

# MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

ONDER REDACTIE VAN: R. A. DIJKER, G. P. J. HOGEWEG, PROF. TH. LIMPERG JR., A. NIERHOFF EN H. R. REDER.

RUBRIEK REDACTEUREN: EXAMEN-VRAAGSTUKKEN: Drs. ABR. MEY EN Drs. J. PAARDEKOOPEL — LITERATUUR: Drs. A. ROBLES — BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. P. J. DE KANTER — UIT DE FINANCIËLE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIËNTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT-LITERATUUR: Mev. Dr. R. PHILIPS, Drs. G. L. GROENEVELD, J. P. DE HAAN EN J. C. SPANGENBERG

MEDEWERKERS: PROF. Mr. Dr. H. W. C. BORDEWIJK, J. P. CROIN, Mr. P. J. DAM, E. VAN DIEN, W. H. ELLES, G. W. FRESE, PROF. Dr. Ir. J. GOUDRIAAN JR., S. KONIJN, JAMES POLAK, PROF. Dr. N. J. POLAK, J. E. SPINOSA CATTELA, Dr. A. STERNHEIM

SECRETARIS DER REDACTIE - C. VERWEY  
TESSELSCHADESTR. 15 - AMSTERDAM, TEL. 82444

UITGEVER: J. MUISSSES — PURMEREND  
TELEFOON 77 — GIRO No. 15062

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDAGEN WORDT NIET TERUGGE-  
GEVEN. - NADRIJK IS GEORLOOFD. ZOO DE BRON WORDT GE-  
NOEMD. - BOEKEN TER RECENSIE EN ALLE ANDERE STUKKEN  
VOOR DE REDACTIE ZENDE MEN AAN DEN SECRETARIS.

VERSCHIJNT MAANDELIJKS, BEHALVE IN DE MAAND AUGUSTUS.  
ABONNEMENT PER JAAR F 10.—. FRANCO PER POST F 10.24. BUITEN-  
LAND F 10.60. MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN  
JAARGANG

## INHOUD

Twee nieuwe lectoraten voor de opleiding van accountants	Blz.	17
De wettelijke regeling van accountantswezen	„	17
Bespreking van de door het Bestuur der Vereeniging van Academisch gevormde Accountants uitgeoefende critiek op het Verslag van de Regeeringscommissie 1928		
Eenige kritische beschouwingen over de leer der organische winstcalculatie	„	22
(vervolg) door Drs. Abr. Mey		
Een droeve ervaring	„	25
door J. Robin		
Een economische dienst bij het Staatsbedrijf der Posten, Telegrafie en Telefonie	„	28
door Drs. Abr. Mey		
Examenvraagstukken	„	28
Red.: Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper Overgang groothandel in materialen in nieuwe N.V. (Investigation) door J. Paardekooper		
Uit het Buitenland	„	31
Red.: W. Beijderwellen, J. E. Erdman, C. A. Huysman en A. M. van Rietschoten De ingenieur als accountant? — Een Duitscher over den Accountantsdag — Bouwspaarbanken		

## DE WETTELIJKE REGELING VAN HET ACCOUNTANTSWEZEN

Bespreking van de door het Bestuur der Vereeniging van Academisch gevormde Accountants uitgeoefende critiek op het Verslag van de Regeeringscommissie 1928

Het bestuur van bovenvermelde Vereeniging (in het vervolg korthedshalve „Het Bestuur” te noemen) heeft zich, naar aanleiding van het Verslag der Regeeringscommissie 1928, welke aan den Minister van Arbeid, Handel en Nijverheid advies had te geven omtrent een regeling van het Accountantswezen in Nederland op corporatieve grondslag, tot dien Minister gewend met een Verzoekschrift. In dat stuk verzoekt het Bestuur dien Minister om het door die Commissie bij haar Verslag overgelegde wetsontwerp te wijzigen in den hieronder te vermelden geest.

De regeling van de opleiding in dat ontwerp moet, volgens dat Verzoekschrift, niet, zooals de Regeeringscommissie voorstelt, worden gelegd in handen van een „particuliere organisatie”, waaraan de academische opleiding „ondergeschikt” wordt gemaakt. Neen! Volgens dat Verzoekschrift moet de accountantsopleiding worden geconcentreerd bij het Hooger Onderwijs en worden gebracht „tot het specifieke domein van handelshoogescholen en handelsfaculteiten”. Alsdan zal aan het wetsvoorstel tot regeling van het Accountantswezen „een betere rechtsgrond ten grondslag liggen” dan aan het ontwerp der Regeeringscommissie. Dit laatste ontwerp toch, zegt het Bestuur, bevat een regeling, die niet overeenstemt „met de ontwikkelingslijn van het accountantsberoep” en „kans heeft reeds spoedig nadat ze in werking zou zijn getreden, op het gebied van de opleiding verouderd te zijn”.

Het Bestuur voert als gronden voor zijn Verzoek in hoofdzaak het navolgende aan, waarbij ik de bewoordingen, waarin het Bestuur die gronden heeft uitgedrukt, letterlijk zal overnemen.

In den loop der tijden hebben eenige particuliere vereenigingen van accountants de opleiding ter hand genomen en tot zoodanig hoog peil gebracht, dat het Hooger Onderwijs die opleiding binnen den kring van zijn beoefening is gaan trekken. Dit laatste volgt ook uit den aard der zaak. Immers bij de opleiding der accountants komt het, naar gelang de maatschappelijke verhoudingen

## TWEE NIEUWE LECTORATEN VOOR DE OPLEIDING VAN ACCOUNTANTS

Zooals den lezers bekend zal zijn, heeft ook de R.K. Handelshoogeschool te Tilburg de opleiding van accountants ter hand genomen. In verband daarmee werden de heeren *M. J. H. Smeets*, Inspecteur der directe belastingen en accijnsen en *F. J. M. Tonio*, lid van het Ned. Instituut van Accountants, tot leetoren benoemd, onderscheidenlijk in Belastingrecht en Accountancy. Beide heeren hebben onlangs met het uitspreken van een openbare les, hun werkzaamheid aan de genoemde school aangevangen.

Wij wenschen de school succes met haar ondernemen en den beiden leetoren geluk met hun benoeming en voldoening in hun arbeid.

ingewikkelder zijn geworden, steeds meer aan op het kweeken van een zelfstandig oordeel over de meest verschillende, veelal moeilijke en gecompliceerde vraagstukken. Bij de academische studie staat de vorming en ontwikkeling van den geest op den voorgrond; eerst daarna komt vak-kennis aan de orde. Het H.O. ontwikkelt het zelfstandig en wel overwogen oordeelen, het vermogen om aan afwijkende meeningen en nieuwe gedachten recht te doen wederbaren en brengt dus tot ontplooiing de hoedanigheden, die den vertrouwensman op bedrijfseconomisch gebied voor zijn taak berekend doen zijn.

Eerst daarna komt bij het H.O. vakkennis aan de orde. Doch op afdoende wijze wordt ook voor het bijbrengen van die kennis door het H.O. gezorgd. Althans aan de Ned. Handelshoogeschool te Rotterdam wordt bij de eigenlijke accountantsopleiding gezorgd voor het bijbrengen van die kennis, doordien het accountantsexamen bijna uitsluitend de technische vakken Inrichtingsleer en Controleleer omvat, het onderricht daarin o.a. door bekwame, in de praktijk werkzame accountants wordt gegeven en geheel georiënteerd is op het bijbrengen van technische kennis, terwijl het lesrooster zoodanig is ingericht, dat colleges en practica gevolgd kunnen worden door hen, die in de praktijk werkzaam zijn, gelijk inderdaad geschiedt.

Tusschen de verschillende opleidingen der accountants-vereeningen bestaat slechts een graueel verschil; tusschen die opleidingen en de academische opleiding daarentegen bestaat een principieel verschil. Bij de opleidingen der vereeningen toch staat, anders dan bij het H.O., op den voorgrond het bijbrengen van vakkennis en het oefenen in technische vaardigheid, terwijl het bijbrengen van de kennis van de algemeen ontwikkelende leerstof op de tweede plaats komt.

De opleidingen der vereeningen brengen met zich mede, dat alleen enkelen, zeer begaafden, ertoe worden gebracht het algemeene van het bijzondere scherp te onderscheiden en het geleerde zelfstandig te verwerken. Het opportunistische karakter, dat aan de cursussen der vereeningsopleiding noodzakelijkerwijs eigen is, de wijze waarop zij, die deze opleiding volgen, in avonduren moeten studeeren onder leiding van particuliere opleiders en gelegenheidsrepetitoren of aan de hand van schriftelijke cursussen van een of ander particulier opleidingsinstituut, hebben ten gevolge, dat die opleiding vrijwel uitsluitend is ingesteld op het bijbrengen van stellige en parate kennis.

De opleiding der particuliere vereeningen is dus op dezelfde wijze ingericht als bij het vakonderwijs voor technische beroepen en voor uitvoerenden routinewerk.

Een dergelijke opleiding deugt echter niet bij de voorbereiding voor de z.g.n. intellectuele beroepen, waaronder het accountantsberoep tegenwoordig valt te rangschikken. Daarvoor deugt alleen het H.O.

In het Verslag der Regeeringscommissie 1928 wordt een regeling van de opleiding der a.s. accountants voorgesteld, krachtens welke de opleiding van de op te richten „particuliere vereening” op de eerste plaats komt en de academische opleiding daaraan ondergeschikt wordt gemaakt. Een dergelijke regeling is dus in strijd met de historische ontwikkeling van het accountantsberoep en met het algemeen belang.

Bovendien zou, wanneer het Ned. Instituut van Registeraccountants de opleiding ter hand neemt, op dat gebied geen concurrentie meer bestaan zooals tot heden tusschen de verschillende accountantsvereeningen. Dientengevolge zal de prikkel om die opleiding zoo goed mogelijk te doen zijn en de bezieling om zich, veelal belangeloos, te dien aanzien in dienst van de Vereening te stellen, vervallen.

Ook zou een belangrijke besparing van kosten worden verkregen door de opleiding in de toekomst uitsluitend bij de instellingen van het H.O. onder te brengen doordien alsdan van het reeds bestaande apparaat van het H.O. zou kunnen worden gebruik gemaakt.

Gedurende een zekeren overgangstijd zal het voortbestaan der opleiding door de particuliere vereeningen noodzakelijk blijken. Die opleiding moet dan echter als iets bijkomstigs worden beschouwd en gaandeweg worden opgelost in de academische.

Een regeling van het accountantswezen in den geest van voormeld Verzoekschrift zou zijn op te bouwen op de beginselen, neergelegd in het Verslag der Staatscommissie 1918.

Reeds dadelijk blijkt uit de lezing van het Verzoekschrift een gebrek aan logische redeneering in dat stuk.

Immers het Bestuur erkent zelf in zijn Verzoekschrift, dat het H.O. eerst de academische opleiding der accountants binnen den kring van zijn bemoeiingen is gaan betrekken toen die opleiding het vereischte hooge peil had bereikt tengevolge van den daarop gerichten arbeid van eenige particuliere accountants-vereeningen. Aldus wordt door het Bestuur toegegeven — hetgeen trouwens niet voor tegenspraak vatbaar is — dat die vereeningen hebben gezorgd dat dit peil zóó hoog was, dat Nederland in het bezit is gekomen van accountants, die aan alle eischen voldeden. Daarop heeft het H.O. de opleiding der accountants ter hand genomen. Het H.O. heeft dit dus niet gedaan, omdat de particuliere vereeningen in de opleiding zijn tekort geschoten, maar omdat de wetenschap der bedrijfseconomie en der accountancy door die vereeningen zoo hoog waren opgevoerd, dat eenzijdig aanwezig waren bekwame leerkrachten voor, en belangstellenden in het onderwijs van die leervakken, anderzijds door de Maatschappij werd ingezien het belang van wetenschappelijk gevormde accountants.

In het Verzoekschrift wordt dienovereenkomstig vermeld, dat het onderricht in de Accountancy aan de Ned. Handelshoogeschool te Rotterdam gegeven wordt door bekwame, in de praktijk werkzame accountants. Die accountants hebben echter, gelijk van zelf spreekt, hun wetenschappelijke vorming kunnen voltooien tengevolge van het lidmaatschap van een particuliere vereening van accountants, doordien zij, hetzij zich destijds voor het vereenigingsexamen hebben moeten bekwamen, hetzij hebben medegewerkt aan de opleiding en de examens van die vereening.

Hoe kan nu het Bestuur in datzelfde Verzoekschrift, eenigermate smalend zeggen, dat de opleidingen der particuliere vereeningen van accountants op dezelfde wijze zijn ingericht als „de opleiding bij het vakonderwijs voor technische beroepen en voor uitvoerenden routinewerk”, terwijl dat Bestuur, overigens terecht, op den voorgrond plaatst, dat het H.O. de accountantsopleiding tot zich kon trekken, omdat de particuliere vereeningen van accountants die opleiding daartoe hadden rijp gemaakt?

Indien gebleken ware dat die vereeningen (waarmede kennelijk zijn bedoeld het Ned. Instituut, de Ned. Bond en de Ned. Organisatie van Accountants, in het vervolg korthedshalve „de drie vereeningen” te noemen) niet in staat zouden zijn geweest zoo goed voor de opleiding der accountants te zorgen, als zij hebben gedaan, zou die opleiding ongetwijfeld niet door het H.O. kunnen zijn ter hand genomen.

Wij moeten dus in het oog houden het beginsel, dat het H.O. de opleiding heeft ter hand genomen, omdat die vereeningen hebben getoond zoo goed in staat te zijn voor bekwame accountants te zorgen, dat hare opleidingen het karakter hebben gekregen van Hooger Onderwijs.

De academische opleiding verdient ongetwijfeld hoogelijk te worden gewaardeerd. Het Bestuur stelt die voordeelen in een

helder licht, doch plaatst daartegenover de opleiding van de drie vereenigingen in de duisternis.

In tegenstelling met het Bestuur ben ik van meening:

A. dat het zou strijden met het algemeen Maatschappelijk belang, indien, overeenkomstig den wensch van het Bestuur, de opleiding voor het accountantsberoep in het vervolg bij uitsluiting of zelfs voornamelijk werd ondergebracht bij het Hooger Onderwijs.

B. dat een wettelijke regeling van het Accountantswezen in den geest van het Bestuur praktisch onuitvoerbaar is.

Wat betreft het algemeen Maatschappelijk belang van de accountantsopleiding der drie vereenigingen wil ik, ter verdediging van mijn stelling sub A, het navolgende opmerken.

Het accountantsberoep eischt van den beoefenaar, behalve een groote mate van kennis, bovenal eigenschappen van karakter.

Het komt mij voor, dat de a.s. accountant grooter kans krijgt tot vorming van zijn karakter wanneer hij de opleiding van een der drie vereenigingen, dan wanneer hij de academische opleiding volgt.

Een student aan een inrichting van H.O. moet ongetwijfeld hard en ernstig werken; hij kan zich laven aan de professorale bronnen van algemeene ontwikkeling, maar, buiten het maatschappelijk leven staande, vindt hij weinig gelegenheid zijn karakter anders te vormen dan in den omgang met een betrekkelijk klein groepje medestudenten, die ongeveer in dezelfde levensomstandigheden verkeerden als hijzelf.

De opleiding der drie vereenigingen daarentegen is aldus ingericht, dat de vereischte kennis wordt bijgebracht aan de leerlingen, terwijl deze in hun levensonderhoud geheel of gedeeltelijk voorzien door de uitoefening van een beroep of betrekking in de Maatschappij. Die leerlingen verrichten dus hun dagelijkse arbeid gedurende de normale arbeidsuren, b.v. als assistent op een accountantskantoor, als boekhouder of als kantoorbediende, en kunnen zich in hun vrijen tijd voorbereiden voor de accountantsexamens. Doch dan moeten zij dien vrijen tijd voor dat doel gedurende een lange reeks van jaren ook geheel en al bestemmen. In de uitoefening van hun beroep of betrekking zijn zij reeds midden in het Maatschappelijke leven geplaatst en maken zij den strijd om het bestaan ten volle mede.

Groote zelfbeheersching is voor hen noodig om bestand te blijven tegen de verleiding hun vrijen tijd te besteden voor hun genoegen. Bovendien moeten zij bestand zijn, indien zij met hun studie eenigermate zijn gevorderd, tegen de verleiding om zich aanstonds in de praktijk als accountant of belastingaccountant te vestigen en af te zien van de laatste zware examens.

De jongelieden, die langs dien weg het accountantsdiploma van een der drie vereenigingen behalen, hebben getoond mannen van karakter te zijn. Zij droegen gedurende hun studietijd de verantwoordelijkheid, die verbonden is aan elke uitoefening van een beroep of betrekking in de Maatschappij. De daarmee gepaard gaande moeilijkheden werden nog verzaamd door den strijd tegen bovengemelde verleidingen.

Door de drie vereenigingen wordt dus een stroom van jongelieden, die het noodige intellect en vooral de vereischte energie bezitten, geleid naar een eervol, verantwoordelijk beroep, langs een weg, bij het afleggen waarvan dat intellect op wetenschappelijk terrein wordt ontwikkeld en die energie tot karaktervorming wordt aangewend.

Die weg staat, anders dan de regel is bij het H.O., ook open voor de jongelieden, afkomstig uit de weinig bemiddelde huisgezinnen, daar die jongelieden gedurende den normalen arbeidstijd kunnen werken voor hun levensonderhoud en zich, als gezegd, in hun vrijen tijd kunnen bekwaamen voor de accountantsexamens.

Het is geen toeval geweest, dat de taak der opleiding voor het accountantsberoep op uitnemende wijze door een particuliere vereeniging van beroepsgeenoten kon worden vervuld. Dit

volgt veeleer uit den aard der zaak. Het accountantsberoep toch vereischt, zooals reeds is opgemerkt, veel verantwoordelijkheidsgevoel en is enerzijds voor een groot gedeelte een praktisch, anderzijds een betrekkelijk jeugdig beroep, waarbij zich nog geen traditie van langeren duur heeft kunnen ontwikkelen.

Doordien die opleiding wordt ter hand genomen door een vereeniging van wetenschappelijk gevormde, midden in de praktijk en onder strenge tucht staande beroepsgeenoten, zijn waarborgen aanwezig, dat goede accountants worden verkregen. Immers aldus kan die opleiding, mede door het gepleegde onderlinge overleg bij de organisatie daarvan, zich aanpassen aan de eischen van het Maatschappelijk leven. De a.s. accountants, die reeds de verantwoordelijkheid dragen van hun beroep of betrekking in de Maatschappij en gewend zijn aan de daarmee gepaard gaande discipline, worden door de leden der corporatie, waarvan de a.s. accountants later lid zullen worden, van den aanvang af doordrongen van de verplichting om de eer en de waardigheid van het accountantsberoep hoog te houden.

Het Bestuur spreekt met een zekere minachting van „het opportunistische karakter” van de opleiding der particuliere vereenigingen, van „gelegenheidsrepetitoren” en van „schriftelijke cursussen van een of ander opleidingsinstituut”. Daartegenover zou met evenveel recht kunnen worden gezegd, dat de studie aan een inrichting van H.O. niet in elk geval algemeene ontwikkeling waarborgt, b.v. niet, als de student zich de noodige kennis laat bijbrengen door beroepsrepetitoren, of indien hij de op de collegebanken verzamelde leerstof niet behoorlijk verwerkt en volstaat met het minimum van „stellige en parate kennis”, dat nog precies voldoende is om zich door het examen te doen slepen.

Het Bestuur verliest bovendien ten onrechte uit het oog, dat reeds gedurende vele jaren bij elke der drie vereenigingen bestaat een „officieele opleiding”, uitgaande van de betrokken vereeniging, waarbij twee harer sedert eenigen tijd in federatief verband samenwerken.

Het onderling overleg in elke der drie vereenigingen, mede in het belang van de eer van het beroep, en het feit, dat het leervak „accountancy” alleen behoorlijk kan worden gedoceerd en geëxamineerd door in de praktijk werkzame accountants van hoog karakter, hebben veroorzaakt, dat de drie vereenigingen steeds konden zorgen voor uitnemende docenten en examinatoren in de eigenlijke accountantsvakken. Voor het geven van de cursussen in de voorbereidende vakken werden steeds uitgekozen die docenten, welke proefondervindelijk gebleken waren goede leermeesters te zijn; voor het afnemen van het voorbereidende vakexamen werd geregeld de hulp verkregen van de beste autoriteiten, immers o.a. van de hoogleeraren van een instelling van H.O.

Opmerking verdient voorts, dat het H.O. voor de academische opleiding, wat de accountancy betreft, alleen geschikte leerkrachten heeft kunnen putten, zooals ik hierboven reeds heb aangeduid, uit hen, die zelf die opleiding bij een der drie vereenigingen hadden ter hand genomen of daarover toezicht hadden uitgeoefend.

De ervaring heeft, overeenkomstig hetgeen ik over de opleiding en de examens der drie vereenigingen heb opgemerkt, geleerd, dat die vereenigingen in staat zijn gebleken om te zorgen, dat accountants worden gevormd, die aan alle eischen van bekwaamheid en betrouwbaarheid voldoen.

Zonder grond spreekt het Bestuur dus van een tegenstelling, die tussehen de opleiding der drie vereenigingen en die van het H.O. zou bestaan. Beiderlei soort opleidingen hebben maar één doel: het verkrijgen van bekwame en betrouwbare accountants. Dat doel is ook door de drie vereenigingen bereikt. Het is voor tegenspraak niet vatbaar, dat de Nederlandsche accountants, zooals zij in en door het leven van de drie vereenigingen zijn gevormd, wat bekwaamheid en beroepsmoraliteit betreft, niet behoeven onder te doen voor de beste accountants uit een anderen beschaafden Staat.

Het lijkt mij in de gegeven omstandigheden ondenkbaar, dat de Nederlandsche Volksvertegenwoordiging een regeling van het Accountantswezen zou sanctionneeren, waarbij, geheel in strijd met de gezonde begrippen der moderne democratie, aan de bekwame en energieke jongelieden, die reeds werkzaam zijn in het Maatschappelijke leven, ook voortkomende uit de minder met aardse goederen gezegende gezinnen, de mogelijkheid werd ontnomen om hun geestesgaven langs den door die vereenigingen aangegeven weg aan te wenden en te ontwikkelen ten einde het accountantsberoep uit te oefenen.

Nu de drie vereenigingen in staat zijn gebleken voor goede accountants te zorgen, zou het ook ongerijmd zijn, indien de wetgever de opleiding, zooals deze door die vereenigingen is georganiseerd, zou doen beëindigen en de opleiding voor het accountantsberoep in beginsel geheel en uitsluitend zou leggen in handen van het H.O.

Gelukkig behoeven wij niet te beslissen over de vraag, welke opleiding op den duur de meest geschikte zal blijken voor de a.s. accountants, daar die beantwoording van praktisch belang is ontbloot. Immers, zooals ik thans ter verdediging van mijn stelling sub B zal betoogen, zullen voor onafzienbaren tijd de academische opleiding en een opleiding in den geest der drie vereenigingen naast elkaar moeten voortbestaan.

Aan den wensch van het Bestuur, dat de opleiding voor het accountantsberoep tot „het specifieke domein van handels-hoogeschoolen en handelsfaculteiten” zal worden gebracht, kan onmogelijk worden voldaan: de praktijk des levens verzet zich daartegen.

Als vaststaand feit moet worden aangenomen, dat voor onafzienbaren tijd in de behoefte aan accountantshulp in de Maatschappij niet zal kunnen worden voorzien alleen door de academisch gevormde accountants.

De academische opleiding toch is georganiseerd en kan ook slechts worden georganiseerd als een *speciale* opleiding, aangebracht boven de meer algemeene opleiding voor de handelswetenschappen. Die speciale opleiding moet zulke zware eischen aan de studenten stellen, dat niet aannemelijk is, dat ze in aanmerking komt voor een grootere groep van hen, die in staat zijn een academische opleiding in het algemeen te volgen, daar die grootere groep zal afzien van de moeilijke en veel tijd vergende specialisatie en zich tevreden stellen met het behalen van den academischen graad, welke slechts het bezit van de meer algemeene kennis waarborgt.

De Maatschappij heeft zeer groote behoefte aan accountants-hulp. Reeds met het oog op de zich ontwikkelende rechtspraak in belastingzaken moet worden aangenomen, dat die behoefte steeds zal toenemen.

Bovendien moet, zooals ik in mijn vroegere publicaties heb betoogd, het accountantsberoep noodzakelijkerwijs een vrij beroep blijven. Geen materiele grenzen kunnen aan de werkzaamheden van den accountant worden gesteld, ter afbakening van diens arbeidsveld ten opzichte van dat van den advocaat-bedrijfseconoom, den belastingconsulent, den raadgevenden boekhouder, of zelfs van den kantoorbediende. In die omstandigheden kan de wetgever aan het bewijzen van accountantsdiensten door de leden van een dier andere beroepen geen einde maken, ook niet door de strengste verbodsbepaling.

Indien derhalve door den wetgever de academische opleiding als de eenig mogelijke voor het accountantsberoep werd ingesteld, zouden te weinig wetenschappelijk gevormde accountants worden gekweekt en zou het publiek bij gebreke van het vereischte aantal dier accountants, op groote schaal de diensten inroepen van ondeskundigen. Dat dit niet, of zoo min mogelijk geschiedt, is ook voor de academisch gevormden reeds hierom van het hoogste belang, omdat anders inbreuk zou worden gepleegd op den goeden naam van het accountantsberoep in het algemeen.

Voor onafzienbaren tijd zal dus de behoefte blijven bestaan aan een behoorlijke opleiding voor het accountantsberoep langs een anderen, dan den academischen weg.

Het Bestuur geeft dit in zijn Verzoekschrift toe met dien verstande, dat het Bestuur oordeelt, dat die opleiding slechts gedurende een zekeren overgangstijd zal blijven bestaan, doch het Bestuur heeft zich niet de moeite gegeven een regeling te ontwerpen, waarin zijn beginselen zijn nedergelegd. Slechts verwijst het Bestuur naar het Verslag der Staatscommissie 1918.

Laten wij ons nu eens voorstellen hoe een wettelijke regeling van het Accountantswezen zou moeten worden ontworpen in den geest van het Bestuur.

Voorop moeten wij stellen, dat na te melden beginselen bij een wettelijke regeling van het Accountantswezen, hoe dan ook, moeten worden in acht genomen.

1o. Aan de accountants, die aan de te stellen eischen zoowel van wetenschappelijke ontwikkeling, blijkens een met goed gevolg afgelegd accountantsexamen, als van beroepsmoraliteit voldoen, en die behoorlijk onder tucht staan, moet het recht worden gegeven om een bepaalden titel te voeren.

2o. Bij wijze van overgangsmaatregel moet aan diegenen der thans praktiseerende accountants, die geacht kunnen worden aan de te stellen eischen van wetenschappelijke ontwikkeling en betrouwbaarheid te voldoen, het recht op dien titel worden verleend, ook zonder dat zij het sub 1 vermelde examen hebben afgelegd, mits zij zich onder bedoelde tucht stellen.

3o. De accountants, die niet geacht kunnen worden aan de zoeven genoemde vereischten te voldoen, moeten van de regeling worden uitgesloten. Anders zou onrechtvaardig worden gehandeld ten opzichte van de opleiding der drie vereenigingen en van het Hooger Onderwijs en zou bovendien het gemeenschappelijke peil aller officieel gequalificeerde accountants te laag worden genomen.

4o. Indien bij den overgang aan de thans praktiseerende accountants een te zware maatstaf, wat wetenschappelijke ontwikkeling betreft, werd aangelegd, zouden te weinig officieel als goed en betrouwbaar gequalificeerde accountants in het leven worden geroepen. Het publiek zou in de bestaande verwarring gevangen blijven omtrent de vraag wie goede en betrouwbare accountants zouden zijn en noodgedwongen op groote schaal de diensten blijven inroepen van ondeskundige, niet behoorlijk onder tucht staande beroepsgenooten.

5o. Voor de toekomst zal de Autoriteit, die de regeling in handen heeft, moeten zorgen, dat naast de academische opleiding wordt ingesteld een wetenschappelijke opleiding der a.s. accountants, die voortkomen „uit de vrije maatschappij”, daar anders te weinig officieel als goed en betrouwbaar te qualificeeren accountants zouden worden gevormd, hetgeen de sub 4o. vermelde gevolgen zou hebben.

De Regeering zou derhalve, in het stelsel van het Bestuur, een Rijksc commissie moeten benoemen met opdracht een schifting te maken in dien zin, dat de academisch gevormden automatisch tot het Register werden toegelaten en overigens, bij wijze van overgang, slechts die accountants, die met de academisch gevormden geacht zouden kunnen worden, wat kennis en betrouwbaarheid betreft, op één lijn te staan.

Zou die Commissie dan die schifting ook zóó ver moeten uitstrekken, dat de leden der drie vereenigingen zich daaraan zouden moeten onderwerpen?

Dit ware onrechtvaardig, daar die vereenigingen gezorgd hebben, dat een academische opleiding kon worden ingesteld.

Bovendien zou die Commissie niet kunnen weten welke maatstaf voor die leden zou moeten gelden, daar toch de maatstaf van wetenschappelijke ontwikkeling en betrouwbaarheid tot heden terecht werd aangegeven juist door die leden.

Maar gesteld al, dat die Rijksc commissie een bruikbaren maatstaf zou vinden, zoodat een hooger peil van kennis zou worden geëischt, dan hetgeen de leden der drie vereenigingen over het

algemeen bezitten, dan zouden bij een schifting slechts enkele der meest vooraanstaande leden van de drie vereenigingen Registeraccountants kunnen worden.

Die vereenigingen zouden worden beroofd van hare beste krachten. De overblijvenden zouden vermoedelijk geen lust hebben om voort te gaan met de opleiding en met het organiseren der tucht, nu zij, die medegewerkt hebben aan het vestigen van den goeden accountantsstand, buiten de wettelijke regeling zouden vallen. Zij zouden derhalve hun vereeniging ontbinden en het aantal niet georganiseerde en dus niet behoorlijk onder tucht staande beroepsgenooten onevenredig vergrooten. Het publiek zou in de hierboven vermelde verwarring blijven verkeeren en veelal de hulp inroepen van accountants, die niet bekwaam genoeg zijn en niet onder tucht staan, hetgeen echter ten eenemale zou strijden met de beginselen, waarop de wettelijke regeling behoort te berusten.

Doch zelfs, indien in voormeld geval de niet tot het Register toegelaten leden der drie vereenigingen de handen ineen sloegen, en, wellicht met hulp van andere lotgenooten, doorgingen met de zorg voor een goede opleiding en voor de organisatie der tucht, dan nog zou de wettelijke regeling volkomen mislukt zijn. In den bestaanden chaos zou geenerlei verandering zijn aangebracht. Een groot aantal accountants zou alsdan in de toekomst op wetenschappelijke wijze worden gevormd en behoorlijk onder tucht staan, buiten de van Overheidswege gequalificeerden, wier titel „Registeraccountants” in die omstandigheden geen betekenis zou hebben.

Evenmin zou van een ook maar enigszins geslaagde wettelijke regeling kunnen worden gesproken, indien de leden der drie vereenigingen bij een schifting eensgezind zouden weigeren om zich daaraan te onderwerpen. De drie vereenigingen zouden dan rustig haar werk voortzetten, geheel onafhankelijk van de „Registeraccountants”.

De in te stellen Rijksc commissie zou dus, in het stelsel van het Bestuur, niets anders kunnen doen dan, behalve de academisch gevormden, alle leden van de drie vereenigingen „en bloc” tot het Register toelaten en overigens de accountants, die geacht zouden kunnen worden met de leden der drie vereenigingen, wat kennis en betrouwbaarheid betreft, op één lijn te staan.

De Rijksc commissie zou de zoeven vermelde beslissing ook gerust kunnen nemen, omdat de ervaring geleerd heeft, dat de leden der drie vereenigingen gezorgd hebben voor een accountantsstand, die voldoet aan alle daaraan te stellen eischen.

De Staat zou, als gezegd, voorts de opleiding, die thans in handen is van de drie vereenigingen, zelf duurzaam ter hand moeten nemen en organiseren buiten de academische opleiding om, ten einde te verhinderen, dat een belangrijk deel van de accountantspraktijk in handen kwam van onbevoegden.

Een besparing van kosten zou, anders dan het Bestuur oordeelt, in geen geval worden verkregen en zeker niet voor den Staat, daar de Staat op kosten van alle belastingplichtigen betrekkelijk veel geld zou moeten besteden voor cursussen, examens, Commissies van Toezicht en Tucht en den daarbij vereischten administratieven departementalen arbeid, terwijl thans de betrokken niet-academisch gevormde accountants de kosten voor de opleiding en de handhaving van de tucht zelf betalen en, volgens het voorstel der Regeeringscommissie 1928, in de toekomst de Registeraccountants zelf die kosten zullen dragen.

In het stelsel van het Bestuur kregen wij dus noodzakelijkerwijs een regeling, omvattende op gelijke lijn zoowel de kleine groep der academisch gevormden, als de zeer groote groep van de leden der drie vereenigingen en de met deze laatsten gelijk te stellen accountants, waarbij de Staat de geheele organisatie, met inbegrip van de opleiding en de tucht, op kosten van alle belastingplichtigen in handen zou moeten nemen.

Aldus zouden wij geheel dezelfde regeling krijgen als diegene, welke belichaamd is in het Verslag der Regeeringscommissie 1928, met dit verschil, dat de regeling niet in handen zou zijn van de georganiseerde wetenschappelijk gevormde accountants

zelf en niet door dezen zou worden betaald, maar dat die regeling in handen zou zijn van den Staat en zou worden betaald door alle belastingplichtigen.

Welke voordeelen de door de Regeeringscommissie 1928 ontwikkelde „corporatieve regeling” boven voormelde „algeheele Staatsregeling” heeft, heb ik in mijn vroegere publicaties uiteengezet.

Doch, indien de academisch gevormden hun belang goed begrijpen — beter dan het Bestuur dit blijkens het Verzoekschrift doet — moeten zij in het bijzonder aan de in het Verslag der Regeeringscommissie 1928 belichaamde regeling de voorkeur schenken boven de regeling volgens de Staatscommissie 1918.

Dit zal ik thans uiteenzetten.

Hoe de regeling van het Accountantswezen moge uitvallen, het is onvermijdelijk, dat daarin naast elkaar op gelijke lijn worden opgenomen zoowel de academisch gevormden, de leden van de drie vereenigingen, de met laatstgenoemden gelijk te stellen accountants, alsook zij, die na de instelling van het Register, geen academisch examen hebben kunnen of willen afleggen, doch het, afzonderlijk en los van de opleiding aan een inrichting van H.O., in te stellen accountants-examen met goed gevolg hebben afgelegd.

Aan alle in die regeling opgenomen accountants moet dezelfde titel worden verleend, die een onderscheid uitdrukt tusschen hen en de overigen, die accountantsdiensten bewijzen, dus de titel „Registeraccountant”.

Mochten sommige academisch gevormde accountants zich te voornaam achten voor dien titel, nu zij dien gemeen zouden hebben met de daarvoor in aanmerking komende, uit de vrije maatschappij voortgekomen beroepsgenooten, dan staat het aan die academisch gevormden vrij om zich niet in het Register te doen inschrijven.

Doch de academisch gevormden zouden verstandig handelen door zich wel te doen inschrijven. Zij moeten nu eenmaal als accountants concurreeren met beroepsgenooten, die geen academische opleiding hebben gehad. Die toestand zal blijven bestaan in onafzienbare toekomst. Dan hebben de academisch gevormden alle aanleiding om te bevorderen, dat die beroepsgenooten op zoo hoog mogelijk peil staan en aan dezelfde strenge tucht onderworpen zijn, opdat de accountantsstand zoo hoog mogelijk worde gehouden en onbehoorlijke concurrentie zooveel mogelijk worde geweerd.

Bij de regeling, volgens het Verslag der Regeeringscommissie 1928, worden de academisch gevormden met de overige, daarvoor in aanmerking komende, accountants geïncorporeerd in het Nederlandsch Instituut van Registeraccountants. Aldus kunnen de academisch gevormden hun invloed rechtstreeks aanwenden, opdat het peil der niet-academisch gevormden zoo hoog mogelijk en de tucht zoo gestreng mogelijk zullen zijn. Juist door die incorporatie zal de algemeene ontwikkeling der academisch gevormden, waarop het Bestuur zoo trotsch is, van invloed kunnen zijn op het peil aller Registeraccountants.

De heer *Modderaar* klaagt in dit maandblad, aflevering 8 van 1930, bladz. 117 en volgende, dat bij die incorporatie de academisch gevormden gedwongen worden samen te werken met accountants, die een principieel andere opleiding hebben genoten, en mede te betalen voor een opleiding, waarvan de academisch gevormden tegenstanders moeten zijn. Doch slechts door een dergelijke incorporatie kan worden bevorderd, dat de academisch gevormden als concurrenten krijgen beroepsgenooten, die zooveel mogelijk op hetzelfde wetenschappelijke en morele peil staan.

Voor dat doel moeten de academisch gevormden wat over hebben. Hun eigen belang brengt dit trouwens reeds mede. Een principieel verschil tusschen de onderscheidene, deugdelijk gebleken opleidingen, heeft nooit bestaan. Van een dergelijk verschil kan nooit sprake komen, indien de academisch gevormden hun plicht en hun belang goed begrijpen. Doordien het Bestuur

met een zekere minachting spreekt van de opleiding der drie vereenigingen, doet het Bestuur afbreuk aan den goeden naam van den accountantsstand in het algemeen en brengt het schade toe aan de academische opleiding zelve.

Zowel de academisch gevormde accountants als de leden der drie vereenigingen en de met laatstgenoemden gelijk te stellen accountants hebben behoefte aan samenwerking. Wie daarbij de leiding zal geven, hangt af van het aantal leden van elke groep en van het peil, waarop de leden van elke groep staan.

Door die samenwerking zullen de leden van het Ned. Instituut van Registeraccountants worden geprikkeld om de opleiding van dat Instituut zooveel mogelijk op hetzelfde peil te doen zijn als die van het H.O. en omgekeerd. De prikkel der concurrentie, die thans bestaat tussehen de drie vereenigingen onderling, of liever gezegd, tussehen twee der vereenigingen en de derde, zal wegvallen, doch die prikkel is dan ook niet meer noodig. Het H.O. zal aan het Ned. Instituut een veel hoogere aansporing tot het inspannen van alle krachten verleenen. De academisch gevormden zullen zich trouwens kunnen onderscheiden van de overige Registeraccountants door gebruik te maken van het, langs academischen weg verworven, voorrecht om bij hun naam en qualificatie „Registeraccountant”, in het bijzonder hun wetenschappelijken graad aan te duiden.

Wat ligt nu in de lijn van den historischen ontwikkelingsgang van het Accountantsberoep?

Inderdaad kan het Bestuur terecht den eisch stellen, dat de academische opleiding niet worde achtergesteld bij die der drie vereenigingen. Bij een regeling van het Accountantswezen in corporatieven geest moet echter worden uitgegaan van den arbeid der drie vereenigingen. Daarbij kan niet tevens worden uitgegaan van den arbeid van de Vereeniging, aan welker hoofd het Bestuur is gesteld, om de eenvoudige reden, dat die Vereeniging zich als zoodanig nooit met de opleiding der accountants heeft bemoeid, zoodat die Vereeniging geen Goodwill heeft, die in het nieuwe Instituut zou kunnen worden ingebracht.

Het stelsel van de Regeeringscommissie 1928 gaat uit van den historischen ontwikkelingsgang van het accountantsberoep, immers van den arbeid der drie vereenigingen. De academische opleiding heeft niet de bestemming om dien arbeid te verdringen, doch die opleiding dient en kan slechts dienen, wat haar verhouding tot dien arbeid betreft, tot het bevorderen, dat die arbeid op het vereischte peil blijft.

Voor onafzienbaren tijd zal die arbeid, omgezet in dien van het op te richten Instituut, wat de opleiding betreft, de voornaamste bron blijven, welke den accountantsstand zal voeden, zij 't dat het H.O. dien arbeid zal kunnen veredelen. Het is een gelukkig verschijnsel, dat de Staat op die bron zal kunnen blijven vertrouwen. Geen vrees behoeft te bestaan, dat de academische opleiding wordt ondergeschikt gemaakt aan die van het op te richten Instituut. Mocht de historische ontwikkeling met zich medebrengen, dat steeds meer academisch gevormde accountants Registeraccountants worden, dan zal de invloed van de academisch gevormden steeds meer in dat Instituut overheerschen. Aldus zal de academische opleiding tot haar volle recht komen en dienovereenkomstig invloed hebben op het peil van den Nederlandschen accountantsstand. Mocht de historische ontwikkelingsgang met zich medebrengen een overheersching van het aantal wetenschappelijk gevormde, doch niet academisch opgeleide accountants, dan zullen de academisch gevormden door hun onmiddellijken invloed in het Instituut kunnen bevorderen, dat de accountantsstand van die overheersching niet die nadelen ondervindt, die het Bestuur daarvan schijnt te duchten.

De academisch gevormden hebben dus groote behoefte aan een regeling van het Accountantswezen, waarbij zij rechtstreeks medezeggenschap hebben over de uitvoering daarvan. Bij de regeling volgens de Staatscommissie 1918 zouden zij dat mede-

zeggenschap niet krijgen. Daarom moeten zij voorstanders zijn van een regeling, zooals deze belichaamd is in het Verslag van de Regeeringscommissie 1928, krachtens welke hun dat medezeggenschap wordt gewaarborgd.

Mr. Dr. F. C. v. GEER

## EENIGE CRITISCHE BESCHOUWINGEN OVER DE LEER DER ORGANISCHE WINSTCALCULATIE

### Inleiding 2e deel.

Uit de beschouwingen in het eerste deel van dit artikel kan worden afgeleid: dat *Schmidt's* theorie door mij als een statische theorie gezien wordt, waarbij alle dynamische factoren als betrekkelijk onbelangrijke storingen gesteld worden; dat in *Schmidt's* theorie een hypothetische harmonie in de economische verhoudingen wordt verondersteld, doordat in zijn gedachten elke evenwichtsstoring automatisch tegenbeweging oproept; dat zulk een automatische correctie niet geldt ten aanzien van prijsniveau-veranderingen en daarvoor dus als tegenbeweging de vervangingswaarde-calcuatie moet worden doorgevoerd. Met deze toevoeging zou dan de harmonie volkomen zijn en dus de relatieve instandhouding van de onderneming zoowel als de uitschakeling van de conjunctuurwisseling verkregen zijn. *Schmidt's* beschouwingen ten deze nader te onderzoeken en het niet bestaan van die harmonische bewegingen aan te toonen is het doel van het vervolg van dit artikel.

De tegenstelling tot de vervangingswaardetheorie *Limperg*, zij nog even weergegeven in de opmerking, dat deze eene waarde-theorie geeft, die werkt met twee gecoördineerde waardebegrippen te weten *vervangingswaarde* en *opbrengstwaarde*, waarvan steeds de laagste der beide de waarde registreert. *Schmidt* daarentegen kent de vervangingswaarde als eenige waarde en bedoelt niet de waardeering als zoodanig, maar het beoogde financieringseffect der Werterhaltung.

Uit de omschrijving van *Limperg's* theorie moge tevens blijken, dat men met om zoo eens te zeggen universele theorie te doen heeft en dus niet gevraagd moet worden of de vervangingswaarde in een bepaald practisch geval wel toepasbaar is. Principeel en practisch is deze waardeering *steeds* en in *alle gevallen* toepasbaar, ongeacht of men de vervangingswaarde moet vinden uit marktnoteringen, dan wel uit offerten van fabrikanten en dergelijken. Het wezenlijke is, dat de waarde in het bedrijf — ongeacht het doel der waardeering en ongeacht of het gaat om de goederen op een bepaald oogenblik in voorraad dan wel of het de op dat oogenblik verwerkte goederen betreft — steeds gelijk is aan de waarde in het maatschappelijk verkeer. Zou men een boekhouding voeren die aan dezen eisch practisch voldoet, dan moest de geheele goederenvoorraad steeds te boek staan tot den prijs van de koopmarkt of bij producten tot den kostprijs van de producten, die op het betrekkelijk moment aan den voorraad zullen worden toegevoegd. De verschillen met de prijzen voor die voorradige goederen uitgegeven of geauleerd zijn geen bedrijfsresultaten, maar slechts mutaties in het aantal geldteekens, waarmede de vermogensgrootte wordt geschreven.<sup>1)</sup> Die mutaties zijn gevolg van het conjunctuurverloop, maar geen conjunctuurwinst.<sup>2)</sup>

De waardeering der duurzame productiemiddelen is principeel niet daarvan verschillend. Ten eerste gaat het daarbij

<sup>1)</sup> Het zou te ver voeren aan te toonen dat de practische toepassing van deze gedachte te vinden is in de handelwijze, die bij gebruik van standaardprijzen gevolgd wordt. Dit is echter inderdaad het geval en is uit het voorgaande wel af te leiden. Hieruit moge tevens nog weer blijken, dat een afzonderlijk waardeprobleem voor den balansdatum niet bestaat.

<sup>2)</sup> Conjunctuurwinst bestaat wèl b.v. als gevolg van de mogelijkheid om in de „Anstieg-” of „Aufschwung-phase” een grootere winstmarge te behalen, ten deele ook als gevolg van een grooteren omvang der productie, voor zooverre de vereischte later-onaanwendbare werkeenheden van de duurzame verrekening van productiemiddelen heeft plaats gehad.