero- (die alleen niet-gerealiseerde winsten bespreekt) en heeft hij een nieuw beginsel.

Bij de kostprijsberekening komt men, wanneer het beginsel

van waardeering naar het moment van aanwending wordt toegepast, in conflict met *Schmidt*, die de calculatie voor alle offers maakt op het moment van verkoop van het product. In de berekening van den economischen kostprijs waardeert men elk aangewend quantum naar de waarde bij aanwending. Men weet de grootte van het offer. *Schmidt* veroordeelt deze methode en rekent de offers naar de waarde van den omzetdag van het product.

Een verdere critische analyse van de theorie van *Schmidt* hoop ik in het vervolg van dit opstel te geven.

Hoe dit echter zij, welke critiek we ook hebben mogen, de theorie heeft de verdienste, dat ze gelijk ook de theorie van *Limperg*, ons aantoon, dat in de gebruikelijke methode van winstbepaling fouten zitten, die — gezien den invloed der conjunctuurbeweging — funeste gevolgen hebben voor het bedrijf als zoodanig en bovendien de conjunctuurbeweging in sterke mate aggraveeren.

De conjunctuurschommeling moge al niet door een rekenfout (of een reeks rekenfouten) veroorzaakt zijn, zeker is, dat de groote winsten, die in de hoogconjunctuur gemaakt worden ten deele waanbeelden scheppen, die men bij een scherpere studie van de beteekenis van kosten en opbrengst zou kunnen ontgaan. Om daartoe te geraken zal men de gebruikelijke boekhouding moeten omstellen in den bovenbesproken zin.

Een beter begrip van calculatie zal veel vermogen om de emotioneele bewegingen der hoogconjunctuur te temperen. Men bedenke slechts, dat door te hooge winstcalculatie te hooge dividenden worden verklaard, daaruit weer te hooge stimulansen op aandeelenkoersen ontstaan, de speculatie een prikkel te meer ontvangt, de hooge winsten gevoegd bij hooge balanswaarden van het actief gemakkelijke credietverleening en girale geldschepping in de hand werken, voorts andere gevolgsverschijnselen, welke op te sommen niet in de bedoeling ligt. In de depressie geldt uitteraard het tegengestelde, trouwens voor hem, die in de hoogconjunctuur het ware karakter van de conjunctuurmatige prijsbeweging heeft gezien en dienovereenkomstig heeft gecalculerd (in den geest van bovenstaande) heeft de depressie minder ernstige gevolgen. De vervangingswaarde-calculatie als middel van conjunctuurpolitiek verdient dus juist in dezen tijd onze aandacht.

(Wordt vervolgd)

ABR. MEY

REKWEST AAN ZIJNE EXCELLENTIE DEN MINISTER VAN ARBEID, HANDEL EN NIJVERHEID, 's-GRAVENHAGE INZAKE HET VERSLAG DER COMMISSIE TOT REGELING VAN HET ACCOUNTANTSWEZEN

Dit rekwest werd ons met verzoek om plaatsing toegezonden.

Ondergeteekenden, vormende het Bestuur der Vereniging van Academisch gevormde Accountants, geven Uwe Excellentie eerbiedig te kennen, dat het Verslag der Commissie, ingesteld bij de beschikking van Uwe Excellentie dd. 2 Maart 1928, met de opdracht van advies te dienen omtrent een regeling van het Accountantswezen, (hierna verder aan te duiden als Commissie 1928), hun aanleiding geeft tot de volgende opmerkingen,

Verschillende uitlatingen in het Rapport en ook eenige stellige bepalingen in de ontworpen regeling wijzen er op, dat de Commissie 1928 de meening is toegedaan, dat voor de toekomst de opleiding door de accountantsvereniging op de eerste plaats zal komen te staan en de academische opleiding daaraan tot op zekere hoogte zelfs ondergeschikt moet worden gemaakt. Deze opvatting van de Commissie blijkt allereerst uit het tweede criterium, door de Commissie gesteld voor het bij de regeling

betrekken van andere accountantsverenigingen dan de drie, welke het oorspronkelijke ontwerp hebben aangeboden. De Commissie stelt daar als voorwaarde een door de vereniging aanvaard van het beginsel, dat door een regeling, welke de opleiding in handen van een of meer particuliere organisaties legt, aan het accountantsvraagstuk een bevredigende oplossing wordt gegeven. De opleiding in handen van een of meer particuliere organisaties is daardoor gesteld tegenover en boven een opleiding door instellingen van hooger onderwijs, welke de Commissie weliswaar wenscht erkend te zien, maar slechts onder het beding, dat bij het afnemen van de academische examens deskundigen medewerken, die bij voorkeur *moeten* worden benoemd uit hen, die de verenigingsexamens regelen en afnemen. De Commissie moge in haar beantwoording van het bezwaar van haar lid Polak op pg. 17 ontkennen, dat zij het verenigings-examen boven het academisch stelt, het bovenstaande wijst er wel duidelijk op, dat de Commissie de verenigingsopleiding de normale acht en de academische opleiding wel dult, maar slechts onder de voorwaarde, dat ze ondergeschikt gemaakt wordt aan de verenigingsopleiding.

Ondergeteekenden meenen als bezwaar tegen deze opvatting en tegen de daarop gebaseerde regeling — met name art. 18 van het Ontwerp-Accountantswet — onder de aandacht van Uwe Excellentie te mogen brengen, dat daardoor de toekomstige ontwikkeling van de opleiding voor het accountantsberoep en zoodoende zijdelings ook de toekomstige ontwikkeling van het accountantsberoep zelve, uitgestippeld wordt in een richting, die niet samenvalt met de lijn, die in de ontwikkeling van het accountantsberoep te bespeuren valt.

Het accountantsberoep dankt zijn ontstaan en groei aan de door de toenemende gecompliceerdheid der economische verhoudingen geschapen, behoefte van handel, industrie en overheid aan comptabele en bedrijfseconomische deskundigen. Eenige verenigingen hebben destijds op voorbeeldige wijze, naast andere bemoeiingen tot het brengen van orde en regel in het accountantswezen, de opleiding dier deskundigen ter hand genomen. Met de economische verhoudingen is ook die opleiding gegroeid: meer en meer heeft men getracht de technische beroepskennis te baseeren op een fundament van economische en juridische vorming. Een vergelijking van de exameneischen, die de leidende verenigingen thans stellen, met die, welke zij vroeger stelden, toont dien groei duidelijk aan. Door die ontwikkeling hebben de opleiding tot accountant en het accountantsberoep allengs zulk een peil bereikt, dat het hooger onderwijs die opleiding binnen den kring van zijn bemoeiingen kon gaan betrekken.

Het eerst ging daartoe over de Nederlandsche Handelshoogeschool te Rotterdam, verleden jaar gevolgd door de Universiteit van Amsterdam, terwijl thans ook de R.K. Handelshoogeschool te Tilburg de opleiding tot accountant ter hand heeft genomen.

Het konit ondergeteekenden voor, dat deze ontwikkeling in de accountantsopleiding zich in de toekomst nog verder zal accentueeren, in dier voege dat in toenemende mate de nadruk op de academische opleiding zal komen te vallen. omdat deze ontwikkeling ligt in den aard der zaken. Het accountantsberoep heeft zich immers dermate ontwikkeld, dat van hen, die het beroep uitoefenen, niet slechts een zekere praktijkervaring wordt verlangd, maar dat zij daarnaast een goed gefundeerde kennis van de gecompliceerde organisatie van het economische leven en de bekwaamheid tot zelfstandig denken moeten bezitten, teneinde hun weg te kunnen vinden door de ingewikkelde economische vraagstukken, waarvoor hun beroep hen telkens stelt.

In de hierboven geschetste ontwikkeling ligt tevens de oorzaak van het feit, dat er wordt aangedrongen op een wettelijke

regeling, met daarin vervat een strenge regeling van de opleiding. Was toch het accountantsberoep een beroep, waarbij het slechts zou aankomen op praktijkervaring en technische vaardigheid, een wettelijke regeling van het beroep, zoo daaraan dan wel behoefte zou bestaan, zou zeer eenvoudig kunnen zijn. Men zou kunnen volstaan met omtrent hen, die het accountantsberoep willen uitoefenen of den titel van accountant willen voeren, inlichtingen in te winnen aangaande praktische ervaring en bedrevenheid en aangaande goed gedrag.

Juist omdat het voor het accountantsberoep niet slechts op ervaring en vaardigheid, maar steeds op een zelfstandig oordeel over de meest verschillende, en veelal ingewikkelde vraagstukken, aankomt, meent onze Vereeniging, dat academische vorming voor dit beroep de voorkeur verdient boven de verenigingsopleiding. Deze laatste, hoe goed ook georganiseerd, zal slechts enkele zeer begaafden er toe brengen, het algemeene en het bijzondere scherp te onderscheiden en zelfstandig het geleerde te verwerken. Het opportunistische karakter, dat aan de cursussen der verenigingsopleiding noodzakelijkerwijs eigen is, en de wijze, waarop zij, die deze opleiding volgen, in avonduren moeten studeeren onder leiding van particuliere opleiders en gelegenheidsrepetitoren of aan de hand van schriftelijke cursussen van een of ander particulier opleidingsinstituut, hebben ten gevolge, dat deze opleiding vrijwel uitsluitend is ingesteld op het bijbrengen van stellige en parate kennis. De academische studie daarentegen, onder leiding van de beste leerkrachten, die een volk kan voortbrengen, in hoogeschoolverband met alle voordeelen van dien, is vormend voor den geest; zij ontwikkelt het zelfstandig en wel overwogen oordeelen, het vermogen om afwijkende meeningen en nieuwe gedachten recht te doen wervaren en brengt dus tot ontplooiing de kwaliteiten, die den vrouwensman op bedrijfseconomisch gebied voor zijn taak berekend doen zijn.

Terwijl de verschillen tusschen de diverse verenigingsopleidingen hier te lande slechts gradueel zijn, bestaat dus tusschen deze en de academische opleiding een belangrijk principieel verschil. Dit verschil is vooral zoodanig te typeeren, dat bij de verenigingsopleidingen het bijbrengen van vakkennis en het oefenen in technische vaardigheid op den voorgrond staan en het bijbrengen van de kennis van de algemeen ontwikkelende leerstof op de tweede plaats komt, terwijl academische studie vorming en ontwikkeling van den geest vooropstelt en eerst daarna vakkennis kweekt. De eerstgenoemde orde treft men aan bij het vakonderwijs voor technische beroepen, voor uitvoeren der routine-arbeid, de laatstgenoemde bij de voorbereiding voor de beroepen, die men veelal met het adjectief „intellectueel” pleegt aan te duiden. Wil men het accountantsberoep daaronder rangschikken — en zooals hierboven werd opgemerkt kan alleen die wensch een rechtsgrond vormen voor een wettelijke regeling als de door de Commissie 1928 voorgestelde — dan zal men ook de opleiding in die richting moeten sturen.

Door hen, die, in de praktijk gevormd, zich van de academische studie moeilijk een denkbeeld kunnen vormen, wordt vaak gemeend, dat die studie in te geringe mate vakkennis aanbrengt. Deze meening berust op een tweeledige misvatting. Vooreerst verwacht men hier vakkennis, die door studie aangekweekt moet worden, met vakbedrevenheid, die slechts door ruime praktijkervaring kan worden verkregen. Beide, technische vakkennis en vakbedrevenheid, zijn noodig voor een goede uitoefening van het accountantsberoep, maar aan geen enkele opleiding kan men den eisch stellen, dat zij praktijkervaring bijbrengt. De meening, dat de academische opleiding te kort zou schieten in het bijbrengen van de benodigde technische vakkennis, berust op onkunde omtrent de inrichting der academische opleiding. Het leerplan van de Nederlandsche Handelshoogeschool voor de ca. 4 à 5-jarige studie voor het doctoraal-examen in de Handelswetenschap, dat aan de eigenlijke studie in de accountancy

vooraf gaat, legt den studenten, die na hun doctoraal-examen het examen Rekeningwetenschap (d.i. het accountantsexamen) willen doen, de verplichting op, hun studie voor het doctoraal-examen reeds te oriënteren op hun latere vakstudie. Zij moeten daartoe bijzondere aandacht geven aan de bedrijfsleer, in dat geval mede omvattend comptabele en organisatorische toepassingen in het bedrijf en toepassing van de balansleer bij de uitvoering der belastingwetgeving; voorts moeten zij zich voldoende kennis van boekhouden en handelsrekenen eigen maken. Wat de overige examenvakken voor het doctoraal-examen betreft kunnen zij naast de verplichte vakken economie en bedrijfsleer een tweetal kiezen, waarin kennis en beoefening voor hun toekomstig beroep van belang zijn, b.v. wiskundige statistiek of privaatrecht. Op het doctorale examen volgt de studie voor het eigenlijke accountantsexamen, het z.g. examen „Rekeningwetenschap”. Dit examen omvat bijna uitsluitend de technische vakken. „Inrichtingsleer” en „Contrôleleer”. Het onderricht daarin wordt gegeven o.a. door bekwame en in de praktijk werkzame accountants en het is geheel georiënteerd op het bijbrengen van technische kennis; practica nemen dan ook een belangrijk deel van het rooster der lesuren in. Dit rooster is bovendien zoo ingericht, dat de colleges en practica gevolgd kunnen worden door hen, die in de praktijk werkzaam zijn. Velen van hen, die zich voor dit examen voorbereiden, zijn dan ook in de praktijk werkzaam of nemen de studie eerst op, nadat zij na behaald doctoraal examen eenigen tijd in de praktijk werkzaam zijn geweest.

Ook mag de aandacht er op gevestigd worden, dat de toonaangevende vereenigingsopleidingen, hun huidig niveau bereikt hebben mede dank zij den wedijver, die er tusschen de verschillende vereenigingen bestaat. Deze brengt vele van hun leden er toe, hun tijd en kunde, soms geheel belangeloos, in dienst van hun vereeniging te stellen. Bij het totstandkomen van de door de Commissie 1928 ontworpen regeling, waarbij de leidende vereenigingen gefusioneerd worden, zal die wedijver komen te vervallen. De mogelijkheid bestaat dan, dat ten spijt van alle toezichtsmaatregelen het bereikte niveau moeilijk of niet te handhaven zal zijn, omdat een belangrijke factor, die bezieling aan het opleidingswerk gaf, er door komt te ontbreken.

Een dergelijk gevaar valt voor de academische opleiding niet te duchten, omdat de opleiding daar ex professio geschiedt onder gebruikmaking van het apparaat, waarover het hooger-onderwijs de beschikking heeft.

Op grond van het voorafgaande meenen ondergeteekenden, dat in de toekomst de opleiding van accountants bij het hooger onderwijs dient te worden geconcentreerd. Weliswaar zal gedurende een zekeren overgangstijd het voortbestaan van de vereenigingsopleiding noodzakelijk blijken en onze Vereeniging heeft er ook geen enkel bezwaar tegen, deze voorloopig te continueren, maar zij moet er zich ten sterkste tegen verzetten, dat het ontwerp der Commissie 1928 de vereenigingsopleiding als de normale, ook voor de toekomst, regelt en de academische slechts als iets bijkomstigs beschouwt, dat zelfs nog in zeker opzicht onder toezicht van de regelaars der vereenigingsopleiding wordt gesteld. De opvattingen van de Staatscommissie 1918, die ook een regeling van het accountantswezen ontwierp, waren ten deze naar het oordeel van ondergeteekenden juist.

Het zij ondergeteekenden vergund, er hier tevens op te wijzen, dat men, door de opleiding in de toekomst bij uitsluiting bij de instellingen voor hooger onderwijs onder te brengen, een belangrijke kostenbesparing zal kunnen verkrijgen. Het grootste deel van de kosten, die een wettelijke regeling met zich brengt, wordt veroorzaakt door de organisatie van de opleiding en de regeling van de examens, welke kosten men kan besparen door bij de opleiding van het reeds bestaande apparaat van het

hooger onderwijs, t.w. de opleidingen in Rotterdam, Amsterdam en Tilburg gebruik te maken.

Het is op grond van de voorafgaande beschouwingen, dat ondergeteekenden zich veroorloven, zich tot Uwe Excellentie te wenden met het verzoek, bij het eventueel indienen van een wetsvoorstel op grond van het Rapport en het ontwerp van de Commissie 1928, genoemd ontwerp, wat betreft de regeling van de opleiding te wijzigen en aan de academische opleiding de plaats toe te kennen, die haar naar het inzicht van ondergeteekenden toekomt, door de opleiding voor het accountantsberoep voor de toekomst, eventueel na een zekeren overgangstijd, waarin de behoefte aan een vereenigingsopleiding nog dringend zoude zijn, tot het specifieke domein van handelshoogescholen en handelsfaculteiten te maken.

Ondergeteekenden hebben, gelijk zij hierboven uiteenzetten de overtuiging, dat aan een wetsvoorstel, waarin die opvatting verwerkt is, een betere rechtsgrond ten grondslag ligt dan aan het ontwerp van de Commissie 1928 en dat een wettelijke regeling van het accountantsberoep op die basis meer in overeenstemming is met de ontwikkelingslijn, die er in dat beroep te bespeuren is en dus minder kans heeft, reeds spoedig nadat ze in werking getreden is op een belangrijk onderdeel te verouderen.

’t Welk doende, enz.

Namens het Bestuur,
(w.g.) G. BRACKEL, Voorzitter.
(w.g.) J. BRANDS, Secretaris.

Rotterdam 26 Nov. 1930.

LASTIGE GEVALLEN

De bedoeling van deze rubriek is gelegenheid te bieden lastige gevallen, die zich in de praktijk den accountant in zijn beroep voordoen of kunnen voordoen, — lastig, omdat er een onoplosbare tegenstrijdigheid tusschen theorie en praktijk schijnt te bestaan — hier ter sprake te brengen, resp. ter oplossing aan den lezer voor te leggen. De Redactie doet een voortdurend beroep op allen, die op zulke „gevallen” stuiten, om ze te formuleeren en bij den Secretaris in te zenden.

DE WAARDE EENER ACCOUNTANTSVERKLARING

In een onlangs verschenen boek van „Roger W. Babson, Investment Fundamentals” (New-York 1930) lezen wij omtrent dit onderwerp het volgende:

„The mere fact that a public accounting firm has put its endorsement on the balance sheet and income Statements of a corporation is not a conclusive reason for accepting them without further scrutiny. Certification of accounts may be given by incompetent or unscrupulous accountants. The accountant’s reputation for skill and reliability should be ascertained. Always read carefully the nature of the certificate. It may only mean that the books are balanced and may not cover the reliability and truthfulness of the accounts themselves. It may even happen that the accountants have audited the books of the parent company only and have never touched those of a subsidiary. Accept any statements with caution unless the accountants take full responsibility for all books of record, including all subsidiary books and all sources of entries as well as the valuation of all listed property.

Give little weight to an endorsement by accountants unless they have a good reputation”.

Ondanks de wettelijke regeling in Amerika schijnen dergelijke waarschuwingen nog noodig te zijn.

R. A. D.