No. 11 14e JAARGANG DECEMBER 1937

# MAANDBLAD VOOR ACCOUNTANCY EN BEDRIJFSHUISHOUDKUNDE

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

Rubriek Redacteuren: Examen-Vraagstukken: Drs. Abr. Mey en Drs. J. Paardekooper — Literatuur: Drs. S. Kleerekoper — Beslechte Geschillen: Prof. Mr Ch. Zevenbergen — Uit de Financieele Huishouding der Overheid: J. H. Textor — Uit het Buitenland: F. Haarbosch, Ch. Hageman, Drs. A. Th. de Lange, Drs. W. P. den Turk — Efficientie: R. W. Starreveld — Belastingvraagstukken: J. O. van Gruisen — Nieuws inzake Wetgeving, Resoluties en Beslissingen op het gebied der Belastingen: Mr Dr. E. Tekenbroek — Repertorium van Tijdschrift-Literatuur: Drs. M. Behrens, Drs. G. L. Groeneveld, J. P. de Haan en Drs. E. M. Premsela — Buiten de vaste rubrieken werden in de vorige jaargang bijdragen geplaatst van Drs. Th. J. Addens, B. van den Berg, W. N. de Blaey, Mr Th. Branbergen, Mr P. J. Dam, E. van Dien, F. F. van Doorne, N. Elgersma, H. Engels, L. van Essen Lzn., E. Goudsmit, J. D. le Grand, A. M. Groot, J. J. M. H. Nijst, James Polak, T. C. L. Rimmelzwaan, I. Roet Jzn., J. Vaz Dias Jr., C. Verweij, J. A. J. de Vries.

SECRETARIS DER REDACTIE - Mr TH. LIMPERG
HEERENGRACHT 455, AMSTERDAM-C., TEL. 37814

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

DE COPIE VAN INGEZONDEN BIJDRAGEN WORDT NIET TERUGGEGEVEN. - NADRUK IS GEOORLOOFD, ZOO DE BRON WORDT GENOEMD. - 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. BUITENLAND F 10.60. — MEN ABONNEERT ZICH VOOR DEN GEHEELEN JAARGANG.

## INHOUD

**Het examen voor gemeente-accountant** . . . . . Blz. 177
door H. R. Reder

**De inrichting der administratie van een filmverhuurmaatschappij** . . . . . „ 179
door J. Pinkhof

**Differentieele en gemiddelde kosten in het vervoerbedrijf** „ 184
door Drs. A. M. Groot

**Administratieve fabrieksorganisatie (II)** . . . . . „ 186
door C. van der Burg

**Boekbesprekingen** . . . . . „ 190
„De gulden zweeft. Waarom?" door L. J. Harms; besproken door J. J. Polak — „Wet op de Personeele belasting" en „Wet op de D.T.B.", bewerkt door P. Karmelk; besproken door A. Nierhoff — „Schets van de Rijkscomptabiliteit", door J. C. de Bruyn; besproken door J. H. Textor „

**Examen Rijksaccountantsdienst** . . . . . „ 191

**Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van accountancy en bedrijfshuishoudkunde** . . . . . „ 192

**Boekenrepertorium** . . . . . „ 196

**Commissie tot voorbereiding eener internationale vereeniging voor financieel en fiscaalrecht** . . . . . „ 197

**Ontvangen boekwerken** . . . . . „ 197

**Inhoud van den veertienden jaargang (1937)** . . . . . „ 198

## HET EXAMEN VOOR GEMEENTE-ACCOUNTANT

Het in het vorige nummer van dit blad onder bovenvermelden titel opgenomen artikel van den heer *Mr. D. Simons* geeft mij aanleiding, op het daarin behandelde, in mijn openingsrede voor den 28en Accountantsdag te berde gebrachte vraagstuk nader in te gaan. Ik voel mij daartoe trouwens ook uit anderen hoofde genoopt. In de kringen der Gemeente-Accountants heeft mijn openingsrede nogal opzien gebaard. Een groot gedeelte van de openingsrede van den Voorzitter der Vereeniging van Gemeente-Accountants, uitgesproken ter gelegenheid van den onlangs gehouden „Accountantsdag" dier Vereeniging, werd daaraan gewijd, terwijl zoowel in het Weekblad voor den Nederlandschen Bond van Gemeente-Ambtenaren (No. 1891, 21 October 1937), als in „Financieel Overheidsbeheer" (No. 22, 15 November 1937), artikelen zijn opgenomen, die door de opmerkingen, welke ik mij op 25 September j.l. heb veroorloofd, zijn geïnspireerd.

Ik moet beginnen met mijn waardeering uit te spreken voor de rustige, zakelijke wijze, waarop *Mr. Simons* van zijn bezwaren tegen mijn standpunt in deze heeft doen blijken. Zijn artikel vormt voor mij een welkom uitgangspunt voor een nuttige gedachtenwisseling, in tegenstelling met de artikelen in de beide bovengenoemde bladen, welke (zij het in Financieel Overheidsbeheer „afgeleid") in een zóó agressieven toon zijn gesteld en zóóveel onjuiste beweringen bevatten, dat ik mij tot een protest in die bladen heb moeten beperken, zonder op de zaak zelf in te gaan.

Het standpunt van *Mr. Simons* is duidelijk. Hij heeft de overtuiging, dat de bijzondere „nuanceering" van de overheids-huishouding voor den accountant, die de overheid wil dienen, een „eenigszins andere vorming noodig maakt" dan voor den public-accountant, die zijn werkkring in hoofdzaak zoekt bij de particuliere ondernemingen. Deze andere vorming zoekt de heer *Simons* gedeeltelijk in een bijzondere opleiding en studie, wat betreft de kennis van wetten en verordeningen, en in het zich inwerken in de bijzondere sfeer, waarin met het oog op de ambtelijke verhoudingen de taak van den Gemeente-accountant moet worden verricht. Hij legt echter, indien ik hem goed begrijp, het zwaartepunt van zijn argumenteering in het feit, dat „ de overheidsdiensten en -bedrijven in hun economische beteekenis en hun bedrijfs-economische en administratieve problemen zóóveel bijzonders vertoonen, dat zij speciaal daarop gerichte studie voor hun accountants vereischen". Dit alles brengt hem tot de slotsom, dat geheel afzonderlijke opleiding en examens, buiten het verband van de door het N. I. v. A. te dezen opzichte geschapen organisatie, noodig zijn; en dat een stage van eenige jaren in publieken dienst wenschelijk is, vóórdat de studie wordt aangevangen, althans voltooid.

Mijn geachte tegenstander en ik behoeven niet lang te debatteeren over de vraag, of de kennis van wetten en verordeningen, die hun invloed kunnen doen gelden op de beoordeeling door den accountant van de administratieve gegevens, die het beeld moeten vormen van de gevolgen der beheersdaden in overheidsbedrijven en -diensten, al dan niet een bijzonderen factor vormt bij den arbeid van den „Gemeente-ac-

countant''; wij zijn het daarover eens, zooals de heer *Simons* trouwens in zijn artikel door een verwijzing naar de desbetreffende passage in mijn openingsrede zelf reeds heeft geconstateerd.

Wij behoeven, geloof ik, ook niet lang te debatteeren over de vraag, welken omvang deze bijzondere kennis moet hebben. Deze speelt, dunkt mij, bij het vraagstuk, dat ons bezig houdt, geen rol, omdat niet de omvang, maar de aard van deze bijzondere kennis hier doorslaggevend is; het zwaartepunt ligt immers in het antwoord op de vraag, of er in dit opzicht van de noodzakelijkheid van een afzonderlijk *accountantsexamen* sprake moet zijn.

Ik beantwoord deze vraag stellig ontkennend. Het feit, dat bij de beoordeeling van de administratieve verantwoording van een „huishouding'' kennis noodig is van bijkomstigen aard, niet rechtstreeks vallende onder de eigenlijke accountantskundigheid, doet zich herhaaldelijk voor: bij banken, bij hypotheekbanken, bij levensverzekeringsmaatschappijen, bij kartels, kortom in vrijwel elke branche en in bijna elk bedrijf van eenige beteekenis. Tot op zekere hoogte is het voor den contrôleerenden accountant onvermijdelijk, dat hij zich deze bijkomstige kennis eigen maakt, in elk bepaald geval in den omvang, die voor een doeltreffende vervulling van zijn taak noodig is. Men overdrijve echter de beteekenis van dit feit niet; en men verlieze niet uit het oog, dat accountants in wezen slechts deskundigen zijn op administratief en bedrijfseconomisch terrein en dat hun verantwoordelijkheid door deze speciale deskundigheid *moet* worden begrensd.

Ik mag mij in dit verband dan ook de opmerking veroorloven, dat degenen, die door de thans tot stand gebrachte organisatie geroepen zijn, om den a.s. Gemeente-accountant te vormen en te examineeren, verstandig zullen doen, niet al te veel den nadruk te leggen op deze zoo sterk in het geding gebrachte bijzondere kennis; naar mijn oordeel, gegrond op de uitingen van den Voorzitter der Vereeniging van Gemeente-accountants, op het artikel van *Mr. Simons*, dat ik thans bezig ben te bestrijden, en op verschillende andere aanwijzingen, is het gevaar niet denkbeeldig, dat men op weg is, om van den Gemeenteaccountant iets anders te maken dan hij moet zijn: accountant in de gewone beteekenis van het woord. Met alle waardeering voor de hier noodige kennis van wetten en verordeningen blijf ik van oordeel, dat in dit verband ten hoogste een *aanvullend* examen noodig kan zijn; de accountantsopleiding, waarop ik hieronder nader terugkom, moet het alles beheerschende doel blijven.

En nu de ambtelijke verhoudingen. Ook te dezen aanzien ben ik het met den heer *Simons* eens, dat er voor den Gemeente-accountant iets bijzonders te verzorgen valt, al mag ik er ook hier op wijzen, dat men toch vooral de beteekenis daarvan niet moet overdrijven. Ik begrijp, dat Gemeenten, die er prijs op stellen, eigen ambtenaren-accountants in dienst te hebben, deze niet op de gemeentelijke bureaux „loslaten'', alvorens zij, zooals trouwens voor elken hoofd-ambtenaar het geval is, den noodigen tijd in de ambtelijke sfeer hebben vertoefd en met de daarin aan te nemen houding min of meer vertrouwd zijn. Het is mij ook duidelijk, dat de Gemeenten, indien zij met particuliere accountants werken, van dezen besef van de beteekenis der ambtelijke sfeer verlangen. Maar meent men nu waarlijk, dat de beroepsvorming, zooals deze door Universiteit en Hoogescholen en door het N. I. v. A. wordt verzorgd, aangevuld met een behoorlijk stuk ervaring in het bedrijfsleven, zooals die verlangd moet worden van iemand, die met de contrôle van overheidsdiensten en -bedrijven wordt belast, in dit opzicht zóó ernstig tekort schiet, dat een afzonderlijke sfeer van opleiding noodig moet worden geacht? Ik ben van het tegendeel overtuigd en voel zelfs niet veel voor de stage, die hier als noodzakelijk wordt gesignaleerd. Maar wil men deze stage bijv. als voorwaarde stellen voor het lidmaatschap der Vereeniging van Gemeente-accountants, of, zoo men wil, voor het verkrijgen van een afzonderlijken titel „Gemeente-accountant'', mij is het wel. Mits men zich tot deze stage beperkt en niet ook met de ambtelijke verhoudingen komt aandragen als één der factoren, waaruit een argument voor een afzonderlijk *accountantsexamen* kan worden geput.

Deze ambtelijke sfeer heeft trouwens ook nadeelen, die de vraag doen rijzen, of het wel goed gezien is, haar zoo sterk om de figuur van den de Overheid dienenden accountant heen te trekken. In het bijzonder mag in dit opzicht gewezen worden op het zeker niet denkbeeldige gevaar, dat het uitsluitend, of teveel werken in deze sfeer een zekere eenzijdigheid van opvattingen kweekt; dat daardoor en met name door het vastgroeien in de ambtelijke verhoudingen, dat er als regel het gevolg van zal zijn, verstarring niet uitblijft, omdat men de vergelijkingsmogelijkheden mist, die in het beroepsleven van den public-accountant een zoo aantrekkelijken factor vormen, welke verfrissehend werkt en verstarring voorkomt. En men mag er, het zij zonder eenig in twijfel trekken van de karakter-eigenschappen van welken „gemeente-accountant'' ook gezegd, zelfs op wijzen, dat in het algemeen de ambtelijke sfeer door haar aard een volkomen onafhankelijkheid in den weg staat en in de uitoefening van het in dit opzicht zoo typische accountantsberoep een element brengt, waarvan men het, principiëel gezien, zooveel mogelijk moet vrij houden. Zonder nadeelen is het zich „inwerken'' in de ambtelijke sfeer zeker niet.

Tenslotte het naar mijn oordeel zwaarste argument van *Mr. Simons:* de bijzondere economische beteekenis van de overheidsdiensten en -bedrijven en de bijzondere bedrijfs-economische en administratieve problemen, welke op het gebied daarvan rijzen.

Ik wil mijn geachten tegenstander niet bestrijden, dat overheidsdiensten en -bedrijven een bijzondere economische en, zoo de heer *Simons* wil, ook bedrijfseconomische beteekenis hebben. Maar ik ontken, dat hieraan eenig doorslaand argument te ontleenen zou zijn ten gunste van afzonderlijke opleiding en examens voor Gemeente-accountant. Het uitgesproken karakter „verbruiks-huishouding'', dat zich hier bij een groot gedeelte van het te contrôleeren complex demonstreert, kenmerkt de contrôle-behoeften niet anders dan voor de particuliere ondernemingen. In wezen zijn de administratieve verantwoordingen, waarvan de contrôle typisch accountantswerk is, ook hier niet anders dan de registratie van de gevolgen der beheersdaden van degenen, die met de leiding belast zijn. De doelstelling moge voor de leiders in meerdere opzichten verschillend zijn, de eischen der contrôle, zoowel wat het wezen als de techniek ervan betreft, zijn gelijk. Ik moet bekennen, dat het standpunt van den heer *Simons*, die toch door zijn met succes bekroonde studie voor het accountantsexamen van het N. I. v. A. met de beteekenis van deze studie grondig bekend is, mij verbaast. Hij moet toch weten, dat men bij den opbouw van deze studie principiëel een voldoenden grondslag heeft gelegd voor den practisch werkenden accountant, om den weg te vinden bij de uitoefening van zijn taak in de verscheidenheid van eischen, die deze uitoefening stelt; in het bijzonder ook door de groote schakeering in karakter der verschillende bedrijven. Is hij nu waarlijk van meening, dat het terrein der overheids-bemoeienis in wezen zóó afwijkend is van al het andere, dat zijn stelling houdbaar zou zijn? Voor de bedrijven, hij zal dit moeten toegeven, is het verschil al heel gering. En voor de diensten, voor de eigenlijke rekening en verantwoording? Het is mijn vaste overtuiging, en het moest toch eigenlijk ook de zijne zijn, dat elke accountant, hetzij langs

academischen weg of langs dien van het N. I. v. A. behoorlijk opgeleid, tegen de hier te stellen eischen ten volle is opgewassen, en dat er in het geheel geen reden is, om in dit verband een afzonderlijk accountants-examen te propageeren.

Natuurlijk stellen de overheidsdiensten en -bedrijven bijzondere administratieve problemen. Maar dit is toch niet alleen, en zelfs niet in het bijzonder, met overheids-complexen het geval. Ik behoef *Mr. Simons* niet te wijzen op het sterk uiteenloopende karakter van deze problemen bij banken en scheepvaartmaatschappijen, bij warenhuizen en fabrieken en bij een oneindige reeks van andere tegenstellingen, die hier kunnen worden genoemd. Opleiders en examinatoren voor accountancy bij Universiteit, Hoogescholen en N. I. v. A. hebben het voordeel van een lange ervaring in het accountantsberoep, op grond waarvan zij geacht mogen worden, iets van de beteekenis van deze tegenstellingen te weten. Ik wil *Mr. Simons,* voor zoover dit nog noodig is, geruststellen: de opbouw van studie, opleiding en examens voor „particulier accountant" is voortdurend geschied op zoodanigen grondslag, dat de behoefte aan specialisatie nog nimmer in ernstige mate is gevoeld, ondanks het feit, dat de ontwikkeling van het accountantsberoep zich in ongekend snel tempo heeft voltrokken op een arbeidsveld met veel grootere differentiatie en tegenstellingen dan die, op grond waarvan nu door hem een afzonderlijk examen voor gemeente-accountant noodzakelijk wordt geacht.

Men behoeft trouwens slechts het oog te richten op het buitenland, meer in het bijzonder op de landen, waarin de accountancy door een langer bestaan nog meer burgerrecht heeft verkregen dan bij ons, om vast te stellen, dat er voor een zóó hooggestemden roep naar specialisatie, als thans is aangeheven, volstrekt geen aanleiding behoeft te bestaan.

Ik zou aan het thans met aanvankelijk succes bekroonde streven in bepaalde kringen, om een afzonderlijk examen voor gemeente-accountant in het leven te roepen en te houden, in mijn openingsrede voor den Accountantsdag niet zooveel aandacht gewijd hebben, indien ik mij geheel gerust gevoelde ten aanzien van de gevolgen van dezen nieuwen maatregel op het gebied der accountancy in Nederland. Opzettelijk heb ik in bedoelde openingsrede ook gewezen op het nog steeds bestaande Rijksexamen. Echter in een geheel anderen toonaard, omdat de motieven, welke de Regeering hebben geleid tot het instellen en handhaven van dit op voldoend peil staande afzonderlijke examen, door ons, zij het met leedwezen, aanvaard worden; deze motieven zijn gegrond op overwegingen van tactischen aard en liggen geheel buiten den gedachtengang, welke door de promotors van het afzonderlijke examen voor gemeente-accountant, althans voor zoover deze ons bekend is, wordt gevolgd.

Mijn ongerustheid wortelt in den ontwikkelingsgang op het hier besproken terrein. Indien van den aanvang af in de Vereeniging van Gemeente-Accountants, welke geroepen is in de verzorging van bedoeld examen een belangrijke rol te spelen, slechts vereenigd waren geweest accountants met de bevoegdheid, die Universiteit, Hoogescholen en N. I. v. A. door hun jarenlangen opbouw voor het beroep hebben bepaald, zou ik wellicht anders tegenover het vraagstuk staan; ik zou het ook dan betreuren, dat een afsplitsing (indien zij althans onder deze omstandigheden gekomen ware) noodig werd geacht, maar de zaak zou dan toch zuiverder liggen dan thans, nu het accountantsexamen en de daaronder liggende organisatie van studie en opleiding, waarom het toch vóór alles gaat, nog moeten worden gevormd.

De heer *Simons* heeft getracht, mij gerust te stellen door erop te wijzen, dat de indeeling van het examen „niet de vrees voor een verzwakking van de eischen, aan een goed accountantsdiploma te stellen, rechtvaardigt". Mijn geachte tegenstander moet het mij niet euvel duiden, indien ik hem antwoord, dat deze indeeling mij niets zegt; ik spreek uit jarenlange ervaring in opleiding en examens, zoowel bij het N. I. v. A. als bij Universiteit en Hoogescholen, wanneer ik beweer, dat men er met deze „indeeling" nog lang niet is. Ook hier begrijp ik *Mr. Simons* niet. Heeft hij zich dan tot nu toe zoo weinig rekenschap gegeven van de beteekenis en den omvang van het werk, dat het N. I. v. A., als ik mij daartoe hier mag beperken, heeft moeten en nog steeds moet doen verrichten, om op het gewenschte peil te blijven? En ziet hij niet in, dat de Vereeniging van Gemeente-Accountants, het zij overigens met alle waardeering voor haar leden gezegd, vooralsnog geacht moet worden te hoog te grijpen door op zich te nemen, „de indeeling", waarop *Mr. Simons* zich beroept, tot haar recht te doen komen?

Het verontrust mij, dat men aan bijkomstigheden een zoo overdreven waarde hecht en daartegenover vooralsnog zoo weinig waarborgen kan bieden, dat de hoofdzaak wezenlijk goed verzorgd zal worden. Waarom heeft men de hand, die het N. I. v. A., dat toch op het gebied der Accountancy waarlijk representatief is, al jaren geleden dezen kring met overtuiging heeft toegestoken, geweigerd? De samenwerking, waarop de heer *Simons* blijkens het slot van zijn artikel nu voor de toekomst hoopt, ware van den aanvang af mogelijk geweest, indien men de „eischen, aan een goed accountantsdiploma te stellen" had laten domineeren en niet, om motieven, waarvan ik de werking vrees, hoewel zij nimmer zijn geuit, de aanvullende deskundigheid, welke hier noodig is, op weinig aannemelijke wijze tot hoofdzaak had verheven.

Deze gang van zaken wordt door velen met mij betreurd, stellig niet uitsluitend in den kring der particuliere accountants, doch ook onder hen, die door hun werkkring in of hun nauwe relatie met den overheidsdienst de behoeften der Overheid aan accountantsarbeid uit ervaring kunnen peilen en beoordeelen.

Van den Voorzitter der Vereeniging van Gemeenteaccountants heb ik niet anders verwacht dan dat hij, in zijn meergenoemde openingsrede terugkomende op mijn uiting op onzen Accountantsdag, de oude geluiden nog weer eens zou doen hooren; ik heb geenszins de illusie, dat ik het door een gedachtenwisseling met hem iets verder zou brengen dan bij de vroegere moeizame onderhandelingen ter voorkoming van de instelling van het afzonderlijke examen, dat nu toch gekomen is. Ik ben er echter van overtuigd, dat het den heer *Simons* en mij, al zullen wij het waarschijnlijk over het eigenlijke geschilpunt niet eens worden, althans zal gelukken, om de kern van het vraagstuk, n.l. het accountantsexamen, dat hier verandering zou moeten behoeven, wil men den gedanen stap afdoend kunnen motiveeren, voldoende te belichten. Ik zou er hem dankbaar voor zijn, indien hij ons wat uitvoeriger zou willen inlichten omtrent de consekwenties van zijn opvatting, dat „door de geheele opleiding en dus ook door het geheele examen de aandacht op het publieke bedrijfsbeheer en financiewezen gericht moet worden."

H. R. REDER

## DE INRICHTING DER ADMINISTRATIE VAN EEN FILMVERHUUR-MAATSCHAPPIJ

Zooals gepubliceerd in het maandblad voor A en B (Januari 1936) werd als tweede vraagstuk voor het examen van Belastingaccountant 1935 — deel A — gevraagd, de inrichting te geven van de administratie eener Filmverhuur-Maatschappij.

Aan het slot van de opgave stond vermeld: