

VERSLAG VAN DEN ACHTTTIENDEN ACCOUNTANTS-
DAG, GEORGANISEERD DOOR HET NEDERLANDSCH
INSTITUUT VAN ACCOUNTANTS, GEHOUDEN OP
1 OCTOBER 1927 TE ROTTERDAM



**VERSLAG VAN DEN ACHTTIENDEN ACCOUNTANTS-
DAG, GEORGANISEERD DOOR HET NEDERLANDSCH
INSTITUUT VAN ACCOUNTANTS, GEHOUDEN OP
1 OCTOBER 1927, TE ROTTERDAM.**

**REDE VAN DEN VOORZITTER
(den Heer G. P. J. HOGEWEG)**

Dames en Heeren,

Ik heet U hartelijk welkom op dezen achttienden Accountantsdag, en het verheugt mij te zien, dat deze weder de belangstelling heeft van zooveelen. Voor die betoonde belangstelling zeg ik U dank. Speciaal geldt dit welkom en deze dank de vertegenwoordigers van den Minister van Financiën, den Heer Jhr. Mr. A. M. C. van Asch van Wijck; van den Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid, den Heer F. K. J. Heringa; van den Minister van Waterstaat, den Heer Ir. M. H. Damme;

van de Algemeene Rekenkamer den Heer Jhr. G. A. A. Alting van Geusau;

van de Afdeling Rotterdam der Maatschappij van Nijverheid, den Heer Last;

van de Vereeniging voor den Effectenhandel den Heer Brevet.

Verder ook de Bestuursleden van den Nederlandschen Bond van Accountants, en van de Nederlandsche Organisatie van Accountants, alsmede den vertegenwoordiger van de Orde van Raadgevende Ingenieurs, en verschillende wethouders en secretarissen van omliggende gemeenten.

Tot onze spijt valt onze accountantsdag dit jaar samen met de groote jaarlijksche bijeenkomst van de Society of Incorporated Accountants and Auditors in Manchester. Wij missen daardoor de aanwezigheid van afgevaardigden der Engelsche Zusterverenigingen. Het Verband Deutscher Bücherrevisoren, dat dit jaar door zijn voorzitter en secretaris in Manchester vertegenwoordigd wordt, zond ons tot ons groot genoegen twee zijner meest bekende leden om opnieuw zijn belangstelling te toonen in de ontwikkeling van ons beroep in Nederland, n.l. de heeren

Dr. Jur. Paul D. Schourp uit Essen en Bücherrevisor Arthur Jones uit Krefeld.

Ik heet deze heeren hier hartelijk welkom.

De relaties tusschen Engelsche en Duitsche burenen werden in het vorige jaar aangeknoopt op het Internationaal Accountantscongres in Amsterdam gehouden, welk Congres de oorzaak was, dat onze gewone accountantsdag toen niet werd gehouden. Gedurende dat Congres is de grondslag gelegd voor een Internationale toenadering in ons beroep, die vele landen van Europa en Amerika omvat.

Op den zeventienden Accountantsdag in 1925 noemde de toenmalige Voorzitter de bevordering van de Internationale toenadering een der doelstellingen van het Congres, dat in 1926 gehouden zou worden. Wij zeggen niet te veel, wanneer wij constateeren, dat ook in dit opzicht dat Congres een succes is geweest.

En wanneer wij kennis genomen hebben van de enthousiaste beoordingen, waarin ook het wetenschappelijk deel van het Congres in de buitenlandsche vakpers is besproken, mogen wij in alle bescheidenheid constateeren, dat ook van wetenschappelijk standpunt bezien, het Congres een succes is geweest. De hulde aan het Congresbestuur, speciaal aan den Voorzitter en den Secretaris van alle zijden gebracht, was in alle opzichten verdiend.

De gewoonte brengt mee, dat de Voorzitter op den Accountantsdag een onderwerp memoreert, dat voor de ontwikkeling van het beroep in den laatsten tijd van groot belang is geweest. Ook dit jaar is er voor mij alle aanleiding deze gewoonte te volgen.

In het voorjaar van 1927 zijn n.l. voor het eerst examens afgenomen onder de bepalingen van het Federatief Reglement, waaromtrent in het vorige jaar met onze zustervereniging, de Nederlandsche Organisatie van Accountants, overeenstemming verkregen werd. Getrouw aan zijn roeping en aan de doelstelling omschreven in de statuten, heeft het Nederlandsche Instituut van Accountants, toen het den tijd daarvoor geschikt achtte, gemeend een belangrijken stap te moeten doen voor de ontwikkeling van ons beroep in Nederland. Het heeft met twee zusterverenigingen onderhandelingen geopend over een Federatie der examens, door elk der drie vereenigingen tot dien afzonderlijk afgenomen. Het spijt ons, dat het niet mogelijk bleek met een dezer vereenigingen tot overeenstemming te komen, maar wij zijn

gelukkig te constateeren, dat met de Nederlandsche Organisatie van Accountants een overeenkomst kon worden aangegaan, waardoor ten minst twee belangrijke examens tot één werden samengesmolten.

Wij verwachten van deze overeenkomst, die een ernstige poging was om aan de verwarring op dit gebied een einde te maken, goede gevolgen voor de toekomst. Dat niet alleen de examens, maar ook de opleiding staat onder de leiding van het Bureau van het Federatief Examen, is een garantie, dat alles in het werk wordt gesteld om er voor te zorgen, dat ook in de toekomst zij, die langs dezen weg het accountantsdiploma verkrijgen, aan de hoogste te stellen eischen voldoen.

De onderwerpen, die het Nederlandsch Instituut van Accountants heden voor openbare behandeling aan de orde heeft gesteld, zijn ongetwijfeld van groot belang. Het streven naar samenwerking in gelijksoortige bedrijven, trekt de aandacht van allen, die met handel en industrie in den ruimsten zin te maken hebben. Wij achten ons gelukkig, dat wij Prof. Goudriaan bereid vonden dit onderwerp hedenmorgen in te leiden.

Ook het onderwerp voor hedenmiddag is er een, dat de belangstelling van, ik zou haast zeggen, alle Nederlanders verdient: dat althans ver uitgaat buiten den kring van de direct betrokkenen. Dat ons medelid, de Heer Pelser, dat onderwerp hedenmiddag wil inleiden, doet ons groot genoegen.

Dezen beiden inleiders zeg ik bij voorbaat dank voor de moeite, die zij zich in dit verband hebben gegeven.

En hiermede, geachte Dames en Heeren, open ik de vergadering. (Applaus).

**ENKELE OPMERKINGEN OVER HORIZONTALE
BEDRIJFSCONCENTRATIE ALS MIDDEL TOT
VERHOOGING VAN DE PRODUCTIVITEIT**

I.

Zooals overal in de natuur en in de maatschappij, zoo is er ook in de publieke opinie, naast een min of meer geleidelijke ontwikkeling, een zekere golfbeweging. Onderwerpen, die vandaag in het centrum der belangstelling en sympathie staan, schijnen morgen veroordeeld of vergeten om overmorgen weer in rijperen vorm te herrijzen en verder te groeien.

Zoo is het ook gegaan met de bedrijfsconcentratie. Vóór den oorlog hield de literatuur over „kartels en trusts” zich eigenlijk alleen bezig met de vraag hoe men deze nieuwe organisatievormen — men sprak veelal van „uitwassen” — het doeltreffendst zou kunnen bestrijden. Vrijwel alleen in de socialistische publicaties, — in ons land zoo schitterend vertegenwoordigd door de thans bijna 25 jaar geleden verschenen studie van den Heer Wibaut — vond men naast de aanduiding van de gevaren voor de verbruikers een heldere uiteenzetting van de beteekenis van de concentratie voor de opvoering van de productiviteit.

„Ook al was het mogelijk, — schreef de Heer Wibaut, — dan zou het toch niet gewenscht zijn, de kartel- en trustvorming tegen te gaan. Want deze is een verbetering van de voortbrengingswijze zooals de stoommachines het zijn geweest; beiden maken den voortbrengingsarbeid doeltreffender.”¹⁾

In de oorlogsjaren schijnt dit inzicht plotseling gemeengoed geworden. In haast alle landen, die door den oorlog beïnvloed worden, neutralen zoowel als oorlogvoerenden, ziet men door de overheid een aantal maatregelen genomen, niet om de horizontale aaneensluiting der ondernemingen tegen te gaan, maar om deze te versterken of opzettelijk in het leven te roepen. En behalve grondstoffenverdeling en prijszetting is besparing op productiekosten daarbij een der belangrijkste doeleinden.

Deze gunstige gezindheid — gesymboliseerd als het ware in Rathenau's „Neue Wirtschaft” (1918) — houdt na den oorlog nog even aan, maar schijnt geheel verdwenen na het uitbreken en doorwerken van de crisis in de jaren 1920 en '21. Zooals steeds vernietigt ook deze crisis vele en velerlei concentraties in de afgeloopen periode ontstaan en parallel daarmee gaat een kentering in de publieke opinie, die de lessen van de „Sparwirtschaft” geheel schijnt te zijn vergeten en zich met woede keert tegen alles wat combinatievorming heet.

De crisis gaat voorbij — de herleving begint — niet weinigen zijn van meening dat wij ons op dit oogenblik bevinden nabij het toppunt van de hausse. En weer is de concentratiebeweging gekenterd.

Nieuwe, internationaal vertakte combinaties ontstaan, worden voorbereid of versterkt in de steenkool- en ijzerproductie, in de scheepvaart, in de chemische industrie en op tal van andere bedrijfsgebieden. En weer

¹⁾ F. M. Wibaut. Trusts en Kartels pg. XII.

duikt de gedachte eener grootscheepsche, met overheidssteun doorgevoerde kartelleering op als middel tot meerdere welvaart.

Loucheur is er de stuwkracht van. De economische conferentie van Genève, enkele maanden geleden gehouden, was voor een groot deel aan de bespreking van deze gedachte gewijd.

Het komt mij voor dat in de talrijke monografieën die ter voorbereiding van deze aangelegenheid in het licht zijn gegeven, die van de H.H. *Mac Gregor*, *Grossmann*, *Rousiers*, *Oualid* en *Wiedefeld* en in de studie van Prof. *Cassel*, een meer evenwichtige beoordeling van de economische betekenis der concentratie doorbreekt, welke ook in de aangenomen resolutie tot uiting is gekomen.¹⁾

Men heeft enerzijds een open oog voor de gevaren: het remmen van den technischen vooruitgang en het voeren van een voor de verbruikers nadeelige prijspolitiek. Anderzijds ziet men ook de mogelijke voordeelen: het tot stand brengen van een zekere stabilisatie in de marktverhoudingen en daardoor het verkrijgen van een gunstiger belasting van de eenmaal bestaande ondernemingen; het aansturen op concentratie van de productie in de best toegeruste en in grootte meest geëigende bedrijven; het tot stand brengen van technische samenwerking tusschen gelijksoortige bedrijven en het stimuleren van den technischen vooruitgang door vlotte uitwisseling van ervaringen; het aansturen op arbeidsverdeling tusschen de bedrijven, op specialisatie; kortom al die voordeelen, welke men den laatsten tijd pleegt samen te vatten in het begrip „rationalisatie”.

En toch is in al deze beschouwingen iets dat niet bevredigt. Het is hun gemis aan scherpte, aan exactheid en daardoor aan praktische bruikbaarheid. Het zijn beschouwingen over tendenzen die misschien wel, misschien niet verwezenlijkt zullen worden, maar waarbij het wetenschappelijk onderzoek juist moet aansturen op een zoo nauwkeurig mogelijke omschrijving van alle voorwaarden, die die al- of niet verwezenlijking bepalen.

Met het bovenstaande wil ik volstrekt geen diskwalificatie uitspreken over de publicaties van Genève — de economische conferentie was allicht niet de meest geschikte gelegenheid om nieuwe theoretische studies te lanceren — maar wel wil ik daarmee komen tot mijn stelling dat op dit gebied, zooals op zoovele andere, de beoefenaren der bedrijfsleer niet moeten blijven staan bij datgene wat de sociale economen bereiken, maar dat juist omgekeerd van uit de bedrijfsleer de grondslagen moeten worden gelegd voor een veel scherper, veel vollediger, veel fijner vertakte sociale economie.

Of, om het zeer concreet te zeggen: de vraag bijvoorbeeld of trust- en kartelvorming remmend werkt op den technischen vooruitgang, is geen vraag waarvan men zich met algemeenheden moet trachten af te maken, maar het is, behalve een vraagstuk van kapitaalbelegging, een psychologische vraag, waarop het antwoord afhangt van het karakter van de ondernemers en de bedrijfsleiders in den betrokken bedrijfstak.

Het is een onderdeel van het ontzaglijk boeiende, maar nog niet geschreven hoofdstuk uit de bedrijfsleer, dat zal handelen over de psychologie van den ondernemer, over zijn temperament en over de hem voortstuwende motieven.

„Hoe kan men meenen — schreef *Verryn Stuart*²⁾ — de economische werkzaamheid van b.v. den modernen groot-ondernemer enkel uit een verlangen naar vermeerdering van zijn stoffelijk vermogen te kunnen verklaren!”

En *Walther Rathenau* oordeelde: „Es ist nicht wahr dasz die verzweifelte Angst des Wettbewerbs uns stark macht; der Forscher, der Rechner und Ordner spürt in Werkstatt und Schreibstube nichts von ihr, und was ihn anregt und befruchtet, wird ihm auch künftig nicht fehlen: die Arbeit seines nahen oder fernen Gleichbestrebten und Nebenmannes.”³⁾

En is het niet interessant dat *F. W. Taylor* in zijn jonge jaren tenniskampioen was van de Vereenigde Staten?

Met deze aanduidingen wil ik volstrekt geen antwoord op de vraag suggereeren, maar alleen een kleine illustratie geven van het arbeidsveld.

Een vruchtbare behandeling van het onderwerp zou een analyse moeten geven van de ondernemerstypen in takken van groot- en kleinbedrijf in de verschillende landen en van de wijzigingen, die daarin zijn opgetreden in den loop der jaren. Ook van den invloed dien de toenemende scheiding tusschen kapitaalbezit en bedrijfsleiding op de ondernemersfiguur heeft gehad. En deze analyse zou zich weer niet mogen bepalen tot vage algemeenheden, maar de exactheid moeten bezitten van de moderne empirische psychologie, zooals deze door *G. Heymans*, *William Stern* e.a. is ontwikkeld. Er zijn reeds enkele aanloopjes in deze richting

o.a. van *Sombart*¹⁾, *Wiedefeld*²⁾ en *Palewski*³⁾, maar aan het eigenlijke werk is zelfs nog niet begonnen.

Maar dit staat toch wel vast dat de ondernemersfiguur in de verschillende bedrijfstakken in de verschillende landen een zoo groote verscheidenheid vertoont dat het antwoord op onze vraag, of de technische vooruitgang door kartelleering wordt tegengehouden, niet met een eenvoudig ja of neen is af te doen.

Ik ben geneigd tot de meening dat de kartelvorming in het kleinbedrijf c.p. veel eerder remmend zal werken dan in het grootbedrijf en bij de Romaansche volken c.p. veel eerder dan bij de Germaansche volken.

Een soortgelijke differentiatie zou men ook moeten invoeren bij de behandeling van de vraag in hoeverre kartelvorming leidt of leiden kan tot een voor de verbruikers schadelijke prijspolitiek.

Men moet direct al onderscheiden tusschen bedrijven die voor een markt werken, waarvan de vraag bij gelijkblijvend prijsniveau stabiel blijft en die, waarvan de vraag door andere oorzaken dan prijsbeweging reeds sterk fluctueert; vervolgens tusschen bedrijven met hoge vaste kosten en die met lage vaste kosten en ten slotte tusschen bedrijven die een artikel voortbrengen, waarvan het verbruik sterk elastisch is en die, waarvan het verbruik zeer weinig elastisch is.

Combinatie van deze onderscheidingen geeft 8 typische gevallen, waarvan het interessant zou zijn een nadere analyse te maken en deze aan voorbeelden te toetsen. Wij volstaan met enkele korte aanduidingen. Onderstaande tabel geeft van deze 8 gevallen een schematisch overzicht, waarin tevens zijn opgenomen de gevolgen die de verschillende veronderstellingen hebben voor het gevaar van prijsopdriving, het belang der technische bedrijfsconcentratie en het belang der prijsstabilisatie.

Deze gevolgen kunnen grootendeels in hetzelfde rythme worden weergegeven, omdat elastisch respectievelijk onelastisch verbruik steeds gepaard gaat met klein respectievelijk groot gevaar voor prijsopdriving;

SCHEMA VAN DE GEVOLGEN VAN KARTELVORMING
IN VERSCHILLENDE BEDRIJFSTAKKEN

Karakteristiek van den bedrijfstak			Nummer	Voorbeelden	Nummer	Gevaar van prijsopdriving	Belang van technische concentratie	Belang van prijsstabilisatie
Vraag	Vaste kosten	Verbruik						
Stabiel	klein	elastisch	1	banketbakkerij	1	klein	klein	klein
		niet-elastisch	2	broodbakkerij	2	groot		
	groot	elastisch	3	reukstoffen industrie	3	klein	groot	
		niet-elastisch	4	meelmalerij	4	groot		
Fluctueerend	klein	elastisch	5	diamant-industrie	5	klein	klein	groot
		niet-elastisch	6	bouw-bedrijven	6	groot		
	groot	elastisch	7	automobiel fabricage	7	klein	groot	
		niet-elastisch	8	steenkool- en ijzer-productie	8	groot		

de grootte van de vaste kosten (vaste loonen van den staf en vaste lasten van rente, afschrijving en onderhoud van vast kapitaal) parallel gaat met de besparingen, die door technische bedrijfsconcentratie kunnen worden verkregen en een stabiele, respectievelijk sterk fluctueerende vraag gepaard gaat met een klein respectievelijk groot belang verbonden aan stabilisatie van het prijsniveau.

Dit laatste belang wordt nog bijzonder geaccentueerd in die bedrijfstakken waar de vaste kosten groot zijn. (geval 7 en 8.) Want in dit soort bedrijven zal bij een plotselinge inzinking van de vraag zooals bijv. in tijden van crisis voorkomt, elke onderneming op haar beurt

¹⁾ Zie ook: *Dr. H. S. Person* L'organisation scientifique du travail et les cartels en *Dr. H. M. Spitzer* La rationalisation et les cartels, uitgegeven door het Institut international d'organisation scientifique du travail. Genève 1927.

²⁾ Prof. *Dr. C. A. Verrijn Stuart*. De Grondslagen der volkshuishouding; pg. 23.

³⁾ *Walther Rathenau*. Die neue Wirtschaft pg. 73.

¹⁾ *Sombart*. Der Bourgeois.

²⁾ *Wiedefeld*. Das persönliche im modernen Unternehmertum.

³⁾ *Palewski*. Le rôle du chef d'entreprise dans la grande industrie.

geneigd zijn een deel van haar vaste kosten te laten vallen. In tijd van crisis nadert het prijsniveau dus in zeer korten tijd tot de grensprijs¹⁾ der slechtst geoutilleerde onderneming en dit betekent dat — afgezien van de verliezen als gevolg van te geringe bedrijfsbelasting — men bovendien verliezen lijdt wegens het werken beneden normalen kostprijs.²⁾

Is nu het geproduceerde artikel van dien aard dat deze extreme prijsverlaging de vraag sterk stimuleert (geval 7) dan voelt men betrekkelijk spoedig grond; dan kan het best geoutilleerde bedrijf zich bij dit lagere prijsniveau wellicht nog een zoo sterk gestegen afzet verzekeren, dat het rendabel blijft; de prijspolitiek van de Fordfabrieken na de crisis van 1920 zal hiervan een klassiek voorbeeld blijven. En het is begrijpelijk dat iemand, die in dit gunstige geval verkeert, zich al gauw een wel-doener der menschheid gaat gevoelen en geneigd is tot de meening: „que tout est pour le mieux dans le meilleur des mondes.” Maar heeft men te doen met artikelen, waarvan de afzet door prijsverlaging niet merkbaar wordt gestimuleerd (bedoeld is hier natuurlijk een duurzame stimulatie; niet een tijdelijke absorptie van voorraden door den tusschenhandel) dan is de toestand van het bedrijf tegenover de crisis veel weerlooser. In dit soort bedrijven (geval 8) waartoe belangrijke productietakken als steenkool- en ijzerproductie, in zekeren zin ook machine- en scheepsbouw behooren, is de prijsverlaging als middel tot omzetvermeerdering voor den bedrijfstak in haar geheel gezien, doelloos. Een geheel vrije concurrentie beteekent hier voor den verbruiker dus wel de zekerheid dat hij geen overmatige winstmarge behoeft te betalen, maar het beteekent tevens dat door dezen meedoogenloozen concurrentiestrijd de belegging en de vorming van nieuw kapitaal in den bedrijfstak uiterst riskant wordt, zoodat men al spoedig komt tot een technisch verachtelijk bedrijf. De Engelsche kolen- en ijzerwinning geeft daarvan twee voorbeelden.³⁾

Stel daartegenover de Duitse kolen- en ijzerindustrie en men ziet hoe hier door concentratie en aaneensluiting een technisch superieur bedrijf verkregen is, dat op den duur aan de algemeene welvaart ten goede moet komen.

Zonder een zekere mate van beperking in de concurrentie schijnt dus een gezonde ontwikkeling van de bedrijfstakken met hooge vaste kosten, werkend voor een fluctueerende, maar niet elastische vraag, niet goed mogelijk.

En de gevolgen van deze aaneensluiting voor de prijspolitiek zouden voor de verbruikers eerst bedenkelijk kunnen worden, wanneer de internationale aaneensluiting zeer vergevorderd is of wel wanneer men de buitenlandsche concurrentie door tariefmuren kunstmatig buitensluit.

II.

Taylor en Fayol hebben ons geleerd een bedrijf te zien als een geheel van samenwerkende functies. En Taylor heeft bovendien als algemeen richtsnoer voor de functieverdeling den regel opgesteld: Each man shall have as few functions as possible to perform,⁴⁾ — het oude, beproefde beginsel der arbeidsverdeling in nieuwen vorm gegoten.

Wil men dit beginsel in de organisatie van een middelmatig groote onderneming doorvoeren, dan stuit men op verschillende moeilijkheden. In de eerste plaats zal de omvang van een bepaalde functie in de onderneming in vele gevallen niet groot genoeg zijn om daarmee een volle dagtaak van een man over een geheel jaar in beslag te nemen. En ook wanneer deze omvang groot genoeg, ja te groot is voor één man, dan is hij nog niet groot genoeg voor juist twee of juist drie man. De mensch is nu eenmaal van nature ondeelbaar en de omvang van de taken, die in een bepaald bedrijf verricht moeten worden, pleegt zich niet te bepalen tot zuivere veelvouden van de dagtaak van één man. De praktijk van het leven is dus dat men er niet zoo gemakkelijk in slaagt één man met één functie juist vol te belasten. Maar ook al gelukte dit een enkele maal, dan nog zou verdere ontleding van die functie waarschijnlijk tot het resultaat voeren, dat deze nog bestanddeelen van verschillend gehalte bevat die beter aan hooger of lager ontwikkelde krachten of aan anders geaarde krachten konden worden toevertrouwd.

Wanneer men dit verder doordenkt, komt men tot de conclusie dat de kans op doelmatige taakverdeling toeneemt, naarmate de omvang van alle taken tezamen grooter is.

En deze gedachtengang geldt niet alleen voor de taken, die door hooge en lage ambtenaren in het bedrijf worden verricht; deze gedachtengang geldt evenzeer voor den arbeid van de werklieden en voor het belasten der machines.

Hoe grooter het totaal is waarvan wij uitgaan, des te beter gediffe-

¹⁾ Onder grensprijs wordt verstaan de som van alle variabele kosten, dus loon plus materiaal plus variabele onkosten.

²⁾ Onder normale kostprijs wordt verstaan de kostprijs berekend bij normale bedrijfsdrukke. Zie pg. 11.

³⁾ Zie de verslagen in „De Ingenieur” van de voordrachten van Ir. G. A. Kessler en Prof. Ir. J. P. de Voors d.d. 6 Februari en 27 Maart 1926 gehouden voor de Afdeling voor Technische Economie van het Koninklijk Instituut van Ingenieurs.

⁴⁾ Shop Management pg. 99.

rentieerd kan dit worden toegewezen, des te vollediger kan al het gelijksoortige worden gecombineerd tot gespecialiseerde opdrachten; des te economischer kan elk onderdeel worden uitgevoerd, — waarbij naast de voordeelen der arbeidsverdeling uiteraard ook een tegenwerkende tendens optreedt door de nadeelen der steeds ingewikkelder wordende organisatie.

Deze principiële gedachtengang kunnen wij nu ook toepassen op het werk dat in alle ondernemingen van eenzelfde bedrijfstak of zelfs van verschillende bedrijfstakken wordt verricht. Elke onderneming heeft hare technische, commerciële, financiële, administratieve en sociaal economische functies¹⁾.

Al deze functies zijn telkens voor een deel aan elkaar gelijk. Beschouwen wij bijv. de technische functie, dan zien wij dat een aantal fabrieken, los van elkaar, dezelfde onderdelen vervaardigt, op eenzelfde soort machine. Beschouwen wij de commerciële functie, dan zien wij dat een aantal fabrieken, los van elkaar, dezelfde artikelen aanvraagt en bestelt of wel, dat een aantal fabrieken, los van elkaar, dezelfde begrotingen uitrekent.

Het ideaal van economische organisatie zou moeten zijn alle gelijke verrichtingen, waarvan concentratie voordelen biedt, bij elkaar te voegen, en op te dragen aan één gespecialiseerd orgaan.

In een volledig gemonopoliseerde bedrijfstak — in de trust — kan dit ideaal uiteraard gemakkelijk verwezenlijkt worden. En telkens wanneer twee of meer ondernemingen samensmelten, kan het voor het door hen bestreken gebied ook volledig worden bereikt.

Maar trusts zijn — après tout — toch altijd nog ietwat zeldzame vogels in de economische fauna en volledige fusie van ondernemingen komt maar sporadisch voor.

Een volledige fusie tusschen twee gezonde en ongeveer even sterke ondernemingen heeft ook haar eigenaardige bezwaren; afgezien van persoonlijke factoren staat men steeds voor de moeilijke vraag van de waarde-bepaling der beide ondernemingen. De omvangrijke literatuur over dit onderwerp, met haar elkaar tegensprekende opvattingen over taxatie volgens beurskoers, volgens earning power, volgens reproductiewaarde enz. is op zichzelf reeds een bewijs dat wij hier voor een vraagstuk staan, dat voor een exacte oplossing niet toegankelijk is.

In laatste instantie immers wordt de waarde van iedere onderneming bepaald door onze verwachtingen voor de toekomst — en deze verwachtingen zijn voor geen twee menschen gelijk. Men kan de verschillen tusschen deze verwachtingen door verdere analyse wel verkleinen — men kan ze nooit geheel opheffen en in vele gevallen ook niet terugbrengen tot zoodanige afmetingen dat zij praktisch zonder belang worden.

De volledige samensmelting van twee of meer, elk op zich zelf gezonde en min of meer bloeiende ondernemingen ziet men dus slechts zelden. En zij is ook ter bereiking van meerdere productiviteit niet noodig omdat het stap voor stap mogelijk moet zijn de voordeelen aan volledige samensmelting verbonden ook langs anderen weg te bereiken, *door namelijk de samenwerking telkens te beperken tot die functies van de onderneming, welke in samenwerking met hogere productiviteit worden verricht dan zonder samenwerking.*

Men kan de groote verscheidenheid van vormen die het bedrijfsleven op dit gebied te zien geeft, dan ook het beste overzien als men hen beschouwt als verschillende vormen van *functionele bedrijfsconcentratie*, die nu eens kunnen worden samengevat in één organisatie dan weer verdeeld zijn over een aantal naast elkaar staande organisaties; die nu eens beperkt kunnen zijn tot samenwerking tusschen twee of hoogstens enkele ondernemingen, dan weer zich uitstrekken over den geheelen bedrijfstak.

Men moet deze functionele bedrijfsconcentratie dus zien als een buitengewoon soepele methode, die groote mogelijkheden van ontwikkeling in zich draagt, maar die in een gegeven geval strikt beperkt kan blijven tot datgene wat direct praktisch nuttig en direct praktisch uitvoerbaar is.

Onderstaand schema, dat geen aanspraak maakt op volledigheid, geeft een overzicht van de voornaamste vormen, die deze functionele bedrijfsconcentratie kan aannemen.

SCHEMA VAN DE VERSCHILLENDE VORMEN VAN FUNCTIONEELE BEDRIJFSCONCENTRATIE.

Technische functie	Normalisatie
	Specialisatie
	Gemeenschappelijk researchwerk
	Gemeenschappelijke exploitatie van
	patenten
	Taakverdeling in de fabricage
	Samenwerking bij het transport

¹⁾ Onder sociaal economische functie wordt verstaan alle bemoeienis met den menschelijken arbeidsfactor.

Commercieele functie	Gemeenschappelijke inkoop Gemeenschappelijke reclame Gemeenschappelijke verkoop
Administratieve functie	Gemeenschappelijke bedrijfsstatistiek (Business research) Uniforme kostprijsberekening
Sociaaleconomische functie	Gemeenschappelijke regeling van arbeidsvoorwaarden (werkgeversvereniging) Samenwerking inzake leerling opleiding Gemeenschappelijk psychotechnisch onderzoek

In mijn preadvies voor het Efficiency Congres 1923 over „Samenwerking van bedrijven als middel tot verhooging der efficiency” heb ik enkele van de belangrijkste voorbeelden opgenoemd, die van deze vormen van samenwerking in Nederland bekend zijn. Ik wil daarop thans niet terugkomen maar er alleen op wijzen dat men naar mijn mening in ons land nog niet voldoende aandacht schenkt aan de ontwikkeling op dit gebied in de Vereenigde Staten en in Duitsland, waarover toch een uitvoerige literatuur bestaat.¹⁾

Onder de verschillende uitingsvormen der functionele samenwerking is er één, welke m.i. een zeer bijzondere betekenis heeft en in vele gevallen de basis is voor de andere vormen van samenwerking; ik bedoel het tot stand brengen van een uniforme wijze van kostprijsberekening.

Ik denk hierbij niet zoo zeer aan de pogingen tot normalisatie der kostprijsberekening zooals deze in tal van bedrijfstakken gedaan zijn uitsluitend met het oog op de prijspolitiek: dit doel immers ligt buiten het onderwerp, dat thans aan de orde is en in den regel komen deze pogingen ook slechts neer op zeer globale aanwijzingen: zij zijn in vele gevallen meer op te vatten als een „cursus voor eerstbeginnenden” dan als een rijpe vrucht van goed bedrijfsbeheer.

Ik denk thans aan een gelijkmaking van de kostprijsberekening, die werkelijk tot in onderdelen afdaalt, zoodat deze normale kostprijsberekening een betrouwbare maatstaf wordt voor de vergelijking van de economie van twee of meer ondernemingen, op alle punten die van eenig belang zijn.

Een dergelijke uitwisseling van kostprijsgegevens schijnt zelfs in de Vereenigde Staten nog slechts sporadisch voor te komen: omstreeks 1922 waren er 121 „associations” die een uniforme methode van kostprijsberekening hadden aanvaard, maar van deze waren er slechts 10 of 12 waarbij de gegevens werden uitgewisseld.²⁾

Het is ook wel duidelijk dat dit laatste voor een geheelen bedrijfstak zeer moeilijk bereikbaar is; het aantal spelbrekers is allicht zeer groot. Maar de mogelijkheden van toepassing groeien aanzienlijk wanneer men het oog richt op samenwerking tusschen twee of slechts enkele firma's, die zich daartoe in het bijzonder aansluiten. En juist in die gevallen biedt de gelijke kostprijsberekening een gunstige basis voor de ontwikkeling van verdere vormen van samenwerking; niet alleen voor de toetsing, punt voor punt van de bedrijfseconomie, maar ook voor de mogelijkheid van taakverdeling bij de productie, hetzij t.a. van onderdelen, hetzij t.a. van geheele stukken van het fabricageprogramma, dat is dus de tot stand bringing van specialisatie-overeenkomsten.³⁾

Het is met het oog op deze fundamentele betekenis dat ik nog enkele punten wil aanstippen, die bij het tot standbrengen van uniforme methoden van kostprijsberekening in het bijzonder onder het oog moeten worden gezien.

Het spreekt vanzelf dat men duidelijk moet omschrijven welke uitgaven als directe loonkosten of directe materiaalkosten geboekt zullen

worden en welke als onkosten; er is in haast elk bedrijf een ruim overgangsgedebied, waarop men redelijkerwijs van mening kan verschillen over de vraag of de meerdere omslag (dus de meerdere kosten) aan directe boeking verbonden, wel overtroffen wordt door het belang van de meerdere exactheid.

Het spreekt ook vanzelf, dat men duidelijk moet omschrijven welke percentages voor rente en afschrijvingen worden aangenomen, op welke wijze de onkosten over de afdelingen worden verdeeld en volgens welke methode — op welk gegeven der directe kosten — de onkosten zullen worden verrekend.

Evenals bij de splitsing tusschen directe kosten en onkosten zijn ook hier verschillende methoden denkbaar, die elk hun voor en tegen hebben en waarbij alleen wat inschikkelijkheid en aanpassingsvermogen noodig is om tot eenheid te komen.

Maar als men het over al deze zaken eens is, dan blijven er nog twee dingen over, die grootere methodische moeilijkheden opleveren en waarin eenheid toch ook bereikt moet worden, namelijk:

1e de vaststelling van de zgn. bedrijfsdrukke, waarover de onkosten worden omgeslagen, 2e de splitsing van de onkosten in vaste en in variabele onkosten.

Wat het eerste punt betreft neem ik aan, dat er thans vrij wel eenstemmigheid over bestaat, dat het de voorkeur verdient de onkosten om te slaan over de „normale” bedrijfsdrukke, en niet over de, op een gegeven oogenblik werkelijk bestaande bedrijfsdrukke.¹⁾

Men bereikt immers met de eerstgenoemde rekenwijze o.m. het voordeel dat de kosten van de werkloze productie-capaciteit niet op het product komen te drukken²⁾ en dat men een scherp inzicht verkrijgt in hoeverre winst of verlies op de productie moeten worden toegeschreven aan over- of onderbelasting van het bedrijf, dan wel aan andere oorzaken.

Maar hoe moet de normale bedrijfsdrukke nu worden bepaald? Waar vindt men een scherpe definitie van hetgeen men onder normale bedrijfsdrukke verstaat? Men bedoelt blijkbaar een zekere middelmatige bedrijfsdrukke, die het midden houdt tusschen die in tijden van slapte en in tijden van buitengewone drukke.

En in de practijk pleegt men er dan ook, met meer of minder elegantie „een slag in te slaan” en neemt men een getal aan, dat globaalweg als gemiddelde kan gelden. Het komt mij voor, dat dit voor het alleen-staande bedrijf ook wel toelaatbaar is, maar het wordt veel bezwaarlijker wanneer men tot samenwerking wil komen.

Want wanneer bijv. het gevolg van deze samenwerking zou zijn dat bedrijf A aan bedrijf B bepaalde prestaties gaat leveren, op basis van kostprijsverrekening, dan kan het voor bedrijf A een belang worden zijn kostprijs wat aan den hoogen kant te houden, dus bijv. de normale bedrijfsdrukke wat aan den lagen kant te taxeren. En hieruit volgt dus onmiddellijk de noodzakelijkheid om dan te beschikken over een meer objectieven maatstaf.

Hoe kan deze worden verkregen?

Onderstaande gedachtengang wil een grondslag geven voor de beantwoording van deze vraag en tegelijkertijd streven naar een scherper definieering van hetgeen onder „normale bedrijfsdrukke” moet worden verstaan.

De schommelingen in de bedrijfsdrukke zijn het gevolg van twee in wezen verschillende oorzaken: 1e. de min of meer cyclische schommelingen in de conjunctuur — de „business cycle” — 2e. de doorgaande verschuiving in de verhouding van het bedrijf tot de markt.

Indien wij alleen met de eerste oorzaak te maken hadden, zou de normale bedrijfsdrukke gedefinieerd kunnen worden als de gemiddelde bedrijfsdrukke over de laatst verlopen conjunctuurperiode, dus als het gemiddelde over de laatste 6 à 8 jaar. En dit gemiddelde zou dan, krachtens onze vooronderstelling, over de laatst verlopen conjunctuurperiode gelijk zijn aan het gemiddelde over de voorlaatste en over vorige perioden.

In werkelijkheid is dit natuurlijk nooit het geval. De tweede, meer stabiele oorzaak van wijzigingen: duurzame veranderingen in het bedrijf en in de markt, doet zich eveneens gelden.

Wanneer deze tweede oorzaak alleen werkzaam was, zou men de normale bedrijfsdrukke voor het loopende jaar kunnen definieeren als het resultaat van een eenvoudige extrapolatie toegepast op de gegevens der onmiddellijk voorafgaande jaren.

Nu beide oorzaken tegelijkertijd werkzaam zijn, moet men beide methoden na elkaar toepassen en komt dan tot het volgende resultaat, dat het gemakkelijkst te volgen is aan de hand van fig. 1 en 2

¹⁾ De bedrijfsdrukke te meten in directe arbeidsuren of directe materiaalhoeveelheden per jaar.

²⁾ Met uitzondering natuurlijk van dat deel der werkloze productie-capaciteit dat als reserve dienst doet; ook bij de aanbevolen rekenwijze belast men dus strikt genomen het product niet met de kosten van de werkelijk door het product gedurende een bepaalden tijd in beslag genomen productiecapaciteit, maar men verhoogt dit bedrag nog in de verhouding van volle bedrijfsbelasting tot normale bedrijfsbelasting.

¹⁾ Uit de Amerikaanse literatuur noem ik behalve de bekende publicaties van Harvard University:

Emmett Hay Naylor Trade associations, their organisation and management. 1921.

Trade association activities U. S. Department of Commerce 1923.

Trade associations Their economic significance and legal status.

National Industrial Conference Board 1925.

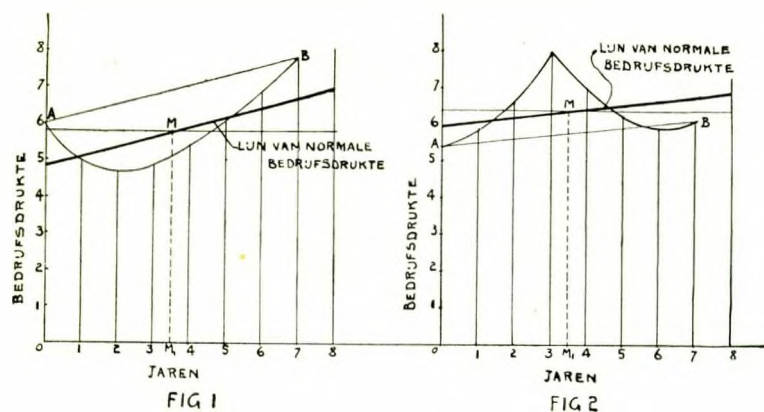
The Integration of industrial operations Census Monographs.

Uit de Duitse wijs ik vooral op verschillende publicaties van Schulz Mehrin, uitgegeven door de Ausschuss für wirtschaftliche Fertigung (Nrs. 2, 4, 7, 8, 9 en 11) en op die van de Verein Deutscher Maschinenbau Anstalten. Het boekje van Dr. H. Müllensiefen Kartelle als Produktionsförderer (Springer 1926) is grotendeels op deze geïnspireerd.

Op het gebied van samenwerking inzake research werk in Engeland is zeer instructief: Cooperative Industrial Research H.M. Stationery office 1927.

²⁾ C. R. Stevenson. The future of Trade Association cost work, Year book National Association of Cost Accountants 1923.

³⁾ Zie hiervoor vooral Schulz Mehrin: Spezialisierungs- und Verkaufsgemeinschaften im Maschinenbau.



Bepaal eerst de gemiddelde bedrijfsdrukke over de afgelopen conjunctuurperiode AB en laat deze worden voorgesteld door de lijn MM'. Dit bedrag MM' zou de normale bedrijfsdrukke voorstellen wanneer en in bedrijf en in markt naast de cyclische schommelingen geen blijvende veranderingen optraden. Van de grootte dezer blijvende veranderingen kunnen wij ons een denkbeeld vormen door na te gaan hoe de bedrijfsdrukke is gewijzigd tusschen de twee punten A en B, die een „business cycle” uit elkaar liggen, die dus „gelijkvormig” liggen t.a. van de conjunctuur.¹⁾ De lijn AB geeft dan een beeld van de duurzame stijging (of daling) in de bedrijfsdrukke en de gemiddelde bedrijfsdrukke MM', bepaald voor het midden der laatste conjunctuurperiode, moet nu worden gecorrigeerd met het oog op deze duurzame stijging (of daling). Trek dus uit M een lijn evenwijdig aan de koorde AB, dan geeft het snijpunt van deze lijn met de ordinaat van het op B volgend jaar de „normale” bedrijfsdrukke voor dat jaar d.w.z. een bedrijfsdrukke waaruit de cyclische conjunctuurschommeling is geëlimineerd, maar die wel rekening houdt met de duurzame wijziging in de verhouding tusschen bedrijf en markt.

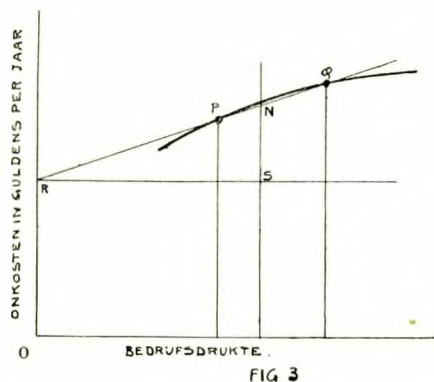
Het spreekt overigens vanzelf dat het bovenstaande niet meer wil zijn dan een theoretische analyse en dat men in de praktijk nog veelal met tal van storende factoren zal moeten rekening houden.

Voor de praktijk haast nog belangrijker is ons tweede punt: de splitsing van de onkosten in een vast en in een variabel deel of liever: in een vast en in een proportioneel deel.

Deze splitsing immers is noodig voor een scherpe bepaling van de rechtstreeksche uitgaven, die voor uitvoering van een bepaald werk gedaan moeten worden: de som van alle variabele kosten. En wanneer twee bedrijven samenwerken en zij willen telkens de fabricage daar doen geschieden waar dit — gegeven de eenmaal bestaande installaties — met de kleinste offers mogelijk is, dan moet men niet de kostprijzen van de beide bedrijven met elkaar vergelijken maar de grensprijzen.

En wanneer een van beide bedrijven optreedt als hoofdaannemer en als zoodanig aan het andere bepaalde onderdeelen van de opdracht toewijst op basis van kostprijsverrekening met voor beide bedrijven gelijk percentage winst of verlies, dan zal het bedrijf dat als onderaannemer optreedt toch gaarne een garantie hebben dat in elk geval het verlies niet zoo groot wordt dat het beneden zijn grensprijs zou komen.

Zie hier dus een aantal gevallen waarvoor de splitsing volstrekt noodzakelijk is.



¹⁾ De fig. 1 en 2 zijn beide gegeven om duidelijk te doen uitkomen dat men natuurlijk elk willekeurig jaar als eindpunt van een conjunctuurperiode kan nemen. Men is volstrekt niet gebonden aan de karakteristieke punten van hoogste of laagste conjunctuur.

De wijze waarop men in de praktijk de splitsing nog veelal doorvoert, namelijk zóó, dat men een bepaalde onkostenrubriek in haar geheel of als vast of als variabel aanmerkt is zeer onbevredigend, omdat immers het meerendeel der onkostenrubrieken gedeeltelijk vast, gedeeltelijk variabel is.

Anderzijds is het praktisch ook niet goed uitvoerbaar — anders dan incidenteel en discontinu — om rekening te houden met de theoretische onderscheiding in progresserende en degresserende kosten, omdat men dan immers in de kostprijscalculatie zou komen tot zeer ingewikkelde formules.

Men bereikt nu een goed compromis, indien men voor elke onkostenrubriek, de onbekende kromme, die het verband tusschen de grootte van de desbetreffende onkostenrubriek en de bedrijfsdrukke aangeeft, benadert door een eenvoudige rechte lijn PQ (Zie fig. 3).

Het stuk OR, dat deze rechte lijn van de Y as afsnijdt is dan — krachtens definitie — te beschouwen als vaste onkosten; het stuk NS, dat tusschen PQ en de door R getrokken horizontale lijn ligt als de grootte der proportionele onkosten bij normale bedrijfsdrukke.

Deze methode is praktisch zeer gemakkelijk uitvoerbaar. Men heeft voor elke, te analyseeren onkostenrubriek, alleen de beschikking noodig over minstens twee waarden bij verschillende bedrijfsbelasting. Het spreekt vanzelf dat deze waarden op eenzelfde prijsniveau herleid moeten zijn, indien het geldbedragen zijn; kan men alles direct uitdrukken in zich zelf gelijkblijvende eenheden van hoeveelheid, dan is dit des te beter en vervalt deze herleiding.

Het is duidelijk dat, wanneer wij over méér dan twee waarden beschikken, de rechte lijn zoodanig getrokken moet worden, dat de afwijkingen van alle punten zoo klein mogelijk worden. Het heeft niets geen zin hiervoor ingewikkelde mathematische methoden toe te passen; een op 't oog zoo goed mogelijk laten aanpassen van de lijn zal reeds voldoende zijn.

Men moet ook steeds in het oog houden, dat het hier gaat om een benadering. De resultaten van deze benadering zullen onbetrouwbaar, ja volslagen onbruikbaar worden indien men komt tot extrapolatie en bijv. zou pretenderen dat de lijn PQ in de buurt van R het beloop der onkosten nog behoorlijk weergaf. Maar in de praktijk heeft men met dergelijke enorm groote veranderingen in de bedrijfsdrukke slechts zelden te maken; meestal gaat het om schommelingen van 10, 20, hoogstens 30 % boven of beneden het gemiddelde en binnen deze grenzen kunnen de fouten nooit groot zijn.

Het onderwerp: uniforme kostprijsberekening is met het bovenstaande natuurlijk volstrekt niet uitgeput. Integendeel: elk vraagstuk dat in de kostprijsberekening van het afzonderlijke bedrijf om oplossing vraagt, wordt dubbel nijpend, wanneer men het voor een collectiviteit behandelen moet, omdat dan de eischen van strengheid en objectiviteit nog zooveel zwaarder gaan wegen en men als het ware moet gaan zoeken naar methoden, die vrijwel mechanisch kunnen worden toegepast. Het leek interessant dit aan bovengenoemde voorbeelden te illustreren.

De Heer Prof. Dr. Ir. J. Goudriaan Jr. licht zijn referaat nog nader mondeling toe.

De vergadering geeft door applaus haar instemming met het gehoorde te kennen.

De Voorzitter:

Dames en Heeren,

Dit applaus bewijst, dat de interessante uiteenzetting van Prof. Goudriaan door U wordt gewaardeerd. Ik zal nu gelegenheid geven aan hen, die het met hem niet eens mochten zijn, het woord te voeren. Prof. Goudriaan heeft zich echter ook bereid verklaard, eventuele vragen te beantwoorden. Wie dus gaarne nadere inlichtingen zou ontvangen, heeft gelegenheid, den spreker vragen te stellen.

DEBAT

De Heer Prof. J. G. Ch. Volmer:

Mijne Heeren,

Ik geloof te moeten beginnen met het Bestuur en ons allen geluk te wenschen met het feit, dat de keuze voor deze inleiding is gevallen op mijn collega Goudriaan, van wien bekend is, dat hij een van de weinigen is, die oude vraagstukken in een nieuw licht weet te zien. Zoo is ook dit vraagstuk door hem gebracht op een nieuw en hooger niveau. Wij moeten beginnen met hem daarvoor onzen dank te betuigen. (Applaus).

Indien ik het woord heb gevraagd, dan is dat niet om te doen uitkomen, dat ik het niet in alle opzichten met hem eens ben. Dit ware bij een vraagstuk van deze beteekenis en omvang niet mogelijk; het ware ondenkbaar. Het advies lezend heb ik hier en daar een aanmerking gemaakt, ten einde een inlichting te vragen zóó de mondelinge toelichting deze niet bracht. Die toelichting heb ik dan ook met aandacht gevolgd. Ik heb met zóó onverdeelde aandacht geluisterd, en ik vermoed dat het allen zóó gegaan is, dat ik er niet toe gekomen ben, het potlood te gebruiken om de punten aan te teekenen, waarover ik met den inleider van gedachten zou willen wisselen. Als ik nu toch een paar punten ter sprake zal brengen, dan zijn dat zulke, die zonder aantekening in mijn gedachten zijn blijven liggen.

In de eerste plaats twee kleine opmerkingen. Ik lees op pag. 1 van het praeadvis:

„En behalve grondstoffenverdeelde en prijszetting is besparing „op productiekosten daarbij een der belangrijkste doeleinden,” om daarop te doen volgen dat

„in de publieke opinie eene kentering komt, die de lessen van „de „Sparwirtschaft” geheel schijnt te zijn vergeten en zich met „woede keert tegen alles wat combinatievorming het.”

Heeft de inleider hier niet verzuimd er op te wijzen, dat de invloed van de technische besparing is verloren gegaan, omdat daartegenover de economische nadeelen staan, die wij allen van de „Sparwirtschaft” hebben ondervonden? Ik geloof, dat daarin een aanwijzing ligt voor de grens van het probleem. Pag. 6 van het praeadvis en alles wat de inleider in zijn mondelinge toelichting — die verre uiting boven het geschrift en nog interessanter was dan dat — toont aan (en het is aangenaam dat te constateeren), dat dit alles volkomen dekt de oude ervaring, n.l. dat de technische voordeelen van de concentratie het meest voor de hand liggen in de kapitaal- en nog meer in de arbeid-intensieve ondernemingen. Ik durf dit te eerder te zeggen, omdat het vraagstuk van de kosten en de normale bedrijfsdrukke zich in de literatuur eerst ontwikkeld heeft naarmate de beteekenis van de kapitaal-intensieve ondernemingen in de productie toenam. Dit probleem is in definitieven vorm eerst naar voren gekomen toen de Directeur van de Deutsche electriciteitsbedrijven Agthe in 1904 er op wees, dat de tarieven onzer elektrische centrales verband moesten houden met de ontwikkeling van de variable en constante kosten in alle bedrijven van die branche. Ik kan ook constateren, dat het in Nederland weder een ingenieur is geweest, mijn te jong gestorven vriend *Simon*, die aan de beteekenis dezer vragen in de Nederlandsche literatuur het eerst aandacht heeft geschenkt. De noodzakelijkheid van een objectieve vaststelling van het begrip „bedrijfsdrukke”, de noodzakelijkheid om de ontwikkeling der kosten te kennen in verband met de afhankelijkheid van het bedrijf van de constante kosten maakt, dat in die periode *Simon* onwillekeurig nog aan het denkbeeld „normaal” het begrip „gemiddeld” heeft verbonden. Bij de neiging om die ontwikkeling in de toekomst door te trekken gaf hij eenvoudig de meening weer, welke toen leefde in den geest van hen, die zich met het vraagstuk bezighielden. Spoedig daarna is het andere begrip ontstaan, n.l. dat ook de conjunctuur daarbij moet worden in acht genomen.

Nu komt het eerste punt, waarop ik zeer positief met den inleider van meening verschil. Ik geloof, dat de prijs voor de bedrijfsdrukke van geen beteekenis is. Om te komen tot de normale bedrijfsdrukke hebben wij in de eerste plaats rekening te houden met de ontwikkeling van de totale vraag naar het goed, dat wij voortbrengen en aan den anderen kant met de ontwikkeling van de capaciteit der onderneming, om langs dien weg te stellen de relatie tusschen de capaciteit en het vermoedelijk te produceeren bedrag. Het prijsvraagstuk moet daarbij worden geëlimineerd.

Het tweede punt is het volgende: De beteekenis van den kostenden prijs per eenheid — het is vreemd, dat in dezen kring te zeggen — daalt, ik heb zelfs het gevoel, dat dat een verouderd probleem is en dat de absolute kostprijs ons steeds minder gaat interesseeren. Er zijn reeksen van ondernemingen, die zich met het begrip „Kostenden prijs per eenheid” als zoodanig nauwelijks meer bezighouden. Ik kan mij nauwelijks, denken dat een groote scheepvaart- of spoorwegonderneming zich met de „kosten” bezighoudt. De Directeur-Generaal der Nederlandsche Spoorwegen zal U niet kunnen zeggen, wat het vervoer van een passagier derde klasse of het vervoer van een zending van 50 K.G. van Groningen naar Maastricht kost. De kostende prijs per eenheid is in sommige gevallen reeds onmogelijk geworden en in tal van gevallen van veel geringer beteekenis. Ik geloof, dat het niet de vraag is, hoe de kostende prijs per eenheid is, maar hoe de kosten in totaal zich ontwikkelen.

Een derde verschilpunt is dit: ik heb bezwaar tegen eene uniforme kostprijsberekening. De kostende prijs is in iedere onderneming eene consequentie der eigen bedrijfsorganisatie, hij spruit daaruit voort en

de ontwikkeling van de kosten zelfs in ondernemingen, die een zelfde goed produceeren, verwante ondernemingen dus, loopt met de organisatie, de ontwikkeling der kosten, uiteen.

Het zal mij aangenaam zijn de meening van den inleider over deze punten te vernemen.

De Heer H. R. Reder:

Mijnheer de Voorzitter, Mijne Heeren,

Ik mag ook wel beginnen met het uitspreken van mijn bewondering voor het werk van Prof. *Goudriaan*. Voor de ongerustheid, waaraan hij in het begin zijner rede uiting gaf, is inderdaad geen reden. Integendeel, zooals Prof. *Volmer* reeds aanduidde: met den rijkdom van gedachten, die Prof. *Goudriaan* steeds in zijn werken weet te leggen en dien wij in zijn publicaties altijd aantreffen, heeft hij ons ook nu weder denkbeelden gegeven, die wij zeker moeten overwegen. Hij belichtte in deze weinige bladzijden op bijzonder wijze enkele zijden van een vraagstuk, dat ons allen interesseert. Hij leverde ons stof ter overdenking en een stimulans om den weg te volgen, waarvan hij ons het begin heeft gewezen.

Waar Prof. *Goudriaan* slechts „enkele opmerkingen” wilde geven, kon het natuurlijk niet meer zijn dan dit. Dat mogen wij hem niet euvel duiden. Toch acht ik het een bezwaar, dat, waar hij telkens een tipje van den sluier oplicht, hij ons onbevredigd laat, wanneer wij denken aan de consequenties van zijn uitgangspunt. Een zeer interessant punt in het eerste deel zijner inleiding b.v. is de vraag of inderdaad de concentratie, de kartelleering, heeft geleid tot een verslapping van de energie, van het streven naar grootere productiviteit. Prof. *Goudriaan* betoogt, dat de nadruk moet worden gelegd op den psychologischen kant van het vraagstuk. Zoolang gij dien niet hebt nagegaan, zegt hij, zal de conclusie altijd ongefundeerd blijven.

Het is een groot voordeel, dat mannen als Prof. *Goudriaan* en zijn collega's een dergelijk vraagstuk kunnen doen leven en zich ontwikkelen. Wij, mannen van de praktijk echter, moeten het meer langs den empirischen weg zoeken. En daarom zou ik inleiders' opmerkingen over dit vraagstuk toch wel eens aan de praktijk willen toetsen en iets willen zeggen over de vraag, of de concentratie verslapping van energie brengt; of, zooals Prof. *Goudriaan* het uitdrukt, „inslapen” daarvan het gevolg is.

Ik kan alleen spreken over ervaring in Nederland. Wij hebben in Nederland niet zoo heel veel gelegenheid, om de consequenties van de groote wereld-prijscombinaties in details te volgen. Wel hebben wij in de praktijk een vrij ruime gelegenheid om de gevolgen daarvan in Nederland te bestudeeren, waar kartelvorming toch ook vrij veel voorkomt.

Als mijn persoonlijke meening moet ik dan zeggen, dat de gevaren voor verslapping en voor het remmen van den technischen vooruitgang zeer sterk worden overdreven. Men kan natuurlijk niet ontkennen, dat kartelleering op zich zelf een element van verslapping in zich draagt en van gevaarlijke bescherming van zwakke broeders. Er zijn ongetwijfeld in Nederland voorbeelden van kartels geweest — ik gebruik dit woord nu niet in de stricte beteekenis er van — die geen al te gunstige gevolgen hebben gehad. Ik denk speciaal aan het tarief, dat in het boekdrukkersbedrijf heeft gegolden. Een dergelijke regeling bevat elementen van bescherming van zwakke broeders en wekt verslapping bij de sterken. Daartegenover echter kan men waarnemen, dat in behoorlijk georganiseerde bedrijven met leiders, die den naam van leider werkelijk verdienen, het door kartelvorming wegnemen van de zorg — ik zou haast zeggen van de onredelijke zorg — voor het afzetgebied een sterken prikkel levert voor het streven, om het nu te zoeken in een andere richting, n.l. de innerlijke organisatie, die leidt naar verhooging van productiviteit en daardoor van rentabiliteit. Wat de Nederlandsche industrie betreft, moet men vooral niet vergeten, dat, zooals Prof. *Goudriaan* opmerkte, het gevaar voor prijsopdrijving alleen bestaat, wanneer er — b.v. door hoge tariefmuren — geen buitenlandsche concurrentie is. In Nederland is het practisch zóó gesteld, dat de beide factoren, bedrijfsconcentratie en beschermende maatregelen, vrijwel nooit tezamen aanwezig zijn, zoodat men het gevaar voor bedenkelijke prijsopdrijving tengevolge van kartelvorming als gering mag beschouwen. Men kan veilig zeggen, dat prijsregeling hier te lande op zijn hoogst leidt tot het voorkomen van verlies en stellig niet verder dan tot het verkrijgen en handhaven van een redelijke winstmarge.

Dit mag men vooropstellen. Aldus is de ontwikkeling, wanneer men het groote gebied der internationale samenwerking waarop Prof. *Goudriaan* het oog had, buiten beschouwing laat. Wanneer men het vraagstuk in de praktijk beschouwt, zooals het zich binnen onze gren-

zen voordoet, kan men veilig zeggen, dat gevaar voor prijsopdrijving niet bestaat.

Aan den anderen kant — en nu komt ik tot het tweede gedeelte van het eerste deel van het betoog van Prof. *Goudriaan* — mag men in zeker opzicht ook een ruimere begrenzing geven dan Prof. *Goudriaan* dat heeft gedaan op pag. 7 van zijn praeadvies, waar hij zegt:

„Zonder een zekere mate van beperking in de concurrentie „schijnt dus een gezonde ontwikkeling van de bedrijfsstaten „met hoge vaste kosten, werkend voor een fluctueerende, maar „niet elastische vraag, niet goed mogelijk.”

Ik geloof, dat, wanneer men het vraagstuk van een practisch standpunt beschouwt, men de conclusie hier veilig verder kan doortrekken dan Prof. *Goudriaan* heeft gedaan, n.l. dat men deze uitspraak ook mag toepassen op bedrijven — natuurlijk met hoge vaste kosten — maar met stabiele vraag. Ik denk aan bedrijven verwant aan de meelmalerij, die Prof. *Goudriaan* zelf heeft genoemd. Men kan niet beweren, dat bij de verhoudingen in Nederland — en ik geloof, grootendels ook wel in het buitenland — deze uitspraak niet geldt voor industriën als de rijstpellerij, de oliefabricage e.d., het type dus, dat te brengen is onder de vierde rubriek van het schema van Prof. *Goudriaan*. Practisch mag men naar mijn meening deze bedrijven er bij nemen en misschien mag men zelfs nog iets verder gaan.

Het tweede deel van het betoog van Prof. *Goudriaan* is, na een algemeene inleiding, van meer concreten aard. Daarin geeft hij een beschouwing over uniforme kostprijsberekening uit tweeërlei oogpunt bekeken, n.l. ten eerste als middel tot vergelijking van verschillende bedrijven en in de tweede plaats als middel tot onderlinge verrekening bij samenwerking. Wat het eerste punt betreft (uniforme kostprijsberekening als middel tot logische vergelijking en bestudeering van bedrijfszuinigheid), heeft Prof. *Goudriaan* reeds den nadruk gelegd op het groote gewicht van dit vraagstuk. Ik zou echter ook uit onzen kring een stem in die richting willen laten hooren. En dan behoeven wij het vraagstuk nog niet eens te brengen in het verband, waarin het door Prof. *Goudriaan* is beschouwd. Prof. *Goudriaan* heeft het bekeken uit het oogpunt van samenwerking, van vergelijking van verschillende bedrijven, die tot op zekere hoogte onafhankelijk zijn. Maar ook al laat men samenwerking buiten beschouwing, dan is uniforme kostprijsberekening ook in elk bedrijf op zich zelf, van groote beteekenis als middel tot vergelijking der resultaten van twee opeenvolgende perioden. De beteekenis van het opsporen der verhoudingen en het tot uitdrukking brengen daaraan zóó, dat men tot logische en nuttige conclusies kan komen, geldt zoowel bij bedrijfsconcentratie als in elk bedrijf op zich zelf. Wanneer men dit vraagstuk uit een practisch oogpunt beziet, vooral bij ondernemingen, die twee of meer fabrieken exploiteeren van hetzelfde type, maar onder verschillende omstandigheden — b.v. in verschillende deelen van het land —, dan moet men het buitengewoon groote belang inzien van het brengen van een zoodanig systeem in de kostprijsberekening, dat men tot een logische basis van beoordeeling en vergelijking komt. Ik ben van meening, dat dit nog wel eens duidelijk mag worden gezegd. In dit opzicht zijn wij in onze kringen en in het algemeen in het bedrijfsleven nog niet waar wij moeten zijn.

Prof. *Goudriaan* heeft de kwestie van de bedrijfsdrukke, speciaal in verband met de onderlinge verrekening bij concentratie, meer diepgaand behandeld. Nu is de grondslag van zijn betoog mij niet geheel duidelijk. Mag ik deze vraag stellen: Is Prof. *Goudriaan* van meening, dat bij samenwerking en onderlinge verrekening de oplossing van het vraagstuk der bedrijfsdrukke in beginsel anders ligt dan bij het afzonderlijke bedrijf? Of meent hij, dat daartusschen alleen in zóó verre verschil bestaat, dat er in het eerste geval een grootere noodzakelijkheid tot scherp calculeeren bestaat dan in het laatste? Is deze laatste opvatting juist, dan mag ik aannemen, dat Prof. *Goudriaan* van meening is, dat de beginselen, die hij in zake normale bedrijfsdrukke heeft ontwikkeld, ook in het afzonderlijke bedrijf gelden. Zoo ja, dan verschil ik op dit punt diepgaand met hem van meening. Ik beweer, dat men geen conjunctuur-bestudeering noodig heeft om te komen tot het resultaat, dat Prof. *Goudriaan* wil bereiken, d.i.: vergelijking en beoordeeling. Wij moeten het dichterbij zoeken. Ik wil even overdrijven: naar mijn overtuiging ligt het veel meer voor de hand (hoewel ook bij ons het vraagstuk nog niet is opgelost), de maximale capaciteit als basis te nemen. Indien iets in een bedrijf abnormaal is, dan is het naar mijn meening de „leegloop”, in welken vorm ook. Wanneer men hier van een norm wil uitgaan, dan maakt men naar mijn gevoelen een fout, wanneer men in die norm bewust iets abnormaals brengt. In de noot op blz. 12 zegt de geachte inleider:

„ook bij de aanbevolen rekenwijze belast men dus strict ge- „nomen het product niet met de kosten van de werkelijk door

„het product gedurende een bepaalden tijd in beslag genomen „productiecapaciteit, maar men verhoogt dit bedrag nog in de „verhouding van volle bedrijfsbelasting tot normale bedrijfsbelasting.”

Prof. *Goudriaan* neemt dus als norm voor de vergelijking een toestand, waarbij als regel een deel der capaciteit niet wordt gebruikt. Zoodra men dit beginsel gaat invoeren, zal er verschil van meening ontstaan omtrent de vraag, hoe men de norm moet kiezen, welk percentage men moet nemen als gemiddelde „voor niet in gebruik zijn”. Naar mijn overtuiging is het vraagstuk aldus in de grond verkeerd gesteld. Als norm moet men den toestand nemen, waarbij men op volle capaciteit werkt. Elken leegloop moet men als verlies beschouwen, waartegen weliswaar door een ruime winstmarge dekking kan worden gevonden, maar dan als tegen iets abnormaals in het bedrijf. Ik weet heel goed, dat men het begrip „volle belasting” niet al te strict moet nemen. Men ziet in de praktijk dagelijks gevallen, waarin deze theorie niet opgaat, b.v. in het bedrijf der electrische centrales. Niemand zal verlangen, dat een electrische centrale, die gebouwd is op een capaciteit van een bepaald aantal K.W., onmiddellijk regelmatig op volle capaciteit moet werken. Dit is natuurlijk een levend vraagstuk. Men vindt zelfs tijdelijk aanleiding tot een gedifferentieerde kostprijsberekening, b.v. voor K.W.U., die op vastrechttaarf worden geleverd, e.d. In een dergelijk overgangstijdsperk kan men een anderen maatstaf aanleggen, maar dat zijn afwijkingen van den regel, dat het bedrijf niet normaal werkt, wanneer er machines staan, die niet worden gebruikt. Het is naar mijn gevoel een principieele fout om, wanneer in een werkplaats drie machines van hetzelfde type staan, waarvan één regelmatig ongebruikt is — niet als technisch noodzakelijke reserve, maar als overcompleet — twee der machines te belasten voor den leegloop der derde. Dat is zeker niet de juiste maatstaf om een bedrijf te zien, zooals het in werkelijkheid is. Ik geef toe, dat er moeilijkheden ontstaan als men deze methode toepast op de onderlinge verrekening in gevallen, waar op basis van den kostprijs wordt samengewerkt, zoodat er geen winstmarge is voor het dekken van risico. Dit is echter een abnormaal geval. De conclusie van Prof. *Goudriaan* had moeten luiden, dat, aangezien de concentratie zelve zal leiden tot een meer economisch gebruik der productiemiddelen, het vraagstuk van de afwijking van de maximum capaciteit van nog meer beteekenis wordt dan het in de op zich zelf staande onderneming reeds is. De concentratie is immers volgens hem o.a. ook een kwestie van economisch gebruik; het meten hiervan geschiedt niet op logische en betrouwbare wijze door vergelijking met een „in de lucht hangende” norm, doch door het kiezen tot verkrijgingsbasis van een vaststaand gegeven: de volle capaciteit.

(Applaus).

De Voorzitter:

Er zijn nog vier sprekers ingeschreven, zoodat, als wij op deze wijze voortgaan, wij niet op tijd zullen gereedkomen. Ik verzoek daarom den volgende sprekers, niet jaloersch te zijn op de vorigen, als ik hen eenigszins moet beperken. Ik stel voor, den spreektijd op niet langer dan 5 a 6 minuten te bepalen, opdat Prof. *Goudriaan* voldoende tijd overhoudt om de sprekers te beantwoorden.

De Heer James Polak:

Mijnheer de Voorzitter, Mijne Heeren,

Ik zal niet in herhaling treden, maar wil mij toch met een enkel woord aansluiten bij den lof, dien vorige sprekers reeds hebben geuit voor het heldere en interessante praeadvies. Toch is er één punt, waaroemtrent het mij veroorloofd zij, met den geachten inleider van meening te verschillen. Ik hoop, dat hij mij niet als achterlijk zal beschouwen, wanneer ik niet kan meezingen in het eenstemmige koor en het nog niet eens kan zijn met de leer der normale bedrijfsdrukke. Wanneer wij spreken over omslag van kosten, moeten wij weten, waarover wij het hebben. Nu meen ik, dat het praeadvies daaromtrent eenigen twijfel laat. Op blz. 10 lees ik:

„Ik denk hierbij niet zoozeer aan de pogingen tot normalisatie der kostprijsberekening zooals deze in tal van bedrijfs- „takken gedaan zijn uitsluitend met het oog op de prijs- „politiek.....”

en:

„Ik denk thans aan een gelijkmaking van de kostprijsberekening, die werkelijk tot in onderdeelen afdaalt, zoodat deze „normale kostprijsberekening een betrouwbare maatstaf wordt „voor de vergelijking van de economie van twee of meer ondernemingen.....”

Ik meende, dat wat Prof. *Goudriaan* omtrent normale kostprijsberekening heeft gezegd, hierop aansloot. Wanneer het echter zoo is, als de Heer *Reder* onderstelt, n.l. dat Prof. *Goudriaan* meer bedoelt een verrekeningsprijs, dan ben ik het eens. In dat geval kan er aanleiding zijn om een kostprijs te maken op basis der normale bedrijfsdrukte. Hebben wij echter een kostprijs noodig als betrouwbare maatstaf voor de economie van het bedrijf, dan geloof ik niet, dat wij een willekeurigen factor mogen invoeren, zooals de normale bedrijfsdrukte er een is. Het schema in het praeadvies is zeer ingenieus, maar niet vrij van zekere willekeur. Als wij een betrouwbare maatstaf willen hebben, dan hebben wij iets anders noodig; dan moeten wij iets verder gaan. In de eerste plaats moeten wij dan, zooals de Heer *Reder* heeft betoogd, uitgaan van een kostprijs, zooals die zou zijn, wanneer werkelijk de maximale productie bereikt was. Ik zou dat geen normale kostprijsberekening noemen, maar ik zou zeggen: ik wil beginnen met te berekenen, hoe hoog de kostprijs in dat geval zou zijn. Daarop zou ik een opslag willen zetten, die aangeeft, hoe hoog de productiekosten zijn geweest tengevolge van het feit, dat de maximale productie niet is bereikt. Wij kunnen dan in de eerste plaats oordeelen over het technisch kunnen der bedrijven en wij hebben een leidraad voor de beoordeling van het commercieel beheer. Bij de vrije concurrentie zal men dan kunnen oordeelen over de prijspolitiek (of deze van dien aard was, dat men daarmede den omzet op de gewenschte grootte heeft gebracht) en bij concentratie zal men kunnen vaststellen, of de productie op doelmatige wijze over de bedrijven is verdeeld. Wat de verhooging der kosten betreft, veroorzaakt door het feit, dat men niet op maximale capaciteit heeft gewerkt, ik geloof, dat wij daarin inzicht zullen verkrijgen, wanneer wij zien, met hoeveel deze factor den kostprijs heeft verhoogd. Het kan misschien van belang zijn, dien factor verder te splitsen in conjunctuurverschijnselen en andere oorzaken, maar dat lijkt mij moeilijk. Het belangrijkste is, dat wij den toeslag op den kostprijs zien, veroorzaakt door de normale bedrijfsdrukte. Ik zou verder willen vragen: wat is de consequentie — die de geachte inleider niet heeft gesteld, maar die wij toch altijd zien — dat uit de winstrekening afzonderlijk blijkt de winst of het verlies, die (dat) het gevolg is van de afwijking van den normalen kostprijs. Zoo zou men tegenover elkaar kunnen stellen: opbrengst en normalen kostprijs. Ik, zou willen vragen, of opbrengst en bedrijfsdrukte niet zoodanig van elkaar afhankelijk zijn, of de opbrengst niet zoodanigen invloed heeft op de bedrijfsdrukte en omgekeerd, dat het onjuist is, de opbrengst te vergelijken met een prijs, waaruit de bedrijfsdrukte geheel is uitgeschakeld. Men berekent dan juist een winst, waarop de bedrijfsdrukte eenzijdig invloed uitoefent.

De Heer *W. E. Walles*:

Mijnheer de Voorzitter,

Prof. *Goudriaan* gaat uit van een conjunctuurperiode van 6 tot 8 jaar. Daarbij doet zich naar mijn meening het geval voor, dat men bij het opzetten eener rekening zooveel mogelijk de storende factoren elimineert. Daarom zou ik Prof. *Goudriaan* willen vragen, mede te deelen, welk bezwaar hij er in ziet, niet altijd een periode van 6 a 8 jaar te nemen, maar die periode voor elke soort van bedrijven afzonderlijk vast te stellen en ze korter te nemen, b.v. drie jaar. In een aldus vastgestelde periode zouden de voornaamste storende factoren niet aanwezig zijn. Als zoodanig beschouw ik sterk schommelende prijzen der grondstoffen. Stelt men de periode op 8 jaar, dan kunnen deze een zoodanigen invloed hebben op de geheele bedrijfsdrukte, dat andere factoren daardoor op een geheel andere wijze in het geding komen. Ik zou ook willen vragen, of Prof. *Goudriaan* den invloed van buitenlandsche concurrentie al of niet wenscht te elimineeren. Hetzelfde geldt voor tariefmaatregelen van het buitenland, die ook van zeer grooten invloed kunnen zijn op de bedrijfsdrukte, wanneer men zich baseert op een cyclus van 6 tot 8 jaren.

Ik stap nu van dit onderwerp af, maar zou nog willen vragen, of Prof. *Goudriaan* bij de vaststelling van het bedrag der vaste kosten de verschillen elimineert, die gedurende een kortere of langere periode ontstaan door de mate van „Arbeitsfreudigkeit”. Deze factor is van zeer groote betekenis geweest b.v. in het mijnbedrijf, waar de productie per arbeider per dag onder den invloed van dezen factor sterk wisselde. Wil hij verder al of niet als invloed op de vaste kosten laten gelden de gevolgen van wisseling in de bedrijfsleiding of in belangrijke onderdeelen daarvan?

De Heer *De Zeeuw*:

Mijnheer de Voorzitter,

De inleider heeft ons ongemeen geboeid, maar juist daarom heb ik eenige teleurstelling gevoeld, toen hij naderde tot het vraagstuk der

normale bedrijfsdrukte. Ik was gespitst, omdat ik verwachtte, het verlossende woord te hooren. Wij hebben steeds voor dit probleem gestaan en ik hoopte thans den ingenieur te zullen zien verschijnen. Immers, ik meen, dat wij dit probleem zonder diens hulp niet kunnen oplossen. In het klassieke werk van *Simon* is het begrip normale bedrijfsdrukte ons voor het eerst aan de hand gedaan, maar deze geeft de *gemiddelde* bedrijfsdrukte en tot mijn leedwezen geeft Prof. *Goudriaan* onder den naam „normale bedrijfsdrukte” feitelijk ook weer de „*gemiddelde* bedrijfsdrukte”. Wij zijn zeer dankbaar voor zijn schema, maar ik vraag: waar is hier de ingenieur? Moeten wij hier niet invoegen den factor der maximale capaciteit, zooals de Heer *Reder* reeds heeft betoogd?

Ik wil er op wijzen, dat dit natuurlijk niet een vraagstuk is voor den ingenieur alleen, aangezien er tal van bedrijfseconomische problemen mede zijn verbonden. Het gaat niet alleen om de maximale capaciteit. Wij hebben in de eerste plaats rekening te houden met den arbeidstijd, zooals die op een zeker oogenblik geldt, met seizoenwisselingen en naar mijn meening — in tegenstelling met die van den Heer *Reder* — ook terdege met de schommelingen der conjunctuur, zooals de inleider dat heeft uiteengezet. Wanneer wij hiermede rekening houden en als capaciteit aannemen die bezetting, waarbij de progressieve koesten hun werking aanvangen, dan moet het mogelijk zijn, een soort van optimale verhouding vast te stellen tusschen de capaciteit eener installatie en een bepaalde gemiddelde-bedrijfsdrukte. Dat gemiddelde te berekenen op de wijze als de inleider dat in zijn schema doet. Die door de optimale verhouding bepaalde gemiddelde bedrijfsdrukte zou ik willen noemen de normale bedrijfsdrukte. Het zou mij zeer interesseeren, op deze punten de meening van den geachten inleider te vernemen, in het bijzonder wat betreft de mogelijkheid van een vruchtbare samenwerking tusschen ingenieur en accountant, waarbij zich immers aspecten voordoen, welke vergeleken kunnen worden met de voordeelen welke de moderne bedrijfsconcentratie biedt.

De Heer *Abr. Mey*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Met toenemende belangstelling heb ik het belangrijke praeadvies van Prof. *Goudriaan* gelezen. Ik kan de woorden van waardeering die anderen hebben uitgesproken, slechts onderschrijven, zal niet opnieuw daarover uitwiden, ik zou dan in herhaling moeten vervallen.

Het ging mij zooals het ook anderen blijkens de discussie is gegaan: de belangstelling culmineerde op het punt van de uniforme kostprijsberekening. Indien dit onderwerp niet van het begin af mijn belangstelling had gehad, zou ik mij niet hebben verstout, eenige opmerkingen te wagen tegenover een praeadvies, dat van zoo groote wetenschapeelijke kennis en van zooveel practische ervaring getuigt als dit. Prof. *Goudriaan* veroorloofte mij echter, ten aanzien van het behandelde op pag. 12 bij de definieering der normale bedrijfsdrukte een vraag te stellen. Hij spreekt over de min of meer cyclische schommelingen in de conjunctuur en zegt daarbij, dat, indien wij alleen met deze schommelingen te maken hadden, de normale bedrijfsdrukte zou kunnen worden gedefinieerd als de gemiddelde bedrijfsdrukte over de laatst verloopene conjunctuurperiode. Ik zou nu willen vragen: bedoelt Prof. *Goudriaan*, dat, evenals bij seizoenschommelingen men in het algemeen op een prijs calculeert, waarbij het verlies door leegloop in het slappe seizoen over de productie gedurende het geheele jaar wordt omgeslagen, dus ook in dit geval de leegloop gedurende slechte jaren der conjunctuurperiode over de geheele conjunctuurperiode wordt omgeslagen? Ik vraag mij af, of deze gelijkstelling inderdaad te handhaven is. Bij seizoenschommelingen heeft men te doen met een zeer korte periode, die in haar periodiciteit een zeer groote stabiliteit heeft, hetgeen bij de conjunctuurschommelingen niet het geval is. Weliswaar toont het schema op pag. 13 aan, dat, hoe men de conjunctuurperiode ook neemt, dit voor de becijfering geen verschil maakt, maar de duur der conjunctuurperiode — dit blijkt ook uit het schema — maakt n.l. wel verschil. Wanneer ik mij moet baseeren op de laatst verloopene conjunctuurperiode en daaruit gegevens moet trekken voor de komende conjunctuurperiode, terwijl tusschen deze beide vrij groote verschillen in duur mogelijk zijn, kom ik dan bij de schatting der normale bedrijfsdrukte niet tot een verkeerde oplossing? Prof. *Goudriaan* spreekt over de „laatst verloopene conjunctuurperiode”. Ik heb bij het doorlezen van het praeadvies den indruk gekregen, dat Prof. *Goudriaan* doelt op de algemeene conjunctuur, terwijl de mondelinge toelichting daarentegen den indruk geeft, dat hij de conjunctuur eener bepaalde onderneming bedoelt. Wanneer ik op dit punt even mag doorgaan, zou ik willen opmerken, dat de algemeene conjunctuur, de conjunctuur van een bepaalden tak van bedrijf en de conjunctuur eener bepaalde onderneming buitengewoon kunnen uiteenloopen. Ik heb het gevoel, dat, hoewel de tendenz

der algemeene conjunctuur overal doorwerkt, bepaalde takken van bedrijf een geheel ander beeld kunnen vertoonen en een bepaalde onderneming nog weder een ander beeld dan dat van den betrokken tak van bedrijf. Indien dit juist is, dan is het resultaat der conjunctuur zuivere ondernemerswinst of -verlies. Neemt men dan de conjunctuur van een bepaald bedrijf als basis voor de berekening der normale bedrijfsdrukke, dan zou men daarmede iets dat uit den aard der zaak ondernemerswinst of -verlies is, als kosten calculeeren. Bovendien: wanneer ik de conjunctuur van een bepaalde onderneming als uitgangspunt neem en ik kom dan tot de vraag der uniforme kostprijsberekening voor een bedrijfstak, krijg ik dan niet een kostprijs, waarbij ik van ongelijksoortige gegevens ben uitgegaan, omdat de conjunctuur van elke afzonderlijke onderneming anders kan zijn dan die van den bedrijfstak al is de tendens werkzaam, dat de bedrijfstakconjunctuur zich overal doet gevoelen? Ik heb steeds het gevoel gehad, dat de capaciteit der onderneming een meer vaste basis voor de berekening der normale bedrijfsdrukke en van den normalen kostprijs geeft. Daarop is echter door Prof. *Volmer* en door den Heer *Reder* uitvoerig de aandacht gevestigd; ik acht dus, dat ik de aandacht der vergadering daarvoor niet behoef te vragen. Ik gevoel mij buitengewoon aangetrokken door hetgeen de Heer *Reder* hieromtrent heeft gezegd. Ik had echter bovendien de opmerking willen maken, dat de uniformering van den kostprijs m.i. zeer goed kan worden verkregen op basis van het aannemen der capaciteit als normale bedrijfsdrukke. Ik meen, dat de Heer *Reder* te dien opzichte een eenigszins ander standpunt heeft ingenomen.

De Heer *Blok*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Het was niet mijn bedoeling, het woord te voeren; maar het feit, dat het punt, dat mijn belangstelling het meest heeft gaande gemaakt, in de discussie nog niet is behandeld, gaf mij aanleiding, toch even het woord te vragen. Ik behoef niet te zeggen, dat ik de zeer interessante inleiding van den hooggeleerden inleider met de grootste aandacht heb gevolgd en met klimmende belangstelling heb herlezen. Ik geloof echter, dat die herlezing nog niet voldoende was om alles te kunnen verwerken. Het terrein, dat hij bestrijkt, is zóó uitgebreid en de perspectieven, die hij opent, zijn zóó ruim, dat zelfs de onderdeelen zich bijna niet tot een bespreking leenen. Men zou door de bespreking dier onderdeelen het doel feitelijk voorbij schieten. Ik heb nog niet hooren bespreken de verhouding van de middelen tot het doel: de verhooging van de productiviteit. Dat is juist hetgeen mij eenigszins onbevredigd heeft gelaten in de inleiding van den hooggeleerden referaat. Toen de hooggeleerde inleider begon met de mededeeling „ik gevoel mij schuldig”, dacht ik: „daar zul je het hebben!” Maar, helaas, het kwam niet! Ik had zoo gaarne gewild, dat de hooggeleerde inleider een definitie zou hebben gegeven van datgene wat hij bedoelt met de productiviteit, zooals hij die bij de samenstelling der inleiding heeft opgevat. Het kan zijn de technische productiviteit, het kan ook zijn de financieele productiviteit of liever de rentabiliteit. Waar de hooggeleerde inleider op pag. (3) den oud-wethouder van Amsterdam den heer *Wibaut*, citeert:

„Want deze (de kartelvorming) is een verbetering van de „voortbrengingswijze zooals de stoommachines het zijn geweest; „beiden maken den voortbrengingsarbeid doeltreffender.”

daar geloof ik, dat hij het oog had op de „technische” productiviteit. Op pag. 10 zegt de hooggeleerde inleider zeer nadrukkelijk:

„Ik denk hierbij niet zoozeer aan de pogingen tot normalisatie der kostprijsberekening zooals deze in tal van bedrijfs- „takken gedaan zijn uitsluitend met het oog op de prijspolitiek; „dit doel immers ligt buiten het onderwerp, dat thans aan de „orde is”

Verder vind ik op pag. 5 nog *Verrijn Stuart* geciteerd, waar de hooggeleerde inleider de woorden overneemt:

„Hoe kan men meenen de economische werkzaamheid van „den modernen groot-ondernemer enkel uit een verlangen naar „vermeerdering van zijn stoffelijk vermogen te kunnen ver- „klaren!”

Dit lijkt mij een zeer belangrijk punt in verband met de vraag, die ik den geachten inleider zou willen stellen. Wanneer het juist is, dat hij de technische productiviteit heeft willen behandelen, dan zou de inleiding niet voltooid zijn zonder dat de hooggeleerde inleider ook heeft gesproken over de natuurlijke grenzen der productiviteit. Ik vermoed echter, dat het de bedoeling is, de kwestie zoowel van de ééne als van de andere zijde te belichten. Daarom wil ik mijn betoog besluiten met de vraag: Zou de bedoeling van den inleider niet beter weergegeven zijn, wanneer hij den titel had doen luiden: „Enkele opmerkingen over horizontale bedrijfsconcentratie als middel

„tot verhooging van de financieele productiviteit (de rentabiliteit) van „het bedrijf?”

REPLIEK.

De Heer Prof. Dr. Ir. *J. Goudriaan Jr.*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte toehoorders,

Ik begin met den verschillenden sprekers dank te zeggen, die waardeering hebben uitgesproken voor mijn praeadvies en zal vervolgens trachten, de geopperde bezwaren te weerleggen.

Ik geloof verstandig te doen door te beginnen met den laatsten debater, den Heer *Blok*, wiens bezwaren van principiële beteekenis zijn. Hij stelt de vraag: wat verstaat gij eigenlijk onder productiviteit: de technische productiviteit of wel de financieele productiviteit, d.w.z. de rentabiliteit der onderneming?

Ik zou willen antwoorden: geen van beide. De rentabiliteit is niet ter sprake gekomen; zij hangt natuurlijk sterk samen met de prijs-politiek, die hier niet op den voorgrond stond. Het technische begrip „productiviteit” is te beperkt; het is een deelbegrip. Wanneer wij spreken van de technische productiviteit, dan vergelijken wij telkens de verhouding van opbrengst tot offers van een bepaald onderdeel. Wij kunnen spreken over de productiviteit van een machine door de hoeveelheid product per arbeidsduur vast te stellen. Zoo kunnen wij ook het aantal K.G. brandstof per paardekrachtuur vaststellen. De productiviteit omvat dan telkens niet de geheele economie en is dan ook soms misleidend voor de beoordeeling van de geheele economie. Dit punt is ook door Prof. *Volmer* aangeraakt toen hij sprak over de „Sparwirtschaft”, die wel een technische, maar geen werkelijke financieele besparing gaf. In dezen beperkten zin vat ik het begrip niet op. Men kan evenwel al deze deelbegrippen samenvatten tot één geheel in den kostprijs. Ik geloof dan ook, dat men simpelweg moet zeggen — als men den titel der inleiding wil veranderen, waar ik niet per sé tegen ben —: „Enkele opmerkingen over horizontale bedrijfsconcentratie als middel tot kostenbesparing of wel: als middel tot verlaging van den kostprijs. Ook dit is nog eenigszins onvolledig, omdat wij daarbij moeten onderstellen: *bij gelijkblijvend prijsniveau der kostenelementen*. De vraag is dus: hoe kan men tot kostenbesparing komen, niet door verlaging van loonen of door de prijzen der grondstoffen te drukken, maar door verbetering der productie, door verbetering van de efficiency van het geheele bedrijf, door besparingen, uitsluitend verkregen door organisatorische en technische verbeteringen. Dat is de vraag, die ten grondslag ligt aan mijn praeadvies.

Een tweede punt, dat slechts even is aangeroerd, is ter sprake gebracht door den Heer *Reder*, toen hij zeide, dat ik in mijn conclusie ten aanzien van de psychologie van den ondernemer zeer terughoudend en beperkt ben. Hij vraagt, of het niet interessant geweest ware, iets uitvoeriger te zijn. Nu heb ik aan het slot van dit gedeelte van mijn praeadvies mijn meening hierover wel geventileerd. Ik heb immers gezegd, dat men er rekening mede moet houden, dat de psychologie van den ondernemer in het grootbedrijf geheel anders is dan die van den ondernemer in het kleinbedrijf; ook dat die van het Germaansche ras geheel anders is dan die van het Latijnsche en dat beide weer anders zijn dan die van het Angelsaksische ras. Ik geloof, dat de kartelvorming in het kleinbedrijf op de technische ontwikkeling veel meer remmend zal werken dan in het grootbedrijf. Dit hangt ook samen met de opleiding van den ondernemer en met de vraag, uit welk milieu hij komt. De invloed van de wetenschappelijke opleiding is in klein- en middenbedrijf nog tamelijk gering en van jongen datum. Er zijn menschenleeftijden voor nodig, geheele generaties moeten door andere zijn vervangen, voordat de wetenschappelijk onderlegden overal doordringen. Naarmate evenwel deze invloed grooter wordt, brengt men naar mijn meening een element van vernieuwing in het bedrijf, waarop men kan bouwen, los van den dwang der concurrentie. Dit is het belang, dat de geheele maatschappij bij een wetenschappelijke opleiding op dit gebied heeft. Het belang hiervan kan men niet hoog genoeg aanslaan; de wetenschappelijke opleiding beïnvloedt de psychologie van den bedrijfsleider in zeer sterke mate.

Een andere opmerking van den Heer *Reder* luidde, dat ik alle bedrijven met hoge vaste kosten bij elkaar had moeten nemen; voor al deze bedrijven is concentratie van groot belang. Dit belang is ook door mij met zooveel woorden erkend; maar uit deze erkenning volgt nog niet dat *daarom* de onderlinge aansluiting noodzakelijk is voor een behoorlijke ontwikkeling van de productiviteit. Het onderscheid of een bedrijfstak een stabiele of een fluctueerende markt heeft is van groot belang. Wanneer de markt in zich zelf stabiel is, wanneer

dus de vraag in het eene jaar niet veel verschilt, met die in het andere, dan is het bedrijf er veel beter aan toe, dan wanneer het sterke stooten heeft te verduren. De ervaring is hiermee wel in overeenstemming. Men heeft geen sterke concentratie in de meelmalerij, men heeft die ook niet, of slechts in geringe mate, in de rijstpellerij en olieslagerij, terwijl deze bedrijven toch op een zeer redelijken trap van technische ontwikkeling staan. De meelmalerij is naar mijn meening de grens van het volledig geautomatiseerde bedrijf genaderd. Men moet zich niet voorstellen, dat daar nog een groote besparing te bereiken is, tenzij in verband met de geringe bedrijfsbelasting. De belasting van elke onderneming afzonderlijk is nog steeds veel te klein, omdat het aantal bedrijven nog veel te groot is. De geringe bedrijfsbelasting is echter in dit soort bedrijven — juist omdat zij voor een betrekkelijk *stabiele* markt werken — toch altijd nog veel gunstiger dan in de bedrijven die voor een sterk fluctueerende markt werken en waarbij de capaciteit zich gaat richten naar de hoogste spitsen van de „boom”.

Ik ontken het belang dus niet voor andere bedrijven, maar het belang is kleiner en het gevaar van prijsopdrijving is daar groot.

Ik kom thans tot de rest der discussie, die zich groepeerd om het vraagstuk der bepaling van de normale bedrijfsdrukke, maar waarachter dit andere vraagstuk staat: wat de opvatting moet zijn van den kostprijs als zoodanig. Mijn meening daarover wil ik wel in enkele woorden geven. Naar mijn meening is de kostprijs in hoofdzaak, een *rekengrootheid*, die wij bepalen als steun voor de prijspolitiek. Het is volstrekt geen grootheid, waarnaar wij ons moeten richten; het is een *baken* om onze richting op te bepalen. In een rede, die ik ruim een jaar geleden voor het Nederlandsch Instituut voor Efficiency heb gehouden, heb ik gezegd, dat één baken niet voldoende is, maar dat wij een tweede nodig hebben, n.l. den grensprijs, dat is de som van alle variabele kosten. Op deze twee bakens kan men koers nemen. Maar dan moet men ook aan deze bakens den eisch stellen, dat zij op hun plaats blijven. Niets is gevaarlijker, dan te zeilen op bakens, die van plaats veranderen! Daarom zeg ik, dat men zich bij den kostprijs zeer beslist moet baseeren op de normale bedrijfsdrukke. De Heer *Polak* heeft verklaard nog altijd voorstander te zijn van de actuele bedrijfsdrukke. Hij wil weliswaar beginnen met te rekenen op de normale bedrijfsdrukke, doch met een toeslag wegens geringere bedrijfsdrukke. Dat lijkt mij een verouderd en onpractisch standpunt. Het is mij hier niet te doen om een diepzinnige wetenschappelijke ontleding, het is mij alleen te doen om het antwoord op de praktische vraag: waarmede werken wij op de meest praktische wijze, hoe construeeren wij de zaak het meest overzichtelijk, hoe wordt ons inzicht in het bedrijf het helderst? En dat is: de normale kostprijs. Daarbij zijn de voortdurende schommelingen in de bedrijfsbelasting uitgeschaald. Dan hebben wij ons een vaste lijn gesteld, over een lange periode. Nu bestaat er een principieele tegenstelling tusschen sommige debaters en mij. Bij de bepaling van de normale bedrijfsdrukke kan men tweeërlei standpunt innemen. De debaters zeggen: ontleen die aan de technische gegevens van het bedrijf of wel aan de gegevens de marktpositie (ik meen, dat Professor *Volmer* dit standpunt inneemt). Dat zijn dus alles wat ik zou willen noemen: theoretische bedrijfsdrukken, terwijl ik mijn gegevens wil ontleenen aan de directe werkelijkheid, zonder interpretatie of berekening. Ik vraag: wat is de bedrijfsdrukke het vorige jaar in werkelijkheid geweest en zoo ook het jaar daarvoor enz. Deze getallen kunnen met volmaakte exactheid worden bepaald. Daaromtrent kan men niet van meening verschillen. Daarvoor is alleen noodig een goede bedrijfsstatistiek, die noodzakelijk en van fundamenteele betekenis is. Men staat dan op den soliedien bodem der werkelijkheid. Er is geen enkel gevaar, iets „hinein zu interpreteren”. De boog AB in fig. 1 en 2 is geen fictieve kromme; het is de jaarstatistiek der onderneming. Daarmede heb ik de vraag beantwoord, of ik het oog had op de conjunctuur van het bedrijf of op een andere conjunctuur. Ik antwoord daarop: dat spreekt van zelf, het is de gang van één bepaalde onderneming, die wij volgen. Het is de productie van de onderneming b.v. van 1921 af tot en met 1926; het eenige verband met den bedrijfstak is de *duur* der conjunctuurperiode. Ook daarover kan men binnen zekere grenzen van meening verschillen, maar dit is het eenige, dat ik ontleen aan de algemeene conjunctuur of aan die van den bedrijfstak. De laatste kan een zekere verschuiving tegenover de algemeene conjunctuur vertoonen, zooals b.v. bij den scheepsbouw het geval is. Dat is echter niet zoo buitengewoon belangrijk. De gedachtengang is dus heel eenvoudig. De kromme lijn AB heeft niets abstracts of geheimzinnigs of ingewikkelds; zij toont simpelweg de jaarstatistiek der onderneming. Men stelt vast, hoeveel directe arbeidsuren men b.v. ieder jaar heeft gewerkt, een eenvoudige statistiek, waarover, ik herhaal het, elk goed geleid bedrijf onmiddellijk moet kunnen beschikken. De tegenstelling tusschen deze methode om het vraagstuk te entameeren en de andere ligt dus al dadelijk in het beschikbaar stellen van het grondmateriaal.

In het eene geval gaat men uit van berekening en suppositie, in het andere van de werkelijkheid. Dit laatste nu lijkt mij een zoo ontzaglijk voordeel, dat ik het onder geen beding wil prijsgeven.

Dit is mijn verdediging. Maar ik wil ook aanvallen.

Het calculeeren van hoeveelheden, die men het volgend jaar kan afzetten op grond van de marktverhoudingen in het bedrijf, is een zóo riskante calculatie, die alleen binnen zóo ruime grenzen van exactheid is te maken, dat ik die in geen geval zou willen verkiezen.

De heer *Reder* zegt: De maximum capaciteit zou de normale moeten zijn, anders beschouwt gij leegloop als normaal. Inderdaad, dat doe ik. In deze maatschappij, in het economisch milieu, waarin wij verkeerend, is leegloop normaal! Neem welke statistiek Gij ook wilt, van welken bedrijfstak ook en vergelijk de productie van een reeks achtereenvolgende jaren met de productie-capaciteit en Gij komt tot een coëfficiënt van bedrijfsdrukke van 40 tot 80. Het zou mij sterk verwonderen, wanneer Gij ook maar in één bedrijfstak boven 80 zoudt komen. De Amerikanen hebben in hun rapport over „Waste in Industry” cijfers dienaangaande gepubliceerd omtrent de schoenfabrieken en enkele andere bedrijfstakken. Ik heb het zelf eens uitgekeerd voor de broodbakkerij en ik kwam tot soortgelijke getallen. Bij den scheepsbouw komt men waarschijnlijk nog veel lager. Het is dus in strijd met de werkelijkheid, men laat den stevigen bodem der werkelijkheid los, als men zich baseert op de maximale capaciteit: Het geheele economisch milieu is gebaseerd op werkelooze productie capaciteit; dat is een integreerende factor bij de prijsvorming. Het is abnormaal en onuitvoerbaar, dat een bedrijf een aantal jaren zou kunnen werken op maximale productie capaciteit; ik ken daarvan geen enkel voorbeeld. Ik ken alleen voorbeelden van bedrijven, die in zeer gunstige perioden even tegen hun maximale productie aanstooten en dan onmiddellijk weer terugvallen. De praktische betekenis van de normale productie is nu vooral, dat men stuur krijgt in het bedrijf, dat men langzamerhand weet, waar men aan toe is. Wanneer wij op die bakens zeilen: de productie, die men redelijkerwijze — op grond van de ervaring van vorige jaren — kan verwachten, dan komt men behoorlijk uit. Rekent men daarentegen met de maximale capaciteit, dan weet men bij voorbaat, dat men elk jaar een enorm bedrag aan ongedekte kosten krijgt, dus een verlies.

Men heeft ook gevraagd, of mijn beschouwingen over de normale bedrijfsdrukke verband houden met de concentratie of dat zij ook gelden voor het afzonderlijke bedrijf. In principe gelden zij natuurlijk even goed voor het afzonderlijke bedrijf, maar in geval van combinatie wordt het belang van exactheid zooveel grooter. Overigens geloof ik, dat het ook theoretisch belang heeft om te komen tot een scherpere ontleding van wat de normale bedrijfsdrukke in wezen is.

Ik kan mij niet vereenigen met de meening van den Heer *de Zeeuw*, dat men de normale bedrijfsdrukke zou moeten beschouwen als een optimale verhouding. Dat zou een theoretische constructie zijn, waarbij men weer den vasten grond van de werkelijkheid onder de voeten verliest. Zij lijkt wel aantrekkelijk, maar zij verwijderd zich van het werkelijke bedrijfsleven. Daaraan moeten wij ons vóór alles vastklampen; dat is het eenige middel om in het goede spoor te blijven.

De Heer *Wallis* heeft eenige opmerkingen gemaakt, waarmede ik het volkomen eens ben. Het spreekt van zelf, dat ik rekening wil houden met storende invloeden. Ik heb aan het eind der beschouwingen over de normale bedrijfsdrukke nog gezegd:

„Het spreekt overigens vanzelf, dat het bovenstaande niet meer „wil zijn dan een theoretische analyse en dat men in de praktijk nog veelal met tal van storende factoren zal moeten rekening houden.”

Daartoe reken ik abrupte veranderingen b.v. door tariefswijzigingen, door krasse reorganisatie van bedrijven enz. Daarbij houdt elk recept op: dan moet men correcties aanbrengen. Men moet deze dan echter zien als correcties op een schema, dat juist blijft, wanneer de storende invloeden er niet zijn. Dat men met perioden van een veel kleiner aantal jaren kan rekenen, moet ik betwisten, omdat het werkelijk gaat om cyclische schommelingen in het bedrijfsleven, die nu eens van korter dan weer van langer duur kunnen zijn, maar toch altijd over enkele jaren loopen.

Ik weet niet, of ik hiermee alle bezwaren heb beantwoord. Ik verwaacht ook niet, allen te hebben overtuigd. Ik zou als samenvatting alleen nog dit willen zeggen en daarbij keer ik terug tot mijn uitgangspunt:

Het vraagstuk der bedrijfsconcentratie lijkt mij voor de geheele welvaartsontwikkeling van een land buitengewoon belangrijk. De ouderwetsche, onjuiste beschouwing ziet in de aaneensluiting der ondernemingen alleen een gevaar, een abnormaliteit, een uitwas. Ik geloof daarentegen dat wij meer en meer moeten erkennen, dat de bedrijfsconcentratie in haar verschillende vormen een van de onmisbare middelen is voor de verder gaande ontwikkeling van het bedrijfsleven.

naar hooger productiviteit. Wij moeten ons dus rekenschap geven van het rijke arsenaal van mogelijkheden, waarover wij de beschikking hebben, zoodat wij telkens dien vorm kunnen kiezen, die in een bepaald geval het beste past.

Ik geloof, dat er daarbij één maatregel is, die van alles overheerschende beteekenis is, dat is de normalisatie van de kostprijberekening. Bij het kleine werk van elken dag moet men deze steeds in-dachtig zijn en er steeds op aan sturen.

Ik geloof, dat men bij het vraagstuk van de bedrijfsconcentratie verkeerd doet door zich te verliezen in theoretische speculaties. Men kan de groote trom roeren over de enorme besparing, die men door „Rationalisierung der Wirtschaft” kan bereiken. Ik ben het echter eens met den afgevaardigde van Zweden ter Economische Conferentie, die zeide, dat rationalisatie niets nieuws was; we zijn er reeds lang mede bezig, ze wordt elken dag toegepast. Wij moeten ons wel bewust zijn, dat de bevordering van de bedrijfsconcentratie niet moet geschieden in een hoera-stemming, alsof nu alle moeilijkheden zouden wegvallen en de rijpe vruchten ons in den schoot zouden vallen. Het is een werk van langen duur; het is detailwerk; het moet groeien.

Ik eindig dus met den wensch uit te spreken, dat U het met mij eens zult zijn, dat bedrijfsconcentratie niet moet worden veroordeeld als een maatschappelijk gevaar, maar in het algemeen belang moet worden bevorderd als een noodzakelijke voorwaarde voor de verdere ontwikkeling der productie. En verder, dat daarvoor een reeks detailmaatregelen noodig zijn geleidelijk groeiend in de praktijk van elken dag en dat wij allen tezamen ons best moeten doen om die maatregelen zoo volledig mogelijk aan hun doel te doen beantwoorden.

(Krachtig applaus).

De Voorzitter:

U zult het ongetwijfeld allen met mij eens zijn, wanneer ik, een woord van grooten dank en hulde breng aan Prof. Goudriaan voor zijn inleiding en voor de wijze, waarop hij de debaters heeft beantwoord. Misschien heeft hij niet allen overtuigd, maar hij heeft de aandacht van ons, accountants, nog eens gevestigd op het belangrijke vraagstuk van de normalisatie van den kostprijs als gevolg, van en verbonden met de samenwerking van bedrijven. Dit is een onderwerp, waarvan wij ons de beteekenis elken dag bij ons werk realiseren, maar dat bij voortduring onze aandacht moet hebben. Het praktische werk van elken dag, dat wij als accountants doen, kan op den duur leiden tot de studie, die Prof. Goudriaan zich voorstelt.

Ik wil een kleine fout herstellen in mijn openingsrede. De belangstelling van het Verband deutscher Bücherrevisoren heeft zich niet alleen geuit door het zenden van de beide officieele vertegenwoordigers van dit verbond. Er zijn nog meer vertegenwoordigers van dit verbond aanwezig, die dus niet alleen ter vervulling van hun plicht hier zijn gekomen, maar uit eigen belangstelling en vriendschap. Ook hen heet ik hartelijk welkom.

(Applaus).

Hierna wordt de vergadering geschorscht tot des namiddags twee uur.

MIDDAGZITTING.

Heropening der vergadering: des namiddags te 2.15.

De Voorzitter:

Alvorens de vergadering te heropenen, heb ik nog een kleine fout te herstellen. In de vergadering van hedenochtend was ook aanwezig de Heer Last, Hoofdinspecteur van den Arbeid, Secretaris der Afdeling Rotterdam van de Algemeene Maatschappij van Handel en Nijverheid, wiens aanwezigheid wij op zeer hoogen prijs stellen.

Ik geef thans het woord aan den Heer Pelser, wiens inleiding U in druk is toegezonden, maar die zijn gedachtengang nog nader zal toelichten.

DE TAAK EN DE POSITIE VAN DEN ACCOUNTANT BIJ PUBLIEK RECHTELIJKE LICHAMEN

INLEIDING.

De taak van de overheid, die zich voor nog geen 50 jaren terug rijwel uitsluitend beperkte tot het administratief beheer en dat ten

dienste van openbare orde, zedelijkheid en gezondheid, heeft zich in de laatste decennia dermate uitgebreid, dat er wel haast geen enkele gemeente van eenige beteekenis meer is, die niet één of meer bedrijven exploiteert of daarbij direct, dan wel zijdelings betrokken is. Ook de provinciën en de Staat treden meer en meer als exploitanten van verschillende bedrijven op den voorgrond. Bijna op ieder gebied strekt de werkzaamheid der overheid zich uit, zoodat men bij een onderzoek tot de conclusie komt, dat in ons land meer dan 20 verschillende soorten van ondernemingen op deze wijze worden geëxploiteerd. Behalve de vrij algemeen voorkomende bedrijven voor de levering van gas, electriciteit en water, bemoeit de overheid zich met den aanleg en de exploitatie van telefoonbedrijven, trams en veerdiensten, abattoirs, koelhuizen, entrepôts, havenwerken, hypotheekbanken, spaarbanken, banken van leening, girodiensten, schouwburgen, ziekenhuizen, grond- en bouwbedrijven, levensmiddelenbedrijven, drukkerijen, kweekerijen, plantsoenen enz.

Doorgaans zijn genoemde ondernemingen gemeentebedrijven, doch in sommige gevallen behooren ze aan de provincie. De Staat exploiteert de staatskolen- en zoutmijnen, de staatsbedrijven van posterijen, telefoon en telegrafie, den postchèque- en girodienst, de rijkspostspaarbank, de artilleriebedrijven enz. Hierbij zijn de bedrijven in de koloniën en de semi-officieele lichamen, zooals de spoorwegen, buiten beschouwing gebleven.

De uitbreiding van de overheidstaak bracht een belangrijke stijging der cijfers van het budget en van den schuldenlast der genoemde lichamen met zich.

Welke bedragen hiermee gemoeid zijn, blijkt o.a. uit een artikel in het maandblad „Gemeente Financiën” (Nov. 1926, pag. 167), waar bij de bespreking eener circulaire van den Minister van Binnenl. Zaken aan de Gemeentebesturen, wordt opgemerkt, dat de gemeentelijke uitgaven stegen van $\pm f$ 110 miljoen in 1910 tot f 1.001 miljoen in 1921.

In hetzelfde maandblad wordt in het nummer van Maart 1927, op pag. 49, aan de cijfers van het „Maandschrift van het Centraal Bureau voor de Statistiek” het volgende ontleend:

„De inkomsten en uitgaven van de gemeenten, gewonen dienst, „beliepen:

„in 1914: 291 miljoen en 279 miljoen gulden.

„in 1925 resp. 552 miljoen en 552 miljoen gulden.

„Het bedrag der schulden was in 1914: 494 miljoen gulden.
in 1925: 1770 miljoen gulden.

„Voor de Provinciale Financiën zijn de cijfers der inkomsten en „uitgaven:

„in 1914: 18 miljoen en 17 miljoen gulden.

„in 1925: 139 miljoen en 138 miljoen gulden.

„Het bedrag der Provinciale Schulden in 1914 28 miljoen en „in 1925 168 miljoen gulden.

„In deze bedragen zijn de cijfers der bedrijven en diensten, ook „die der intercommunale, meestal slechts als saldi begrepen.”

Ongetwijfeld zijn de crisisuitgaven in de oorlogsjaren en de waardedaling van ons betaalmiddel van invloed geweest op bovengenoemde stijging. Toch blijkt uit deze cijfers duidelijk van welk een beteekenis de openbare financiën in den laatsten tijd zijn geworden.

Eenzelfde concentratie van groote kapitalen had zich reeds tevoren in het particuliere bedrijfsleven afgespeeld. Dit ging gepaard met het stellen van hoogere eischen aan de administratie. De inrichting daarvan moest worden verbeterd; een controle daarop werd gewenscht; bedrijfscontrole door middel van de administratie moest worden ingevoerd. Met deze behoeftestelling houdt nauw verband de ontwikkeling van het beroep van den accountant, die zich aanvankelijk beperkte tot het verbeteren der boekhouding en tot de zuiver administratieve controle daarvan, doch zich later meer en meer met bedrijfseconomische vraagstukken ging inlaten; het inzicht, dat controle zonder beoordeeling van de beteekenis der cijferverhoudingen in de administratieve verantwoording niet doeltreffend kan zijn, heeft ruim veld gewonnen.

Dezelfde behoeften, waarin bij het particuliere bedrijfsleven moest worden voorzien, deden zich ook bij de overheidslichamen gevoelen, zij het dan ook, dat, door het veelal monopolistisch karakter hunner ondernemingen, de sterke prikkel van de concurrentie daartoe niet op dezelfde wijze medewerkte als in het particuliere bedrijf. Dit verklaart ook waarschijnlijk ten deele, waarom de behoefte aan accountantshulp bij de overheidsbedrijven later tot uitdrukking is gekomen dan bij het particuliere bedrijf.

OMLIJNING VAN HET TE BEHANDELEN ONDERWERP.

Hoewel de overheid zich in de laatste jaren op velerlei gebied van de hulp van accountants is gaan bedienen, ligt het niet in de bedoeling, al die gevallen in deze bespreking te betrekken. Ik moet mij bepalen tot de functie van den accountant, voor zoover hij geroepen is, om zijn hulp te verleen voor het controleeren van de rekeningen dier overheidslichamen of van de rekeningen der door hen geëxploiteerde bedrijven. Als een integreerend onderdeel van deze taak beschouw ik de adviezen, die de accountant geeft omtrent de inrichting der administratie, alsmede die raadgevingen welke men in het algemeen als bedrijfseconomische adviezen pleegt aan te duiden.

Buiten bespreking zullen dus blijven de accountants bij publiekrechtelijke lichamen, die aldaar hunne diensten verleen, als; belastingaccountants, accountants bij bureaux voor de statistiek, accountants in dienst van de verzekeringskamer e.d.

TAAK VAN DEN ACCOUNTANT.

De taak van den accountant bij publiekrechtelijke lichamen is te splitsen in twee meestal streng gescheiden gedeelten, n.l.:

- a. De controle van de eigen rekening dier lichamen, en
- b. De controle van de administratieve verantwoordingen der door deze lichamen geëxploiteerde bedrijven.

Terwijl de onder a genoemde controle, n.l. die op de rekening van den rekenplichtigen ambtenaar tot nu toe weinig of niet door accountants werd uitgeoefend, begint men voor de onder b genoemde controle meer en meer van de hulp van accountants gebruik te maken. Dit is ook begrijpelijk als men let op de groote overeenkomst welke deze bedrijven, in tegenstelling met het beheerscomplex in engeren zin, in commercieel opzicht hebben met het particuliere bedrijf.

Toch mag er in dit verband de aandacht op worden gevestigd dat ook bij de administratieve verantwoording der niet-commerciële „diensten” zich vraagstukken voordoen, waarbij de zuinigheidsbeoordeeling van de overheidshuishouding een groote rol speelt en die derhalve aan het boekhoudingsapparaat en aan de controle daarvan even zware eischen stellen als bij de commerciële bedrijven.¹⁾

EISCHEN WAARAAN DE ACCOUNTANT MOET VOLDOEN

De groote verscheidenheid der overheidsbedrijven en de buitengewone omvang, dien deze bedrijven hebben verkregen, maken het noodzakelijk, dat de accountant, die geroepen wordt deze bedrijven te controleren, tenminste over een evengroote en veelzijdige vakkennis beschikt als voor het particuliere bedrijf noodig is; voor deze controle en voor het richten der administratieve verantwoording van die bedrijven op de behoeften aan beoordeelingsmateriaal is deze vakkennis een absoluut vereischte. Ik geloof, dat deze stelling nauwelijks voor bestrijding vatbaar is en mag mij ontslagen achten van de verplichting, om de juistheid daarvan in den breede aarde te toonen.

Uit het vorenstaande mag worden afgeleid, dat voor het accountantswerk bij publiekrechtelijke lichamen slechts in aanmerking kunnen komen volkomen bevoegde accountants; d.w.z. leden van een der erkend goede vereenigingen, welke door hooge eischer te stellen aan de bekwaamheid en onkreukbaarheid harer leden en door het handhaven eener strenge discipline waarborgen geleverd voor een richtige vervulling der aan hare leden opgedrager werkzaamheden.

Voor dit werk is, behalve de gewone beroepskennis, ook kennis van eenige wetten, verordeningen en algemeene bestuursmaatregelen noodig. Dit is echter in beginsel in ieder bedrijf zoo. Wanneer men een opdracht krijgt tot controle eener naamlooze vennootschap of van een vereeniging, dan moet men eerst door bestudeering van de statuten en reglementen kennis nemen van de algemeene regelen, door welke die vennootschap of vereeniging wordt beheerscht. Bij een vennootschap onder firma of bij een commanditaire vennootschap zal men eveneens van de vennootschapsakten moeter kennis nemen; en bij syndicaten en kartels is een grondige studie van de desbetreffende overeenkomsten een eerste vereischte.

Wanneer dan ook door sommige personen op het groote belang van de speciale wetskennis wordt gewezen, die voor de controle van publiekrechtelijke lichamen noodig is, dan leggen zij den nadruk op een punt van secundair belang. Gezien het feit, dat een accountant bij zijn beroepsopleiding reeds studie heeft gemaakt van de grondbeginselen van ons recht, zal hij met het peilen der beteekenis van deze bijzondere wetten weinig moeite hebben. De praktijk wijst in dit opzicht vanzelf den weg, waarop zich misschien iets meer, doch zeker geen „zwaardere” hindernissen bevinden dan in het particuliere bedrijf.

Dat in verband met de te stellen eischen het salaris van den accountant in dienst van publiekrechtelijke lichamen daarmede

¹⁾ Zie pagina 3 van het prae-advies van den heer H. R. Reder voor het „Bezuinigingscongres 1923.”

in overeenstemming behoort te zijn, spreekt vanzelf. Het is echter een algemeen bekend feit, dat voor het salaris, dat door sommige gemeenten voor een dergelijken functionaris wordt uitgetrokken, onmogelijk een bevoegde kracht kan worden verkregen.

TOESTAND IN NEDERLAND.

Van een algemeene regeling van de taak en de positie van den accountant kan bij ons te lande niet worden gesproken. Daarvoor verkeert de accountantspositie bij de publiekrechtelijke lichamen nog te veel in een stadium van wording. Wel zijn door verschillende overheidslichamen regelen en bepalingen vastgesteld waaraan de accountant zal zijn onderworpen.¹⁾ Van eenige uniformiteit is daarbij echter nog in het geheel geen sprake.

Bij het rijk, bij de provinciën en bij de gemeenten maakt men zoowel gebruik van ambtenaren-accountants als van public-accountants.

De ambtenaren dragen soms den naam van accountant, in andere gevallen spreekt men van verificateur, controleur of inspecteur der financiën. In het algemeen wordt door de groote gemeenten de voorkeur gegeven aan een eigen accountantsdienst. Zooals hierna zal worden besproken, behoeft daartegen geen bezwaar te worden gemaakt, mits de leiding van zulk een accountantsdienst in handen kome van een volledig bevoegd accountant, wiens rechtspositie hem behoorlijke onafhankelijkheid waarborgt en wien voldoende assistenten ter beschikking staan voor het uitvoeren van zijn taak. Ook moet vaststaan, dat de accountantsafdeeling niet voor andere werkzaamheden aan hare eigenlijke taak zal worden onttrokken.

Voor de contrôle van de eigen rekening bestaat bij sommige overheidslichamen reeds sedert lang een contrôle-apparaat. Bij den Staat heeft men daarvoor de Rekenkamer, bij sommige gemeenten (zooals Amsterdam b.v.) is daarvoor een stedelijke Rekenkamer ingesteld. Of deze lichamen echter ten volle de taak kunnen volbrengen, waarvoor zij zijn ingesteld, mag terecht worden betwijfeld. Zoo moet het — al mag niet worden ontkend dat door de Rekenkamer van den Staat nuttig werk wordt gedaan — een groot bezwaar worden geacht, dat hare rapporten meestal als mosterd na den maaltijd komen, hetgeen vooral bij politieke colleges met hunne veelvuldige persoonswisseling het werk dikwijls vruchteloos maakt.

De gemeentelijke Rekenkamer van een stad als Amsterdam, die toch voor het geheele land ten voorbeeld zou moeten kunnen strekken, blijkt nog lang niet ten volle voor haar taak berekend te zijn. Men denke aan de knoeierijen bij de gemeentelijke vischvoorziening te Amsterdam, die — ondanks gemeentelijke accountantscontrôle — jarenlang onontdekt konden blijven.

Hoewel het daar in een ander verband wordt vermeld, meen ik uit een desbetreffend artikel van den heer *Keegstra* in het maandblad

„Gemeentefinanciën” van Maart 1927 (pag. 51 onderaan) het volgende te mogen citeeren :

„De accountant, die als deskundige rapport uitbracht, „concludeert daarin dat de contrôle van gemeentewege zeer „onvoldoende is geweest. De opzet van het bedrijf is niet „goed ; de winkelcontrôle was vol fouten ; de bewijsstukken „voor de contrôle noodig werden vernietigd ; onderlinge „vergelijking der boeken kon niet plaats vinden ; de ver- „valschingen waren niet in de boeken te constateeren ; het „archief werd niet door den gewonen accountant verzorgd ; „bij de kasopneming werd niet door den gemeenteaccountant „nagegaan of het kasboek bij was.

„Inderdaad klinkt dit alles heel erg en wanneer juist is „dat het bedrijf door de knoeierijen, die in totaal vermoedelijk „f 60 à f 70.000.— beliepen, niet rendabel was dan springt „hier wel heel sterk in het oog, welk een groote beteekenis „een goede systematische contrôle heeft.”

Dit voorbeeld kan alleen voor Amsterdam nog met andere worden aangevuld, zooals b.v. de malversaties bij de entrées aan de koopmansbeurs. Een bewijs voor het ontbreken van behoorlijke contrôle bij den Gemeentelijken Woningdienst te Amsterdam is b.v., dat men meer dan 6 jaar nà het verstrekken van credieten van vele tonnen gouds, van de als zekerheid daarvoor te stellen hypotheek — ondanks aandringen van de schuldenaren — de akten nog steeds niet heeft gepasseerd.

Ook in de kleinere gemeenten laat de contrôle nog veel te wenschen over¹⁾, en de vrees, die prof. *Limperg* uitte in een artikel op pag. 50 van de jaargang 1912 van „Accountancy” blijkt maar al te zeer te worden bewaarheid. Prof. *Limperg* merkt daar n.l. op, dat hij ernstig betwijfelt of het vraagstuk van den accountant bij de gemeenten is opgelost door het aanstellen van een of meer ambtenaren, doch dat integendeel hetgeen aanvankelijk als een groote verbetering werd begroet, een ernstig gevaar dreigt te worden voor het richtig beheer der Gemeente-financiën.

Blijkbaar bedoelt prof. *Limperg* hiermee, dat een slechte contrôle erger is dan heelemaal geen contrôle, een meening die ik volkomen onderschrijf.

Ten opzichte van de taak, die Gedeputeerde Staten ten aanzien van de contrôle der gemeente-financiën hebben te vervullen, schijnt hier te lande nog vrij wat misverstand te bestaan. Door den heer *N. L. Reuvecamp*, verificateur der gemeente-financiën te Hilversum, wordt daarop in een artikel in het Augustusnummer 1927 van „Hartmans Tijdschrift ter beoefening van het administratief recht” nog eens speciaal de aandacht gevestigd. Hij komt daarbij tot de conclusie, dat de taak van Gedeputeerde Staten beperkt moet blijven tot het houden van toezicht, doch dat B. en W.

¹⁾ Zie de artikelen van den heer *K. C. de Jong*, gemeente-ontvanger te Zaandam, in jaargang 1914 van „Accountancy”. Deze noemt daar verschillende gevallen van fraudes, waarbij hij wijst op het totaal ontbreken van contrôle of op de zeer gebrekkige manier waarop zulke contrôles plaats vinden.

Zie ook het zeer lezenswaardig artikel in het Handelsblad van 9 Ap. il 1926 (avondblad) getiteld : STEVIGER WAARBORG. Daarin wordt naar aanleiding van de opnieuw gebleken onregelmatigheden in gemeentelijke administraties, met klem aangedrongen op contrôle door public-accountants, die leden zijn van één der 3 groote vereenigingen het N.I.v.A., de Ned. Bond v. Acc. of de Ned. Org. v. Acc.

¹⁾ Voor de rijksaccountants van de belastingen, die hier overigens onbesproken blijven, is door den Minister van Financiën zelfs een speciaal examen ingesteld, waaraan allen die als zoodanig wenschen te worden aangesteld, zich hebben te onderwerpen. Een uitzondering wordt gemaakt voor doctorandi van de Handelshoogeschool, die met goed gevolg een examen in de rekeningwetenschap hebben afgelegd. Deze schijnen zonder examen te kunnen worden benoemd

behooren te zorgen voor een voldoende *contrôle* op de gemeentefinanciën.

In dit verband zij nog gewezen op de regeling, zooals deze in Engeland bestaat, waar blijkens punt 14 van het hiernagenoemde rapport de gemeentefinanciën zijn onderworpen aan de *contrôle* van de „Local Government Board.”

Wat betreft de *contrôle* op de rekeningen van provinciale bedrijven bevat het ingediende wetsontwerp tot wijziging van de Provinciale Wet de bepaling, dat de aan Gedeputeerde Staten over te leggen rekening van een tak van dienst met afzonderlijk geldelijk beheer moet zijn deugdelijk verklaard door een buiten den tak van dienst staanden boekhoudkundige, door de Provinciale Staten aan te wijzen.¹⁾

Het is zeer te waardeeren, dat zulke maatregelen van de zijde der Regeering worden voorgesteld en men mag aannemen, dat dergelijke voorschriften op den duur ook in de Gemeentewet niet achterwege zullen blijven. Te betreuren valt echter, dat de Regeering, waar zij blijkbaar den accountant op het oog heeft, nog steeds niet heeft kunnen besluiten dien titel ook in de wetten te noemen. Dit vergroot het gevaar, dat dergelijke opdrachten aan daartoe ongeschikte personen zullen worden gegeven.

Naar mijne meening behoeven deze provinciale accountants geen ambtenaren te zijn, doch zouden zulke *contrôles* evengoed en soms zelfs beter aan public-accountants kunnen worden opgedragen.

TOESTAND IN HET BUITENLAND.

Engeland.

In Engeland geeft de *contrôle* van de rekeningen van gemeenten en van hare bedrijven aanleiding tot veel discussie, zooals blijkt uit het desbetreffende hoofdstuk op pag. 14 van het referaat van den heer *F. Ogden Whiteley* „The accounts of Local Authorities” (Internationaal Accountantscongres 1926).

In dit hoofdstuk „Audit”, deelt de heer *Whiteley* mee, dat eenige jaren geleden dit onderwerp aanleiding heeft gegeven tot het uitbrengen van een speciaal rapport, dat werd samengesteld door een Commissie benoemd uit de leden van de beide huizen van het Engelsche Parlement.

Dit rapport is zoo belangrijk, dat het de moeite loont, de door den heer *Whiteley* genoemde punten hier in hun geheel over te nemen. Deze luiden :

¹⁾ Artikel 116 en het eerste deel van art. 125 van het gewijzigd Wetsontwerp der Provinciale Wet luiden :

Artikel 116.

Ten aanzien van de door de Staten onder Onze goedkeuring aangewezen takken van dienst worden in de begrooting der provinciale inkomsten en uitgaven alleen opgenomen de eindcijfers van de geraamde ontvangsten en uitgaven of de geraamde voor- of nadeelige saldo's.

Artikel 125.

Met betrekking tot de takken van dienst, ten aanzien van welke artikel 116 is toegepast, doen Gedeputeerde Staten telken jare, binnen den bij verordening door de Staten bepaalde termijn, aan dezen verantwoording van de ontvangsten en uitgaven in het afgelopen dienstjaar onder overlegging van eene rekening met de daarbij behorende toelichtende bescheiden, van welke rekening de cijfers door een buiten den tak van dienst staanden boekhoudkundige, door de Provinciale Staten aan te wijzen, deugdelijk zijn verklaard

10. The Committee have directed full attention to the question of Audit.
11. The Committee recommend that a uniform system of audit should be applied to all the major Local Authorities, viz. the Councils of Counties, Cities, Towns, Burghs and of Urban Districts.
12. At present Municipal Corporations in England and Wales with a few exceptions, are only subject, as regards audit, to the provisions of the Municipal Corporations Act, 1882, by which one auditor, who must be a Member of the Town Council, is nominated by the Mayor, and two who cannot be Members of the Town Council, are elected by the ratepayers.
13. The evidence shows that no effective system of audit is thus supplied. The Elective Auditors are poorly paid, or are unpaid altogether. Little interest is taken in their election, and although in some cases they are able to lay a finger upon a particular irregularity, it is not clear that they could not make the same discovery in the capacity of active ratepayers. No complete or continuous audit is ever attempted by them.
14. All County Councils, the London Borough Councils and Urban District Councils are subject to the Local Government Board Audit. This Audit is carried out by District Auditors who, as a rule, are not Accountants, and are not, in the opinion of the Committee, properly qualified to discharge the duties which should devolve upon them. By special Local Acts the Corporations of Tunbridge Wells, Bournemouth and Southend-on-Sea must, and the Corporation of Folkestone may, adopt the Local Government Board System of audit. The duties of the auditors seem to be practically confined to certification of figures, and to the noting of illegal items of expenditure.
15. To apply this system of audit to Municipal Corporations would arouse strenuous opposition from them, and the course may be considered impracticable, but in addition to this the fact that District Auditors are not Accountants, seems to unfit them as a class for the continuous and complicated task of auditing the accounts of what are really great commercial businesses.
16. The Committee accordingly recommend that :
 - a. the existing systems of audit applicable to Corporations, County Councils and Urban District Councils in England and Wales be abolished.
 - b. Auditors, being members of the Institute of Chartered Accountants or of the Incorporated Society of Accountants and Auditors, should be appointed by the three classes of Local Authorities just mentioned.
 - c. In every case the appointment should be subject to the approval of the Local Government Board, after hearing any objections made by ratepayers, and the auditor, who should hold office for a term not exceeding five years, should be eligible for reappointment, and should not be dismissed by the Local Authority without the sanction of the Board.
 - d. In the event of any disagreement between the Local Authority and the Auditor as to his remuneration, the

Local Government Board should have power to determine the matter.

- e. The Scots practice of appointing Auditors from a distance in preference to local men, to audit the accounts of small Burghs should in similar cases be adopted in England.
17. The Committee are of opinion that it should be made clear by Statute or Regulation that the duties of those entrusted with the audit of Local Accounts are not confined to mere certification of figures.
They therefore further recommend that :
 - a. the Auditor should have the right of access to all such papers, books, accounts, vouchers, sanctions for loans, and so forth, as are necessary for his examination and certificate.
 - b. He should be entitled to require from officers of the Authority such information and explanation as may be necessary for the performance of his duties.
 - c. He should certify :
 - I. that he has found the accounts in order, or otherwise, as the case may be ;
 - II. that separate accounts of all trading undertakings have been kept, and that every charge which each ought to bear has been duly debited ;
 - III. that in his opinion the accounts issued present a true and correct view of the transactions and results of trading (if any) for the period under investigation ;
 - IV. that due provision has been made out of Revenue for the repayment of Loans, that all items of receipts and expenditure and all known liabilities have been brought into account, and that the value of all assets has in all cases been fairly stated.
18. Auditors should be required to express an opinion upon the necessity of reserve funds, of amounts set aside to meet depreciation and obsolescence of plant in addition to the statutory sinking funds, and of the adequacy of such amounts.
19. The auditor should also be required to present a report to the Local Authority. Such report should include observations upon any matters as to which he has not been satisfied, or which in his judgment called for special notice, particularly with regard to the value of any assets taken into account.
20. The Local Authority should forward to the Local Government Board both the detailed accounts and the report of the auditor made upon them. It should be the duty of the auditor to report independently to the Board any case in which an authority declines to carry out any recommendation made by him.
21. A printed copy of the accounts, with the certificate and report of the auditor thereon, should be supplied by the Local Authority to any ratepayer at a reasonable charge.
25. With a continuous, vigilant and thoroughly efficient system of inspection and audit, the surest guarantee to the ratepayers against extravagance is to be found in the deterrent effect of public exposure, in addition to the existing legal remedies.

Er zij speciaal de aandacht gevestigd op punt 15, waarin de commissie de opmerking maakt, dat de in Engeland met de contrôle belaste personen geen accountants zijn, waardoor zij naar de meening dier commissie ongeschikt geacht moeten worden om de contrôle te verrichten van wat inderdaad groote commercieele bedrijven zijn.

In punt 16 b wordt daarom door de commissie aanbevolen om voor de bedoelde contrôles uitsluitend leden van een der beide groote Engelsche vereenigingen aan te stellen.

Een dergelijke uitspraak van een commissie bestaande uit leden van het Engelsche Hooger- en Lagerhuis is zeker wel het beste bewijs voor de noodzakelijkheid van contrôle door volkomen bevoegde accountants. Het pleit voor de Engelsche regeering, dat zij na het verschijnen van dit rapport hare accountants-afdeeling althans in zooverre belangrijk heeft verbeterd, dat thans vele leden van het Institute en de Society daar een leidende positie bekleeden.¹⁾

Uit het referaat van den heer *Whiteley* blijkt tevens, dat in Engeland de contrôle van publiekrechtelijke lichamen zoowel aan ambtenaren als aan public-accountants wordt opgedragen.

Duitschland.

Het Verband Deutscher Bücherrevisoren verzocht aan *Dr. jur. Paul D. Schourp* naar aanleiding van mijn schrijven een uiteenzetting te willen geven van de regeling van het onderhavige onderwerp in Duitschland. Deze deelt daaromtrent het volgende mede :

„In Deutschland werden die rein staatlichen Betriebe, „wie die Post und die Eisenbahn, durch beamtete Revisoren „nachgeprüft. Eine Prüfung durch öffentlich angestellte „beeedigte Bücherrevisoren ist mir in derartigen Unter- „nehmen bisher nicht bekannt geworden. Dagegen hat „man es vielfach, dass Unternehmungen der Gemeinden, wie „Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke, von beeedigten „Bücherrevisoren oder von Treuhandgesellschaften revidiert „werden. Das gleiche gilt für Unternehmungen, die rein „privatwirtschaftlich aufgezogen sind und an denen nicht „nur der Staat oder Gemeinden, sondern auch Privat- „personen beteiligt sind, z.B. das Rhein. Westf. Elektrizitäts- „werk in Essen, dessen Rechnungswesen und Bilanz durch „einen beeedigten Bücherrevisor kontrolliert wird.

„Derartige Unternehmungen unterhalten häufig auch „ein internes Revisionsbüro, das die *laufende* Prüfung „vornimmt, während die Prüfung durch den aussenstehenden „Revisor sich nur auf Stichproben und die Bilanz beschränkt.”

Amerika.

Van het American Institute of Accountants mocht ik omtrent de regeling aldaar een schrijven ontvangen, waaraan het volgende is ontleend :

„Accounting officers for national, state and city govern- „ments are elected or appointed to their positions. They „are strictly private employees of their government, from „which their salaries are received, and their work is not

¹⁾ Zie pag. 17 van het referaat van den heer *F. Ogden Whiteley*.

„considered that of a professional public accountant.

„Independent public accountants, however, are often called upon to audit the accounts of municipalities, and to present reports of their financial condition. Such audits are regular professional engagements, and the status of the public accountant in discharging them is the same as in the case of an industrial concern.

„The public utilities are usually privately owned corporations employing their own salaried accountants, as do the governmental authorities. The utilities, however, are subject to regulation by legally created commissions, whose power may be roughly classified as control of rates, service, securities and accounts. A commission may prescribe the form of accounts which shall be kept by utilities under its jurisdiction.

„For the information of directors, stockholders, or the general public, a public utility company may have an annual audit conducted by a professional public accountant, or firm of public accountants, whose certificate may be appended to the financial statement. The public accountant in such a case is, of course, an independent practitioner and acts for the utility as he would for any other client.”

POSITIE VAN DEN ACCOUNTANT.

Ambtenaar of public-accountant?

De vraag of voor de contrôle van publiekrechtelijke lichamen de accountant als ambtenaar in vasten dienst behoort te zijn, dan wel als public-accountant zijn diensten kan verleenen, is niet met enkele woorden te beantwoorden.

In de eerste plaats zal het antwoord afhankelijk zijn van het doel, dat met de contrôle wordt beoogd. Indien men slechts décharge wenscht te verkrijgen ten opzichte van den directeur, die met de leiding van een overheidsbedrijf is belast of van den ontvanger, die de ontvangsten en uitgaven buiten de bedrijven beheert, dan zal de accountant, die aan het boven dien bedrijfsdirecteur of ontvanger gestelde college rapport uitbrengt, in beginsel evengoed een ambtenaar in vasten dienst van dit college kunnen zijn als een public-accountant.

In dit geval zal echter (zooals alleen bij de grootere gemeenten mogelijk is) aan de volgende voorwaarden moeten zijn voldaan :

- a. Het werk moet van voldoende omvang zijn om een accountant uitsluitend met accountantswerk te belasten. Hij moet dus niet door gebrek aan beter werk zijn tijd behoeven te besteden aan assistentenwerk.
- b. Hij zal een eigen afdeling moeten hebben met eigen assistenten, die niet ook voor andere afdelingen gebruikt mogen worden.

Wat betreft den eigen accountantsdienst worden de volgende voordeelen genoemd :

1. De accountant kan zich geheel in de zaken der gemeente inleven en beter nog dan een particulier accountant daarin thuis geraken.
2. Hij is steeds en onmiddellijk beschikbaar voor het geven van alle gewenschte inlichtingen en voor het verstrekken van adviezen.

Als derde voordeel wordt dikwijls aangevoerd, dat een eigen accountantsdienst goedkoper is, omdat geen opslag voor winst op het salaris der assistenten wordt gelegd. Daartegenover staat echter de meening, dat integendeel de kosten van een ambtenaren-corps, indien het althans bij de vervulling van zijn taak aan vaktechnische eischen voldoet, op den duur hooger worden dan het honorarium van den public-accountant, omdat de salarissen der ambtenaren-assistent-accountants zullen stijgen naar ancienniteit en niet naar bekwaamheid. Bovendien zal een ongeschikte employé als ambtenaar wellicht aanblijven, terwijl hij in het particuliere beroep zou worden vervangen door een betere kracht.

Intusschen zijn tegen de positie van ambtenaar-accountant verschillende bezwaren in te brengen, n.l. de volgende :

1. In die gevallen, waar 2 of meer gemeenten tezamen een bedrijf exploiteeren, kan men bezwaarlijk een ambtenaar in dienst van één dier gemeenten met de contrôle belasten. Al ware het alleen om den schijn van partijdigheid te vermijden, is het in zulke gevallen gewenscht om die contrôle niet aan een ambtenaar in dienst van één der gemeenten, doch aan een particulier accountant op te dragen. Ditzelfde geldt niet alleen, wanneer meerdere gemeenten tezamen een bedrijf uitoefenen, maar ook, wanneer een gemeente in samenwerking met particulieren een bedrijf exploiteert.
2. De ambtenaar-accountant mist het voortdurende en leerzame contact met het particuliere bedrijf, dat de public-accountant wel heeft. Bovendien bestaat het gevaar, dat de ambtenaar-accountant alles van uit één gezichtspunt bekijkt (n.l. vanuit het overheidsstandpunt), terwijl de public-accountant bovendien bekend is met de wenschen, die het particuliere bedrijf heeft ten opzichte van overheidsdiensten.
3. Er bestaat een ernstig gevaar, dat de resultaten van bedrijven of inrichtingen, welke een gevolg zijn van te ver doorgevoerde overheidsbemoeiing, onjuist zullen worden voorgesteld. Men kan van de daartoe ingestelde raadscommissies onmogelijk verwachten, dat zij den tijd en de kennis bezitten om in al deze zaken volkomen klaarheid te brengen. Evenmin mag men dit ten allen tijde verwachten van ambtenaren, die wellicht de opdracht krijgen zich slechts te bemoeien met het vaststellen van de juistheid der gedane ontvangsten en uitgaven, doch niet met de hoofden waaronder een en ander geboekt moet worden.
4. Indien een of andere zaak moet worden verdedigd door een lid van het besturend college (b.v. door den wethouder voor de financiën) dan krijgt deze zijn eigen ambtenaar te verdedigen en kan hij zich niet beroepen op het rapport van een onafhankelijk deskundige.

Mijn persoonlijke meening is, dat de voordeelen van den eigen accountantsdienst, zòò zij al bestaan, niet van overwegende betekenis zijn. Anderzijds meen ik echter, dat in de meeste gevallen de bezwaren tegen het instituut „eigen accountantsafdeeling” (indien althans slechts décharge wordt verlangd voor directeur of rekenplichtig ambtenaar) niet van zoodanigen aard zijn, dat dit instituut in beginsel zou moeten worden veroordeeld ; een goed georganiseerde en behoorlijk geleide dienst kan ongetwijfeld doeltreffend werk verrichten.

Anders ligt echter het vraagstuk, indien décharge wordt verlangd door de wettelijk gekozen vertegenwoordigers.

Wanneer het accountantsrapport den grondslag moet vormen voor de décharge, door de vertegenwoordigende colleges te verleen en aan de beheerende colleges, dan moet de ambtenaar-accountant zeker worden uitgesloten en zou de benoeming van den public-accountant door het vertegenwoordigend college moeten geschieden.

Er is vroeger¹⁾ beweerd, dat gemeentebesturen de contrôle der gemeente- (waaronder begrepen de bedrijfs-) boekhoudingen niet mogen opdragen aan public-accountants, doch dat dit moet geschieden door ambtenaar-accountants.

Tegen deze meening is o.a. stelling genomen door den heer *E. van Dien* in een artikel in „Accountancy” van November 1915. In dit artikel betoogt de heer *van Dien*, dat juist integendeel alleen public-accountants voor de genoemde werkzaamheden in aanmerking zouden mogen komen, en dat een ambtenaar-accountant eigenlijk een onbestaanbaar persoon is. Hij zegt daar o.a. :

„Evenmin als een vierkante cirkel, is een ambtenaar-accountant mogelijk ; het begrip ambtenaar sluit het „begrip accountant uit.”

Ten opzichte van de opgeworpen wettigheidsbezwaren, die door het maandblad „De Gemeentefinanciën” waren te berde gebracht, toont de heer *van Dien* dan aan, dat deze niet bestaan en verder, dat ook overigens tegen het aanstellen van public-accountants geen steekhoudende argumenten kunnen worden aangevoerd.

In een artikel in het nummer van Mei/Juni 1926 van laatstgenoemd maandblad wordt dit punt opnieuw aan de orde gesteld. Naar aanleiding van de gebleken fraudes bij gemeenten in Friesland enz. had het Algemeen Handelsblad in een hoofdartikel van haar avondblad van 9 April 1926 aangedrongen op het aanstellen van public-accountants.

Hiertegen voerde de Redactie van „De Gemeentefinanciën” aan dat:

„aan de public-accountants bevoegdheden zouden moeten worden toegekend en een verantwoordelijkheid zou moeten worden opgedragen welke zich niet vereenigt met het „stelsel van bestuur en contrôle zooals onze wetgeving „dat kent. Bovendien zou de public-accountant zoodanig „worden belast met werk dat hij naast de contrôle van de „gemeentefinanciën geen ander werk zou kunnen verrichten.”

Beide argumenten houden naar mijne meening geen steek. Het eerste is door de praktijk reeds lang weerlegd ; in al die gemeenten, waar public-accountants de contrôle uitvoeren zijn deze bezwaren nimmer een beletsel gebleken. Het tweede bezwaar bestaat niet, omdat het aantal public-accountants gestadig groeit en de organisatie der accountantskantoren, zooals deze zich heeft ontwikkeld, aan de aan „groot werk” verbonden bezwaren ongetwijfeld het hoofd kan bieden ; zoowel voor werkverdeling als voor werk-concentratie op groote schaal bestaat bij den huidige stand van het beroep ten volle gelegenheid.

Naar mijne meening bestaat tegen de positie van ambtenaar-accountant in de grootere gemeenten in het algemeen geen over-

wegend bezwaar, doch voor de kleinere gemeenten verdient de public-accountant de voorkeur.

Ik mag intusschen niet eindigen alvorens nog op een enkel gewichtig punt de aandacht te hebben gevestigd. Ik bedoel hier, het vraagstuk van de vaktechnische eischen van de contrôle, hetwelk niet onbesproken mag blijven, wil men de tegenstelling eigen accountantsdienst of public-accountant juist zien en misverstand in dit opzicht vermijden.

Er is als argument voor een eigen accountantsdienst genoemd het feit, dat de contrôle goedkooper zou kunnen zijn, doordat de dienst vrij is in zijn bewegingen, terwijl de public-accountant geleid wordt door de vaktechnische eischen, zooals deze bij de goede organisaties gelden. Het is duidelijk dat, indien dit argument een rol gaat spelen, de vergelijking uiterst onzuiver wordt. Van beiden één, of de eigen accountantsdienst verricht grondig en doeltreffend werk en dan is het kostenvraagstuk zuiver te bezien, of er wordt geschipperd met de vaktechnische eischen en dan ontbreekt eenvoudig elk uitgangspunt voor het vinden van het antwoord op de vraag welke van beide methoden de voorkeur verdient.

STELLINGEN.

1. Op de rekeningen van overheidslichamen en de rekeningen van overheidsbedrijven is accountantscontrole even noodzakelijk als op de rekeningen van particuliere bedrijven. Evenzeer heeft de overheid voor financiële, administratieve en bedrijfs-economische adviezen behoefte aan de hulp van accountants.
2. Voor deze accountants-werkzaamheden wordt ten minste dezelfde vakkennis vereischt als in het particuliere bedrijf noodig is. Aan accountants in dienst van de overheid mogen daarom geen lagere eischen van kennis worden gesteld dan aan public-accountants.
3. Voor zoover de taak van den accountant is een adviseerende ten behoeve van het besturende college en de contrôle-arbeid zich slechts richt op het adviseeren omtrent de décharge door dit college te verleen en, zijn er geen principiele bezwaren tegen de combinatie ambtenaar-accountant. Praktische bezwaren hangen voornamelijk samen met den omvang van de te controleren objecten.
4. Wanneer aan de accountantsverklaring het karakter moet worden gegeven dat die verklaring heeft in het gewone financiële verkeer, dat is, wanneer de verklaring er een moet zijn van een van het beheer onafhankelijk persoon, dan is de combinatie ambtenaar-accountant principiëel te veroordeelen.

De Heer *Pelser* licht zijn referaat nader toe. Zijn rede wordt door de vergadering met applaus beloond.

DEBAT

De Heer *Dijker*:

Mijnheer de Voorzitter, Mijne Heeren,

Ik heb tegen het referaat van den Heer *Pelser* een achttal bedenkingen. Deze bedenkingen, — Mijnheer de Voorzitter — mogen echter

¹⁾ o.a. in het maandblad „De Gemeentefinanciën” 1e jaargang, nummers 1, 6 en 7.

niet doen veronderstellen, dat ik geen groote waardeering zou hebben voor het werk, door den geachten inleider verricht.

Mijn eerste zeven bezwaren gelden dan ook slechts punten van secundaire aard, die met de hoofdstrekking van het betoog niets te maken hebben. En wanneer ik ten slotte, wat de kern van de zaak betreft, in een enkel opzicht met den inleider van meening verschil, dan moge hij bedenken, dat dit bewijst, dat hij er in is geslaagd, ons op nieuwe banen te leiden. Alleen gemeenplaatsen geven geen aanleiding tot discussie.

Mijn eerste opmerking is van zeer tammen aard; zij betreft alleen een aanvulling van hetgeen de Heer *Pelser* op pag. 5 van zijn inleiding zegt, waar hij de taak van den accountant bij publiekrechtelijke lichamen tracht te definieeren en waar hij spreekt van de controle van de eigen rekeningen dier lichamen of van de rekeningen der door hen geëxploiteerde bedrijven. De taak van den accountant bij publiekrechtelijke lichamen, in het bijzonder bij de gemeenten, gaat m.i. verder. De accountant heeft daar vaak een veelomvattende, adviseerende taak. Hij controleert verenigingen, die van het Rijk, de Provincie of de Gemeente subsidie ontvangen. Een enkele keer treft men ook gemeentelijke accountants aan bij de controle van particuliere ondernemingen, die van een gemeente concessie vragen of op andere wijze met haar in verbinding treden. Deze aanvulling is evenwel van geen invloed op het verdere betoog, omdat de spreker zich blijkbaar alleen heeft begeven op het gebied van de controle door de gemeentelijke accountantsdiensten uitgeoefend.

Mijn tweede bezwaar strekt verder. Het slaat op pag. 6, waar de inleider zegt, dat men aan de ambtenaren, die met de controle worden belast, den eisch moet stellen, dat zij voldoende vaktechnische kennis bezitten, om hun taak te vervullen. Dat is natuurlijk niets nieuws: ik zou zeggen, dat elk overheidslichaam dien eisch niet alleen aan hen, die met de administratieve controle zijn belast, maar aan *alle* ambtenaren moet stellen. Ik heb daartegen ook niet het minste bezwaar. Mijn bezwaar begint, waar de inleider zegt, dat slechts „leden van een der erkend goede vereenigingen” in aanmerking kunnen komen. Ik laat daar, dat die „erkend goede vereenigingen” niet worden genoemd, zoodat buitenstaanders nog in onzekerheid blijven, welke vereenigingen tot de „erkend goede” behooren. Het verwondert mij echter in hooge mate, dat ik hier niet zie vermeld de academisch gevormde accountants, die toch ook mogen geacht worden, over voldoende vaktechnische kennis te beschikken om dezen controle-arbeid t.z.t. te kunnen uitoefenen. Dat dezen vergeten zijn, betreurt ik ten zeerste, vooral, omdat hun bevoegdheden nog onlangs in onze vakpers een onderwerp van bespreking hebben uitgemaakt. Ik hoop, dat de inleider niet zal antwoorden, dat deze accountants weliswaar vak-kennis bezitten, maar niet beantwoorden aan het tweede deel van de geformuleerde eischen, wat betreft de waarborgen voor onkreukbaarheid. Dat kan de bedoeling niet zijn. Dat klopt niet met mijn ervaring. De onkreukbaarheid wordt niet uitsluitend gewaarborgd door strenge discipline. Ware dit juist, dan zou het er met de moraliteit van de leden dier vereenigingen slecht uitzien!

(Applaus).

Mijn derde bezwaar betreft pag. 8, waar de inleider zegt:

„Ook moet vaststaan, dat de accountantsafdeeling niet voor „andere werkzaamheden aan haar eigenlijke taak zal worden „onttrokken.”

Ik wil hier alleen een vraag stellen, n.l. deze: waarom stelt de inleider deze voorwaarde zoo nadrukkelijk afzonderlijk? Het komt mij voor, dat, wanneer een volledig bevoegd accountant een rekening teekent, hij altijd voldoende tijd zal moeten hebben gehad om zich te overtuigen, dat die rekening juist is. Welke oorzaak hem ook zou beletten, zich van die juistheid te overtuigen, doet niets ter zake. Waarom wordt alleen geëischt, dat hij niet door andere werkzaamheden aan zijn eigenlijke taak mag worden onttrokken? Hij heeft voldoende gecontroleerd of niet.

Verder lees ik, dat door de Rekenkamer van den Staat nuttig werk wordt gedaan. Als eenig bezwaar tegen haar controle verneem ik, dat haar rapporten wel wat laat inkomen, d.w.z. meestal als mosterd na den maaltijd. Als dat inderdaad het eenige bezwaar is, dan is het gemakkelijk te verhelpen en wanneer dan die oude heertjes op het Voorhout wat vlugger opschieten, dan hebben wij blijkbaar een ideale staatscontrole! Die meening wordt echter blijkbaar niet gedeeld door het Gerechtshof te 's-Gravenhage, dat onlangs in het bekende vonnis in de zaak-Vrijman, Directeur der Onderwijsinrichtingen, als zijn meening te kennen gaf, dat het controlesysteem bij den Staat en de staatsbedrijven verouderd is en dat het vonnis, dat het moest vellen, aan die voorschriften te wijten was. Een enkele keer gebeurt het, dat een particulier ondernemer iets dergelijks te hooren krijgt, wanneer een van zijn ondergeschikten wordt vervolgd. Als regel haast

hij zich dan verbetering aan te brengen. Bij den Staat echter wachten wij daarop nog steeds. Op het compliment aan het adres van de Rekenkamer van den Staat volgen groote bezwaren tegen de Rekenkamer van een stad als Amsterdam, die — zegt de inleider — „toch voor het geheele land ten voorbeeld zou moeten kunnen strekken”. Ik heb mij afgevraagd: waarom moet nu juist de Rekenkamer te Amsterdam aan het land ten voorbeeld strekken? Ik neem gaarne met den inleider aan — ik kan dat niet beoordeelen — dat de gemeentelijke Rekenkamer van Amsterdam niet voor haar taak berekend is. Dat vind ik heel jammer voor het Gemeentebestuur en voor de gemeentenaren, ook voor de accountants van Amsterdam, die toch ook gemeentenaren zijn en daarop invloed zouden kunnen oefenen. Toch zou ik daaraan niet de conclusie willen vastknoopen, dat de gemeentelijke accountantsdiensten als zoodanig tekort schieten. Omdat er één in het land tekort schiet, mogen wij toch niet zeggen, dat ook alle andere over onvoldoende capaciteiten beschikken.

Op pag. 19 vind ik een aanhaling uit een artikel van den Heer *van Dien*:

„Evenmin als een vierkante cirkel is een ambtenaar-accountant mogelijk; het begrip ambtenaar sluit het begrip accountant uit”.

Ik heb dat gelezen vóór ik hier kwam en toen ik nu hier zooveel accountants samen zag, ben ik met belangstelling gaan kijken, of de Heeren *de Leede* en *Smit* misschien op een vierkanten cirkel geleken! (Gelach). Het lijkt mij onjuist, dat iemand, die accountant is — aan welk begrip de Heer *Pelser* alleen den eisch verbindt, dat hij de noodige vaktechnische kennis heeft — als hij ambtenaar wordt, het recht om accountant te zijn, verliest. Lees ik de passage echter in haar verband, dan krijg ik den indruk, dat de bedoeling er van is, dat een ambtenaar niet tevens public-accountant kan zijn. Ik heb daarop het artikel van den Heer *van Dien* herlezen, maar heb daarin de uitdrukking „public accountant” niet kunnen vinden. Maar wat doet deze opmerking in dit betoog? Het is precies hetzelfde als wanneer men beweert, dat iemand, die man is, niet tevens vrouw is, dat een paard niet tevens een koe is. Waarom moet deze aanhaling van 12 jaar geleden met de autoriteiten van den Heer *van Dien* worden gedekt?

Mijn zevende bezwaar betreft pag. 20, waar ik lees:

„Er is als argument voor een eigen accountantsdienst genoemd „het feit, dat de controle goedkoop zou kunnen zijn, door „dat de dienst vrij is in zijn bewegingen, terwijl de public-accountant geleid wordt door de vaktechnische eischen, zooals „deze bij de goede organisaties gelden.”

Ik vraag mij af, waarom voor een accountant-ambtenaar, die lid is van een organisatie, de vaktechnische eischen, die door goede organisaties worden gesteld, niet zouden gelden. Waarom zou een lid van het Ned. Instituut van Accountants zich wel laten leiden door de vaktechnische eischen zijner organisatie, als hij particulier- en niet als hij ambtenaar-accountant is? Terloops wil ik opmerken, dat sommigen in de accountants-vereenigingen van meening zijn, dat de vaktechnische eischen in de goede organisatie niet zoo nauwkeurig omschreven zijn, dat men daarnaar op deze wijze zou kunnen verwijzen.

Ten slotte een aanvulling op pag. 7 van de inleiding. De inleider stelt daar, dat een eigen accountantsdienst niet goedkoop behoeft te zijn dan de public accountant. Als argument voert hij aan, dat als regel de loonen geleidelijk hooger worden door bevordering naar anciënniteit en doordat juist de ongeschikte krachten blijven. Dat is juist, maar het geldt voor elk overheidsbedrijf. Ik zou dit in dien zin willen aanvullen, dat het voor elk overheidsbedrijf, maar zeer in het bijzonder voor een accountants-afdeeling geldt, d.w.z. dat bij dezen dienst deze nadeelige factoren meer naar voren komen dan bij eenig ander bedrijf. Een accountantskantoor is zelf een loon-intensief bedrijf en juist de loonen van de accountants-ambtenaren brengen de kosten van het bedrijf omhoog. Ik heb eens onderzocht, hoe hoog de kosten van een gemeentelijk accountantsbedrijf zijn. Ik heb daartoe 's-Gravenhage gekozen. Ik kon niet anders verkrijgen dan de gegevens over 1924; zij zullen echter van de tegenwoordige niet zoo heel veel verschillen. In dat jaar bedroegen de kosten f 57.000.— zonder de kosten van het gebouw, met een bezetting van 15 mensen en daarbij trof mij het volgende feit, dat de opmerkingen van den inleider versterkt, n.l. dat op 5 accountants 11 assistenten werkzaam waren. Ik geloof niet, dat bij één onzer accountantskantoren wordt gewerkt met slechts 11 assistenten op 5 accountants. Daarin ligt opgesloten de omstandigheid, dat men bij de accountantsdiensten van Rijk en Gemeenten niet de natuurlijke selectie kan toepassen, die men op de particuliere accountantskantoren kent en het feit, dat daar alles neerkomt op het organisatietalent van de hogere krachten, wat betreft de economie van het bedrijf.

Ten slotte de kern van het betoog. De inleider komt tot de conclusie, dat men den accountant-ambtenaar wel kan belasten met de taak van accountant, wanneer het rapport wordt uitgebracht aan het beheerend college voor zoover het betreft décharge van een der aan dat college ondergeschikte personen. Gaat men daar boven uit, dan moet volgens den inleider de accountant een public-accountant zijn. Deze conclusie gaat lijnrecht in tegen par. 18 van het bekende werk van Dr. Sternheim, waarin deze zegt, dat de verantwoordelijkheid voor elke accountantsverklaring automatisch is een zaak, niet tusschen hem en zijn opdrachtgever, maar tusschen hem en derden, belanghebbenden en niet belanghebbenden. Ik sluit mij echter in principe bij de conclusie van den geachten inleider aan. Ook komt het zeer logisch voor, dat men het Gemeentebestuur kan adviseeren, een ambtenaar décharge te verleenen, evenals wij ondernemers wel adviseeren, décharge te verleenen, zonder daarmede de volledige verantwoordelijkheid voor de rekening op ons te nemen. Ik begrijp echter niet, waarom, wanneer de verklaring verder moet strekken n.l. tot de vertegenwoordigende lichamen, zij door een public-accountant moet worden afgegeven. Ik heb in de inleiding gezocht naar de argumenten voor deze stelling. Ik vond die verspreid en als ik goed gelezen heb, komen zij hierop neer, dat de public-accountant een grootere onafhankelijkheid heeft, dat hij niet als ambtenaar in dienst is van het Gemeentebestuur, hetwelk hij déchargeert of te wiens behoefte hij tot décharge adviseert. Ik begrijp nu echter niet, waarom wij dan alleen de keuze hebben tusschen een accountant-ambtenaar van dat Gemeentebestuur en den public-accountant. Waarom kan het niet een accountant zijn, aangesteld en bezoldigd door het vertegenwoordigende lichaam zelf, den Gemeenteraad of wellicht Ged. Staten?

Ik ben hiermede aan het einde mijner bedenkingen gekomen, maar ik wil eindigen zooals ik begonnen ben, n.l. met te verklaren, dat ik gaarne groote hulde breng aan den inleider voor het belangrijke pionierswerk, door hem verricht. Mijn betoog is in zooverre dus ook een cirkel, maar, naar ik hoop, geen vierkante!

(Applaus).

De Heer E. van Dien:

Mijnheer de Voorzitter,

Ik wil beginnen met te verklaren, dat de Heer *Dijker* en ik *niet* hebben afgesproken, dat ik den inleider zou aanvallen en hij hem zou verdedigen, hoewel wij naast elkaar zitten.

Er schiet mij een verhaal te binnen. *Rothschild* kreeg eens bezoek van een bedelaar, die echter niet om geld vroeg, maar om een opdracht. Hij praatte net zoo lang, tot *Rothschild* hem zei: goed, koop dan een tackel voor mij. *Rothschild* bood er f 100.— voor, maar de bedelaar beweerde, dat hij f 300.— moest hebben. Na lang loven en bieden kwamen zij overeen, dat *Rothschild* f 200.— voor den tackel zou betalen. Toen de man echter zou weggaan, draaide hij zich om en vroeg *Rothschild*: „Herr Baron, sagen Sie, was is a Tackel?” (Gelach). Welnu, als ik dit debat hoor, dan moet ik tot mijn leedwezen de vraag stellen: „wat is een accountant?” Dan kan ik het betoog van den Heer *Pelser* tot op zekere hoogte ongelezen laten en dan kan ik er tot mijn leedwezen niet mede instemmen, hoewel ik den Heer *Pelser* groote hulde breng voor zijn arbeid. Hij heeft de zaak diep overdacht, maar toch heeft hij het hart van de kwestie onaangetroffen gelaten en voor zoover hij er over heeft gesproken, heeft hij dat m.i. verkeerd gedaan. Niettegenstaande ook ik de leden van het Instituut goed heb aangezien, en op gevaar af, dat de Heer *Dijker* mij zoo aanstonds, als ik weer naast hem ga zitten, een peut in de zij zal geven (gelach), zeg ik nogmaals: een ambtenaar-accountant is een koe-paard of een man-vrouw! Het is iets onbestaanbaars! Een accountant moet zijn als een thermometer, die aan den wand hangt en geheel onafhankelijk van alles om hem heen de temperatuur aanwijst! Moet ik dat hier nog betoogen? Zoo ja, dan zijn wij overmorgen nog niet gereed. Moet ik den Heeren hier nog aan het verstand brengen, dat alleen hij accountant is, die zich onafhankelijk gevoelt van de personen, die zijn declaratie betalen..... of niet betalen. Dat moet hem onverschillig zijn! Ik herhaal, met alle respect voor den inleider en voor den Heer *Dijker*: het probleem ligt elders. Wij hebben het verleden jaar van ons aller grootmeester, Sir *William Plender*, gehoord in een speech van een kwartier, maar die wij, naar ik hoop, allen hebben onthouden. Wij zullen het er niet allen mede eens zijn, maar wij allen kunnen ons leven er naar richten. Wanneer men een administratie van een groote gemeente door een public-accountant wil laten controleren tegen het tarief, dat een public-accountant daarvoor moet eischen, omdat hij alleen daarmede zijn persoonlijke onafhankelijkheid kan hooghouden, dan is dat niet te betalen. Men kan de administratie van gemeenten als Amsterdam of

Rotterdam of die van het Rijk niet van het begin tot het eind door een public-accountant laten controleren op basis van zijn tarief. Dat is niet te doen. Wat kan men echter wel doen? Men kan een internen dienst inrichten, die het werk volgens de aanwijzingen van den accountant controleert en daarboven stellen een public-accountant, die op de wijze, die hem goeddunkt onderzoekt, of dat werk goed is geschied en daarna met zijn handteekening sanctionneert, wat gesanctionneerd moet worden. Ditzelfde probleem, dat wij bij gemeenten, provincies en bij den Staat ontmoeten, doet zich ook voor bij zeer groote bedrijven: banken, spoorwegmaatschappijen, petroleumondernemingen, enz., alle bedrijven, die veel te groot zijn om ze door een public-accountant in alle details te doen controleren. Hieruit volgt, dat men in dienst van de overheid kan hebben mensen, die controlerend werk verrichten, die den titel dragen van controleur of van verificateur of iets dergelijks. Men mag hun de mooiste titels geven, die men wil, maar van den naam „accountant” blijven zij af! Want accountant, dat zijn wij en niemand, ook met de grootste studie en voortvarendheid, die de eene post met de andere mag vergelijken, mag zich daarom alleen „accountant” noemen! Helaas missen wij hier de bescherming van dien titel door de wet. Wij, public-accountants, moeten voorstellen, dat er aan den naam accountant niet getornd wordt. Wie controleren moet, controleer — dat moet hij weten — maar een accountant mag niet aangesteld zijn door dengene, dien hij controleert. Het moet hem onverschillig zijn, of zijn declaratie betaald wordt of niet. Alle details zijn daartegenover bijzaak. Ik had het plan, het onderwerp in details te bespreken, maar ik geloof, dat wij verstandig zullen doen ons daarmede niet te bemoeien. Wij moeten niets anders doen — en ik geloof, dat wij dan goed werk doen — dan er voor zorgen, dat het begrip accountant zuiver gesteld wordt, dat niet — men vergunne mij het woord — iedere slampamper zich accountant kan noemen en dat, zoodra men een stuk ziet, onderteekend met een naam met het woord „accountant” er achter, men weet, dat deze man onafhankelijk is van dengene, dien hij controleert.

Dit alles sluit niet een woord van hulde uit aan degenen, die dat werk, dat accountantswerk — naar mijn meening ten onrechte zoo genoemd — doen. Ik ken onder hen, die in vasten dienst zijn, personen voor wie ik grooten eerbied heb, wier bekwaamheden ik bewonder en wier positie onkreukbaar is. Daaraan wil ik niets afdoen; zij hebben mijn grootste achting. Maar het is onvereinigbaar, accountantswerk te doen bij personen of lichamen, in wier vasten dienst men is.

In eindig met niettemin den Heer *Pelser* hulde te brengen voor de wijze, waarop hij dit moeilijke onderwerp heeft behandeld en voor de diepe studie, die hij er van heeft gemaakt.

(Applaus).

De Heer *Roet*:

Mijnheer de Voorzitter,

In de stellingen, voorkomende in het zeer belangwekkende praeadvies van den Heer *Pelser* wordt, zooals ook door den Heer *van Dien* is opgemerkt, niet uiteengezet, welke taak de public-accountant en welke de ambtenaar-accountant heeft te vervullen, indien een overheidslichaam een eigen accountantsafdeeling heeft. Aangezien de Heer *Pelser* blijkens zijn derde stelling geen principiëel tegenstander is van den ambtenaar-accountant, terwijl blijkens zijn vierde stelling de ambtenaar-accountant den public-accountant niet volledig mag vervangen, zou ik den Heer *Pelser* de vraag willen voorleggen, of ook hij niet van meening is, dat er in een dergelijk geval toch een public-accountant noodig is, met wien de ambtenaar-accountant zich zal hebben te verstaan. Is de ambtenaar-accountant een volledig bevoegd accountant, dan zal de public-accountant kunnen steunen op de gegevens, door den ambtenaar-accountant verzameld. Ik veroorloof mij daarom, den Heer *Pelser* te vragen, of hij bereid is, in principe de volgende stelling te aanvaarden:

„Aangezien de ambtenaar-accountant blijft een afhankelijk deskundige en de vertegenwoordigende colleges ook ten overstaan van de personen, die zijn vertegenwoordigen, noodig hebben een rapport van een onafhankelijk deskundige, — behoort de controle, zoowel van de overheidslichamen als van overheidsbedrijven, steeds aan een public-accountant te worden opgedragen.

„Alleen wanneer een volkomen bevoegd accountant als ambtenaar, naar aan het hoofd eener accountantsafdeeling van een overheidslichaam of -bedrijf staat, kan de public-accountant gebruik maken van de gegevens, door deze afdeeling verzameld.”

De Heer *Brenkman*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Ik onderschrijf geheel hetgeen de Heer *Pelser* in zijn tweede stelling zegt omtrent de minimum eischen, aan accountants in dienst van de overheid te stellen. Vast staat, dat tot nu toe bij de benoeming meestal met deze minimum eischen geen rekening wordt gehouden. Men krijgt in het algemeen den indruk, dat de colleges van B. & W. meestal prijs stellen op een behoorlijke accountantscontrole, doch dat de Raad bij een benoeming alleen den prijs in aanmerking neemt, zonder zich af te vragen, of hij, die zal controleeren, voldoende aan de vaktechnische eischen beantwoordt. Het komt mij dan ook voor, Mijnheer de Voorzitter, dat dergelijke benoemingen eigenlijk niet door den Raad moesten geschieden, maar dat het meer op den weg van Gedeputeerde Staten ligt om een accountant aan te stellen, wellicht op voordracht van B. & W., vooral indien men in aanmerking neemt, dat ten slotte de financiële verantwoording der gemeenten in hoogste instantie komt bij Ged. Staten. Dit maakt het nog meer aannemelijk, de benoeming van den accountant te doen geschieden door datzelfde college.

Ik kan het niet eens zijn met de derde stelling van den Heer *Pelser*, waar deze zegt, dat er meestal geen principieele bezwaren bestaan tegen de combinatie ambtenaar-accountant, wanneer het betreft den adviseerenden arbeid en den controle-arbeid omtrent de décharge, door het besturende college te verleenen. Ik meen, dat juist bij het geven van adviezen aan een college van B. & W. de accountant zal moeten toonen, geheel onafhankelijk zijn oordeel te durven geven, omdat het juist bij dergelijke adviezen vraagstukken betreft, die niet aan den invloed der politiek kunnen worden onttrokken. Mij dunkt, dat de ambtenaar-accountant juist bij het geven van deze adviezen nog de meeste moeite zal ondervinden in verband met de meening, die zijn opdrachtgever omtrent diezelfde vraagstukken reeds heeft. Maar ook waar de arbeid van den accountant tengevolge moet hebben décharge aan den directeur van een bedrijf, lijkt mij de combinatie ambtenaar-accountant absoluut ongewenscht, omdat hij daar controle op het beheer zijner collega's heeft uit te oefenen. Hij heeft dan een oordeel te vellen over hun verantwoording en waar hij zelf deel uitmaakt van het ambtelijk verband, bestaat er veel kans, dat zijn oordeel niet objectief zal zijn. (Applaus).

De Heer Dr. *W. Hartmann*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Hetgeen ik wilde zeggen is vrijwel vervallen door het betoog van de Heeren *Dijker* en *van Dien*. Ik zal mij dus nu bepalen tot een enkel punt van meer ondergeschikten aard. Wij staan hier bij de bespreking van de vraag van de positie en de taak der accountants bij publiekrechtelijke lichamen eenigszins tegenover een groep zeer gewaardeerde ambtenaren, zooals de Heer *van Dien* terecht heeft opgemerkt. Nu moet er toch zeker wel de noodige voorzichtigheid worden betracht, wanneer wij iets op deze diensten aanmerken. Nu wil ik den geachten inleider reeds dadelijk den lof toezwaaien, die hem toekomt. Hij heeft zich ook van dit deel zijner taak op zeer delicate wijze gekweten. Toch is er, geloof ik, nog een enkele onjuistheid te herstellen en nog een enkele aanvulling noodig. Hij loopt n.l. wat licht heen over de speciale eischen, die aan een gemeente-accountant moeten worden gesteld. Hij zegt: och, iemand, die het accountantsexamen heeft afgelegd, komt daar al licht over heen; hij zal al heel spoedig de aanvullende kennis verkrijgen, die een gemeente-accountant noodig heeft. Mijnheer de Voorzitter! Hier moet ik wel gelooven, dat de geachte inleider dit gedeelte van de taak van den gemeente-accountant wat te licht heeft opgevat. Wie meer bekend is met de wijze, waarop de controle bij gemeente-lichamen en voornamelijk de controle op de gemeenterekening zelve wordt uitgeoefend, komt al dadelijk tot de conclusie, dat daarvoor een kennis wordt vereischt, die ons maar niet zoo komt aanwaaien, maar die werkelijk tot een bepaalde beroep behoort en eerst na langdurige studie en ervaring wordt verkregen. Het is goed, dat wij hierop den nadruk leggen, opdat men ons niet kan verwijten, dat wij daarover te licht heenloopen.

Met de conclusie van den geachten inleider ben ik het vrijwel eens, waar hij zegt, dat, vooral in de groote steden, de controleerende functie gerust aan de gemeentelijke accountantsbureaux — de Heer *van Dien* vergeve mij, dat ik den naam „accountant” in dit verband gebruik — kan worden overgelaten. Daarmede ben ik het natuurlijk eens. Ik ben het ook eens met den geachten inleider, dat aan het hoofd van een dergelijke dienst een uiterst bekwaam man moet staan, d.w.z. iemand, die aan dezelfde eischen voldoet als de public-accountant. De inleider zegt verder — en dat is een kleinigheid — dat het

salaris van accountants in dienst van publiekrechtelijke lichamen in overeenstemming behoort te zijn met de hun te stellen eischen. Dat spreekt van zelf; niemand zal het betwisten. Maar wel zal betwist worden, dat voor het salaris, dat sommige gemeenten voor een dergelijke functie uittrekken, onmogelijk een bevoegde kracht kan worden verkregen. Ik geloof, dat ik hier geen enkeling ben, maar in elk geval slechts een kleine meerderheid vertegenwoordig, wanneer ik hiertegen opkom. Ik acht dat n.l. volstrekt onjuist. Ik geloof, dat voor het salaris, dat sommige gemeenten hiervoor uittrekken, wel degelijk een bevoegde kracht is te verkrijgen. Gaan we eens na, dat in dienst van gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen ook bijv. meesters in de rechten zijn. Er zijn meesters in de rechten, die voor het tienvoudige van het daarvoor uitgetrokken salaris niet gaarne in gemeentedienst zouden treden, maar het mag toch ook niet ontkend worden, dat er prachtfiguren als meesters in de rechten in dienst van gemeenten werkzaam zijn, waarvan men kan zeggen, dat zij, wat hun salaris betreft, in een andere categorie thuis behooren. Het is wel voorgekomen, dat een Directeur van een der Gemeentebedrijven eenige malen zooveel in een particulier bedrijf kon krijgen als zijn salaris in gemeentedienst bedroeg en dat hij voor die betrekking niettemin bedankte.

De Heer *Van Dien*: Waarom?!

De Heer Dr. *Hartman*: Dat heb ik niet te beoordeelen, Mijnheer *van Dien*, maar een feit is het. De ervaring leert, dat mijn stelling juist is. Ik ben het er natuurlijk volkomen mede eens, dat het een bevoegde kracht moet zijn, die aan het hoofd eener Rekenkamer of van een accountants- of controledienst moet staan.

De Heer *Dijker* heeft er op gewezen, dat het eigenlijk jammer is, dat de geachte inleider Amsterdam als voorbeeld heeft genoemd. Ik had, evenals de Heer *Dijker*, liever gewild, dat Amsterdam hier nu maar achterwege ware gebleven. Amsterdam geldt voor ons en voor anderen niet gaarne als voorbeeld op velerlei gebied. (Gelach). (De collega's uit Amsterdam behoeven zich dit niet aan te trekken, die moeten minstens op één lijn worden gesteld met de anderen. Ik zeg: minstens, omdat ik ze bijzonder hoog acht). Het zal echter zeker niet het geval zijn, als men een vergelijking wil maken tusschen den gemeentelijken accountantsdienst van Amsterdam en dien van andere gemeenten en dan nog wel met den eerste als voorbeeld. De Heer *Dijker* heeft Den Haag reeds in een ander verband genoemd, n.l. wat de kosten van den dienst betreft. Ik geloof niet, dat die dienst zoo duur is. Ik heb aanleiding gehad en heb nog steeds aanleiding om de cijfers na te gaan en te onderzoeken, of de dienst de daarvoor gedane uitgaven rechtvaardigt en ik beweer, dat de geachte inleider beter Den Haag als voorbeeld had kunnen stellen. Het is jammer, dat hij niet wat verder heeft gekeken. Dan zou hij al spoedig tot de conclusie zijn gekomen, dat die dienst als accountantsdienst daar wel degelijk op zijn plaats is en aan de te stellen eischen voldoet. Ik weet, hoe in Den Haag de gemeenterekening zelve en ook, hoe de Bedrijven en Diensten er worden gecontroleerd. Ik heb het geheele werk kunnen nagaan en ik geloof, dat er onzerzijds niet veel op af te dingen is. Ik geloof ook, dat de leiding in bekwaame handen is, maar kan daarover niet verder uitweiden, omdat ik dan te persoonlijk zou worden. Als een accountantsdienst is ingericht als die van den Haag en de werkrachten bekwaam zijn, dan is deze volkomen op zijn plaats. In Den Haag valt daaraan niet te twijfelen; de Heer *Dijker* heeft reeds opgemerkt, dat in dien dienst 5 accountants en slechts 11 assistenten werken. Ik geloof niet, dat er veel particuliere accountantskantoren zijn, die zóo goed zijn ingericht. Ik geloof, dat wij deze zaak van een grooter en algemeener gezichtspunt hadden kunnen beschouwen. Het lijkt mij dan ook wel gevaarlijk, één gemeente als voorbeeld te nemen voor het veroordeelen van een systeem; en een systeem hebben wij hier toch feitelijk hooren veroordeelen.

Mijnheer de Voorzitter! Nog één enkele opmerking. Wat ik in het praeadvis van den geachten inleider heb gemist, dat is een juiste afscheiding van dit deel der gemeente-administratie, dat behandeld moet worden door een public-accountant en dat gedeelte, dat zij moeten overdragen aan den gemeentelijken accountantsdienst. Ik heb daarover eenige jaren geleden een artikel geschreven en daarin een van de punten genoemd, dat ik thans wil herhalen. Ik voor mij acht het beter, dat de gemeente zich tot een public-accountant wendt, wanneer zij een speciaal onderzoek heeft in te stellen. Ik geloof, dat hier de ervaring van een public-accountant een groote rol kan spelen. Er zijn zooveel opdrachten van zeer belangrijken aard, die de gemeente nog te veel toevertrouwt aan haar eigen accountantsdienst. Ik geloof, dat het economischer zou zijn en meer in haar voordeel, wanneer zij daarvoor de diensten van een public-accountant inriep. Dat is reeds een grens, maar waarschijnlijk weet de geachte inleider er meer.

Ten slotte wil ik den geachten inleider attent maken op een „slip of the pen” op blz. 3 van zijn praeadvies. Hij noemt daar onder de gemeentebedrijven ook de plantsoenen. Dat is een dienst en geen bedrijf, zooals ook de reinigingsdienst, de brandweer enz.

De Heer *Pelser*: In den Haag noemt men dat een bedrijf!

De Heer Dr. *Hartmann*: Bij den reinigingsdienst heeft ook in- en verkoop plaats en toch is het een dienst. De dienst der plantsoenen is als dienst vrijwel hetzelfde als de reinigingsdienst. Als de geachte inleider in plaats daarvan de Gemeentewerken had genoemd, was het beter geweest. „Gemeentewerken” behoort tot de bedrijven, waar een accountantsdienst zeker noodig is. De interruptie van den inleider is onjuist. In den Haag wordt de Reinigingsdienst genoemd: „Een dienst, ingericht als bedrijf”.

De Heer *Abr. Mey*:

Mijnheer de Voorzitter,

Ik heb met groote waardeering kennis genomen van den arbeid van den Heer *Pelser*, vooral van den rijken, informatieven arbeid, die er aan ten grondslag ligt. Bij het doorlezen van het praeadvies en van de conclusies heb ik mij echter toch niet kunnen onttrekken aan den indruk, dat er in de formuleering, wat de principieele zijde der zaak betreft, eenige tegenspraak ligt. Ik zou den Heer *Pelser* willen vragen, dit even op te helderen. Volgens de derde stelling en volgens pag. 17 van het praeadvies acht de inleider bij een contrôle, die beoogt décharge te verleenen aan een bedrijfsdirecteur, een ontvanger enz. door een boven hem staand college (dus B. & W. of een Raadscommissie voor de Bedrijven) — althans dat is mijn indruk — zoowel den ambtenaar-accountant als den public-accountant bevoegd. In tegenstelling daarmee vind ik in de vierde stelling de uitspraak, dat uitsluitend de public-accountant bevoegd is, wanneer de accountantsverklaring het karakter draagt van een verklaring in het financieele verkeer. Deze laatste formuleering — die ik voor het gegeven geval wat onomlijnd vond — nagaand in de toelichting op pag. 19, vond ik, dat de inleider spreekt van een accountantsrapport, dat de grondslag moet vormen voor de décharge, door de vertegenwoordigende colleges te verleenen aan de beheerende colleges. Wat is de bedoeling van deze omschrijving? Een opdracht van den Raad, om het algemeen beleid van B. & W. te controleeren? Dan zou deze formuleering slaan op een zeer bijzonder geval. Uit de mondelinge toelichting van den geachten inleider en ook uit het tweede deel van pag. 19 van het praeadvies heb ik den indruk gekregen, dat bij een contrôle, waartoe de Raad opdracht geeft, en welke dan betreft een bedrijfs- of een ontvangersverantwoording, alleen de public-accountant bevoegd zou zijn. Dan zou dus de tegenstelling tusschen de derde en de vierde stelling hierop neerkomen, dat voor de uitvoering van een opdracht, gegeven door B. & W. de public-accountant en de ambtenaar-accountant beiden bevoegd zijn, maar dat voor de uitvoering van een opdracht van den Raad uitsluitend de public-accountant bevoegd is, hetgeen ook overeenkomt met de mondelinge toelichting. Wat nu het eerste geval betreft, vraag ik mij af, of een opdracht van B. & W. niet geschiedt ten behoeve en ter informatie van den Raad. Indien in dit geval de accountant de jaarrekening niet teekent en het aan de prudentie van B. & W. wordt overgelaten, al dan niet aan den Raad mededeeling te doen van de accountantsverklaring, hebben wij dan niet te doen met een opdracht, tegen welke aanvaarding gegronde bezwaren kunnen worden ingebracht? De Heer *Dijker* heeft er reeds op gewezen. Ik zou zelfs, wanneer ik mij op zijn standpunt plaatste en onderscheid maakte tusschen de private en de publieke taak, tot de conclusie moeten komen, dat een dergelijke opdracht van zoodanig openbaar karakter is, dat ik die nooit als een private taak zou kunnen beschouwen. De benoeming door B. & W. houdt in elk geval verantwoordelijkheid tegenover den Raad in, evengoed als de benoeming door den Raad zelf. Ten overvloede wijs ik er op, dat de Raad de benoeming goedkeurt bij de behandeling der begrooting. Indien dit juist is, dan verdwijnt daarmee het onderscheid, dat stelling 3 en 4 maken tusschen het terrein van den public-accountant en dat van den ambtenaar-accountant, dan is er geen principieel verschil tusschen een opdracht, verleend door B. & W. en een, verleend door den Raad. Daartegenover staat, dat men van een ambtenaar-accountant, lid van een der vooraanstaande vakverenigingen, mag eischen, dat hij bij zijn arbeid evenzeer geleid wordt door de bepalingen van het Reglement van Arbeid en van het Reglement van Tucht zijner vak-

vereniging, als dat van een public-accountant kan worden geëischt. Een voldoende mate van onafhankelijkheids- en zelfstandigheidsgevoel tegenover een wethouder behoeft dus niet uitgesloten te zijn, zooals, naar ik meen, de Heer *Pelser* ook heeft gesteld. Ik wil toegeven, dat, zooals de Heer *van Dien* heeft betoogd, een grooter mate van onafhankelijkheid mag worden ondersteld bij iemand, die ook economisch onafhankelijk is. Daarnaast is echter het persoonlijke element een belangrijke factor. Ten slotte is de onafhankelijkheid tegenover een opdrachtgever méér dan een economische kwestie. Het is in zeer vele opzichten een kwestie van persoonlijkheid. Het geval kan zich evenzeer voordoen bij den ambtenaar-accountant als bij den public-accountant. Ook de public-accountant kan zich afhankelijk van zijn opdrachtgever gevoelen en daaraan op verkeerde wijze toegeven. Wij moeten dat erkennen, want het bestaan van den Raad van Tucht bewijst, dat men die mogelijkheid heeft voorzien. De aanwezigheid eener instelling als de Raad van Tucht in een accountantsvereniging vormt een objectieven waarborg voor het publiek, gevoegd bij de plichtsbeachtiging van degenen, die zich daaraan onderwerpen. Dit geldt echter evenzeer voor den ambtenaar-accountant als voor den public-accountant.

De Heer *Pelser* heeft de scherpe veroordeeling, die hij in zijn vierde stelling uitsprekt, bij het einde van zijn referaat weer de deur gewezen. Op pag. 20 immers zegt hij:

„Naar mijn meening bestaat tegen de positie van ambtenaar-accountant in de grootere gemeenten in het algemeen geen „overwegend bezwaar.....”

Volgens den inleider bestaat dus daar, waar de functie het meest of bijna uitsluitend voorkomt tegen de positie van den ambtenaar-accountant geen bezwaar. Waar dan wel? Bij de kleinere gemeenten, waar de public-accountant de voorkeur heeft. Wanneer ik de gronden hiervoor naga, dan vind ik op pag. 17, dat het werk (zooals alleen bij de grootere gemeenten mogelijk is) van voldoende omvang moet zijn om een accountant *alleen* met accountantswerk te belasten. Hij moet dus niet, zegt de inleider, door gebrek aan beter werk genoodzaakt zijn, zijn tijd te besteden aan assistentenwerk. Ik vraag mij af, of hier niet een principieele formuleering wordt gegeven, die eigenlijk berust op een onderscheiding, die wel op praktische gronden te geven is, maar die ook in de praktijk van den public-accountant in het geheel niet principieel bestaat of te formuleeren is. De onderscheiding tusschen accountantswerk en assistentenwerk is een vraag van de organisatie in de beroepsuitoefening. Er zijn collega's met een kleine praktijk, met geen of weinig assistenten — de Heeren veroorloven mij te sprken van „handwerksmatig bedrijf”, — ik behoor er zelf ook toe! — en daarnaast kantoren, modern georganiseerd, met accountants, als chefs en medewerkers, daarnaast eerste, tweede, en soms derde assistenten. Daartusschen zijn allerlei gradaties. Hoe is het nu in de praktijk? In de handwerksmatige beroepsuitoefening verricht de accountant óók assistentenwerk. Hij telt o.a. ook de kas na — misschien minder à mauvaise humeur dan de derde assistent, die nooit wat anders doet. Toch geldt ook voor den handwerksmatigen accountant, die toch voor het meerendeel minder werk verrichten moet, de gebondenheid voor den geheelen arbeid aan het Reglement van Arbeid als norm, evengoed als voor het groote accountantskantoor de gebondenheid van de chefs doorwerkt ook op alle assistenten en dus ook op het mindere werk. Dat een handwerksmatig accountant minder goed zou controleeren dan een groot accountantskantoor bestrijd ik. De verantwoordelijkheid is dezelfde. Bij gelijk gefundeerde verantwoordelijkheid kan er dus technisch geen verschil bestaan in de uitvoering van den arbeid. Er is natuurlijk verschil in praktische mogelijkheid. Ik zou met mijn paar assistenten nooit de contrôle van het trambedrijf der gemeente Amsterdam op mij kunnen nemen, maar wel in een kleine gemeente de kas van den Ontvanger controleeren, terwijl het groote accountantskantoor het groote trambedrijf zoowel als den Ontvanger van de kleine gemeente kan controleeren. Het eenige verschil is een verschil in accommodatie tegenover de eischen van omvang van een bepaalde opdracht, niets principieels. Is daarin dan een grond voor een principieele conclusie, dat in kleine gemeenten de accountant-ambtenaar uitgesloten zou zijn, omdat hij in hoofdzaak assistentenwerk zou hebben te verrichten? Wanneer voor een handwerksmatig accountant plaats is in de praktijk, is er evenzeer plaats voor een ambtenaar-accountant in een kleine gemeente. Ik geloof, dat de Heer *Pelser* hier een scheidingslijn trekt, die uitsluitend berust op de kosten-kwestie en op de accommodatie. Ik heb den indruk, dat de Heer *Pelser* deze onderscheiding als principieel beschouwt, ik moet die bestrijden op grond van hetgeen in de praktijk gebeurt. Beide soorten van accountants bestaan naast elkaar en verrichten nuttig werk.

De Heer *H. van Haagen*:

Mijnheer de Voorzitter, Mijne Heeren,

Met veel instemming, althans op sommige punten, heb ik van de schriftelijke en mondelinge inleiding kennis genomen. Op sommige punten ben ik het met den inleider niet eens of meen althans, dat hij sommige zaken niet voldoende naar voren heeft gebracht. Die punten zijn in dit debat, waar zoovele sprekers mij reeds zijn voorafgegaan, natuurlijk reeds aangeroerd, in vele gevallen zelfs reeds uitvoerig besproken. Toch meen ik goed te doen, ook mijn stem te laten hooren, omdat een der punten van principieelen aard door verschillende vorige debaters niet op gelijke wijze wordt ingezien. Ik zal mij dus beperken tot die punten, waarmede ik mij niet kan vereenigen.

Bij de bespreking van de vraag „ambtenaar-accountant of public-accountant” heeft de inleider er terecht op gewezen, dat aan den eerste geen lager eischen kunnen worden gesteld dan aan den laatste, wat betreft zijn kennis. Evenwel, al is die vak kennis voldoende, dan toch is bij den ambtenaar-accountant de mogelijkheid grooter, dat hij zijn taak niet naar behooren zal kunnen vervullen, wegens belemmeringen, die hij niet kan wegnemen of overwinnen. Theoretisch is de kans gelijk. Indien de leider van een gemeentelijken accountantsdienst beschikt over voldoende personeel en hem steeds voldoende tijd wordt gegeven, zal het hem mogelijk zijn, de controle overeenkomstig de vaktechnische eischen uit te voeren. M.i. zal echter in de praktijk wel iets aan de uitrusting van den dienst ontbreken. En nu komt het verschil tusschen den ambtenaar-accountant en den public-accountant tot uiting. De eerste heeft slechts één lastgever en hoe goed zijn rechtspositie ook is verzekerd, het is de vraag, of hij tegenover hem de maatregelen zal kunnen doorzetten, die hij noodig acht. Trwijl de public-accountant door de talrijkheid van zijn lastgevers onafhankelijk kan staan tegenover elk hunner en zonder onoverkomelijke schade een opdracht kan weigeren, wanneer men hem niet vrijlaat, zal de ambtenaar-accountant voor de zware keuze worden gesteld, zijn functie neer te leggen en daarmede zijn geheele inkomen prijs te geven of zich te voegen naar de aanwijzingen van zijn lastgever. Bovendien hij kan dat vrijwel met een gerust geweten doen en zonder dat verwijten hem zullen treffen; wanneer hij een opdracht krijgt iets in 20 dagen te doen, terwijl er 60 dagen voor noodig zijn, kan hij aannemen, zijn plicht te hebben gedaan, wanneer hij daarop wijst. Te meer waar niet hij, maar zijn opdrachtgever, die tevens zijn meerdere in rang is, de verantwoordelijkheid draagt tegenover het college, dat de décharge moet verleen en tegenover het publiek. Het is deze meerdere afhankelijkheid van den accountant-ambtenaar, die van het grootste gewicht is. Daarom kan ik mij niet vereenigen met de conclusie, dat er geen principieel bezwaar is tegen de combinatie ambtenaar-accountant. Hij mist den factor, die bij den public-accountant van zoo groote beteekenis is: diens onafhankelijkheid. Ik schaar mij dus aan de zijde van den Heer *van Dien*, met wiens betoog ik het echter niet geheel eens ben, n.l. toen deze sprak over het geval, waarin de ambtenaar-accountant met de contrôle is belast en de public-accountant de verantwoordelijkheid draagt tegenover het déchargeerende college en tegenover het publiek. Ik vraag mij verder af, of de inleider wel voldoende aandacht heeft geschonken aan staatsrechtelijke hzwaren. Kan inderdaad de accountant de verantwoordelijkheid van het beheerend college overnemen of deelen tegenover het déchargeerende college? Voor zoover mij bekend is, kan dat niet volgens het bestaande recht. De public-accountant zal de opdracht moeten ontvangen van het beheerend college en aan dit college zijn rapport uitbrengen en staatsrechtelijk blijft aan het beheerend college de volle verantwoordelijkheid. Dit college kan ook niet dulden, dat de accountant wordt benoemd door anderen. Dat daarnaast de public-accountant verantwoordelijkheid draagt tegenover ieder, die ervan kennis draagt, dat hij zijn controleerenden arbeid verricht, daarover zullen wij het in dezen kring wel eens zijn. Dat gevoel van verantwoordelijkheid ook tegenover derden moet bij hem wel sterker zijn dan bij den ambtenaar-accountant en ook daaraan ontleen ik een argument voor mijn zienswijze, dat aan den public-accountant de voorkeur moet worden gegeven.

De Heer *Munnik*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Na de uitvoerige discussie, die reeds is gehouden, kan ik kort zijn en mij bepalen tot enkele opmerkingen. Ik wil mij gaarne aansluiten bij hetgeen door den Heer *van Haagen* is gezegd. Ik had vrijwel hetzelfde willen zeggen als hij en zal daarover dus niet spreken. Er blijven mij enkele kleine punten over, waarbij, naar ik meen, misverstand zou kunnen bestaan bij anderen of bij mij. Allereerst wil ik

er op wijzen, dat de Heer *Pelser* de werkzaamheid van den accountant onderscheidt in een controleerende en een adviseerende functie, maar dat hij in zijn stellingen zijn betoog concentreert op de controleerende functie, voornamelijk in de derde stelling. De inleider gebruikt daar weliswaar den term „adviseerende functie”, maar hij bedoelt uitsluitend een adviseerende functie ter verleening van décharge na plaats gevonden contrôle. Het doet mij leed, dat hij de bedrijfseconomische functie niet heeft behandeld. Er kan een niet onbelangrijk onderscheid ontstaan in positie door het feit of een accountant bedrijfs-economische adviezen geeft dan wel of hij adviseert tot décharge na contrôle. Deelt de Heer *Pelser* mijn opinie, dat er verschil in positie wordt veroorzaakt door deze verschillende functies?

Aan het slot van zijn referaat maakt referent een vergelijking tusschen de kosten van een eigen accountantsdienst en die van den public-accountant bij publiekrechtelijke lichamen en betoogt, dat wie deze vergelijking wil maken, er voor moet zorgen, dat hij gelijksoortige grootheden vergelijkt. Als er in de publieke lichamen met de vaktechnische eischen van den contrôlearbeid raar wordt omgesprongen, dan mist men die gelijkheid en dan is geen vergelijking mogelijk. Ik kan niet begrijpen, dat de inleider tot deze conclusie is gekomen. Laat ik maar veronderstellen, dat hier het misverstand bij mij ligt. Ik zou de vraag op deze wijze hebben beantwoord, dat, indien de vaktechnische eischen niet het uitgangspunt vormen, het van zelf spreekt, dat elke accountantsdienst van publiekrechtelijke lichamen vooroordeeld is. Ik begrijp niet, dat de inleider dan nog wil vergelijken. M.i. is vergelijking alleen mogelijk, wanneer beide ten opzichte der vak-technische eischen op hetzelfde standpunt staan. Als de publiekrechtelijke lichamen niet dezelfde vaktechnische eischen stellen als aan den public-accountant worden gesteld, dan is het zeker geen vraag, wie van beiden de voorkeur verdient.

Op pag. 20 van het praeadvies stelt de inleider de positie van den ambtenaar-accountant in de groote gemeenten tegenover zijn positie in de kleine gemeenten. Ik meen, dat de Heer *Pelser* de stelling, welke hij daar verkondigt, n.l. dat een eigen accountantsdienst in de groote gemeenten wel reden van bestaan heeft, doch dat in kleine gemeenten de public-accountant de voorkeur verdient, adstrueert door de clause op pag. 17 van het praeadvies, luidend:

„Het werk moet van voldoende omvang zijn om een accountant uitsluitend met accountantswerk te belasten. Hij moet dus „niet door gebrek aan beter werk zijn tijd behoeven te besteden aan assistentenwerk.
„Hij zal een eigen afdeeling moeten hebben met eigen assistenten, die niet ook voor andere afdeelingen gebruikt mogen worden.”

Met deze beide clausulen kan ik mij niet geheel vereenigen. De Heer *Mey* heeft op het eerste punt reeds de aandacht gevestigd. Ik vraag: wat is assistentenwerk? Ik geloof niet, dat er speciaal assistentenwerk bestaat. Alle werk is accountantswerk, al wordt het deels door assistenten, deels niet door assistenten verricht. De onderscheiding tusschen accountants- en assistentenwerk zou op den duur noodlottig kunnen worden. Of de afdeeling ook voor andere diensten wordt gebruikt, zou mij in principe koud laten. Ik onderschrijf dit dus niet, tenzij er andere redenen zijn, die de Heer *Pelser* niet heeft genoemd.

Het eerste deel van het betoog op pag. 7 is ook reeds terloops aangeroerd. Hij zegt:

„Wanneer dan ook door sommige personen, op het groote belang van de speciale wetkennis wordt gewezen, die voor de „controle van publiekrechtelijke lichamen noodig is, dan leggen „zij den nadruk op een punt van secundair belang”.

Hij meent, dat men zich daarover niet druk moet maken; „de praktijk wijst zelve den weg.” Nu geloof ik met anderen, die het ook hebben gezegd, dat de inleider wel heel gemakkelijk over dit punt heenloopt. Hij acht de wetkennis van secundair belang, ik acht haar van primair belang en stel haar naast de vaktechnische kennis, hetgeen niet wil zeggen, dat ik van meening ben, dat een accountant bij een publiek-rechtelijk lichaam daarin zou moeten tekortschieten. Wel meen ik, dat de Heer *Pelser* over dit punt wel heel gemakkelijk heenloopt, vooral als hij later zegt, dat het van zelf gaat. Wanneer een public-accountant bij publiekrechtelijke lichamen reden van bestaan heeft, dan moet het zijn, omdat hij ook in dit opzicht de evenknie van den accountant in eigen dienst kan zijn. Hij moet dit deel van zijn kennis dus niet als van secundair belang beschouwen, maar het op één lijn stellen met de andere eischen.

De Heer *Blok*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte vergadering,

Ik wil eerlijk erkennen, dat, indien ik het aantal sprekers vóór mij

geteld had, ik er feestelijk voor zou hebben bedankt, mij ook als debater op te geven. Het is geen sinecure, nog iets in het midden te brengen na hetgeen door de uiterst bekwaame voorafgaande sprekers reeds in het midden is gebracht. Het bekende gras is mij dus reeds lang voor de voeten weggehaaid.

Toch mag ik nog wel den Heer *Pelser* mijn compliment maken voor zijn degelijk stuk werk en hem tevens zeggen, dat ik — wat misschien ook juist zijn bedoeling zal zijn — het niet in alle opzichten met zijn stellingen eens ben. De eerste en de derde stelling kan ik gaarne onderschrijven, de tweede ook, wanneer het woord „tenminste” daaruit kan vervallen en de uitdrukking, „vaktechnische eischen” wordt aangevuld met: „ervaring en aanleg”. Met de vierde stelling ben ik het echter absoluut niet eens; ik sta te dezen opzichte vierkant tegenover hem. Het gaat m.i. meer om een specialisatie in ons beroep dan wel om de taak en de positie van den accountant bij publiekrechtelijke lichamen. Er komen langzamerhand accountants, die zich specialiseeren op verschillend gebied. Dat geldt ook voor het gebied der publiekrechtelijke lichamen. Nu lijkt het mij een vraag van secundair belang, of deze collega's zelfstandig werkzaam zijn, dus als public-accountants, maar toch tot op zekere hoogte als gemeentelijke accountants, dan wel of zij als zoodanig als gesalarieerde ambtenaren in functie zijn. Men is accountant of men is het niet. Men kan accountant zijn als zelfstandig gevestigd uitoefenaar van het beroep en ook als ambtenaar.

De Voorzitter: Ik ben het niet met U eens!

De Heer *Blok*: „Daarvoor zijn wij naar ik meen juist hier bijeen”! Alles komt aan op de persoon en de persoonlijkheid. Ik beweer, dat men niet door vakkennis, ervaring en aanleg alléén accountant wordt, maar dat hij, die een goed accountant wil zijn, iets „in zich moet hebben, dat men niet kan aanleeren, maar dat van de natuur aangeboren is.” Ik gevoel het zóó, dat de accountant over een zekere dosis innerlijke beschaving moet beschikken, die het hem mogelijk maakt om „intuïtief” in alle gevallen en onder alle omstandigheden de plaats in te nemen, die hij behoort in te nemen. De accountant, wil hij in waarheid op dien naam aanspraak maken, moet te allen tijde beschikken over de noodige objectiviteit. Dat ik in dit opzicht niet alleen sta, maar zelfs in zeer goed gezelschap verkeer, blijkt uit een artikel van Prof. *Limperg* in het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfs-huishoudkunde, getiteld: „De accountant als vertegenwoordiger van bijzondere belangen”. Misschien is het geoorloofd, daaruit een klein gedeelte te citeeren.

De Heer *Van Dien*: We hebben het allen gelezen!

De Heer *Blok*: Dan wil ik het niet langer maken dan noodig is. *Van Oldenbarnevelt*, die hier aan de overzijde van den Singel staat, zeide: „maak het kort”. Ik zal dus aan den stillen wenk gehoor geven en hier eindigen.

(Applaus).

De Heer *H. R. Reder*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

Wij hebben van alle kanten het vraagstuk hooren bespreken van de onafhankelijkheid van den accountant, welke zulk een groote rol zou spelen bij de beantwoording der vraag, of men bij een publiekrechtelijk lichaam een public-accountant of een ambtenaar-accountant moet hebben. Ik wil het kort maken. Ik wil nog slechts één opmerking maken, n.l. deze, dat ik mij, zoowel bij het lezen van het referaat van collega *Pelser* als bij het hooren van de verschillende debaters niet kon onttrekken aan den indruk, dat wij accountants toch wel voorzichtig moeten zijn met het overschatten van den invloed, dien wij door onze onafhankelijkheid kunnen uitoefenen op de gestie en de administratieve verantwoording in de publiekrechtelijke bedrijven. Wij moeten heusch niet denken, dat wij door onze onafhankelijkheid practisch zulk een grooten voorsprong hebben. Collega *Van Haagen* heeft er reeds in het kort de aandacht op gevestigd, maar ik meen deze zijde nog even te mogen belichten. Men mag niet zonder meer aannemen, dat, wanneer wij als onafhankelijke accountants in de gemeentelijke verantwoording staan tegenover vraagstukken, die de ambtenaar-accountant niet tot oplossing kan brengen, omdat hij niet onafhankelijk is, wij dat wel kunnen. Die lossen wij in verreweg de meeste gevallen ook niet op. Als wij de zaak goed zien, dan komt het meestal neer op aftreden als er iets gebeurt, dat niet door den heugel kan, zonder dat men zelfs aan het woord is geweest. Bij de tegenwoordige constellatie geloof ik niet, dat wij als public-

accountants een grooten invloed kunnen uitoefenen in die gevallen, waar, behalve de objectiviteit in de verantwoording, ook andere dingen een rol spelen, die men kan aanduiden met het woord „politiek” of met een ander woord, maar die in elk geval, zoowel door den ambtenaar-accountant als door den public-accountant worden beschouwd als dingen, die niet moesten gebeuren; dezen invloed mogen wij niet overschatten.

(Applaus).

De Heer *Alting von Geusau*:

Mijnheer de Voorzitter, Geachte Vergadering,

De hoofdreden, waarom ik het woord heb gevraagd is deze, dat ik den Heeren eens den aanblik wil gunnen van een van die „oude heertjes” van de Algemeene Rekenkamer, die door den Heer *Dijker* ten tooneele zijn gevoerd. (Gelach). Ik ben een van die oude heertjes, maar als ik deze vergadering rondkijk, dan zie ik velen, met wie ik mij, wat oude-heer-achtigheid betreft, nog wel zou kunnen meten! Maar dat is nevenzaak. Ik grijp deze gelegenheid gaarne aan om een overzicht te geven van de werkwijze der Algemeene Rekenkamer. Ik ben er niet zeker van, dat deze voldoende bekend is.

In het referaat van den Heer *Pelser* wordt medegedeeld, dat de bedenking tegen dat werk eigenlijk is, dat het komt als mosterd na den maaltijd. De Heer *Dijker* heeft dit nog wat aangedikt en meent, dat dit de schuld is van die „oude heertjes”, die dan maar meer moeten opschieten. Ik mag misschien met enkele woorden een kleine schets geven van de werkwijze der Algemeene Rekenkamer. Ik hoop, dat daaruit zal blijken, dat dat werk een weinig anders zou kunnen worden beoordeeld. De Algemeene Rekenkamer telt zeven leden, die de financieele gestie van den Staat te beoordeelen hebben. Die zeven leden zijn volkomen onafhankelijk, ook van den Minister, want zij worden benoemd door de Koningin op een door de Tweede Kamer opgemaakte voordracht en er is mij geen voorbeeld bekend, dat van deze voordracht ooit is afgeweken. Dat zijn de „oude heertjes”, waarover de Heer *Dijker* sprak. Maar daaronder is werkzaam een groote staf van ambtenaren — het getal raakt aan de honderd — die de rekeningen en verantwoordingen, die van verschillende zijden inkomen, hebben na te zien. Het inkomen der stukken is aan termijnen gebonden; wij kunnen ze niet controleeren, vóór ze zijn ingekomen. Voor het nazien is ons een zekere tijd gelaten; ook dien tijd hebben wij noodig. Indien er fouten, aanmerkingen of bedenkingen zijn, worden deze ter kennis van den Minister gebracht. Dat gebeurt dadelijk, *Mijnheer Dijker!* Indien het belangrijke zaken geldt, bezitten wij de bevoegdheid, ons rechtstreeks tot de Staten-Generaal, te wenden, waarvan dikwijls gebruik wordt gemaakt. Wanneer ik nu klachten hoor over de weinige voortvarendheid der Algemeene Rekenkamer, dan rijst bij mij het vermoeden, dat de Heeren de verslagen in de pers op het oog hebben, die uittreksels zijn uit het jaarverslag, dat aan de Koningin wordt uitgebracht. Daarin worden b.v. op 1 April 1927 zaken behandeld, die in Januari 1926 zijn gebeurd. Ik geef toe, dat dat heel lang geleden is, maar dat geeft niet het tijdstip aan, waarop door het controleerend lichaam werk is gemaakt van zijn bevinding. Hiermede is de procedure nog niet volledig geschetst. Sedert een aantal jaren wordt door ons ook een plaatselijke controle uitgeoefend, voornamelijk bij de Staatsbedrijven. Deze plaatselijke controle wordt uitgeoefend door eenige speciaal daartoe aangewezen, zeer geschikte ambtenaren. Bij hetzelfde bedrijf controleeren in den regel dezelfde ambtenaren, die wel niet de opleiding van een accountant hebben, maar wel groote routine en zich de daartoe noodige eigenschappen hebben eigen gemaakt. Zij werken samen met de administratieve ambtenaren van het bedrijf. Zij weten een zeer groot aantal bedenkingen ter plaatse uit den weg te ruimen, zoodat de controle der Algemeene Rekenkamer daar à la minute werkt. Wat niet uit den weg kan worden geruimd, benevens fouten, niet van rekenkundigen aard, maar rakende de gestie van het bedrijf, worden de onzer kennis gebracht en dan verder onmiddellijk behandeld. Ik kan den Heer *Dijker* de geruststellende mededeeling doen, dat het college van de „oude heertjes” tweemaal per week bijeenkomt, en dat het een groote uitzondering is, wanneer zaken, die wij enkele dagen tevoren van onze ambtenaren hebben ontvangen, niet onmiddellijk worden afgedaan. Ik ben den Heer *Dijker* dankbaar, dat hij ons een kleinen prikkel heeft gegeven om nog wat meer „op te schieten”, maar ik geloof, dat die aansporing niet zoo noodzakelijk is geweest, als de Heer *Dijker* het heeft voorgesteld.

Over de zaak zelve zal ik niet veel zeggen. Dat ook in publieke bedrijven voor den accountant een zeer nuttige werkkring kan zijn weggelegd, daarvan ben ik overtuigd. Intusschen geloof ik, dat men de zaken uit elkaar moet houden. Vooral in publieke bedrijven moet

men onderscheiden tusschen twee takken van werkzaamheid van den accountant, n.l. als adviseur der Directie en als hebbende een deel der verantwoordelijkheid voor de décharge. Ik geloof, dat tegen den ambtenaar-accountant, wat het eerste betreft, niet het minste bezwaar is. Het zou mij verwonderen, indien velen uit deze vergadering daartegen bezwaar zouden hebben. Wat het tweede deel betreft, daarvoor zou in het publieke bedrijf een goede taak voor den public-accountant zijn weggelegd, evenwel niet als permanent accountant, maar voor elk geval op zich zelf.

(Bravo en luid applaus).

De Voorzitter:

Als leider dezer vergadering moet ik mijn verontschuldigingen aanbieden wegens het feit, dat ik niet dadelijk tegen de uitdrukking „oude heertjes” heb geprotesteerd. Toch ben ik daar achteraf blij om, omdat wij dan het genoeg zouden hebben gemist, den Heer *Alting von Geusau* te hooren!

De Heer *Alting von Geusau*:

Mijnheer de Voorzitter,

Permitteert U mij, dat ik den Heer *Dijker* de hand druk!
(Luid applaus).

De Voorzitter:

Wij stellen Uw woorden zeer op prijs en wij erkennen, dat de Algemeene Rekenkamer een zeer belangrijke factor is in den Staat.

De Heer Prof. J. G. Ch. Volmer:

Mijnheer de Voorzitter, Mijne Heeren,

Ik had mij aanvankelijk voorgenomen, den staf te breken over den inleider, omdat hij naar mijn meening tekort was geschoten in de principieele behandeling van het vraagstuk. Ik achtte den titel der inleiding principieel fout. Het komt er niet in de eerste plaats op aan, wie controleert, maar hoe gecontroleerd wordt. Wij moeten dus eerst nagaan, hoe voor de publiekrechtelijke huishouding en de door haar geleide bedrijven de grootst mogelijke zekerheid wordt verkregen. Wat ik heden middag gehoord heb, heeft mij in die meening versterkt. En dan, er heerscht misverstand over de positie van den ambtenaar. Ik ben een ambtenaar geweest en heb dus een tikje meer ambtelijk gevoel dan de meeste mijner collega's. Ik wil daarom een woord van waarschuwing doen hooren — wat na de rede van den Heer *Alting von Geusau* eigenlijk niet meer noodig is. Men heeft een onjuiste opvatting van de onafhankelijkheid van de ambtenaren in staats- en gemeentedienst. Ik ben overtuigd, dat menig ambtenaar vrijwat onafhankelijker staat dan vele public-accountants. Een ambtenaar kan nooit gedwongen worden, zijn paraaf te stellen op eenig stuk. Men kan hem opdracht geven, een onderzoek op een bepaalde manier in te stellen, maar als zijn verantwoordelijkheid daardoor naar zijn meening niet gedekt is, bestaat er geen macht, die hem kan dwingen, die meening door zijn handteekening te bekrachtigen. Ik geloof, dat daardoor het gevaar, dat degene, die met de controle belast is, een meening zou dekken, die niet de zijne is, wel is weggenomen en daar komt het toch op neer. De vraag, die ons bezighoudt, mag geen andere zijn dan deze: hoe komen wij bij de publiekrechtelijke lichamen tot de grootst mogelijke zekerheid, niet alleen dat het werk goed wordt verricht, maar ook met het grootst mogelijke nuttig effect, dus met de geringste kosten. Ik ben het er mede eens, dat ditook een vraag van bedrijfsbelasting kan zijn, m.a.w. of er voor den accountant een voldoende taak aanwezig is. Ik zie dus zeer stellig onderscheid tusschen groote en kleine gemeenten in dit opzicht. Daarnaast is er een kwestie van aanstelling. In tal van gevallen kan het noodzakelijk zijn, dat de opdracht niet door B. & W. wordt verleend, maar dat degene, die controleert, onder welken titel dan ook, benoemd wordt door het Gemeentebestuur, waaruit van zelf volgt, dat hij ook aan het Gemeentebestuur in laatste instantie rapport heeft uit te brengen. De onafhankelijkheid is dan stellig voldoende verzekerd. Ambtenaar of geen ambtenaar, hij zal verantwoordelijk zijn voor zijn rapport. Wie met een taak wordt belast, moet er de bekwaamheid voor hebben. Als wij dus dezen eisch stellen, dan geloof ik, dat ook een tweede bezwaar is ontzenuwd. Nu is het de vraag, of die eischen volkomen identiek zijn aan die, welke den public-accountant moeten worden gesteld. Ik zeg: neen. Dat is het gevolg van de specialiseering. Juist

het feit, dat hij controleur zal zijn in een publiekrechtelijk lichaam, brengt enerzijds mede, dat hij met de organisatie der publiekrechtelijke lichamen veel meer vertrouwd is dan de man, die daarvan niet uitsluitend werk heeft gemaakt, anderzijds, dat sommige andere kundigheden kunnen worden gemist. Ik bedoel niet de kennis van de techniek van controle en rekeningwezen. Dat die kennis aanwezig moet zijn, spreekt van zelf. Ze is ook niet moeilijk te verwerven en met gezond verstand ook wel toe te passen ook. Verder zijn nauwgezetheid en verantwoordelijkheidsgevoel van groote beteekenis. Wat ik echter niet noodig acht, is de gedetailleerde kennis van duizend en één bedrijven met de zeer bijzondere eischen, welke ze stellen aan inrichting en controle der administratie. Hieruit volgt van zelf, dat zooals ook Dr. *Hartmann* betoogde, ook bij de groote gemeenten en den Staat de public accountant voor het werk, buiten de dagelijkse controle liggend, een plaats te vervullen heeft. Daarom geloof ik, dat het vraagstuk principieel al dadelijk anders moet worden beschouwd. De inleider had moeten uitgaan van de vraag: langs welken weg — langs welken kortsten en besten weg — komt men bij publiekrechtelijke lichamen tot zekerheid omtrent de juistheid der rekening? Dit met de wetenschap, dat geen systeem, geen publiekrechtelijk en geen public-accountant waarborgt, dat er geen fouten zullen worden gemaakt. Dat er te Amsterdam en in andere gemeenten fouten zijn gemaakt, mogen wij betreuren, wij mogen er op wijzen, dat daar verbetering van den dienst noodig is. Noodig is het er op te wijzen, dat de lichamen, die het controleerend orgaan aanwijzen, er van doorzongen moeten zijn, dat zij die controle geen belemmeringen in den weg mogen leggen, dat hij, die de opdracht geeft, aan die opdracht niets mag verbinden, waardoor de onafhankelijkheid van den uitvoerder ook maar zou kunnen worden beïnvloed, waardoor het onderzoek in een bepaalde richting wordt geleid. Het doel van het onderzoek moet vaststaan, vaststaan dus ook of het onderzoek moest vaststellen of het beheer volkomen zuinig geschiedt, dan wel of het dienstig is voor bepaalde sociale doeleinden. Wat sociaal is, hangt van eigen inzichten af. Het is noodzakelijk, dit uit elkaar te houden en wanneer nu mijn oude vriend *van Dien* mij met bestraffende oogen aankijkt, dan zeg ik: ja, ik ben het er ten slotte mede eens, dat de accountant een onafhankelijk man moet zijn, die niet in gedwongen verhouding staat tegenover zijn lastgever, zoodanig, dat hij in die verhouding aanleiding zou moeten vinden, iets anders te verklaren dan hij wil en dat het een misbruik zou zijn, den naam „accountant” te geven aan iemand die niet vrij staat te verklaren, wat hij goeddunkt en wat niet. Ik erken echter niet, dat het een misbruik is, wanneer de ambtenaar accountant is en wel daarom niet, omdat een ambtenaar die vrijheid wel heeft. Ik heb zelfs het gevoel, dat ieder goed ambtenaar zijn rechten en plichten tegenover den Staat aldus gevoelt.

(Applaus).

REPLIEK.

De Heer J. Pelsaert Jr.:

Mijnheer de Voorzitter,

Ik zal de sprekers beantwoorden in de volgorde, waarin zij hebben gesproken.

Ik begin dus met den Heer *Dijker*, die acht bedenkingen had. Het is echter nogal meegevallen, want zij waren niet buitengewoon zwaar. Hij zegt, dat ik op pag. 5 van mijn referaat heb gesproken over de taak van den accountant, maar dat deze verder gaat dan ik heb aangegeven. Hij heeft n.l. ook een adviseerende taak, hij controleert ook vereenigingen, geeft adviezen in zake de toekenning van subsidies enz. Dat spreekt van zelf. Ik achtte het niet noodig, dat in mijn inleiding te vermelden, omdat wij het allen weten. De accountant bij publiekrechtelijke lichamen geeft natuurlijk adviezen betreffende woningbouwvereenigingen, vereenigingen van liefdadigheid e.a., die van gemeente, provincie of Rijk subsidie genieten. Het tweede punt betrof mijn uitspraak, dat de accountant bij publiekrechtelijke lichamen moet voldoen aan den eisch, dat hij voldoende vaktechnische kennis bezit. Dat spreekt van zelf en ik geloof niet, daarmede iets kwaad te hebben gezegd. De Heer *Dijker* was het daaromtrent ten slotte volkomen met mij eens. Toch moest het even worden gezegd, dat bij den accountant bij publiekrechtelijke lichamen niet met minder kan worden volstaan dan bij den public-accountant, want in de praktijk is gebleken, dat men het met minder doet. In verschillende gemeenten laat men een ambtenaar accountantswerk doen, die op geen stukken na accountant is. De Heer *Dijker* heeft er bezwaar tegen, dat ik de leden der vereeniging van academisch onderlegde accountants niet heb genoemd als personen, die in aanmerking komen. Ik heb ook het Ned. Instituut

van Accountants, den Ned. Bond en de Ned. Organisatie van Accountants niet genoemd; ik heb niemand genoemd. Ik heb alleen gesproken van „erkend goede vereenigingen”. De Vereeniging van academisch onderlegde accountants is ook een vereeniging; waarom zou zij er dus niet onder vallen? De Heer *Dijker* behoeft zich daarover niet gegriefd te gevoelen. Tegen de Algemeene Rekenkamer heeft de Heer *Dijker* nog meer bezwaren dan dat, hetwelk ik genoemd heb. Daarop behoeft ik echter niet in te gaan. In mijn inleiding heb ik verklaard, dat ik alle waardeering heb voor het nuttige werk, dat zij doet. Ik heb alleen bezwaar gemaakt tegen het late inkomen der rapporten, maar wij hebben van den Heer *Alting van Geusau* vernomen, dat hierin verbetering is gebracht. Men zegt, dat ik Amsterdam niet als voorbeeld mag noemen. Ik zie niet in, waarom niet. Amsterdam is nu eenmaal de grootste stad, de hoofdstad van Nederland en ik ben van meening, dat zij dus een voorbeeld moet geven. Ik heb niet beweerd, dat daarom de andere gemeenten tekort schieten. Ook Rotterdam, evenwel, schiet te kort. Hier is bij de ziekenhuizen gefraudeerd en de rechter wees er op, dat het zooveel jaren had geduurd, eer de fraude ontdekt werd. In Den Haag is het waarschijnlijk veel beter, maar ik ken Amsterdam, ik woon er en het is de hoofdstad. Daarom heb ik Amsterdam genoemd. De Heer *Dijker* heeft den Heer *van Dien* bestreden, met diens „vierkanten cirkel”. Ik geloof, dat de Heer *van Dien* den Heer *Dijker* zelf heeft beantwoord, zoodat ik mij daarvan ontslagen mag achten. Ik heb verklaard, dat de gemeentelijke accountantsdiensten goedkooper kunnen zijn, omdat zij zich niet behoeven te laten leiden door vaktechnische eischen. Zij moeten dat wel, maar zij doen het niet. Men gooit het op een accoordje en daarom is het dikwijls goedkoop. Dat willen wij juist bestrijden. Wanneer men de kosten van een eigen accountantsdienst wil vergelijken met die van een public-accountant, dan moet men beiden diensten een gelijken maatstaf aanleggen. De Heer *Dijker* heeft opgemerkt, dat de dienst in Den Haag 5 accountants en 11 assistenten telt en dat deze zoo kostbaar is. Ik vind een bedrag van f 57.000.— hiervoor ook buitengewoon kostbaar en ik geloof, dat men voor dat geld wel een public-accountant hebben kan.

De Heer *van Dien*: Neen!

De Heer *Pelser*: In elk geval lijkt mij de verhouding: 5 accountants tot 11 assistenten zeer verkeerd; dat wordt vrijwel algemeen erkend. Ten slotte begrijpt de Heer *Dijker* niet, waarom een public-accountant niet rechtstreeksch in dienst van het vertegenwoordigende lichaam kan zijn. Het is mogelijk, dat hij de opdracht krijgt van het vertegenwoordigende college, maar niettemin is hij volgens de wettelijke bepalingen in dienst van het beheerend college. Waar dit zoo is, moet hij over zijn onmiddellijken chef rapport uitbrengen, hetgeen dien chef waarschijnlijk niet welgevallig zal zijn. Dan kan men niet verwachten, dat hij voldoende onafhankelijk zal zijn. Daarom ben ik van meening, dat in dat geval een public-accountant moet optreden en zeer zeker geen ambtenaar.

De Heer *van Dien* meent, dat ik nog niet weet, wat een accountant is en hij zou daarover een geheelen dag willen praten. Hij is volgens den Heer *van Dien* alleen onafhankelijk, wanneer hij geheel vrij staat. Ik ben het er mede eens, dat dit de gunstigste positie is. Moeten wij het daarom echter veroordeelen, wanneer de groote gemeenten een eigen accountantsdienst bezitten? Ik meen, dat de groote gemeenten een dergelijken dienst kunnen hebben, mits haar rapporten niet dienen om B. & W. décharge te verleen, dus alleen tot het verleen van décharge aan directeurs van bedrijven en diensten. De Heer *van Dien* meent, dat het wel anders kan. Men zou een internen accountantsdienst kunnen hebben en een public-accountant, die zich voor een deel verlaat op de rapporten, die door dien internen dienst worden uitgebracht. Daarmede ben ik het niet eens.

De Heer *van Dien*: Ik heb het niet zoo gezegd en ook niet zoo bedoeld.

De Heer *Pelser*: In elk geval zou ik mij niet willen verlaten op het rapport van een internen accountantsdienst. Dat de Heer *van Dien* den naam „accountant” alleen voor ons wil opeischen, daar-gevoel ik veel voor. Laten de ambtenaren zich controleur of verificateur noemen.

De Heer *Roet* heeft dit punt meer naar voren gebracht. Hij wil steunen op den ambtenaar-accountant. Hij vraagt, of de zaak niet zóó kan worden geregeld, dat het grootste deel van het accountants-werk door ambtenaren wordt gedaan en dat wij, public-accountants, ons voor een deel verlaten op hun werk. Daar zou ik absoluut tegen zijn. Ik heb niet voldoende gelegenheid gehad om de stelling van

den Heer *Roet* gedurende de debatten te bestudeeren. Ik zou daarop later nog eens afzonderlijk willen ingaan.

De Heer *Brenkman* kan zich met mijn tweede stelling vereenigen, maar merkt op, dat er bij de aanstelling van ambtenaren in het algemeen niet voldoende rekening wordt gehouden, dat men volkomen bevoegde krachten moet hebben. Dat is juist. Ook ik geloof, dat B. & W. prijs stellen op een goede en de Raad op een goedkoop controle. Deze beide wenschen komen natuurlijk vaak met elkaar in conflict en het gevolg is, dat men de controle dikwijls laat uitoefenen door onvoldoend onderlegde krachten. De Heer *Brenkman* heeft bezwaar tegen mijn derde stelling, waarin ik de meening heb uitgesproken, dat voor zoover de taak van den accountant bij publiekrechtelijke lichamen adviseerend is ten behoeve van beheerend colleges, er geen principieele bezwaren tegen den ambtenaar-accountant zijn. Ik blijf van meening, dat op grond van de motieven, die ik daarvoor heb aangevoerd, de combinatie ambtenaar-accountant in dat geval niet principieel kan worden veroordeeld. Ik moet dus blijven bij mijn stelling, dat de ambtenaar-accountant bij de groote gemeenten principieel toelaatbaar is, al blijf ik het gewenscht achten, dat ook bij de groote gemeenten de public-accountant de opdracht zal ontvangen. Ik kan mij echter voorstellen, dat men bij die gemeenten een eigen accountantsdienst goedkooper acht.

De Heer *Dr. Hartmann* zegt, dat ik over de benodigde wetskennic te licht heb geoordeeld. Ook de Heer *Munnik* heeft gezegd, dat dit punt van belang is. Ik wil dat geen oogenblik ontkennen, maar ik acht het van secundair belang. Eerste vereischte is, dat men een volledig bevoegd accountant heeft. Men keert de zaken echter dikwijls om door te zeggen, dat men iemand moet hebben, die verstand heeft van gemeentefinanciën en gemeente-administratie en dat een dergelijke kracht de controle kan uitoefenen. Ik zeg: neen. Gij moet een *accountant* hebben, die zich de kennis van het bedrijf heeft eigen gemaakt. Dat moet hij in het particuliere bedrijf ook doen. Ik geef toe, dat hij voor het werk in gemeenten en provinciën veel meer studie van bepalingen en wetten moet maken dan in het particuliere bedrijf, maar dat is voor ons toch geen bezwaar. Gezien onze opleiding, zullen wij toch geen moeite hebben, die bepalingen te doorgronden. Ik blijf dus van meening, dat dit een secundair belang is, al is het een voornaam punt. De Heer *Dr. Hartmann* heeft bezwaar tegen mijn opmerking, dat voor het salaris, dat door sommige gemeenten daarvoor wordt uitgetrokken, onmogelijk een bevoegde kracht kan worden verkregen. Ik heb die opmerking echter gegrond op iets, dat de debater eenige jaren geleden zelf heeft geschreven. In de jaargang 1924 van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde schreef Dr. *Hartmann* n.l. op pag. 2/3 o.a. het volgende:

„Hoe kan een gemeente zich dus van een prima kracht verzekeren (in vasten dienst n.l.) wanneer zij geen salaris kan „toekennen, dat gaat boven dat harer andere hoofdamtaren „en dat zeker blijft onder de inkomstenmogelijkheid in de vrije „uitoefening van zijn beroep”.

De Heer *Hartmann* gaat dus zich zelf bestrijden! Deze debater heeft ook gezegd, dat ik de plantsoenen niet tot de bedrijven mag rekenen. Ik heb hier echter het verslag van den gemeentelijken accountantsdienst van Den Haag vóór mij, waarop onder de bedrijven sub. 9 de plantsoenen staan vermeld. De Heer *Hartmann* noemde het mijnentwege een dienst, maar dan is het een dienst, die als een bedrijf wordt geleid.

De Heer *Mey* heeft gesproken over de tegenstelling tusschen de derde en de vierde stelling. Hij vraagt, wat ik daarmede bedoel. Ik geloof, dat de bedoeling door verschillende andere sprekers reeds is aangegeven. Ik wil onderscheid maken tusschen het uitbrengen van rapport en het verleen van décharge aan besturende en aan vertegenwoordigende colleges. In stelling drie wil ik dus zeggen, dat B. & W. den directeur van een gemeentebedrijf décharge kunnen verleen en dat in dat geval een ambtenaar-accountant zeer goed mogelijk is, dat er althans geen principieele bezwaren tegen bestaan. In stelling vier daarentegen verklaar ik, dat, wanneer de décharge ook aan B. & W. moet worden verleend door den Raad, een public-accountant moet optreden, omdat indien het een ambtenaar was, deze als ondergeschikte rapport zou moeten uitbrengen over zijn eigen chefs met de bedoeling hun décharge te verleen. Dat is principieel verkeerd.

De Heer *Munnik* acht het geen bezwaar, dat een accountant in een kleine gemeente ook assistentenwerk moet verrichten. Ik heb ook niet gezegd, dat dit een principieel bezwaar zou zijn. Het is echter wel van practisch belang. Wat wij assistentenwerk noemen, weten wij allen; dat behoeft ik hier niet nader uiteen te zetten. In een kleine gemeente zal een accountant aan eerste klasse werk geen volledige taak hebben, omdat daar niet voldoende van dergelijk werk is. Het zal hem ook niet bevredigen, wanneer hij b.v. het kasboek, het inkoop- en verkoopboek moet gaan checken. Daarvoor kost hij ook te

veel en daarom moeten wij dat veroordeelen. Heeft een kleine gemeente een public-accountant, dan zal deze eenige dagen per jaar komen. Het overige werk zal hij overlaten aan zijn eerste, tweede en derde assistenten.

De Heer *Van Haagen* meent, dat ik de zaak niet scherp genoeg naar voren heb gebracht en tusschen den ambtenaar-accountant en den public-accountant niet het onderscheid heb gemaakt, dat gemaakt moest worden. Hij schaaft zich aan de zijde van den Heer *van Dien* en zegt, dat het een kwestie is van „to be or not to be”. Als hij als ambtenaar wordt aangesteld, kan hij zijn taak niet naar behooren vervullen. Wanneer hij een opdracht ontvangt, een controle in 20 dagen te verrichten, waarvoor hij 60 dagen noodig heeft, dan is de verantwoordelijkheid, zegt hij, niet aan hem en zal hij de opdracht moeten uitvoeren. Ik onderschrijf deze bezwaren in zekere mate, maar ik ben ook niet zoo enthousiast voor den ambtenaar-accountant. Ik heb alleen beweerd, dat er geen principiele bezwaren tegen zijn, mits hij voldoende assistenten heeft en voldoende onafhankelijk is. Als aan deze voorwaarden is voldaan, behoeft men geen principiele bezwaren te maken. De Heer *van Haagen* zegt verder, dat ik over de staatsrechtelijke bezwaren ben heengestapt. De accountant zal zijn opdracht niet van het vertegenwoordigende college kunnen ontvangen; hij zal die van het beheerende college moeten krijgen. Ja, die bezwaren bestaan waarschijnlijk. Ik heb dat ook wel ingezien. Zij zullen echter uit den weg moeten worden geruimd. Ik heb ook reeds opgemerkt, dat men bezig is, die uit den weg te ruimen. Ik meen, dat aan deze bezwaren in de nieuwe Comptabiliteitswet en in de wijzigingen in de Gemeente- en de Provinciale Wet voor een deel wordt tegemoetgekomen. Op den duur zou dus ook in de eigen rekening van publiekrechtelijke lichamen het bezwaar moeten worden weggenomen. Eerst dan krijgt men den goeden toestand, dat de public-accountant rapport kan uitbrengen aan de vertegenwoordigende colleges.

De Heer *Munnik* meent, dat ik niet voldoende den nadruk heb gelegd op de bedrijfseconomische adviezen. Ik vreesde te veel te zeggen, maar als de Heer *Munnik* meent, dat het niet voldoende was, dan wil ik dit punt wel onderstrepen. Misschien ben ik te bescheiden geweest en had ik uitdrukkelijk moeten verklaren, dat wij bij het uitbrengen van bedrijfseconomische adviezen een zeer belangrijke taak hebben te vervullen. Dat ben ik volkomen met hem eens. De Heer *Munnik* heeft ook het punt van de wetskennis behandeld. Het is juist, dat dit punt zeer belangrijk is, maar het lijkt mij zeer gemakkelijk voor een accountant, aan dezen eisch te voldoen.

De Heer *Blok* is het met mijn vierde stelling absoluut niet eens en meent dus, dat men gerust voor alles een ambtenaar-accountant kan nemen. Ik blijf van meening, dat in het in mijn vierde stelling omschreven geval de public-accountant de eenig bevoegde is en dat daar van een ambtenaar-accountant geen sprake kan zijn.

De Heer *Reder* heeft er den nadruk op gelegd, dat wij voorzichtig moeten zijn, wat betreft het overschatten van den invloed, dien wij als ambtenaar-accountant of als public-accountant kunnen uitoefenen. Ook deze meening onderschrijf ik; ik ben het in dit opzicht volkomen met den Heer *Reder* eens.

De Heer *Alting von Geusau* heeft een zeer heldere uiteenzetting gegeven van het werk der Algemeene Rekenkamer, waarvoor ik hem zeer erkentelijk ben. Ik heb in mijn inleiding reeds verklaard, dat ik haar werk op hoogen prijs stel en dat ik alleen bezwaar heb tegen het late inkomen van haar rapporten. Tot mijn genoegen heb ik echter gehoord, dat dit bezwaar in den laatsten tijd minder juist is geworden en dat belangrijke zaken onmiddellijk aan de Staten Generaal worden voorgelegd. Het ware te wenschen, dat men in de gemeenten reeds zoo ver was. Niettemin lijkt het mij gewenscht, dat de Algemeene

Rekenkamer meer gebruik gaat maken van accountants en dat ambtenaren, die zich wel in die richting ontwikkelen, maar nog geen accountant zijn, in de toekomst door accountants worden vervangen.

De Heer *Prof. Volmer* wijst er op, dat het niet de vraag is, wie controleert, maar hoe gecontroleerd wordt. Dat spreekt van zelf! Het voornaamste is, hoe men controleert; of het door een ambtenaar- of door een public-accountant wordt gedaan, maakt weinig verschil, mits er goed gecontroleerd wordt. Hij zeide ook, dat men de ambtenaren niet te licht moet beoordeelen. Ik heb er misschien niet voldoende den nadruk op gelegd, welke waardeering ik heb voor het werk, dat door vele ambtenaren wordt gedaan, maar wil hier nog een woord van waardeering spreken voor het vele goede werk, dat door hen wordt verricht. Als ik hier en daar een critische opmerking heb gemaakt, dan zou dit den indruk kunnen wekken, alsof ik voor hun werk niet voldoende waardeering had; dat is niet het geval. *Prof. Volmer* is het er mede eens, dat onderscheid moet worden gemaakt tusschen groote en kleine gemeenten. Ik geloof, dat wij het hieromtrent allen eens zullen zijn. Wat de onafhankelijkheid der ambtenaren betreft, ik kan mij toch voorstellen, dat zij voor den op hen eventueel geoefenden drang zullen zwichten, als hun positie op het spel staat.

De Heer *Prof. J. G. Ch. Volmer*: Dat kan niet!

De Heer *J. Pelser Jr.*:

Daar u de positie van de ambtenaren beter kunt beoordeelen dan ik, zal het wel zijn zooals U zegt.

De Heer *Alting von Geusau*: Er is niemand, die zóó moeilijk weg te krijgen is als een ambtenaar!

De Heer *J. Pelser Jr.*:

Ik geloof, alle debaters te hebben beantwoord en zal hier dus eindigen.

(Applaus).

De Voorzitter:

Ik vermoed, dat geen van de debaters behoefte zal gevoelen aan dupliek, zoodat mij alleen de taak overblijft, het behandelde te resumeren.

Wij hebben een onderwerp besproken, dat in dezen kring nog nooit aldus is besproken. Wij hebben gezien, dat het van alle kanten bekeken kan worden en dat men tot verschillende conclusies kan komen. Wij hebben ook gezien, dat wij als public-accountants in verband met overheidsopdrachten nog niet datgene bereikt hebben, wat wij in het gewone bedrijfsleven hebben kunnen bereiken. Dat komt ten deele daardoor, dat wij onze aandacht en onze belangstelling nog niet voldoende aan dit onderwerp hebben gewijd. Als gevolg van de bespreking, die hedenmiddag is gevoerd, zullen wij daaraan meer aandacht gaan wijden. Ik zeg den Heer *Pelser* dank voor de moeite, die hij zich heeft gegeven. Zijn referaat was min of meer pioniersarbeid. Dat het zou worden aangevallen, kon hij te voren voorzien. Hij heeft mij dat ook gezegd. Hij had een zware taak om zich tegen deze aanvallen van zoo verschillende zijden te verweren. Het doet mij genoegen, dat wij het onderwerp van alle zijden hebben kunnen beschouwen. Ik hoop, dat deze bespreking zal medewerken tot de ontwikkeling van ons beroep.

Ik sluit de vergadering.