

UIT DE FINANCIËELE HUIshouDING DER OVERHEID

Red.: J. H. TEXTOR

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

IX.

„De deugdelijkverklaring, bedoeld in art. 265 der Gemeentewet”¹⁾

A. INLEIDING.

Onder de wijzigingen en aanvullingen, die bij de wet van 31 Januari 1931 (Staatsblad No. 41) in de Nederlandsche Gemeentewet werden aangebracht, zijn er enkele, die de *contrôle* van de verantwoording der gemeentefinanciën betreffen.

Deze wijzigingen en aanvullingen zijn te vinden in de artikelen 124 (oud 116) en 265 (in het ontwerp van wet 227a).

Kon n.l. vroeger, volgens het derde lid van artikel 116, een deskundige slechts *bijstand* verleenen bij het opnemen van kassen en boeken van gemeentelijke rekenplichtigen door Burgemeester en Wethouders of een lid van dit college, sinds de inwerkingtreding der nieuwe bepalingen op 15 April 1931 kan hij ook *zelfstandig* met deze werkzaamheden worden belast. Voor ingewijden is het geen geheim, dat deze wijziging feitelijk slechts een formeel karakter draagt, daar of de *bijstand* in vele gevallen reeds tot een zelfstandige actie was uitgegroeid of — om aan de bepalingen van de wet te voldoen — de deskundige tot onbezoldigd ambtenaar der gemeente werd benoemd, waardoor hem, ingevolge het tweede lid van artikel 116, het recht kon worden verleend zelfstandig op te treden.

Indirect ligt in het tweede lid van het nieuwe artikel 252, de goedkeuring door Gedeputeerde Staten van de regelen voor het beheer van takken van dienst betreffende, een waarborg voor een *deugdelijke controle* door deskundigen besloten; immers, was het voordien een vraag, of Gedeputeerde Staten de opnemings in de bedrijfsverordening van bepalingen inzake een doelmatige *contrôle* konden verlangen, na het van kracht worden van het genoemde artikel zullen deze Colleges zeker niet nalaten te dien aanzien duidelijke eischen te stellen.

Een groote waarborg in dit opzicht geeft echter het reeds genoemde artikel 265, waarvan het eerste lid luidt:

„Met betrekking tot de takken van dienst, ten aanzien van welke artikel 252 is toegepast, doen Burgemeester en Wethouders telken jare, binnen den bij verordening door den Raad bepaalden termijn, aan dezen verantwoording van het gevoerde beheer in het afgelopen dienstjaar onder overlegging van eene rekening met de daarbij behoorende toelichtende bescheiden, *van welke rekening de cijfers door een buiten den tak van dienst staanden boekhoudkundige, door den Raad aan te wijzen, deugdelijk zijn verklaard.*” (cursivering van ons).

Het is de verklaring, waarvan hier sprake is, die het ontwerp van dit artikel zal uitmaken.

Eigenaardig achten wij het, dat ten aanzien van de *gemeenterekening*, voor zoover zij geen takken van dienst betreft, deze verklaring *niet* door de wet wordt vereischt. O.i. is een verkeerd inzicht in de beteekenis der *contrôle* en in het wezen der boekhoudstelsels hiervan de oorzaak.

¹⁾ Inleiding, gehouden op het Congres 1932 der Vereniging van Ambtenaren der Gemeentefinanciën, Gemeentebedrijven en Gemeentediensten (eenigszins gewijzigd).

Tot recht verstand van zaken zij het ons vergund aan de bespreking van deze verklaring, in de practijk kortweg — hoewel niet fraai — „deugdelijkverklaring” genoemd, een korte behandeling van de grondslagen van de controle der financieele verantwoording in het algemeen en van die van de gemeente in het bijzonder te doen voorafgaan.

Reeds eerder hebben wij doen uitkomen²⁾, dat wij onder *administratieve controle* verstaan: „het deskundig, critisch onderzoek van een administratieve verantwoording”. Wij achten deze principieel daar noodig, waar beheer en eigendom gescheiden zijn en deshalve *décharge* niet kan worden ontbeerd. Dit laatste is bij de overheid en in het bijzonder bij de gemeente steeds het geval.

Het *doel* dier controle werd door ons omschreven als „het vaststellen van het al of niet juist zijn van de administratieve verantwoording”. Betreffende haar *omvang* stelden wij vast, dat het onderzoek zich heeft uit te strekken tot het bronnenmateriaal en de economische en rechtshandelingen, welke tot de verantwoording leiden, terwijl wij haar *werkwijze* beschouwden te zijn een systematische en zoo mogelijk zelfstandige actie ten opzichte van het beheer.

Voorts wezen wij er op, dat de *verantwoordelijkheid* van dengene, die tot taak heeft een financieele verantwoording te controleren, in het algemeen bepaald wordt door het *vertrouwen*, dat bij hen, die bij de door den controleur af te leggen verklaring belang hebben, wordt gewekt.

En, daar *iedereen* — dus niet alleen de Raad, het college van Burgemeester en Wethouders of een ander besturend college — belang heeft bij het beheer der openbare financiën, zijn de *grenzen* van de verantwoordelijkheid van den controleur der gemeentefinanciën *zoo ruim mogelijk* te stellen. De laatste geve er zich rekenschap van, dat de door hem af te geven verklaring diep doordringt in het maatschappelijk verkeer, zelfs daar, waar hij het aanvankelijk niet zou vermoeden (bij de beoordeeling van credietwaardigheid, leeningspolitiek e.d.).

De door hem te verrichten *werkzaamheden*, waaraan natuurlijk ten slotte de grenzen van het menselijk kunnen en kennen moeten worden gesteld, en waarvoor uiteraard gelde de eisch, dat zoo economisch mogelijk moet worden gearbeid,³⁾ moeten dus te allen tijde het door zijn verklaring opgewekte vertrouwen kunnen rechtvaardigen. Vanzelfsprekend leidt dit er toe, dat, indien de opdrachtgever — de Raad — eenmaal de doelstelling van het onderzoek heeft bepaald (welke doelstelling in het onderhavige geval reeds in artikel 265 der Gemeentewet is neergelegd), van dat oogenblik af het onderzoek aan diens oordeel is onttrokken; het kan alleen de deskundige zijn, die bevoegd is om te oordeelen over aard en omvang daarvan.

Deze late zich daarbij door *vaktechnische eischen* leiden en blijve *onafhankelijk*. Hij bedenke, dat de maatschappij behoefte heeft aan de verklaringen van „onafhankelijke” deskundigen en dat daarin, daarin alleen, de waarde van zijn arbeid is gelegen. Zijn verklaring zij als de keur op het goud!

Wij meenen met het bovenstaande te mogen volstaan en besluiten deze inleiding met er, voor zoover noodig, op te wijzen, dat ons uitgangspunt wordt gevormd door de door Prof. Th. Limpert Jr. gefundeerde en in 1926 in zijn praeadvies voor het Internationaal Accountantscongres gepubliceerde „leer van het opgewekte vertrouwen”.⁴⁾

²⁾ Hoe moet het Gemeentebestuur de controle op het dagelijksch beheer der financiën regelen? N. Samsom, Alphen a/d Rijn, 1927.

³⁾ Van belang voor de beantwoording van de vraag, in hoeverre van totalen-contrôle gebruik moet worden gemaakt.

⁴⁾ „De beteekenis van de accountantsverklaring in verband met de verantwoordelijkheid van den accountant”.

B. DE DEUGDELIJKVERKLARING IN MATERIEELEN ZIN

Openbaarheid

De deugdelijkverklaring, die in artikel 265 der Gemeentewet wordt bedoeld, brengt de verantwoordelijkheid en dus ook den arbeid van een contrôleleur der gemeentefinanciën, gelijk in de inleiding is uiteengezet, op een *hooger plan*.

Immers, mocht er tot nu toe strijd bestaan over de vraag, of de gemeentelijke controleur een *publieke* dan wel een *private taak* heeft te vervullen — naar de onderscheiding van Lector R. A. Dijker — thans is, ten aanzien van deze verklaring, alle twijfel opgeheven, daar zij is een *openbaar rapport*, aan den Raad uit te brengen en in openbare zitting te behandelen. (Artikel 50 der Gemeentewet).

Wettelijke waarborgen

In het genoemde wetsartikel worden *waarborgen* vermeld, die er toe zullen kunnen leiden, dat aan de verklaring een groote waarde wordt toegekend.

Deze waarborgen zijn:

- 1e. de eisch, dat de contrôleur „boekhoudkundige” moet zijn;
- 2e. de eisch, dat hij „buiten den tak van dienst” moet staan;
- 3e. de eisch, dat hij „door den Raad”, als hoogste bestuurscollege in de gemeente, moet worden „aangewezen”.

De eerste eisch van *boekhoudkundigheid* achten wij *niet voldoende*. Met boekhoudkundigheid alleen komt men er niet, tenzij de wetgever onder dit begrip ook rekent de economische, bedrijfseconomische en juridische kennis, die voor een juiste uitoefening van de contrôletaak bij de gemeente noodig is. Wellicht was de wetgever huiverig het woord „accountant” te gebruiken, nu een wettelijke regeling van het accountantsberoep, die de waarborgen geeft, dat de deskundige tenminste wetenschappelijk voor zijn taak berekend is, op zich laat wachten.

De tweede eisch, dat de boekhoudkundige *buiten den tak van dienst*, waarvoor de deugdelijkverklaring moet worden afgegeven, moet staan, komt ons, gezien hetgeen wij in de inleiding hebben opgemerkt, logisch voor. Mogelijke afhankelijkheid wordt zodoende zooveel mogelijk voorkomen.

Daar overigens geen beperking is voorgeschreven, kan als boekhoudkundige worden aangewezen, zowel een *public-accountant* als een *ambtenaar* der gemeente, mits deze laatste buiten den tak van dienst staat.⁵⁾

Reeds eerder hebben wij doen uitkomen, dat wij ons hiermede volkomen kunnen vereenigen; het aanwijzen van een public-accountant of van een ambtenaar is — alle twistgeschrijf over dit onderwerp ten spijt — in laatste instantie terug te brengen tot een *kostenvraagstuk*.⁶⁾

Toch moeten wij hier op een belangrijke quaestie wijzen. Zoodra iemand als boekhoudkundige in den zin van artikel 265 is aangewezen, bestaat er tusschen deze functie en het ambt, dat de aangewezen overigens bekleedt, *geen verband* meer in dien zin, dat dit ambt een belemmerenden invloed op de taak als boekhoudkundige zou mogen uitoefenen. Zou dit wel het geval zijn, dan behoort de aanwijzing ongedaan te worden gemaakt. De boekhoudkundige is — in deze functie — *zelfstandig*. De verantwoordelijkheid, de taak en de werkwijze zijn dan ook *niet anders* in het geval, dat een public-accountant

wordt aangewezen, als in het geval, dat een ambtenaar als boekhoudkundige optreedt.

Wij nemen dus met kracht stelling tegen de wel eens geuite bewering, dat in dit opzicht wel onderscheid aanwezig is.

Indien dit het geval ware, dan zou het er met de waarborgen, die de wetgever in artikel 265 heeft neergelegd, wel vreemd uitzien!

Ook bestrijden wij de bewering, dat de verantwoordelijkheid, voortvloeiende uit de deugdelijkverklaring, minder groot zou zijn dan de verantwoordelijkheid van een gemeente-accountant in andere gevallen. Wij hebben dit in den aanvang van dit tweede gedeelte reeds trachten te weerleggen. Een ruimere taakstelling dan in artikel 265 der Gemeentewet is neergelegd is niet denkbaar.

Uit het bovenstaande vloeit verder voort, dat de verantwoordelijkheid en de werkzaamheden van een ambtenaar-accountant, die als boekhoudkundige wordt aangewezen, *niet bij instructie* zijn te bepalen. Hij zelf, als deskundige, bepaalt, op grond van het vertrouwen, dat door de deugdelijkverklaring in ruimen zin wordt gewekt, den omvang van zijn werkzaamheden in overeenstemming met de vaktechnische eischen.

Ook volgt uit het bovenstaande, dat de aangewezen het recht heeft het al of niet juist zijn der rekening vast te stellen *op gronden, die overigens* — in zijn functie als *ambtenaar* bijv. — uit hoofde van instructie of opdracht wellicht *buiten zijn beoordeeling zouden vallen*.

Op hetgeen de boekhoudkundige o.i. inderdaad heeft te beoordeelen, komen wij zoo aanstonds terug.

Het staat verder voor ons vast, dat de ambtenaar, die als boekhoudkundige wordt aangewezen, de opdracht kan, ja *moet weigeren*, indien hij meent, dat hij zijne taak niet naar behooren zal kunnen verrichten, bijv. in het geval, dat hem te weinig personeel ter beschikking is gesteld.

Dat de praktijk dus voorloopig tot moeilijkheden kan leiden ontveinen wij geenendeels; alleen echter indien de aangewezen op zijn stuk staat en zijn standpunt behoorlijk weet te verdedigen zal aan de deugdelijkverklaring o.i. op den duur de waarde worden gehecht, die de wetgever klaarblijkelijk op het oog heeft.

Er moet overigens voor worden gewaakt, dat de voordeelen, die in den hier besproken waarborg liggen opgesloten, voor een deel teniet gedaan worden door een aaneenkoppeling van functies, die de onafhankelijkheid en de objectiviteit in gevaar kunnen brengen.

Zoo is de wel voorkomende aanwijzing van den Chef der afdeling „Financiën” ter secretarie als boekhoudkundige — en in het algemeen als leider der contrôle-afdeeling — principieel te veroordeelen.⁷⁾

Ook de derde eisch, dat de boekhoudkundige *door den Raad* moet worden *aangewezen*, achten wij logisch. Op de vraag, of het niet méér juist zou zijn geweest te bepalen, dat dit raadsbesluit aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten ware te onderwerpen, meenen wij ontkennend te moeten antwoorden, daar dan de verantwoordelijkheid voor de contrôle voor een deel op dit college zou overgaan, terwijl deze uitdrukkelijk op het gemeentebestuur is gelegd.

Gedeputeerde Staten, die toezicht moeten houden op het gemeentelijk financieel beheer, kunnen dus op de aanwijzing als boekhoudkundige *wettelijk geen invloed* uitoefenen. Wel kunnen zij voor zich uitmaken (en hieraan eventueel bekendheid geven, gelijk reeds in een provincie het geval was) of zij bij het door hen in te stellen onderzoek der rekeningen van takken van dienst in door hen te beoordeelen gevallen op de verkla-

⁵⁾ In de practijk zullen vaak de functie van deskundige als bedoeld in artikel 124 en die van boekhoudkundige in één hand worden gelegd.

⁶⁾ Zie het hiervoor aangehaalde werkje.

⁷⁾ In gelijken zin: J. H. en J. A. Leppink in Deel III, blz. 6, van het Hand- en Leerboek der Bestuurswetenschappen.

ringen van boekhoudkundigen zullen steunen dan wel of zij de rekeningen geheel zullen controleren op de wijze zooals ten aanzien van de gemeenterekening gebruikelijk is.

In het voorbijgaan merken wij nog op, dat het o.i. niet noodig is, dat voor het afgeven van deugdelijkheidsverklaringen voor alle takken van dienst in een gemeente slechts één boekhoudkundige wordt aangewezen, zooals wel wordt beweerd.

Inhoud van het onderzoek

Zal het door de deugdelijkverklaring opgewekte en o.i. ook door de wet bedoelde vertrouwen gerechtvaardigd zijn, dan dient de boekhoudkundige te treden in een beoordeling van:

- 1e. de „formeele juistheid” der rekening (wettigheid);
- 2e. de „materieele juistheid” (werkelijkheid);
- 3e. de „bedrijfseconomische juistheid” (doelmatigheid).⁸⁾

Dit leidt dan — en dit zal voor deskundigen geen nadere motivering behoeven — tot een *volledige* en, zoo mogelijk, doorlopende controle zoowel van de leidende als van de uitvoerende functie, zoowel van de registreerende als van de bewaringsfunctie.

Indien het beheer bedrijfseconomisch juist is, levere de controleur *geen* critiek; dit zou gelijk staan met het zich inlaten met het beheer, waarvoor hij niet verantwoordelijk is.⁹⁾

Is het verantwoorde beheer echter naar de meening van den deskundige bedrijfseconomisch niet juist, dan zal critiek daarop niet achterwege mogen blijven en eventueel tot weigering om de deugdelijkverklaring af te geven moeten leiden.

Het behoort naar onze meening ongetwijfeld tot de taak van den boekhoudkundige om te onderzoeken of bijv. de percentages van afschrijving, die bij den tak van dienst worden toegepast, gerechtvaardigd zijn.¹⁰⁾ Wij aanvaarden dus niet de meening van den schrijver van het artikel „De rekening van baten en lasten van de afzonderlijke takken van dienst en haar deugdelijkheidsverklaring” in het tijdschrift „Financieel Overheidsbeheer” van 1 Juli 1932, No. 13, dat de boekhoudkundige, bij twijfel of hij het afschrijvingspercentage kan aanvaarden, daaromtrent de beslissing van het gemeentebestuur kan vragen en dat deze beslissing voor hem afdoende is.

Artikel 265 geeft, en o.i. terecht, *geen enkele beperking*. De cijfers moeten worden *deugdelijk* verklaard, tout court. Het woord deugdelijk is *zoo ruim mogelijk* op te vatten, d.w.z. als *weergevend naar waarheid, hetgeen juridisch en bedrijfseconomisch gerechtvaardigd is*.

Uit de uitdrukking: „cijfers” meenen sommigen te mogen opmaken, dat slechts bedoeld is de „cijfermatige juistheid” vast te stellen. Wat hieronder zou moeten worden verstaan is ons niet duidelijk. Beteekent dit, dat de optellingen moeten worden nagegaan en dat geconstateerd wordt of de cijfers der rekeningen al of niet overeenstemmen met de cijfers, die in de boeken voorkomen? Afgezien van het antwoord op de vraag, waarom daarvoor een boekhoudkundige noodig is, zouden wij gaarne willen zien aangetoond, welke waarde dan aan de deugdelijkverklaring moet worden gehecht.

Tenslotte mag o.i. een meer of minder juiste woordkeus in het wettelijk voorschrift er nimmer toe leiden, dat de aange-

wezene zijn taak lichter opvat dan behoorlijk is.¹¹⁾

Voor deskundigen zal het duidelijk zijn, dat de boekhoudkundige niet zonder meer zal mogen steunen op *interne controle*. Terwille van den in de inleiding gestelden eisch om economisch te arbeiden zal het toepassen van *totalen-controle* echter geboden zijn, mits de boekhoudkundige er zich van overtuigt, dat het onderling verband, dat tot toepassing dezer controle aanleiding geeft, inderdaad bestaat. Hieruit vloeit voort, dat het zich zonder meer door het nemen van *steekproeven* overtuigen van de goede werking der interne controle en het steunen daarop eveneens niet voldoende mag worden geacht. De quaestie is hierom belangrijk, omdat de deugdelijkverklaring *alle cijfers* der gecontroleerde rekening betreft, dus ook die aangaande de *voorraden*, welke op de balans, als deel der rekening (wij komen hierop nog terug), voorkomen en te welker aanzien het steunen op de interne controle dikwijls wordt verdedigd.

Voorbehoud.

Afgezien van de vraag, of het opmaken van een deugdelijkverklaring onder een voorbehoud in het algemeen mogelijk is — ook hierop komen wij terug — kunnen wij dus niet accoord gaan met den heer L., die in „Hartman’s tijdschrift voor administratief recht” van 15 Juni 1932 schrijft, dat het niet is te verlangen van den accountant, dat hij een grooten magazijnvoorraad geheel opneemt, dat hij *daarom* niet kan instaan voor de juistheid der verantwoording te dien opzichte en dat *dus* moet worden aangenomen, dat de deugdelijkverklaring *zonder verdere vermelding* onder dit voorbehoud is afgegeven.¹²⁾

Wij merken naar aanleiding hiervan op, dat de opnemng van den geheelen voorraad *op den balansdatum* o.i. niet noodig is, daar de accountant de *goederenbeweging* controleert. Indien echter de controle op de goederenbeweging niet voldoende is geweest mag o.i. een voorbehoud niet achterwege blijven.

Dit brengt ons tot de beantwoording van de vraag of een *voorbehoud in het algemeen mogelijk* is of niet.

Vooraf merken wij op, dat het *vervangen* van een *deugdelijkverklaring door een rapport*, waarin opgesomd wordt hetgeen de boekhoudkundige tot vervulling van zijn taak heeft verricht, vanzelfsprekend moet worden *afgewezen* als te zijn misleidend, daar aan niet deskundigen uit de in het rapport gegeven opsomming niet kan blijken in hoeverre het onderzoek volledig is geweest.

Volgens de letter van de *wet* is een voorbehoud *niet mogelijk*. De deugdelijkverklaring moet worden afgegeven of niet.

Zij zal echter o.i. *niet* of *niet volledig kunnen* worden afgegeven in de volgende gevallen:

- 1e. Het onderzoek wordt door den Raad beperkt, of door hem, een ander besturend college of een ambtenaar geheel of gedeeltelijk belemmerd;
- 2e. het onderzoek heeft den boekhoudkundige niet tot de overtuiging gebracht, dat de cijfers der rekening juist zijn;

¹¹⁾ Het is wonderlijk, dat het begrip „deugdelijk” ten aanzien van het controlevraagstuk in ambtenaarskringen tot verschil van meening aanleiding geeft. In andere gevallen toch niet! Volgens artikel 31 der Rekeningsvoorschriften moeten aan bevelschriften gehechte rekeningen door den crediteur deugdelijk worden verklaard. (Uitzonderingen kunnen worden toegestaan.) Deze verklaring houdt wel degelijk in, dat de goederen werkelijk geleverd zijn en *hadden moeten worden*. Een declaratie voor reiskosten of andere kosten moet door een ambtenaar meestentijds deugdelijk worden verklaard. Dit houdt niet alleen in, dat de reis werd gemaakt, maar ook, dat deze *gemotiveerd* werd gemaakt.

¹²⁾ Cursivering van ons.

⁸⁾ Onder de bedrijfseconomische juistheid is te verstaan de gerechtvaardigdheid der verantwoorde transacties in verband met de *doelstelling* der huishouding.

⁹⁾ Wel kan hij op verzoek — dit betreft dan de private zijde — advies geven.

¹⁰⁾ Eveneens bijv. het oordeelen over heffingen inzake het hebban van buizen en kabels in gemeentegrond, welke meestal een verkapt winstuitkeering vormen.

- 3c. de boekhoudkundige onderzoekt — om na te noemen redenen — niet alle gegevens;
 4e. de boekhoudkundige onderzoekt — om na te noemen redenen — de gegevens niet zooals de vaktechnische eischen voorschrijven.

Een beperking, als bedoeld onder 1c, kan niet worden aanvaard en zal tot een *weigering*, om de opdracht te aanvaarden of om de verklaring af te geven, moeten leiden.

Ook in het tweede geval zal o.i. meestentijds een weigering moeten volgen; een voorbehoud kan echter voorkomen.

In de beide laatste gevallen, waarin een niet volledige of een niet op de juiste wijze uitgevoerde controle in verband staat met den aard van het te controleren object of met een nog niet overcenkomstig de te stellen eischen ingerichte administratie, zal de boekhoudkundige voor zich moeten uitmaken — in verband met het belang van de lacunes voor het geheel — of hij de verantwoordelijkheid niet kan aanvaarden en dus zal weigeren de deugdelijkverklaring af te geven, dan wel of hij deze onder een voorbehoud zal geven.

De praktijk zal er o.i., in afwijking van de wet, toe leiden, dat een voorbehoud in sommige gevallen zal voorkomen.

Indien echter t.z.t. door een beslissing van de Kroon zou worden uitgemaakt, dat een voorbehoud niet toelaatbaar is, dan zal dit o.i. in het vervolg niet mogen leiden tot een lichtvaardiger afgeven van de verklaring maar, integendeel, tot een *weigering*.

C. DE DEUGDELIJKVERKLARING IN FORMEEL ZIN

Formule

De deugdelijkverklaring en het eventueel voorbehoud, welk laatste wel, mits onder behoorlijke verwijzing, in een afzonderlijk *rapport* kan worden opgenomen, behooren zoo *kort* en *duidelijk* mogelijk te zijn en zoo te worden geredigeerd, dat *misverstand* voor normaal ontwikkelden *uitgesloten* zij.

De verklaring kan gesteld worden op een *afzonderlijk* stuk dan wel op de *verantwoordingsstukken*, welke deugdelijkheid wordt verklaard.¹³⁾

In het eerste geval zal zij kunnen luiden:

„Ondergeteekende, functie, ingevolge Raadsbesluit van, no., aangewezen als boekhoudkundige als bedoeld in artikel 265 der Gemeentewet, verklaart de cijfers van de rekening van der Gemeente, betreffende het jaar 19....., deugdelijk. Datum”

In het tweede geval kan op de verantwoordingsstukken worden geplaatst:

„Deugdelijk verklaard door mij, ..., functie, ... datum ...”

Het *vastleggen* van *totaalcijfers* of van een *saldo* in de verklaring heeft alleen nut om verwarring te voorkomen; uit een oogpunt van controle hechte men daaraan echter *geen waarde*, daar een wijziging achteraf van cijfers in de rekening, welke wijziging geen invloed heeft op de totaalcijfers of op het saldo, mogelijk blijft.

Uit het bovenstaande vloeit voort, dat tegen het plaatsen der verklaring op meer dan één exemplaar van de rekening geen bezwaar behoeft te bestaan.

Indien de Raad of Gedeputeerde Staten zouden betwijfelen, of hun wel een inderdaad deugdelijk verklaard stuk wordt overgelegd, zouden zij het hun overgelegde exemplaar aan den boekhoudkundige ter viseering kunnen zenden.

Afdoende waarborg zou kunnen worden verkregen door een notarieel opgemaakte deugdelijkverklaring. Voor het maat-

schappelijk verkeer is vastlegging in het dossier van den boekhoudkundige, als onafhankelijk vertrouwensman, praktisch voldoende.

Het begrip „Rekening”.

Daar de deugdelijkverklaring betreft de „rekening”, is zij o.i. bedoeld voor de stukken, die, ten opzichte van de gevoerde administratie, de eindverantwoording geven. (Bij commerciële boekhouding: balans, rekening van baten en lasten en eventueel rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven; bij kameralistische boekhouding: rekening van gewone inkomsten en uitgaven en rekening van kapitaalsinkomsten en -uitgaven).

Indien echter in *toelichtende staten* cijfers naar voren worden gebracht, die, met behoud van dezelfde uitkomsten op de verantwoordingsstukken, principes naar voren brengen, die uit de verantwoordingsstukken zelf niet kunnen blijken (indien de toelichtingen dus feitelijk een integreerend deel der verantwoordingsstukken vormen), dan is de boekhoudkundige o.i. verplicht ook ten opzichte van deze staten een verklaring te verstrekken en *daarnaar bij de verklaring op de overige verantwoordingsstukken te verwijzen*. Indien de verklaring op een afzonderlijk stuk wordt gesteld kan het daarom van nut zijn in de formule een nadere omschrijving, van hetgeen in dat geval onder de rekening is te verstaan, op te nemen (bijv. door het toevoegen van de woorden: de rekening, bestaande uit).

Gedeputeerde Staten van een der provinciën stellen zich blijkens een aan de gemeentebesturen gezonden circulaire op het standpunt, dat onder de „rekening” is te verstaan het *verzamelbegrip*, dat daaraan volgens de geldende Rekeningsvoorschriften 1931 moet worden gehecht. Dit is o.i. een beslissing, die op formeele gronden is genomen. Volgens deze opvatting moeten dus ook de cijfers van den *staat van vermeerderingen en verminderingen*, van den *kapitaalstaat* en van den *inventaris* deugdelijk worden verklaard.

Behalve in het geval, dat hieruit principes blijken, die in de rekening zelf niet voldoende kunnen worden belicht, is de deugdelijkverklaring van deze stukken o.i. *overbodig*; immers deze wordt door de deugdelijkverklaring der rekening omvat.

Het opnemen van de verklaring op den inventarisstaat in het bijzonder kan aanleiding geven tot de veronderstelling, dat de boekhoudkundige op den balansdatum den geheelen voorraad heeft geïnventariseerd; dit kan misleidend zijn, ook in het geval, dat hij de verantwoording voor de goederenbeweging ten volle aanvaardt.¹⁴⁾

Tenslotte meenen wij nog naar voren te moeten brengen, dat reeds in 1927 aan de Provinciale Wet een artikel 125 werd toegevoegd, waarin ten aanzien van de rekeningen van Provinciale takken van dienst een deugdelijkverklaring, omringd door gelijke waarborgen, werd geëischt.

Ten opzichte van deze deugdelijkverklaring nemen wij principieel hetzelfde standpunt in.

In een volgend artikel zullen wij trachten de critiek te weerleggen, die naar aanleiding van het vorenstaande is gerezzen.

J. H. TEXTOR

¹⁴⁾ Ook een proces-verbaal van kasopneming wordt door dengene, die niet bij de opneming tegenwoordig was, niet geteekend. Nu weten wij wel, dat deze onderteekening niet hetzelfde bedoelt als een deugdelijkverklaring; om echter begripsverwarring bij niet-deskundigen — en voor hen zijn de verklaringen toch bedoeld — te vermijden, lijkt het ons beter om den inventarisstaat niet van een deugdelijkverklaring te voorzien.

Zie ook artikel 265 der Gemeentewet, waarin onderscheid wordt gemaakt tusschen de rekening en de „toelichtende bescheiden”.

¹³⁾ Wij prefereren de eerste manier.