

Terloops zij hier de opmerking gemaakt, dat degeen, die in de praetijk tot de inrichting eener administratie geroepen wordt, deze beide vragen in omgekeerde volgorde zal moeten beantwoorden. Voor een principieele behandeling behoeft dit niet als een bezwaar te gelden. Wij kunnen trouwens de behandeling van juist deze beide punten niet anders beschouwen dan een greep uit de vele vraagstukken, die bij de administratieve organisatie aan de orde komen.

In den korten tijd, die den Heer v. E. nog restte, zijn de genoemde punten verdienstelijk behandeld. Het groote belang eener goede arbeidsverdeeling wordt duidelijk aangetoond. Wij zouden er alleen op willen wijzen, dat in de administratie, zoolvel als in het geheele bedrijf de arbeidsverdeeling ook van invloed is op de kosten. Juist het conflict tusschen de eischen, welke te dien opzichte gesteld worden door de controle en die, welke een uitvloeisel zijn van het economisch principe, maakt de juiste keuze in de praetijk zoo moeilijk.

Hetzelfde conflict tusschen „zoo scherp mogelijke controle” en „zoo laag mogelijke kosten” doet zich voor bij de keuze der in de administratie te gebruiken hulpmiddelen. De Heer v. E. wijst er terecht op, dat dit bij de invoering van machines zoo licht over het hoofd wordt gezien. Men komt zoo licht onder de bekoring van het uiterlijk nette werk der machine, die geen vergissingen kan maken en vergeet, dat alle machines toch door menschen worden bediend.

Bij de bespreking der hulpmiddelen toont de Heer v. E. wederom de gave om in een kort bestek een betrekkelijk volledig overzicht te geven. Het kon niet de bedoeling zijn hierbij diep in te gaan op de door de verschillende machines geboden mogelijkheden. Hij heeft echter — grootendeels in aansluiting op *Blazer* — een schema gegeven, dat hij in zijn verdere lessen zeker verder zal uitwerken.

De beoordeeling eener openbare les stelt den criticus voor een zeer bijzondere moeilijkheid. Maar al te licht komt men ertoe ze te beschouwen als een opzichzelf staand stuk, als een beginselverklaring. Wij kunnen niet verhelen, dat ze ons als zoodanig niet geheel heeft bevredigd. Een algemeene inrichtingsleer heeft hij o.i. zeker niet gegeven.

Voor de studenten, voor hen voor wie de les in de eerste plaats is bestemd, is ze echter de eerste eener serie colleges.

Wat in de volgende colleges behandeld is, hoe de thans schematisch aangeduide punten daar verder zijn uitgewerkt, is ons uiteraard onbekend. De wijze, waarop de Lector bij wijze van voorbeeld enkele punten uitwerkt, geeft ons echter de overtuiging, dat hij inderdaad zal slagen in hetgeen hij zich volgens het slot zijner toespraak tot taak stelde: mede te werken aan de praktische vorming van hen, die in de toekomst het beroep van accountant zullen uitoefenen.

JAMES POLAK

### HET VRAAGSTUK VAN DE OPLEIDING VAN DEN ACCOUNTANT IN VERBAND MET HET RAPPORT ACCOUNTANTSWEZEN VAN DE STAATSCOMMISSIE

I De inhoud van het rapport Accountantswezen van de Staatscommissie zal hen, die overtuigd zijn, zoolvel van de voordeelen van de academische vorming van den accountant bij de uitoefening van zijn beroep, als van de noodzakelijkheid daarvan om aan dat beroep de standing in de maatschappij te geven, die het krachtens zijn taak toekomt, wel niet geheel en al voldaan hebben.

Werd door den Minister opgedragen een regeling te ontwerpen, die zooveel mogelijk moest aansluiten aan het in het maatschappelijk leven tot dusverre gegroeide, het rapport wekt den

indruk van het bestaande te willen consolideeren en voor een onbepaalden tijd bij de wet vast te leggen. Aan de ontwikkeling van de opleiding die zich de laatste jaren voltrok in de richting van de Hoogeschool en Universiteit werd niet voldoende aandacht geschonken, en de academische opleiding in feite achtergesteld bij de opleiding van het op te richten Nederlandsch Instituut van Register-Accountants.

Laten wij enkele regelingen van het ontwerp nader bezien. Het ontwerp stelt een accountantsregister in, waarin zij, die daarvoor in aanmerking komen, op hun verzoek kunnen worden ingeschreven.

Ieder ingeschreven accountant is volgens artikel 16 van het ontwerp van rechtswege lid van het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants.

Deze bepaling van gedwongen lidmaatschap, die naar de Commissie zelf erkent, op zich zelf reeds niet zonder bezwaar is, wordt, nu het ontwerp de opleiding van het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants in het centrum stelt, voor de academisch gevormde accountants eenigszins onbillijk.

De academisch gevormde accountants, die door middel van groote financiële offers een langdurige en diepgaande opleiding voor hun beroep hebben gekozen, zullen verplicht zijn zich nog eens financiële opofferingen te getroosten, ten behoeve van een opleiding, die naar hun meening minder doeltreffend is. Dit bezwaar klemt te meer, nu het niet gaat om een meer of minder uitgebreide studie, en het hier niet betreft een verschil in graad. Maar de academische opleiding is, zooals Professor *Polak* in het rapport zeer terecht opmerkt, een principieel andere opleiding, dan de opleiding, die het ontwerp zich voorstelt.

Ging het om een meer of minder, dan zou een aanpassing in de toekomst denkbaar zijn, maar nu het principe verschilt, wordt overbrugging van de kloof onmogelijk.

Welke zijn de verschillen tusschen de beide opleidingen? Moeten wij als voornaamste gevolg van de Instituutopleiding beschouwen het aanbrenge van professioneele kennis, de universiteit beoogt meer. Zij tracht naast de onmisbare professioneele kennis te kweeken academische vorming.

De Engelschman omschrijft het begrip „Academische vorming” met „education of the mind”. Opvoeding van den geest is het doel van de academische opleiding. Hij moet leeren doordenken, zóó leeren denken, dat het weten wordt een zedelijk weten.

In een van zijn werken heeft professor *van Dijk* eenige opmerkingen over deze materie gemaakt, die naar onze meening treffen door hun juistheid. Zoo stelt hij drie eischen aan de academisch gevormden.

- 1e. dat hun geest op een matig-uitgebreid terrein heeft leeren staan boven allerlei meening,
- 2e. dat hun geest heeft leeren staan boven den invloed van woorden,
- 3e. dat hun geest zóó heeft leeren staan boven de grens tusschen hun weten en hun niet-weten, dat zij die grens nu met eenige klaarheid kunnen zien.

Als eerste eisch wordt dus gesteld, dat men op een matig uitgebreid terrein heeft leeren staan boven allerlei meening.

Als eisch wordt dus gesteld, dat men op een bepaald gebied tot de fundamente van de wetenschap doordringt, dat men „de waarheid” in een bepaald stelsel tracht te benaderen. De studie moet ons een overtuiging geven, de kennis moet een deel van ons weten worden. Het mag niet zoo zijn, dat het ons onverschillig is, om morgen tot een andere wetenschappelijke „overtuiging” over te gaan. Het moet, zooals wij hierboven zeiden, een deel worden van ons zedelijk weten. Academische vorming is opvoeding van den geest, wat meer is dan training van het intellect.

Als tweede eisch wordt gesteld, dat hun geest heeft leeren staan boven den invloed van woorden. Deze eisch vloeit eigenlijk uit den eersten voort. Wanneer men heeft moeten doordringen in een bepaalden tak van wetenschap, dan kan men niet bij de woorden blijven staan, maar komt men tot de ontleding van de begrippen. Dezelfde woorden kunnen verschillende begrippen dekken. Vooral bij het bestudeeren van critische stof, is het vervullen van dezen eisch noodzaak.

De derde eisch vloeit eveneens uit den eersten voort. Hoe dieper men doordringt op een bepaald gebied, des te meer openen zich naar alle zijden niet-vermoede uitzichten, waardoor men zich bewust wordt van de groote beperktheid van het terrein, waarop men zich heeft bewogen. „De grenzen tussehen hun weten en niet-weten met eenig klaarheid zien”, is toch wel een eerste eisch voor den accountant, die zich voor een belangrijke adviseerende taak gesteld ziet.

De academische studie bedoelt te voldoen aan deze drie eischen en dan ook niets daarvan te laten vallen. Die eischen zijn hoog, maar zou de opleiding, die tot taak heeft accountants te vormen nu niet met iets minder toe kunnen? Immers neen. De accountant moet zelfstandig staan in de uitoefening van zijn taak. Is het dan niet gewenscht en noodzakelijk, dat men hem de beste wapens medegeeft, zoodat hij volkomen gelijkwaardig staat met den academisch gevormde in het zakenleven. Dat draagt toch ook belangrijk bij tot de standing van het beroep.

Bezien wij nu het rapport van de Staatscommissie, dan vallen op de talrijke uitspraken, waarbij van den accountant wetenschappelijke vorming wordt geëischt.

Zoo spreekt het rapport uit:

Werd reeds door de Staatscommissie 1918 als vaststaand aangenomen, dat voor den accountant een wetenschappelijke vorming noodig is, in het licht van de ontwikkeling, welke het beroep sindsdien heeft ondergaan, mag deze thans als een der essentiële eischen worden beschouwd, welke aan het beroep moeten worden gesteld.

Hier wordt dus eveneens de eisch van wetenschappelijke vorming gesteld. Dit begrip „wetenschappelijke vorming” omvat meer, dan het uitsluitend aanbrengen van een hoeveelheid beroepskennis, want bij een dergelijke doelstelling kan men moeilijk van „vorming” spreken. Hier zou beter passen het woord „africhten”, iets wat niet erg verheffend is, wanneer men het in verband brengt met den menschelijken geest en dus niet kan overeenkomen met de hierboven geciteerde uitspraak van de commissie. Men mag dus wel aannemen, dat de Staatscommissie iets anders daarmee heeft bedoeld.

Hierboven hebben wij met opzet uitgesproken, dat het voorname gevolg van de Instituutopleiding is het aanbrengen van professionele kennis. Met nadruk stellen wij voorop, dat wij erkennen en waardeeren het groote nut en de uitstekende resultaten, die deze opleiding voor de ontwikkeling van het beroep heeft gehad. Hoe meer wij de geschiedenis van het beroep bestudeeren, destemee stijgt onze bewondering voor hetgeen de pioniers op dit gebied met groote volharding hebben verricht.

Dat landen zooals België, Duitschland en Frankrijk op dit terrein zoover bij ons achtergebleven zijn, is wel iets, dat in dit verband naar voren mag worden gebracht. Maar deze groote waardeering mag ons niet blind maken voor het feit, dat een partieuere opleiding met groote moeilijkheden heeft te kampen. De Memorie van Toelichting van het rapport van de Staatscommissie 1918 zegt dan ook: „De ervaring heeft geleerd met hoe groote moeilijkheden de vereenigingen van accountants, die zich op de opleiding der accountants hebben toegelegd, hebben te kampen, teneinde het wetenschappelijk karakter dier opleiding te verzekeren”.

De moeilijkheid der studie, gepaard met de selectie, die ontstaat tengevolge van de moeilijke omstandigheden van vele studeerenden, waarborgen de „survival of the fittest”.

Verder moet naar voren worden gebracht, dat wij hierboven de „Idealtypen” tegenover elkander hebben gesteld. Zoomin de academische opleiding aan de gestelde eischen ten volle voldoet, zoomin ontbreken bij de Instituutopleiding de vormende elementen. Uit de literatuur blijkt, dat men die elementen inderdaad in de opleiding tracht te brengen. De vraag is echter of de moeilijkheden niet te groot zullen blijken, ondanks de met volharding in het werk gestelde pogingen.

Zeker is, dat mochten de eischen worden opgevoerd, met de bedoeling een wetenschappelijke studie te bevorderen, het studeeren naast de praktijk een onmogelijkheid zal blijken. Alle wezenlijke kennis is zeer moeilijk te verkrijgen. „Het komt er op aan”, zooals eens iemand schreef, „dat wij kunnen en willen boren in hard hout. Welk een tucht van denken is er overal noodig voor wat immers overal onmisbaar is; nauwkeurig onderscheiden, zuiver ontleden en verbinden, zeker classificeeren, een duidelijke en logische schikking van bewijsgronden, een methodisch gang van wetenschappelijke bewijsvoering”.

Professor *Polak* verklaart dan ook zeer terecht in het rapport van de Staatscommissie, dat hij zich niet kan vereenigen met de bepaling, dat de deskundigen, wier medewerking hij zeer nuttig acht, bij voorkeur zouden moeten worden benoemd uit de leden van het Bureau van Examens van het Instituut.

De inrichting van het hooger onderwijs is immers geheel anders, dan die van de opleiding van het Instituut. Het examen in de rekeningwetenschap aan de Hoogeschool moge tegenwoordig niet veel verschillen van dat van het Instituut, de inrichting van beide opleidingen in hun geheel verschilt te veel, dan dat het gewenscht is bij de wet een dergelijken nauwen band voor altijd te leggen.

Afgezien van de onjuistheid, dat een dergelijke bepaling eenzijdig voor de Hoogeschool en universiteit wordt voorgeschreven, lijkt ons een dergelijke bepaling toch geheel in strijd met de waardigheid van de Hoogeschool en Universiteit.

De Commissie moge opmerken, dat bij haar geenszins de bedoeling heeft voorgezet, aan een der examens voorrang te geven boven het andere, practisch wordt hier toch de Hoogeschool en Universiteit achtergesteld bij de examens van het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants.

Men heeft nu twee opleidingsinstituten voor accountants n.l. de Nederlandsche Handels-Hoogeschool te Rotterdam en de Handels-faculteit te Amsterdam, misschien wordt de Hoogeschool te Tilburg de derde. Voor ons kleine land inderdaad al rijkelijk veel. Daarnaast zouden in alle belangrijke centra nog leergangen door het Instituut worden ingesteld. Zal men in de toekomst geen groote moeilijkheden ondervinden met het aanstellen van geschikte docenten bij een dergelijke decentralisatie van onderwijs. Bovendien maken al deze bemoeiingen de kosten van het gedwongen lidmaatschap hoog, wat de bezwaren van dat lidmaatschap zeer versterkt doet uitkomen. Artikel 25 van de statuten bepaalt n.l., dat een niet-voldoen aan de financieele verplichtingen de doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister tengevolge heeft. Zooals reeds is gezegd, gelden deze bezwaren voor de academisch gevormde accountants in bijzondere mate. Het is te hopen, dat de Minister of de Volksvertegenwoordiging het ontwerp in dit opzicht zullen wijzigen.

Een minder belangrijk bezwaar is nog het volgende:

Het ontwerp stelt voor dat het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants zal worden opgericht door de voorzitters der drie erkende vereenigingen.

Het rapport vermeldt dan de eischen, waaraan de vereenigingen moesten voldoen, om te worden toegelaten tot de oprichting.

Als tweede eisch wordt vermeld:

In de tweede plaats moest als voorwaarde worden gesteld een door de Vereeniging aanvaard van het beginsel, dat door een

regeling, welke in aansluiting aan het in het maatschappelijk leven gegroeide, de taak der feitelijke verzorging van het beroep — waaronder begrepen de opleiding daartoe — in handen van een of meer particuliere organisaties legt, aan het accountantsvraagstuk een bevredigende oplossing wordt gegeven.

Vereenigingen, welke die oplossing langs een anderen weg zoeken, konden uit den aard der zaak evenmin als zoodanig in de regeling worden betrokken.

Het is gebleken, dat op dezen eisch de afwijzing van de Vereeniging van academisch-gevormde Accountants is gegrond. Aan de andere eischen voldoet de Vereeniging van Academisch gevormde Accountants dan ook tenvolle. De motiveering van dezen eisch, namelijk de tusschenzin „waaronder begrepen de opleiding daartoe” is in het geheel niet duidelijk. Waarom deze beperking?

Wanneer een vereeniging meent, dat de opleiding langs anderen weg doelmatiger is, dan zij ooit kan zijn door haar zelf ter hand te nemen, dan is dat nog geen reden om zoo'n vereeniging niet aan de oprichting te doen deelnemen. Men zal toch moeilijk kunnen beweren, dat alleen de vereenigingsopleiding resultaat is van het in het maatschappelijk leven gegroeide en die aan de Hoogeschool los daarvan staat. Toch meenen wij in de formuleering van dezen eisch die opvatting te bespeuren.

Het gaat er toch om de volwaardige accountants in een vereeniging te concentreeren. Dit is toch de bedoeling van het ontwerp. De academisch gevormde accountants zijn verplicht toe te treden, willen zij de wettelijke erkenning genieten.

Maar dan is het toch ook logisch en redelijk deze groep te doen deelnemen aan de oprichting. Erg belangrijk vinden wij deze kwestie overigens niet.

Resumeerend, herhalen wij, dat ons voornaamste bezwaar is gericht tegen de achterstelling van het academisch onderwijs bij dat van het Instituut, alsmede tegen het feit, dat het verschil in karakter tusschen beide stelsels van de opleiding niet voldoende in het rapport tot uiting komt.

Een tweede bezwaar, uit de eerste voortvloeiend, is de duurzame hand tusschen de opleiding van een groep van accountants met het Nederlandsch Instituut van Register-Accountants, waardoor de groep der academisch gevormde accountants verplicht is een opleiding duurzaam te steunen, waarvan zij overigens geheel los staan.

Drs. J. MODDERAAR

## NIEUWS OP HET GEBIED VAN VOORKOMING VAN DUBBELE BELASTING

Wet 14 Juni 1930, S. No. 244

Op 19 April 1929 werd bij de Staten-Generaal een wetsontwerp ingediend, krachtens de bepalingen waarvan dubbele belasting kan worden voorkomen. Zooals bekend is de materie voor inkomsten-, vermogens- en verdedigingsbelastingen I (en II) thans belichaamd in art. 101 der wet op de inkomstenbelasting 1914, het eenig artikel der wet van 16 April 1920, S. no. 192 (Minister bevoegd verklaard voorschriften te geven ter voorkoming van dubbele belasting) en het eenig artikel der wet van 26 Juni 1926, S. no. 209 (Voorkoming van dubbele belasting met den vreemden Staat voor zooveel betreft het Scheepvaartbedrijf).

Nu geldt de bevoegdheid in art. 101 der wet op de inkomstenbelasting tot het sluiten van verdragen met vreemde mogendheden niet voor verdragen welke voor de Overzeesche gewesten

worden gesloten en betreft ze enkel de inkomstenbelasting e.a. van natuurlijke personen. Het is wenschelijk de bevoegdheid van de Kroon uit te breiden tot de overzeesche gewesten, tot andere dan natuurlijke personen en tot andere belastingen. Onder intrekking, bij art. 5, o.a. van art. 101 der wet op de inkomstenbelasting, wordt daarom in art. 1 der wet van 14 Juni 1930, S. no. 244 het volgende bepaald:

„Wij behouden ons voor de bevoegdheid tot het bekrachtigen „van met vreemde mogendheden gesloten verdragen waardoor, „met inachtneming van het beginsel van wederkeerigheid, „dubbele belasting geheel of gedeeltelijk wordt voorkomen”.

De invoeging van de woorden „geheel of gedeeltelijk” heeft plaats gehad om van de regeling niet uit te sluiten verdragen waarbij de contracteerende partijen zich voorbehouden om vrijstelling van dubbele belasting slechts voor een zeker gedeelte van het als dubbele belasting in aanmerking komende bedrag te verleenen. Dit b.v. ter voorkoming, dat een belastingplichtige, die zijn geheele inkomen uit een vreemd land trekt, geheel aan de belasting van zijn eigen land zou ontsnappen.

Verder wordt onder intrekking bij genoemd art. 5 van de wet van 16 April 1920, S. no. 192, de Minister van Financiën in art. 3 der wet van 14 Juni 1930 S. 244 gemachtigd voorschriften te geven, waardoor wordt voorkomen dat een inkomen of een gedeelte van een inkomen zoowel in Nederland als in een vreemden staat — rechtstreeks of door middel van de bron waaruit het wordt verkregen — door directe belastingen van den Staat wordt getroffen, voor zoover niet reeds op andere wijze daarin is voorzien.

Dan nog wordt bij meergenoemd art. 5 de wet van 26 Juni 1926, S. no. 209 betreffende het Scheepvaartbedrijf vervallen verklaard, omdat dezelfde materie thans algemeen regeling vindt in art. 1 en wel op uitgebreider schaal, daar de wet van 26 Juni 1926 niet gold voor de Overzeesche gewesten. Wel is waar geldt art. 1, sprekende van vreemde mogendheden, evenmin voor de overzeesche gewesten, maar in art. 2, tweede lid, zijn de Gouverneurs van Ned.-Indië, Suriname en Curacao gemachtigd om voorschriften te geven, waardoor in aansluiting aan de desbetreffende bepalingen, voorkomende in de wetgeving van den vreemden Staat, dubbele belasting geheel of gedeeltelijk wordt voorkomen.

In het 1e lid van evengenoemd art. 2 behoudt de Koningin zich voor om, met inachtneming van het beginsel van wederkeerigheid, voor het Rijk in Europa dergelijke voorschriften te geven.

Het Kon. Besluit ter uitvoering van de wet van 26 Juni 1926, S. 209 en de resoluties ter uitvoering van de wet van 16 April 1920, S. 192 zullen met het vervallen dier wetten niet eveneens te niet gaan. Zij zullen volgens art. 5, tweede lid, der wet van 14 Juni 1930, S. 244, geacht worden te zijn uitgevaardigd krachtens art. 2, eerste lid, en art. 3.

In de groote pers is niet allerwegen instemming betuigd met deze regeling, met name is bezwaar geopperd tegen het door middel van een verdrag dispensatie van belastingwetten verleenen door het uitvoerend gezag, de Kroon, en geheel buiten de wetgevende macht om. Ook op het congres te Amsterdam van de Internationale Kamer van Koophandel en op de vergadering van de Ned. Maatsch. voor Nijverheid en Handel, is het vraagstuk van dubbele belastingen ter sprake gebracht. Wel een bewijs, dat het onderwerp zich verheugt in eene algemeene belangstelling, die meer beteekent dan een beau geste. En kan het wel anders, waar het werk geldt, waarmede ook de Commissie voor de dubbele belasting van den Volkenbond zich bezig houdt?

B. VAN DEN BERG