

UIT DE FINANCIËELE HUISHOUDING DER OVERHEID

Red. J. H. TEXTOR

V

Toezicht op de Provinciale Financien

Wijziging der Provinciale Wet

In ons artikel (II) in het Decemernummer 1928 van dit blad hebben wij de kwestie onder het oog gezien, in hoeverre het toezicht van Gedeputeerde Staten op het financieel-economisch beheer der gemeenten als „controle” kan worden beschouwd.

Ter vergelijking zullen wij thans nagaan hoe het toezicht van de Kroon op het beheer der Provinciale financien is geregeld en met name de wijzigingen bespreken, die bij de wet van 16 December 1927 (Staatsblad No. 388) te dien aanzien in de bestaande Provinciale wet zijn aangebracht.

Ten aanzien van de regeling van het toezicht op de *begroting* van de *gemeente* en van die, betreffende het toezicht op de *begroting* van de *provincie*, is in de wetsbepalingen een analogie op te merken.

Volgens artikel 207 der Gemeentewet toch moet de gemeentebegroting door het college van Gedeputeerde Staten worden goedgekeurd; de provinciale begroting moet volgens artikel 109 der Provinciale wet door de Kroon worden goedgekeurd.

Anders staat het ten opzichte van de rekening.

Ingevolge de bepalingen van artikel 220 der Gemeentewet stelt de Raad het bedrag van de ontvangsten en dat van de uitgaven der gemeenterekening „voorloopig” vast, terwijl deze bedragen ingevolge de bepalingen van artikel 221 van dezelfde wet door Gedeputeerde Staten worden „vastgesteld”.

Voor de provinciale rekening luiden de bepalingen aldus: De Provinciale Staten „stellen” het bedrag der ontvangsten en het bedrag der uitgaven „vast” (artikel 120 der Provinciale wet); „het besluit der vaststelling” moet echter door de Kroon worden „bekrachtigd”. (Artikel 121)

In ons hierbovengenoemd artikel schreven wij o.m., dat het toezicht van Gedeputeerde Staten op de gemeente-financien omvat:

- 1c. de beheerscontrole in groote lijnen — uitgeoefend bij de goedkeuring der begroting en bij het vergelijken van de rekening met de begroting, — verder bij de goedkeuring van alle financieele besluiten, welke ingevolge de gemeentewet aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten zijn onderworpen;
- 2e. het onderzoek naar de formeele juistheid van de rekening;
- 3e. een „incidenteel” onderzoek naar de materieele juistheid, naar aanleiding van de „bevoegdheid” — niet de „verplichting” — tot het opnemen van kas en boeken.

Hoe is nu de regeling ten aanzien van het toezicht op de provinciale financien?

Met betrekking tot de beheerscontrole in groote lijnen — de goedkeuring der begroting — bestaat, zooals uit de bovengenoemde wetsartikelen blijkt, analogie.

Wat het onderzoek naar de formeele en materieele juistheid der rekening betreft zou men echter uit die artikelen de conclusie kunnen trekken, dat dit onderzoek mogelijk ten aanzien van de provinciale rekening zou ontbreken, daar toch het „bekrachtigen” van een besluit, dat de „vaststelling” van bedragen reeds inhoudt, minder op een onderzoek zou wijzen dan het definitief vaststellen van bedragen, die daarvoor slechts voorloopig waren vastgesteld.

De woordkeuze staat echter in verband met een anderen loop van zaken.

Het onderzoek van hooger hand gaat nl. aan de vaststelling der bedragen door de Provinciale Staten vooraf.

Reeds volgens artikel 118 van de Provinciale wet van 1850 waren n.l. de provinciale rekenplichtigen verantwoordelijk schuldig aan de Rekenkamer, die, volgens de bepalingen van artikel 119, de provinciale rekening moest „deugdelijk verklaren” alvorens zij door de Staten werd vastgesteld.

Wie waren echter de Provinciale rekenplichtigen?

Dat waren de Rijksbetaalmeesters, die oudtijds reeds tevens met het kassierschap van de provinciale gelden waren belast. Deze waren dus en ten aanzien van het beheer der Rijksgeldmiddelen en ten aanzien van de Provinciale geldmiddelen verantwoordelijk schuldig aan de Rekenkamer.

In 1925 hief het Rijk echter de kantoren der Rijksbetaalmeesters op, daar de Posthèque- en Girodienst de kassierswerkzaamheden kon overnemen.

Vele provincies, die zich toen zonder kassiers zagen, riepen daarop eveneens de hulp in van den Posthèque- en Girodienst.

Dientengevolge was echter het toezicht van de Rekenkamer op de provinciale geldmiddelen automatisch voor een groot deel vervallen.

Een wetswijziging te dien aanzien was dus noodig.

Volgens mededeelingen in een artikel, opgenomen in het nummer van 15 September 1928 van het tijdschrift „Financieel Overheidsbeheer”, wendde het Departement van Binnenlandse Zaken zich tot de Rekenkamer om advies in deze kwestie, waarop dit laatste college den wensch te kennen gaf om van het toezicht op het geldelijk beheer der provinciale financien te worden ontheven. De Regeering volgde dezen raad echter niet op en handhaafde de Rekenkamer als toezichthoudend orgaan. (Zie artikel 118 der gewijzigde Provinciale wet hieronder).

Ook de inhoud van artikel 119, voorzoover bepaald was, dat de Rekenkamer de cijfers van de provinciale rekening „deugdelijk verklaart”, bleef dientengevolge ongewijzigd.

Alvorens wij nu de desbetreffende nieuwe artikelen laten volgen, wijzen wij op nog een omstandigheid, die tot wetswijziging noodzaakte.

Evenals zich nl. vóór de wijziging der Gemeentewet in 1910 ten opzichte van de gemeenten had voorgedaan, was ook bij enkele provincies een toestand ontstaan, die met de wet in strijd was, daar er Provinciale bedrijven waren opgericht — men denke aan de electriciteitsvoorziening, — waarvan het financieele beheer afzonderlijk was geregeld en dus feitelijk aan het toezicht van de Rekenkamer was onttrokken.

Een zoodanige onwettige toestand kon natuurlijk niet gehandhaafd blijven.

De bedoelde artikelen van de Provinciale wet luiden nu, na de wijzigingen, die bij de wet van 16 December 1927 werden aangebracht, als volgt: (cursivering van ons)

Artikel 116.

Ten aanzien van de door de Staten onder Onze goedkeuring aangewezen takken van dienst worden in de begroting der provinciale inkomsten en uitgaven alleen opgenomen de eindcijfers van de geraamde *ontvangsten* en *uitgaven* of de geraamde vóór- of nadelige saldo's.

Artikel 117.

Voor de takken van dienst, ten aanzien van welke artikel 116 is toegepast, wordt eene afzonderlijke begroting vastgesteld; artikel 103 is op zoodanige begroting van toepassing.

Af- en overschrijving op de posten van de uitgaven dezer begroting kan niet geschieden dan voor zoover daartoe bij de begroting zelve of bij afzonderlijk besluit der Staten machtiging is verleend.

Artikel 118.

Van de gelden, voor de provincie geïnd en betaald, *niet behoorende tot een tak van dienst*, ten aanzien van welken artikel 116 is toegepast, wordt rekening afgelegd aan de Algemeene Rekenkamer volgens voorschriften¹⁾ bij algemeenen maatregel van bestuur, de Algemeene Rekenkamer gehoord, te geven.

Artikel 119, 1e lid.

Van de provinciale inkomsten en uitgaven, niet behoorende tot een tak van dienst, ten aanzien van welken artikel 116 is toegepast, wordt door Gedeputeerde Staten over elk dienstjaar aan de Staten verantwoording gedaan, onder overlegging van een rekening, welker cijfers door de Algemeene Rekenkamer deugdelijk zijn verklaard.

Artikel 125, 1e en 2e lid.

Met betrekking tot de *takken van dienst*, ten aanzien van welke artikel 116 is toegepast, doen Gedeputeerde Staten telken jare, binnen den bij verordening door de Staten bepaalde termijn, aan dezen verantwoording van de *ontvangsten* en *uitgaven* 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 de Provinciale Staten aan te wijzen, *deugdelijk zijn verklaard*.

De Staten onderzoeken voormelde stukken en stellen vóór de vaststelling van de inkomsten en uitgaven der provincie, het bedrag der *baten en lasten* van den tak van dienst vast, bij een besluit, waarvan hun het ontwerp te gelijk met de rekening wordt aangeboden.

Wij kunnen hieruit het volgende constelleeren.

In de eerste plaats worden „de rekenplichtige ambtenaren” niet meer in de wet genoemd. Hun werkzaamheden zijn grotendeels door den Posthèque- en Girodienst overgenomen. (Intern is de functie in sommige provincies gehandhaafd.)

In de tweede plaats zijn de afzonderlijke takken van dienst, o.a. de Provinciale bedrijven, wettelijk gesanctionneerd.

Vooraf ten aanzien van de productiehuishoudingen is deze afzondering van de Provinciale verbruikshuishouding van belang.

Toch kunnen de nieuwe bepalingen juist te dien opzichte tot moeilijkheden aanleiding geven.

Naar onze meening kan niet — lezen wij de bepalingen goed — worden volstaan met het splitsen der Provinciale rekening in verschillende andere rekeningen van „ontvangsten en uitgaven”.

In de nieuwe bepalingen worden de begrippen „ontvangsten en uitgaven” en „baten en lasten”, die elkaar niet dekken, bovendien door elkaar gebruikt.

Houdt men echter uitsluitend aan het begrip „ontvangsten en uitgaven” vast, dan wordt het wezen van een behoorlijke bedrijfsrekening miskend.

Wellicht heeft de gedachte voorgezet, dat in de Provinciale rekening, zijnde een rekening van ontvangsten en uitgaven, slechts de kasuitkomsten van de bedrijven tot uitdrukking kunnen komen en dat alleen deze „kasuitkomsten” tot een verrekening aanleiding kunnen geven, en niet de baten en lasten, die gedeeltelijk niet met ontvangsten en uitgaven mogen worden vereenzelvigd.

M.a.w. bij het eventueel opnemen van het resultaat van baten en lasten van de bedrijven in de Provinciale rekening vrees men het harmonisch verband te verbreken.

¹⁾ Deze voorschriften zijn gegeven bij K. B. van 13 Maart 1928. Staatsblad No. 57.

Wij stellen daar echter tegenover, dat een nadeelige afwijking van het kassaldo ten opzichte van het exploitatiesaldo niet definitief ten laste van de Provinciale rekening, doch tijdelijk uit kasgeldleeningen moet worden gefinancierd, tenzij er bij het bedrijf wegens andere redenen reeds genoeg kasmiddelen aanwezig zijn, terwijl een voordeelige afwijking niet tot verlaging der belastingen mag leiden.

Wij gelooven dan ook, dat de praktijk er toe zal leiden om niet het kasresultaat doch het resultaat van de exploitatie van een Provinciaal bedrijf in de Provinciale rekening op te nemen, anders ontstaan er weer moeilijkheden, die men in den laatsten tijd juist overwonnen achtte.

De andere methode — het opmaken van een rekening van ontvangsten en uitgaven voor de bedrijven — zou bovendien het nadeel hebben, dat belangrijke deelen van de bedrijfspolitiek aan de aandacht van de Staten zouden ontgaan.

Hoe staat het nu overigens in de praktijk met de deugdelijkverklaring van de Provinciale rekening door de Rekenkamer?

Aan het voren genoemde tijdschriftartikel en aan hetgeen wij in de praktijk hebben waargenomen ontleenen wij te dien aanzien, dat de door de provincie aan de Algemeene Rekenkamer in te zenden toelichtende bescheiden uitsluitend bestaan in bewijzen van af- en bijschrijving op de rekening bij den Posthèque- en Girodienst.

De Rekenkamer heeft deze bescheiden slechts te vergelijken met de door Gedeputeerde Staten opgemaakte borderellen van ontvangsten en uitgaven. Zij constateert of het totaalcijfer van deze borderellen maandelijks overeenstemt met de afrekeningen van den Posthèque- en Girodienst. Verder kan zij zich bepalen tot een gelijksoortige cijfervergelijking bij de inzending van de rekening. De cijfers van deze rekening moeten dan kloppen met die van de gezamenlijke borderellen van ontvangsten en uitgaven.

De schrijver constateert dan ook terecht dat, indien aan het licht zou komen, dat in zekere provincies onrechtmatige uitgaven zouden worden gedaan of met de regelen der economie zou worden gespot, de Rekenkamer te dezer zake nimmer eenig verwijt kan treffen.

Wij wijzen voorts op de uit de bovenaangehaalde wetsbepalingen blijkende eigenaardigheid, dat van de gelden, behoorende tot een tak van dienst, zooals bedoeld in artikel 116, geen rekening moet worden afgelegd aan de Algemeene Rekenkamer. Hier moeten de „cijfers” door een „boekhoudkundige”, die buiten den tak van dienst staat, worden deugdelijk verklaard.

Ofschoon wij tegen den term „boekhoudkundige”, zooals uit ons vorig artikel over de voorgestelde wijziging der Gemeentewet kan blijken, bezwaar hebben, is het bovenstaande o.i. terecht een gevolg van de erkenning, dat men ten aanzien van de bedrijven zeker niet met een onderzoek naar de formeele juistheid der verantwoording kan volstaan en dat dus een accountant met de controle moet worden belast. Deze accountant wordt echter door de Provinciale Staten en niet door de Rekenkamer aangewezen.

Wij vestigen er hierbij nog de aandacht op, dat slechts de cijfers van de „rekening” van een bedrijf deugdelijk verklaard moeten worden. Over een balans wordt niet gesproken, ofschoon deze toch voor de Statenleden van veel belang zou zijn.

Gold het hier niet de provincie doch de gemeente, dan was dit niet noodig te vermelden, daar volgens de Rekeningsvoorschriften de balans deel uitmaakt van de rekening, die dus als een uitgebreide verantwoording wordt opgevat.

Bij de provincie zijn echter dergelijke bepalingen niet gesteld; de mogelijkheid bestaat dus, dat den Staten wel een deskundig gecontroleerde rekening, doch daarnaast een niet gecontroleerde

balans, waarop bijv. belangrijke obligo's niet zijn vermeld, wordt overgelegd. Of dit de bedoeling van den wetgever is geweest, wagen wij te betwijfelen.

Tenslotte blijkt uit het bovenstaande ook weer, evenals uit de voorgestelde wijziging van de gemeentewet, de meening, dat ten opzichte van de cameralistische rekening de contrôle anders kan worden ingericht dan ten opzichte van een rekening, welke op een commercieele boekhouding steunt. Wij hebben in ons vorig artikel hiertegen reeds stelling genomen.

Wij meenen ook thans — evenals in het artikel over de contrôle op het beheer der gemeente-financien — tot de slotsom te mogen komen, dat volgens de wettelijke bepalingen de hogere autoriteit slechts „toezicht” houdt en de betrokken autoriteit zelve voor de „contrôle” heeft zorg te dragen.

Het toezicht houdt in:

- 1e. een beheerscontrôle in groote lijnen — bij de goedkeuring der begrooting en bij het vergelijken van de rekening met de begrooting, — verder uitgeoefend bij de goedkeuring door de Kroon van die financieele besluiten, die hieraan zijn onderworpen;
- 2e. een beperkt onderzoek naar de formeele juistheid van de provinciale rekening, met uitzondering van de verantwoording van de in artikel 116 der Provinciale Wet bedoelde afzonderlijke takken van dienst.

Over kasopnemingen wordt in de Provinciale wet niet gesproken.

J. H. TEXTOR

EXAMENVRAAGSTUKKEN

Red. Drs. ABR. MEY en Drs. J. PAARDEKOOFER

Vraagstuk C. Examen N. I. A. No. 1 van 7 Jan. 1925

(zie jaargang 1925 pag. 457)

De Contrôle door Accountantsafdeeling van Grootbank op persoonlijke rekeningen, verleende credieten en daartegen verstrekte onderpanden (event. ook aanvulling van de interne contrôle voorschriften)

Gaan wij eerst na of de blijkens het vraagstuk bestaande interne controle aan de te stellen eischen voldoet.

Voor de kascontrole is een schema vastgesteld, vermeldende de te verrichten werkzaamheden. Er is echter geen formulier, waaruit blijkt, dat alle handelingen verricht zijn.

In te stellen is een weekformulier (met 7 dagkolommen), waarin hij, die de desbetreffende werkzaamheid verrichtte moet parafeeren. In te zenden aan Hoofdkant. Acc. Afd.

De kasstukken moeten na kascontrole worden geparafeerd met roode inkt of gestempeld met een stempeltje „Kascontrole” met datumvermelding. Onder de werkzaamheden ook opnemen „Contrôle journaalpost”.

Dagelijks zal in kasopmakingboekje de specificatie moeten worden gegeven van de per kas aanwezige gelden naar muntsoort. Parafen in verband met kascontrole. Accountantsafdeling loopt dit bij haar bezoek na.

Het voorschrift bestaat van collectief teekenen, maar daarna ontbreekt de vastlegging der handteekeningen op een souche of in een handteekeningenboek.

Het vraagstuk laat ons voorts in het duister omtrent de vraag of de administratie der onderpanden aan de eischen voldoet, zoowel wat effecten als wat eelen en andere onderpanden betreft. Eveneens omtrent het opmaken van een maandelijksche fondsenbalans en van dagelijkseche fondsen-mutatiecontrole en

spreekt niet van toezending van fondsenformulieren aan de cliëntèle (alleen over geldrekeningsaldobiljetten). Met event. voorschriften desbetreffende zal moeten worden aangevuld, ook met maandelijks toezenden van onderpandstaten per rekeninghouder, fondsenbalans met specifieke lijsten der verschillende posities (toezending aan Hoofdkantoor van fondsenformulieren later te noemen). Het vraagstuk zegt ons niet of de bewaring der onderpanden op de kantoren voldoende geregeld is en of het beheer wel uitsluitend tot twee der hoogstaanwezige leden van het personeel beperkt is. Ook de kashouder op de kleine kantoren is een lastig punt, het vraagstuk spreekt van onpersoonlijke grootboeken, journalen enz. aanvullende werkzaamheden. Wat is „enz.”?

Indien daaronder zulke werkzaamheden zijn, die uit controle-oogpunt in te nauw contact met het kasbeheer liggen, moet daartegen bezwaar gemaakt worden.

Tenslotte blijkt niet of en hoe de *rekeningcourant* gedoubleerd en de fondsen- en onderpanden administratie gedoubleerd worden. De opsomming is mogelijk onvolledig doordien het vraagstuk in de beschrijving van wat er gehouden wordt niet voldoende kan preciseren in verband met de vraag naar interne controlevoorschriften.

De uitwerking van het vraagstuk zou voor ons gemakkelijk te omlijnen geweest zijn, indien onze examiner zich alleen tot de accountantscontrole beperkt had, onder vooropstelling dat administratieve organisatie en interne controle aan alle eischen voldoen. — (een in vele vraagstukken der laatste jaren gestelde praemisse) — Men heeft hier echter blijkbaar bedoeld te toetsen of de examinandus wist hoe de interne controle werkt, wat voor het gegeven geval van groote beteekenis is. Daarom zal men in zulk een geval goed doen, in zijn uitwerking de eischen der interne controle zoo scherp mogelijk te doen uitkomen.

De accountantsafdeeling zal de bijkantoren regelmatig moeten bezoeken en wel op zoodanige tijdstippen als noodig is voor de saldobiljettencontrole (om en nabij de kwartaals-einden) en voorts op ongezette tijdstippen voor de controle van de aanwezigheid der waarden.

Haar werkzaamheden aan het hoofdkantoor zullen meer geregeld geschieden, maar toch ook de saldi-controle van den ultimo omvatten en de waarden-controle op ongezette tijdstippen. De werkzaamheden omvatten de controle op de credietverleening, de controle van de boekhouding en van de aanwezigheid der waarden en het constateeren van de naleving der gegeven interne controle voorschriften.

Voor de controle op de credietverleening is noodig, dat de accountantsafdeeling omtrent alle verleende credieten mededeeling krijgt. Dat kan, na de goedkeuring van de hoofdkantoor-directie en daarbij wordt haar opgegeven hoedanige zekerheden daarbij vereischt, en welke maxima gesteld zijn.

Zij heeft dus voor elk kantoor desbetreffende aantekeningen, die bij de controle dienen. Meerdere credieten mogen niet voorkomen, evenmin overschrijding der gestelde voorwaarden.

Aan alle kantoren zullen eenige der werkkrachten van de Afdeling behoudens de bezoeken voor de ultimo-controle, eens per maand op een willekeurigen dag een bezoek brengen, ten einde kas en waardecontrole te verrichten. Bij beide controles worden de waarden zelf opgenomen en op staat gebracht. Bij de kas wordt met kasboek vergeleken en wordt de kascontrole naar de gebruikelijke wijze zelf verricht, tevens van een 5- of 6-tal voorafgaande dagen de kascontrole verricht om vast te stellen of de desbetreffende voorschriften der interne controle werden opgevolgd.

De controle van de in onderpand gedeponeerde fondsen zal moeten geschieden met de desbetreffende registers en doorgecontroleerd tot men de volledige fondsenbalans heeft gecontroleerd.