

digd. En, omgekeerd, als er een overdreven verwachting is, dan schiet ook de verrichte arbeid ten opzichte van het gestelde vertrouwen tekort. Het effect van den arbeid van den accountant in het verkeer zal dus bij beide veronderstellingen gelijk zijn: in beide gevallen wordt de functie niet vervuld. Maar de onderscheiding heeft dezen zin, dat zij ons in staat stelt om de *oorzaken* aan te wijzen, die de functie hebben teniet gedaan; in het eerste geval ligt de oorzaak bij het maatschappelijk verkeer of bij het individu, dat de overdreven verwachtingen koesterde, in het tweede geval ligt de oorzaak bij den functionaris, die een rechtmatig vertrouwen beschaamde. Slechts in het laatste geval treft den accountant blaam.

Wanneer men dus in een bepaald geval te beoordeelen heeft, of den accountant blaam treft, dan is het van belang, zich af te vragen, of de verwachtingen van hem, die in zijn vertrouwen is teleurgesteld, te hoog gesteld waren. Voor onze analyse is het slechts noodig, te onderzoeken, of in het algemeen den accountant het gevaar bedreigt, dat in het maatschappelijk verkeer de verwachtingen hooger zullen worden gesteld dan bij zorgvuldige en bekwame vervulling der functie redelijk is.

Dat onredelijk hoog gestelde verwachtingen inderdaad een gevaar vormen, niet alleen voor den individueelen accountant maar ook voor het beroep in 't algemeen, behoeft geen nader betoog; zij moeten onvermijdelijk tot teleurstellingen leiden, voor welke dan ten onrechte een blaam wordt geworpen op den accountant, met het uiteindelijke gevolg, dat het algemeene vertrouwen in de accountants-functie wordt geschokt. En wanneer dit gevaar waarlijk bestond, dan zou het de taak zijn van de accountants, tegen dergelijke onredelijke verwachtingen te velde te trekken. Maar kan men in ernst beweren, dat er van een gevaar in die richting sprake is?

In geen deele. Ongetwijfeld, men kan in 't algemeen zeggen, dat de ondeskundigheid van de personen, wier vertrouwensman de accountant menigmaal is — met name het „grootte publiek” — de kans opent op overdreven verwachtingen. En er zijn tegenstanders van de Leer van het gewekte vertrouwen, die met voorliefde het argument hanteeren, dat die Leer den accountant overlevert aan de onberekenbare verwachtingen van den *man in the street*. Maar dit argument is onjuist; om twee redenen.

In de eerste plaats, omdat het gelogenstraf wordt door de feiten. De ervaring leert, dat er in 't algemeen geen sprake is van onredelijk hoog gestelde verwachtingen. Ik ontken niet, dat in bepaalde gevallen nu en dan getracht wordt de schuld voor een ondervonden teleurstelling op onredelijke wijze op den rug van den accountant te schuiven; maar veelal is dan de teleurgestelde niet te goeder trouw en wordt de „verwachting” eerst achteraf geconstrueerd. Maar in 't algemeen is helaas te constateeren, dat de verwachtingen *lager* gesteld worden dan met het gegeven peil van bekwaamheid van den Nederlandschen accountant, die in vakkringen als bevoegd wordt erkend, en met de gegeven technische mogelijkheden noodig is. Ik zeg *helaas*. Want, hoezeer het nadeelig zou zijn voor het beroep, als algemeen overdreven verwachtingen zouden worden gekoesterd, de te lage verwachtingen doen afbreuk aan de beteekenis van de functie des accountants. Des te opmerkelijker is het, dat er accountants zijn, die zich stelselmatig beijveren, om die verwachtingen omlaag te drukken. Onder den schoonen schijn van bestrijding van aanmatiging en zelfoverschatting in het streven van vakgenooten, die de norm van de verwachtingen en dus van het vertrouwen in het verkeer zoo hoog mogelijk trachten op te voeren, spelen zij naar buiten en voor elkaar de rol van den bescheiden man. Zij zijn het, die voor zichzelf het gevaar van „overdreven” verwachtingen scheppen, omdat zij in de vervulling van de functie ten achter blijven bij dat wat redelijkerwijze mogelijk is en door die vakgenooten wordt gedaan. Maar het maatschappelijk verkeer is verstandig en rede-

lijk; het stelt zijn norm van vertrouwen niet hooger dan de bekwame en zorgvuldig arbeidende accountant vermog te bevredigen.

Het is die norm, welke volgens de Leer van het gewekte vertrouwen den inhoud van dat vertrouwen bepaalt. De verwachting, waarover wij spreken, is dus niet — ziehier de tweede fout, die in het argument schuilt — de een of andere willekeurige door een dom of ontoerekenbaar individu aangelegde maatstaf, maar ze is de uit de behoeften van het maatschappelijk verkeer gegroeide norm van vertrouwen, dat de *verstandige leek* in de functie van den accountant stelt.

(Wordt vervolgd)

Th. L. Jr.

DE EERSTE ACCOUNTANTS DER UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Wij bleven nog in gebreke melding te maken van een feit, dat van wege zijn nieuwigheid en belang hier behoort te worden gememoreerd, tw. dat de Universiteit van Amsterdam dezen zomer haar eerste accountantsdiploma's heeft uitgereikt. Het waren de heeren *S. Kleerekoper*, *E. J. Flipse* en *H. J. van der Schroeff*, doctorandi van de faculteit der Handelswetenschappen, die met goed gevolg het desbetreffend examen aflegden.

De lezers weten van welk een groot belang wij het voor de ontwikkeling van het accountantsberoep achten, dat de opleiding ook door de Universiteit werd ter hand genomen en daarom begroeten wij met vreugde dit eerste resultaat van dit studievak aan de universiteit van Amsterdam. Naar wij vernamen werden de genoemde heeren lid van het Nederlandsch Instituut van Accountants. Ook dit is ons oorzaak van vreugde, daar hieruit de gezindheid blijkt tot aansluiting aan collega's, die langs anderen weg hun doel bereikten, een gezindheid, die in den Hollander bijzondere erkenning verdient en de waardigheid van het beroep slechts ten goede kan komen.

V.

WERKZAAMHEDEN ACCOUNTANT TEGEN LOON DAAD VAN KOOPHANDEL

Wij willen met een enkel woord bij onze lezers, in het bijzonder bij de accountants onder hen, de aandacht vestigen op het vonnis van de arrondissements-rechtbank Roermond van 12 Maart 1931, N. J. (Nederlandsche Jurisprudentie) 1932, p. 589.

De casus positie was als volgt.

Een accountant was met een naamlooze vennootschap, hierna aan te halen als N.V., overeengekomen, dat hij met een brandwaarborgmaatschappij, bij welke de N.V. verzekerd was, een regeling zou treffen ten behoeve van laatstgemelde, in verband met een in die inrichting plaats gehad hebbenden brand.

De accountant stelde, dat tusschen de N.V. en hem is overeengekomen, dat hem aan honorarium zoude worden toegekend 10 % van de uitbetaalde penningen en dat door de brandwaarborgmaatschappij aan de N.V. is uitgekeerd geworden f8573.28, zoodat hem competeert een honorarium van f 857,32. De N.V. stelde hier tegenover, dat zij bij het sluiten der overeenkomst nadrukkelijk heeft bedongen, dat de accountant bij het vaststellen der schadevergoeding gebonden was aan de bepaalde uitkeeringssom van f 8000.— en hij in geen geval een honorarium mocht in rekening brengen, waardoor de N.V. pro resto een schadevergoeding zou ontvangen van minder dan f 8000.—.

De accountant ontkende dit beding en legde een schriftelijke volmacht over, welke de N.V. niet betwistte en blijkens welke tusschen partijen was overeengekomen, dat de accountant voor

zijn werkzaamheden een salaris zou genieten van 10 % van het uit te betalen schadebedrag.

De rechtbank stond daarop aan de N.V. toe het door haar gestelde, bij het sluiten der overeenkomst nadrukkelijk gemaakte beding, *tegen den inhoud der schriftelijke akte, door getuigen* te bewijzen en wel op grond, dat het hier betreft een *zaak van koophandel*, daar de *werkzaamheden van een accountant* ten behoeve van een koopman om als deskundige de brand-schade aan de bedrijfsgebouwen overkomen, met de verzekeringsmaatschappij te regelen *tegen genot van honorarium* te beschouwen zijn als een *daad van koophandel* en de door den accountant ingestelde vordering berust op het volbrengen van die werkzaamheden volgens opdracht van de N.V.

Door getuigenbewijs tegen den inhoud der schriftelijke akte toe te laten, paste de rechtbank dus toe art. 1935 B. W., inhoudende, dat de bepaling van art. 1934 B. W. geenszins op zaken van koophandel toepasselijk is.

Art. 1934 B. W. bepaalt, dat *geen bewijs door getuigen* wordt toegelaten nopens hetgeen *tegen of boven* den inhoud der *schriftelijke akte* gevorderd wordt, noch ook omtrent hetgeen men mocht beweren, dat vóór, ten tijde of na het opmaken van zoodanige akte zoude zijn gezegd.

Opmerkelijk is, dat de rechtbank eenvoudig decreteert, dat het hier betreft een zaak van koophandel, daar de hierboven in den breede omschreven werkzaamheden van een accountant te beschouwen zijn als een daad van koophandel, zonder dit met eenig wetsartikel te motiveeren.

Volgens art. 2 juncto 3 W. v. K. is de accountant geen koopman. Zijne werkzaamheden zijn dus niet krachtens art. 4, 3e W. v. K. als daad van koophandel te beschouwen.

Art. 4, 10e W. v. K., alle assurantiën tot daad van koophandel stempelende, is niet zoo ruim te nemen dat de bovenbedoelde werkzaamheid van een accountant daaronder zoude vallen. terwijl een accountant, die, zooals in het onderhavige geval, slechts een *enkele* werkzaamheid voor den koopman verricht, voorts niet als bediende van den koopman in den zin van art. 4, 9e W. v. K. is aan te merken.

Trouwens, iedere gezagsverhouding tussehen koopman en dezen accountant ontbreekt, welke toch een eerste vereischte is voor een dienstverhouding.

Andere artikelen van den eersten titel van het eerste boek van het Wetboek van Koophandel komen eenvoudig niet in aanmerking.

Onze conclusie is mitsdien, dat wij ons met de uitspraak van de rechtbank Roermond, dat de meergenoemde werkzaamheden van een accountant tegen genot van honorarium als een daad van koophandel zijn te beschouwen, niet kunnen vereenigen.

G. E. VOS,

Candidaat-notaris

LITERATUUR

Red. Drs. S. KLEEREKOPER

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

De standaard-kosten in de literatuur

(Vervolg)

Na deze uitweiding is het wellicht dienstig, den materieelen inhoud van het voorafgaande nog eens in een samenvattende conclusie scherp te formuleeren.

Lohmann voert de standaardkosten historisch terug op de technische standaarden van Taylor. Bedrijfseconomisch worden ze voor hem van belang, zoodra de standaard-idee op het *geheele* kostencomplex wordt toegepast, vooral ook, omdat hier-

door het vraagstuk van den leegloop in de analyse wordt betrokken.

Hier zou ik tegenover willen stellen, dat de historische ontwikkeling niet gegaan is, zooals Lohmann haar ons schetst en dat bovendien de groote auteurs, die de standaardkosten behandelen, er niet in geslaagd zijn, het vraagstuk der „idle capacity” voldoende te analyseeren.

Aan deze samenvatting zou ik willen toevoegen, dat men kan toegeven, dat bij een voldoende bedrijfseconomische oriëntering de standaardkosten een waardevol hulpmiddel kunnen zijn om de *techniek van de verrekening der idle capacity* onder de knie te krijgen, maar dan hebben we reeds een belangrijke conclusie vooropgesteld, nl. *dat de standaardkosten als zoodanig geen zelfstandig probleem uitmaken, maar slechts een technisch hulpmiddel voorstellen, dat in de meest verschillende kostprijs-theorieën kan worden ingevoegd*. Deze gedachte wordt in het vervolg van dit artikel nader uitgewerkt.

Vervolgen we nu echter den gedachtengang van Lohmann. Een tweede rubriek standaardkosten, die hij onderscheidt, bestaat uit cijfers, die ten doel hebben, den invloed van de conjunctuur op de bedrijfshuishouding scherp te doen uitkomen. Hier beteekent „standaard” niet meer een record-prestatie, maar een „normaal gemiddelde”.

„Dabei ist normal so gemeint, dass die Ziffern, frei „von allen Schwankungen des Konjunkturzyklus gehalten, also vielleicht auf Grund des Durchschnitts von 5 „bis 7 Jahren errechnet werden.”¹²⁾

En verder is belangrijk de opmerking:

„Während bei Benutzung der Standards im erstbezeichneten Sinn fast immer Unterschreitungen der „Soll- durch die Istziffern vorkommen, ist bei den Standards im zweiten Sinn die Vorstellung massgebend, dass „die Unterschreitungen der Sollziffern in Zeiten der Depression durch Ueberdeckungen in Zeiten der Hochkonjunktur ganz oder doch nahezu ausgeglichen werden.”¹³⁾

De derde en laatste rubriek, die Lohmann onderscheidt, zijn de standaardkosten in den zin van „estimated costs”, d.w.z. kosten, die men *hoopt* te bereiken, liever: hoopt niet te overschrijden. Uiteraard zijn deze standaarden bewegelijker dan de beide eerstgenoemde. Lohmann gaat zelfs zoo ver te beweren, dat deze standaarden bij wisselende bedrijfsdrukten moeten worden herzien.¹⁴⁾ In haar algemeenheid, zooals Lohmann haar formuleert, is deze bewering onhoudbaar. Het bewijs van deze onjuistheid overschrijdt tamelijk ver het bestek van een artikel over standaardkosten, maar komt aan het eind van dit opstel principieel aan de orde.

Overigens mogen de verschillende gebiedsoverschrijdingen, die in dit artikel te vinden zijn, o.a. verontschuldigd worden met de volgende verzuchting, die Lohmann slaakt:

„Dieser dreifache Sinn des Standardbegriffes macht „die Untersuchungen über die Standardkostenmethode „häufig so uferlos und unklar.”¹⁵⁾

Deze beschuldiging van vaagheid wil ik nog met een tweetal voorbeelden staven.

Ik wijs ten eerste op het referaat van De Haas, gehouden op het Internationaal Accountants Congres 1926 te Amsterdam, getiteld „Standard Costs as a basis of management and industrial control.”¹⁵⁾ De aanvankelijke poging tot definieeren van het begrip geschiedt door middel van een tamelijk exacte formuleering:

¹²⁾ t.a.p. pag. 34.

¹³⁾ t.a.p. pag. 35.

¹⁴⁾ t.a.p. pag. 36.

¹⁵⁾ Uitgever J. Muusses, Purmerend.