

BOEKBESPREKINGEN

VERSPREIDE GESCHRIFTEN VAN PROF. Dr N. J. POLAK verzameld door H. T. Go, econ. drs, en J. P. Kikkert, econ. drs (J. Muusses, Purmerend 1953),

door Prof. Dr J. F. Haccoü

De verschijning van deze Verspreide Geschriften, gebundeld in twee delen en voorafgegaan door de photo van de schilderij van Polak, door het In Memoriam door K. P. van der Mandele in E.S.B. van 25 Augustus 1948, een levensschets door collega Brands en een lijst van geschriften van de hoogleraar vraagt een woord van welkom.

Een woord van welkom, een woord van dankbaarheid ook jegens de nemers van het initiatief en de bewerkers. Een recensie is niet nodig, de publicaties zijn reeds uit voorbijje tijd. Een woord van dankbaarheid voor het bijeengaren en voor de wijze waarop het geheel wordt gebracht. In twee kloeke banden, het eerste met de bedrijfs-economische opstellen, het tweede met beschouwingen van economische politiek, van monetaire politiek, over belastingen en over accountancy, afgesloten door een aantal artikelen over verschillende onderwerpen met een personen- en zakenregister.

Het werk weerspiegelt Polak. Niet alleen in de eenvoud van de opzet, ook in de gekozen schriften. Men kan er wellicht over strijden of dit artikel wel, gene beschouwing wellicht beter niet zou zijn geplaatst, ik voor mij meen, dat de keuze met kennis van persoon en zaken is gedaan en ik acht deze publicatie dan ook een aanwinst voor onze literatuur.

Een aanwinst in de eerste plaats, omdat juist deze bundeling ons de persoon van Polak in zijn talloze facetten weer voor de geest brengt. De indeling der beide delen toont reeds zijn breedheid van belangstelling: zowel het individuele geval op fiscaal gebied als de grote ontwikkelingslijnen hadden zijn aandacht en geven hem stof tot overpeinzing. Speels als de geest was vaak ook de opzet van de beschouwingen, scherp en onverzettelijk soms weer de behandeling van een onderwerp. Daarvan b.v. getuigt het reeds in 1916 in E.S.B. gepubliceerde opstel. Een bedenkelijke nieuwigheid, dat zeker in de Rotterdamse kringen en zelfs in de naaste omgeving geen onverdeelde waardering zal hebben ontvangen, doch reeds een der eerste aanwijzingen was voor de onafhankelijkheid, welke Polak voor de wetenschap en voor Economisch-Statistische Berichten eiste. Het is eveneens een gelukkige omstandigheid, dat ook minder geslaagde uitvallen — gedacht moge worden aan Hoe Rusland zijn productie-apparaat opbouwde (1946) — een plaats hebben gevonden, omdat zij ertoe bijdragen Polak in zijn werkelijkheid te schetsen. Een werkelijkheid van een van de prominente figuren in ons land op het gebied der bedrijfseconomie niet alleen, maar ook een der makers of leiders van de openbare mening in de categorie der belangstellenden in economische vraagstukken. Voortdurend weer toont deze bundel hoezeer Polak heeft meegeleefd met de gebeurtenissen van zijn tijd, hoe juist hij vaak de komende ontwikkeling heeft vooruit gezien. Een opstel als Kapitaalvorming bij ouderdoms- en invaliditeitsverzekering (1928) heeft ook thans nog niets van zijn actualiteit verloren.

De strijd over de wenselijke vooropleiding van studenten in de economie komt weer in de herinnering terug bij het herlezen van De literair-economische H.B.S. en het voorbereidend hoger onderwijs (1926), welke rede de inleiding is geweest tot een felle penne-strijd.

Een artikel als Rotterdam heeft weer een schouwburg (1947), maar ook een kreet als Zuid-Holland grotendeels buiten het luchtverkeer? (1938) getuigen van zijn liefde voor Rotterdam en haar economische en culturele leven.

De beschouwingen, waarin hij zijn overtuiging van de noodzakelijkheid van devaluatie in de moeilijke crisis der jaren dertig tot uiting bracht — Het loononderzoek van het Centraal Bureau voor de Statistiek (1933). Aanpassen! Maar hoe? (1935) en Devaluatie (1936) voorafgegaan door Katalyse (1932) — zijn ook thans nog het lezen waard.

Dertig jaar wetenschappelijke en publicistische arbeid liggen hier voor ons en degene, die de bundel doorbladert, wordt ongemerkt weer toe herlezen verleid. In eenvoudige en daarom zo duidelijke woorden, zonder zwaarwichtige vreemde begrippen, onopgeschoefd ook wordt een betoog opgebouwd, boeiend door zijn helderheid ook al is men het niet eens met de schrijver.

Deze bundeling toont vaak de groei van de schrijver juist door de wijze, waarop de opstellen worden gebracht; de trilogie De taak van de tussenhandel (1928), Oude waarheden (1931) en Distributievraagstukken (1937) geven tezamen een vollediger inzicht in Polak's denkrichting dan indertijd de afzonderlijke publicaties konden doen.

Veel van de publicaties hebben alleen waarde om de figuur van Polak in herinnering terug te roepen of te leren kennen en daarnaast historische betekenis, maar er zijn pennevruchten bij, van welke men zou wensen dat de jongeren er kennis van zullen

nemen. Eenvoudige waarheden, simpel en duidelijk gebracht zoals Oude waarheden en Distributievraagstukken als herdenkingsredevoeringen op de diës van de Hogeschool, Nuchter blijven en Tegenwicht (beide van 1945) als publicaties in E.S.B.

Ik heb reeds gezegd, dat een gevoel van dankbaarheid ons bij deze verschijning kan bezielen. Deze dankbaarheid zullen in de eerste plaats de oud-leerlingen van Polak hebben, die op deze wijze bijeengelezen een reeks opstellen ter beschikking krijgen, welke hun opnieuw de leermeester voor de geest zal brengen en dat in vele van zijn facetten.

Doch ook de anderen, die dit voorrecht niet hebben gehad, krijgen hier een bundel aangeboden, die hun een periode van ruim 30 jaar schetst en die hun in herinnering brengt de ontwikkeling van de bedrijfseconomische wetenschap en de accountancy. Een reeks opstellen, die eens te meer de overtuiging kan schenken, indien zulks nog nodig ware — het is helaas nodig! —, dat een bedrijfseconoom alleen kan slagen met grote kennis van de praktijk en met grondige kennis ook van andere sectoren van de economische wetenschap en van de fiscale wetgeving.

Ik persoonlijk hoop, dat deze bundel ook aan vele jongeren in handen komt, niet als vulling van de boekenkast, maar als lectuur. Helaas geloofde de jongere generatie nog te vaak, dat publicaties welke langer dan vijf jaar geleden voor het eerst zijn verschenen als verouderd ongelezen kunnen blijven en dat boeken, waarin geen wiskundige symbolen voorkomen, beneden hun niveau zijn. Zij kunnen gerust zijn: in een enkel artikel wordt ook de wiskunde toegepast, met bescheidenheid en voorzichtigheid, zoals het een econoom betaamt. Voor de jongeren is deze publicatie juist daarom zo nuttig, omdat hier een man heeft gesproken, die zowel sterk praktische als grote wetenschappelijke aanleg bezat en het vermogen heeft getoond deze beide onmisbare eigenschappen, dank zij een heldere geest en grote publicistische bekwaamheid, uit te dragen in brede kringen en in pennevruchten, welke ook de nu opgroeiende generatie iets hebben te vertellen.

Juist door de bundeling van dit her en der verspreide werk zijn deze beide delen niet slechts een posthume hulde aan N. J. Polak, maar ook een aanwinst voor onze literatuur. Hij moge dan naar sommiger opvatting de man van het korte artikel zijn geweest, zijn iets langere artikelen en vooral zijn redevoeringen hebben ons qua bouw en inhoud op het ogenblik nog meer te vertellen.

Dr D. B. J. Schouten en Dr G. M. J. Veldkamp: DE SOCIALE VEZEKERING IN DE VOLKSHUISHOUDING, L. J. Veen's Uitgevers Maatschappij N.V. Amsterdam, 1952.

door Prof. Dr F. de Roos

De bedoeling van dit boek van 120 pagina's is, om de plaats aan te geven, welke de sociale verzekering in het economisch gebeuren inneemt, terwijl de schrijvers tevens, naar zij in het Voorbericht mededelen, een voorbeeld willen geven, hoe men een bepaald concreet instituut — vanuit een algemeen economisch standpunt — beschouwen en beoordelen kan.

In het eerste inleidende hoofdstuk worden in het kort de voornaamste bedenkingen van velerlei aard tegen de huidige sociale verzekeringsinstellingen gereleveerd. De schrijvers zijn, m.i. terecht, van mening, dat de hedendaagse maatschappij het instituut der sociale verzekering niet meer kan missen, (blz. 6) omdat de grote meerderheid der bevolking voor het verkrijgen van een inkomen geheel op loonarbeid is aangewezen. Zij maken voorts de behartenswaardige opmerking, dat de meeste economische kritiek op de sociale verzekering eenzijdig is, omdat als regel wordt verzuimd ook de economische betekenis van de verstrekkingen der sociale verzekering te onderzoeken (blz. 10).

In de volgende twee hoofdstukken, waarmee de eigenlijke behandeling van de stof een aanvang neemt, worden achtereenvolgens de doelstelling, de verschillende stelsels, en de historische ontwikkeling van de sociale verzekering in Nederland behandeld. Bij de diverse stelsels van sociale verzekering wordt aan de hand van een drietal problemen, nl. de betekenis van de geldontwaarding, de economische betekenis van de financiering van de back-service, en de onmiddellijke economische gevolgen van de invoering, met name ingegaan op de verschillen tussen fondsvorming en omslagstelsel. De behandeling van deze drie problemen in verband met de keuze tussen de beide genoemde stelsels van financiering van sociale verzekeringen met langlopende uitkeringen is wel tamelijk uitvoerig, maar gaat niet altijd even diep. Zo wordt bijv. wel geconstateerd, dat het omslagstelsel zich op eenvoudige wijze aanpast bij de verminderde koopkracht, (blz. 30) maar de veel belangrijker vraag, of en in welke mate een omslagstelsel als zodanig niet alleen de psychologische weerstand tegen waardedaling van de binnenlandse geldeenheid

verzwakt, maar deze waardedaling zelfs kan veroorzaken, komt niet aan de orde. Wel wordt bij de bespreking van de onmiddellijke economische gevolgen van omslagfinanciering opgemerkt, dat het omslagstelsel inflatoir zal werken (blz. 34), doch blijkens het verband wordt met het begrip inflatoire werking, dat niet nader wordt omschreven, niet in de eerste plaats een prijsstijgingsproces bedoeld, maar meer een algemeen economisch expansieproces. Het lijkt mij overigens niet juist, dat in een boek, dat zich blijkens de wijze van behandeling van de stof niet alleen tot de betrekkelijk enge kring van vakgenoten richt, het interessante vraagstuk van de economische werking van een omslagstelsel slechts wordt afgedaan met enkele zinnen, zonder dat wordt geargumenteed, waarom dit stelsel inflatoir zal werken. Dit te meer, omdat zeker niet alle vormen van omslagfinanciering dit effect behoeven te hebben. Uit een oogpunt van systematiek vraagt men zich trouwens af, waarom de kwesties van fondsvorming en omslag niet in Hoofdstuk V zijn behandeld, waar de betekenis van de sociale verzekering voor de omvang van het nationale inkomen over het algemeen grondig wordt geanalyseerd, doch waar het onderhavige probleem, vermoedelijk wegens de reeds eerder in het boek gemaakte opmerkingen, slechts terloops aan de orde komt.

De historische ontwikkeling der sociale verzekering in Nederland, welke in Hoofdstuk III wordt behandeld, neemt ongeveer $\frac{1}{3}$ van het gehele boek in beslag. Men kan zich afvragen of dit, gezien de doelstelling van de schrijvers, van het goede niet wat te veel is. Voor degene, die zich wil verdiepen in de geschiedenis van dit instituut, wordt vermoedelijk te weinig geboden, en voor degene, die nu juist de betekenis van de sociale verzekering in de volkshuishouding interesseert, is de ontwikkelingsgang van de vele vormen van sociale verzekering ten onzent, zoals deze in dit boek wordt beschreven, ongetwijfeld te breedvoerig, te meer omdat, waarschijnlijk wegens het ontbreken van statistisch materiaal, niet wordt aangegeven, welke de betekenis van de sociale verzekering in haar verschillende ontwikkelingsstadia voor onze volkshuishouding was.

De hoofdstukken IV t/m VI behoren m.i. tot de beste van het boek. Nadat eerst de quantitative betekenis van de sociale verzekering voor de huidige Nederlandse volkshuishouding op duidelijke wijze met behulp van enige verhoudingsgetallen is geschetst, wordt vervolgens de betekenis van dit instituut voor de verdeling, de besteding en de omvang van het nationale inkomen geanalyseerd. Nagegaan wordt welke afwentelings-effecten de financiering der sociale verzekering d.m.v. een premieheffing over het loon, een omzetbelasting of een progressieve inkomstenbelasting zal hebben, waarbij met name aandacht wordt besteed aan de invloed op de betalingsbalans. Bij de inkomstenbesteding wordt vooral de nadruk gelegd op de vraag, of en in welke mate eventueel gevormde fondsen zullen leiden tot een toeneming der totale investeringen, welke kwestie uiteraard terugkeert bij de behandeling van de betekenis der sociale verzekering voor de omvang van het nationale inkomen.

In het zesde hoofdstuk wordt de sociale verzekering als instrument der economische politiek nader geanalyseerd. Voor de economische politiek op korte termijn, de conjunctuurpolitiek, wordt een stelsel van variërende premies aanbevolen, met name met het oog op het stimuleren van de buitenlandse vraag d.m.v. een binnenlandse kostendaling tijdens een depressie, waarbij wordt opgemerkt, dat voor het voeren van een dergelijke politiek uniforme premieheffing noodzakelijk zal zijn. Voor de economische politiek op lange termijn bevelen de schrijvers een stelsel van fondsvorming aan, om met het oog op de omvangrijke investeringsnoodzaak i.v.m. de werkgelegenheid voor onze snel groeiende bevolking, door adequate besparingen deze investeringen mogelijk te maken.

Het heeft weinig zin de in deze drie hoofdstukken geboden analyse, waaraan nog een Besluit is toegevoegd, dat de economische betekenis van enige juridische termen op het onderhavige terrein behandelt, meer gedetailleerd weer te geven. De beschouwingen zijn compact, maar duidelijk, en het komt mij voor dat ieder, die zich met deze materie bezig houdt, goed doet deze hoofdstukken te bestuderen. Er worden niet veel bepaald nieuwe gedachten naar voren gebracht, doch de vraagstukken worden steeds in verband met de Nederlandse volkshuishouding behandeld, die zoals bekend in zeer belangrijke mate een open volkshuishouding is, en deze behandelingswijze werkt m.i. zeer verhelderend. Eén opmerking moge ik mij in dit verband echter nog veroorloven.

Het komt mij voor, dat de auteurs zich in hun betoog vrij sterk hebben gebonden aan de situatie, waarin de Nederlandse volkshuishouding ten tijde van het schrijven van dit boek verkeerde (1951), waardoor bepaalde aspecten van het behandelde probleem niet steeds voldoende naar voren zijn gekomen. Met name zou ik willen wijzen op de stilzwijgende veronderstelling van volledige werkgelegenheid en op de aanname, dat er op lange termijn bezien voldoende investeringsbereidheid ten onzent zal bestaan. Wat het eerste betreft, de veronderstelling van volledige bezetting der productieve krachten ligt ongetwijfeld ten grondslag aan de probleemstelling van § 3 van hoofdstuk V, waar gesteld wordt: „het (zou) hoogst naïef zijn slechts te onderzoeken, of het product van

alle werkers voldoende groot is om daarvan een deel af te staan aan de sociaal behoeftigen. Men dient eveneens na te gaan, of en in welke mate dit product wordt verminderd ten gevolge van de invoering van een nieuwe sociale verzekering" (blz. 102). Deze probleemstelling komt mij te beperkt voor, omdat het zeer wel mogelijk moet worden geacht, dat door het invoeren van een nieuwe sociale verzekering het nationale inkomen wordt vergroot, indien de volkshuishouding in een situatie van „under employment" verkeert terwijl zich, wat voor Nederland belangrijk kan zijn, overschotten op de betalingsbalans voordoen.

De schrijvers gaan er voorts van uit, dat in onze volkshuishouding voortdurend voldoende investeringsbereidheid zal bestaan, zodat zij bij de bespreking van de sociale verzekering als instrument van de economische politiek op lange termijn zich voorstanders betonen van een stelsel van fondsvorming, omdat anders bestaande reële kapitaalbehoeften niet zouden kunnen worden bevredigd. „In een dergelijke situatie bevinden wij ons in Nederland, waar tengevolge van onze bevolkingsgroei voortdurend een zeer groot gedeelte van het nationale product zal worden geïnvesteerd, zoals boven werd uiteengezet" (blz. 114). Terloops moge worden opgemerkt, dat dit niet in het voorgaande door de schrijvers is uiteengezet, doch uitsluitend bij wijze van taakstelling is aangegeven. Belangrijker is m.i. dat niet wordt ingegaan op de vraag, in hoeverre een stelsel van fondsvorming juist de reële kapitaalbehoeften in de particuliere sfeer aantast als gevolg van verminderde afzet- en winstmogelijkheden wegens inkrimping van de consumptieve vraag.

Bovenstaande opmerkingen doen niet af aan de waarde van deze studie, die ik als een belangrijke bijdrage zie tot de hedendaagse discussie omtrent de sociale verzekering in Nederland. Vele problemen worden in relatie tot de Nederlandse volkshuishouding grondig behandeld, en het boek stimuleert de gedachten omtrent het onderhavige vraagstuk, hetgeen m.i. als niet geringe verdiensten moeten worden beschouwd.

Ir J. A. van Kats, TAAKANALYSE EN WERKCLASSIFICATIE, Openbare les, Uitgave: J. B. Wolters, Groningen 1953.

door Dr W. J. v. d. Woestijne

Aan de Rijksuniversiteit te Groningen is Ir van Kats belast met het geven van onderwijs in de leer der organisatie en efficiëntie. Zijn openbare les is gewijd aan de plaats, die de werkclassificatie, als methodische taakwaardering, bij de organisatie inneemt.

Organisatie en organiseren definiëert hij als volgt:

„Een organisatie is een combinatie van mensen, hulpmiddelen, materialen, gereedschappen, machines enz. bijeengebracht om in doelmatige samenwerking een bepaalde doelstelling te verwezenlijken." Ter toelichting op deze definitie wordt dan nader gepreciseerd, dat de doelmatige samenwerking inhoudt de bereiking van het doel met een minimum aan offers en dat de doelstelling inhoudt zowel het engere bedrijfsdoel als een zekere mate van bevrediging van alle werkenden.

Deze definitie (met toelichting) toont z.i. aan hoe het gebied van de leer der organisatie een soort niemandsland is. Brengt men in de definitie het aantal mensen terug tot nul, dan blijft over het typische ingenieurswerk, n.l. het verbeteren van hulpmiddelen, gereedschappen en machines. De doelmatige samenwerking accentueert de economische geardeheid van de problemen, terwijl de zekere mate van bevrediging van alle werkenden wijst op een psychologische en een maatschappelijke problematiek.

Onder organiseren kunnen we nu dus verstaan, aldus Ir van Kats, het opbouwen van een organisatie in de vorenbedoelde zin.

Tegen deze definitie hebben wij het bezwaar, dat door de op zichzelf onbepaalde opsomming van de middelen de aandacht te veel van de doelmatige ordening der *handelingen* wordt afgetrokken. Dit heeft tot gevolg dat Van Kats meent, dat als in het grensgeval het aantal mensen tot nul gereduceerd is, er typisch ingenieurswerk overblijft. Dit nu is o.i. niet juist. Ook in dat geval blijft er een waarderingsprobleem over, dat o.a. kan uitlopen op de vraag of men beter een duurder machine kan nemen met b.v. snellere productie, maar tevens met *leegloop*, dan wel dat de keuze moet vallen op een eenvoudiger, langzamer werkende en goedkopere machine. Dient men dan ook nog rekening te houden met een verschil tussen technische en *economische levensduur*, dan ligt een probleem voor ons dat zulke typische economische aspecten heeft (vormen de leegloopoffers in dit geval kosten of niet?), dat wij het eerder economisch dan een typisch ingenieurswerk zouden willen noemen.

Wij zijn het met Van Kats eens dat hij tot de conclusie komt, dat de werkzaamheden, die in de taak van één persoon worden verenigd, zoveel mogelijk een gelijke vervangingsprijs dienen te hebben.

Voor het vormen van een oordeel over deze vervangingsprijs is de werkclassificatie het hulpmiddel. Deze werkclassificatie is *methodische taakwaardering*.

Hieruit zou Van Kats de conclusie moeten trekken dat de werkclassificatie ons deze taakwaardering ook kan geven. Daartoe is de z.g. genormaliseerde werkclassificatie evenwel nog niet in staat. Zij komt niet verder dan aan iedere taak een puntental toe te kennen, dat doelmatig geacht kan worden om de *rangorde* van de taken vast te stellen. Maar tot een bepalen van wat hier nodig zou zijn, n.l. de vervangingsprijs van de speciale arbeid is zij nog niet in staat. Op zichzelf is dat geen bezwaar. De werkclassificatie bevindt zich nog in het begin van haar ontwikkeling.

Maar gevaarlijk wordt het als men van de nood een deugd gaat maken en de grens waartoe de werkclassificatie *thans* nog slechts kan gaan, als een principieel eindpunt gaat zien. Dit doet Van Kats als hij zegt, dat de werkclassificatie-methodiek zijn *eindpunt* vindt in het vaststellen van het puntentotaal als maat voor de hoogte van het taakloon, maar dat het niet tot zijn taak behoort het verband te leggen tussen puntentotaal en het toe te kennen loon. Dat behoort volgens hem tot het terrein van de loonpolitiek.

Enerzijds ziet Van Kats dus in de werkclassificatie een middel tot methodische *taakwaardering*, anderzijds ontkent hij, dat de werkclassificatie de vervangingsprijs van de arbeid kan bepalen!

Hierbij moeten wij twee aantekeningen maken. In de eerste plaats is het juist dat de genormaliseerde methode niet in staat is de vervangingsprijs van de arbeid te bepalen. Wij zien dat evenwel als een tekortkoming die opgeheven moet worden en niet als een doelmatige begrenzing van de functie van de werkclassificatie.

In de tweede plaats willen wij duidelijk uitspreken, dat de werkclassificatie niet in de plaats van de loonpolitiek en de loononderhandelingen kan komen. Maar wel moet de werkclassificatie mettertijd in staat zijn om de *resultaten* van de loononderhandelingen en de loonpolitiek te verwerken. Zo lang zij dat nog niet kan, verricht zij haar functie nog slechts ten halve en vervult zij haar taak dus niet.

Ziet men het zo, dan was een *critische* behandeling van de genormaliseerde methode op zijn plaats geweest. Maar daartoe is Ir Van Kats niet gekomen, hoewel hij geenszins blind is voor enkele zwakke plekken in dat systeem.

Positief waarden wij in deze Openbare les, dat Van Kats duidelijk de betekenis van de werkclassificatie, niet alleen voor de bepaling van het taakloon, maar ook voor de analyse van een gegeven organisatie heeft gezien. Hij blijft evenwel o.i. ten onrechte staan juist vóór het punt waar de *waarderingsproblemen* hun intrede in de vraagstukken doen, m.a.w. waar de vraagstukken een typisch *economisch* karakter krijgen. Wij zagen dat zowel in zijn definitie van organisatie als in de grenzen, die hij voor de werkclassificatie trekt.

G. Diephuis, Enkele beschouwingen omtrent de functies en het arbeidsterrein van de openbare accountant in Nederland, rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van lector in de Accountancy aan de Rijksuniversiteit te Groningen. J. B. Wolters' Uitg. Mij N.V., Groningen

door Prof. T. Keuzenkamp

Op 10 December 1952 aanvaardde de Heer G. Diephuis het ambt van lector in de accountancy aan de Rijksuniversiteit te Groningen met een openbare les getiteld als in hoofde dezes vermeld. Het doet ons genoegen dat thans het onderwijs in de accountancy ook in het Noorden van het land aan een instelling van hoger onderwijs zal worden gegeven en het verheugt ons temeer, omdat het geven van dit onderwijs is opgedragen aan collega Diephuis, lid van het Ned. Instituut van Accountants.

In het onderstaande willen wij enige aandacht schenken aan de openbare les.

Na een korte geschiedkundige inleiding, beginnende bij de oude Egyptenaren (wie vult toch dat hiaat in de geschiedenis der accountancy tussen die Egyptenaren en de eerste beroepsaccountants eens aan) releveert lector D. het verband dat tussen de accountantsfunctie en de bedrijfseconomie bestaat en houdt hij een pleidooi voor de wenselijkheid tot verbijzondering van het controle-apparaat. Hij maakt de bekende onderscheiding tussen de functies van controleur en adviseur van de bedrijfsleiding en controleur en adviseur van het maatschappelijk verkeer. De inhoud van de controlerende en adviseerende functies nader aanduiden, geeft hij enkele voorbeelden van hetgeen hij onder de ene en hetgeen onder de andere functie wil begrepen zien. Hoe bekend en gebruikelijk deze onderscheiding ook is, meen ik dat zij, zo gesteld als lector D. doet,

niet juist is. Noch is de controlerende functie volkomen zonder advies, noch is de adviserende functie voor de accountant volkomen zonder controle.

Hierna overgaande tot de controlerende functie van de accountant ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, behandelt lector D. meer in het bijzonder de functie bij de controle van de jaarrekening en vraagt hij aandacht voor de ontwikkeling, waarin in de latere jaren bepaalde groepen van accountants de controletechniek trachten te sturen. Hij geeft daarbij als zijn mening:

„Indien de openbare accountant in onafhankelijkheid de opbouw van de interne organisatie regelmatig bewaakt en zich overtuigt van de goede werking van de interne controle, dan zal hij door de controletechniek, als verbandscontrole, totalencontrole en cijferbeoordeling, zeker dezelfde, wellicht zelfs nog een betere „deugdelijke grondslag” kunnen verkrijgen dan wanneer hij de desbetreffende onderdelen van de administratie met meer of minder waardevolle bescheiden zou checken. Hij zal uiteraard bijzondere aandacht moeten schenken aan die kritische punten in de organisatie, waarop de leiding zelf in de verslaglegging kan ingrijpen.

Ook de omvang van het bedrijfsgebeuren — het chiffre d'affaires — kan aldus met voldoende zekerheid worden vastgesteld. Ik deel in deze niet de mening van Prof. A. Mey, wanneer hij stelt, dat vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de persoon van de accountant op deze wijze wordt overgeheveld naar het organisme van de gecontroleerde onderneming. Dit zou alleen het geval zijn, wanneer de op deze wijze verkregen grondslag inderdaad minder deugdelijk zou zijn.

Zodra de interne controlefunctie wordt uitgeoefend onder leiding van een bevoegd accountant, wordt het probleem ook voor de aanhangers van het „vaktechnische minimum”, eenvoudiger, al is dit dan ook op andere gronden”.

Ik vraag mij af of dit wel juist gesteld is. Is de tegenstelling die hier gemaakt wordt tussen verbandscontrole, totalencontrole en cijferbeoordeling enerzijds en checken van onderdelen van de administratie met meer of minder waardevolle bescheiden anderzijds als uitgangspunt voor een conclusie wel aanvaardbaar? Past hij, die meent te moeten checken geen andere controlemiddelen toe en is het dus juist de drie genoemde middelen te stellen als vervangingsmiddelen?

Ook de ontkenning, dat over heveling van het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in de functie (niet persoon) van de accountant naar het organisme van de onderneming zou plaatsvinden, zie ik niet als juist. Zelfs indien de verkregen grondslag even deugdelijk zou zijn vindt overheveling plaats, omdat het oordeel over de doelmatigheid van de transacties globaler wordt en daardoor verzwakt.

En tenslotte ben ik van mening dat het probleem dat de interne controle-functie opwerpt geenszins eenvoudiger wordt, indien de functie wordt uitgeoefend door een bevoegd accountant. Hoogstens kan men zeggen dat de openbare accountant wat meer zekerheid krijgt dat de interne functie technisch goed wordt vervuld, doch dit raakt het probleem zelf niet.

In het vervolg roert lector D. even het vraagstuk aan van de verhouding accountant/overheid; inderdaad een uitermate belangrijk vraagstuk, dat bij een voortdurende ontwikkeling van de maatschappelijke verhoudingen in de richting, waarin zij zich thans bewegen, zeker nog in belangrijkheid kan toenemen. Jammer dat hij zich gehandicapt gevoelt ter zake van zijn mening te doen blijken.

Van de controlerende functie overgaande naar de adviserende functie wijdt lector D. achtereenvolgens aandacht aan de functie van de accountant bij de vorming van kartels en de uitvoering van kartelovereenkomsten, de functie van administratief organisator, de functie van de accountant bij het streven naar efficiëntie-verbetering, terwijl hij voorts zijn standpunt uiteenzet ten opzichte van de functie-combinatie accountant-belastingconsulent.

Aan het slot van zijn les wijst lector D. nogmaals nadrukkelijk op hetgeen in de allerlaatste tijd aan nieuwe taken voor de accountant is ontstaan en welke taken hij in de naaste toekomst ziet liggen. Dat hij dan op de wenselijkheid van een wettelijke regeling van het beroep wijst, is volkomen in overeenstemming met de belangrijkheid van een functie welke goede functionarissen zo zeer nodig zijn voor de behartiging van het algemene belang der Nederlandse bevolking.

Met deze openbare les wenste lector D. tegemoet te komen aan een onvoldoende begrip dat naar zijn mening omtrent de inhoud der accountantsfunctie bij velen nog bestaat. Wij menen dat hij er in geslaagd is enkele interessante vlakken van het beroep op begrijpelijke wijze te belichten en hierdoor dit beroep en het algemene belang een goede dienst te bewijzen.

ENKELE BESCHOUWINGEN OVER DE TOENEMENDE BETEKENIS VAN DE ADMINISTRatieve ORGANISATIE BIJ HET STREVEN NAAR ECONOMISCHE DOELMATIGHEID

Openbare les gehouden bij de aanvaarding van het ambt van lector in *de Accountancy aan de Rijksuniversiteit te Groningen* door *A. L. Brok*

door *Prof. A. M. van Rietschoten*

De keuze van het onderwerp, zegt onze nieuwe universitaire docent voor de accountantsopleiding, is bepaald door het hem meer in het bijzonder toegewezen onderdeel: de inrichtingsleer. De daaruit sprekende taakverdeling tussen de beide Groningsche lectoren is een verschijnsel, dat hier mag worden gereleveerd, omdat deze differentiatie in het accountancy-onderwijs een nieuwe verschijning is, althans bij het hoger onderwijs. Met belangstelling zullen de velen, die de ontwikkeling van het onderwijs voor het beroep met aandacht volgen, uitzien naar de resultaten, welke met deze taakverdeling bereikt zullen kunnen worden.

Intussen heeft zij dan tengevolge gehad een openbare les, gewijd aan een ontwikkeling op het gebied van de administratieve organisatie. De uiteenzettingen, welke daartoe zijn gegeven, plaatsen het probleem geheel in het kader van de meer algemene leer van interne organisatie, leerstuk der bedrijfseconomie. Met de historische binding aan de comptabele techniek is terecht gebroken. Daarbij heeft spreker aanleiding gevonden erop te wijzen, dat de conclusies op het gebied van de leer van de administratieve organisatie niet alleen voor de bedrijfs huishoudingen, doch ook voor andere lichamen met name openbare bestuursorganen, van toepassing zullen zijn.

In de beschouwing over de betekenis van de administratieve organisatie bij het streven naar economische doelmatigheid wordt in het bijzonder het accent gelegd op de controle op de dirigerende leiding en de uitvoering. Het moet gezegd, dat de ontwikkeling op dit gebied nog volop in beweging is en de gegeven analyse als van waarde voor deze ontwikkeling kan worden beschouwd. Het verlaten van het comptabele uitgangspunt bij de analyse van het vraagstuk leidt ertoe, dat aan de kwantitatieve gegevens terecht een meer primaire plaats wordt toegekend. De opmerking, dat ter bepaling van de efficiency, dus ter controle op uitvoering en dirigerende leiding veelal ten onrechte van de resultatenberekening wordt gebruik gemaakt, is bij de huidige stand der ontwikkeling nog zeker niet overbodig. Wanneer een tweetal critische opmerkingen zouden worden gemaakt, zouden het de volgende mogen zijn.

Door het accent zo sterk te leggen op het element van controle op uitvoering en dirigerende leiding komt wat teveel op de achtergrond, dat reeds een belangrijk element daaraan voorafgaat. Het verstrekken van de aanwijzing tot de uitvoering en daarmede de problematiek van de keuze van de middelen daartoe vormt veelal in die mate het uitgangspunt voor de bepaling van de gedaante van de administratieve organisatie, dat het controlerend element, hoe onbetwist belangrijk, eerst in de tweede plaats in de beschouwing zal worden betrokken.

Bovendien komt het mij voor, dat het wenselijk ware geweest, bij de nadere uiteenzetting over het controlerende element, niet onvermeld te laten het vraagstuk van de vormen van verbijzondering, welke daarbij tot toepassing kunnen worden gebracht. Met name de accountantscontrole ten dienste van de hoogste leiding had in deze beschouwing nog mogen worden genoemd. Daarmede toch zou, niet ten overvloede, naar voren zijn gebracht hoezeer de beide belangrijkste leerstukken voor het beroep, de inrichtingsleer en de controleleer, ook in het kader van de interne organisatie aan elkaar verbonden blijven.

ACCOUNTANCY CAREERS, door K. A. Coles. Uitg. Gee & Cy., Londen, 2e druk 1948, 87 blz.

door *A. J. van Maastrigt*

Blijkens de inleiding is dit boekje bedoeld als hulpmiddel voor de (in Groot-Brittannië woonachtige) lezer, staande voor zijn beroepskeuze, om uit te maken of hij de eigenschappen bezit, nodig voor het beroep van accountant en of het werk hem zal interesseren. Daarnaast wordt een ruim en systematisch overzicht gegeven van de diverse mogelijkheden der beroepsuitoefening.

Hoewel uitsluitend de toestanden en mogelijkheden van Groot-Brittannië worden beschreven en het boekje dus van weinig praktisch nut is voor Nederlandse lezers, acht ik het toch, al is het maar curiositeitshalve, wel aardig enige punten uit de inhoud weer te geven, daar hieruit duidelijk blijkt dat zowel de beroepsorganisatie als de opleiding op vele punten aanzienlijk afwijken van de Nederlandse.

Het boekje bevat twee delen; het eerste deel beschrijft de public accountant (professional accountants in public practice), het tweede de overige vormen waarin het accountantsberoep kan worden uitgeoefend (interne accountants, overheidsaccountants) en de mogelijkheden buiten het eigenlijke accountantsberoep voor degenen die de accountantsopleiding hebben gevolgd.

Beide delen vangen aan met een uitvoerige opsomming van de verschillende werkzaamheden welke door de accountant zo al worden verricht en van de eigenschappen waaraan de accountant moet voldoen om deze werkzaamheden met succes te kunnen verrichten. Deze inleidende hoofdstukken zijn hier en daar enigszins lyrisch en in zekere zin propagandistisch getint, al verzuimt schrijver daarnaast niet, de aandacht te vestigen op teleurstellingen welke zich kunnen voordoen.

Daarna volgt in elk deel een systematische bespreking van de verschillende verenigingen waarin de accountants zich kunnen organiseren. Het standpunt van schrijver (zelve een Chartered accountant) tegenover deze verenigingen is strikt objectief; een voorkeur wordt nergens uitgesproken. Het boek geeft adressen, vooropleiding vereist voor toelating tot de examens, exameneisen, enz.

De volgende verenigingen worden genoemd:

Voor public accountants:

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (met zusterverenigingen in Schotland en Ierland)

The Society of Incorporated accountants and Auditors

The Association of Certified and Corporate Accountants

(de leden dezer drie verenigingen worden kortheidshalve genoemd Chartered, Incorporated en Certified Accountants).

Voor niet-public-accountants:

The Institute of Municipal Treasurers and Accountants

The Institute of Cost and Works Accountants

The Chartered Institute of Secretaries.

Een eigenaardigheid die alle genoemde verenigingen gemeen hebben is de onderscheiding der leden in twee groepen, de „Associates” en de „Fellows”. Na een lidmaatschap als Associate, variërend van drie tot vijf jaar, gepaard gaande aan een daadwerkelijke uitoefening van het beroep, kan men tot Fellow worden benoemd.

Deze eenstemmigheid zal ons te meer opmerkelijk voorkomen, waar een soortgelijke onderscheiding tussen leden eerste en tweede klasse van het N.I.v.A. reeds in 1919 is afgeschaft en ik mij moeilijk kan voorstellen welk nut een dergelijk onderscheid heeft. Waarschijnlijk moet het voortbestaan en het onderling overnemen van deze differentiatie slechts aan de naar tradities neigende aard van de Engelsman worden toegeschreven.

Merkwaardig voor ons, want in Nederland totaal onbekend, is het z.g. „articled clerkship”, een stage op een accountantskantoor, teneinde de nodige praktijkervaring te verkrijgen. Door sommige verenigingen wordt deze stage verplicht gesteld, bij andere is zij facultatief voor toelating tot de examens, maar ook bij deze laatste verenigingen worden toch steeds bepaalde eisen gesteld met betrekking tot de praktijkervaring.

De „articles of clerkship” vormen een overeenkomst, waarbij als partijen optreden: de accountant (steeds een bepaalde *persoon*, nimmer een kantoor) en de „clerk”. Institute en Society geven standaardvormen uit van deze overeenkomst, maar hiervan kan worden afgeweken.

De periode van dit „serving under articles” is voor de a.s. Chartered en Incorporated accountants vijf jaar, echter terugbracht tot drie jaar voor academisch gegradueerden. De candidaat werkt in deze tijd niet alleen zonder of nagenoeg zonder salaris op een accountantskantoor, maar moet bovendien voor dit „voorrecht” een vergoeding betalen, welke afhankelijk van de standing van het kantoor varieert tussen 100 en 300 guineas. In de tegenwoordige tijd bestaat er een neiging tot vermindering dezer bedragen. Vaak wordt een deel dezer vergoeding in de vorm van salaris terugbetaald. Schrijver bespreekt breedvoerig de voor- en nadelen van de diverse soorten kantoren welke gekozen kunnen worden (grote en kleine, Londense en provinciale) en merkt in dit verband enigszins ondeugend op, dat de hoogte van de gevraagde vergoeding niet steeds maatstaf is voor de kwaliteit van de opleiding. Zijn eindconclusie luidt dat de beste opleiding verkregen wordt door een vierjarig stage bij een provinciaal kantoor van goede standing, en het laatste jaar bij een vooraanstaande Londense firma.

De plichten, welke de accountant ingevolge de overeenkomst op zich neemt, bestaan slechts uit het verschaffen van gelegenheid aan de „articled clerk” om zich door middel van de uitoefening van zijn werkzaamheden een zo breed mogelijke ervaring eigen te

maken en hem daarnaast van advies te dienen met betrekking tot de te kiezen opleiding, enz. De accountant zelf is echter geen opleider.

Behoudens een verlof van 4 à 6 weken vóór een examen zijn de werktijden van de „articled clerk” geheel gelijk aan die van de gewone assistent-accountants, die in Engeland ook voorkomen. Voor de studie resteren hem, juist als bij ons, dus slechts de avonden.

Het behoeft dan ook dunkt mij geen verwondering te baren dat er steeds meer stemmen opgaan, om de vergoeding af te schaffen en/of een salaris te betalen.

De verenigingen leiden zelf niet op voor de examens. Als regel worden schriftelijke opleidingen gevolgd. Schrijver deelt mede (zonder namen te noemen) dat hiervoor tal van prima instituten bestaan, die in onderlinge concurrentie hun prestaties zo hoog mogelijk trachten op te voeren. Vele instituten werken met het, voorzover ik weet in Nederland onbekende, systeem van geheel of gedeeltelijk „gegarandeerde cursussen”, d.w.z. wanneer de candidaat een redelijke ijver aan de dag legt, wordt hij, bij afwijzing voor zijn examen, *zonder extra kosten* verder gerepeteerd, totdat hij slaagt.

De kosten van de volledige opleiding, inclusief boeken, liggen tussen £ 40 en £ 55.

Bij alle genoemde verenigingen is de algemene indeling der examens gelijk. Zij bestaan uit een „preliminary”, een „intermediate” en een „final” examen. Het „preliminary” examen is bedoeld ter toetsing van de algemene ontwikkeling; er zijn tal van vrijstellingen voor dit examen, welke schrijver in een bijlage opsomt. De vakken welke op de drie examens worden geëxamineerd, wijken op detailpunten af bij de verschillende verenigingen. Meestal is er een verplichte minimum-tussenruimte tussen de opeenvolgende examens en zijn er minimum-leeftijden aangegeven beneden welke men niet aan de examens kan deelnemen.

De duur van de totale opleiding wordt niet duidelijk aangegeven; uit de verplichte minimum-tussenruimten tussen de examens kan deze duur natuurlijk niet worden afgeleid. Wel krijgt ik de indruk dat de minimale duur blijft beneden die van de huidige N.I.v.A.-opleiding.

Een scherp onderscheid tussen de academische opleiding en de verenigings-opleiding, zoals wij dit in Nederland kennen, bestaat in Groot-Brittannië niet. De universiteiten geven geen afgeronde accountantopleiding. Er zijn echter twee studiemethoden waarbij niettemin de universiteit wordt ingeschakeld.

In de eerste plaats kennen alle verenigingen aan het bezit van een academische graad — onverschillig welke studierichting — zekere faciliteiten toe, te weten verkorting van de minimum-studieduur, verkorting van de periode van de praktijkstage en vrijstelling van het „preliminary” examen. Op de accountantsstudie zelf heeft deze academische vorming verder geen directe invloed; zij wordt beschouwd uit een oogpunt van algemene ontwikkeling. Ondanks de faciliteiten zal dan ook als regel de academisch gegradueerde eerst later volledig gereed zijn met de accountantsstudie dan zijn niet-gegradueerde collega. Coles schat deze verlenging op 2 jaar. Niettemin beveelt hij, voor die gevallen waarin de financiële omstandigheden van de candidaat het toelaten, deze grondiger opleiding aan; een aanbeveling waarmede prof. J. L. Mey, gezien zijn artikel in het April-nummer van dit maandblad, ongetwijfeld zal instemmen.

In de tweede plaats kan men als studiemethode kiezen het z.g. „Scheme”. In tegenstelling tot bovenbeschreven vorm is hier een vast studieprogramma voorgeschreven, met een duur van $2\frac{3}{4}$ jaar en o.a. omvattende accountancy (Costing, Auditing en Taxation), economie en recht. Naast deze universitaire opleiding is er dan de gebruikelijke praktijkstage, die in dit geval tot 3 jaar is teruggebracht. Deze vorm van opleiding geeft vrijstelling voor het „intermediate” examen. Het „Final” examen wordt door de verenigingen echter nimmer uit handen gegeven. Daar men zich voor dit „final” examen kan voorbereiden gedurende de praktijkstage, bedraagt de minimumduur bij deze opleiding $5\frac{3}{4}$ jaar.

Coles besluit elk der beide onderdelen, waaruit „Accountancy Careers” is samengesteld, met een hoofdstukje bevattende de vooruitzichten van de afgestudeerde accountant, zowel in als buiten het beroep. Hij geeft salarisgrenzen voor verschillende vormen van beroepsuitoefening, omschrijft uitvoerig de diverse mogelijkheden van vestiging als public accountant enz., enz.

Mijn algemene indruk is, dat „Accountancy Careers” het onderwerp zo grondig behandelt als maar enigszins gewent zou kunnen worden en op uitstekende wijze voldoet aan de doelstelling, zoals die aan het begin van deze bespreking is aangegeven

CODIFICATION OF STATEMENTS ON AUDITING PROCEDURE.

Herdruk door het Nederlands Instituut van Accountants

door G. P. J. Hogeweg

Met toestemming van het American Institute of Accountants heeft het N.I.v.A. een overdruk voor Nederland het licht doen zien van de in 1951 door het „Committee on Auditing Procedure” uitgegeven brochure onder bovenstaande titel. Het Bestuur van het N.I.v.A. acht het, blijkens het voorwoord, belangrijk, dat de mogelijkheid wordt vergroot voor het Nederlandse Accountantsberoep om kennis te nemen van de opvattingen van Amerikaanse collega's omtrent beroepsvraagstukken. Ik geloof, dat het Bestuur dat goed heeft ingezien en dat het met deze uitgave aan ons beroep een dienst heeft bewezen. Natuurlijk is het niet de bedoeling, dat wij in Nederland deze opvattingen slaafs zullen volgen, evenmin als zovele andere werkmethodeën en suggesties, welke in de laatste jaren vanuit Amerika naar hier zijn geëntileerd. Maar niemand zal tegenspreken, dat het voor ons van belang is onze werkmethodeën, onze opvattingen van wat nodig is voor een goede beroepsuitoefening te toetsen aan die van een land als de Verenigde Staten. En ook voor de studerende voor het accountantsexamen is een kennismaking als hier bedoeld van groot nut. Zij zullen zich rekenschap kunnen geven van de afwijkingen, welke er bestaan tussen beide opvattingen en naar ik verwacht de gegrondheid van het Nederlandse standpunt des te beter inzien.

Na een historisch overzicht van het ontstaan van de Statements en van de verruiming en verdieping van de daarin vervatte voorschriften volgt een samenvatting van de voornaamste nu nog van belang zijnde conclusies, welke door het Committee in 24 statements na 1941 zijn gepubliceerd. Eerst worden de algemene grondslagen, de „Standards”, omschreven en dan volgen drie hoofdstukken over „Responsibility and Function”, „Reports” en „Extensions of Auditing Procedure”, waarna uitvoerig over de praktische toepassing van de voorschriften omtrent „Inventories” en „Receivables” wordt geschreven, ook toegepast op bepaalde „Cases”.

Wij kunnen de kennismaking met deze brochure, welke op aanvraag bij het Nederlands Instituut van Accountants verkrijgbaar is, aan alle belangstellenden in het accountantsberoep aanbevelen.