

# 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. PAARDEKOOPER — LITERATUUR: Drs. A. ROBLES — BESLECHTE GESCHILLEN: Mr. P. J. DE KANTER — UIT DE FINANCIËELE HUISHOUDING DER OVERHEID: J. H. TEXTOR — UIT HET BUITENLAND: W. BEIJDERWELLEN, J. E. ERDMAN, C. A. HUYSMAN EN A. M. VAN RIETSCHOTEN — EFFICIENTIE: C. A. BLAZER EN L. POLAK — BELASTINGVRAAGSTUKKEN: P. K. NIEKERK — REPERTORIUM VAN TIJDSCHRIFT LITERATUUR: Mej. 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. MUUSSES — 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

Het honorarium van den Accountant . . . . .	Blz. 81
door X.	
Het rekest van het Bestuur der Vereeniging van Acade- misch Gevormde Accountants . . . . .	85
door Mr. Dr. E. Tekenbroek (Ingezonden) met naschrift van Mr. Dr. F. C. van Geer	
Uit het Buitenland . . . . .	91
Red.: W. Beijderwellen, J. E. Erdman, C. A. Huys- man en A. M. van Rietschoten Medewerking van den accountant bij de crediet- contrôle — De nieuwe regeling van het accountants- beroep in Duitschland	
Efficiëntie . . . . .	92
Red.: C. A. Blazer en L. Polak Transport- en sorteerinrichtingen voor pakketten	
Boekbespreking . . . . .	93
Het juridische begrip „Belastingen”. Openbare les bij het aanvaarden van het Lectoraat in het Belasting- recht aan de R.K. Handelshoogeschool te Tilburg door M. J. H. Smeets	
Repertorium van tijdschrift-literatuur op het gebied van Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde . . . . .	93
Boeken-repertorium . . . . .	95
Mededeeling waarvan plaatsing werd verzocht . . . . .	96
Nederlandsche Bond van Accountants	
Ontvangen boekwerken . . . . .	96

## HET HONORARIUM VAN DEN ACCOUNTANT \*)

De vraag, naar welken maatstaf de accountant den prijs van zijn diensten moet berekenen: meer concreet, of hij zijn rekening moet baseeren op den gewerkten tijd, dan wel op het bereikte resultaat, de grootte van de zaak, de finantiële draagkracht van den opdrachtgever etc., moge vroeger een vraag zijn geweest, zij is het tegenwoordig niet meer. Algemeen staat het beginsel voorop, dat alleen de tijd, aan een opdracht besteed, het cijfer der nota mag bepalen. Alle andere bases worden zeer beslist veroordeeld en wel op deze gronden, dat de accountant geen belang mag hebben bij den uitslag van zijn werk. Hij moet als onafhankelijk en onpartijdig deskundige alleen zijn arbeid laten betalen. De arbeid, gemeten aan den tijd, bepaalt den prijs.

Het komt mij voor, dat dit „algemeen aanvaarde beginsel” niet die mate van klaarlijkheid bezit, als noodig zou zijn, om het begrijpelijk te maken. Er rijst op zijn minst twijfel. Deze twijfel vindt grond in theoretische en praktische overwegingen. Zij geven mij aanleiding in alle bescheidenheid tegenover de heersche meening stelling te nemen.

### A. Theoretische overwegingen.

Het honorarium van den accountant is niet anders dan de prijs van door hem bewezen diensten. Derhalve is dit honorarium gesteld onder de werking der economische prijswetten, hetgeen wil zeggen, dat de tendens aanwezig is dit honorarium in overeenstemming te brengen met de waarde dezer diensten in het maatschappelijk verkeer.

De stelling, dat het honorarium van den accountant, de ruilwaarde derhalve van zijn diensten, op dezelfde wijze wordt bepaald als alle andere ruilwaarden, nemen we als uitgangspunt.

Voor we hieruit bepaalde slotsommen deduceeren moeten we, naar ik meen, althans in het theoretische deel der discussie, alle ethisch georiënteerde argumentatie en verder alle mogelijke „machtsfactoren” — waaronder we b.v. het gegroeide gebruik, afspraken, etiquette of ook het „algemeen aanvaarden van een

\*) De schrijver van dit artikel is nog student\* en niet in de praktijk werkzaam en heeft daarom verzocht zijn naam niet te publiceren.  
Red.

beginsel" en den druk van de „zeer besliste veroordeeling" verstaan — terzijde stellen, om ze eerst weer in te schakelen bij de overweging van de eischen der practijk. Dan rijst allereerst deze vraag: bepaalt de door den accountant gewerkte tijd de ruilwaarde van zijn arbeid?

Het lijkt me voor ons doel onnoodig heel het gecompliceerde prijsmechanisme in de beschouwingen te betrekken. Voldoende is het na te gaan, of aan bepaalde voorwaarden, welke aanwezig moeten zijn opdat de ruilwaarde dezer diensten bepaald zal worden door den arbeidstijd, is voldaan.

Belooning naar den tijd beteekent, dat de prijs op een vast niveau wordt gesteld. Het wil zeggen, dat accountantsarbeid per eenheid, dat is per uur een bepaalde, een genivelleerde ruilwaarde heeft.

Inderdaad is de ruilwaarde van den menschelijken arbeid voor het overgrootste deel recht evenredig met den duur van dien arbeid. Waarom is dit zoo? De ruilwaarde van een eenheid arbeid wordt genivelleerd, wanneer aan twee voorwaarden is voldaan:

- 1° Wanneer een uitvallende arbeidseenheid steeds door een gelijk quantum te vervangen is.
- 2° Wanneer de productieve opbrengst van iedere overeenkomstige arbeidseenheid gelijk is, wanneer dus alle overeenkomstige arbeidseenheden gelijkwaardig zijn.

Aan deze voorwaarden wordt voldaan bij allen automatischen, door de spieren verrichten arbeid. Een arbeider produceert elken dag nagenoeg evenveel eenheden en de opbrengst van alle overeenkomstige eenheden is evenzoo nagenoeg dezelfde. Evenveel produceert zijn collega, die hetzelfde werk verricht. Het gemiddelde uurloon kan constant zijn, omdat de gemiddelde uurproductiviteit constant is en zonder onverwachte sprongen verloopt.

Geldt het bovenstaande nu voor allen menschelijken arbeid? Neen. Het geldt niet meer, zoodra — om het zoo eens uit te drukken — de menschelijke hersenen meé gaan produceeren. Het gelijkmatige verloop der prestaties verdwijnt dan absoluut. De menschelijke arbeid levert, zoodra het denken actief wordt, plotselinge en buiten de norm van het gemiddelde tredende opbrengsten op. Dit wil zeggen, dat de productiviteit van den hersenarbeid niet aan een bepaalde vooraf aan te leggen maat, zooals de tijd, te meten is. Aan de eerste voorwaarde: de gelijkwaardigheid van alle overeenkomstige arbeidseenheden, wordt hier niet voldaan. Denkprestaties zijn niet te middelen en daarom evenmin met betrekking tot hun ruilwaarden te nivelleeren.

Maar ook aan de eerste voorwaarde: de vervangbaarheid door een overeenkomstige arbeidseenheid wordt niet voldaan. Niets is meer op zichzelf staand als het denkvermogen en dus ook het denkvermogen van een bepaald persoon.

De ruilwaarde van hersenprestaties — dit is de conclusie — wordt dus niet bepaald door den arbeidstijd.

Het komt mij voor, dat de ongelijkmatigheid van het inkomen van den ondernemer, evenals de soms aanzienlijke grootte hiervan, in het bovenstaande zijn verklaring en rechtvaardiging vindt. Het minst constante element van het inkomen van den ondernemer — in den ouden zin van eigenaar-bedrijfsleider — is het ondernemersloon, de vergoeding voor zijn arbeid (de organisatie is mede vrucht van zijn arbeid).

Constant zijn veelmeer de overig elementen: kapitaalrente en risicopremie. Ik heb dit vroeger precies andersom opgevat, maar dit lijkt mij nu niet juist meer. Wel verre van recht evenredig te zijn aan den gewerkten tijd, is het ondernemersloon afhankelijk van het meer of minder succesvol optreden van den persoon van den ondernemer, van het resultaat van zijn eigen medewerking. Het element ondernemersloon van het inkomen van twee ondernemers, leiders van bedrijven in dezelfde branche, van

denzelfden bestaanstijd en van dezelfde grootte, houdt geen uitsluitend verband met den tijd, door beiden actief in de directeurskamer doorgebracht, maar veel meer met hun ervaring, beleid, kunde, in 't kort: met hun capaciteiten. Ongelijk inkomen, ondanks gelijke toewijding.

De bewering, dat hersenprestaties niet, spierprestaties wel ruilwaarden bezitten, evenredig aan den arbeidstijd, ontmoet een paar bedenkingen.

In de arbeidersgroepen treedt vaak een belooningswijze op, welke meer verband houdt met de geleverde prestatie, dan met den tijd, n.l. overal daar, waar het uurloon vervangen wordt door het stukloon of taakloon. Daartegenover zijn er tal van hersenarbeiders, die niet worden gehonoreerd naar hun prestaties, doch uitsluitend naar den tijd: leeraren, predikanten, professoren, rechters, ambtenaren in publieken dienst.

Deze tegenspraak is slechts schijnbaar.

Stukloon e.s. is gebaseerd op een vastgelegde verhouding tusschen hoeveelheid loon en hoeveelheid product. Het gemiddelde uurloon gaat evenzoo van een dergelijke verhouding uit; tusschen beide loonsystemen is vanuit dit gezichtspunt geen verschil. In beide gevallen is voorecalculatie mogelijk van de opbrengst van een bepaalde hoeveelheid aan den tijd gemeten arbeid. Bij hersenarbeid is een dergelijke voorecalculatie onmogelijk.

En wat nu naar den tijdsduur gehonoreerde hersenarbeiders betreft: dit zijn voor het meerendeel gevallen, waarbij waarden worden geproduceerd, welke in geen enkelen prijs hun adequate uitdrukking vinden. Hoeveel is, economisch gesproken, een predikant „waard" hoeveel een professor?

Dubieus in dit verband lijken de gefixeerde salarissen van ambtenaren in publieke bedrijven. Waarom wordt de directeur van een gemeente-trambedrijf niet op dezelfde manier gehonoreerd als de directeur van een particulier trambedrijf? Ja, waarom zeker niet! Dat het metterdaad niet gebeurt, is gevolg van den machtsfactor, welke hier „gebruik" heet — het gebruik om alles wat ambtenaar heet over één kam te scheeren — en, naar de practijk te zien geeft, niet altijd een voordeelig gebruik is.

Hetgeen in het vorenstaande verdedigd is, laat zich aldus samenvatten:

Ieders inkomen wordt bepaald door de ruilwaarde van zijn prestatie. Indien deze prestatie evenredig is met den arbeidstijd, wordt het inkomen bepaald door den gewerkten tijd. Dit is alleen het geval bij arbeid, welke productiviteit regelmatig verloopt. Overal daar echter, waar het menschelijk *denkvermogen* zich op de voortbrenging van ruilwaarden richt, wordt de prestatie en daarmee de ruilwaarde der prestatie, het inkomen, onregelmatig en in geen direct verband staande met den gewerkten tijd.

Van deze conclusie tot de stelling, dat het honorarium van den accountant economisch-theoretisch niet aan den tijd gemeten dient te worden, is niet eens meer een sprong. De arbeid van den accountant is denkwerk pur sang.

Welke reden kan er voor den accountant bestaan vrijwillig afstand te doen van wat hij, in overeenstemming met de economische waarde van zijn diensten, als maximum krijgen kan?

Waarom plaatst hij zichzelf principieel op één lijn met spierarbeiders en automaten?

We zullen de reden moeten zoeken in overwegingen, ontleend aan de practische eischen der beroepsuitoefening.

#### B. Practische overwegingen.

Hoe wordt in de practijk in 't algemeen hersenprestatie beloond?

Niet naar den gewerkten tijd! De nota's van notarissen, advocaten, experts, raadgevende ingenieurs, architecten, belastingconsulenten en alle mogelijke adviseurs, zijn alle gebaseerd op het geldelijk belang der opdrachten, waarmee de prestatie evenredig wordt geacht. Misbruik wordt hierin niet gezien. Ware dit wel zoo, dan zou er tegen een dergelijk tarief verzet moeten rijzen, vooral wanneer de betrokken arbeid door een monopolie wordt beschermd, zooals b.v. bij notariswerkzaamheden het geval is. De publieke opinie blijkt echter deze honorcerwijze te sanctioneeren.

Nu is het dus de vraag, of er voor den accountant een gewichtige reden is een andere — en voor hem in vele gevallen nadeeliger — opvatting te huldigen.

Ja, zegt men. En wel op dezen grond, dat de accountant geen belang mag hebben bij den uitslag van zijn werk.

Voor we onderzoeken of deze grond houdbaar is, mogen we wel vragen: is de gedragslijn van den accountant in dit opzicht niet een beetje hyper-ethisch?

Immers, een architect — we nemen een voorbeeld uit de rij — mag evenmin belang hebben bij den uitslag van zijn werk. Als hij opdracht krijgt een stadhuis te ontwerpen, heeft hij er ongetwijfeld belang bij een ontwerp te maken, waarvan de uitvoering zooveel mogelijk kost, want zijn honorarium bedraagt een bepaald percentage van de bouwkosten. Een advocaat mag evenmin belang hebben bij den uitslag van zijn werk, want hij is vóór alle dingen dienstknecht der waarheid en daarna pas van zijn cliënt. Maar in de practijk gaat het zoo, dat hij, indien hij een vordering van zijn cliënt moet steunen of een op zijn cliënt moet bestrijden, een tiende declareert van wat hij „er uit haalt”. Maar goed: ter zijde gelaten wat anderen doen en alleen vragend naar wat de accountant behóórt te doen, dan nog valt het me moeilijk de kracht van dit argument te gevoelen.

Het volgende valt op te merken:

1e. Heeft de accountant belang bij den uitslag van zijn werk, de opdrachtgever heeft dit ook. Indien de accountant gehonoreerd wordt naar den uitslag, dan loopen de belangen van accountant en opdrachtgever steeds parallel.

2e. Indien de accountant zich laat honoreeren naar den gewerkten tijd, heeft de accountant belang bij den duur van zijn werkzaamheden; hoe meer hij deze uitstrekt en hoe langer hij er over doet, des te hooger kan hij zijn nota stellen. De belangen van accountant en opdrachtgever zijn in dit geval beslist tegenstrijdig.

Maar: is het niet waarschijnlijk of mogelijk, dat de arbeid van den accountant, indien deze zich laat betalen naar een anderen maatstaf dan den arbeidsduur, inboet aan objectiviteit? Komt hij daardoor niet in de verleiding zijn onafhankelijkheid en onpartijdigheid prijs te geven, ter wille van geldelijk voordeel? Ja, zegt men. Het is de consequentie van zijn belang.

Laten we eens een practisch geval stellen en zien in welke richting de accountant alsdan door zijn belang gestuurd wordt.

Een accountant krijgt opdracht tot de geregelde controle van de administratie eener zaak. Deze zaak heeft een ingewikkelde, omslachtige en omvangrijke administratie. Het personeel bestaat voor een deel uit veteranen, zwerend bij het administratief systeem, dat onder hun handen is gegroeid en deels van hun eigen maaksel is en is daardoor wantrouwend tegenover den accountant en beslist vijandig gestemd tegenover nieuwigheden; onder meer is de hoofdboekhouder zoo'n type. Hoewel de Directie nimmer afwerend staat tegenover verbeteringen, als deze aangetoond worden, is ook zij uit haar aard conservatief en geneigd alles bij het oude te laten. Stellen we, dat de accountant zijn declaratie baseert op het „algemeen aanvaard beginsel”, op den gewerkten tijd.

Zoolang nu de administratie op den ouden voet voortgaat, heeft de accountant met zijn personeel voor de geregelde controle een jaartotaal van 700 uur noodig en deswegen declareert hij jaarlijks f 3000.—. Natuurlijk zou de accountant wel in staat zijn om door reorganisatie van de administratie en het personeel enorme bezuinigingen door te voeren. Het zal hem b.v. niet moeilijk vallen de 60 man administratief personeel terug te brengen tot 45 en aldus, tezamen met besparingen in de administratie zelve, jaarlijks f 20.000 te bezuinigen.

Echter — de accountant blijft in deze werkeloos. Niet ondanks, maar tengevolge van zijn declareeringsprincipe geeft hij zijn onpartijdigheid prijs, want hij rekent aldus:

Bij het oude systeem toucheer ik f 3000 per jaar. Ga ik verbeteren, dan kan ik met 200 uur volstaan; dat geeft me f 1000, dus jaarlijks f 2000 minder. Alles bruto. Tegenover dit nadeel staat, dat ik 60 uur kan declareren voor de reorganisatie, ongeveer f 500 en dat slechts éénmaal. Conclusie: als het me niet speciaal wordt opgedragen, doe ik beter de aandacht op de reorganisatiemogelijkheid *niet* te vestigen. Met den steun van het personeel in den rug zal deze gedragslijn gemakkelijk zijn vol te houden.

Baseert de accountant zijn nota op het bereikte resultaat, dan is het voor hem in dit geval waarschijnlijk voordeliger wel reorganisatie door te voeren.

In het eerste geval komt de „onafhankelijke” deskundige in de verleiding zijn werkzaamheden „afhankelijk” te stellen van zijn belang. In het tweede geval ..... evenzoo; maar 't belangrijke verschil is, dat er dan geen voor de onderneming nadeelige gevolgen aan verbonden zijn, maar juist voordelige.

Dit voorbeeld is wel extra-uitgezocht, teneinde het duidelijk te laten spreken, maar de conclusie er uit past toch algemeen op de practijk: het evenwijdig loopen van de belangen van accountant en opdrachtgever is de meest natuurlijke waarborg tegen misbruik door den eerste ten koste van den laatste.

Er is echter nog een ander misbruik mogelijk en wel tegenover derden. Gevallen, waarin dit mogelijk is, zijn bv.: Schaddeonderzoek bij brand ten behoeve van een Verzekering-Maatschappij en een opdracht strekkende tot mogelijke beperking van gevorderde belasting.

In beide gevallen zijn er derden betrokken bij den uitslag: verzekerde en fiscus.

Wordt nu door den tot betaling aangesprokene de hulp van den accountant ingeroepen, dan spreekt het vanzelf, dat deze zich geen partij mag stellen; hij moet de werkelijk belopen schade en de rechtmatig verschuldigde belastingen aantoonen. Krijgt nu de accountant bij den uitslag direct belang, dan is het gevaar voorhanden, dat hij de geleden schade kleiner zal trachten voor te stellen dan deze werkelijk is, of dat hij medewerkt aan ontduiking van verschuldigde belasting.

Is hiermede tevens bewezen, dat een honorarium, evenredig aan den gewerkten tijd, het eenig toelaatbare is?

M.i. niet. Want ook daar heeft de accountant belang bij den uitslag. Dit belang is meer indirect. Opdrachtgevers verwachten, dat de medewerking van den accountant hun voordelig zal zijn. Anders roepen ze hem niet. De accountant weet dit ook heel wel en hij weet ook, dat hij op meerdere opdrachten rekenen kan, naarmate zijn opdrachtgevers baat bij zijn hulp hebben gevonden. De verleiding om via het belang van zijn opdrachtgever eigen belangen te dienen, is hier evenzeer aanwezig. Dit argument wordt niet verzwakt door er op te wijzen, dat het niet de bedoeling van opdrachtgevers is, zich langs frauduleuzen weg te bevoordeelen en dat, al ware dit zoo, de meeste accountants zich voor een dergelijk doel niet laten gebruiken, omdat ze daarvoor te hoog staan. Als dat zoo is, dan geldt dit toch zeker ook voor het geval, dat het belang van den accountant bij den uit-

slag meer direct is. Als het waar is, dat de accountant, in uitzondering op zijn gemiddelde medemenschen, zooveel onpartijdigheid en onkreukbare eerlijkheid bezit, dat hij voor de verleiding van het goud onvatbaar kan worden geacht, dan heeft deze discussie in zooverre geen zin meer, dat iedere declaratiebasis goed is. Maar die onaantastbaarheid is een irreële fictie. Een accountant is mensch onder de menschen. Tegen excessen waakt overigens een Raad van Tucht.

Méer invloed wellicht heeft verder de reputatie van den accountant, welke er aan gaat, zoodra onereuse handelingen ruchtbaar worden. Niets kan den accountant meer worden dan het verlies van zijn goeden naam.

We hebben ons tot nu toe bepaald tot een poging de argumenten vóór betaling naar den tijd te ontzenuwen. Gedeeltelijk komen deze voordeelen ons voor nadeelen te zijn en voorzover dit niet het geval is, leiden ze tot dezelfde consequenties als bij andere declaratiebases, zoodat ook voor dit deel van voordeelen geen sprake meer kan zijn.

Maar nu gaan we verder. We zullen trachten gronden aan te voeren tégen betaling naar den tijd en vóór betaling naar het bereikte resultaat.

Het praktische argument vóór betaling naar het bereikte resultaat valt samen met het theoretische. In de theoretische paragraaf betoogden we: de productiviteit van den hersenarbeid is niet aan een bepaalde, vooraf aan te leggen maat, zooals de tijd, te meten. We kunnen niet zeggen: de medewerking van den accountant gedurende een uur heeft een waarde van  $f$  10. Hersenarbeid heeft in zekeren zin „zeldzaamheids-waarde”. Geen twee uur-eenheden accountantsarbeid zijn gelijkwaardig. Wat van de twee ondernemers is gezegd, geldt precies zoo van twee accountants. Ze verschillen in scherpzinnigheid, kennis, ervaring, doortastendheid, tact, organisatietalent, werkwijze, vakliefde, kortom ze verschillen onderling in al die eigenschappen, welke van invloed zijn op het resultaat en welke hun medewerking meer of minder begeerlijk doen zijn. Maar niet slechts onderling loopen ze in al deze belangrijke punten uiteen, ook de arbeid van elk individueel heeft wisselende waarde en dientengevolge is een genivelleerd honorarium voor elke soort medewerking *een gebruik zonder rationeelen grond*. Sommige accountants hebben, door ervaring of aanleg, op een bepaald terrein een groote mate van handigheid. Toch zouden deze specialiteiten hetzelfde per uur moeten rekenen als hun collega's, die voor dit soort opdrachten minder geschikt zijn en er daarom, al spelen ze het wel klaar, veel langer over doen? Is dit rationeel?

Misschien wordt opgemerkt, dat opdrachtgevers alle vrijheid hebben om voor iedere opdracht de specialiteiten te engageeren. Deze vrijheid zou wat kunnen beteekenen, indien opdrachtgevers in elk voorkomend geval weten wie de specialiteit is: een onhoudbare veronderstelling. Bovendien is het geen gewoonte en practisch ook ondoenlijk om in één zaak evenveel accountants aan te stellen als er soorten opdrachten zijn. De accountants zelf zouden het die richting niet willen uitsturen.

In de lijn van deze redeneering ligt een opmerking door een voorstander der methode van berekening uitsluitend naar tijdsduur gemaakt: stel, dat de accountant door een geniale vondst zijn werkzaamheden tot op een tiende kan inkrimpen, zonder dat dit op het resultaat een nadeelige werking heeft, dan zou hij, liet hij zich honoreeren naar den tijd, evenzoo het bedrag zijner nota tot op een tiende moeten terugbrengen. (Hij vertelde daarbij, dat de betrokken accountant er weinig voor voelde de consequentie te aanvaarden van het ook door hem aanvaarde beginsel van beloning naar den tijd. De natuur is sterker dan de leer, althans wanneer de leer onnatuurlijk is!)

Het genie wordt in dit systeem dus gestraft, in plaats van beloond. Voor een verbetering in zijn werkmethode krijgt de accountant geen premie, maar boete. Hoe meer zijn ervaring en kundigheid toeneemt, hoe meer zijn revenuen afnemen, bij gelijkblijvend aantal opdrachten.

Een systeem met zulke consequenties kan niet deugen.

Er is nog een bezwaar tegen beloning naar den tijd.

Het inkomen van den accountant wordt er door gefixeerd. We moeten hier m.i. scherp scheiden het inkomen van den accountant als accountant en het inkomen van den accountant als ondernemer-eigenaar van een accountantskantoor. De laatste functie geeft hem inkomen uit de door hem geschapen organisatie, slechts de eerste geeft hem inkomen als accountant.

„Het is nu gemakkelijk te berekenen, hoeveel de bekwaamste aller accountants waard zou zijn in het maatschappelijk verkeer. Als we hem per week 40 vol bezette productieve uren toerekenen à  $f$  10 per uur, dan is zijn inkomen — als we nog een opslag aftrekken — gefixeerd op ongeveer  $f$  18.000 per jaar maximaal. Dit is op zichzelf een aardig bedrag, maar vergeleken bij inkomens van functionarissen in vele bedrijven maakt het weinig indruk. Er zijn in de Vereenigde Staten meerdere „\$ 1000.000 a year-men,” (salaris) die dat waard zijn ook, maar het is niet noodig naar dergelijke uitersten te staren; we meenen, dat er accountants zijn, die méér bijdragen tot de winst van hun gezamenlijke opdrachtgevers, dan menig met  $f$  25.000.— en méér gesalarieerd procuratiehouder in het grootbedrijf in staat is te doen.

Een laatste argument:

De tijd als declaratiebasis is een handicap voor jonge accountants, die in ervaring de minderen zijn van hun oudere collega's. De laatsten worden in dit systeem beschermd, want het is duidelijk, dat de opdrachtgever liever een ervaren dan een minder ervaren accountant engageert, wanneer de accountantsdienst in rekening wordt gebracht volgens een usantiël tarief per uur. Op den duur toch zal dit tarief uniform worden; we zien dat bij dokters bv. evenzoo en er is alle grond voor de verwachting, dat het in de accountantswereld niet anders zal gaan. Daarvoor is alleen nog maar de een of andere wettelijke regeling van het beroep noodig. Een jong accountant is voorloopig nog vrij lagere tarieven in rekening te brengen. Dat is voor hem wel een uitweg, maar het is toch eigenlijk een inconsequente handelwijze. Het wil immers zeggen, dat bij de tariefbepaling het resultaat der medewerking een woordje mee spreekt, maar als we deze factor *gedeeltelijk* erkennen, moeten we het *geheel en ten volle* doen en dan zien we ons genoodzaakt de tijdbasis los te laten.

Onze slotconclusie is, dat betaling naar den tijd niet die mérites heeft, welke daaraan worden toegekend. Integendeel, voordeelen heeft ze niet, maar alleen nadeelen.

Dit wil echter niet zeggen, dat betaling naar den tijd nimmer toelaatbaar zou zijn. Deze basis is toe te passen in de volgende gevallen:

1e. Als een andere basis ontbreekt.

Dit is b.v. het geval bij creditonderzoeken ten behoeve van Bankinstellingen.

2e. Als het bereikte resultaat geacht kan worden evenredig te zijn aan den tijd, aan de opdracht besteed.

Hiervan vinden we voorbeelden onder verschillende contróle-werkzaamheden: check-werk, inventariseeren, in 't algemeen het assistentenwerk — ook wanneer de accountant dit persoonlijk verricht.

3e. Als het bereikte resultaat geringer is dan de opofferingen

van den accountant. De accountant moet minstens het offer van zijn „arbeidsmoeite” gemeten aan den tijd, vergoed krijgen, tenzij hij bereid is een opdracht op risico te aanvaarden.

X.

### INGEZONDEN \*)

#### Het rekest van het Bestuur der Vereeniging van Academisch Gevormde Accountants

In het Januari-nummer is een kritiek van de hand van Mr. van Geer op bovengenoemd rekest opgenomen, waaraan hier eenige opmerkingen mogen worden gewijd.

Mr. van Geer meent, dat het rekest van een gebrek aan logische redeneering blijk geeft, immers enerzijds wordt er z.i. betoogd, dat tusschen de vereenigingsopleiding en de academische opleiding een principieel verschil bestaat, terwijl anderzijds erkend wordt, dat het H.O. de accountantsopleiding eerst ter hand heeft kunnen nemen, toen de opleiding het vereischte hooge peil had bereikt, tengevolge van den arbeid van de leidende accountantsvereeningen.

Die erkenning is echter niet in het rekest te lezen, slechts in de recapitulatie van het rekest, die Mr. v. G. zijn lezers met zijn bewoordingen voorziet (niettegenstaande hij zegt letterlijk te citeeren) komt ze voor.

In het rekest wordt er slechts op gewezen, dat het accountantsberoep zijn ontstaan en ontwikkeling dankt aan de toenemende gecompliceerdheid van het economische leven, welke ontwikkeling zich o.m. afspiegelt in de opleiding, en welke ontwikkeling tevens de oorzaak was, dat het beroep een dergelijk peil bereikt heeft, dat het H.O. de opleiding er toe binnen den kring van zijn bemoeiingen is gaan betrekken.

Van een gebrek aan logische redeneering in het rekest is hier geen sprake, een dergelijk gebrek schuilt veeleer in hetgeen Mr. v. G. betoogt.

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

Deze redeneering sluit niet; zij verklaart het ontstaan van de academische opleiding niet, integendeel er blijkt uit, dat die academische opleidingen eigenlijk overbodig zijn; m.a.w. dat de besturende colleges van de betreffende Hoogeronderwijs-instellingen (het zijn er thans drie) met het organiseren van de academische accountantsopleiding overbodig werk hebben gedaan. Is het niet veel meer in overeenstemming met den werkelijken gang van zaken, als men aanneemt dat die besturende colleges bij het instellen van de academische accountantsopleidingen uit gegaan zijn van de meening, dat door de toenemende gecompliceerdheid van het economisch verkeer in de toekomst aan den accountant eischen zullen worden gesteld, waarvoor een principieel andere opleiding dan de reeds bestaande vereenigingsopleiding noodig is?

Dat het H.O. de accountantsopleiding slechts ter hand heeft kunnen nemen, omdat de vereenigingsopleidingen voor het aanwezig zijn van bekwame leerkrachten heeft gezorgd, gelijk Mr. v. G. meent, is een overdreven voorstelling van zaken. Een enkele blik in de lijst van het onderwijzend personeel dier H.O. inrichtingen zal dat reeds doen inzien. En bovendien al was hier van overdrijving geen sprake, dan nog zou dat niets vermogen af te doen aan het principieele verschil tusschen de H.O.-opleidingen en de vereenigingsopleidingen.

\*) Wij lieten den laatsten zin van dit schrijven vanwege zijn persoonlijk karakter weg.

Het accountantsberoep maakt met haar ontwikkeling tot een H.O.-opleiding een groei door, die alle groepen, wier opleiding thans reeds bij uitsluiting bij het H.O. berusten, hebben door-gemaakt.

Als grief tegen het verslag van de Commissie 1928 wordt in het rekest juist naar voren gebracht het feit, dat genoemde Commissie dezen groei miskent, zoozeer zelfs, dat zij gemeend heeft in haar voorstellen de academische opleiding slechts te kunnen erkennen onder het beding, dat bij het afnemen der academische examens deskundigen medewerkers, die bij voorkeur moeten worden benoemd uit hen, die de vereenigingsexamens regelen en afnemen. Een binden dus van het academisch onderwijs, een achterstellen ervan bij de vereenigingsopleidingen, ingegeven door de vrees, dat het peil der academische opleiding anders zou zakken.

Keert Mr. v. G. den stand van zaken nu niet om door te schrijven, dat er „geen vrees behoeft te bestaan dat de academische opleiding wordt ondergeschikt gemaakt aan die van het op te richten instituut”, „dat de academische opleiding dient en slechts kan dienen tot het bevorderen dat die arbeid (van de vereenigingsopleidingen) op het vereischte peil blijft” en „dat het H.O. dien arbeid zal kunnen veredelen?”

Erkent Mr. v. G. het bestaan van bovengenoemde grief tot op zekere hoogte niet zijdelings door te schrijven: „bij een regeling van het accountantswezen in corporatieve geest moet echter worden uitgegaan van den arbeid der drie vereeningen. Daarbij kan niet tevens worden uitgegaan van den arbeid van de Vereeniging (van Academisch gevormde Accountants) 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.”

Toegegeven, dat de Vereeniging als zoodanig geen Goodwill heeft, om die gekunstelde beeldspraak eens even vast te houden, maar waar is in zijn systeem en het systeem van de Commissie 1928 dan de Goodwill van de academische opleiding? Daarvoor is geen plaats omdat men slechts gekeken heeft naar den arbeid van de drie vereeningen. „Het stelsel van de Regeeringscommissie 1928 gaat uit van den historischen ontwikkelingsgang van het accountantsberoep, immers den arbeid der drie Vereeningen”, aldus Mr. v. G. Hier ligt juist de fout en tevens de grond van de in het rekest geuite grief. In de „historischen ontwikkelingsgang van het accountantsberoep” is 16 jaar geleden een nieuw moment gekomen, n.l. de instelling van de academische opleiding. De Commissie 1928 heeft dus, waar het er om ging de grondslagen van de door haar te ontwerpen regeling vast te stellen, dit moment ten eenenmale genegeerd en bij de uitwerking van haar ontwerp in details, waarbij de academische opleiding kwalijk genegeerd kon worden, deze opleiding ondergeschikt gemaakt aan de vereenigingsopleiding. Dit alles om aan haar uitgangspunt, de corporatieve gedachte als grondslag voor haar ontwerp te kunnen vasthouden. De corporatieve gedachte is een kasplantje, een gewrocht, dat niet tot grondslag van een wettelijke regeling van het accountantsberoep had mogen dienen. Haar fout steekt o.m. in het verkeerd zien van den historischen ontwikkelingsgang, doordat zij met een belangrijk moment in dien ontwikkelingsgang t.w. het ontstaan en den groei van een principieel andere opleiding geen rekening houdt.

Men zou het de Vereeniging van Academisch gevormde Accountants die o.m. tot doelstelling heeft, het bevorderen van de academische opleiding, als ernstige grief hebben kunnen aanrekenen, als zij bij dit alles gezwegen had.

Het is niet alleen bij de accountantsopleiding, dat de contro-vers: academische opleiding — niet-academische opleiding, de

Red.