wegen voeren naar het einddoel, te zorgen voor het behoud van een stand van bekwame en betrouwbare accountants, in het bijzonder, indien de leiders van hen, welke die wegen bewandelen, invloed op elkaar kunnen uitoefenen; 2° dat geen dier wegen in afzienbaren tijd kan worden afgesloten.

Ik mag, volgens schrijver, niet beweren, dat de weg der drie Vereenigingen even deugdelijk is als die van de academische opleiding, omdat eerst over vele jaren een vergelijking mogelijk zal zijn tusschen den gemiddelden Vereenigingsaccountant en den gemiddelden academisch gevormden accountant met zijn practijkkennis.

Het is m.i. best mogelijk, dat over een aantal jaren die vergelijking zal uitvallen ten gunste van den gemiddelden academisch gevormden accountant. Moet de wettelijke regeling op die mogelijkheid wachten?

Bij de wettelijke regeling, zegt schrijver, moet worden uitgegaan van de academisch gevormde accountants en behooren de Vereenigingsaccountants thuis in de overgangsbepalingen, daar laatstgenoemden bestemd zijn gaandeweg plaats te maken voor de academisch gevormden, die een principieel beteren weg bewandelen.

Het doel der wettelijke regeling echter is om aan alle bekwame en betrouwbare accountants, die dit wenschen, een officieel onderscheidingsteeken te geven, dat strekt tot bescherming van het publiek en van hen zelven.

De Regeeringscommissie 1928 heeft zich op het standpunt gesteld, dat die bescherming moet steunen op een uit die accountants zelf voortgekomen organisatie omdat die Commissie oordeelde, dat aldus werd voortgebouwd op een in en door het maatschappelijk leven ontstane gezonde ontwikkeling.

Alleen, indien die Commissie van oordeel was, dat de accountantsvereenigingen niet meer zouden kunnen voldoen aan haar taak, te zorgen voor de hooghouding van den Nederlandschen accountantsstand, zou de Commissie aan de Regeering een voorstel in den geest van den heer *Modderaar* hebben kunnen doen.

Maar die Commissie heeft geoordeeld — en de heer *Modderaar* sluit zich bij dat oordeel aan — dat nog niet van een verzwakking van die Vereenigingen is gebleken.

Voor onafzienbaren tijd zullen de bekwame en betrouwbare accountants in hoofdzaak moeten voortkomen uit de organisatie van de uit de vrije Maatschappij voortgekomen beroepsgenooten.

Zou het in die omstandigheden billijk en redelijk zijn, dat de Wetgever de Vereenigingsaccountants beschouwde als „overgangsaccountants", bestemd om uit te sterven, en aan de academisch gevormden principieel de taak overliet om te zorgen voor de hooghouding van den Nederlandschen accountantsstand, terwijl de academisch gevormden nog niet hebben doen blijken van een organisatorische kracht, die ook maar eenigszins bij die der drie Vereenigingen kan worden vergeleken?

Moet de wetgever wachten totdat van zelf zal zijn gebleken dat de Vereenigingsaccountants uitsterven? Niets wijst echter op een absoluten of relatieven achteruitgang in aantal of kracht van laatstgenoemden. Wel wijst het steeds aangroeiende aantal „beunhazen" op de noodzaak van een spoedig ingrijpen der Wetgeving, mede in het belang van de academische opleiding.

Ongetwijfeld mag bij een wettelijke regeling van het accountantswezen geenerlei afbreuk worden gedaan aan de academische opleiding. Maar juist bij de door de Regeeringscommissie 1928 voorgestelde regeling zal de academische opleiding tot haar volle recht komen. Ik herhaal hetgeen ik reeds vroeger heb betoogd: naar gelang de kracht der academisch gevormden zal toenemen, zullen zij bij de voorgestelde regeling meer invloed kunnen uitoefenen op den Nederlandschen accountantsstand. Een speciale bescherming hebben zij bovendien door hun academischen graad. Wat kunnen zij meer verlangen?

In de gegeven omstandigheden kan ik met betrekking tot de wettelijke regeling van het accountantswezen geen gewicht hechten aan het door schrijver bedoelde principieele verschil der opleiding. Trouwens de geachte schrijver zelf betoont zich — m.i. terecht — een voorstander van een „fusie" en acht dus, ondanks dat verschil, een samenwerking met de Vereenigingsaccountants mogelijk en wenschelijk.

Gaarne zullen m.i. de Vereenigingsaccountants willen profiteeren van den invloed, dien de academisch gevormde accountants, dank zij hun opleiding, zullen kunnen uitoefenen op de opleiding van de uit de vrije Maatschappij voortgekomen candidaat-Registeraccountants. De academisch gevormden zullen bij den gemeenschappelijken arbeid veel kunnen leeren van de Vereenigingsaccountants in het bijzonder wat betreft de ontplooiing van de vereischte organisatorische kracht.

Aldus zal zoowel het algemeen belang als dat van de leden van elke categorie worden bevorderd.

* * *

Wij sluiten hiermede de discussie over dit onderwerp.

Red.

UIT DE FINANCIEELE HUISHOUDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

(Bijdragen en mededeelingen zende men aan den Secretaris der Redactie)

VI

Atavismen in de Gemeentewet

Nadat reeds in 1923 een poging was gedaan, om de van 1851 dateerende Gemeentewet te herzien, is het in het afgeloopen jaar 1931 gelukt daarin wederom minder of meer belangrijke wijzigingen aan te brengen. Bij deWet van 31 Jan. 1931 (Staatsblad No. 41) is nl. het zoogenaamde ontwerp „Kan" goeddeels van kracht geworden. Speciaal in de bestaande voorschriften, welke het financieele beheer der gemeentelijke huishouding raken, zijn door dit ontwerp wijzigingen gebracht, die de moeite van een nadere beschouwing waard zijn.

Deze nadere beschouwing toont al dadelijk, dat de door Minister *Kan* ontworpen regeling van veel minder ingrijpenden aard is dan die, welke het ontwerp *Ruys de Beerenbrouck* 1923, in navolging van een door de Staatscommissie *Oppenheim* gedaan voorstel, inhield. Doch — en wij zouden willen zeggen, juist daarom — heeft het laatstgenoemde ontwerp nimmer het staatsblad bereikt. Ten aanzien van de bepalingen betreffende het financieele beheer bevatte dit ontwerp nl. het veelgeloofde èn veelbestreden artikel 209, volgens welk artikel een door het gemeentebestuur uit te vaardigen verordening voorschriften zou geven omtrent zoo wat alles, wat maar op de financiën betrekking had. Zoo zouden worden geregeld het invorderen en het doen van betalingen; de verordening zou aanwijzen, wie opdracht daartoe zou mogen verstrekken en wie de opdracht zou moeten uitvoeren; zij zou regelen, hoe de boekhouding van de gemeentelijke rekenplichtigen zou zijn ingericht en hoe de controle daarop zou moeten worden uitgeoefend. Inderdaad zou op deze wijze aan de gemeentebesturen een zeer groote mate van vrijheid worden gelaten, welke slechts in dezen zin zou worden beperkt, dat de bovengenoemde verordening aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten der Provincie, waarin de gemeente gelegen was, zou zijn onderworpen.

Het ontwerp beoogde de door de werking van artikel 114bis

(het artikel, dat de basis vormde voor het financieel beheer der gemeentelijke bedrijven) teloor gegane eenheid in regelingen en vormen te waarborgen en een streng en geregeld toezicht te verzekeren op het financieel beleid.

Een der meest bestreden wijzigingen, die het ontwerp bracht, was wel deze, dat de verplichting voor de gemeente, om een „ontvanger" te benoemen, verviel.

Drie belangrijke zaken springen dus bij het oude ontwerp in het oog:

het mogelijk maken van soepele, zich aan het individueele karakter van elke gemeente aanpassende regelen;

het herstellen van eenheid in die regelen, voor zoover deze eenheid door de dikwijls zeer uiteenloopende toepassing van artikel 114bis teloor was gegaan en

het verzekeren van een streng toezicht.

Wij zullen trachten na te gaan, op welke punten en in hoeverre de in 1931 tot stand gekomen wijzigingen van het vroegere voorstel afwijken. Daarbij zullen wij gelegenheid hebben om, in navolging van de opmerkingen, door Prof. Dr. *N. J. Polak* in zijn rede, gehouden op den Tweeden Handels-Hoogeschooldag op 9 Mei 1931 te Rotterdam gemaakt, te wijzen op „atavismen", waarvan men volgens den redenaar op maatschappelijk gebied kan spreken „indien een of ander verschijnsel volhardt, kenmerken of eigenschappen te bezitten, die niet langer in het ontwikkelingsstadium of in het milieu passen". Wij hopen daardoor op verschooning voor het ontleenen van deze uitdrukking aan de rede van Prof. *Polak* aanspraak te mogen maken.

Zooals deze laatste terecht opmerkt, blijkt het langzaam doordringen van nieuwere wetenschappelijke opvattingen tot breedere lagen der samenleving o.m. speciaal op het gebied der belastingheffing, een gebied, dat eveneens tot de financieele huishouding der overheid behoort. Wij zouden durven beweren, dat dit over het algemeen het geval is ten aanzien van alles, wat de financiën der overheid betreft. Economische opvattingen dringen in het gebied der wetgeving, voor zoover het bepalingen van financieelen aard betreft, slechts langzaam door. Indertijd hebben wij reeds doen uitkomen, dat dit hoogstwaarschijnlijk een gevolg is van de bij uitstek juridische en de te weinig economische oriëntatie van hen, die op het samenstellen der voorschriften grooten invloed hebben. Doch ter zake.

Een der wijzigingen, die in 1931 zijn aangebracht, is deze, dat de voorschriften, volgens welke de begrooting en de rekening der gemeente behooren te worden ingericht, thans niet meer door Gedeputeerde Staten, onder goedkeuring door de Kroon, worden vastgesteld, doch door Kroon, Gedeputeerde Staten gehoord (artt. 241 en 123). Oogenschijnlijk is dit een klein verschil; het gevolg zal echter zijn een grootere eenheid in de gegevens, welke voor de beoordeeling van het financieel beheer der onderscheidene gemeenten van belang zijn, en zeer zeker zal het Centraal Bureau voor de statistiek hiervan in ruime mate profiteeren. In afwachting van de door de Kroon te geven voorschriften, met het ontwerpen waarvan de Rijkscommissie van Advies voor de Gemeente-financiën is belast, zijn de bestaande voorschriften, — die door de onderscheidene colleges van Gedeputeerde Staten in 1924 waren vastgesteld —, nagenoeg ongewijzigd gehandhaafd. De commissie heeft zich in ruime mate door gemeentebesturen en deskundigen doen inlichten en het is dus te verwachten, dat haar voorstel een waardevol document zal blijken te zijn.

De commissie zal tevens van advies hebben te dienen over de voorschriften met betrekking tot de boekhouding der gemeente-ontvangers (art. 123). Er is in de gewijzigde Gemeentewet echter geen artikel te vinden, waarin staat, dat de Kroon ook heeft te zorgen voor de samenstelling van voorschriften voor de boekhouding, welke door andere gemeentelijke rekenplichtigen, zooals administrateurs van bedrijven en diensten, wordt gevoerd. Dit nu komt ons eigenaardig voor. Wij geven gaarne toe, dat het maken van voorschriften voor boekhoudingen van in karakter, organisatie en grootte zeer uiteenloopende gemeentebedrijven moeilijk zal zijn; ja, wij willen zelfs toegeven, dat het overbodig is. Maar waarom dan de gemeente-ontvangers ook niet vrij gelaten? D.w.z. waarom laat men het niet aan het gemeentebestuur en zijn deskundige raadgevers over om voor te schrijven hoe de uit den aard der zaak eenvoudige kasboekhouding der ontvangers moet worden ingericht? Indien de Kroon toch regelen geeft omtrent datgene, wat begrooting en rekening moeten aangeven en den vorm, waarin de stof moet worden gegoten, dan kan men het wel aan de gemeente overlaten om over de boekhouding te beslissen, tenminste, indien men het bij de bedrijven wel overlaat! En nu is het merkwaardige, dat, indien men nu zou verwachten, dat de inrichting van begrootingen en rekeningen van bedrijven en diensten tenminste door de Kroon zou worden aangegeven, men bedrogen uitkomt. Noch artikel 255, noch artikel 256 geeft hieromtrent eenige aanwijzing. Bij de samenstelling van de wijzigingen in de Gemeentewet is men blijkbaar van het standpunt uitgegaan, dat de voorschriften voor de begrooting, de boekhouding en de rekening van diensten en bedrijven door het gemeentebestuur, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten, zullen moeten worden gegeven. Dit kan blijken uit den inhoud van de tweede alinea van artikel 252 der wet, waarin staat, dat „takken van dienst" (op dit begrip komen wij later terug) worden beheerd volgens door den Raad, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten, vastgestelde regelen. Inmiddels schijnt men echter van plan te zijn, om ook de voorschriften voor begrootingen en rekeningen van de bedrijven door de Kroon te laten vaststellen (dit zal niet mogelijk zijn zonder wetswijziging); de opstelling van de voorschriften omtrent de boekhouding blijft dan echter aan het gemeentebestuur overgelaten. Mooi kunnen wij deze oplossing niet vinden. Dan was het door de Staatscommissie *Oppenheim* gedane voorstel toch meer consequent! Dit wil nog niet zeggen, dat wij het daarbij ingenomen standpunt gaarne tot het onze zouden willen maken. Wij zouden het juister gevonden hebben, indien de regelen omtrent de opstelling van *begrooting* en *rekening* van alle rekenplichtigen aan de Kroon, en de regelen omtrent de *boekhouding* van alle rekenplichtigen aan het Gemeentebestuur ware overgelaten. Dan zou men, naast uniforme gegevens voor de statistiek, een soepele regeling hebben verkregen. Nu heeft zij iets halfslachtigs.

Op het voorts in de wet ingenomen eigenaardige standpunt, dat de rekening van den ontvanger niet, doch de rekening van diensten en bedrijven wèl door een deskundige moet worden gecontroleerd, hebben wij in ons artikel van Juli 1929 in dit blad reeds gewezen. Den belangstellenden lezer verwijzen wij naar de aldaar gegeven beschouwingen.

Indien de hierboven bedoelde wetswijziging — betreffende het vaststellen van regelen aangaande begrooting en rekening van bedrijven en diensten door de Kroon — tot stand komt, zal tevens de derde alinea van artikel 253 gewijzigd dienen te worden. Immers, daar is bepaald, dat in de door den Raad vast te stellen beheersregelen de gevallen zullen moeten worden genoemd, waarin een besluit tot af- en overschrijving op posten der begrooting niet de goedkeuring van Gedeputeerde Staten behoeft. In analogie met den inhoud van de tweede alinea van art. 249, met betrekking tot de begrooting van den ontvanger, zal dan de regeling dier gevallen in de door de Kroon te geven voorschriften moeten plaats hebben. Tevens zal dan kunnen worden bepaald, dat een wijziging van een bedrijfsbegrooting, anders dan door af- en overschrijving, aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten onderhevig is. Dit laatste is n.l. thans, eigenaardig genoeg, uit de wet niet te lezen. Alleen af- en overschrijvingen moeten worden goedgekeurd! Het ontbreken der bepa-

ling heeft echter tengevolge, dat, indien de primitieve bedrijfsbegrooting door Gedeputeerde Staten is goedgekeurd, de Raad het in zijn hand heeft om door een daarna vast te stellen wijziging, die niet de goedkeuring behoeft, het toezicht van het hoogere college illusoir te maken! Dit kan natuurlijk niet de bedoeling van de wet zijn. En nu kan men wel redeneeren, dat het recht tot goedkeuring van de primitieve begrooting vanzelfsprekend ook het recht tot goedkeuren van de wijzigingen inhoudt, zeker is dit niet, daar 1° ten aanzien van af- en overschrijvingen (welke toch ook wijzigingen zijn) wèl een regeling is voorgeschreven en 2° ten aanzien van de begrooting van den ontvanger wel degelijk èn de wijzigingen èn de af- en overschrijvingen in de wet worden genoemd. Eenige klaarheid zal op dit punt dus wel dienen te worden gebracht.

Een andere vraag is nog deze, of het inderdaad wel noodig is om de begrootingen van bedrijven en diensten als „bindende" begrootingen te beschouwen. O.i. ware het juister om ze uitsluitend als „leidende" begrootingen te beschouwen. Wij laten dit punt thans echter rusten; wij komen er hierna op terug.

Wel wenschen wij nog even te wijzen op de eigenaardige redactie van de reeds hierboven genoemde derde alinea van artikel 253. Daar staat:

> In de regelen, bedoeld in artikel 252 (dat zijn de door den Raad vast te stellen en door Gedeputeerde Staten goed te keuren regelen voor het beheer der takken van dienst — bedrijven enz.) worden de gevallen geregeld, waarin een besluit van den Raad, waarbij machtiging tot af- en overschrijving op posten dezer begrooting wordt verleend, de goedkeuring van Gedeputeerde Staten „niet" behoeft.

Hier is dus imperatief voorgeschreven, dat de Raad moet aanwijzen en Gedeputeerde Staten moeten goedkeuren die gevallen, waarin de laatsten van een nader toezicht zijn ontheven. Mocht de Raad dus het geheele beleid onder toezicht van Gedeputeerde Staten willen stellen, door géén gevallen aan te wijzen, dan is dit niet mogelijk. Waar voorts het aantal gevallen, waarin Gedeputeerde Staten zich de goedkeuring willen voorbehouden, veelal kleiner zal zijn dan het aantal gevallen, waarin zij dat niet wenschen, zou het eenvoudiger zijn geweest om te bepalen, dat in de regelen moeten worden aangewezen de gevallen, waarin de goedkeuring wèl noodig is. (Bijv. af- en overschrijving van en op den post „Afschrijvingen", af- en overschrijving op de posten van den kapitaaldienst enz.) In alle andere gevallen had men dan den Raad vrij kunnen laten. Het gevolg is nu, dat Gedeputeerde Staten van onderscheidene provinciën in de regelen de opneming eischen van een ingewikkelde clausule, waarin een dubbele negatie voorkomt. („Goedkeuring is „niet" vereischt in de gevallen, die „niet" betreffen... enz.") Dat de voorschriften hierdoor niet aan duidelijkheid winnen zal men moeten toegeven.

Tenslotte wijzen wij nog op het feit, dat, evenals wij indertijd in ons artikel over de Provinciale Wet opmerkten (zie het nummer van September 1929), ook in deze wet ten aanzien van de gemeentelijke bedrijven de begrippen uitgaven en lasten door elkaar worden gehaald. Men zie daarvoor de tweede alinea van artikel 253 en de tweede alinea van artikel 265. Bij een eventueele wetswijziging ware ook hieraan aandacht te schenken.

Op ons uitgangspunt terugkomende kunnen wij constateeren, dat de tot stand gekomen wijzigingen veel minder ingrijpend zijn dan die, welke het ontwerp van 1923 beoogde, en voorts, dat zij voetangels en klemmen bevatten, die tijdig moeten worden verwijderd.

Wij hebben ons in dit artikel ertoe bepaald, te wijzen op technische tekortkomingen. In een volgend artikel bespreken wij den materieelen inhoud van het begrip „tak van dienst" en de daarvoor vast te stellen beheersregelen, alsmede het karakter van de begrooting van baten en lasten en van den kapitaaldienst. Of wij dan nog atavismen zullen aantreffen?

(Wordt vervolgd) J. H. TEXTOR

Overveen, Januari 1932.

LASTIGE GEVALLEN

De bedoeling van deze rubriek is gelegenheid te bieden lastige gevallen, die zich in de praktijk den accountant in zijn beroep voordoen of kunnen voordoen, — lastig, omdat er een onoplosbare tegenstrijdigheid tusschen theorie en praktijk schijnt te bestaan — hier ter sprake te brengen, resp. ter oplossing aan den lezer voor te leggen. De Redactie doet een voortdurend beroep op allen, die op zulke „gevallen" stuiten, om ze te formuleeren en bij den Secretaris in te zenden.

Beantwoording van Geval XI

Mag een accountant een balans, waarin steekpenningen verwerkt zijn, zonder voorbehoud teekenen?

De vraag of een accountant een balans had mogen teekenen (de accountant schijnt echter volgens den vraagsteller reeds geteekend te hebben) van een onderneming waarin het „gebruikelijk" is dat onder toestemming van commissarissen steekpenningen gegeven worden, zou ik als volgt willen beantwoorden.

Of het de bedoeling is om onder de Balans ook de Verlies en Winstrekening te verstaan, kan ik niet nagaan, maar zonder mij thans bezig te houden met de vraag welk verschil hierin zou kunnen schuilen, neem ik aan dat de accountant in casu ook de verantwoordelijkheid voor het winstsaldo draagt. Daardoor wordt hij dus rechtstreeks betrokken bij de beoordeeling der desbetreffende uitgave. Blijkens de mededeelingen is de accountant formeel gedekt; Commissarissen hebben toestemming gegeven en ook materieel blijkt de zaak in orde, voor zoover de accountant geen reden heeft aan te nemen dat Directie en Commissarissen samenspannen en onder het gegeven motief ten eigen bate gelden aan de kas onttrekken. Rest de vraag of de betrokken handelingen bedrijfseconomisch in orde zijn. Naar mijn meening moet de accountant in zijn overweging geen anderen maatstaf aanleggen dan die ontleend kan worden aan de norm welke in de betrokken onderneming geldend is. Indien hij deze niet wenschte te accepteeren had hij nimmer de opdracht moeten aannemen resp. de opdracht niet mogen vervolgen vanaf het oogenblik dat hij de wetenschap verkreeg van de door hem niet geaccepteerde norm. Het zou toch niet geoorloofd zijn om de controle ten einde toe te vervolgen en bij het teekenen van de Balans een afwijzend standpunt in te nemen.

Een aan het bedrijf ontleende norm aanvaarden, wil niet zeggen, dat men accepteeren zou wat in het algemeen als onfatsoenlijk of onzedelijk beschouwd wordt. Het geven van steekpenningen is echter een zoo algemeen verbreide gewoonte, dat men niet kan zeggen dat het tegen de algemeen erkende moraal of tegen geaccepteerd gebrek aan moraal strijdt.

Hierbij ware nog mogelijk een onderscheid te maken tusschen het geven van steekpenningen in het particuliere bedrijf en in het overheidbedrijf, omdat in het laatste geval de betrokken ambtenaar een daad verricht die strafrechtelijk vervolgbaar is. De accountant staat echter buiten de verhouding tusschen de gevende onderneming en den ontvangenden ambtenaar, hij behoeft die verhouding niet te kennen, het ligt niet op zijn weg tegenover zijn opdrachtgever als moreel censor op te treden.

Het doet er dan ook niet toe of steekpenningen alleen dienen om een order onder normale omstandigheden te plaatsen, waar-