dezen, juist bij de meeste goed gefundeerde ondernemingen bijna steeds gevolgd werd.

Uit het voorafgaande is dan gebleken, dat de accountantsverklaring n.o.m. niet mag opwekken het vertrouwen en ook niet opwekt het vertrouwen, dat de balans het „juiste” vermogen en de „juiste” winst weergeeft, tenzij men dat „juist” zou willen interpreteren op de basis van de winstuitdeelingsbalans.

Wij vragen thans de aandacht voor het beginsel, dat de accountantsverklaring nog een ander, een verder strekkend vertrouwen, opwekt dan alleen de relatieve juistheid der winstuitdeelingsbalans en daarbij behorende winstrekening.

De accountantsverklaring toch doet ieder, die er kennis van neemt, vermoeden, dat de administratieve controle bij de desbetreffende onderneming behoorlijk verzorgd is, dat door den accountant is geconstateerd dat alle baten, welke de onderneming moest genieten, werkelijk zijn verantwoord en dat geen lasten in de rekening zijn opgenomen, welke niet in het belang van de onderneming zijn aanvaard.

Dat de accountantsverklaring ook in die richting een vertrouwen suggereert, blijkt ten duidelijkste, wanneer bij een of andere onderneming een fraude aan het licht komt, hetzij doordat baten, welke de onderneming toekwamen, haar zijn onthouden, of dat ten onrechte lasten, welke zij niet behoeft te dragen, haar in rekening zijn gebracht, of wel een deel van haar bezittingen is onvreemd, in welke gevallen altijd een der eerste vragen, welke worden gesteld, deze is: „hoe is het mogelijk dat zulks door den accountant niet eerder is ontdekt.”

Hoe ver de controle in deze richting gaat, zullen wij zoo straks trachten te bepalen. Wij willen er nu eerst nog op wijzen, dat de accountantsverklaring naast de twee reeds genoemde punten er ten slotte nog ieder, die er kennis van neemt, terecht doet vermoeden, dat die rekening al datgene inhoudt, wat noodig is om zich een goed beeld van het gevoerde beheer te vormen.

Een goedkeurende accountantsverklaring mag zeker niet worden afgegeven wanneer de wijze waarop dat beheer is gevoerd in de rekening op de een of andere manier is gecamoufleerd, b.v. doordat de resultaten van uitgevoerde speculaties tot uitdrukking komen als gewone bedrijfsresultaten, dat verstrekte voorschotten aan bestuurders worden opgenomen als gewone bedrijfsvoordringen, of welke andere onjuiste of misleidende voorstellingen ook. Het komt ons voor dat omtrent dit punt geen verschil van meening mogelijk is.

Ten opzichte van de taakbepaling van den accountant in het algemeen en in het verzekeringsbedrijf in het bijzonder, zit de moeilijkheid dan ook niet zoozeer in datgene, wat van den accountant aan werkzaamheden wordt vereischt om de balans op de hierboven ontwikkelde gronden als juist te mogen certificeren, en zulks ook niet ten opzichte van de winstrekening voor zoover wij blijven binnen het begrip „de voor uitkeering beschikbare winst”. De moeilijkheid zit voor den accountant in dat gedeelte van zijn taakbepaling dat betrekking heeft op de controle op de ontvangsten en uitgaven, dus ten opzichte van de vraag of de onderneming alle baten heeft ontvangen waarop ze recht heeft en haar geen andere lasten in rekening zijn gebracht dan die, welke ten behoeve van de onderneming zijn gemaakt.

(Wordt vervolgd)

UIT DE FINANCIËELE HUISHOUDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

IV

De voorgestelde wijzigingen in de Gemeentewet

In het December-nummer van den jaargang 1928 van dit blad bespraken wij o.m. de artikelen der gemeentewet, die op de controle der financiën betrekking hebben.

In de daaraan voorafgaande maand November werd echter door Minister *Kan* een wetsontwerp tot herziening van de gemeentewet ingediend. Dit wetsontwerp treedt in de plaats van het ontwerp *Ruys de Beerenbrouck*, dat in 1923 werd ingediend, doch daarna het Staatsblad niet bereikte.

Zooals bekend is, beoogde dit ontwerp, dat zich in hoofdzaak aan de voorstellen van de in 1918 ingestelde Staatscommissie *Oppenheim* aansloot, een belangrijke omwenteling in den bestaanden toestand op het gebied der gemeentefinanciën te brengen.

Het ontwerp kon echter velen niet bevredigen.

Zoo zou o.m. de historische functie van gemeente-ontvanger geheel uit de wet verdwijnen en zou in de plaats van de daarop betrekking hebbende bepalingen een artikel worden gesteld, waarbij aan den Raad de verplichting zou worden opgelegd om een verordening vast te stellen, waarin regelen zouden worden gegeven omtrent het doen der betalingen en het invorderen der inkomsten, omtrent de aanwijzing der functionarissen, die met het kasbeheer zouden worden belast, omtrent de boekhouding, en omtrent de controle zoowel van deze laatste als van voorraden en kassen.

De Staatscommissie was van meening, dat er òf geen reden bestond om wèl den ontvanger en niet andere gemeenteambtenaren, wier functie dikwijls van gelijk, zoo niet van meer gewicht was, afzonderlijk in de wet te noemen, òf dat naast den ontvanger ook andere beheerders van aan de gemeente toebehoorende kassen moesten worden vermeld en hunne functie bij de wet moest worden geregeld.

Voorts was de commissie van meening, dat de kassen der bedrijven niet aan den ontvanger ondergeschikt moesten zijn.

Ten aanzien hiervan verwijzen wij nog naar ons artikel (III) in het Februarinumnummer van den jaargang 1929 van dit blad, waar wij er op wezen, dat er een streven was om de meeningen der Staatscommissie *Oppenheim* niet meer als juist te aanvaarden.

Minister *Kan* merkt namelijk bij zijn ontwerp, ten aanzien van het niet overnemen van verschillende punten uit het ontwerp 1923, op, dat juist de belangrijkste indertijd voorgestelde wijzigingen thans niet dermate noodzakelijk worden geacht, dat zij een verandering in het beproefde stelsel der gemeentewet zouden wettigen.

In zeker opzicht zou men dan nu ook van een stap terug — dit is niet altijd verkeerd — kunnen spreken.

Het nieuwe ontwerp is, ook ten aanzien van het financieele beheer, mitsdien veel minder ingrijpend dan zijn voorganger — ook de functie van ontvanger blijft gehandhaafd — en kan in menig opzicht als een belangrijke technische herziening worden beschouwd.

De herziening vertoont op veel punten overeenkomst met de in 1927 tot stand gekomen wijziging in de Provinciale wet, waarover wij in een volgend artikel nog het een en ander hopen mede te deelen.

Het nieuwe ontwerp beoogt nu in hoofdzaak wijzigingen te brengen op het punt der samenwerking tussehen gemeenten, deelneming in vennootschappen en stichtingen en de oprichting van intercommunale vennootschappen en stichtingen, en op het punt van eventuele grenswijzigingen.

Deze onderwerpen kunnen in dit blad voorschans onbesproken blijven, ofschoon wij toch niet mogen vergeten, dat de door het ontwerp in vooruitzicht gestelde — en ook sindsdien bestreden — vermindering van het aantal geheele of gedeeltelijke annexaties van gemeenten en de daarvoor in de plaats tredende meer inige samenwerking een gebied vormen, waarin, ten aanzien van de financieele verhoudingen, de hulp van accountants, vooral als bedrijfseconomen, noode kan worden gemist.

Zoowel bij gedeeltelijke annexaties als bij samenwerking ligt voor den accountant een arbeidsveld open; men denke bijv.

maar aan de vaststelling van winstderving bij overdracht van gedeelten van bedrijven enz.

Wij stellen ons voor te zijner tijd daarop terug te komen.

Overigens behelst het ontwerp ten aanzien van de financiën meer speciaal de volgende wijzigingen.

In artikel 211 der vigeerende wet staat, dat Gedeputeerde Staten, indien zij de gemeentebegroting niet vóór den aanvang van het desbetreffende dienstjaar hebben kunnen goedkeuren, het gemeentebestuur machtiging kunnen verleen om reeds uitgaven te doen op begrotingsposten, waartegen bij hen geen bezwaar bestaat, echter slechts tot op de helft van het begroote bedrag.

Waar nu het bedrag van vele uitgaven niet evenredig is met den verstreken tijd van het dienstjaar, is het duidelijk, dat ten aanzien van die uitgaven, die bijv. volgens de wet of volgens contract in den aanvang van het dienstjaar geheel moeten worden betaald, moeilijkheden ontstaan, waarbij practisch nog in aanmerking moet worden genomen, dat door allerlei oorzaken de goedkeuring door Gedeputeerde Staten zeer laat kan komen.

In het nieuwe ontwerp heeft men dan ook terecht de gestelde limiet van „de helft” laten vervallen.

De voorstanders van gemeentelijke autonomie zullen zich kanten tegen de voorgestelde wijziging van artikel 205 der wet, het artikel, waarin bepaald is, dat alle uitgaven, door bijzondere wetten aan de gemeente opgelegd, door haar op de begroting moeten worden gebracht. Het ontwerp wil namelijk ook uitgaven, die bij een „provinciale verordening” worden opgelegd, onder deze zoogenaamde verplichte uitgaven rangschikken.

Indien deze voorgestelde wijziging tot wet zou worden verheven, dan is het niet onmogelijk, dat naast de quaestie van de financiële verhouding tusschen het rijk en de gemeenten, (een quaestie, die, na de aanneming van het desbetreffende wetsontwerp door de 2e kamer der Staten Generaal, op het punt staat — zij het ook op een niet allen bevredigende wijze — opgelost te worden) de quaestie van de „Financiële verhouding tusschen de Provincien en de Gemeenten” zich in de toekomst in groote belangstelling zou verheugen.

Een kleine wijziging wordt voorgesteld ten aanzien van de vaststelling van de Begrotings-, Rekenings- en Boekhoudvoorschriften.

Werden deze tot nu toe vastgesteld door Gedeputeerde Staten onder nadere goedkeuring van de Kroon, het ontwerp wil de vaststelling door de Kroon, Gedeputeerde Staten gehoord, laten geschieden. Oogenshijnlijk is het een verschil van weinig beteekenis; de voorgestelde gedragslijn zal echter de uniformiteit in de voorschriften, welke sinds 1924 langzamerhand weer meer en meer dreigt te loor te gaan, bevorderen.

Dat in het ontwerp geen wijziging wordt voorgesteld ten aanzien van het begrotingssysteem en dat de kasbegroting gehandhaafd blijft, is een teleurstelling voor de voorstanders der volledige of verbeterde begrotingsboekhouding.

Uit ervaring weten wij, dat bijv. het vaststellen van den vermogenstoestand van een noodlijdende gemeente, die steun van het Rijk en de Provincie behoeft, zeer moeilijk, zoo niet ondoenlijk is, doordat uit allerlei onsamenhangende gegevens moet worden geput, terwijl op eenvoudige wijze een harmonisch verband zou zijn aan te brengen, waardoor het inzicht in den financiëleen toestand zou worden verscherpt.

De huidige gemeentewet kent niet uitdrukkelijk het bestaan van begrotingen en rekeningen voor gemeentebedrijven ex artikel 114bis. Bij de vaststelling der Begrotings- en Rekeningsvoorschriften 1924 door de Gedeputeerde Staten der onderscheidene provincien werd het opmaken daarvan echter geregeld. De vraag, of de bedrijfsbegrotingen al dan niet door Gedeputeerde Staten moeten worden goedgekeurd, werd tot nu

toe, bij het ontbreken van wettelijke bepalingen, verschillend beantwoord.¹⁾ Het nieuwe ontwerp eischt thans echter uitdrukkelijk deze goedkeuring. In verband met het toenemend gebruik maken van de bij artikel 114bis gegeven bevoegdheid en als gevolg daarvan het onttrekken van vele cijfers aan de gemeentebegroting, komt ons deze eisch logisch voor.

Ten aanzien van de bedrijfsrekeningen wordt in een voorgesteld artikel 227a bepaald, dat Burgemeester en Wethouders over het gevoerde beheer aan den Raad verantwoording moeten afleggen onder overlegging van een rekening, waarvan de cijfers door een, door den Raad aan te wijzen, buiten den tak van dienst staanden boekhoudkundige zijn deugdelijk verklaard.

Ten aanzien van de gemeenterekening zelve wordt deze eisch van deugdelijkheid, eigenaardig genoeg, niet gesteld.

Uit een oogpunt van controle zijn hiertegen bezwaren aan te voeren. Wij voor ons vragen ons af, waarom deskundige controle voor de gemeenterekening niet noodig wordt geacht.

Blijkbaar is men van het standpunt uitgegaan, dat de controle van de gemeenterekening, als zijnde een kasverantwoording, eenvoudiger is dan die der bedrijfsrekening.

Zooals wij hierboven reeds deden uitkomen, kunnen echter aan de controle van een kasrekening zeker niet minder eischen van deskundigheid worden gesteld, dan aan die van een bedrijfsrekening, die in het algemeen op een boekhouding naar de methode van het dubbelboekhouden steunt. Het is eigenaardig, dat, vooral in overheidskringen, bij „controle” veelal uitsluitend aan „dubbel boekhouden” wordt gedacht.

Dit blijkt o.i. ook uit het gebruik van het ook in het wetsontwerp voorkomende woord „boekhoudkundige”, niettegenstaande juist het gebruik van dit woord een deugdelijke controle in den weg staat.

Zoo werd onlangs in een oproeping voor kandidaten voor een gemeentebetrekking of het bezit van een diploma „Gemeente-financiën” of een accountantsdiploma als eisch gesteld!

Het zoogenaamde examen „Gemeentefinanciën”, dat tot nu toe een lager examen is, omvat ook een onderdeel „controle”. Wat er van dit onderdeel, in aanmerking nemende, dat de opleiding voor het geheele examen — dat overigens zeer gemotiveerd is — gemiddeld op twee jaren wordt gesteld, op het examen terecht komt, zal een ieder deskundige duidelijk zijn.

Toch zal een ambtenaar, die in het bezit van het genoemde diploma is, zich o.i. formeel met recht kunnen aandienen als boekhoudkundige, zooals bedoeld in artikel 227a der gemeentewet. Ook hier wordt weer duidelijk gedemonstreerd, hoezeer een wettelijke regeling van het accountantsberoep noodig is.

Naar ons oordeel behoort het onderdeel „controle” — tenminste voor zoover het de externe controle betreft — op het examen „Gemeentefinanciën” niet thuis.

Wij hebben er te meer bezwaar tegen, omdat de stof, die de candidaat ten aanzien van dit gebied moet beheerschen, zich, zooals uit de examenopgaven kan blijken, bijna uitsluitend op het terrein der gemeentefinanciën beweegt.

Wij meenen echter, dat ten opzichte van de juiste uitvoering der controle-werkzaamheden en de verantwoordelijkheid van den controleur een specialisatie, die zich niet baseert op een beheerschen van het geheele controle-vak en op een ervaring te dien opzichte, op den duur tot teleurstelling moet leiden.

Een zelfde standpunt hebben wij als lid van de commissie voor de opleiding en examens ten opzichte van het ingestelde examen der Vereeniging van Gemeente-accountants ingenomen — zie het artikel in het Juninummer van het vorig jaar in dit

¹⁾ Bij K.B. van 14 Januari 1925 No. 16 werd bepaald, dat wijziging der bedrijfsbegroting moest plaats hebben bij een door Gedeputeerde Staten goedgekeurd Raadsbesluit.

blad — en wij betreuren het, dat wij te dien aanzien nog steeds zoo weinig belanghebbenden uit gemeentekringen aan onze zijde vinden.

Er zijn goede redenen voor den eisch, dat een oogarts, voor en behalve specialist eerst arts moet zijn, en wij meenen, dat voor het ambt van contrôleur een volkomen analogie is aan te wijzen. Algemeene opleiding zij primair, specialisatie secundair en niet omgekeerd.

Dat in het bovengenoemde voorgestelde wetsartikel uitdrukkelijk wordt bepaald, dat de boekhoudkundige door „den Raad” moet worden aangewezen, valt toe te juichen.

De contrôleur zal op deze wijze meer onafhankelijk zijn taak kunnen uitvoeren.

Tegen den inhoud van de tweede alinea van het voorgestelde artikel 216a. luidende: „De in het eerste lid bedoelde takken van dienst worden beheerd volgens door den Raad, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten, vastgestelde regelen” zullen de voorstanders der gemeentelijke autonomie wel degelijk bezwaar maken, ook al wordt hier datgene wettelijk gesanctioneerd, wat in de practijk reeds gebruikelijk was.

Men vreest hier, meer dan onder de bestaande wet, een, niet door hooger beroep op de Kroon te stuiten, inmenging van Gedeputeerde Staten in interne bedrijfsaangelegenheden, die wellicht beter ter plaatse beoordeeld kunnen worden.

Hoewel voor deze vrees zeker grond bestaat, zal toch een ieder, die wel eens heeft waargenomen op welke wijze in kleine gemeenten soms bedrijfseconomische waarheden worden verloochend, moeten toegeven, dat, indien van provinciewege, met gebruikmaking van de diensten van deskundige ambtenaren en op tactvolle wijze, regelen worden vastgesteld (waarbij het streven naar uniformiteit niet op de eerste plaats moet komen en niet tot verstarring mag leiden), dit aan het algemeen belang ten goede zal komen.

Het ontwerp handhaaft den reeds bestaanden wettelijken toestand, waarbij onder zekere voorwaarden de functies van Secretaris en Ontvanger in één hand kunnen zijn.

Dat dit, uit een oogpunt van controle bezien, minder gewenscht is, behoeven wij hier niet te betoogen. De in de practijk voorkomende combinatie van Ontvanger en Chef der afdeling Financien ter Secretarie achten wij niet minder verwerpelijk.

Waarom wordt, indien men betrekkingen wil combineeren om te verkrijgen, dat men goede krachten kan aanstellen tegen een behoorlijke bezoldiging, niet aangestuurd op uitbreiding van de mogelijkheid van een waarneming van één der functies in meer dan één gemeente door denzelfden persoon?

Deze regeling zou o.i. slechts voordeelen bieden.

De bezwaren, verbonden aan de kasopneming en de zekerheidsstelling in die gevallen, zijn in de practijk wel te overwinnen.

J. H. TEXTOR

RECHTEN ALS VERMOGENSBESTANDDEEL BIJ DE VERMOGENSBELASTING

Volgens het tweede lid van artikel 3 der wet op de vermogensbelasting 1892 komen alle zaken welke geldswaarde hebben als vermogen in aanmerking. Hierin is zaken op te vatten in den zin van art. 555 Burgerlijk Wetboek t.w. alle goederen en rechten welke het voorwerp van eigendom kunnen zijn. En te allen overvloede worden in het reeds genoemde artikel der wet op de vermogensbelasting een tweetal rechten, het zakelijk recht van vruchtgebruik en het recht op een ingegane lijfrente, als vermogensbestanddeel genoemd, daartegenover in art. 6 letters c., d., e. en g. dier wet een aantal rechten van het vermogen uitgesloten. Ook volgens de latere rechtspraak van den Hoogen

Raad zijn verschillende rechten belastbare vermogensbestanddeelen. Verwezen zij naar:

Arrest 2 November 1921, B. no. 2872.

Het voor een inbreng in eene naamlooze vennootschap verkregen recht op een aandeel in de winst, welk recht niet aan iemands leven gebonden is, vormt een belastbaar vermogensbestanddeel.

Arrest 25 Februari 1925, B. no. 3589.

Het aan de weduwe van een der vennoten van eene vennootschap onder firma toekomende recht om gedurende zekeren tijd een aandeel in de winst te genieten, vormt een belastbaar vermogensbestanddeel.

Arrest 17 Februari 1926, B. no. 3775.

Het recht van den vicaris op de opbrengst der tot eene vicarie behorende goederen vormt een belastbaar vermogensbestanddeel, *al is dit recht niet vervreemdbaar* en al is het ook wel mogelijk, dat het vóór den dood van den vicaris voor dezen te niet gaat.

In het algemeen voelt het gewone publiek in de hier opgesomde rechten, waarvan hierboven op grond van wet en rechtspraak de belastbaarheid werd geconstateerd, geen vermogensbestanddeel, te minder indien de opbrengst van het recht voor de inkomstenbelasting wordt aangegeven. En toch zonder persoonlijken arbeid van de zijde van den rechtehebbende verhoogt de opbrengst dier rechten diens draagkracht, behooren ze karakteristiek thuis in de als surtaxe op draagkracht bedoelde vermogensbelasting. De vergelijking faalt dan ook met bevoegdheden, als om onderwijs te geven, geneskunde uit te oefenen enz., alle welke arbeid vorderen om rendement te geven en ten opzichte waarvan de Hooge Raad dd. 25 Juni 1924, B. no. 3425 (zie ook het nader te bespreken arrest B. no. 2458) overwoog: „dat de persoonlijke arbeidskracht van den mensch niet een vermogensbestanddeel van dezen uitmaakt en in aansluiting daaraan voor het belastingrecht evenmin als een vermogensbestanddeel is aan te merken de aanspraak, welke men aan ambt of betrekking ontleent, om voor het in de toekomst uitoefenen van het ambt of de betrekking belooning te ontvangen.”

Komen we thans nog even terug op de aangehaalde arresten B. nos. 2872 en 3589, die beide betreffen *rechten op winstaandeel*, niet van het leven afhankelijk. Daarin wordt vastgelegd, dat recht op winstaandeel is eene vordering en als zodanig dus eene zaak en wel door de opbrengst die ze geeft eene zaak die geldswaarde heeft in den zin van art. 3, tweede lid, der wet op de vermogensbelasting, terwijl daarop niet toepasselijk is eene der vrijstellingen genoemd in art. 6 der wet. In eerstgenoemd arrest is verder ook reeds het standpunt prijsgegeven, dat zaken, die niet voor vervreemding vatbaar zijn, geen geldswaarde kunnen hebben, een standpunt dat o.a. op gespannen voet zou staan met het als vol eigendom beschouwen van het onvervreemdbaar met fidei-commis bezwaard eigendom (art. 4, 1e lid) en met het als vermogen in aanmerking brengen van vruchtgebruik. Een en ander overwegende en mede gelet op B. 3775, voert schrijver dezes tot de conclusie, dat men verkeerd zou doen rechten op (zonder tegenprestatie) uitkeering uit eene zaak, ook al betreft het geen winstaandeelen, niet onder het vermogen te begrijpen.

Niet immer was de Hooge Raad de leer hierboven uiteengezet toegedaan, betreffende rechten op winstaandeelen. Na B. nos. 2872 en 3589 verwijzen wij in dit verband een tweetal arresten naar het Rijk der Sarcophagen, al zit in één dezer (B. no. 2458) nog eenige blijvende interpretatieve waarde.

31 December 1918, B. no. 2223.

Het bij uitreden uit een vennootschap bedongen recht om gedurende zeker aantal jaren een aandeel in de winst te blijven genieten, behoudens de verplichting om eene gelijk aandeel in