

H. J. van der Schroeff

KWANTITATIEVE VERHOUDINGEN,
KOSTEN EN ECONOMISCHE
PROPORTIONALITEIT

Tweede, nieuw bewerkte druk; Amsterdam/
Antwerpen: N.V. Uitgeversmaatschappij
Kosmos, 1967; 294 pp. Prijs: f 35,—

door J. L. Bouma

Het recenseren van een geesteskind van een oudere collega, die zijn sporen reeds heeft verdiend, is een riskante bezigheid. Dit risico is bij de onderhavige boekbespreking te meer aanwezig, omdat het hier een tweede, nieuw bewerkte druk betreft van een werk, dat onder een iets kortere titel: *Kwantitatieve verhoudingen en economische proportionaliteit*, sedert 1955 deel heeft uitgemaakt van de zgn. verplicht te bestuderen literatuur van menige lezer. Ik mag dus aannemen, dat het boek aan vele lezers bekend en wellicht door hen geaccepteerd is.

Het boek geeft een analyse van een deel van de achtergronden van de producenten-beslissingen, nl. een verklaring van deze gedragingen uit een toepassing van het zgn. substitutieprincipe. (Het door het substitutiebeginsel beheerste denkpatroon zal verderop in dit artikel nog nader worden besproken). De schrijver tracht een antwoord te geven op de vraag in welke verhoudingen de hoeveelheden produktiemiddelen dienen te worden samengevoegd ten einde een bepaalde hoeveelheid produkt tegen minimale kosten voort te brengen. Als data voor dit vraagstuk gelden de produktietechniek (te beschrijven in een produktiefunctie), de bedrijfsomvang (het variatiegebied waarbinnen de produktie zich beweegt) en de prijzen van de produktiemiddelen. Uit de produktiefunctie zijn een aantal partiële relaties af te leiden, zoals - in de terminologie van Van der Schroeff - de produktcurve (dit is een relatie tussen de te verkrijgen hoeveelheid produkt en de aan te wenden hoeveelheid van één produktiemiddel, gegeven de aan te wenden hoeveelheden van andere produktiemiddelen) en de isoquant (dit is een grafische voorstelling van de meetkundige plaats van combinaties van hoeveelheden produktiemiddelen die een zelfde hoeveelheid produkt opleveren).

In afdeling I van het boek worden een aantal conclusies afgeleid met betrekking tot

de optimale kwantitatieve combinatie van produktiemiddelen voor het geval, dat de prijzen van de produktiemiddelen onafhankelijk zijn van de periodiek aan te kopen en te verwerken hoeveelheden middelen, en de produktiemiddelen bij aanwending volledig deelbaar zijn (dit houdt onder andere in, dat zij hun waarde behouden indien zij niet worden aangewend), terwijl de produktieomvang gegeven is. In de tweede afdeling wordt aandacht geschonken aan de gevolgen van de onvolledige deelbaarheid en ondeelbaarheid van produktiemiddelen.

De nieuwe druk verschilt van de eerste in meerdere opzichten. Een aantal onvolkomenheden, onjuistheden en onduidelijkheden zijn weggenomen; een aantal nieuwe zijn toegevoegd, maar daarover hierna. Er zijn tevens een aantal aanvullingen gegeven; de nieuwe druk is ongeveer honderd bladzijden dikker dan de oude. De toevoegingen betreffen onder meer:

- een verbinding tussen de theoretische constructies inzake de leer van de kwantitatieve verhoudingen en de leer van de kosten (zoals men die aantreft in een ander werk van de auteur, nl. *Kosten en kostprijen*).
- een beschouwing over de kostenfunctie en de daaruit afgeleide functies, die ten doel heeft aan te tonen, dat de Amsterdamse School niet anti-marginalistisch denkt;
- een veel uitgebreider behandeling van het tijdsleemant in de produktietheorie;
- een aantal casusposities, die als voorbeelden van de praktische toepassing van de besproken analyse strekken;
- een bijkans verdubbeling van het aantal figuren (nu 77; voorheen 46).

In een opmerking over de minimumwet van Von Liebig (p. 249) schrijft Van der Schroeff: „Men moet de uitspraken beoordelen naar hun tijd”. Ik realiseer mij deze stelling, wanneer ik word uitgenodigd een oordeel te geven over dit boek in zijn huidige vorm. De kern van de conceptie stamt uit het proefschrift van de auteur anno 1940. Ik ben er van overtuigd, dat de door Van der Schroeff gerepresenteerde uitwerking van het principe van de substitutie met betrekking tot de produktietheorie in ons taalgebied drie decennia geleden origineel en baanbrekend is geweest, zoals trouwens vele bijdragen van Van der Schroeff tot de bedrijfseconomie van creativiteit en oorspronkelijkheid getuigen.

Beantwoordt de bewerkte herdruk, in het licht van de recente ontwikkelingen van de (bedrijfs-) economische wetenschap enerzijds en van de actuele behoeften van het onderwijs anderzijds aan het doel om als studie- en leerboek op grote schaal te worden gebruikt? Ik ben geneigd hier een aantal vraagtekens te plaatsen.

Mijn bedenkingen tegen het onderhavige werk zijn ten dele van „pragmatische en didactische” aard en ten dele van „zuiver-theoretische” aard.

a) Het boek vertoont een disproportionaliteit tussen het aantal bladzijden en de strekking van het onderwerp. Van der Schroeff heeft namelijk zijn probleemstelling beperkt tot de keuze van de kwantitatieve verhouding van de produktiemiddelen *gegeven de produktie-omvang, de prijzen van de produktiemiddelen en het streven naar minimalisatie van de kosten*. (In sommige passages wordt dit selectie-criterium zelfs vernauwd tot minimalisatie van de *gemiddelde* kosten per eenheid produkt. De daar uit af te leiden conclusies gelden dan slechts voor de voortbrenging van homogene produkten en zij zijn dus in een multi-produkt onderneming niet toe te passen. Immers de gemiddelde kosten per eenheid produkt zijn in geval van een heterogene produktie niet gedefinieerd, laat staan dat een dergelijke grootheid zou kunnen worden geminimaliseerd).

Welbewust wordt geabstraheerd van de keuze van de omvang en de samenstelling van de produktie.

De behandelde theorie is dus zeer partieel en leidt - in weerwil van de bedoeling van de auteur - de aandacht af van veel essentiële problemen. Men zou kunnen zeggen: „de mug wordt uitgezogen, maar de kemel wordt doorgezwolgen”. Uit ervaring weet ik dat examen-kandidaten, die de inhoud van dit boek bij hun geestelijke bagage hebben gepakt, een uiterst enge interpretatie van het begrip „rationeel handelen” huldigen. Zij dreigen door de sterk abstracte behandeling van het onderwerp het zicht op de meer algemene en strategische problemen te verliezen. Hierbij zij nadrukkelijk vermeld dat Van der Schroeff expliciet de beperktheid van zijn probleemstelling beklemtoont en stelt, dat het vraagstuk in de praktijk in ruimer verband moet worden opgelost. Deze waarschuwing neemt echter niet weg, dat het zeer partiële - zij het essentiële - probleem, dat slechts één aspect van het producentengedrag betreft, zo'n kleine driehonderd pagina's in beslag neemt. Op verschillende literatuurlijsten, waarop dit

werk als „verplicht te bestuderen examenstof” staat aangegeven, neemt een boek als het onderhavige een te grote ruimte in beslag om voor de overige onderwerpen een evenwichtige en aangepaste behandeling te garanderen. Deze bedenking weegt mijns inziens vrij zwaar in het huidige tijdsgewricht, waarin van alle kanten wordt aangedrongen op verkorting van de duur van zowel de academische als de niet-academische studie.

b) Een tweede opmerking betreft de methode volgens welke het reeds genoemde substitutie-principe wordt uitgewerkt. Het gaat in het onderhavige boek over de keuze van een produktiemethode uit een (in principe oneindig) aantal alternatieven, waarbij het ene alternatief uit een ander alternatief kan worden afgeleid door een hoeveelheid van enig produktiemiddel te substitueren voor een hoeveelheid van een ander produktiemiddel. Uitgaande van een bepaalde kwantitatieve combinatie van produktiemiddelen, kan men daar een andere combinatie op haar voor- en nadelen tegen afwegen door een eenvoudige vergelijking van het „meer” van het ene produktiemiddel en het „minder” van het ander. Het principe van de substitutie impliceert dat een economisch subject (i.c. een producent) de mogelijkheden blijft aftasten door een voortdurende stelselmatige vergelijking van kleine veranderingen aan de marge van de alternatieven. Hij blijft „schuiven” totdat aan bepaalde evenwichtsvoorwaarden is voldaan. Deze voorstelling van het menselijke keuzegedrag wordt aangeduid met de term marginale analyse.

Bij de uitwerking van de marginale analyse kan gebruik worden gemaakt van verschillende aan de wiskunde ontleende rekentechnieken. Vanouds hanteert men de *differentiaal- en integraalrekening*. Deze is bijzonder geschikt voor de oplossing van het keuzevraagstuk inzake de kwantitatieve verhoudingen der produktiemiddelen indien de substitutiemogelijkheden continu verlopen (waarbij de produktiemiddelen volledig deelbaar zijn). Indien de substitutiemogelijkheden niet continu verlopen (o.m. wanneer de produktiemiddelen ondeelbaar zijn) dan biedt de *lineaire programmeringstechniek* een mogelijkheid de probleemstelling uit te werken.

Van der Schroeff kiest welbewust voor de eerstgenoemde rekenmethode, niet alleen omdat naar zijn mening daarmee het principe van de substitutie (als denkpatroon) in essentie kan worden toegelicht, maar omdat de uitwerking van het marginalistische model met behulp van de differentiaalrekening de *voorkeur* verdient boven de lineaire programme-

ring, die in de eerste plaats (slechts) een rekentechniek is (p. 262). Ik ben van mening dat deze voorkeur ongerechtvaardigd is; zowel de differentiaalrekening als de lineaire programmering zijn niet meer en niet minder dan rekentechnieken. De toepassingsmogelijkheden van de verschillende rekentechnieken (in het kader van de marginalistische gedachtengangen en denkpatronen) zijn afhankelijk van de wijze waarop de problemen in concreto worden uitgewerkt en geformaliseerd in een model. Vooral wanneer in een model rekening moet worden gehouden met capaciteitsbeperkingen van deelbare en ondeelbare produktiemiddelen, is de lineaire programmering in het algemeen beter toepasbaar dan de differentiaalrekening (zie hieronder ad. c).

Er dient hierbij te worden opgemerkt, dat het afgelopen decennium een ware stroom aan literatuur over de lineaire en andere vormen van wiskundige programmering heeft te zien gegeven. Ook vindt allereerste de toepassing van deze technieken in de praktijk plaats, ondersteund door de aanwending van de elektronische rekenmachines. In onze standaard-leerboeken is daarvan tot nog toe weinig terecht gekomen. Zo ergens, had ik stellig in dit boek (naast de conventionele uitwerking van de marginale analyse) een evenwichtige behandeling van de genoemde programmeringsmethoden verwacht. Het ontbreken daarvan in een boek als het onderhavige komt mij uit een oogpunt van ontwikkeling van onze wetenschap en uit een oogpunt van de behoeften van de praktijk en het daarop af te stemmen onderwijs als onbevredigend voor.

c) Het voorgaande klemte te meer daar ik tege de uitwerking, die Van der Schroeff aan de marginale analyse in het geval van de ondeelbare produktiemiddelen geeft, belangrijke theoretische bezwaren heb.

Een duurzaam produktiemiddel (als ondeelbaar produktiemiddel) wordt - en dit treft men in de literatuur op meerdere plaatsen aan - opgevat als een voorraad werkeenheden. Het begrip werkeenheden wordt echter bijna nergens op operationele wijze gedefinieerd. Ook de door Van der Schroeff gegeven omschrijving als „theoretische gedachtengrootheid, geabstraheerd van de talrijke bestaande technische maatstaven, waarin de capaciteit kan worden uitgedrukt” (p. 140), eist meer van de verbeeldingskracht dan ik kan opbrengen. Doch ik ben gaarne bereid de oorzaak van deze tekortkoming bij mijzelf te zoeken.

Principiëler en van meer logische aard is de

volgende overweging. Bij de keuze uit diverse duurzame produktiemiddelen met uiteenlopende capaciteiten, die onder verschillende kwantitatieve verhoudingen kunnen samenwerken met andere (deelbare) produktiemiddelen, maakt Van der Schroeff gebruik van *gegeven* waarden van de werkeenheden van de desbetreffende duurzame produktiemiddelen. De waarde van een werkeenheden is gelijk aan de som van afschrijvings- en interestkosten van die prestatie-eenheid, en is logischerwijs berekend als een *gemiddelde*, nl.: afschrijving plus interest gedeeld door het relevante aantal werkeenheden (dit is de normale bezetting van het duurzame produktiemiddel). De waarde van de werkeenheden kan derhalve slechts worden bepaald, indien bekend is welke de bezetting van het produktiemiddel zal zijn en welke deszelfs gebruiksduur is. Zowel de bezetting als de gebruiksduur van het produktiemiddel zijn afhankelijk van de wijze waarop het zal worden gecombineerd met overige complementaire produktiemiddelen (o.m. ten behoeve van het onderhoud). Het op voorhand als gegeven aannemen van de betrokken waarden der werkeenheden leidt tot een cirkelredenering en is dus logisch niet geoorloofd.

De wijze waarop Van der Schroeff de „waarde van de werkeenheden” als begrip aanwendt in de marginale analyse, nl. als een gegeven constante „prijs der werkeenheden”, is evenmin verantwoord. De helling van een iso-time (in de sociale economie meestal aangeduid als iso-kostenlijn, welke benaming in de bedrijfseconomie door de bijzondere inhoud van het kostenbegrip verwarring kan stichten), op een bepaald punt, geeft een voorstelling van de *marginale*-kostenverhouding. Indien men veronderstelt, dat de prijzen constant (d.w.z. onafhankelijk van de aangeschafte en aangewende hoeveelheden van de produktiemiddelen) zijn, dan zijn de marginale kosten gelijk aan de gemiddelde en kan men de helling van de iso-time interpreteren in termen van *prijs*verhoudingen. De waarde van de werkeenheden is echter een *gemiddelde* grootheid die *niet onafhankelijk* is van de aanwending (bezetting en levensduur) van het betrokken duurzame produktiemiddel. De marginale kosten van de werkeenheden zijn bij ondeelbare produktiemiddelen per definitie gelijk aan nul (afgezien van complicaties voortvloeiende uit een eventueel positieve directe opbrengstwaarde van het middel en afgezien van de opbrengstmogelijkheden van de produkten, bij volbezette duurzame produktiemiddelen).

Met betrekking tot de oplossing van het vraagstuk van de aanschaffing van duurzame produktiemiddelen acht ik de analyse met behulp van iso-quanten en iso-kosten in de vorm waarin Van der Schroeff deze hanteert niet doelmatig. In principe is een dergelijke analyse toepasbaar, maar dan vergt zij een opbouw die veel ingewikkelder is; vergelijk bijv. Vernon L. Smith, *Investment and Production* (Cambridge, Massachusetts, 1961).

Mijns inziens kan aan een behandeling - althans op het elementaire niveau van het onderwijs - van dit probleem met behulp van de theorieën en technieken van de investeringsselectie de voorkeur worden gegeven boven een aanpak met behulp van de iso-curve-techniek. Vooral ook, wanneer men rekening houdt met het tijdruimtelijke aspect van het investeringsvraagstuk (zie hieronder ad.d.). Voor zover het keuzevraagstuk betrekking heeft op de bezetting van een reeds aangeschaft duurzaam produktiemiddel kan de analyse worden volvoerd met behulp van de differentiaalrekening. In de praktijk worden dergelijke problemen echter veelal opgelost met behulp van lineaire programmering.

d) Van der Schroeff heeft in het eerste stadium van de analyse het tijdruimtelijke element in de produktie *welbewust* buiten beschouwing gelaten, en wel op zijns inziens didaktische gronden. Wel merkt hij bij herhaling op, dat allerlei conclusies inzake de optimale kwantitatieve verhoudingen nader dienen te worden gekwalificeerd, wanneer in hoofdstuk XVIII rekening zal worden gehouden met de „verhoudingen van tijd”. Het moet mij van het hart, dat ik met dit XVIIIe hoofdstuk veel moeite heb gehad of beter gezegd, door de lectruur van dit zeer ingrijpend bewerkte hoofdstuk kreeg ik schier onoplosbare moeilijkheden met de voorafgaande hoofdstukken. Op p. 206 lezen wij: „In hoofdstuk IV leerden wij de produktcurve kennen, welke de grafische uitbeelding vormt van de aangroeiing van het produkt, indien aan een constant produktiemiddel (of samenstel van constante middelen) geleidelijk meer eenheden van een variabele produktiefactor worden toegevoegd, *onafhankelijk van de tijd*, waarin dit resultaat tot stand komt. Het wordt thans nodig de verkregen hoeveelheden te zien in een eenheid van tijd. Daartoe willen wij de term *isochroon* invoeren, waarmee de grafische voorstelling wordt aangeduid *van het verloop van de hoeveelheid produkt, die in een zelfde tijd wordt voortgebracht, indien aan een in grootte constant gehouden produktiemiddel (of samenstel van middelen) hoe-*

veelheden van een variabel middel worden toegevoegd. Deze definitie is gelijk aan die van de produktcurve met dien verstande, dat daaraan is toegevoegd: „in een zelfde tijd” (cursivering in het origineel; J. L. B.). Zonder deze opmerking en de daarop volgende verdere uitwerking, zou ik, zoals ik ook bij de vorige druk had gedaan, de in de eerste zeventien hoofdstukken besproken produktiefuncties en daarvan afgeleide partiële relaties stilzwijgend hebben betrokken op een gegeven tijdsperiode.

Nu echter word ik, en met mij menige lezer, er toe gedwongen na te gaan wat de zin is van een „tijdloze” produktiefunctie.

Het begrip produktie heeft naar zijn aard het karakter van een „stroom”. De aangevande hoeveelheden produktiemiddelen en de verkregen hoeveelheden produkten zijn betrokken op een bepaalde tijdsperiode (kalendertijd of klokke-tijd), zoals: een uur, een dag, een week, een maand. Weliswaar is onder bepaalde voorwaarden, ondermeer in het theoretisch-denkbare geval van een lineair-homogene produktiefunctie, de vorm van deze functie onafhankelijk van de tijdsperiode, waarop de aangevande middelen en de verkregen resultaten zijn betrokken. Maar dit impliceert niet, dat een dergelijke produktiefunctie „tijdloos” mag worden gedefinieerd.

Mijns inziens had de auteur de doorzichtigheid van zijn betoog gediend door (o.m. in navolging van de door hem aangehaalde G. Lassmann, *Die Produktionsfunktion und ihre Bedeutung für die betriebswirtschaftliche Kostentheorie*; Keulen en Opladen, 1958) de onderscheiding aan te brengen tussen de tijd als „kalendertijd” en de tijdsduur als maatstaf van de prestaties van ondeelbare produktiemiddelen. De kalendertijd is, als „voertuig van het economische proces”, een dimensie van de maateenheid waarin de produktiestromen worden gemeten; bijv.: aantal kilogrammen *per week*, aantal manuren *per dag*. Zonder deze dimensie kan een produktiefunctie niet worden gedefinieerd. De produktiefunctie is gedefinieerd voor een bepaalde *produktieperiode*.

Daarnaast is het mogelijk de prestaties van een ondeelbaar produktiemiddel, die worden geleverd gedurende een bepaalde periode, *gegeven de intensiteit waarmee deze middelen worden ingezet*, te meten en uit te drukken in een aantal tijdseenheden per periode; bijv. in manuren of machineuren per dag. (Aldus is het mogelijk om aan het begrip werkeenheid een operationele inhoud te geven; zie hierboven onder c). Het aantal tijdseenheden waarin

de per periode geleverde prestaties van de produktiemiddelen worden uitgedrukt, kan men aanduiden met de term *produktieduur*.

De „tijdloze” produktiefunctie van Van der Schroeff zou in deze terminologie een functie kunnen zijn, waarin de verhouding tussen de produktieperiode en de produktieduur constant is; bijv.: de machines „draaien” met een constante intensiteit gedurende een gegeven aantal uren per dag. Indien in een bepaalde produktieperiode de produktieduur en/of de intensiteit van de aanwending worden gewijzigd, is er sprake van gewijzigde kwantitatieve verhoudingen en dus van een verandering in de produktietechniek.

Het zou didaktisch wenselijk en theoretisch aanvaardbaar zijn geweest, wanneer bij de behandeling van de produktietheorie in eerste instantie zou zijn uitgegaan van een gegeven produktieperiode en een constante verhouding tussen de produktieduur en de produktieperiode. In dit kader zouden dan de conclusies met betrekking tot de gelijktijdige capaciteiten en derzelver bezetting kunnen zijn afgeleid.

In een volgend stadium zouden dan de consequenties van veranderingen in de verhouding tussen de produktieperiode en de produktieduur, alsmede de gevolgen van veranderingen in de intensiteit van de aanwending van de ondeelbare produktiemiddelen hebben kunnen worden onderzocht. De wijze waarop het XVIIIe hoofdstuk thans is geredigeerd kan naar mijn gevoelen heilloze verwarring stichten bij menige argeloze lezer.

Uit het voorgaande zal duidelijk zijn geworden, dat dit boek in zijn nieuwe editie mij enigszins heeft teleurgesteld. Misschien wel omdat ik te hooggespannen verwachtingen heb gehad of omdat ik de behoeften van het onderwijs in de bedrijfseconomie wat anders zie dan mijn collega Van der Schroeff dat doet.

De ontwikkeling van de bedrijfseconomie, evenals van iedere andere wetenschap, is desalniettemin gebaat met een voortdurende open gedachtenwisseling over de methode en de inhoud van ons vak. De gedachtenwisseling heeft slechts zin indien de ideën en opvattingen uiteenlopen.

STRAMIEN

Een bundel opstellen rond de beroepsregelen voor accountants.

N. V. Uitgeversmaatschappij Æ. E. Kluwer, Deventer

N. Samsom N.V., Alphen aan den Rijn - Brussel 1967. 341 blz.

door Prof. A. M. van Rietschoten

In deze bundel zijn opstellen opgenomen van de hand van zeventien praktiserende openbare accountants, geschreven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de maatschap, waarvan zij deel uitmaken. Die maatschap moet dan gevormd zijn tijdens de jaren van de eerste wereldoorlog. Dat was een tijdvak, waarin het accountantsberoep in Nederland een bijzonder krachtige en snelle groei heeft vertoond en zoals hier blijkt, belangrijke vestigingen in het beroep plaats vonden.

Het halve-eeuwfeest, dat het te bespreken boekwerk deed ontstaan, valt eveneens in een bijzonder belangrijke periode voor het accountantsberoep in Nederland. Op 6 maart 1967 trad de wet op de Registeraccountants volledig in werking.

Daarmee werd de periode van ontstaan en ontwikkeling van het accountantsberoep in Nederland onder leiding van de vereniging het Nederlands Instituut van Accountants formeel afgesloten. De beroepsreglementering, zoals die in de vorm van het reglement van arbeid en de ereregelen van die vereniging bestond, ging toen vervangen worden door de regelen beroepsuitoefening registeraccountants.

Dit samenvallen van omstandigheden heeft er de jubilerende maatschap toe gebracht een opstellen-bundel te doen schrijven op het stramien der beroepsreglementering, zoals die er eind 1966 was. Daarmee is een boekwerk ontstaan, dat een uitstekende presentatie geeft van vakdenkbeelden in het Nederlands accountantsberoep. De spreiding der onderwerpen is aanzienlijk; de samenhang duidelijk sprekend. Niet alleen voor haar jubileum richtte deze maatschap een gedenkteken hiermee op, ze deed dit tevens voor haar beroep. Daar mag men veel waardering voor hebben.

Karakteristiek is de mededeling in het „Ten geleide” van de redactiecommissie: „dat de in de opstellen ingenomen standpunten niet zonder meer geacht mogen worden een maatschapsstandpunt weer te geven; die standpunten berusten in principe op de persoonlijke zienswijze van de schijvers, die ieder hun

eigen verantwoordelijkheid hebben voor de door hen weergegeven opinie”.

Mogelijk heeft het boek een deel van zijn levendigheid te danken aan dit gekozen uitgangspunt.

Er moet nog heel wat voorbereidend werk zijn verricht voor de geboden werkstukken hun vorm vonden; het is dan ook een understatement, dat de bijdragen „min of meer voor de vuist weg” zijn geschreven.

Beroepsgenoten zullen in dit boek heel veel vinden, dat zij goed kennen. Als zij aandacht en geduld hebben, zullen ze nog heel wat vinden, dat hun wel bekend voorkomt, maar waar hier toch iets meer of iets anders over gezegd wordt dan hun voor de geest stond. Voor studerende is het zeker een kostelijke verzameling uiterst leerzame teksten, die voor hen dan nog het voordeel hebben het gehele terrein der beroepsreglementering te omvatten. Ik verwacht dit boek op vele literatuurlijsten voor de opleiding, hoewel de bespiegeling over de verschillen tussen de besproken reglementering en de huidige niet stelselmatig is gehanteerd.

Het is nu eenmaal niet mogelijk een bundel van zeventien opstellen over verschillende onderwerpen zodanig te bespreken, dat hetgeen in het boek aan waardevols werd aangetroffen ook tot uitdrukking wordt gebracht. Ik moet dus wel volstaan met een beperkte keuze; zelfs de opsomming van de inhoud laat ik achterwege. Iedere lezer van deze boekbeoordeling vindt ze toch in het boek zelve of vond ze daar reeds.

De eerste twee artikelen, te weten Th. de Boer „Ontstaan en ontwikkeling van de controlerende functie” en J. W. Pon „De adviserende functie van de accountant” (beide naar aanleiding van artikel 1 R.v.A.) geven elk een duidelijke analyse van de besproken functies. Zij vullen elkaar goed aan, zoals dat ook past bij beschouwingen over functies van ons beroep, die men wel kan onderscheiden maar niet doelmatig kan scheiden. Een algemene opmerking zou de volgende kunnen zijn. De controlerende functie wordt naar mijn oordeel wat te beperkt weergegeven, wanneer De Boer (pag. 18) schrijft: „de accountant heeft in zijn controlerende functie tot taak, zijn oordeel uit te spreken over de juistheid van een stel bescheiden, in de meeste gevallen over een jaarrekening.” Bovendien komt in de tekst van De Boer niet of nauwelijks aan de orde, dat de controlerende functie in belangrijke mate is mede ontstaan door een specifieke behoefte van de leiding; ook niet dat het genoemde aspect van de controlerende functie

nu en voor de toekomst van groot belang blijft.

Daardoor wordt de aansluiting aan het artikel van Pon wat gemist. Daarin komen verschillende interessante bijzonderheden voor, die het stuk een uitgesproken modern karakter geven. In de eerste plaats noem ik daarvan de gedachtenontwikkeling, die op pag. 37 leidt tot de conclusie, dat de accountant de functie van algemeen adviseur op het gebied van de bedrijfsvoering doelmatig moet kunnen waarnemen. Naast hem kunnen resp. moeten deskundigen op deelgebieden hun inbreng geven tot de behandeling van het totale vraagstuk.

Hetgeen Pon concludeert over het gevaar van de botsing van functies is opmerkelijk. Als de adviseur een goed adviseur is (pag. 31) zo zegt hij, bestaat dat gevaar niet. Ook zijn term verantwoordingsdeskundige (pag. 26) voor de beroepskenmerken der accountants heeft aantrekkelijkheden en de nadere betekenis, die de auteur daaraan toekent (pag. 44) is van belang. Zijn opmerkingen over de betekenis van het verschil in bewoordingen tussen art. 2 R.v.A. en art. 3 R.B.R. mogen te bevoegder plaatsen eens de aandacht hebben; persoonlijk deel ik zijn oordeel niet, dat het verschil in bewoording een verschil in strekking veroorzaakt. Wel meen ik met hem, dat de bestaande beroepsreglementering zodanig is toegericht op de controlerende functie, dat er gevaar bestaat, dat daardoor de adviserende functie in haar ontwikkeling zou kunnen worden gehinderd. Uit het artikel van Drs. G. J. Bramer „De deugdelijke grondslag voor accountantsverklaringen” stip ik slechts twee dingen aan. Het oordeel (pag. 52) dat het bepaalde in art. 2 lid 2 R.v.A. (nu art. 3 R.B.R.) niet kan worden gemist, moge door velen worden gedeeld; het is goed, dat het nog eens bij deze gelegenheid zo uitdrukkelijk is vermeld. De uiting (pag. 60), dat men mogelijk wat te snel heeft geconcludeerd, dat de roulerende partiële inventarisaties in de loop van het jaar een volwaardig substituut zijn voor de vroeger gebruikelijke inventarisaties per balansdatum, is een opmerkelijke. In het licht van de huidige ontwikkeling op het gebied der toegepaste administratieve hulpmiddelen moge deze uiting aanleiding geven tot verdere gedachtenwisseling. Mogelijk zou de schrijver daarover in een ander medium het woord eens kunnen nemen. Dat Prof. R. W. Starreveld in zijn bijdrage „De accountant en de automatisering van de administratie” nog eens met nadruk vermeldt, dat het aspect van de beveiliging door de leiding niet of onvoldoende wordt gezien, acht ik symptomatisch. Deze herhaling van een reeds vroeger geuite me-

ning moge opnieuw de aandacht van de accountants trekken. Verder haal ik met veel instemming uit zijn artikel het volgende aan (pag. 75/76): „Wil hij (de accountant vR) zich handhaven als „deskundige op het gebied van de administratie” en op grond daarvan op verantwoorde wijze als adviseur op dat gebied blijven opereren, dan zal hij zich in de eerste plaats, meer dan vroeger het geval was, moeten verdiepen in de gehele technische en organisatorische problematiek van „het besturen en doen functioneren van een huishouding”. Alleen dan zal hij zich een beeld kunnen vormen van de totaliteit van de informatiebehoefte”. Ik voeg daaraan toe, dat de accountant als deskundige op het gebied van de controle hoge prioriteit zal moeten geven aan de voortgezette ontwikkeling van zijn kennis en ervaring op het gebied van de geautomatiseerde informatieverwerking.

Het artikel over „De collectieve verantwoordelijkheid” van de hand van H. D. de Leeuw geeft er blijk van hoe een moeilijk en belangrijk onderwerp in kort bestek indringend kan worden behandeld. De uiteenzetting over de te treffen voorzieningen ter nakoming van de verplichtingen met betrekking tot de collectieve verantwoordelijkheid vormt een verrijking van de vakliteratuur. Het is jammer, dat in de nadere aanduiding van de algemene grondslagen van de onderzoeken niet verder is gegaan en met name, dat daarover geen concretere vereisten zijn geformuleerd en zelfs geen enkel voorbeeld is genoemd.

Over het gebruik maken van verklaringen van andere accountants schrijft J. Uiterlinden tegen een achtergrond van ervaring, die het stuk bijzonder instructief maakt. De door hem genoemde tien punten voor het aanvullend onderzoek van de openbaar accountant in de gevallen, waarin een intern accountant een onderzoek doet, dat deze leidt tot een oordeel over de jaarrekening, vormen stellig een belangrijk en onmisbaar uitgangspunt. Of er daarnaast niet ook nog plaats zou zijn voor de opvatting, dat die controleverrichtingen, waarvan de kosten gering en de betekenis belangrijk is, altijd tot het programma van de openbaar accountant moeten behoren, zou nog de overweging waard zijn. Toepasselijk in deze dagen acht ik zijn oordeel over de artikelen 4 en 5 R.B.R. Hij ziet daar een aanvullend onderzoek voorgeschreven aan de registeraccountant, die gebruik maakt van de verklaring van een buitenlands accountant conform art. 4 lid 2 R.B.R., omdat de overbodigheid van zo'n onderzoek uit de tekst van de door de buitenlandse accountant afgegeven verklaring niet kan blijken. Met een z.g. re-

view kan naar zijn op ervaring gebaseerd oordeel als regel niet worden volstaan. Het komt mij voor, dat er een geruim aantal gevallen zal zijn, waarin na daarop gericht vooroverleg der accountants het rapport van de buitenlandse accountant zodanige gegevens over zijn onderzoek en de uitkomst daarvan kan bevatten, dat daarmee van een aanvullend onderzoek kan worden afgezien. Opmerkelijk mag het heten, dat schrijver op grond van de moeilijkheden, die zijn ervaring hem doet voorzien van het te verrichten aanvullend onderzoek, zich voorstander verklaart van de handhaving van de verplichte vermelding in de accountantsverklaring, dat van het onderzoek van buitenlandse collega's is gebruik gemaakt, hoewel hij vreest, dat de niet-deskundige lezer van die accountantsverklaring de draagwijdte van die verwijzing naar het onderzoek van buitenlandse accountants niet zal beseffen. Hij wil de verplichting tot het aanvullend onderzoek om een deugdelijke grondslag aan zijn onderzoek te geven, geamendeerd zien. Laat ons hopen, dat het beroep binnen afzienbare tijd zal komen tot de gedachtenwisselingen, waartoe de reglementering nodigt. Dat zijn de gelegenheden om de vragen van de tijd te beantwoorden. Van die beantwoording zal het toekomstig beloop dan afhangen.

Drs. I. Kleerekoper schrijft over de accountantsverklaring; reeds vroeger heeft hij met

veel succes gepubliceerd over de stof, die hier aan de orde is; toen ging het om het accountantsrapport. Het met zijn uitstekende pen geschreven stuk is een veelzijdige uiteenzetting en standpuntkeuze in de problematiek van het meest centrale verschijnsel in het accountantsberoep. In tegenstelling tot andere publicaties over dit onderwerp, besteedt het stuk met nadruk aandacht aan de niet-goedkeurende verklaring bij de jaarrekening. Hij acht het een manco van de beroepsreglementering, dat aan andere dan goedkeurende verklaringen en hun verschijningsvorm geheel wordt voorbijgegaan. Het is van veel waarde, dat zo zijnde, dat de schrijver zodanig op dit onderdeel van zijn onderwerp is ingegaan, dat een leidinggevende gedachte voor verdere oordeelsvorming is neergelegd. Hierbij is het dan van bijzonder belang in acht te nemen, wat de schrijver impliciet verbonden acht aan een niet-goedkeurende verklaring (pag. 169). Een aantrekkelijke bijdrage tot het behandelde onderwerp wordt hiermede zeker geboden. Het is verleidelijk besprekender wijze de reis door dit boek voort te zetten; er is nog zoveel meer in en zoveel van actuele betekenis, zoals „Goedkoopmansgebruik” of bedrijfseconomisch beginsel in de jaarrekening door Prof. Drs. G. L. Groeneveld. Maar de lezer zou het evenmin verdragen als de boekbespreker. Men neme het boek zelf ter hand, als gulle jubileumgave van een aantal in maatschapsverband samenwerkende beroepsgenoten.