

leven hoogstwaarschijnlijk niet toe zullen komen aandeelen te verkoopen, het feit, dat de naamloze vennootschappen zijn opgericht, waardoor verhandelbare aandeelen zijn ontstaan, is niet te ontkennen. Na den dood van de oprichters van de naamloze vennootschappen zullen de aandeelen in handen van familieleden en later mogelijk ook van anderen overgaan.

De Hooge Raad nam in zijn beslissing de conclusie van den Raad van Beroep, dat de rentabiliteit een verwerpelijke maatstaf is, niet over. De Hooge Raad sprak zich ten aanzien van dit punt als volgt uit:

„Dat de Raad van Beroep op grond van de gebleken omstandigheden kon en mocht beslissen, dat het door belanghebbende in de hier bedoelde aandeelen vastgelegde kapitaal niet het karakter draagt van eene belegging in effecten, doch veel eerder is een in eigen onderneming gestoken bedrijfskapitaal;

„Dat dit vastgesteld zijnde, de Raad, die daarbij kennelijk het oog heeft gehad op hetgeen door den Inspecteur onweersproken werd gesteld omtrent het wisselvallige van de in belanghebbendes onderneming uitgeoefende bedrijven, waarin jaren van groote winsten steeds zijn afgewisseld met jaren van geringe resultaten of verliezen, kon aannemen, dat ten deze, bij het bepalen van de geldswaarde der bedoelde aandeelen, met de rentabiliteit der onderneming, als afzonderlijken maatstaf, geen rekening behoorde te worden gehouden”.

Ten aanzien van de rentabiliteit zegt dus de Hooge Raad, dat de Raad van Beroep kennelijk het oog heeft gehad op de door den Inspecteur genoemde wisselvallige bedrijfsresultaten. Aan de rentabiliteit werd door den Hoozen Raad dus wel betekenis toegekend. Uit het arrest mag dus niet de conclusie worden getrokken, dat de Hooze Raad in het algemeen zich op het standpunt stelt, dat voor aandeelen in familie-vennootschappen als geldswaarde de intrinsieke waarde moet worden genomen. In het hierboven besproken arrest was dit laatste het geval, omdat in het verleden het kapitaal in de onderneming eene zeer rendabele belegging was geweest en het dit op den langen duur ook weer zou worden. Dooreengenomen werd dus voor het kapitaal eene behoorlijke vergoeding ontvangen, zoodat de intrinsieke waarde als geldswaarde kon worden aanvaard.

A. NIERHOFF

HET EXAMEN VOOR GEMEENTE-ACCOUNTANT

In zijn openingsrede tot den laatsten Accountantsdag van het Instituut heeft de Voorzitter, de heer *H. R. Reder*, critiek geuit op de instelling, in den loop van dit jaar, van een afzonderlijk examen voor gemeente-accountant. Een dergelijke rede laat ter plaatse waar en ten tijde wanneer zij wordt gehouden, geen debat toe en op den Accountantsdag moest de critiek van den heer *Reder* dus onweersproken blijven.

Het betreft hier echter een onderwerp, dat verdient in hoor en wederhoor te worden behandeld. Ik acht het daarom een gelukkige gedachte van de Redactie van dit Maandblad zijn kolommen voor een uiteenzetting van de argumenten pro en contra open te stellen.

Mij is verzocht de instelling van het examen voor gemeente-accountant als voorstander daarvan te bespreken. Laat ik terstond opmerken, dat ik het examen van het Nederlandsch Instituut uit eigen, niet ver achter mij liggende, ervaring ken en dat ik de goede hoedanigheden daarvan ten volle waardeer. Wanneer ik de invoering van het nieuwe examen voor gemeente-accountant gerechtvaardigd en juist acht, zoo geschiedt dit dus niet door onbekendheid met of gebrek aan appreciatie voor het Instituutsexamen.

Het Instituutsexamen heeft oudere rechten en daarom rust op het nieuwe, ingestelde, doch nog niet praktisch toegepaste examen voor gemeente-accountant de bewijslast zijn recht van bestaan naast het oude examen aan te toonen.

Beide examens vinden m.i. hun grond in maatschappelijke behoeften. De moderne maatschappij heeft noodig deskundige en betrouwbare controleurs van haar financieel raderwerk, adviseurs omtrent de inrichting van haar administraties en inzake de organisatie en de functioneering van haar economische deelen, de ondernemingen. Die controleurs en adviseurs zijn de accountants.

In de maatschappij onderscheiden wij de particuliere ondernemingen van de overheidsbedrijven en -diensten. Bij deze laatste niet minder dan bij de eerste bestaat de behoefte aan de controle en de voorlichting, die van den accountant kunnen worden verkregen. Door den aard van de overheids-huishouding is deze behoefte echter anders genuanceerd, anders getint, hoewel met die der particuliere ondernemingen verwant. Het verschil maakt de eenigszins andere vorming van den accountant, die de Overheid wil dienen, noodig. Ziedaar in het kort de motiveering van de specialisatie van den Overheids-accountant, waarvan het examen voor gemeente-accountant een noodzakelijk gevolg is.

Op dit punt richten zich echter de pijlen der critiek en de korte motiveering moet derhalve worden aangevuld. De critiek wordt duidelijk en beknopt weergegeven in wat de heer *Reder* zeide en dat ik daarom hier laat volgen: „Uiteraard zijn voor gemeente-accountants enkele bijzondere eischen te stellen ten aanzien van kennis der wetten en verordeningen en der ambtelijke verhoudingen, welke in acht zijn te nemen, doch deze bijzondere eischen wettigen zeker niet de instelling van een afzonderlijk accountantsexamen; het in dit opzicht noodige, aanvullende examen zou op een eenvoudige wijze te regelen zijn geweest.”

In dit betoog treft mij in de eerste plaats de erkenning, dat voor gemeente-accountants bijzondere eischen te stellen zijn. Mijn geachte tegenpleiter en ik zijn het dienaangaande dus eens. Wij verschillen slechts in de waardeering van deze bijzondere eischen. De heer *Reder* slaat de betekenis daarvan kennelijk niet hoog aan. Hij spreekt van enkele eischen ten aanzien van kennis der wetten en verordeningen en der ambtelijke verhoudingen, die echter z.i. niet de instelling van een afzonderlijk accountantsexamen zouden wettigen, maar slechts een aanvullend examen noodig zouden maken.

Naar mijn meening is dit een onderschatting van de bijzondere eischen en wel in drieërlei opzicht.

Inderdaad moet de accountant, die de Overheid terzijde wil staan, kennis van wetten en verordeningen verwerven. Men achte deze vereischte kennis niet licht en meene vooral niet, dat omdat de Instituitsaccountant eenige onderdeelen van het recht in hoofdtrekken heeft bestudeerd, hij zich gemakkelijk deze kennis daarbij zal kunnen eigen maken. Er is in dit opzicht een groot verschil tusschen het particuliere bedrijfsleven en den Overheidsdienst.

In de particuliere maatschappij is wets- en rechtskennis niet zeer verbreid. Wie daarvan iets bezit — en dat is het geval met den accountant — slaat meestal reeds bij de grootere onkunde van particuliere ondernemers en employés een goed figuur. Een grondige kennis van wet en recht wordt voorts in het algemeen niet van den accountant verwacht. Daarvoor mag hij terecht naar advocaat en belastingconsulent verwijzen.

De Overheidsdienst wordt veel meer door wettelijke regelingen beheerscht en de functionarissen plegen deze regelingen, voor zoover zij hun arbeid betreffen, grondig te kennen. De Overheidsaccountant mag bij hen te dien aanzien niet achter-

staan. Vergeten wij niet, dat hij controleur en voorlichter is, dat hij de zaken, waarin hij een oordeel geeft, dus door en door moet kennen en ook den wettelijken grondslag daarvan aldus moet kunnen beheerschen, dat hij dit oordeel tegenover de op dit terrein goed beslagene autoriteiten en ambtenaren zal kunnen verdedigen en handhaven.

Een dergelijke rechtskennis als hiertoe vereischt is, kan niet in een korte aanvullende studie worden verkregen.

Ook het zich eigen maken van de kennis der in acht te nemen ambtelijke verhoudingen sla ik hooger aan. Men zie hierin niet, dat de Overheidsaccountant zou moeten leeren in bijzondere mate den rug te buigen. Integendeel, ik ben van meening, dat zijn positie, indien zij met het gezag van bekwaamheid en inzicht wordt uitgeoefend, juist een groote onafhankelijkheid van oordeel toelaat. Wat is dan die kennis van ambtelijke verhoudingen, die voor vruchtdragenden arbeid van den Overheidsaccountant onontbeerlijk is? Het is een uitbreiding van de kennis van wetten en verordeningen. Deze zou men de anatomie van den Overheidsdienst kunnen noemen en de kennis van de ambtelijke verhoudingen dan als de physiologie, de leer der levensverrichtingen van den publieken dienst kunnen betitelen. Deze kennis is zeker niet door een kortstondig onderwijs te verwerven. Het best wordt zij in de praktijk, in de sfeer van den Overheidsdienst zelf geleerd. En dan is het wenschelijk dien leertijd door te maken en zoo noodig leergeld te betalen in een niet te hooge functie, waarin superieuren den discipel den weg kunnen wijzen en hem voor struikelen op dien weg kunnen behoeden.

Voor de derde onderschatting van de bijzondere eischen geeft de weergegeven critiek geen aanknoopingspunt. De Overheidsdiensten en -bedrijven vertoonen namelijk naar mijn oordeel in hun economische beteekenis en hun bedrijfseconomische en administratieve problemen zooveel bijzonders, dat zij een speciaal daarop gerichte studie van hun accountants vereischen. Het verband met de algemeene economie, bedrijfseconomie, inrichtings- en controleleer mag uiteraard niet worden verloren. Doch wil de studie van den Overheidsaccountant tot haar recht komen, zoo zal door de geheele opleiding en dus ook door het geheele examen de aandacht op het publieke bedrijfsbeheer en financiewezen gericht moeten worden.

Trek ik uit dit betoog de conclusie, dan kunnen deze naar mijn vaste overtuiging niet anders zijn dan de volgende:

- 1°. De instelling van een afzonderlijk, op de eischen van den Overheidsaccountant gericht examen is gerechtvaardigd;
- 2°. Met het oog op de kennis van ambtelijke verhoudingen is een stage van eenige jaren in publieken dienst wenschelijk, voordat de studie wordt aangevangen, althans voltooid.

Hiermede is het examen voor gemeente-accountant, dat èn de stage èn de bijzondere gerichtheid op den Overheidsdienst kent, m.i. gemotiveerd.

Ik zal de aandacht van den lezer thans niet verder vragen voor een beschrijving van de indeeling van het examen. Slechts merk ik op, dat deze indeeling niet de vrees voor een verzwakking van de eischen, aan een goed accountantsdiploma te stellen, rechtvaardigt. Naast de Vereeniging voor Gemeente-belangen, die, het nut van de instelling van dit examen inziende, hiervoor haar op het terrein van examens voor den Overheidsdienst beproefde organisatie beschikbaar wil stellen, zal de Vereeniging van Gemeente-accountants ongetwijfeld het hare doen om het examen terstond op een goed peil te brengen en het daardoor evenwaardig te doen zijn aan het meer op de eischen van het private bedrijfsleven gerichte Instituutsexamen.

Mocht in de toekomst samenwerking tusschen beide accountantsverenigingen uit vrijen wil mogelijk blijken of door de

invoering van een wettelijke regeling worden bevorderd aldus, dat beide examens gezamenlijk zouden worden verzorgd, zoo zou ik deze ontwikkeling zeer toejuichen.

Den Haag, October 1937.

Mr D. SIMONS

ADMINISTRATIEVE FABRIEKSORGANISATIE (I)

Bij de behandeling van een der vele problemen, behoorende tot het terrein der accountantscontrole, schreef de Heer R. A. Dijker in de eerste jaargang van dit maandblad: „Geen keten is sterker dan haar zwakste schakel” (vide R. A. Dijker, Taak van den Accountant ten opzichte van de opname van den goederenvoorraad, M. A. B. 1924, bld. 3 e.v.). Bij de opbouw der fabrieksorganisatie moet op analoge wijze rekening gehouden worden met de schakels van de keten van bedrijfshandelingen. Te dien aanzien kan men de volgende vergelijking stellen: „De maximum-productie van een bedrijf is (in verhouding) nooit groter dan die van de slechtst geoutilleerde afdeling”.

Voorgaande vergelijking geldt niet alleen in technisch doch eveneens in administratief opzicht. Zonder een doelmatige en efficiënte bedrijfsadministratie is geen goede verslaglegging van het bedrijfsgebeuren resp. geen goede planning van tijd en kosten mogelijk. Elke bedrijfsafdeling, die aan deze gebreken laboreert, zal storend werken op de controle van de bedrijfsgang. Behalve van de bedrijfsonderdelen, welke „zwangsläufig” onderling zijn verbonden, dienen ook de werkzaamheden van de afdelingen, welke zelfstandig grond- en hulpstoffen fabriceren, in het algemeene organisatieplan te zijn ingeschakeld. Bovendien is zulks van belang voor het bepalen van de te bereiken werkelijke bezetting van elke afdeling, welke bij voorkeur met de optimale bezetting overeen dient te komen.

Het voor dit artikel gekozen onderwerp heeft betrekking op het vierde vraagstuk van het in 1936 gehouden examen Accountancy B van het Nederlandsch Instituut van Accountants, hetwelk van de kandidaten verlangde een beschrijving van de administratieve organisatie van een fabriek van geëmailleerde huishoudelijke artikelen. De fabriek specialiseert zich op enkele artikelen (schalen en borden), welke in verschillende maten worden vervaardigd. De navolgende onderdelen van het bedrijf zullen aan een min of meer vluchtige beschouwing worden onderworpen, t.w.:

1. De planning van de productie.
2. De inkoop van plaatijzer, grondstoffen, enz.
3. Het persen en bewerken van het z.g. „ruw”.
4. Het bereiden van het glazuur (email).
5. Het reinigen van de ruwe artikelen van vet en onzuiverheden.
6. Het emailleeren der ruwe artikelen.
7. De verkoop van het gereed product.

1. DE PLANNING VAN DE PRODUCTIE.

Van belang is, dat de inkoop, aflevering en productie op zoodanige tijdstippen plaats vinden, dat de benodigde materialen en grondstoffen in de vereischte sortering in voldoende hoeveelheden in de magazijnen gereed liggen op het oogenblik, dat zij ter verdere productie door de opvolgende afdelingen opgevraagd worden. Een eventueel tekort aan de vereischte materialen zou uit den aard der zaak een verliesgevende factor beteekenen, daar:

- a. niet het normale quantum van een serie in bewerking gegeven zou kunnen worden, of